

**WYZWANIA
IMPLEMENTACJI CONTROLLINGU
W PRAKTYCE GOSPODARCZEJ**

D E B I U T Y S T U D E N C K I E

2024

**WYZWANIA
IMPLEMENTACJI CONTROLLINGU
W PRAKTYCE GOSPODARCZEJ**

pod redakcją
Tomasza Dyczkowskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2024

Recenzja

Piotr Bednarek

Redakcja wydawnicza

Agata Wójcicka-Kołodziej

Korekta

Barbara Łopusiewicz

Skład i łamanie

Beata Mazur

Projekt okładki

Beata Dębska

Na okładce wykorzystano zdjęcia z zasobów Adobe Stock

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa

Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0).

Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>



ISBN 978-83-67899-68-0 (wersja papierowa)

ISBN 978-83-67899-69-7 (wersja elektroniczna)

DOI: 10.15611/2024.69.7

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Paulina Warchoł: Controlling w banku – studia przypadków	9
Klaudia Surygała: Doskonalenie procesu planowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym	20
Kacper Szafrński: Strategiczne czynniki sukcesu przedsiębiorstw sektora usług telekomunikacyjnych	32
Aleksandra Turza: Controlling sprzedaży w sieci aptek	45
Katarzyna Spilnyk: Funkcjonowanie kontroli w urzędzie miasta	57
Kinga Zybala: Controlling projektów w jednostce samorządu terytorialnego – wybrane aspekty metodyki planowania i oceny projektów	68
Filip Kuś: Pomiar wyników ekonomicznych i sportowych klubu piłkarskiego ..	80
Mateusz Salamon: Budżetowanie projektów w samorządzie studenckim	92
Sandra Skrok: Kompetencje controllerów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą w Polsce	104
Dominika Sala: Sylwetka i zadania controllera w małych i średnich przedsiębiorstwach	116

Wstęp

Wdrożenie controllingu wiąże się z istotnymi zmianami w organizacji. Mają one na celu zmniejszenie centralizacji i zwiększenie adaptacyjności jednostki. Zamierzenia te osiąga się, po pierwsze, tworząc warunki do samodzielnego wyznaczania planów i przyjmowania odpowiedzialności za efekty ich realizacji przez komórki organizacyjne i ich pracowników, co oznacza wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności. Po drugie, upraszczając procesy wewnątrzorganizacyjne, co prowadzi do obniżenia kosztów. W końcu organizacja powinna wypracować rozwiązania premiujące jakość i innowacyjność, uzyskując w ten sposób przewagę konkurencyjną w perspektywie długoterminowej.

Droga do w pełni funkcjonalnego systemu controllingu w jednostce gospodarczej nie jest pozbawiona wyzwań. Mogą one tkwić w kulturze organizacyjnej i dotyczyć braku wizji rozwoju jednostki, nierozwiniętych systemów premiowania za wyniki czy też odczuwalnej niechęci do zmian. Bez wyeliminowania tych symptomów wdrożenie controllingu nie zakończy się sukcesem, gdyż zabraknie podstaw do oceny budżetów, nie wykształci się samokontrola kosztowa, a pracownicy podważać będą sens wprowadzonych zmian. Źródłem wyzwań jest również struktura organizacyjna, a w szczególności niedoprecyzowany lub niedopasowany zakres zadaniowy i odpowiedzialności komórek organizacji, jak również nieadekwatne zasoby im udostępnione w celu realizacji zadań. Sytuacja taka prowadzi do obniżenia sprawności procesów, tworzenia budżetów nieadekwatnych do potrzeb poszczególnych obszarów funkcjonalnych organizacji czy też błędnych wniosków płynących z kontroli budżetowej. Kolejnym obszarem, na który należy zwrócić uwagę, wdrażając controlling w organizacji, jest metodyka pracy. W szczególności niska sprawność realizacji zadań wynika z braku udokumentowanych procedur, ograniczonego instrumentarium wspierającego kadrę zarządzającą w podejmowaniu decyzji, a także jest efektem niedostatecznie rozwiniętego systemu informatycznego jednostki. Skutkuje to wydłużonym czasem realizacji zadań planistycznych i kontrolnych, zniekształconym obrazem sytuacji ekonomicznej jednostki, a nawet koniecznością podejmowania decyzji bez posiadania niezbędnych informacji. W końcu źródłem zagrożeń dla wdrożenia controllingu są niedobory kompetencyjne w organizacji. Niepokoić może wysoka fluktuacja kadr, brak umiejętności pracy z narzędziami do budżetowania i kontroli kosztów i nieumiejętność pracy w zespole. Do niepożądanych następstw należeć będą niestabilność w działaniu organizacji, nieefektywne wykorzystanie nowych rozwiązań controllingowych czy też brak rozpowszechnienia dobrych praktyk w jednostce gospodarczej.

W niniejszym zeszycie znaleźć można efekty badań przeprowadzonych przez dziesięcioro studentów, którzy przygotowali prace dyplomowe, szukając odpowiedzi na wyżej wskazane wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej. Poruszane zagadnienia ukazują spektrum uwarunkowań projektowania, wpro-

wadzenia, realizacji i doskonalenia controllingu w organizacjach dużych, średnich i małych, komercyjnych i tych działających non-profit, w sektorze finansowym, produkcyjnym, usługowym oraz publicznym.

Opracowanie podzielone jest na trzy części. W pierwszej przybliżono obszary doskonalenia controllingu w organizacjach komercyjnych. Paulina Warchoń zbadała procesy kontrolne w dwóch bankach, szukając cech charakteryzujących kontrolę w instytucjach finansowych obciążonych szczególną odpowiedzialnością za powierzone środki. Klaudia Surygała zwróciła uwagę na specyfikę controllingu produkcyjnego, a w szczególności na możliwość doskonalenia procesów planowania i budżetowania. Kacper Szafrąński przeprowadził analizę porównawczą działalności głównych operatorów telekomunikacyjnych w Polsce, podkreślając tym samym strategiczny aspekt analiz controllingowych. Natomiast Aleksandra Turza ukazała, w jaki sposób controlling procesów sprzedażowych wspiera działalność sieci aptek, poprawiając dostępność leków dla pacjentów.

Druga część książki ukazuje specyfikę controllingu w środowisku niekomercyjnym. Katarzyna Spilnyk zbadała działania kontrolne w urzędzie miasta, wskazując na problemy, które muszą zostać pokonane, aby działania te stały się w pełni efektywne. Kinga Zybala uwypukliła rolę controllingu we wsparciu projektów realizowanych w jednostce samorządu terytorialnego, podkreślając powiązanie metodyk zarządzania projektami z narzędziami controllingu. Filip Kuś podjął natomiast próbę opracowania metodyki pomiaru wyników ekonomicznych i sportowych klubów piłkarskich, w szczególności tych działających w formie stowarzyszeń sportowych. Następnie Mateusz Salamon podzielił się dobrymi praktykami w zakresie budżetowania przedsięwzięć w organizacjach studenckich na przykładzie największego projektu realizowanego przez studentów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Ostatnia część opracowania wskazuje na rolę controllerów w polskich organizacjach. W tym kontekście Sandra Skrok scharakteryzowała kompetencje zawodowe controllerów i przedstawiła, w jaki sposób polskie uczelnie włączają się w rozwój tej profesji. Natomiast Dominika Sala przeanalizowała profile zawodowe controllerów i oczekiwane przez pracodawców kwalifikacje, wskazując, że praca w controllingu należy do zawodów atrakcyjnych i przyszłościowych.

Oddając to opracowanie w ręce Czytelników, liczę, że zachęci ono kolejnych studentów do podjęcia badań na temat controllingu, a także skłoni do rozwoju zawodowego w tym dynamicznym i pełnym wyzwań obszarze.

Tomasz Dyczkowski

Paulina Warchoł

e-mail: 183826@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0007-9712-8981

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Controlling w banku – studia przypadków

DOI: 10.15611/2024.69.7.01

JEL Classification: G21, M49

© 2024 Paulina Warchoł

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Warchoł, P. (2024). Controlling w banku – studia przypadków. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 9-19). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest określenie roli controllingu w banku i ustalenie jego specyfiki metodycznej i stosowanych narzędzi. Analiza problemu badawczego dotyczy zadań komórki controllingowej i jej roli w procesie planowania, stosowania metod nadzoru nad kosztami, powiązań z innymi systemami kontrolnymi oraz kwestii kompetencji wymaganych od pracowników controllingu bankowego. W artykule wykorzystano metodę porównawczego studium przypadku dwóch banków, a dane uzyskano za pomocą wywiadu ustrukturyzowanego. Wyniki badania pozwoliły na sformułowanie siedmiu cech controllingu bankowego, które obejmują: doradczy charakter, koncentrację na korektach budżetowych, sprawozdawczość jako kluczowy obszar zadaniowy, specjalizację, wkład w efektywność i bezpieczeństwo działania banku, wielowymiarową kontrolę kosztów oraz współistnienie z innymi formami kontroli wewnętrznej.

Słowa kluczowe: kontrola, koszty, controlling bankowy, sektor bankowy

1. Wstęp

Banki to jedne z ważniejszych instytucji w gospodarce, od których zależy bezpieczeństwo finansowe państwa. Kluczowym aspektem zarządzania bankiem jest odpowiednia kontrola kosztów. W celu utrzymania konkurencyjności na rynku finansowym banki muszą stale dążyć do optymalizacji kosztów, a jednocześnie zapewnić wysoką jakość obsługi klientów i przestrzegać regulacji oraz wymogów prawnych. Przeprowadzenie kontroli kosztów w bankach pozwala na identyfikację źródeł nadmiernych wydatków i podejmowanie działań redukujących je, co z kolei prowadzi do efektywniejszego wykorzystania zasobów, zatem przekłada się na zwiększenie rentowności i zyskowności tych instytucji.

Mimo że w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na wielość kierunków rozwoju controllingu bankowego i rachunkowości zarządczej w bankach (Lisowski, 2006), na jego rolę w kształtowaniu wartości banku (Korzeb, 2006) czy też na szczególne powiązanie controllingu i zarządzania ryzykiem w bankach (Staniec i Stygar, 2013), to brakuje jednoznacznego zdefiniowania zadań i metod controllingu bankowego. Stąd też celem artykułu jest określenie roli controllingu, ustalenie jego specyfiki metodycznej i stosowanych narzędzi. W opracowaniu postawiono pytanie badawcze: Jakie miejsce zajmuje controlling w procesie zarządzania bankiem?

Aby uzyskać odpowiedzi na postawione pytanie, zastosowano metodę porównawczego studium przypadku, pozyskując dane do badania przy użyciu wywiadu ustrukturyzowanego. Przeprowadzono również analizę skonsolidowanych sprawozdań finansowych wybranych banków celem ustalenia wysokości i głównych kategorii kosztów działania ponoszonych przez te banki.

2. Zadania controllingu w banku – przegląd literatury

W dzisiejszych czasach bankowość nie polega tylko na przechowywaniu pieniędzy i udzielaniu pożyczek. Banki świadczą różne usługi finansowe, jak zarządzanie aktywami, inwestycjami, ubezpieczeniami, a nawet doradztwo biznesowe. W wyniku rozwoju działalności tego sektora potrzebuje on wsparcia controllingu, aby efektywnie zarządzać procesami – planowaniem, budżetowaniem i kontrolą, wymagającymi odpowiedniej bazy danych oraz sprawnej koordynacji w poszczególnych jednostkach organizacyjnych. Zapewnienie tych warunków jest częścią zadań controllingu, którego główny cel skupiony jest na koordynacji elementów systemu zarządzania i przygotowaniu informacji pozwalających kierownictwu banku na podejmowanie właściwych decyzji. „Controlling powinien, szczególnie w okresie rosnącej dynamiki otoczenia i coraz większej różnorodności zadań, kierować całą działalnością banku ukierunkowaną na osiągnięcie wyznaczonego celu oraz zapewniać dopasowanie i koordynację wszystkich elementów składowych systemu zarządzania” (Kulińska-Sadłocha, 1998, s. 80).

Duży wpływ na zakres zadań controllingu ma specyfika działalności bankowej, co zaprezentowano w tabeli 1. W szczególności wysokie zindywidualizowanie usług, konieczność utrzymania znacznych zasobów generujących koszty stałe czy wymogi dotyczące zarządzania ryzykiem wyznaczają kontekst controllingu w tym sektorze.

Controlling finansowy, szczególnie ważny z punktu widzenia bankowości, skupia się na analizowaniu danych finansowych i zapewnianiu skutecznego zarządzania budżetem przedsiębiorstwa. Instrumentarium controllingu w tym zakresie obejmuje szereg narzędzi i metod, które umożliwiają analizę i ocenę wyników finansowych jednostki gospodarczej oraz podejmowanie decyzji związanych z zarządzaniem finansami. Od strony zasileń informacyjnych płynących z rachunkowości finansowej do tych narzędzi należą analiza bilansu i rachunku wyników oraz analiza wskaźników. Bilans pozwala na ocenę prawidłowości struktury aktywów i pasywów banku,

zaś rachunek wyników stanowi podstawę oceny rentowności jednostki. Natomiast analiza wskaźników to narzędzie, „które dostarcza nie tylko informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, ale także o efektywności jego działania” (Żukowska i in., 2016, s. 132). Umożliwia ona porównywanie wyników finansowych banku z wynikami innych podmiotów oraz określenie jego pozycji konkurencyjnej.

Tabela 1. Specyfika działalności banku i jej wpływ na controlling

Cechy charakterystyczne działalności	Następstwa dla działalności banku	Konsekwencje dla controllingu
Niematerialny charakter usług	<ul style="list-style-type: none"> • małe możliwości standaryzacji usług • krótki okres badań i rozwoju 	<ul style="list-style-type: none"> • planowanie i kontrola na strategicznym poziomie zarządzania • optymalizacja procesów
Duży udział kosztów stałych	<ul style="list-style-type: none"> • mocno zmieniające się koszty jednostkowe na skutek wahającego się wykorzystania zdolności usługowych • wrażliwość wyniku finansowego banku na wahania obrotów 	<ul style="list-style-type: none"> • strategiczne i operacyjne planowanie kosztów i przychodów oraz ich kontrola • wyszukiwanie możliwości redukcji kosztów • wyszukiwanie nowych rozwiązań dla układu rachunku kosztów
Duże ryzyko	<ul style="list-style-type: none"> • ograniczony przepisami i normami rozwój działalności • dość wysokie koszty zabezpieczenia przed ryzykiem 	<ul style="list-style-type: none"> • dostosowanie wszystkich działań do przepisów prawnych • ocena, wartościowanie, monitorowanie ryzyka • wykrycie powiązań między poszczególnymi rodzajami ryzyka

Źródło: (Kulińska-Sadłocha, 2000).

Natomiast użytecznymi instrumentami wywodzącymi się z rachunkowości zarządczej i umożliwiającymi zarządzanie finansami są kalkulacja i rozliczanie kosztów, rachunek kosztów jednostkowych oraz budżetowanie. Kalkulacja kosztów „jest punktem wyjścia do całości rachunku kosztów. Obejmuje całość rachunków mających na celu ustalenie kwoty kosztów przypadających na przedmiot kalkulacji” (Nowak, 2011, s. 119). Rachunek kosztów jednostkowych pozwala ocenić wpływ pojedynczych usług lub ich grup na wynik finansowy, a tym samym ocenić ich efektywność. Taki układ rachunku dla poszczególnych grup lub pojedynczych usług „dostarcza informacji dotyczących zakresu świadczonych usług przez bank oraz poziomu ich cen, które są potrzebne do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych” (Kulińska-Sadłocha, 2003, s. 128). Budżetowanie natomiast jest narzędziem controllingu, które umożliwia planowanie oraz kontrolowanie kosztów i przychodów banku, a także ocenę, czy bank osiąga założone cele finansowe.

Odnosząc się do zarządzania kosztami, wskazuje się, że głównym jego celem jest wywarcie pozytywnego wpływu na wynik finansowy organizacji wskutek doboru bardziej efektywnych metod wykorzystania zasobów i „udoskonalenia przebiegu

procesów gospodarczych” (Sobańska, 1998, s. 15). Zarządzanie kosztami skupia się głównie na identyfikowaniu miejsc i przyczyn powstawania kosztów, dążeniu do ich obniżania w przyszłych okresach, doskonaleniu procesów gospodarczych, a także opracowywaniu procedur wewnętrznych i kształtowaniu polityki zarządu.

Przegląd literatury dotyczącej narzędzi controllingu bankowego pokazuje, że w instytucjach finansowych wykorzystuje się również wiele innych instrumentów mających na celu poprawienie efektywności działalności. Narzędzia te zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Narzędzia controllingu bankowego

Cechy charakterystyczne działalności	Następstwa dla działalności banku
Metody oceny projektów inwestycyjnych	
Okres zwrotu	Określa niezbędny czas, w którym zostanie odzyskany całkowity zainwestowany kapitał w postaci generowanej przez projekt nadwyżki.
Wartość bieżąca netto (NPV)	Polega na dodawaniu do siebie zdyskontowanych różnic pomiędzy wpływami a wydatkami realizowanymi przez projekt inwestycyjny. Stanowi podstawę decyzji o podjęciu realizacji lub odrzuceniu projektu inwestycyjnego.
Metody oceny efektywności operacyjnej	
Metoda jednej puli	Zakłada, że pasywa (tworzące jedną pulę) finansują operacje aktywne bez względu na okresy zbycia i stopy procentowe lub aktywa tworzące jedną pulę) stanowią portfel lokat dla pozyskanych pasywów bez względu na ich zróżnicowanie.
Metoda rynkowych stóp procentowych	Zakłada, że dla każdej pozycji w ramach aktywów i pasywów istnieje na rynku pieniężnym operacja konkurencyjna, która może stanowić alternatywę dla transakcji z klientem.
Metody zarządzania aktywami i pasywami	
Kontrola płynności na podstawie grupowania aktywów i pasywów	Specyfiką tej metody jest wyodrębnienie poszczególnych grup aktywów według kryterium ich rentowności. Pasywa natomiast mają przypisany czas zwrotu do kredytodawcy.
Zarządzanie zapotrzebowaniem na płynne środki	System działań w zakresie zarządzania wkładami bankowymi według czynników kształtujących popyt na aktywa.
Regulacja przepływów pieniężnych w ramach całego portfela	Podstawowymi parametrami tej metody są wielkość inwestycji w poszczególne rodzaje aktywów, rentowność tych inwestycji i terminy spłaty.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Brochocka i Gajęcki, 1997; Danyliuk i Danyliuk, 2018; Dobija, 2005; Kiziukiewicz, 1999; Kulińska-Sadłocha, 2003; Nowak, 2011).

Jednym z kluczowych aspektów działalności bankowej jest monitorowanie kondycji finansowej oraz poziomu ryzyka, które z tego wynikają. W tym celu korzystają one z różnych mierników pomagających w ocenie ryzyka kredytowego, zarządzaniu

portfelem klientów, ocenie rentowności poszczególnych produktów i usług oraz w planowaniu strategicznym (Marcinkowska, 2003, s. 120-124):

- wskaźnik rentowności usług (ang. *return on service*) – określa stosunek zysku osiągniętego z usługi do kosztów poniesionych na usługę;
- wskaźnik kapitału w porównaniu z ryzykiem (ang. *capital adequacy ratio*) – mierzy stosunek kapitału własnego do ryzyka kredytowego;
- wskaźnik bieżącej płynności (ang. *current ratio*) – bada zdolność banku do pokrycia krótkoterminowych zobowiązań finansowych, w tym depozytów klientów, aktywami obrotowymi;
- wskaźnik efektywności kosztowej (ang. *cost-effectiveness ratio*) – określa stosunek całkowitych poniesionych kosztów do całkowitego przychodu;
- wskaźnik marży odsetkowej (ang. *net interest margin*) – sprawdza stosunek wyniku odsetkowego do średniego stanu aktywów lub aktywów przychodowych;
- wskaźnik ryzyka kredytowego (ang. *credit risk ratio*) – bada relację aktywów ryzykownych do aktywów ogółem;
- wskaźnik rotacji portfela (ang. *portfolio turnover ratio*) – określa liczbę transakcji dokonanych w danym okresie do wartości całkowitego portfela klientów banku;
- wskaźnik stabilnego finansowania (ang. *funding stability ratio*) – bada stosunek źródeł finansowania banku, np. kredytów, do jego całkowitych zobowiązań, tj. depozytów.

Zarządzanie bankiem wymaga ogromnej odpowiedzialności, która jest podzielona na trzy pionory decyzyjne: normatywny, strategiczny oraz operacyjny, różniące się otrzymanymi kompetencjami. W ramach procesu controllingu w każdym z tych obszarów odbywa się planowanie przechodzące w analizę problemów i celów, przygotowywanie projektów decyzyjnych i wdrażanie ich do realizacji, a na koniec wykonanie kontroli i analizy odchyień.

3. Wyniki badań i dyskusja

W dalszej części artykułu przybliżone zostaną wyniki badania przeprowadzonego metodą porównawczego studium przypadku. Informacje do badania pozyskano z dwóch wywiadów ustrukturyzowanych, które obejmowały przedstawione poniżej pytania. Odpowiedzi poddano analizie treści, w szczególności poszukując różnic i podobieństw opisów w miejscu wystąpienia słów kluczowych: controlling, kontrola, bank.

1. W jaki sposób planuje się działalność banku, jak określa się jego cele?
2. Czy bank sporządza budżet, wyznacza wskaźniki KPI na kolejny rok, czy te założenia są stałe, czy też weryfikowane w trakcie roku?
3. Czy w banku prowadzi się controlling, co jest jego obszarem zadaniowym?
4. Jakie korzyści wynikają z wprowadzenia controllingu do banku?
5. Pod jakim kątem analizuje się i kontroluje koszty w banku?

6. Jak wygląda kontrola wewnętrzna działalności banku, jakie są jej obszary, jakie komórki sprawują zadania kontrolne?

Wywiad przeprowadzono z kadrą zarządzającą wysokiego szczebla dwóch banków, których charakterystykę można przedstawić następująco. Pierwsza instytucja jest bankiem uniwersalnym i dysponuje kompleksową ofertą dla różnych klientów. Jest liderem na rynku ze względu na oferty i indywidualizację usług oraz produktów, które dostarcza. Bank intensywnie rozwija kanały cyfrowe, ale jego atutem jest sieć wielu oddziałów, która przyczynia się do corocznego wygrywania przez bank nagród z tytułu jakości obsługi. Druga instytucja finansowa to jedyny polski bank rozwoju, a zatem została powołana z myślą o realizacji określonych celów społeczno-gospodarczych. Działania banku wpływają, m.in. na powstawanie miejsc pracy, budowę mieszkań, rozwój infrastruktury czy ochronę środowiska. W strategii banku zdefiniowano pięć filarów działalności: zrównoważony rozwój, zaangażowanie społeczne, współpraca i biznes międzynarodowy, transformacja cyfrowa i procesowa oraz efektywny model zarządzania.

Jeden obszar badania dotyczy sposobu planowania działalności banków i określania ich celów. Wspomniane działania pozwalają na kierowanie rozwojem i strategią, a odpowiednio dobrane cele mogą wpłynąć na poprawę ich rentowności, lepsze zaspokojenie potrzeb klientów, poprawę skuteczności działania oraz wizerunku jednostki.

Pierwszy badany bank, planując swoją działalność oraz określając cele, zwraca uwagę na sytuację na rynku – występujące trendy, potrzeby klientów, otoczenie makroekonomiczne, sytuację gospodarczą, politykę monetarną i dotyczącą stóp procentowych – oraz na kondycję światowego sektora bankowego. Wszystko to wpływa na strategię banku decydującego, jakie rozwiązania, kanały, produkty oraz obszary wprowadzi do swojej działalności. Jak podkreślił uczestnik wywiadu, sukces zarządzania bankiem wynika z połączenia planowania odgórnego i oddolnego: „Żeby móc zbierać jakiegokolwiek informacje, musimy wiedzieć, do czego dążymy i ustalić sobie te wysoko poziomowe cele. Ale oczywiście jest to wspierane informacją oddolną, bo podczas budowania strategii patrzymy też na różne nasze procesy”.

Misją drugiego banku, zgodnie ze słowami rozmówcy, jest „wspieranie zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego Polski, a wizją bycie liderem programów na rzecz zrównoważonego rozwoju”. Strategia jest zatem bazą do opracowywania rocznych i wieloletnich planów finansowo-rzeczowych, które określają główne cele i działania na okres planistyczny. Jest to jedno z podstawowych zadań w Departamencie Kontrolingu, który otrzymuje niezbędne do opracowania planu finansowo-rzeczowego dane od poszczególnych komórek organizacyjnych centrali lub regionów. Wspomniane komórki organizacyjne również uczestniczą w procesie planowania w zakresie ich kompetencji.

Kolejny, drugi obszar badania skupia się na tym, czy banki sporządzają budżet i wyznaczają kluczowe wskaźniki efektywności – KPI, na kolejny rok oraz jakie są ich założenia.

W pierwszym banku Departament Controllingu sporządza stały budżet oraz wyznacza KPI na kolejny rok. Po zatwierdzeniu budżetu bank w trakcie roku porównuje, monitoruje oraz analizuje jego wykonanie wobec przyjętych założeń. Przeprowadza również w ciągu roku dynamiczną prognozę i na jej podstawie buduje tzw. *action plan*. Jak stwierdził rozmówca: „Jeśli są jakieś odchylenia i elementy, które musimy zmienić, poprawić, zrobić inaczej w ciągu roku, to musimy po prostu w miarę szybko reagować. «Tytanikiem szybko się nie skręca», więc musimy dużo szybciej działać”. Za koordynację przygotowań budżetu stałego i monitorowanie jego wykonania odpowiada komórka organizacyjna banku odpowiedzialna właśnie za controlling.

Warto zwrócić uwagę na wyznaczanie KPI w banku. W ramach wyniku finansowego następuje podział na poszczególne jednostki tworzące wynik. Kluczowe wskaźniki efektywności wyznacza się, począwszy od finansowych po te związane z bezpieczeństwem i awaryjnością, aby klienci banku czuli się pewnie. Bank jest również regulowany przez wskaźniki wypłacalności, więc musi utrzymywać adekwatność kapitałową. Najważniejszym wskaźnikiem dla badanego banku jest wskaźnik rekomendacji netto – NPS, który pośrednio odzwierciedla zadowolenie klientów. NPS jest mierzony cyklicznie i na jego podstawie podejmowane są działania. Bank korzysta również ze wskaźników skupiających się na klientach, np. mierząc, ilu klientów, czujących potrzebę korzystania zdalnie z usług, bank planuje przenieść do kanałów zdalnych. Zdaniem rozmówcy: „Z KPI trzeba korzystać w bardzo rozsądny sposób, czyli iść w jakość, a nie ilość”.

Również w drugim badanym banku jest tworzony budżet stały w postaci rocznego planu finansowo-rzeczowego, którego przygotowania są koordynowane przez Departament Kontrolingu. Na późniejszym etapie plany zatwierdza Rada Nadzorcza, jak również podejmuje ona decyzję o ewentualnej aktualizacji planu w trakcie roku na podstawie raportu z odchyień rocznego planu finansowo-rzeczowego lub z innych powodów, np. zmian makroekonomicznych czy wydarzeń geopolitycznych. Departament Kontrolingu odpowiada także za monitorowanie wykonania rocznego planu finansowo-rzeczowego i raportowanie zarządce do kierownictwa banku oraz komórek organizacyjnych centrali lub regionów banku. Rozmówca podkreślił, że „bank zdefiniował dziesięć kluczowych KPI strategicznych i ich poziomów, które są monitorowane na bieżąco i są ramą dla cyklicznych, corocznych planów finansowych. Wskaźniki dotyczą m.in.: obszarów ryzyka, płynności, adekwatności, efektywności działania, wzrostu i ESG”.

Trzeci przedmiot analizy dotyczył obszaru zadaniowego controllingu. W pierwszym banku podstawową czynnością jest raportowanie. Zadaniem controllerów jest analiza wszystkich informacji, wyciąganie właściwych wniosków oraz dawanie trafnych rekomendacji służących podejmowaniu odpowiednich decyzji, np. przy wyborze inwestycji. Jak stwierdził rozmówca: „w controllingu jesteśmy bardziej partnerami biznesowymi [...]. Budujemy i dostarczamy potrzebne narzędzia oraz analizy, ale co najważniejsze podpowiadamy co robić”. W banku tym podkreśla się aktywną rolę controllingu w procesach decyzyjnych, co uczestnik wywiadu ujął w następujący

sposób: „To nie jest tak, że my siedzimy i tylko zajmujemy się liczbami, tylko naprawdę uczestniczymy w większości procesów decyzyjnych [...], wszędzie są jakieś elementy wyniku finansowego, więc my się tam pojawiajemy, rekomendujemy rozwiązania, analizujemy, oceniamy, wspólnie wspieramy podejmowanie dobrych decyzji, tak żeby budować efektywnie strategię banku”. Od Departamentu Kontrolingu wymaga się tego, aby pomimo kryzysów i trudnych czasów był on główną jednostką, która zachowa spokój i w bardzo krótkim czasie podpowie organizacji, co trzeba zrobić, żeby firma dalej funkcjonowała.

W drugim badanym banku Departament Kontrolingu odpowiada za koordynowanie procesu planowania w banku, opracowywanie metodologii, tworzenie raportów zarządczych wspierających podejmowanie decyzji na różnych szczeblach zarządzania oraz utrzymanie, optymalizację i rozwój narzędzi wspierających procesy controllingowe.

W wywiadach z przedstawicielami banków podjęto również temat korzyści, jakie wynikają z wprowadzenia controllingu. Patrząc na obszary zadaniowe koordynowane przez controlling w pierwszej badanej instytucji oraz zakres przetwarzanych informacji, strategia ta pozwala zarządzać bankiem, podejmować odpowiednie decyzje, wpływać na postanowienia kierownictwa. Organizacja powinna wiedzieć, jaka jest rentowność poszczególnych obszarów działalności, czy klienci są zadowoleni, gdzie i jakie wyniki są osiągane. Jak podkreśla rozmówca: „Nie mając takich informacji, ciężko się w ogóle zarządza firmą, ciężko się dobiera priorytety, więc takie ułożenie controllingu daje ogromną wiedzę i możliwość wpływania, efektywnego zarządzania, wykorzystania tych zasobów, które się posiada”. Controlling w organizacji wpływa również na dostarczenie wartości dla akcjonariuszy. Jeżeli nie weryfikuje się założeń i nie wie się, jaki można osiągnąć wynik finansowy, trudno być uczciwym wobec akcjonariuszy.

W drugim banku controlling postrzega się jako jeden z kluczowych obszarów wspomagających zarządzanie i podejmowanie decyzji w instytucji finansowej. Zajmuje się on oceną i analizą działań oraz procesów zachodzących w banku. Osoba udzielająca wywiadu wyraziła przekonanie, że praca controllerów „przynosi szereg korzyści, które wpływają na efektywność i bezpieczeństwo finansowe banku. Dostarczamy niezbędnych informacji, które umożliwiają lepsze podejmowanie decyzji na poziomie zarządzania bankiem. Poprzez planowanie finansowe oraz bieżące monitorowanie i raportowanie wspieramy procesy zarządcze w banku i pomagamy [...] mierzyć różne działania i procesy w banku”.

Koszty w banku rozpatruje się z różnych perspektyw w zależności od potrzeb i celów analizy. Analiza kosztowa pozwala na lepsze zrozumienie struktury wykorzystywanych zasobów oraz wskazanie wymiarów, w których można zaoszczędzić lub zwiększyć efektywność działań. Pierwszy badany bank określił pięć wymiarów, pod kątem których analizuje i kontroluje koszty. Pierwszy wymiar to koszty rodzajowe, a w szczególności koszty usług IT i usług marketingowych, a także wynagrodzenia

pracowników. Drugi – odpowiedzialność za koszty, czyli przypisanie ich do miejsc powstawania kosztów. Trzeci dotyczy analizy kosztów w ujęciu produktowo-segmentowym, czyli grup klientów i produktów, które bank im dostarcza. Bank w tym wymiarze patrzy z perspektywy rachunku zysków i strat oraz porównuje, jak koszty mają się do przychodów. Czwarty to wymiar procesowy. Rozmówca obrazowo stwierdził: „Szatkując pewne procesy i koszty tych procesów banku [...] nabywa się ogromną wiedzę”. Piąty wymiar to koszty inicjatyw. W momencie gdy bank realizuje projekty, controllerzy analizują, co dana inicjatywa ma dać organizacji, jakie koszty i korzyści generuje.

W drugim badanym banku funkcjonuje Zespół Analiz Kosztów i Projektów, który zajmuje się analizą efektywności kosztowej działań banku, opracowuje i utrzymuje model alokacji kosztów na różne obiekty kosztowe, działania, jednostki oraz prowadzi ocenę rentowności projektów. Zespół raportuje odchylenia poszczególnych rodzajów kosztów, projektów czy jednostek organizacyjnych w odniesieniu do zatwierdzonych wydatków w planie finansowo-rzeczowym.

Do weryfikacji funkcjonowania jednostek organizacyjnych, zwłaszcza banków, stosuje się systemy kontrolne, czyli audyt wewnętrzny i zewnętrzny, kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną, kontrolę *compliance* czy też controlling.

W pierwszym badanym banku oprócz controllingu funkcjonuje audyt wewnętrzny, do którego zadań należy ocena i kontrola ryzyka oraz procesów biznesowych, weryfikacja zgodności działania banku z przepisami prawa, regulacjami branżowymi oraz wewnętrznymi zasadami i procedurami. W banku znajdują się też departamenty kontroli, które sprawdzają różne procesy, np. jakość obsługi. Ponadto, jak podkreślił rozmówca: „Każdy u nas w banku jest swego rodzaju kontrolerem wewnętrznego działania banku, bo każdy odpowiada za konkretny proces i ma swoją procedurę, politykę, której jest właścicielem i on odpowiada, żeby ona była dobrze realizowana”.

Również w drugim banku, obok controllingu, funkcjonuje wiele mechanizmów sprawdzających działania organizacji, a jednym z nich jest system kontroli wewnętrznej. Jego celem jest zapewnienie skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdawczości finansowej, przestrzegania zasad zarządzania ryzykiem oraz zgodności działania z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i standardami rynkowymi. System kontroli wewnętrznej uwzględnia również funkcjonowanie podmiotów zależnych oraz podmiotów, którym bank powierzył wykonywanie czynności w drodze outsourcingu. System kontroli wewnętrznej obejmuje trzy niezależne poziomy (linie obrony) – komórki odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem w działalności operacyjnej, Departament Zgodności, a także Departament Audytu Wewnętrznego. W banku opracowano również wewnętrzną klasyfikację problemów krytycznych, które raportowane są do zarządu, m.in. w raportach na temat ryzyka operacyjnego, ryzyka braku zgodności i ryzyka utraty reputacji oraz omawiane na posiedzeniach zarządu banku, Komitetu Ryzyka Operacyjnego i Kontroli Wewnętrznej.

4. Zakończenie

Celem artykułu było określenie roli controllingu w banku i ustalenie jego specyfiki metodycznej i narzędziowej. Wyniki badań nie tylko udowodniły, że controlling pełni istotną funkcję w działaniu banku, ale również nakreśliły jego swoistość. Komórka organizacyjna controllingu w banku ma za zadanie ukierunkować całą organizację tak, aby wiedziała, jakie ma cele i zasoby i jak odpowiednio może je wykorzystać. Controllerzy uczestniczą bezpośrednio w życiu organizacji i biorą udział w podejmowaniu ważnych decyzji jako osoby posiadające niezbędne informacje do zarządzania bankiem. Controlling nie skupia się jedynie na kontroli kosztów, ale te działania stanowią dużą część obowiązków controllerów, co wymaga od nich szerokiego spojrzenia na otrzymywane wyniki i analitycznego myślenia, które wspiera wyciąganie odpowiednich wniosków. Banki ewidencjonują i kontrolują koszty w wielu przekrojach, m.in. kosztów rodzajowych, miejsc ich powstawania, procesów, inicjatyw i projektów. Jednym z ważnych zadań controllingu bankowego jest koordynowanie budżetowania jednostki. Wprowadzenie controllingu do banku nie jest wymogiem, ale jego stosowanie na pewno ułatwia organizacji przeprowadzanie procesu zarządzania i poprawia efektywność działań.

Na podstawie danych uzyskanych z badań instytucji wyróżniono siedem cech controllingu bankowego. Po pierwsze, komórka organizacyjna controllingu uczestniczy w planowaniu działalności banku oraz w ustalaniu jego celów, pełniąc funkcje doradcze. Banki stosują w pewnym stopniu planowanie odgórne, ale wspierają się informacją oddolną, dzięki czemu poszczególne jednostki uczestniczą pośrednio w planowaniu działalności w granicach swoich kompetencji. Po drugie, w ramach funkcji kontrolnej komórka controllingu porównuje, monitoruje i analizuje budżet w ciągu roku i ustala odchylenia, na które instytucja, jak i sam controlling muszą szybko reagować. Po trzecie, obszarem zadaniowym komórki controllingu w banku jest przede wszystkim raportowanie. Controllerzy realizują również zadania doradcze na poziomie całego banku, w wyniku czego komórka controllingu uczestniczy w większości procesów decyzyjnych. Dodatkowo controllerzy są odpowiedzialni za koordynowanie procesu planowania, opracowanie metodologii oraz optymalizację i rozwój narzędzi wspierających procesy controllingowe. Czwartą cechą jest to, że controlling w banku realizowany jest przez wyspecjalizowane zespoły, które są odpowiedzialne za poszczególne obszary zadaniowe, np. analizę kosztów. Po piątą, wprowadzenie controllingu poprzez jego funkcje analityczne i raportujące wpływa na efektywność procesów zachodzących w banku i na jego bezpieczeństwo finansowe. Szóstą cechą jest to, że w controllingu bankowym można wyróżnić kilka wymiarów, pod kątem których analizuje się koszty: koszty rodzajowe, miejsc ich powstawania, działy produktowo-segmentowe, procesy oraz koszty inicjatyw i projektów. Po siódme, w bankach obok controllingu funkcjonuje rozbudowana kontrola wewnętrzna, która jest prowadzona przez komórki audytu wewnętrznego, cyberbezpieczeństwa, zarządzania ryzykiem czy odpowiedzialne za *compliance*.

Tak zdefiniowany katalog cech należy uznać za pogłębienie dotychczasowej wiedzy na temat controllingu bankowego oraz uszczegółowienie jego omawianych w literaturze zadań (Kulińska-Sadłocha, 1998), a zwłaszcza znaczne rozszerzenie controllingu poza obszar wsparcia zarządzania finansami tych instytucji (Danyliuk i Danyliuk, 2018). Ma on również znaczenie praktyczne, pokazując, w jakich kierunkach powinni doskonalić się adepci controllingu chcący znaleźć zatrudnienie w bankach.

Literatura

- Brochocka, U. i Gajęcki, R. (1997). *Metody oceny projektów inwestycyjnych*. Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej.
- Danyliuk, L. H. i Danyliuk, V. A. (2018). *Metody zarządzania aktywami banków komercyjnych w Polsce*. Lwowski Instytut Międzyregionalnej Akademii Zarządzania Personelem.
- Dobija, M. (2005). *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kiziukiewicz, T. (1999). *Rachunkowość zarządcza*. Wydawnictwo Ekspert.
- Korzeb, Z. (2006). Wykorzystanie controllingu w kreowaniu wartości banku. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1136), 196-202.
- Kulińska-Sadłocha, E. (1998). System i zadania controllingu bankowego. *Zeszyty Naukowe. Seria 1*, (262), 72-87.
- Kulińska-Sadłocha, E. (2000). Controlling bankowy. *Bank i Kredyt*, (12), 2-15.
- Kulińska-Sadłocha, E. (2003). *Controlling w banku*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Lisowski, M. (2006). Kierunki rozwoju systemów controllingowych i rachunkowości zarządczej banków. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1136), 238-243.
- Marcinkowska, M. (2003). *Wartość banku. Kreowanie wartości i pomiar wyników działalności banku*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Nowak, E. (red.). (2011). *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Sobańska, I. (1998). Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, (45), 78-89.
- Staniec, I. i Stygar, S. (2013). Controlling i zarządzanie ryzykiem w banku: podobieństwa i różnice. *Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie / Politechnika Łódzka*, 56(1184), 33-46.
- Żukowska, H., Spoz, A. i Zasuwa, G. (red.). (2016). *Sprawozdawczość w procesie zarządzania i oceny działalności przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo KUL.

Cost Control in a Bank – Case Studies

Abstract: The article aims to understand the role of controlling in a bank, including its methodological and tool specifics. The study analyses the operation of the controlling unit in a bank, focusing on the organisation of its tasks, its role in the planning process, the cost control methods used, the links with other control systems, and the competencies required of bank controlling employees. The paper uses the method of comparative case study of two banks, and data were obtained using a structured interview. The study's results enabled the formulation of seven features of controlling in the banking sector. Those features include advisory character, focus on budgetary adjustments, reporting as a key activity area, specialisation, contribution to business effectiveness and security, multidimensional cost control, and coexistence with other forms of internal control.

Keywords: control, costs, bank controlling, banking sector

Klaudia Surygała

e-mail: 174234@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0005-4082-3380

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Doskonalenie procesu planowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym

DOI: 10.15611/2024.69.7.02

JEL Classification: L23, M11

© 2024 Klaudia Surygała

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Surygała, K. (2024). Doskonalenie procesu planowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 20-31). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest scharakteryzowanie sposobów doskonalenia procesu planowania na podstawie wybranego przedsiębiorstwa produkcyjnego. W artykule opisano controlling produkcyjny i zagadnienia związane z planowaniem jako integralną częścią zarządzania operacyjnego. Następnie omówiono na przykładzie studium przypadku przedsiębiorstwa produkującego sprzęt AGD, jak wygląda proces planowania i tworzenia budżetu rocznego zarówno od strony merytorycznej, jak i praktycznej. Na podstawie informacji uzyskanych podczas poczynionej obserwacji uczestniczącej dokonano analizy i oceny procesu planowania, wskazując obszary, w których można wprowadzić usprawnienia. Zwrócono uwagę na poprawę przepływu informacji, raportowanie w jednym systemie informatycznym, zmniejszenie liczby iteracji procesu planowania, a także uwzględnienie uzasadnionych kosztów ogólnozakładowych.

Słowa kluczowe: proces planowania, budżetowanie, zarządzanie kosztami, controlling, optymalizacja

1. Wstęp

Każde przedsiębiorstwo funkcjonuje na rynku, aby osiągać zamierzone cele. Zwykle najważniejszym z nich jest maksymalizacja zysków, ale towarzyszyć mogą jej także inne, związane z profilem działalności czy postrzeganiem marki przez klientów. Przedsiębiorstwa wyznaczając cele, dążą do ich realizacji poprzez odpowiednio dopasowany proces zarządzania strategicznego i operacyjnego. Jednym z elementów zarządzania jest planowanie. To właśnie ono pozwala zaprojektować pożądany wynik oraz sposoby realizacji zamierzeń. Szczególnie ważną rolę odgrywa w jednostkach gospodarczych o profilu produkcyjnym, gdyż skuteczne planowanie i zarządza-

nie pozwala zwiększać zyski przy stosunkowo wysokich kosztach działalności. Na poziomie operacyjnym proces planowania sprowadza się do budżetowania wielkości przychodów i kosztów wynikających z działalności, a następnie ich kontrolowania. Są to obszary bardzo znaczące dla działu controllingu, gdyż wspomaga on kierowników i dyrektorów w zarządzaniu operacyjnym.

Literatura przedmiotu w odniesieniu do controllingu produkcji skupia się na analizie obserwowanych w praktyce interakcji między controllinglem a działaniami produkcyjnymi (Kluge, 2003), a także, z uwagi na zróżnicowanie i specyfikę procesów produkcyjnych, omawia rozwiązania stosowane przez konkretne przedsiębiorstwa (Biadacz, 2006; Stasiak-Betlejewska i Borkowski, 2009). Obserwuje się jednak lukę badawczą w zakresie doskonalenia istniejących rozwiązań. W tym kontekście celem artykułu jest scharakteryzowanie sposobów doskonalenia procesu planowania na podstawie wybranego przedsiębiorstwa produkcyjnego. Aby osiągnąć ten cel, wykorzystano metodę analizy jakościowej, studium przypadku z wykorzystaniem wywiadu, który pozwolił na zebranie informacji od osób uczestniczących w procesie planowania i usystematyzowanie wiedzy na jego temat w badanym przedsiębiorstwie, oraz metodę obserwacji uczestniczącej, służącej ocenie badanego procesu pod względem efektywności i wskazania potencjalnych sposobów usprawnienia.

2. Zadania i metody controllingu produkcyjnego – przegląd literatury

Controlling produkcji jest tradycyjną dziedziną wyróżnianą w ramach ujęcia funkcjonalnego. Definiuje się go jako wsparcie informacyjne procesu planowania, sterowania i kontroli realizowanych na różnych poziomach zarządzania produkcją, a także jako koordynację działań i decyzji produkcyjnych i ich powiązanie z działaniami, które z produkcją współpracują (Nowosielski, 2001, s. 104). Podstawowym zadaniem controllingu jest zapewnienie rentowności obszaru produkcyjnego. Kierownik produkcji jest odpowiedzialny za decyzje o sprzęcie, programach i procesach, przy czym wymagana jest koordynacja z innymi działami firmy oraz wsparcie ze strony controllera w zakresie ustalenia konsekwencji ekonomicznych (Steinle i Bruch, 1998, s. 717). Wspomaganie ze strony controllingu w produkcji ograniczało się kiedyś do tworzenia analiz i rachunków ekonomicznych. Obecnie jego rola uległa zmianie, gdyż w sytuacji nowych wymagań także kierownictwo produkcji oczekuje wsparcia poprzez dostarczenie informacji decyzyjnych oraz pomocy metodycznej w zakresie planowania, kontroli i sterowania produkcją (Goliszewski, 2019, s. 478). Właśnie controlling produkcji jako forma wsparcia zarządzania powinien być tym, co dostarcza rozwiązania dopasowane zarówno do potrzeb, jak i możliwości konkretnego przedsiębiorstwa (Nowak, 2011, s. 41-42). Aby zrealizować ten cel, poprzez controlling produkcji podejmuje się działania i realizuje zadania zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1. Zadania controllingu produkcji

Etapy	Cele controllingu w działalności produkcyjnej	
	W zakresie planowania, sterowania i kontroli	W zakresie zapewnienia informacji
Budowa systemu	Budowa i dostosowanie systemu planowania, sterowania i kontroli produkcji w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> • struktury systemu zarządzania, • funkcji systemu zarządzania (programowanie i planowanie czynników i procesów), • organizacji (komórki i pracownicy), • instrumentów (metod, technik i narzędzi zarządzania). 	Budowa i dostosowanie systemu informacyjnego każdego obszaru działalności operacyjnej w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> • pozyskiwania i analizy informacji (np. metody i techniki prognozowania, rachunku kosztów, inwestycji oraz pomiaru i dokumentowania informacji), • przekazywania informacji (system raportowania).
Eksploatacja systemu	<ul style="list-style-type: none"> • Wsparcie w procesie tworzenia planów cząstkowych. • Koordynacja planów cząstkowych (zintegrowane planowanie). • Prowadzenie analizy odchyień w ramach funkcji kontroli. 	<ul style="list-style-type: none"> • Gromadzenie, przetwarzanie i przesyłanie informacji. • Wspomaganie kierownictwa w przygotowywaniu sprawozdań (raportów). • Tworzenie sprawozdań na specjalne życzenie.

Źródło: (Nowosielski, 2001, s. 104).

Z uwagi na specyfikę procesu produkcyjnego szczególne znaczenie w tym obszarze mają ośrodki odpowiedzialności za koszty. W centrach kosztowych kierownik podejmuje decyzje dotyczące planowania wydatków i odpowiada za ich racjonalny poziom. Ponoszone koszty są przez niego weryfikowane przez porównanie ich rzeczywistej wielkości z wcześniej przygotowanymi planami lub budżetami (Nowak, 2013, s. 142). Tutaj właśnie przejawia się jedno z zadań controllingu produkcyjnego, czyli wsparcie informacyjne. Kierownik często potrzebuje pomocy w ułożeniu planu produkcji, odpowiednim zaplanowaniu wydatków, a następnie kontrolowaniu ich z wykorzystaniem raportów o kosztach. Przy sporządzaniu sprawozdania z informacjami controllingowymi należy wziąć pod uwagę takie ich tworzenie i zaprezentowanie, aby były nastawione na potrzeby odbiorcy (Mehlan, 2009, s. 82-83).

W bieżących decyzjach i sterowaniu produkcją mogą być przydatne wskaźniki dotyczące obszaru produkcji. Umożliwiają one szybką identyfikację słabych punktów i ich korektę. Wskaźniki takie można podzielić na (Goliszewski, 2019, s. 484):

- dotyczące kosztów (np. pośrednich, bezpośrednich, napraw, konserwacji),
- dotyczące czasu (np. obróbki, transportu),
- produktywności (np. w odniesieniu do pracy, materiałów lub kosztów stałych).

Przykładowe grupy wskaźników produkcyjnych przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Przykładowe wskaźniki dla obszaru produkcji

Wskaźnik	Formuła obliczeniowa
Struktura i udział kosztów	<ul style="list-style-type: none"> • Koszty zmienne produkcji / koszty produkcji razem • Koszty pośrednie produkcji / koszty produkcji razem • Koszty bezpośrednie produkcji / koszty pośrednie produkcji
Pracochłonność	<ul style="list-style-type: none"> • Rzeczywisty czas produkcji / planowany czas produkcji • Rzeczywisty czas pracy pracowników / planowany czas pracy pracowników • Czas postojów maszyn / czas pracy maszyn
Braki, odpady, straty (ilościowo lub wartościowo)	<ul style="list-style-type: none"> • Liczba wadliwych produktów / wielkość produkcji • Ilość odpadów / wielkość produkcji • Ilość strat produkcyjnych / wielkość produkcji
Wykorzystanie zdolności produkcyjnych	<ul style="list-style-type: none"> • Produkcja wytworzona / zdolność produkcyjna
Wydajność	<ul style="list-style-type: none"> • Wielkość produkcji / liczba godzin produkcji • Wielkość produkcji / liczba pracowników produkcyjnych
Produktywność	<ul style="list-style-type: none"> • Wielkość produkcji / ilość zużytych czynników produkcji (razem i w podziale na poszczególne czynniki)

Źródło: (Goliszewski, 2019, s. 485).

Aby produkcja mogła podlegać sterowaniu i kontroli najpierw musi zostać zaplanowana. Plan produkcji uzależniony jest od wielu czynników, ale jednym z kluczowych jest zakładana wielkość sprzedaży. Nie można produkować więcej, niż rynek jest w stanie wchłonąć, gdyż takie działania prowadzą do nieefektywności przychodowo-kosztowej. Kolejny aspekt, który należy wziąć pod uwagę, to planowana liczba wyrobów w magazynie z uwzględnieniem wielkości posiadanych magazynów oraz kosztów utrzymania w nich wyrobów gotowych. Ostatnia ważna kwestia odnosi się do planowanej liczby materiałów. Tutaj również należy uwzględnić stany magazynowe, dostępność materiałów na rynku i koszty ich utrzymania (Nowak, 2011, s. 44). Gdy wszystkie te czynniki zostaną odpowiednio zaadaptowane do planu, wówczas na dziale produkcji lub dziale rozwoju produktu spoczywa odpowiedzialność przygotowania planu technicznego i technologicznego produkcji. Controlling również może wspomagać metodycznie ułożenie procesu technologicznego, tak aby był on najbardziej korzystny kosztowo i czasowo.

Szczególnie ważnym etapem w planowaniu technologicznym jest ustalenie norm zużycia, gdyż wpływają one na poziom zaplanowanych kosztów produkcji. Ustala się je na podstawie zużycia rzeczywistego dla produkowanego już wyrobu podobnego lub jego elementu. Bardzo ważną rolę odgrywa doświadczenie eksperckie osoby, która określa normę zużycia (Leszczyński i Wnuk-Pel, 2010, s. 17).

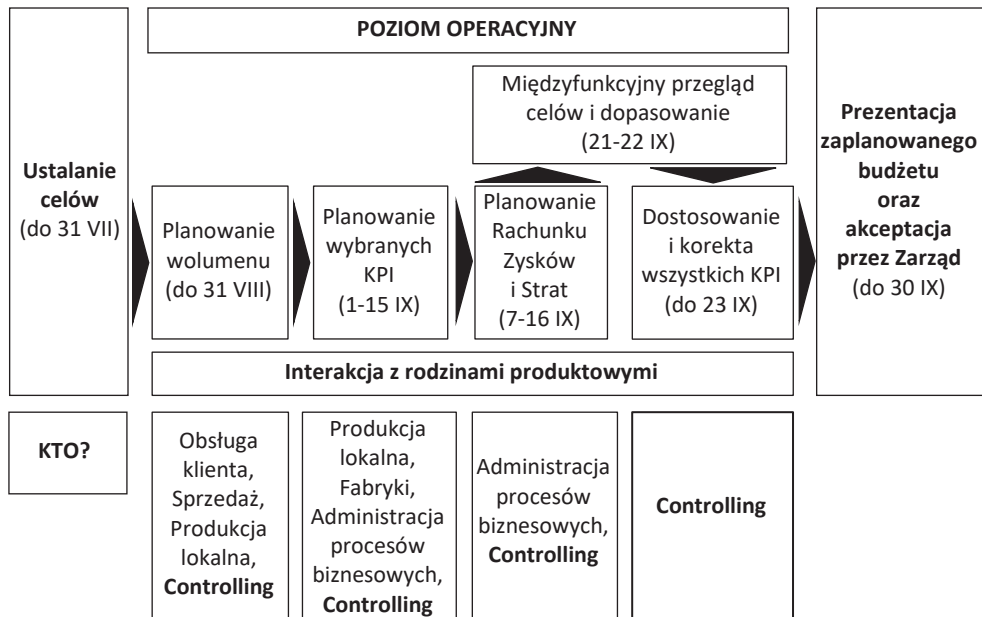
Efektywne wspieranie i zarządzanie produkcją zależy także od wykorzystania zintegrowanych systemów informatycznych, które zapewniają dostęp do ogromnej bazy danych niezbędnych w procesie planowania produkcji oraz kontroli. Najbardziej powszechnym narzędziem do kierowania tymi procesami jest zintegrowany

system zarządzania przedsiębiorstwem – ERP. Umożliwia on zarządzanie zapasami i stanami magazynowymi poprzez rejestrowanie zapotrzebowania na materiały, pozwala prognozować i planować sprzedaż oraz określić precyzyjnie zdolności produkcyjne. Ponadto ERP uwzględnia całość procesów finansowych i ekonomicznych przedsiębiorstwa. Pozwala to bezpośrednio realizować większość funkcji controllingowych, czyli budżetowanie, zarządzanie rentownością, planowanie produkcji i generowanie raportów dla różnych grup odbiorców (Nowak, 2013, s. 271-272). Obecnie najbardziej rozpowszechnionym systemem klasy ERP wśród dużych przedsiębiorstw jest SAP ERP (Al-Sabri i in., 2018).

3. Wyniki badań i dyskusja

3.1. Organizacja procesu planowania – studium przypadku

Wybrane do analizy przedsiębiorstwo swoją główną działalność skupia wokół produkcji sprzętu AGD. Jest to spółka posiadająca fabryki na całym świecie. Istnieje na rynku od ponad 50 lat i produkuje pod jedenastoma rozpoznawalnymi na świecie markami. Badanie zaprezentowane w niniejszym artykule bazuje na informacjach zdobytych przez autorkę podczas obserwacji uczestniczącej procesów produkcyjnych, uzupełnionych o wywiady z pracownikami odpowiedzialnymi za planowanie i budżetowanie w jednostce.



Rysunek 1. Przebieg procesu planowania w badanym przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne.

Proces planowania operacyjnego oraz budżetowania w opisywanym przedsiębiorstwie odbywa się cyklicznie i jest prowadzony zgodnie z zasadami budżetowania odgórnego (ang. *top-down budgeting*). Jak podkreślili rozmówcy z badanego przedsiębiorstwa, proces ten „musi [...] być również zgodny z celami i targetami wyznaczonymi przez spółkę matkę całej grupy kapitałowej”. Proces ten obejmuje wszystkie krótko- i średnioterminowe działania planistyczne (np. obroty, koszty, inwestycje, personel i pozostałe kluczowe dla spółek oraz fabryk dane), zmierzające do osiągnięcia wyznaczonych celów grupy. Kamienie milowe i ramy czasowe procesu planowania strategicznego i operacyjnego oraz budżetowania są przedstawione na rysunku 1.

Controlling jest obecny we wszystkich najważniejszych etapach planowania. Odpowiada za kalkulowanie kosztów wytworzenia produktu, ustalanie poziomów mierników KPI, planowaniu inwestycji i poziomu zatrudnienia, a także dostarcza najpotrzebniejsze dane do ustalenia prognozy rachunku zysków i strat, jak również dostosowuje budżety do oczekiwań kierownictwa i wprowadza korekty.

Z punktu widzenia działu controllingu najważniejsze jest zaplanowanie kosztów produkcyjnych i pozostałych kosztów fabrycznych, które wchodzi w koszt wytworzenia produktu. Dlatego na potrzeby omówienia procesu uwaga skupiona zostanie na planowaniu następujących pozycji:

- kosztów materiałów bezpośrednio produkcyjnych,
- kosztów pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- pozostałych kosztów fabrycznych.

Pierwszym kosztem, który należy zaplanować, jest łączny koszt materiałów bezpośrednio produkcyjnych potrzebnych do wytworzenia produktów w danym roku budżetowym. Proces planowania rozpoczyna się w momencie otrzymania odgórnych wytycznych odnośnie poziomu produkcji na dany rok. Ponadto w planowaniu kosztów materiałów bezpośrednio produkcyjnych czynnikami, które należy uwzględnić, są: cła i koszty transportu, zmiany cen materiałów w ciągu roku, tzw. MPC (ang. *material price change*), kursy walutowe i udział zakupów w poszczególnych walutach, a także oszczędności materiałowe przypadające na kolejny rok.

Osoby uczestniczące w wywiadzie zwróciły uwagę, że „planowanie kosztów odbywa się każdorazowo w sierpniu, więc bieżące wyceny są dostępne tylko za siedem miesięcy łącznie. Należy zatem wyliczyć miesięczne zmiany kosztów, na tej podstawie zaprognozować kolejne pięć miesięcy do końca roku i wyliczając średni koszt miesięczny z dwunastu miesięcy, użyć go w wyliczeniu kosztów materiałów”. W ciągu roku materiały zmieniają swoje ceny, dlatego należy z wyliczonego kosztu materiału usunąć wpływ zmiany ceny. Gdy już koszt materiału jest skorygowany o MPC z roku poprzedniego, to na tak otrzymaną kwotę należy tym razem narzucić MPC zakładany na kolejny rok budżetowy. Zmiany wywołane kursami walut wprowadza się, gdy dział zakupów dostarczy informacje o tym, jaki odsetek będą stanowić zakupy materiałowe w poszczególnych walutach. Po uwzględnieniu kosztów związanych

ze zmianą kursów walutowych, trzeba naliczyć na materiał koszty związane z cłem i transportem. W ostatnim kroku koszty materiału należy pomniejszyć o tzw. *ratio* materiałowe, czyli planowane obniżenie kosztów związane z zakładanym zużyciem mniejszej liczby komponentów lub użyciem zmodyfikowanych komponentów o niższym koszcie.

Kolejną ważną pozycją do zaplanowania są koszty pracowników bezpośrednio produkcyjnych. Rozmówcy podkreślili, że „w tym przypadku zaczyna się nie tyle od kosztów, co od poziomu zatrudnienia. Jednostka swój poziom zatrudnienia musi również zmieścić w oczekiwanych wartościach targetowych. Najpierw należy zebrać dane o planach kierownictwa na poziom zatrudnienia w ich obszarze. W tym celu każdorazowo w lipcu wysyła się do kierowników centrów odpowiedzialności formatki, które muszą uzupełnić o planowaną liczbę osób”. Gdy wszystkie dane są już zebrane, dział controllingu przegląda je, sprawdza, prosi o wprowadzenie korekt, a następnie konsoliduje i dostosowuje do poziomów docelowych, jeśli koszt jest przekroczony. Przy planowaniu kosztów pracowniczych pod uwagę bierze się poziom zatrudnienia, planowane stawki wynagrodzenia na kolejny rok budżetowy z uwzględnieniem podwyżek, dodatków w postaci różnych świadczeń, premii miesięcznych, stawek za nadgodziny oraz awansów.

Oprócz wspomnianych dwóch dużych grup kosztowych, które bezpośrednio wchodzi w skład kosztu wytworzenia produktu gotowego, w przedsiębiorstwach produkcyjnych występują także koszty, które uwzględnia się w formie narzutu. Podobnie jak w przypadku poziomu zatrudnienia formatki dotyczące kosztów rozsyłane są do kierowników w lipcu. Zawierają one poszczególne grupy kosztowe, które należy zaplanować. Są to materiały pomocnicze, energia zużywana przez maszyny w procesie produkcji, koszty obsługi zintegrowanego systemu SAP, koszty związane z naprawami, przeglądami, konserwacją maszyn i urządzeń oraz hal produkcyjnych, a także pozostałe koszty (pozostałe usługi, pozostałe koszty pracownicze, w tym delegacje, przyjęcia i poczęstunki, zakup ochronnej odzieży roboczej oraz koszty złomowania, czyli uszkodzeń wyrobów w czasie procesu produkcyjnego). Sierpień jest miesiącem, w którym następuje przegląd zebranych danych liczbowych, odbywają się konsultacje z kierownikami, a następnie dokonywana jest konsolidacja danych.

Po podsumowaniu wszystkich kosztów dział controllingu wgrzywa dane na konta pierwotne do systemu SAP jako plan na przyszły rok. Dodatkowo w celu ustalenia całkowitych kosztów w poszczególnych MPK konieczne jest przeprowadzanie rozliczenia kosztów pośrednich, np. ochrony budynków, sprzętania, działu kadrowego itd. Dzięki temu każde MPK dostaje swoją część kosztów pośrednich. Gdy przekazany poziom kosztów zostanie zaakceptowany, staje się obowiązującym budżetem roku kolejnego. Względem niego dokonuje się następnie comiesięcznych porównań.

Trzy razy w roku (w styczniu, maju i sierpniu) dokonuje się uaktualnienia budżetu. Wówczas koszty poniesione w zamkniętych miesiącach są ujmowane w rzeczywistych wartościach, natomiast miesiące pozostające do końca roku podlegają esty-

macji. Jak podkreślili rozmówcy, jest to istotne, gdyż „dzięki temu można sprawdzić, jak bieżące warunki wpłyną na koszty całego roku i w jakim stopniu finalnie będą one odbiegać od tych zabudżetowanych w biznesplanie. Na tym etapie jest możliwość pokazania pojawiających się szans i ryzyka oraz zastosowanie odpowiedniej reakcji na nie”.

3.2. Sposoby usprawnienia procesu planowania

W dużych jednostkach gospodarczych o skomplikowanych strukturach wewnętrznych nie zawsze procesy funkcjonują w sposób optymalny. W badanym przedsiębiorstwie, z punktu widzenia uczestników procesu budżetowania, również występują działania, które można usprawnić, usunąć lub wprowadzić, co zwiększy efektywność procesu. Propozycje tych działań zebrano w tabeli 3.

Tabela 3. Propozycje działań optymalizujących proces planowania w badanym przedsiębiorstwie

Działanie	Omówienie
Poprawa komunikacji i przepływu informacji	Dostarczanie informacji tylko przez konkretną wyznaczoną osobę w jednym terminie i do osób, które rzeczywiście tych informacji potrzebują i z nimi pracują.
Budżetowanie kosztów materiałów bezpośrednio produkcyjnych zgodnie z zasadami kalkulacji listopadowej	Wykonywanie jednej kalkulacji kosztów materiałów zamiast dwóch w różnych ujęciach.
Budżetowanie kosztów ogólnofabrycznych	Pozwolenie kierownikom obszarów odpowiedzialności na zaplanowanie kosztów, które rzeczywiście będą niezbędne do poniesienia bez nakładania na nie wartości docelowych, odbiegających od stanu faktycznego.
Raportowanie tylko w jednym systemie	Zredukowanie liczby programów, do których trzeba ostatecznie wgrywać dane planowane, tylko do jednego systemu.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku rozległych przedsiębiorstw jednym z głównych problemów w podejściu procesowym jest komunikacja. Co prawda, ustala się terminy, w których mają zostać dostarczone informacje dotyczące np. MPC, poziomu zatrudnienia, wartości docelowych dla poszczególnych grup kosztów, ale nie są one przekazywane w jednej wiadomości mailowej od jednej osoby i w jednym terminie. Przez to dział controllingu, żeby zakończyć proces budżetowania, ciągle musi na coś czekać. Nie ma możliwości sfinalizowania działania w ciągu jednego dnia, ponieważ dostaje się cząstkowe informacje, niepełne albo wstępne, które mogą ulec zmianie. Wykorzystując takie dane w kalkulacjach, niejednokrotnie trzeba poprawiać wyliczenia. Dodatkowo nie ma jednego źródła, z którego pochodzą najważniejsze informacje. Takie podejście często generuje niejasności oraz wydłuża cały proces.

W celu poprawy sprawności procesu planowania pod względem komunikacji, należałoby prześledzić całą ścieżkę obiegu informacji i dostosować ją do potrzeb użytkowników. Czyli w pierwszej kolejności najistotniejsze wartości docelowe przekazywać osobom, które z nimi pracują i wykorzystują w obliczeniach. Ponadto wyznaczenie jednej osoby, która komunikuje wartości docelowe oraz przekazuje je raz kompleksowo, przyczyniłoby się do polepszenia procesu od strony jego uczestników.

Przechodząc przez kolejne etapy budżetowania, należy przede wszystkim usprawnić planowanie kosztów materiałów bezpośrednio produkcyjnych. Proces ich budżetowania odbywa się w sierpniu, ale to nie wszystko, co dział controllingu musi zrobić w związku z kalkulacją materiałów i ustaleniem kosztu wytworzenia wyrobów gotowych. Po wyliczeniu kosztu materiału zostaje on zaraportowany w specjalnym systemie i jest kosztem obowiązującym na kolejny rok. Natomiast każdego roku w listopadzie należy z osobna wykonać kalkulację kosztu wytworzenia dla każdego wyrobu gotowego, zaplanowanego do produkcji na przyszły rok. W tym celu należy wyodrębnić z systemu SAP wszystkie materiały, które są kupowane od zewnętrznych dostawców i wchodzi w skład półproduktów finalnie tworzących gotowy produkt. Następnie każdy materiał musi mieć przypisaną cenę, która będzie obowiązywała przez następny rok dla kalkulacji standardowego kosztu wytworzenia. Przypisuje się ją na podstawie pliku z cenami średnimi ważonymi z całego roku oraz otwartymi zamówieniami. Na tej podstawie controlling ma pewność, że są to najbardziej aktualne ceny, które nie zaburzą kosztów wytworzenia, oraz że produkt pozostanie konkurencyjny na rynku. W kolejnym kroku przypisane każdemu materiałowi ceny należy wgrać do SAP i zaprojektować specjalną procedurę kalkulacji, w której wprowadza się odpowiednie parametry. Następnie SAP – uwzględniając koszty pracowników bezpośrednio produkcyjnych oraz pozostałych kosztów pośrednich wprowadzone we wrześniu, a także stawki kosztów pośrednich oraz czas pracy nad danym wyrobem – przeprowadza kalkulację i wylicza standardowy koszt wytworzenia każdego wyrobu. Wyniki takiej kalkulacji można pobrać z systemu w podziale na koszty materiałowe, pozostałe koszty zmienne oraz koszty stałe. Dalej, mając koszt materiału dla poszczególnych produktów oraz zaplanowaną do produkcji liczbę wyrobów gotowych, poprzez pomnożenie tych dwóch czynników otrzymuje się całościowy koszt materiałów bezpośrednio produkcyjnych. Otrzymałą wartość trzeba porównać z kosztem ustalonym w sierpniu.

Te dwa sposoby kalkulacji kosztu materiału generują rozbieżności. Oczywiście w ciągu dwóch lub trzech miesięcy ceny materiałów nie będą się diametralnie zmieniać, ale przekazane ogólnie wartości docelowe zmian cen materiałów, kursy walutowe czy koszty transportu powodują, że koszty ustalone w obu podejściach nie będą takie same i każdorazowo dział controllingu musi je tak wyskalować, aby różnica była na akceptowalnym poziomie. Praca przy planowaniu kosztu materiału w takim podejściu wykonywana jest podwójnie.

Można ją uprościć w taki sposób, że działania wykonywane w listopadzie przy kalkulacji kosztu standardowego należałoby włączyć do procesu budżetowania w sierp-

niu. Wystarczy, że w sierpniu zaprogramowane zostaną narzuty na kosztach pośrednich oraz czasy pracy dla każdego wyrobu, a ceny średnie ważone materiałów mogą zostać dostarczone w każdej chwili. Wówczas możliwe będzie wykonanie procedury kalkulacji w SAP i otrzymanie kosztu materiału dla każdego wyrobu tak samo jak przy kalkulacji listopadowej.

Kolejnym obszarem, w którym mogą zostać wdrożone usprawnienia, jest planowanie kosztów ogólnofabrycznych, czyli tych, które później stanowiąc będą pośrednie koszty produkcji w koszcie wytworzenia. Dotychczas kierownicy poszczególnych centrów odpowiedzialności aktywnie uczestniczyli w budżetowaniu tych kosztów, ale nie mieli pełnej swobody. Badane przedsiębiorstwo cały czas się rozwija i wprowadza usprawnienia technologiczne, dlatego bardziej korzystne byłoby planowanie kosztów przez kierowników bez tak znaczącego wpływu osób zarządzających jednostką.

Pomimo że managerowie danego MPK zaplanują koszty, których oczekują w kolejnym roku, to i tak zawsze muszą one zostać umieszczone w ogólnych ramach i przedziałach wyznaczonych na najwyższych szczeblach zarządzania. Takie podejście nie jest efektywne, gdyż to kierownicy najlepiej wiedzą, jakie działania będą podejmować i jakich zakupów muszą dokonać, aby zapewnić najlepszy poziom produkcji w swoim dziale. Nakładanie im odgórnych wielkości docelowych często blokuje rozwój i ogranicza poziom działalności.

Na podstawie zaplanowanych kosztów planuje się również budżet środków pieniężnych. Oczywiście musi być on dostosowany do wymagań najwyższego kierownictwa. Bardzo często dochodzi do sytuacji, w których nakład środków pieniężnych na potrzeby zakupów dla MPK w jakimś punkcie roku się kończy. Za każdym razem problemy są zgłaszane do działu controllingu, gdzie weryfikuje się budżety pieniężne, i aby dokonać zakupu lub zaksięgować fakturę, budżet musi zostać zwiększony. Często dokonanie zmian wymaga zgody kierownictwa wyższego szczebla. Biorąc pod uwagę, że kierownicy już od kilku lat sami planują koszty ogólnofabryczne, a dział controllingu nadzoruje cały proces i służy pomocą, nie ma dużego ryzyka zabudżetowania zbyt wysokich kosztów, które nie będą mieć pokrycia, lub zbyt niskich, które nie zabezpieczą odpowiednio poziomu działalności.

Przechodząc do końcowych etapów procesu, które skupiają się na raportowaniu i wgrzywaniu zaplanowanego budżetu do systemów, można dostrzec potencjalne usprawnienia. Obecnie plan musi zostać umieszczony w odpowiednich systemach, które umożliwiają porównanie i comiesięczne raportowanie o odchyleniach. Problemem jest to, że użytkownicy korzystają z raportów w różnych systemach, dlatego dział controllingu musi wgrać dane do kilku systemów, nie tylko do SAP. Ta sama praca jest wykonywana kilkakrotnie. Na tym etapie procesu, aby zapewnić wysoką sprawność, trzeba wprowadzić ujednoczenie pod względem raportowania. Oznacza to wybranie jednego systemu, na którym będą pracować wszyscy użytkownicy. Pomocne mogą się okazać np. dodatkowe raporty w SAP w układzie podobnym do występującego w systemach dziedzinowych. Wówczas najistotniejsze informacje dla poszczególnych osób będą łatwo dostępne.

4. Zakończenie

Planowanie pomaga skwantyfikować cele, wskazać zasoby niezbędne do realizacji i wyrazić wyniki w mierzalnych wartościach. Pozwala wyznaczyć ścieżkę realizacji planu oraz określić punkt, który będzie stanowił osiągnięcie celu. Dlatego istotne jest doskonalenie planowania, a w konsekwencji scharakteryzowanie sposobów jego usprawniania, co było głównym tematem artykułu, realizowanym na podstawie studium przypadku przedsiębiorstwa produkcyjnego.

Analiza informacji uzyskanych w toku obserwacji uczestniczącej procesów planowania w badanym przedsiębiorstwie oraz zastosowanie metody dedukcji pozwoliły stwierdzić, że odpowiednie zaplanowanie kosztów dostosowanych do poziomu działalności jednostki pomaga jej utrzymać koszty wytworzenia produktów na racjonalnym poziomie, a przez to zapewnić konkurencyjność w gospodarce rynkowej i tym samym generować zyski.

W badanym przedsiębiorstwie podczas planowania uwaga skupiona była przede wszystkim na kosztach, które później będą stanowić koszt wytworzenia produktu gotowego. Są to materiały bezpośrednio produkcyjne, wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych oraz koszty pośrednie. Należy je zabudżetować w taki sposób, aby nie było konieczne istotne zwiększenie cen sprzedaży w celu utrzymania stałej marży. Zaplanowanie przez przedsiębiorstwo kosztów pozwala na śledzenie i porównanie, czy działania przebiegają tak, jak powinny, a jeśli nie, to dlaczego. Dzięki temu w ciągu roku jednostka szybko reaguje na pojawiające się odchylenia i problemy, może im zapobiec lub sprawnie wprowadzić działania naprawcze, które skierują ją na właściwy tor. Wybrane przez przedsiębiorstwo metody pozwalają jej w sposób kontrolowany zaplanować koszty, ale nie dają możliwości na pełne wykorzystanie potencjału. Podejście odgórne w planowaniu hamuje procesy wzrostu i rozwoju.

W świetle wskazanych niedoskonałości planowania autorka ustaliła główne kierunki usprawnienia controllingu produkcyjnego, a w szczególności poprawę przepływu informacji, czemu sprzyja raportowanie w jednym systemie informatycznym, zmniejszenie liczby iteracji procesu planowania przy możliwie późnym jego przeprowadzeniu, ale w warunkach wysoce kompletnej informacji, a także uwzględnienie uzasadnionych kosztów ogólnozakładowych, co urealnia plan. Tym samym przedstawione w artykule rozważania nie tylko poszerzają listę przykładów obecnych w literaturze przedmiotu (Biadacz, 2006; Stasiak-Betlejewska i Borkowski, 2009), ale też wskazują działania, które powinny podjąć osoby odpowiedzialne za planowanie produkcji w swoich jednostkach. Należy jednak zwrócić uwagę, że ograniczeniem badania jest wyprowadzenie wniosków z pojedynczego studium przypadku, a także brak weryfikacji efektów proponowanych udoskonaleń.

Literatura

- Al-Sabri, H. M., Al-Mashari, M. i Chikh, A. (2018). A Comparative Study and Evaluation of ERP Reference Models in the Context of ERP IT-Driven Implementation: SAP ERP as a Case Study. *Business Process Management Journal*, 24(4), 943-964. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-07-2016-0139>
- Biadacz, R. (2006). Rola planowania programu i procesu produkcji w controllingu produkcji – studium przypadku. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1125), 20-28.
- Foremna-Pilarska, M. (2015). *Controlling: narzędzia i struktury*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Goliszewski, J. (2019). *Controlling: koncepcja, zastosowania, wdrożenie*. Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Kluge, P.-D. (2003). Controlling – Werkzeuge (Nachfrage Und Nutzung In Produktions – KMU). *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (987), 324-335.
- Leszczyński, Z. i Wnuk-Pel, T. (2010). *Controlling w praktyce*. Wydawnictwo ODiDK.
- Mehlan, A. (2009). *Controlling + Praktyczne pomoce controllingowe w Excelu*. Wydawnictwo C.H. Beck.
- Nowak, E. (2011). *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Nowak, E. (2013). *Controlling dla menedżerów*. CeDeWu.
- Nowosielski, S. (2001). *Zarządzanie produkcją: ujęcie controllingowe*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Stasiak-Betlejewska, R. i Borkowski, S. (2009). Controlling w odniesieniu do systemu produkcyjnego. *Prace Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku*, (3), 77-90.
- Steinle, C. i Bruch, H. (1998). *Controlling: Kompendium für Controller/innen und ihre Ausbildung*. Schäffer-Poeschel Verlag.

Optimisation of the Planning Process in a Manufacturing Company

Abstract: The main objective of the article is to characterise methods to improve planning processes based on the selected manufacturing enterprise. The article characterises production controlling and includes issues related to planning as an integral part of operational management. Then it discusses and presents, using a manufacturer of household appliances as an example, how the process of planning and creating the annual budget looks like, both from the factual and practical side. Information obtained by the author, who was involved in the planning processes of the examined entity, enabled identifying areas where improvements could be made. These areas included improving information flow, reporting processed in one IT system, lowering planning iterations, and considering common costs in the planning processes.

Keywords: planning process, budgeting, cost management, controlling, optimisation

Kacper Szafrąński

e-mail: 182398@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0006-6320-5136

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Strategiczne czynniki sukcesu przedsiębiorstw sektora usług telekomunikacyjnych

DOI: 10.15611/2024.69.7.03

JEL Classification: L21, L96

© 2024 Kacper Szafrąński

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Szafrąński, K. (2024). Strategiczne czynniki sukcesu przedsiębiorstw sektora usług telekomunikacyjnych. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 32-44). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu scharakteryzowanie czynników, które decydują o sukcesie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w wymiarze strategicznym. W artykule zastosowano metodę porównawczego studium przypadku, w ramach którego operator telekomunikacyjny P4 został spozycjonowany strategicznie w perspektywie finansowej i niefinansowej na tle konkurencyjnych firm z badanego sektora. Badania wskazują, że źródła strategicznych czynników sukcesu polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych znajdują się zarówno w finansowym, jak i niefinansowym wymiarze ich działalności. Oprócz dobrej kondycji finansowej decydujące znaczenie mają udział i pozycja operatora w obszarze kluczowych segmentów usług, potencjał infrastrukturalny i kapitałowy, duża baza klientów lub jakość użytkowa usług. Szanse rozwojowe stanowią również fuzje lub konsolidacje operatorów stacjonarnych i mobilnych.

Słowa kluczowe: analiza strategiczna, kluczowe wskaźniki efektywności, strategia, usługi telekomunikacyjne

1. Wstęp

Usługi telekomunikacyjne stanowią w dzisiejszych czasach nieodłączny element zarówno funkcjonowania przedsiębiorstw czy instytucji publicznych, jak i codziennego życia miliardów ludzi na całym świecie. Styczność z tego typu usługami ma miejsce na różnych płaszczyznach, począwszy od zwykłej rozmowy telefonicznej lub oglądania telewizji przez zakupy internetowe, kończąc na biznesowych wideokonferencjach lub obsłudze programów do zarządzania firmą.

Polski rynek usług telekomunikacyjnych, podobnie jak globalny, nie należy już do obszarów, które rozwijają się w gwałtownym tempie. Zmiany zachodzące w tym

sektorze mają obecnie w większym stopniu charakter ewolucyjny. Odzwierciedleniem tego stanu rzeczy są nieznaczne zmiany wartości rynku i wysoki poziom nasycenia usługami. Polski rynek charakteryzuje się również dominacją czterech rozwiniętych i silnych podmiotów, a także jednym z najniższych poziomów cen usług telekomunikacyjnych w Unii Europejskiej.

Literatura przedmiotu dostarcza pewnej wiedzy na temat działań o charakterze strategicznym przedsiębiorstw świadczących usługi telekomunikacyjne na polskim rynku, takich jak działania promocyjne (Zawadzki, 2006) czy alianse strategiczne (Kozarkiewicz i Polak, 2015). Można również odnaleźć przykłady analiz strategicznych czynników sukcesu pojedynczych operatorów lub całych rynków (Akingbade, 2014), jednak o odmiennej od polskiej charakterystyce. Oznacza to wystąpienie istotnej luki badawczej, a zatem braku identyfikacji strategicznych czynników sukcesu przedsiębiorstw telekomunikacyjnych działających w warunkach polskich. W związku z powyższym, celem badania przedstawionego w niniejszym opracowaniu jest scharakteryzowanie czynników, które decydują o sukcesie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w wymiarze strategicznym.

W artykule omówiono porównawcze studium przypadku, w ramach którego wybrane przedsiębiorstwa telekomunikacyjne analizowane są pod kątem finansowym i operacyjnym oraz strategicznie pozycjonowane na tle konkurencji z branży. Wybór jednostek opierał się na dotychczasowych osiągnięciach na rynku telekomunikacyjnym.

2. Cel i zakres analizy strategicznej przedsiębiorstwa

W teorii zarządzania strategia jest pojęciem złożonym i autorzy na przestrzeni lat definiowali ją na różne sposoby. Klasyczne spojrzenie A. Chandlera (1962, s. 123) przedstawia strategię jako określanie głównych długookresowych celów i zamierzeń przedsiębiorstwa, a także wybór tych kierunków działania i takiej alokacji zasobów, które są niezbędne do realizacji tych celów. W.F. Gluck definiuje strategię jako nadrzędny i integralny plan charakteryzujący korzyści firmy w związku z oczekiwaniami i wyzwaniem otoczenia (Rącka i Szmał, 2018). K. Obłój (2014, s. 16) natomiast uznaje strategię za element organizacji, który determinuje jej sukces lub porażkę.

Jednym z fundamentalnych zabiegów zmierzających ku polepszeniu pozycji rynkowej organizacji jest wprowadzenie zarządzania strategicznego. Przyjmuje się, że jest to proces złożony z trzech etapów: analizy, planowania i realizacji. G. Gierszewska i M. Romanowska (2016, s. 11) wskazują dwa podejścia do realizacji pierwszej fazy tego procesu, czyli analizy strategicznej. W sensie czynnościowym analiza strategiczna stanowi rodzaj diagnozy przedsiębiorstwa wraz z jego otoczeniem, umożliwiającą budowę odpowiedniej strategii zdanej do realizacji. Podejście narzędziowe natomiast określa analizę strategiczną jako zbiór metod, których celem jest identyfikacja, ocena i prognoza tego, jak z perspektywy rozwoju poszczególne składniki organizacji i jej otoczenia będą się prezentować w możliwej do przewidzenia przyszłości.

Analiza strategiczna jest niezbędna do tego, aby organizacja była w stanie w pełni wykorzystać swoje zasoby oraz potencjał rynku, na którym działa. Dlatego też im więcej różnorodnych analiz przeprowadzi, tym lepiej będzie mogła poznać swoje szanse oraz zdolności, aby odnieść długofalowy sukces. Do szczegółowych celów analizy strategicznej zalicza się przede wszystkim (Pierścionek, 2003, s. 98):

- identyfikację celów i oczekiwań interesariuszy;
- identyfikację stanu otoczenia oraz opracowanie prognoz jego zmian;
- ocenę konkurencyjności zasobów i umiejętności firmy w kontekście celów interesariuszy oraz prognozowanych stanów otoczenia;
- prognozowanie potrzebnych w przyszłości zasobów i umiejętności (w kontekście zmian otoczenia) oraz ocenę możliwości ich zabezpieczenia;
- ocenę zdolności firmy do zastosowania określonych strategii rozwoju (takich jak umiędzynarodowienie, specjalizacja, dywersyfikacja, outsourcing).

Głównymi interesariuszami analizy strategicznej są osoby zarządzające przedsiębiorstwem, ale także udziałowcy chcący określić przyszłą wartość swojej inwestycji oraz oszacować ryzyko związane z zaangażowaniem kapitałowym. Do grupy podmiotów zainteresowanych analizą strategiczną z pewnością można zaliczyć przedsiębiorstwa konkurujące ze sobą, które mogą określić swoje położenie względem analizowanej firmy. Ponadto odbiorcami analizy strategicznej są (Gierszewska i Romanowska, 2016, s. 19):

- banki, które na podstawie wyników rozpatrują wnioski o kredyt lub oceniają program restrukturyzacji spółki;
- obecnych i potencjalnych dostawców, nabywców oraz innych kontrahentów przedsiębiorstwa;
- pozostałe podmioty przejawiające plany lub oczekiwania względem przedsiębiorstwa, np. instytucje rządowe, fundusze inwestycyjne, instytucje ubezpieczeniowe, związki zawodowe czy media.

Analiza strategiczna jako fundament planowania strategicznego powinna zawsze dotyczyć rzeczywistości, w której przedsiębiorstwo funkcjonuje. Rozumie się przez to otoczenie organizacji zarówno to najbliższe, jak i dalsze (Gierszewska i Romanowska, 2016, s. 20). Strategie mają także charakter sektorowy i w związku z tym zawierają decyzje obejmujące plany wobec dostawców i konkurencji.

W celu przeprowadzenia analizy otoczenia należy ustalić jego strukturę. Wielu autorów wskazuje podział na makrootoczenie i otoczenie konkurencyjne, które bywa też nazywane sektorowym (Gierszewska i Romanowska, 2016; Pierścionek, 2007; Tyrańska i Walas-Trębacz, 2010). Makrootoczenie stanowi zbiór warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa w określonym systemie ekonomicznym, polityczno-prawnym, społeczno-kulturowym, demograficznym, technologicznym i globalnym (Pierścionek, 2007, s. 91). Makrootoczenie cechuje się tym, że wywiera wpływ na możliwości działania i rozwoju firmy, a ona sama nie może zareagować zwrótnie.

Otoczenie konkurencyjne tworzą odbiorcy, dostawcy i konkurenci. Są to podmioty mające najbliższe powiązanie z przedsiębiorstwem. Niekiedy wyróżnia się w tym gronie nie tylko organizacje, ale dobra mające charakter zastępczy, nabywane z uwagi na zdolność do zaspokajania potrzeb konsumenta w tym samym stopniu co inne produkty. Przedsiębiorstwo może więc nie tyle rywalizować z inną firmą, co z marką, pod którą występuje substytut. Między elementami otoczenia konkurencyjnego a organizacją zachodzi sprzężenie zwrotne, przez co rozumie się, że podmioty z otoczenia oddziałują na przedsiębiorstwo, które aktywnie reaguje na te bodźce, co z kolei powoduje reakcję ze strony otoczenia. Możliwość oddziaływania jest tym większa, im lepsza jest pozycja konkurencyjna przedsiębiorstwa (Gierszewska i Romanowska, 2016, s. 22-23).

3. Kluczowe wskaźniki efektywności przedsiębiorstw telekomunikacyjnych

W dalszych częściach opracowania zaprezentowano porównawcze studium przypadków, w ramach którego wybrane przedsiębiorstwa telekomunikacyjne analizowane były pod kątem operacyjno-technologicznym i finansowym. W pierwszym obszarze zwrócono uwagę na liczbę klientów, numerów, nadajników, a także prędkość przesyłania danych. W sferze finansów dokonano oceny kształtowania się przychodów ze sprzedaży, a także poziomu miernika EBITDAaL. Wybór podmiotów badania opierał się na dotychczasowych osiągnięciach na rynku telekomunikacyjnym, które oceniono najwyższej spośród jednostek obecnych na polskim rynku. W ostatnim kroku dokonano oceny SWOT operatora P4 i ustalono jego relatywną pozycję względem konkurencyjnych firm w sektorze, uwzględniając osiem strategicznych czynników sukcesu.

Kluczowe wskaźniki efektywności (KPI) stanowią proste narzędzie wspomagające zarządzanie organizacją oraz kontrolę realizacji jej planów strategicznych. W przedsiębiorstwach telekomunikacyjnych odgrywają one istotną rolę w ocenie działalności, pomiarze dokonań strategicznych i zilustrowaniu osiągniętych wyników zarówno w obszarach finansowym i operacyjnym. W rezultacie informację o stosowanych przez danego operatora telekomunikacyjnego kluczowych wskaźnikach efektywności można znaleźć w sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach na temat informacji niefinansowych, komunikatach prasowych lub nawet w osobnych plikach poświęconych KPI. Spółki mogą dobierać wskaźniki według własnych potrzeb i preferencji, inaczej je konstruować oraz obliczać je w odmienny sposób niż inne jednostki w sektorze. Przy porównywaniu mierników na tle konkurencyjnych przedsiębiorstw trzeba więc wziąć pod uwagę wszystkie te czynniki. Niemniej dobór mierników stosowany przez firmy telekomunikacyjne nie jest tak rozbieżny, a ich konstrukcja na tyle złożona, aby ich porównanie w obrębie najsilniejszej konkurencji nie było możliwe.

Polski rynek telekomunikacyjny charakteryzuje się silną konkurencją i względnie niedużym rozdrobnieniem, a większość segmentów usług telekomunikacyjnych ce-

chuje się wysokimi wskaźnikami nasycenia lub powszechności. Rynek ten jest zatem rozwinięty, lecz stale ewoluuje za sprawą wdrażania nowych technologii i rozszerzania infrastruktury. Dominują na nim cztery przedsiębiorstwa, z którymi pod względem uzyskiwanych przychodów, liczby użytkowników usług, zasobności aktywów lub infrastruktury nie sposób skutecznie konkurować w każdym możliwym segmencie. Część firm jest w stanie rywalizować z największymi podmiotami, specjalizując się w dostarczaniu jednego rodzaju usługi. W konsekwencji operatorzy tacy jak Vectra, UPC Polska lub Canal+ Polska mają wysoki udział w przypadku jednej lub dwóch usług, ale całościowo nie są w stanie rywalizować z Orange, P4, T-Mobile i Grupą Polsat Plus.

Rozwój i konsolidacja firm telekomunikacyjnych powodują, że ich działalność jest coraz bardziej zdywersyfikowana, lecz wciąż najbardziej dochodowym segmentem są usługi mobilne, a więc telefonia komórkowa oraz Internet mobilny. W tym obszarze głównym wskaźnikiem KPI jest liczba klientów mobilnych, zazwyczaj w postaci liczby kart SIM z podziałem na usługi kontraktowe (*post-paid*) i usługi przedpłacone (*pre-paid*). Bardziej miarodajna jest jednak liczba klientów aktywnych, gdyż to ona ma faktyczny wpływ na przychody, a liczbą zarejestrowanych klientów można łatwo manipulować, zwlekając z odłączeniem kart SIM.

Miernikiem o charakterze niefinansowym, który także może być uznany za kluczowy wskaźnik efektywności, jest średnia prędkość Internetu. To właśnie ten czynnik, obok zasięgu sieci i ceny usługi, bardzo często decyduje o wyborze danego operatora. Serwis SpeedTest.pl co miesiąc publikuje rankingi dostawców Internetu w Polsce. Według jego danych najszybszy Internet stacjonarny w 2022 roku zapewniał operator T-Mobile – średnio 208 Mb/s (Jarzab, 2023).

Do niefinansowych KPI zaliczyć można również liczbę własnych stacji bazowych lub nadajników, które stanowią kluczowy element infrastruktury telekomunikacyjnej, umożliwiając wymianę informacji między stacją bazową a telefonem (Poradnik Orange, 2020). Z raportu serwisu TELKO.in wynika, że w 2021 roku największą liczbę stacji bazowych miało Orange, ale największy przyrost infrastruktury odnotowało P4, a wyniósł on ponad 10%, podczas gdy pozostali operatorzy powiększyli ten zasób średnio o 1,4% (Dec, 2022).

Miernikiem, który łączy aspekt finansowy oraz niefinansowy działalności operatorów telekomunikacyjnych, jest wskaźnik ARPU (ang. *average revenue per user*). Pokazuje on, ile przychodu miesięcznie generuje jeden użytkownik usług. ARPU jest uniwersalnym, szeroko stosowanym przez operatorów wskaźnikiem i może być liczony dla usług mobilnych i stacjonarnych, usług konwergentnych, usług „dla domu” lub wszystkich usług dostarczanych przez firmę. Zestawienie wskaźników ARPU usług telefonii mobilnej dla czterech największych operatorów w latach 2017-2021 przedstawia tabela 1.

Powyższe dane pokazują, że operator P4 pomimo dużej liczby użytkowników uzyskuje stosunkowo niskie przychody z usług telefonii mobilnej w porównaniu do innych operatorów. Orange, Polkomtel i T-Mobile w prawie każdym okresie osiągnęli

miesięczny przychód na abonenta przekraczający 20 zł, podczas gdy P4 było blisko tego pułapu jedynie w 2018 roku. Na koniec 2021 roku różnica jest wyraźna i sięga nawet 11,75 zł miesięcznego przychodu na abonenta między P4 a Polkomtelem.

Tabela 1. Uproszczone wskaźniki ARPU [w zł] usług telefonii ruchomej w latach 2017-2021

Operator	2017	2018	2019	2020	2021
Orange	23,06	19,78	20,20	20,07	20,38
P4	18,33	19,76	13,50	13,39	13,31
Polkomtel	32,92	26,31	23,25	22,26	25,06
T-Mobile	24,23	24,73	14,77	24,97	24,35

Źródło: (Urząd Komunikacji Elektronicznej [UKE], 2018-2022).

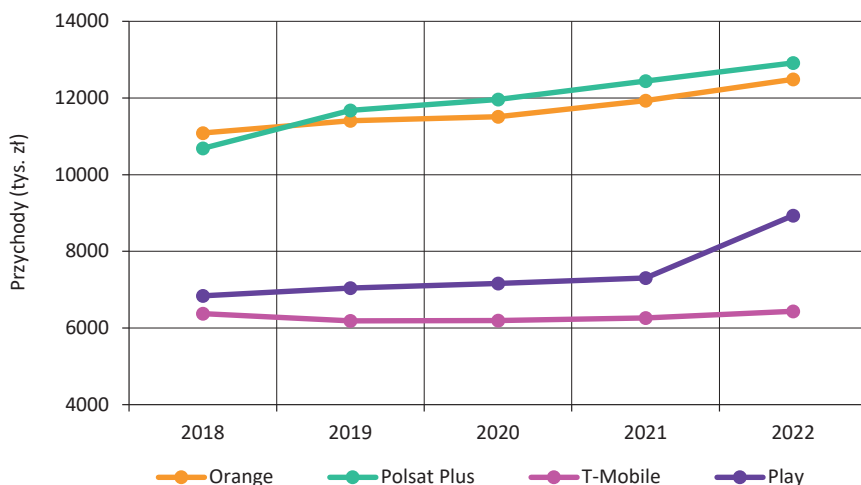
Zbiór niefinansowych wskaźników KPI stosowany przez przedsiębiorstwa telekomunikacyjne jest jeszcze większy, lecz wymaga dostępu do szczegółowych informacji, aby móc je zbadać. Do pozostałych niefinansowych KPI można zaliczyć:

- współczynnik przenośności numerów;
- relację liczby klientów odłączonych od sieci operatora w danym okresie do liczby klientów na początek okresu;
- wskaźnik Data AUPU (ang. *data average usage per user*) wskazujący średnie miesięczne zużycie danych przypadające na jedną kartę SIM;
- odsetek klientów pozyskanych on-line;
- dla dostawców usług telewizyjnych: oglądalność kanałów, współczynnik rezygnacji z usług telewizyjnych;
- wskaźniki związane z wpływem firmy na środowisko, np. emisja CO₂, konsumpcja energii, korzystanie z odnawialnych źródeł energii.

Zestaw finansowych wskaźników KPI jest nie tylko bardziej dostępny niż wskaźniki niefinansowe, ale również w większym stopniu porównywalny. Podstawowym KPI o charakterze finansowym są przychody ze sprzedaży. Zestawienie całkowitych przychodów ze sprzedaży uzyskanych przez czterech największych operatorów na przestrzeni ostatnich pięciu lat przedstawia rysunek 1.

Innymi ważnymi miernikami finansowymi są wynik netto i wynik z działalności operacyjnej. W ostatnich latach największe zyski notowali Grupa Polsat Plus oraz P4, przy czym zysk z roku 2021 w obu przypadkach znacząco odbiegał od pozostałych okresów. Biorąc pod uwagę, że P4 miało w tym okresie słabiej zdywersyfikowaną działalność niż Orange czy GPP, skumulowany zysk netto za lata 2018-2022 na poziomie 10 mld zł stanowi stabilny fundament do dalszej ekspansji na rynku usług telekomunikacyjnych.

Zarówno wynik netto, jak i związany z nim wskaźnik rentowności sprzedaży netto uwzględniają całkowite przychody oraz koszty, w tym te, które nie są związane z podstawową działalnością operacyjną, jak na przykład koszty odsetek, jednorazowa sprzedaż udziałów w spółce zależnej lub utrata wartości aktywów finansowych.



Rysunek 1. Przychody ze sprzedaży uzyskane w latach 2018-2022 przez czterech największych operatorów w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Takie zdarzenia gospodarcze mogą znacząco zniekształcać wynik finansowy netto i wskaźniki rentowności. Operatorzy telekomunikacyjni kładą przez to większy nacisk na poziom wskaźnika EBITDAaL, czyli zysku przed opodatkowaniem i potrąceniem kosztów odsetek oraz kosztów amortyzacji po uwzględnieniu kosztów leasingu. Dla zarządu Orange jest to główny miernik zyskowności operacyjnej. Regularnie wskaźnik ten przedstawiają również operatorzy P4 oraz T-Mobile. Grupa Polsat Plus stosuje natomiast wskaźniki EBITDA. Wskaźnikiem KPI komplementarnym do zysku EBITDAaL jest jego udział w całkowitej sumie przychodów ze sprzedaży – marża EBITDAaL. W tabeli 2 pokazano, jak kształtowały się oba KPI na przestrzeni lat 2019-2022.

Tabela 2. Wskaźniki: EBITDAaL i marża EBITDAaL dla operatorów Orange, T-Mobile i P4 w latach 2019-2022

Operator	EBITDAaL [mln PLN]				Marża EBITDAaL [w %]			
	2019	2020	2021	2022	2019	2020	2021	2022
Orange	2 718	2 797	2 963	3 078	23,8	24,3	24,8	24,6
P4	2 234	2 384	3 133	3 773	31,7	33,3	42,9	42,2
T-Mobile	1 645	1 678	1 756	1 772	26,6	27,1	28,1	27,5

Źródło: (UKE, 2018-2022).

Na podstawie danych z tabeli 2 można wywnioskować, że największą dynamiką wzrostu cechowały się wskaźniki operatora P4. Orange notowało w tym okresie stabilny wzrost EBITDAaL oraz niewielkie wzrosty marży w wysokości 0,5% w latach 2019-2021 i minimalny jej spadek w 2022 roku. Podobnie prezentuje się dynamika

wskaźnika marży dla T-Mobile. Jeżeli natomiast chodzi o wartości, to wskaźnik EBITDAaL dla T-Mobile kształtował się na dużo niższym poziomie w porównaniu do pozostałych dwóch operatorów. Jednakże pod względem marży EBITDAaL operator ten ustępował w badanym okresie tylko P4.

Kluczowe wskaźniki efektywności dla przedsiębiorstw telekomunikacyjnych o charakterze finansowym mogą także obejmować wysokość nakładów inwestycyjnych, wskaźnik operacyjnych przepływów pieniężnych, wskaźnik dywidendy na akcję, wskaźnik pokrycia odsetek zyskiem, a także wskaźniki cyklu należności i zobowiązań.

4. Pozycjonowanie przedsiębiorstwa na tle konkurentów sektora

Biorąc pod uwagę wszystkie omówione czynniki, nie jest łatwo wskazać jednego operatora, który w przyszłości będzie dominował na rynku. Za aktualnego lidera uznać można Orange Polska. Jednak analizując kondycję poszczególnych przedsiębiorstw z sektora usług telekomunikacyjnych, badając wpływ pandemii COVID-19 na ich działalność oraz uwzględniając trendy panujące na rynku telekomunikacyjnym w zakresie powszechności usług, potrzeb użytkowników i rozwoju technologicznego, należy zwrócić uwagę na P4 Sp. z o.o. – operatora sieci Play. Jego progres od momentu wejścia na rynek, skuteczność realizacji strategii oraz koncentracja na kluczowych usługach telekomunikacyjnych w połączeniu z potencjałem kapitałowym spółki i dużą bazą użytkowników pozwalają sądzić, że marka Play w niedalekiej przyszłości stanie się ogólnopolskim liderem w branży telekomunikacyjnej.

W tabeli 3 zaprezentowano wyniki przeprowadzonej analizy SWOT wskazanego operatora.

Najmocniejszą stroną P4 jest najwyższy udział pod względem liczby użytkowników usług telefonii ruchomej i usług wiązanych. Oba rodzaje usług wygenerowały w 2021 roku, według szacunków UKE, łącznie prawie 25 mld zł przychodów (UKE, 2022). W skali całego polskiego rynku telekomunikacyjnego jest to ponad 60% wszystkich przychodów z działalności telekomunikacyjnej. Jednak równocześnie udział w rynku usług dostępu do Internetu stacjonarnego i usług telewizyjnych był w 2021 roku mniejszy niż 1% lub zerowy. Miejsce na poprawę można również zauważyć, patrząc na dysproporcję między udziałem w liczbie abonentów usług telefonii mobilnej a uzyskiwanymi z tych usług przychodami. W pierwszym zestawieniu P4 jest liderem, lecz pod względem przychodów zdecydowanie odstaje względem konkurencji.

W aspekcie infrastruktury P4 wypada dobrze względem pozostałych operatorów, bowiem zasięg wszystkich sieci od Play pokrywa niemal całą Polskę, a zasięg sieci najnowszej generacji obejmuje połowę jej populacji. Ponadto P4 konsekwentnie inwestuje w stacje bazowe. Problem stanowi jednak jakość sieci, która według raportu Opensignal ma jedynie zbliżoną lub nawet gorszą jakość niż sieci Orange, Plus i T-Mobile. Sieć najnowszej generacji od Play, mimo dużego pokrycia w infrastrukturze, także nie wyróżnia się wśród pozostałych sieci innych operatorów pod względem tego standardu.

Tabela 3. Analiza SWOT dla operatora P4

Silne strony	Słabe strony
<ul style="list-style-type: none"> • największa liczba abonentów telefonii mobilnej, • zróżnicowana struktura kapitałowa Grupy P4 i bliska współpraca z właścicielem spółki – Iliad Group, • dominująca pozycja w segmencie usług wiązanych – największa liczba abonentów usług wiązanych typu <i>double play</i>, najpopularniejszego rodzaju pakietu, • trzeci największy dostawca Internetu w Polsce, • drugi największy zasięg sieci 5G w Polsce, • przejęcie operatora UPC Polska zwiększające potencjał P4 w segmencie usług internetowych, usług telewizyjnych i usług wiązanych typu <i>triple play</i>, • większa niezależność w postaci własnej infrastruktury i niższe koszty roamingu krajowego 	<ul style="list-style-type: none"> • niski udział w segmentach usług dostępu do Internetu stacjonarnego i telewizji, • największa liczba użytkowników telefonii mobilnej, nieprzekładająca się na udział w przychodach w tym segmencie usług, • niższa jakość sieci mobilnej względem pozostałych operatorów, • problemy z faktycznym zasięgiem i dostępnością sieci 5G
Szansy	Zagrożenia
<ul style="list-style-type: none"> • wsparcie rozwoju technologicznego sektora, • dynamiczny rozwój infrastruktury telekomunikacyjnej, • utrzymujący się wysoki popyt na usługi telekomunikacyjne 	<ul style="list-style-type: none"> • silna konkurencja, • wzrost poziomu nasycenia usługami, • nasilenie się procesu konsolidacji sektora, • utrzymujące się niskie ceny usług telekomunikacyjnych w stosunku do innych krajów Unii Europejskiej, • silny stopień uregulowania sektora, • stopniowo spadający udział w liczbie abonentów usług wiązanych

Źródło: opracowanie własne.

Niedawne przejęcie UPC Polska przez P4 jest źródłem potencjału rozwojowego tego operatora. Jednak do szans stwarzanych przez otoczenie sektorowe zaliczyć można wspomaganie rozwoju, np. w postaci rządowych programów typu Polska Cyfrowa, czy też popyt na usługi telekomunikacyjne, który nie słabnie, a pandemia COVID-19 okazała się czynnikiem stymulującym jego wielkość. Główne zagrożenie dotyczące się działalności P4 stanowi zaś bardzo silna konkurencja. Udział w rynku największych operatorów jest zbliżony, a sytuacja finansowa umożliwia wszystkim podmiotom obieranie podobnych kierunków rozwoju i możliwość aktywnej rywalizacji z konkurentami. Do innych zagrożeń zaliczyć można wzrost wskaźników nasycenia usługami, postępujący spadek udziału liczby abonentów usług wiązanych lub utrzymanie się niskich cen usług, co może wpłynąć na spadek rentowności, gdy nasycenie będzie wzrastać, a klienci będą rezygnować z niektórych usług.

Orientacyjną pozycję strategiczną operatora P4 na podstawie danych o rynku usług telekomunikacyjnych oraz wyników finansowych i operacyjnych czwórki największych operatorów w ostatnich latach przedstawia rysunek 2.



Rysunek 2. Analiza pozycji strategicznych operatorów: Orange, T-Mobile, P4 i Grupa Polsat Plus

Źródło: opracowanie własne.

W celu powyższej analizy uwzględnionych zostało osiem obszarów, które mają kluczowy wpływ na działalność i sytuację finansową operatora oraz są w stanie tworzyć jego przewagę konkurencyjną. Analiza uwzględnia również, oznaczone strzałkami, zachodzące zmiany na rynku, takie jak spadające lub wzrastające udziały operatorów w poszczególnych segmentach usług, a także dane zawarte w raportach rocznych oraz tendencje zmian wskaźników KPI.

Na podstawie schematu można określić położenie strategiczne P4 jako dobre, lecz na pewno z potencjałem na bardzo dobre. Rosnąca liczba klientów oraz dogodna pozycja w obszarze najważniejszych usług telekomunikacyjnych w połączeniu z wysokim potencjałem kapitałowym, bardzo dobrą kondycją finansową i konsekwentną rozbudową infrastruktury powodują, że aktualnie za operatora w lepszym położeniu strategicznym uznać można tylko Orange Polska. Należy spodziewać się, że w najbliższym czasie znacznej poprawie ulegać będzie także pozycja T-Mobile Polska.

5. Zakończenie

Analiza strategiczna stanowi fundament zarządzania strategicznego. Do jej nadrzędnych celów należą identyfikacja otoczenia organizacji wraz z prognozą zachodzących w nim zmian oraz identyfikacja interesariuszy, ich celów i oczekiwań wobec firmy. Pozwala ona także ocenić spółkę pod kątem konkurencyjności jej zasobów i umiejętności. W rezultacie przedsiębiorstwo jest w stanie określić zdolność do realizacji różnych wariantów strategicznych, pozwalających w pełni wykorzystać kapitał i potencjał rynku, na którym funkcjonuje. Zestaw wielu różnych i rozbudowanych metod analizy umożliwia dogłębną diagnozę przedsiębiorstwa obejmującą teraźniejszość i przyszłość. Metody są ściśle powiązane z celami analizy strategicznej, stąd dzieli się je na analizy otoczenia i analizy potencjału przedsiębiorstwa oraz metody syntetyzujące wyniki obu rodzajów analiz.

Przedstawione w artykule badanie empiryczne, które miało na celu scharakteryzowanie czynników decydujących o sukcesie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w wymiarze strategicznym pozwala sformułować ogólny wniosek, że źródła strategicznych czynników sukcesu polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych nie znajdują się jedynie w finansowym aspekcie ich działalności, ale również w wymiarze niefinansowym. Połączenie metod oceny finansowej i operacyjnej stanowi zatem najbardziej przydatne rozwiązanie, mające na celu wyznaczenie krytycznych czynników sukcesu.

Wyniki badania ośmiu strategicznych czynników sukcesu spółek telekomunikacyjnych uwzględniających: kondycję finansową, potencjał kapitałowy, infrastrukturę, jakość sieci mobilnej, usługi wiązane, usługi dostępu do Internetu, telefonię mobilną oraz liczbę klientów, a także relatywne różnice między operatorami w tych obszarach, pozwalają na sformułowanie wniosków o tym, co różnicuje pozycję strategiczną poszczególnych uczestników rynku. Jest to jednocześnie nowa wiedza płynąca z opracowania.

Należy podkreślić, że fundamentem korzystnej pozycji strategicznej na rynku usług telekomunikacyjnych jest aktualnie koncentracja na kluczowych usługach, które są najbardziej potrzebne w dobie cyfryzacji społeczeństwa i generują wysokie przychody w skali rynku, czyli na usługach Internetu światłowodowego, usługach wiązanych oraz usługach telefonii i Internetu mobilnego. Istotnym czynnikiem jest również wysoka liczba klientów zapewniająca stabilne i wysokie przychody, ułatwiająca wprowadzanie nowych ofert lub dywersyfikację działalności. Potencjał kapitałowy to kolejny czynnik pozwalający opracowywać ambitniejsze strategie rozwoju. Kapitał ludzki zapewnia kompetencje do rozwoju firmy i wykorzystania potencjału otoczenia, a kapitał rzeczowy ułatwia wdrażanie nowoczesnych rozwiązań. Pominięty nie może być również kapitał finansowy, bez którego niemożliwe są inwestycje, dlatego ważne jest, aby spółka miała dobrą sytuację finansową, zarabiała na swojej działalności i wywiązywała się z umów kredytowych. Kluczowym aspektem niemal

każdej usługi jest również jakość, a odpowiedni jej poziom może zagwarantować operatorom telekomunikacyjnym dużą bazę klientów na długi czas.

Ograniczenia poznawcze niniejszego opracowania i zastosowanej w nim metodyki badawczej wynikają z odmiennej sprawozdawczości operatorów w obszarze finansów, KPI lub innych pozafinansowych danych. Ponadto, ocena strategicznych czynników sukcesu została przeprowadzona z pozycji zewnętrznego obserwatora, który dostrzega aktualnie prowadzone działania spółek telekomunikacyjnych. Niemniej długofalowe inicjatywy, które zadecydują o pozycji operatorów w najbliższych latach, mogą nie być jeszcze w takiej fazie rozwoju, która pozwala na ich identyfikację i ocenę wpływu na sytuację przedsiębiorstwa. W celu rozszerzenia użyteczności badań i zaprezentowanej metodyki konieczny jest dostęp do danych wewnętrznych spółek, najlepiej dotyczących dłuższego okresu, co pozwoliłoby obserwować efekty podjętych działań o charakterze strategicznym.

Literatura

- Akingbade, W. A. (2014). Competitive Strategies and Improved Performance of Selected Nigeria Telecommunication Companies. *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation (JEMI)*, 10(4), 143-167.
- Chandler Jr., J. A. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. MIT Press.
- Dec, Ł. (2022, 6 grudnia). *Krajobraz infrastruktury mobilnej w Polsce*. Pobrano z 2 kwietnia 2024 z <https://www.telko.in/krajobraz-infrastruktury-mobilnej-w-polsce>
- Gierszewska, G. i Romanowska, M. (2016). *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kozarkiewicz, A. i Polak, J. (2015). Alianse udziałowe w strategiach kooperacji przedsiębiorstw branży telekomunikacyjnej. *Studia Ekonomiczne*, (225), 156-169.
- Obłój, K. (2014). *Strategia organizacji*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Pierścionek, Z. (2003). *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pierścionek, Z. (2007). *Strategie konkurencji i rozwoju przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Poradnik Orange. (2020, Listopad 6). *Poradnik Orange – artykuły, nowości, porady*. Pobrano 5 lutego 2023 z <https://www.orange.pl/poradnik/siec-komorkowa/stacje-bazowe-jak-dzialaja-i-dlaczego-powstaja-nowe/>
- Rącka, I. i Szmaj, Z. (2018). *Zarządzanie strategiczne*. PWSZ Kalisz.
- Jarząb, P. (2023, 4 stycznia). *Prędkość Internetu w Polsce w 2022 roku na podstawie 42 mln testów*. Pobrano 2 kwietnia 2023 z <https://www.speedtest.pl/wiadomosci/rankingi/predkosc-internetu-w-polsce-w-2022-roku-na-podstawie-42-mln-testow/>
- Tyrańska, M. i Walas-Trębacz, J. (2010). *Wykorzystanie metod analizy strategicznej w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Urząd Komunikacji Elektronicznej [UKE]. (2018). Raport o stanie rynku telekomunikacyjnego w Polsce w 2017 r. Urząd Komunikacji Elektronicznej.
- Urząd Komunikacji Elektronicznej. (2019). Raport o stanie rynku telekomunikacyjnego w Polsce w 2018 r. Urząd Komunikacji Elektronicznej.
- Urząd Komunikacji Elektronicznej. (2020). Raport o stanie rynku telekomunikacyjnego w Polsce w 2019 r. Urząd Komunikacji Elektronicznej.

- Urząd Komunikacji Elektronicznej. (2021). Raport o stanie rynku telekomunikacyjnego w Polsce w 2020 r. Urząd Komunikacji Elektronicznej.
- Urząd Komunikacji Elektronicznej. (2022). Raport o stanie rynku telekomunikacyjnego w Polsce w 2021 r. Urząd Komunikacji Elektronicznej.
- Zawadzki, P. (2006). Działania promocyjne przedsiębiorstw na rynku telekomunikacyjnym. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu. Gospodarka a Środowisko*, 6(1145), 230-238.

Strategic Success Factors for Companies in the Telecommunication Services Sector

Abstract: This article aims to characterise factors which determine the strategic success of telecommunications enterprises. This paper uses a comparative case study method to strategically position telecommunications operator P4 in a financial and non-financial perspective against competing companies in the examined sector. Research indicates that the sources of strategic success factors for Polish telecommunications companies lie in both the financial and non-financial dimensions of their operations. In addition to good financial standing, factors such as the operator's share and position in key service segments, infrastructural and capital potential, a large customer base or the quality of service use are strategically important. Mergers or consolidations of landline and mobile operators also belong to development opportunities.

Keywords: strategic analysis, key performance indicators, strategy, telecommunication services

Aleksandra Turza

e-mail: 182498@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0009-8088-6073

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Controlling sprzedaży w sieci aptek

DOI: 10.15611/2024.69.7.04

JEL Classification: L21, L81

© 2024 Aleksandra Turza

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Turza, A. (2024). Controlling sprzedaży w sieci aptek. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 45-56). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest scharakteryzowanie controllingu prowadzonego w sieci aptek. Badanie przeprowadzono metodą analizy studium przypadku. Podmiotem badania jest przedsiębiorstwo rodzinne, prowadzące siedem aptek na terenie województwa śląskiego, a techniką gromadzenia danych wywiad z właścicielem jednostki. Pierwszym z obszarów analizy było zrozumienie, jak wygląda procedura budżetowania, od czego jest uzależniona i kto za nią odpowiada. Następnym aspektem badania była analiza sprzedaży. Dostrzeżono, że bezpośredni nadzór właścicielski wpływa na stosowane metody controllingowe w przedsiębiorstwie.

Słowa kluczowe: budżetowanie, controlling sprzedaży, apteka

1. Wstęp

Gospodarka światowa i polska opiera się na sektorze małych i średnich przedsiębiorstw. Stosowanie controllingu w tego rodzaju jednostkach musi zostać dostosowane do ich potrzeb. W artykule przedstawione zostaną metody i narzędzia controllingu sprzedaży, a przykładem służącym ich analizie będzie jednostka prowadząca sieć aptek, należąca do grupy małych przedsiębiorstw rodzinnych. Taki wybór podmiotu badawczego jest uzupełnieniem obserwowanej luki literaturowej w zakresie opracowań dotyczących controllingu sprzedaży w aptekach. Obecne opracowania dotyczą przede wszystkim analizy kierunków zarządzania marketingowego w wybranej grupie podmiotów (Janicka-Michalak, 2022) i jego znaczenia dla możliwości funkcjonowania aptek na konkurencyjnym rynku (Żak, 2018). Innym obszarem ana-

lize jest zarządzanie stanami magazynowymi (Mąka i in., 2020). Brakuje jednak całościowego spojrzenia na ogół procesów warunkujących sprzedaż w aptekach i narzędzi, które pozwalają tymi procesami sterować.

Z uwagi na specyfikę działalności podmiotów sektora farmaceutycznego należy na początku przybliżyć ich specyfikę. Przepisy prawa farmaceutycznego mówią, że apteka jest placówką ochrony zdrowia publicznego, w której uprawnione osoby świadczą w szczególności usługi farmaceutyczne (Ustawa z dnia 6 września 2001 r. ..., art. 86, ust. 1). Wyróżnia się trzy rodzaje aptek: ogólnodostępne, szpitalne i zakładowe. Apteki ogólnodostępne są placówkami przeznaczonymi do zaopatrywania ludzi w leki na recepty, produkty lecznicze, wyroby medyczne oraz inne artykuły. Apteka szpitalna jest placówką przeznaczoną do zaopatrywania zakładów leczniczych lub jednostek organizacyjnych publicznej służby krwi, w których została utworzona (Ustawa z dnia 6 września 2001 r. ..., art. 87, ust. 4). Do głównych usług farmaceutycznych świadczonych przez apteki należą (Żak, 2013, s. 168):

- wydawanie wyrobów medycznych, produktów leczniczych i środków spożywczych specjalnego przeznaczenia;
- sporządzanie produktów leczniczych;
- udzielanie porady farmaceutycznej oraz przeprowadzanie wywiadu farmaceutycznego;
- sporządzanie leków recepturowych.

Apteki mogą wykonywać działalność wyłącznie w zakresie określonym w ustawie Prawo farmaceutyczne. Do innych towarów, którymi apteki mogą handlować, zalicza się: środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego, suplementy diety, kosmetyki, środki higieniczne, przedmioty do pielęgnacji niemowląt i chorych oraz środki dezynfekcyjne stosowane w medycynie. Muszą one posiadać atesty i specjalne zezwolenia, aby mogły być dopuszczone do sprzedaży, oraz muszą się znajdować na wydzielonych regałach.

Prawo farmaceutyczne zabrania aptekom oraz punktom aptecznym reklamowania się. Zabroniona jest również reklama obrotu pozaaptecznego, która odnosi się do produktów leczniczych i wyrobów medycznych.

Celem artykułu jest scharakteryzowanie controllingu prowadzonego w sieci aptek. W pierwszej części omówiono literaturę dotyczącą obszarów zadaniowych controllingu sprzedaży i marketingu oraz jego narzędzi. W drugiej części przeanalizowano studium przypadku z wykorzystaniem techniki wywiadu. Podmiotem badania są apteki działające na terenie województwa śląskiego. Respondentem wywiadu był właściciel sieci aptek – z wykształcenia farmaceuta – która zajmuje się zarządzaniem przedsiębiorstwem i gospodarką magazynową.

2. Zadania controllingu marketingu i sprzedaży

Controlling marketingu i sprzedaży to jeden z ważniejszych systemów wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem. Wynika to z wpływu, jaki wywiera na działania danej organizacji. Rozumie się przez to pomoc w podejmowaniu decyzji przez menedżerów, wzrost efektywności w obszarach odpowiedzialnych za marketing i sprzedaż oraz zapobieganie przyszłym odchyleniom. Ogół działań controllingowych w tym zakresie wpływa również na zarządzanie finansami przedsiębiorstwa (Wolak, 2016, s. 69-70).

Controlling sprzedaży jest bezpośrednio połączony z marketingiem, który można zdefiniować jako proces społeczny, za pomocą którego jednostki gospodarcze zyskują to, czego chcą i potrzebują. Dzieje się to poprzez oferowanie i tworzenie produktów oraz usług. Marketing jest również definiowany jako „sztuka sprzedaży produktów” (Kotler, 2000, s. 4), ponieważ odpowiada za wyznaczanie kierunków rozwoju danej organizacji. Definiowanie ścieżek rozwoju opiera się na analizie warunków zewnętrznych i wewnętrznych, które występują w teraźniejszości i pojawiają się w przyszłości. Zadaniem marketingu jest również reagowanie na bieżące zmiany sytuacji rynkowej w celu zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania celów organizacji i zdobycia przewagi konkurencyjnej.

Marketing jest głównym obszarem działania, dzięki któremu jest budowana strategia biznesowa przedsiębiorstwa. W celu zaplanowania przedsięwzięć potrzebne są odpowiedzi na pytania: Gdzie jesteśmy? Gdzie chcemy być? Jak tam dojść? (Rosa, 2012, s. 94). Odpowiedź na pierwsze z nich pozwoli określić aktualny stan danej jednostki, wskazać jej pozycję, zidentyfikować trendy zewnętrzne czy określić pozycję konkurencyjną. Odpowiadając na drugie pytanie, przedsiębiorstwo określi swoje zamierzenia, a w szczególności cele sprzedażowe czy założenia dotyczące wizerunku jednostki. Ostatnie pytanie odnosi się do programu działań prowadzących do osiągnięcia celu, ich terminarza, planu akcji promocyjnych czy innych aktywności sprzedażowych.

Do narzędzi wykorzystywanych w zakresie controllingu marketingu i sprzedaży należy badanie satysfakcji klientów. Metodami pomocnymi w zarządzaniu relacjami z klientami są wskaźniki satysfakcji klientów, informacje zwrotne od nich, badania rynkowe czy oceny personelu, który ma bezpośredni kontakt z klientami. Dane do kalkulacji wskaźników satysfakcji klientów można pozyskać w formie badania ankietowego. Są to dane ilościowe, które mogą być pomocne w celu porównania różnych oddziałów czy okresów. Do informacji zwrotnych od klientów zalicza się reklamacje, uwagi i pytania od klientów. Istotna jest wiedza o nich, aby w przyszłości móc wdrożyć działania naprawcze. Badania rynkowe skupiają się na przyczynach wyboru danej jednostki lub danego dobra przez klienta lub powodach odchodzenia klientów. Natomiast personel posiadający bezpośredni kontakt z klientem zapewnia informacje na temat opinii klientów. Aby dane działanie było skuteczne, konieczne jest od-

powiednie przeszkolenie pracowników z zakresu umiejętnego słuchania klientów i reagowania na ich niezadowolenie (Wolniak i Skotnicka-Zasadzień, 2008, s. 61-62).

Analiza sprzedaży dostarcza informacji zarządowi przedsiębiorstwa o czynnikach, które mają wpływ na wzrost lub spadek popytu. Ważne jest prawidłowe zarządzanie zakupami i zapasami, aby przedsiębiorstwo nie ponosiło straty. W tym celu stosuje się analizy ABC i XYZ. Celem metody ABC jest podział sprzedawanych towarów zależnie od wartości oraz ilości zakupu. Wyznacza się trzy grupy towarów (Goliszewski, 2019, s. 493):

- grupa A: 10-20% liczby towarów odpowiada za około 70-80% wartości sprzedaży;
- grupa B: 20-50% asortymentu generuje około 20-30% wartości sprzedaży;
- grupa C: na pozostałe 50-80% liczby towarów przypada około 10-20% wartości sprzedaży.

Są to wartości orientacyjne, które w zależności od danego przedsiębiorstwa mogą się różnić. Analiza ta mówi o tym, że stosunkowo niewielka liczba sprzedawanych towarów ma duży udział w ogólnej wartości sprzedaży.

Uzupełnieniem metody ABC jest metoda XYZ, która przekazuje informacje dotyczące wahań sprzedaży towarów. Wyznacza się dla niej trzy grupy (Goliszewski, 2019, s. 495):

- grupę X: towary, których sprzedaż nie jest trudna do prognozowania, ponieważ podlega tylko niewielkim wahaniom;
- grupę Y: towary, dla których zaprognozowanie sprzedaży już jest trudniejsze ze względu na podatność na większe wahania (np. sezonowe);
- grupę Z: charakteryzuje się nieregularną sprzedażą towarów, a więc możliwość prognozowania sprzedaży jest niska.

Określenie tych trzech grup towarów jest uzależnione od wielkości wahań dotyczących sprzedaży. Wymagane jest sprecyzowanie wartości granicznych. Po połączeniu analiz ABC i XYZ powstają propozycje przyszłych działań, które dotyczą sprzedaży towarów. Przykładowym rozwiązaniem jest następujący podział (Goliszewski, 2019, s. 496):

1. Towary należące do grupy AX wymagają synchronizacji dostaw. Oznacza to, że dostawa danego towaru odbywa się bezpośrednio przed jego zaplanowaną sprzedażą. W magazynie nie znajdują się inne zapasy niż zapasy bezpieczeństwa. Jest to możliwe tylko wtedy, gdy dostawcy i odbiorcy wypełniają warunki umowy.
2. Towary należące do grupy AZ są to towary zamawiane według potrzeb. Wymagają one analizy pod kątem wielkości oraz czasu dostawy.
3. Towary należące do grupy CX charakteryzują się wymagalną dostępnością cały czas. Ich zakup jest zalecany 1-2 razy do roku z możliwością niezwłocznego sprzedania danego towaru w razie potrzeby.

We współczesnym controllingu sprzedaży i marketingu również wykorzystuje się informacje płynące z systemów CRM w zakresie zarządzania relacjami z klientami.

Za podstawowy cel stosowania systemów CRM uważa się kierowanie tymi relacjami w taki sposób, aby rosła ich opłacalność dla obu stron. Jest to możliwe za pomocą działań, takich jak (Bartnik, 2016, s. 464):

- rozpoznanie wartości mających największy związek z daną działalnością;
- określenie znaczenia każdego segmentu klientów;
- podjęcie decyzji mających związek z pozytywnymi lub negatywnymi czynnikami wpływającymi na zysk netto przedsiębiorstwa;
- pomiar rezultatów oraz zapewnienie rentowności.

Jednak najważniejszym narzędziem controllingu sprzedaży i marketingu jest budżetowanie. Definiuje się je jako metodę zarządzania, która jest ukierunkowana na polepszenie efektywności przedsiębiorstwa (Nowak i Nita, 2007, s. 31). Rezultatem tego procesu jest budżet, który jest zestawieniem przewidywanych na przyszły okres dochodów i wydatków (Czubakowska, 2004, s. 74). Odzwierciedla on prognozę działalności, co przekłada się na plany finansowe przedsiębiorstwa.

Budżetowanie należy uznać za instrument controllingu, który stanowi filar systemu informacyjnego wspomagania zarządzania (Nowak i Nita, 2007, s. 32). Jest ono nieodłącznie związane z funkcjami zarządzania, do których zalicza się planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolę.

Funkcje te są od siebie zależne i nawzajem się warunkują. Za podstawę prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa uważa się planowanie, które warunkuje przyszłe działania (Nowak i Nita, 2007, s. 13). Warunkiem zapewniającym zgodność działań z planem jest odpowiednia organizacja pracy, a w szczególności podział obowiązków. Kolejnym czynnikiem, który wpływa na zrealizowanie założonych celów jest motywacja wykonawców poszczególnych zadań. Ostatnia funkcja zarządzania – kontrola, jest odpowiedzialna za sprawdzenie, czy cele przedsiębiorstwa zostały osiągnięte (Zakrzewska-Bielawska, 2020, s. 34). Ponadto kontrola powinna również służyć do modyfikowania aktualnych planów poprzez systematyczne weryfikowanie postępów działań. Może ona pomóc również w wykryciu odchyłeń i poznaniu ich przyczyn, a następnie we wprowadzeniu czynności korygujących.

W literaturze wyszczególnia się trzy rodzaje kontroli: wstępną, bieżącą i wynikową (Nowak i Nita, 2007, s. 34). Pierwszy rodzaj pojawia się na początkowym etapie tworzenia budżetu. Polega na zapobieganiu przyszłym problemom poprzez analizę potrzeb. Druga kategoria działań kontrolnych jest prowadzona w fazie wykonania budżetu i opiera się na bieżącej obserwacji działań. Natomiast kontrola wynikowa skupia się na rezultatach końcowych i jest dokonywana po realizacji budżetu. Jej celem jest ustalenie odchyłeń wykonania od założeń, a następnie ich analiza i ocena. Okresowe porównywanie wartości osiągniętych z tymi zaplanowanymi jest podstawą kontroli budżetowej. Pozwala to na ustalenie przyczyn i na weryfikację powstałych odchyłeń z bieżącego okresu budżetowego po to, aby następnie wpłynąć na przyszłe działania lub aktualizować plan. Na podstawie wyliczonych wielkości odchyłeń i ich charakteru zarząd może ocenić sprawność i efektywność poszczególnych ośrodków odpowiedzialności czy wdrożyć działania, aby zniwelować powstałe odchylenia.

3. Prognozowanie i budżetowanie sprzedaży w aptece

Prognozowanie i budżetowanie sprzedaży w badanej sieci aptek mają na celu wypracowanie jak najwyższej marży. W badanym przedsiębiorstwie wzrost marży jest uwarunkowany przede wszystkim sprzedażą trzech głównych grup asortymentowych, do których należą: suplementy diety, kosmetyki i towary pod marką własną. Te ostatnie produkty sprzedaje się z najwyższą marżą, ale największy popyt mają suplementy diety. Warto zaznaczyć, że około 1/3 sprzedaży przypada na produkty objęte refundacją, które są dostępne w regulowanych cenach, zatem przedsiębiorca ma wpływ na około 2/3 obrotu swojej apteki.

Ze względu na uregulowania prawne planowanie zakupu refundowanych leków oraz wyrobów medycznych jest ograniczone do obserwacji ich rotacji w magazynie. W tym kontekście największe znaczenie ma zarządzanie magazynem. Jak podkreślił rozmówca: „Głównym czynnikiem sukcesu jest wyeliminowanie drobnych zamówień”. Prowadzenie gospodarki magazynowej na podstawie rotacji towarów powoduje, że nie ma potrzeby domawiania pojedynczych pozycji, co wiąże się z gorszymi warunkami zakupowymi i powoduje obniżenie marży przedsiębiorstwa.

Rozmówca uważa, że: „Planowanie jest procesem żmudnym i wymaga sporo czasu, żeby zrobić to dokładnie”. W badanym przedsiębiorstwie oprócz przedstawiciela udzielającego wywiadu są jeszcze trzy osoby odpowiedzialne za następujące aspekty działalności: analizę potrzeb, optymalizację magazynu, zmniejszanie strat oraz przesuwanie towarów pomiędzy placówkami. Prowadzi to do ustalania przez każdy oddział stanu magazynowego dopasowanego do jego potrzeb. Zakres obowiązków wspomnianych trzech osób jest podzielony na firmy, z którymi współpracują. Mają one kontakt ze specjalistami od sprzedaży towarów w danej hurtowni farmaceutycznej i to właśnie z nimi omawiają zamówienia. Specjaliści ci analizują potrzeby magazynowe w aptekach, a następnie wysyłają zapotrzebowania.

W odniesieniu do organizacji budżetowania warto zwrócić uwagę, że badana jednostka to przedsiębiorstwo rodzinne, którego zarząd składa się z właścicieli, bezpośrednio kontrolujących płatności i rozliczenia. Samodzielnie czuwają oni nad poprawnością ekonomiczności zakupów i płynnością finansową przedsiębiorstwa. Prowadzą analizę kosztów z wszystkimi pozycjami kosztowymi – stałymi i zmiennymi. Rozmówca podkreślił, że „nie jest tak, że planujemy w kolejnym roku, że wydamy określoną kwotę. Jest to na bieżąco kontrolowane i według określonych potrzeb realizowane”. Przykładem podanym przez przedstawiciela firmy jest zakup materiałów biurowych, który jest realizowany w pierwszej kolejności poprzez sprawdzenie różnych ofert pod kątem opłacalności. W przypadku gdy oferta okaże się bardzo korzystna dla przedsiębiorstwa, materiały biurowe są kupowane z zapasem na cały rok. Taki zakup jest możliwy dzięki analizom przeszłego zapotrzebowania aptek na materiały.

Wymienione wcześniej obszary zadaniowe: analiza potrzeb, optymalizacja stanu magazynu, zmniejszanie strat oraz przesuwanie towarów pomiędzy jednostkami,

są kluczowe do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Na podstawie analizy danych liczbowych w tych obszarach są podejmowane kluczowe decyzje dotyczące zamówień. Dzięki nim osoby odpowiedzialne za zamówienia wiedzą, jakie towary zamówić i przez jaką hurtownię. Wybór hurtowni jest kluczowy, ponieważ każda z nich oferuje inne warunki handlowe. Posiadają one różne promocje i ceny tych samych produktów. Optymalizacja stanów magazynowych jest powiązana z przesuwaniem towarów pomiędzy oddziałami. Jest to uzależnione od obrotu danego towaru w oddziałach. Częstym zjawiskiem jest duża sprzedaż danego towaru tylko w jednej z aptek w spółce. W takim przypadku warto przesunąć dany towar z innych aptek, aby obniżyć ogólny poziom zapasów.

Odnosząc się do budżetowania, należy też stwierdzić, że sama kontrola kosztów może być niewystarczająca. Warto, aby spółka tworzyła plan środków do zagospodarowania. Będzie to traktowane jako limit, który można zmieniać bez komplikacji. W przypadku badanego przedsiębiorstwa zmiany w planach czy budżecie nie stanowią kłopotu. Wiąże się to z typem jednostki handlowej – jest to jednostka rodzinna. Nie posiada ona zarządu odrębnego od właścicieli, przed którym trzeba odpowiadać czy czekać na zaakceptowanie budżetu.

4. Analiza sprzedaży w aptece

Najważniejszym obszarem analizy sprzedaży jest zapewnienie realizacji potrzeb pacjentów. Wyznaczany jest okres, na jaki ma być dana potrzeba zaspokojona i pod tę potrzebę zamawiany jest towar. Każda apteka w zależności od swoich zdolności finansowych zakłada ten okres, jedno- lub dwumiesięczny, żeby być w stanie sfinansować zakup i mieć dostępne leki w dobrej cenie na czas. Pojawiają się oczywiście zakupy okresowe, letnie i zimowe.

Ze względu na pojawiające się w społeczeństwie dolegliwości sezonowe trudno jest, aby dla każdego miesiąca stworzyć budżet przed rozpoczęciem roku. Dlatego przedsiębiorstwa tego typu stosują planowanie kroczące. Jest to również związane ze składanymi przed przedstawicieli farmaceutycznych ofertami, które również są sezonowe – zimowe i letnie. Istotny jest fakt, że dane produkty są kontraktowane z dużym wyprzedzeniem, np. pierwsze oferty „produktów zimowych” są prezentowane przedsiębiorstwu już podczas wakacji.

Na pytanie: „Czy wyniki sprzedaży mają przełożenie na system wynagradzania?”, rozmówca udzielił zdecydowanej odpowiedzi: „Mają! [...] jest to system motywujący pracownika, który najczęściej ma »marchewki«; bazę wynagrodzenia, a następnie w zależności od starań, po zapoznaniu się z regułami, aktywność odbija się w premii”. Przykładem może być spełnienie normy co do sprzedaży produktów marki własnej w każdym miesiącu. Celem dla właściciela jest motywowanie całego zespołu do działania. „System jest kwartalny, jednak wyniki podajemy pracownikom co dwa tygodnie, aby mogli zobaczyć, w jakim są punkcie, na co mogą liczyć, żeby

byli świadomi, jak to wygląda na tle innych osób – kwestia mobilizacji”, stwierdził rozmówca. Jest to zatem przykład wewnętrznego benchmarkingu.

Praktyka ta charakteryzuje się systematycznym porównywaniem danych w obrębie jednostki. Benchmarking sprawdza się na dwa sposoby: mobilizuje pracowników i uświadamia im ich postępy poprzez dostarczanie informacji o wynikach. Pracownicy mają wyznaczone główne cele sprzedażowe, które oparte są na listach towarów przeznaczonych do promocji. Przykładem może być polecenie produktów alternatywnych, należących do marki własnej. Czasami pojawiają się również cele bieżące. Zazwyczaj dotyczą one towarów z krótką datą ważności lub tych, których sezon się kończy, np. sprzedawanych głównie w okresie zimowym.

Kierownicy jednostek mają inne cele – są odpowiedzialni za obrót oraz marżę danego oddziału. „Powiązaliśmy to, ponieważ pogoń za obrotem może powodować utratę marży i na odwrót, pogoń za marżą powoduje utratę obrotu” – stwierdził rozmówca. W badanym przedsiębiorstwie zostały wprowadzone wartości minimalne dla obrotu i marży, które obowiązują we wszystkich oddziałach. Wyjątek stanowią dwie placówki skoncentrowane aktualnie na najważniejszym celu, jakim jest pozyskanie pacjentów. Przedsiębiorstwo wchodzi na nowy rynek, dlatego dostosowuje ofertę apteki do pacjentów, a marża jest lekko obniżana. Warto wspomnieć, że każdą aptekę badanej spółki traktuje się jako osobną jednostkę.

Aby sprzedaż oferowanych produktów była możliwa, farmaceuta powinien podjąć konwersację z pacjentem. Często rozmowa o dolegliwościach klienta ułatwia farmaceutom zaproponowanie pacjentowi stosowania dodatkowych preparatów. Przeważnie są to produkty uzupełniające dietę lub wspomagające leczenie danej choroby i są dobierane do potrzeb każdego pacjenta indywidualnie, na podstawie wywiadu, który można zaliczyć do systemu zarządzania relacjami z klientami. Relacja taka powstaje w momencie, kiedy farmaceuta troszczy się o zdrowie pacjenta. Powstaje ona w efekcie przeprowadzonej rozmowy oraz zapytania o dolegliwości, aby dopasować najlepszy produkt czy też przedstawić obowiązujące w danym czasie promocje. Ogólnym założeniem systemu CRM (ang. *customer relationship management*) jest zarządzanie relacjami z klientami, co można w analizowanym przypadku wiązać z wysokim poziomem obsługi pacjentów. Widać zatem, że badane przedsiębiorstwo może rozwijać już istniejące metody utrzymywania relacji z klientami. W momencie gdy dany pacjent jest zadowolony z jakości świadczonych usług oraz otrzymanych produktów w danej cenie, będzie skłonny wrócić do danej jednostki. Jako przykład działania pozytywnie wpływającego na tego typu relację można wskazać przekazanie dodatkowej próbki kosmetyków, jeśli w skład zakupów pacjenta wchodzi kosmetyki.

5. Zarządzanie kosztami w aptece

Do głównych kosztów funkcjonowania aptek zalicza się media, czynsze, koszty związane z obsługą informatyczną, koszty wynagrodzeń, koszty związane z materiałami niezbędnymi do codziennej pracy, materiałami biurowymi. Dobra, na zakup których przedsiębiorstwo chce się zdecydować, są sprawdzane pod kątem możliwości ich zakupu w lepszej niższej cenie, z korzystniejszymi warunkami płatności. Osoba udzielająca wywiadu zwróciła uwagę, że w badanej jednostce: „Wszystkie koszty są na bieżąco kontrolowane. Posiadamy zestawienia w Excelu, tabele oraz raporty finansowe przygotowywane pod kątem sprzedaży czy ponoszonych kosztów. Koszty nie są przypisane ogólnie do przedsiębiorstwa, ale do każdego oddziału. Każda apteka ma przydzielone koszty. Na ich podstawie jest liczona zyskowość danej placówki. Dane rozwiązanie jest stosowane, aby uniknąć sytuacji, kiedy jedna placówka z zyskiem pracowała na placówkę z debetem. Każda placówka pracuje na siebie”. Jeżeli powstają koszty zarządu czy też koszty osobowe związane z obsługą wszystkich aptek, wówczas są one proporcjonalnie przypisywane do każdej placówki.

Apteki to centra kosztów, w których stosowane są klucze rozliczeniowe kosztów wspólnych. Dzięki temu, że każdy oddział jest traktowany indywidualnie, zarząd widzi dokładne wyniki jednostek. Daje to również informacje kierownikom aptek, czy wykonywane przez nich działania są wystarczające, aby jednostka nie była deficytowa. Stosuje się również klucze rozliczeniowe kosztów wspólnych, które dotyczą m.in. kosztów związanych z osobami zarządzającymi przedsiębiorstwem czy z obsługą wszystkich aptek, np. dotyczące osób odpowiedzialnych za zamawianie towaru. Metody i narzędzia wykorzystywane przez badane przedsiębiorstwo to zestawienia w MS Excel oraz tabele i raporty finansowe, które są przygotowywane pod kątem sprzedaży i ponoszonych kosztów.

Odnosnie do systemów i narzędzi controllingowych wspierających badaną jednostkę, oprócz wspomnianego programu MS Excel wykorzystywany jest system Sertum. Agreguje on dane z placówek. Jest on on-line podłączony do magazynów, co daje możliwość pokazywania bieżących stanów magazynowych w każdej z placówek. Również za pomocą tego programu apteki prognozują zakupy i tworzą bieżące zamówienia. Za pomocą Sertum jednostka ma wgląd w dane historyczne. Są to dane liczbowe, które pokazują wartość sprzedanych leków, stany magazynowe i wielkości zamówień.

System Sertum udostępnia użytkownikom kreator zamówień, w którym tworzone są minimalne zamówienia uzupełniające na podstawie maksymalnej i średniej sprzedaży towaru. Pozwala on również analizować wszystkie magazyny w celu optymalnego rozłożenia towaru pomiędzy oddziały. Jest to możliwe dzięki centrali optymalizacyjnej. Ważne jest aktualizowanie danych w systemie, które następuje co pięć minut. Pozwala to na posiadanie dokładnych danych o stanach magazynowych i o bieżącej sprzedaży. Przydatną funkcją jest także możliwość oznaczania towarów, których nie trzeba w danym momencie zamawiać. Narzędzie podpowiada również, która z ofert jest najkorzystniejsza.

6. Zakończenie

Celem artykułu było scharakteryzowanie controllingu prowadzonego w sieci aptek. Controlling sprzedaży w badanej jednostce pozwala na monitorowanie bieżących wyników sprzedażowych. Pośrednio pozwala również reagować na zmieniające się otoczenie i rynek. Stwierdzono, że w badanym przedsiębiorstwie stosowane jest głównie budżetowanie kroczące z krótkim horyzontem czasowym, dwumiesięcznym. Jest to spowodowane okresową rotacją stanu magazynu, w interwałach jedno- lub dwumiesięcznych. Wynika to również ze specyfiki działalności prowadzonej przez badane przedsiębiorstwo oraz sezonowości. Stosowanie budżetowania kroczącego możliwe jest ze względu na brak zewnętrznego zarządu. W badanym przedsiębiorstwie proces planowania jest podzielony pomiędzy cztery osoby, które skupiają się głównie na zaopatrywaniu aptek w potrzebny towar. Wykazano, że ważnym aspektem tej działalności jest gospodarka magazynowa.

Analiza sprzedaży w danym przedsiębiorstwie jest ściśle związana z systemem motywacyjnym pracowników. W tym celu stosowany jest wewnętrzny *benchmarking*, a głównym celem każdej jednostki jest wypracowanie jak najwyższego zysku brutto, z czego rozliczani są kierownicy jednostek. Przeanalizowano również tematykę kontroli kosztów i sprzedaży pod względem stosowanej metodyki i narzędzi. W programie MS Excel są prowadzone analizy dotyczące systemów motywacyjnych, natomiast system Sertum daje możliwość sprawnego zamawiania towarów z hurtowni, analizy danych historycznych i sprawdzania aktualnych stanów magazynowych. Dzięki temu pomocny jest w optymalizacji stanów magazynów w każdej z jednostek.

Prowadząc badanie, autorka zwróciła uwagę na możliwości doskonalenia systemu controllingu funkcjonującego w jednostce z wykorzystaniem metod prezentowanych w literaturze, takich jak analizy ABC i XYZ (Goliszewski, 2019). Zastosowanie ich dla poszczególnych grup zakupowych generowałoby wartościowe informacje wspierające zarządzanie przedsiębiorstwem. Wyniki wskazałyby, jakie pozycje są w największej liczbie kupowane i jaka jest ich wartość. Analizy te pozwoliłyby przedstawić wartościowo pozycje magazynowe. Mogą być one przygotowane w dwóch wymiarach. Pierwszy z nich to analiza grup produktów, w których skład wchodzi np. kosmetyki lub suplementy diety. Drugi może się również odnosić do pozycji kosztowych, np. materiałów biurowych. Pozwoli to osobom odpowiedzialnym za zakupy zweryfikować udział danych pozycji w łącznej sumie kosztów, co może prowadzić do optymalizacji zakupów. Wraz z wykorzystaniem analizy ABC w odniesieniu do produktów aptecznych sprzedawanych pacjentom warto przeprowadzić również analizę XYZ. Przedstawi ona regularność zamawiania poszczególnych pozycji i wpłynie na dokładność prognozowania. Na przykład produkty sezonowe (zimowe oraz letnie) będą należały do grupy Y, która charakteryzuje się zapotrzebowaniem

sezonowym na poszczególne produkty. Do grupy Z będą zaliczały się pojedyncze pozycje, często zamawiane pod danego pacjenta. Są to głównie leki na receptę. Te konkretne rozwiązania pozwoliłyby aptekom zwiększyć efektywność procesów sprzedażowych.

W związku z tym, że badane przedsiębiorstwo należy do grupy podmiotów prowadzących małe sieci apteczne, wyników badania nie można uogólnić na cały sektor farmaceutyczny czy też ogół małych i średnich przedsiębiorstw. Jest to spowodowane tym, że badanie dotyczy wyspecjalizowanej branży. Ponadto rynek farmaceutyczny charakteryzuje się dodatkowymi ograniczeniami i obowiązkami związanymi ze specyfiką i obszarem jego działania. Kierunkiem dalszych badań może być analiza stopnia spełnienia potrzeb informacyjnych decydentów jednostki przez informacje generowane z systemu controllingu i wskazanie możliwości doskonalenia istniejących rozwiązań.

Literatura

- Bartnik, A. (2016). Wpływ nowoczesnych technologii informatycznych na konkurencyjność przedsiębiorstw. *Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych*, (40), 453-468.
- Czubakowska, K. (2004). *Budżetowanie w controllingu*. ODDK.
- Goliszewski, J. (2019). *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*. Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Janicka-Michalak, T. (2022). Rodzaje orientacji działania (aktywności) aptek ogólnodostępnych w Polsce. *Ekonomia – Wrocław Economic Review*, 28(4), 133-150. <https://doi.org/10.19195/2658-1310.28.4.8>
- Janowski, M., Musiał, M. i Rzempala, J. (red.). *Współczesne problemy ekonomii, finansów, zarządzania i marketingu – z perspektywy młodych naukowców*. Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
- Kotler, P. (2000). *Marketing Management Millenium Edition*. Pearson Custom Publishing.
- Mąka, O., Zielińska, A. i Zieliński, G. (2020). Raportowanie obrotu produktami leczniczymi w doskonaleniu przepływu informacji o stanach magazynowych aptek. *Problemy Jakości*, (9), 18-21. <https://doi.org/10.15199/46.2020.9.3>
- Nowak, E. i Nita, B. (red.). (2007). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*. Oficyna Wolters Kluwer Business.
- Rosa, G. (2012). *Zarządzanie marketingowe*. Wydawnictwo C.H. Beck.
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2001 r. Nr 126, poz. 1381)
- Wolak, M. (2016). System informacyjny controllingu marketingu i sprzedaży w zarządzaniu finansami przedsiębiorstw. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (274), 67-76.
- Wolniak, R. i Skotnicka-Zasadzień, B. (2008). *Wybrane metody badania satysfakcji klienta i oceny dostawców w organizacjach*. Wydawnictwo Naukowe Politechniki Śląskiej.
- Zakrzewska-Bielawska, A. (2020). *Podstawy zarządzania. Teoria i ćwiczenia*. Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Żak, K. (2013). Prawne i etyczne aspekty funkcjonowania apteki ogólnodostępnej na rynku farmaceutycznym. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (126), 167-191.
- Żak, K. (2018). Budowanie przewagi konkurencyjnej apteki ogólnodostępnej: wyzwania dla przedsiębiorstwa funkcjonującego w warunkach wzmoczonej konkurencji. *Marketing i Rynek*, (3), 12-21.

Sales Controlling in a Chain of Pharmacies

Abstract: The objective of the chapter is to characterise the controlling carried out in a pharmacy chain. The study was conducted using the case study method. The subject of the study is a family-owned company operating seven pharmacies in the territory of the Silesian province. The data collection technique is an interview with an owner of the business. The first area of analysis was to understand the budgeting procedure, what it depended on, and who was responsible for it. The next aspect of the study was sales analysis. It was observed that the direct supervision of the family influenced the controlling methods used in the company.

Keywords: budgeting, sales controlling, pharmacy

Katarzyna Spilnyk

e-mail: 182362@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0008-7324-0888

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Funkcjonowanie kontroli w urzędzie miasta

DOI: 10.15611/2024.69.7.05

JEL Classification: H83, M49

© 2024 Katarzyna Spilnyk

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Spilnyk, K. (2024). Funkcjonowanie kontroli w urzędzie miasta. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 57-67). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest scharakteryzowanie roli, jaką pełni kontrola funkcjonująca w urzędzie miasta, oraz identyfikacja stosowanych instrumentów i metod kontrolnych. Opracowanie prezentuje wyniki dwuetapowego badania wykorzystującego metodę studium przypadku, ankietę i wywiad. Rozpoczęto je od oceny sposobu postrzegania przez pracowników kontroli prowadzonej w jednostce oraz identyfikacji pojawiających się problemów. Następnie dokonano ewaluacji zarządczych działań kontrolnych w badanej jednostce, analizując stosowane metody i procedury w tym zakresie. Na podstawie wniosków wyciągniętych z przeprowadzonych badań wskazano obszary zastosowania zarządczych działań kontrolnych w urzędzie miasta oraz zidentyfikowano pojawiające się problemy. Poruszono także kwestię rozumienia przez pracowników znaczenia kontroli w działaniu urzędu miasta.

Słowa kluczowe: kontrola, sektor publiczny, urząd miasta

1. Wstęp

Dynamiczny rozwój świata, nie tylko w zakresie gospodarczym, lecz także w kwestiach społeczno-kulturowych, stawia przed jednostkami samorządowymi nowe wyzwania. Działania podejmowane przez nie i ich reakcje na oczekiwania społeczeństwa znacząco wpływają na zadowolenie i komfort życia mieszkańców. Ponadto jednostki samorządu terytorialnego muszą wykazać się dbałością o kondycję finansową, czyli zdolnością do równoważenia powtarzających się potrzeb wydatkowych ze źródłami dochodów przy jednoczesnej realizacji zadań wynikających z przepisów prawa, mających służyć pomnażaniu dochodów i maksymalizacji użyteczności publicznej dla mieszkańców (Adamczyk i Dawidowicz, 2016). Dlatego ważne jest, aby jednostki te rozwijały umiejętności prowadzenia gospodarki finansowej i odpowiednio nią za-

rzędały. Decyzje, które przyczyniają się do marnowania środków publicznych bądź realizacji projektów nieprzynoszących oczekiwanych rezultatów, pogarszają opinię o jednostkach samorządowych i negatywnie wpływają na ich funkcjonowanie (Ociepa-Kicińska i in., 2022, s. 150). W związku z tym coraz częściej zauważa się potrzebę rozwijania kontroli i zarządzania w jednostkach samorządowych, aby ich działania były bardziej świadome i przejrzyste, a ponoszone wydatki zostały zrationalizowane.

Celem niniejszego artykułu jest zbadanie, jaką rolę pełnią kontrola, zwłaszcza ta o charakterze zarządczym, zbliżona do controllingu i stosowana w działalności jednostek samorządowych, a w szczególności w urzędzie miasta, oraz identyfikacja stosowanych instrumentów i metod tej kontroli. Rosnąca popularność i zainteresowanie metodami controllingu powoduje coraz częstsze wprowadzanie nowych narzędzi i tworzenie wyspecjalizowanych komórek kontrolnych w jednostkach gospodarczych. Jednakże większość opracowań naukowych, zgłębiających zagadnienia controllingu odwołuje się do jednostek gospodarczych stanowiących komercyjną część rynku. Niedostatecznie zbadany jest obszar wykorzystywania metodyki controllingu w jednostkach samorządowych (Bednarek, 2003), w których systematycznie wprowadzane są innowacyjne rozwiązania zarządcze i doskonalą się sposoby realizacji zadań planistycznych i kontrolnych. Zaobserwowana luka badawcza odnosząca się do funkcjonowania zarządczych działań kontrolnych, zbliżonych w naturze do controllingu w jednostkach samorządowych, stała się inspiracją do zgłębienia tego zagadnienia oraz zestawienia podstaw metodycznych controllingu publicznego prezentowanych w pozycjach literaturowych z faktycznym ich podejmowaniem w działalności organów samorządowych.

W artykule omówiono zastosowanie kontroli w urzędzie miasta. W szczególności skupiono się na ocenie sposobu postrzegania przez pracowników kontroli prowadzonej w jednostce oraz identyfikacji pojawiających się problemów. Zebrane informacje pozwoliły na zaprezentowanie praktycznej strony prowadzenia zarządczych działań kontrolnych w badanej jednostce, dzięki czemu przeanalizowano stosowane metody i procedury.

2. Controlling w sektorze publicznym

W sferze samorządowej controlling znajduje zastosowanie głównie jako wsparcie decyzji w strategii finansowej i podejmowanych działaniach operacyjnych. Poprzez opracowywanie i przygotowywanie danych niezbędnych do sporządzenia budżetu jednostki controlling troszczy się o właściwe gospodarowanie środkami publicznymi, jednocześnie przyczyniając się do zaspokajania potrzeb lokalnej społeczności. Wdrażanie nowoczesnych metod i narzędzi zarządzania skutecznie wspomaga procesy decyzyjne jednostki zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Dodatkowo zwiększenie efektywności samorządów owocuje podniesieniem wiarygodności i poprawieniem jakości świadczonych usług, a co za tym idzie, lepszymi relacjami z mieszkańcami.

Dla administracji publicznej controlling stanowi rozszerzenie audytu i kontroli zarządczej, wypełniając zadania koordynujące i wspomagające działalność instytucji. Jednak nakładanie dodatkowych obowiązków lub rozciągnięcie zakresu działań przypisanych do jednego stanowiska, np. audytora, może skutkować pogorszeniem jakości wykonywanej pracy bądź pojawieniem się opóźnień w osiągnięciu zaplanowanych wyników (Kołodziej, 2019, s. 42). Dlatego dobrym rozwiązaniem jest poszerzanie struktur jednostek o stanowiska controllingowe. Controlling może pełnić również rolę uzupełnienia rachunkowości zarządczej jednostek samorządowych. Równocześnie ważnym zadaniem controllingu jest standaryzacja narzędzi wykorzystywanych do wspomagania i przygotowywania decyzji na różnych szczeblach administracyjnych.

Realizacja działań controllingowych w jednostkach samorządowych opiera się na współpracy między poszczególnymi komórkami, głównie między kierownictwem, komórką kontrolną a pracownikami. Dzięki temu stale monitorowana jest sytuacja jednostki, przy czym zarząd otrzymuje najważniejsze na dany moment informacje, które zostają odpowiednio przygotowane i wyselekcjonowane. Dodatkowo, kontakt między komórką kontrolną a pracownikami poprawia relacje wewnątrzorganizacyjne oraz pomaga filtrować informacje docierające do zarządu. W ten sposób najważniejsze sprawy są rozpatrywane jako pierwsze, a te o niższym stopniu istotności są rozpatrywane później.

Controlling stanowi zatem niezwykle użyteczne i potrzebne narzędzie wspierania działalności jednostek samorządowych. Brak odpowiednich instrumentów wpływających na efektywność jednostek może tworzyć bariery we wprowadzaniu nowych praktyk i procedur zarządzania. Dlatego wdrażanie usprawnień organizacyjnych, będących odpowiedzią na pojawiające się nowe problemy przyczynia się do rozwoju i ulepszenia dotychczasowych praktyk. Jak stwierdził L. Borowiec (2007): „Controlling jako instrument, który poprzez planowanie, kontrolę i sterowanie umożliwia realizację założonych celów jednostki, może skutecznie wspomagać proces realizacji usług publicznych”.

3. Metodyka badawcza

Znajomość szerokiego zakresu działań i funkcji pełnionych przez controlling pozwala na maksymalizację użyteczności tego systemu, dzięki czemu wzrasta efektywność pracy wielu jednostek. Komórki controllingowe są najpowszechniej spotykane w dużych przedsiębiorstwach, a w szczególności produkcyjnych. Jednakże warto zauważyć, iż controlling znajduje swoje zastosowanie również w jednostkach sektora publicznego. Jest to sfera zastosowania controllingu, która nie została szeroko opisana i stanowi lukę badawczą. Z tego względu przeprowadzono badanie, które miało na celu scharakteryzowanie, jaką rolę pełni kontrola funkcjonująca w urzędzie miasta, oraz identyfikacja stosowanych instrumentów i metod kontrolnych. Przeprowadzenie analizy miało za zadanie uwidocznic mocne i słabe strony wykorzysty-

wania metod znanych z controllingu w sektorze publicznym oraz wskazać potencjał rozwojowy w tym zakresie.

Podmiotem badania prezentowanego w artykule jest urząd miasta. Miasto, którym administruje jednostka liczy ponad 100 tysięcy mieszkańców i jest stolicą województwa. Wybór podmiotu badań miał charakter celowy z uwagi na złożoność procesów zachodzących w danym urzędzie oraz dostępność danych.

Badany urząd miasta liczy 36 wydziałów podzielonych na 6 grup, z czego za każdą z nich odpowiada jedna z osób: prezydent miasta, zastępca prezydenta miasta ds. gospodarki, zastępca prezydenta miasta ds. rozwoju, zastępca prezydenta miasta ds. społecznych, sekretarz miasta oraz skarbnik miasta. Spośród utworzonych wydziałów trzy stanowią komórki realizujące zadania z zakresu kontroli i analiz. Są to: wydział budżetu i rachunkowości, wydział organizacyjny oraz wydział audytu wewnętrznego, kontroli i analiz. W zakres ich obowiązków wchodzi m.in. opracowywanie rocznych planów i programów audytu wewnętrznego i sprawozdań z ich realizacji oraz realizowanie zadań audytowych zapewniających i doradczych. Audyt stanowi komplementarną część zarządczych działań kontrolnych, z którym wzajemnie się uzupełniają poprzez przemyślane i efektywne gospodarowanie i zarządzanie. Należy jednak zaznaczyć, iż zarządcze działania kontrolne w badanym urzędzie są mocniej zorientowane na bezpośrednie wspieranie procesów decyzyjnych, podczas gdy audytu nie wykorzystuje się we wdrażaniu projektów, przez co często jest bardziej obiektywną oceną.

Aby zdobyć informacje służące realizacji celu pracy, zostało wykonane dwuetapowe badanie z zastosowaniem dwóch technik pozyskania danych. Pierwszą był wywiad ustrukturyzowany przeprowadzony z osobą pracującą w komórce odpowiedzialnej za prowadzenie kontroli w jednostce oraz w innych podmiotach podlegających kontroli urzędu miasta. Powszechnie uważa się, że informacje uzyskane w toku prowadzonego wywiadu ustrukturyzowanego są wyczerpujące (Climent i in., 1975), a ustrukturyzowane rozmowy pomagają uniknąć nadinterpretacji zebranych pomiarów (Welner i in., 1974). Ponadto z punktu widzenia uporządkowania wypowiedzi i chronologii, wywiad ustrukturyzowany pozwala na określenie toku prowadzonego badania oraz zdobycie wystandaryzowanych informacji (Bluszcz, 2019, s. 214).

Drugą metodą badawczą była autorska ankieta, która została rozesłana do wszystkich pracowników komórek kontrolnych w danej jednostce. Wprowadzenie dodatkowego sposobu pozyskania informacji pozwoliło na dopełnienie wcześniej wykonanego wywiadu o opinie większej liczby osób pracujących w danym otoczeniu. Dzięki temu możliwe stało się szerokie spojrzenie na badane zagadnienia oraz wykonanie dokładniejszej i bardziej obiektywnej analizy. Poza sferą praktyczną, która została opisana i zbadana za pomocą wywiadu, udało się także zobrazować sferę społeczną wykonywanej kontroli w jednostce samorządowej, zdanie pracowników na jej temat, odczucia i potrzebne ich zdaniem zmiany.

W związku z wykonaniem dwuetapowego badania należało wyznaczyć etap, który zostanie przeanalizowany w pierwszej kolejności. Zdecydowano się na podą-

żanie metodą „od ogółu do szczegółu”. Z tego względu jako pierwsze zostaną przedstawione wyniki przeprowadzonej ankiety. Jej głównym celem było zebranie informacji o sposobie funkcjonowania zarządczych działań kontrolnych w jednostce oraz poziomu zadowolenia pracowników z ich realizacji. Wskazane badanie przeprowadzono z użyciem aplikacji Formularze dostępnej na platformie Google. Zdołano zebrać 19 odpowiedzi od pracowników badanego urzędu miasta, zajmujących się zarządczymi działaniami kontrolnymi w jednostce. Utworzona ankieta składała się z jednego pytania wielokrotnego wyboru oraz czterech pytań jednokrotnego wyboru. Odpowiedzi na pytania jednokrotnego wyboru zostały oparte na skali Likerta, charakteryzującej się prostotą budowy, możliwością stosowania zmiennej syntetycznej i uchwycenia wielu aspektów badanego zjawiska (Jezior, 2013, s. 118). Dzięki wykorzystaniu tej skali ankietowani w prosty sposób określali swoje odczucia związane z badanym aspektem ich pracy.

4. Organizacja zarządczych działań kontrolnych w urzędzie miasta – omówienie wyników ankiety

W niniejszym rozdziale omówiono wyniki i wnioski płynące z przeprowadzonej ankiety na temat organizacji zarządczych działań kontrolnych w urzędzie miasta.

Pierwsza część ankiety dotyczyła organizacji kontroli. Ankietowani wskazywali, kto kontroluje realizowane przez nich zadania. Żaden z 19 ankietowanych nie wybrał odpowiedzi o niepodleganiu kontroli, a każdy z pracowników zaznaczył, że jest kontrolowany przez bezpośredniego przełożonego. Uwidocznił się też pewien schemat odpowiedzi, a mianowicie nikt nie wytypował jednocześnie kierownictwa jednostki i zewnętrznych organów kontroli. Dziewięciu respondentów z tej grupy zaznaczyło wyspecjalizowaną wewnętrzną komórkę bądź stanowisko kontrolne. Zastanawiający jest fakt, iż większość ankietowanych pochodzi z tej samej komórki kontrolnej w jednostce, co sugerowałoby jednolite podleganie pod te same komórki kontrolne. Jednakże odpowiedzi różnią się od siebie, co mogłoby wskazywać na brak pełnej świadomości, przez kogo są sprawdzane zadania wykonywane przez ankietowanych pracowników.

Odpowiedzi na kolejne pytania utworzone zostały na bazie skali Likerta. Pierwsze z nich służyło zbadaniu, czy kontrola prowadzona w jednostce przyczynia się do poprawy wykonywania przez pracowników zadań. Żaden z ankietowanych nie zdecydował się na wybór opcji „nigdy”, co jest pozytywnym sygnałem i pokazuje odczuwalny wpływ kontroli w jednostce na prowadzone działania pracownicze. Jedna z ankietowanych osób wybrała odpowiedź „rzadko”. Jednocześnie największa grupa osób – 8, zaznaczyła odpowiedź „czasami”, co wskazuje na niewykorzystywanie w pełni potencjału wynikającego z możliwości kontrolnych. Z kolei 6 pracowników odpowiedziało na zadane pytanie, wybierając opcję „często”, a 4 pracowników zdecydowało się na odpowiedź „zawsze”. Pokazuje to, że mimo istniejących luk w kon-

troli część pracowników widzi jej wpływ na swoje działania, co pozytywnie świadczy o efektywności kontroli.

Kolejne pytanie dotyczyło tego, czy według pracowników kontrola prowadzona w jednostce charakteryzuje się właściwym poziomem intensywności. Ponownie żadna z osób ankietowanych nie wybrała odpowiedzi „nigdy”. Również odpowiedzi „rzadko” udzieliło jedynie 4 ankietowanych, co wskazuje, że zdecydowana większość ankietowanych pracowników ma neutralne bądź pozytywne nastawienie do działań kontrolnych. Odpowiedź „czasami” wybrało 6 ankietowanych osób, natomiast odpowiedź „często” aż 8. Dodatkowo jedna osoba zdecydowała się na wybranie opcji „zawsze”.

W czwartym pytaniu należało ocenić, czy w razie wystąpienia problemów pracownicy mają możliwość ich zgłoszenia. Bardzo duża część ankietowanych, aż 9 osób, była zdania, iż „zawsze” mają możliwość zgłaszania problemów. Jednocześnie 5 osób odpowiedziało „często”, a 2 osoby – „czasami”. Dodatkowo, 3 osoby udzieliły odpowiedzi „rzadko”. Biorąc pod uwagę zatrudnienie tych osób w tej samej jednostce, każdy z pracowników powinien mieć takie same możliwości zgłaszania problemów. Przypuszczalnie nie wszyscy pracownicy są w pełni świadomi obowiązujących w tym względzie procedur. Możliwe jest także, że część osób napotkała trudności bądź nie była zadowolona z reakcji jednostki lub kontrolerów na zgłoszony problem.

W piątym pytaniu ankietowani mieli odpowiedzieć, w jakim stopniu zgłaszane przez nich kwestie są na bieżąco rozwiązywane. W przeprowadzonym badaniu 4 osoby zaznaczyły odpowiedź „zawsze”, potwierdzając tym samym brak odczuwalnych zaniedbań w rozwiązywaniu problemów. Odpowiedź „często” była najliczniej zaznaczaną opcją, wybrało ją 7 osób, natomiast odpowiedź „czasami” zaznaczyło 5 osób. Możliwe, że część pracowników napotkała problemy, których rozwiązanie zajęło jednostce więcej czasu albo nie były one na tyle istotne z punktu widzenia całej organizacji, aby zajmować się nimi od razu. Pojawiły się natomiast 3 osoby, które zaznaczyły odpowiedź „rzadko”.

Przeprowadzona analiza odpowiedzi pomogła podsumować zebrane w ankiecie informacje oraz nakreślić sfery kontrolne jednostki, które wymagają usprawnienia. Wyniki ankiety uwidoczniły istniejące szanse na podjęcie próby większej współpracy między pracownikami a komórkami kontrolnymi, gdyż ankietowani zdawali się być na nią otwarci. Należałoby jednak skupić się na usprawnieniu reakcji podejmowanych w związku ze zgłoszonymi przez pracowników problemami, aby pracownicy zyskali więcej zaufania i chęci pomocy w rozwoju jednostki. Dodatkowo zauważalny jest problem z komunikacją w jednostce. Wypracowanie odpowiedniego porozumienia między szczeblami jednostki jest niezbędnym elementem skutecznego zarządzania i kontrolowania prowadzonych działań. Prawdopodobnie niewystarczające wyposażenie technologiczne i ograniczenie w dostępie pracowników do programów również negatywnie wpływa na funkcjonowanie jednostki. Opóźnia to niezbędne procesy oraz uniemożliwia przeprowadzanie analiz działalności jednostki i podejmowania ewentualnych działań w związku z wykryciem odchyleń.

5. Praktyczne aspekty realizacji zarządczych działań kontrolnych w urzędzie miasta – omówienie wniosków z wywiadu

W drugiej kolejności analizie zostało poddane badanie realizowane metodą wywiadu ustrukturyzowanego przeprowadzonego z osobą pracującą w komórce kontrolnej jednostki. Jego głównym celem było zebranie informacji o podejmowanych zarządczych działaniach kontrolnych w jednostce, nie tylko od strony formalnej organizacji kontroli, ale również tych ukazujących stronę praktyczną funkcji kontrolnej. Utworzony wykaz pytań do wywiadu składał się z 8 zagadnień. Wywiad przeprowadzono w formie rozmowy on-line z wykorzystaniem aplikacji do zdalnej komunikacji.

Pierwsze pytanie dotyczyło zakresu obowiązków rozmówcy. Osoba uczestnicząca w wywiadzie zatrudniona jest na stanowisku ds. kontroli. Jak wskazała: „Zakres obowiązków kontrolera określony jest w dokumencie pod tytułem *Zakres czynności, uprawnień i odpowiedzialności*”, i obejmuje współuczestnictwo w planowaniu kontroli, opracowywanie programów i tematyki kontroli, przeprowadzanie kontroli kompleksowych, problemowych, sprawdzających i doraźnych, w tym również kontroli w spółkach z udziałem kapitałowym miasta, sprawdzanie stanu wykonania zaleceń pokontrolnych oraz udział w opracowywaniu informacji i analiz na podstawie wyników kontroli. Jak widać obszar zadań sprawowanych przez osoby pracujące w badanym urzędzie na stanowiskach kontrolnych obejmuje cztery podstawowe zakresy funkcjonalności controllingu, które zostały opisane przez R. Krupskiego (2004, s. 65). Dowodzi to uniwersalności controllingu niezależnie od miejsca utworzenia takiej komórki.

Drugie pytanie dotyczyło organizacji procesów kontrolnych w jednostce, jak są planowane, jaka jest częstotliwość ich realizacji. W odpowiedzi wskazano, iż w urzędzie realizowana jest kontrola instytucjonalna i kontrola funkcjonalna.

Rozmówca określił, że „w przypadku kontroli instytucjonalnej, w urzędzie ustanowione są zarządzeniem Prezydenta Miasta procedury wewnętrzne w sprawie realizacji kontroli. W procedurach określone są zasady planowania, realizacji i opracowywania wyników kontroli, rodzaje przeprowadzanych kontroli, częstotliwość realizacji, obieg dokumentów, terminy itp.” Kwestie, które są sprawdzane i weryfikowane przy tym rodzaju kontroli, obejmują wyznaczenie normy, która jest ustalana na podstawie uchwał i rozporządzeń, a następnie porównanie stanu faktycznego z wyznaczoną normą. Kontroler określa różnice między normą a stanem obecnym oraz określa przyczyny i skutki – najczęściej finansowe – dla jednostki i miasta. Następnie wskazywane są zalecenia, które mają na celu przeciwdziałać powstawaniu nieprawidłowości w przyszłości i naprawić to, co nie funkcjonuje prawidłowo. W zaleceniach podana jest data powiadomienia prezydenta i kontrolera o realizacji zaleceń z terminem ich wdrożenia przez kierownika jednostki. Po upływie czasu na realizację zaleceń może być przeprowadzona kontrola mająca na celu sprawdzenie ich wdrożenia.

W urzędzie robi się również kontrolę funkcjonalną wynikającą z unormowań prawnych w zakresie kontroli zarządczej (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ...). Jak zaznaczył rozmówca: „Kontrola funkcjonalna realizowana na każdym stanowisku pracy jest realizowana jako samokontrola – kontrola wykonywanych przez siebie zadań – lub kontrola realizowana w ramach nadzoru przez np. kierowników nad procesami lub zadaniami realizowanymi przez pracowników danej komórki organizacyjnej urzędu”.

Odpowiedzi na trzecie pytanie pozwoliły ustalić, jakie są obszary kontroli wewnętrznej w badanej jednostce. Dodatkowo zapytano o obowiązki w ramach każdego z obszarów kontroli. Pozyskane informacje pokazały szeroki zakres kontroli w badanym urzędzie, gdyż obejmował on obszary formalno-prawne, koszty, dochody, realizację obowiązków przez pracowników, jakość usług, Prawo Zamówień Publicznych oraz Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych.

Kolejne pytanie służyło wskazaniu stopnia ważności wskazanych obszarów kontrolnych. W odpowiedzi rozmówca powiedział, że „nie można stwierdzić, że któryś z obszarów jest mniej lub bardziej ważny. Każdy z obszarów podlega kontroli pod względem zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, jak i obowiązującymi w jednostce procedurami”.

Piąte pytanie dotyczyło narzędzi używanych w procesach kontrolnych prowadzonych w jednostce. Okazało się, że jednostka stosuje jedynie dwie metody: listy kontrolne i tabele Excel. Tworzeniem potrzebnych schematów zajmuje się wybrany pracownik komórki kontrolnej, zazwyczaj jest to osoba prowadząca kontrolę. Jednostka posiada przygotowane schematy i tabele dla każdej z wymaganych czynności. Zadanie polega więc na poprawnym wypełnieniu tabeli. Odwołując się do opracowań D. Bogackiej-Iskry (2011) oraz J. Materaca (2020, s. 60), należy podkreślić rolę odpowiedniego doboru metod i narzędzi, aby dopasować je do możliwości i potrzeb jednostki oraz maksymalnie wykorzystać ich potencjał. W tym kontekście należy zauważyć, że jednostka utrzymuje stworzone przed laty schematy i sposoby realizacji działań kontrolnych najprawdopodobniej z przyzwyczajenia oraz braku chęci rozwoju i zmiany, gdyż każda zmiana wymagałaby nauki obsługi i prowadzenia czynności kontrolnych od nowa.

W odpowiedzi na pytanie szóste: czy jednostka wykorzystuje narzędzia wsparcia informatycznego w procesie kontroli, rozmówca wskazał, iż stosowany jest jedynie podstawowy pakiet Office. Okazało się, że jednostka nie posiada programu komputerowego przeznaczonego do sprawowania działań kontrolnych. Biorąc pod uwagę wcześniejszą analizę ankiety, można stwierdzić, że brak takiego programu przysparza pracownikom problemów. Jedna z osób ankietowanych udzieliła odpowiedzi, iż należałoby poprawić elektroniczną wymianę danych, a inny ankietowany wskazał, że poprawy wymaga kontrola systemów informatycznych.

Siódme pytanie miało sprawdzić, które czynności kontrolne pochłaniają najwięcej czasu. Ankietowana osoba stwierdziła, że najbardziej czasochłonne jest przygotowanie i omówienie tematyki kontroli oraz pisanie protokołu – szczególnie w przy-

padku stwierdzenia nieprawidłowości, gdyż jest to czasochłonne w związku z potrzebą ręcznego wypełnienia schematycznego pliku informacjami zdobytymi w czasie kontroli. Natomiast sam protokół zawiera informacje wymagane ustawowo (Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. ...), czyli:

- wskazanie kontrolowanego i osób kontrolujących,
- określenie przedmiotu i zakresu kontroli, miejsca i czasu jej przeprowadzenia,
- sporządzenie opisu dokonanych ustaleń faktycznych,
- przedstawienie dokumentacji dotyczącej przeprowadzonych dowodów i ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli,
- pouczenia, w szczególności o prawie do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji.

Ostatnie, ósme pytanie wywiadu dotyczyło procesów kontrolnych w badanej jednostce, które wymagają doskonalenia. W odpowiedzi stwierdzono, że „brakuje osób zaznajomionych z tematem kontroli na poziomie wyższym niż rutynowe sprawdzanie”. Często też sprawowanie kontroli jest utożsamiane z przestrzeganiem narzucanych zasad i wypełnianiem prawnych obowiązków jednostki, zapominając przy tym o korzyściach, jakie można uzyskać, jeśli kontrola zostanie odpowiednio pokierowana. Jak zauważyła osoba udzielająca odpowiedzi, istnieje przepaść między postrzeganiem controllingu w jednostkach gospodarczych a jego zastosowaniem w sektorze publicznym – jednostkach samorządowych. Dlatego badana jednostka powinna podjąć działania w celu wprowadzenia nowych narzędzi i rozwoju kontroli, aby w pełni wykorzystać efekty tego działania. Nie należy się również obawiać o niechęć do zmian osób nowo zatrudnionych, gdyż z pewnością są one przyzwyczajone do obcowania z technologią. Dlatego im szybciej nowi pracownicy zostaną zapoznani z różnorodnymi metodami i narzędziami pracy, tym łatwiej i efektywniej będą wykonywać swoje zadania w przyszłości.

6. Zakończenie

Niewątpliwie controlling utożsamiany jest z działaniami nadzorującymi, podejmowanymi w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych. Jednakże, jak pokazuje niniejszy artykuł, znajduje on zastosowanie również w jednostkach samorządowych, które choć mają niższy stopień zaawansowania w tym obszarze, wykorzystują podobne metody do tych stosowanych w przedsiębiorstwach. Mimo mniejszych zasobów technologicznych oraz braku wyspecjalizowanej komórki controllingowej metody i narzędzia controllingowe wykorzystywane są w jednostkach samorządowych jako pomoc i rozszerzenie działań audytowych, zarządzających lub kierowniczych. Dzięki temu poprawia się efektywność prowadzonych działań i jakość świadczonych usług.

Wyniki badania pokazują, że osoby odpowiedzialne za zarządcze procesy kontrolne w jednostkach sektora finansów publicznych powinny zwrócić uwagę na po-

trzebę rozwoju takich sfer jak zaplecze technologiczne czy usprawnienie komunikacji. Są to bardzo istotne aspekty funkcjonowania obszarów kontrolnych jednostki, dzięki którym praca wykonywana jest sprawniej. Niedostateczna infrastruktura informatyczna, zbyt złożone i czasochłonne procedury, a także brak rozwoju systemów kontrolnych sprawiają, że praca staje się monotonna i nie motywuje pracowników do doskonalenia swoich działań. Należy również podkreślić, że sprawne przekazywanie informacji oraz dobra komunikacja na poszczególnych szczeblach jednostki pozwala na dotrzymywanie wyznaczonych terminów oraz podejmowanie szybkiej reakcji w sytuacji wykrycia problemów.

Istotna jest także kwestia świadomości roli zarządczych działań kontrolnych w środowisku jednostek samorządowych. Duża część osób pracujących w zawodzie postrzega ją jedynie jako dbanie o poprawne wypełnienie wymogów prawnych stawianych wobec jednostki. Kontrole prowadzone są w sztywnych ramach, bez wykonywania dodatkowych obserwacji i prób wyciągania z nich wniosków, które mogłyby przyczynić się do poprawy działania jednostek. Zdaniem autorki, szczególnie kwestia świadomości znaczenia działań kontrolnych dla poprawy funkcjonowania jednostki jest niezbędną, aby mógł się rozwijać controlling w sektorze publicznym.

Przeprowadzone badanie pokazało sytuację w jednym urzędzie miasta, nie można więc stwierdzić, czy w każdej jednostce odbiera się controlling w ten sam sposób. Niemniej, na przykładzie zbadanej jednostki widać pojawiającą się świadomość możliwości rozwoju i doskonalenia controllingu tak, aby lepiej wykorzystać jego potencjał w sektorze publicznym. Kierunkiem dalszych badań powinna być zatem identyfikacja stopnia rozpowszechnienia konkretnych metod controllingu, jak i samego instytucjonalnego controllingu w różnych jednostkach sektora finansów publicznych.

Literatura

- Adamczyk, A. i Dawidowicz, D. (2016). Wartość informacyjna wskaźników oceny kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego. *Ekonomiczne Problemy Usług*, (25), 25-36. <https://doi.org/10.18276/epu.2016.125-02>
- Bednarek, P. (2003). Controlling jako instrument zarządzania w sektorze publicznym. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (984), 102-111.
- Bluszcz, J. (2019). Esej i wywiad jako techniki badania przebiegu życia zawodowego człowieka w kontekście jego zawodowego rozwoju. *Szkoła – Zawód – Praca*, (18), 206-222. <https://doi.org/10.34767/SZP.2019.02.13>
- Bogacka-Iskra, D. (2011). Ocena użyteczności instrumentów controllingu w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (46), 343-350.
- Borowiec, L. (2007). *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*. Wolters Kluwer.
- Ciarko, M. i Paluch-Dybek, A. (2018). Controlling w jednostkach samorządu terytorialnego. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 133(1), 71-80. <https://doi.org/10.18276/epu.2018.133/1-06>
- Climent, C. E., Plutchik, R., Estrada, H., Gaviria L. F. i Arévalo, W. (1975). A Comparison of Traditional and Symptom-Checklist-Based Histories. *The American Journal of Psychiatry*, 132(4), 450-453. <https://doi.org/10.1176/ajp.132.4.450>

- Jezior, J. (2013). Metodologiczne problemy zastosowania skali Likerta w badaniach postaw wobec bezrobocia. *Przegląd Socjologiczny*, 62(1), 117-138.
- Kołodziej, D. (2019). Rola audytora wewnętrznego oraz inspektora ochrony danych osobowych w jednostce samorządu terytorialnego. W: P. Bednarek (red.), *Audyt wewnętrzny a ocena kondycji ekonomicznej podmiotów gospodarczych i instytucji* (s. 36-43). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Krupski, R. (2004). *Podstawy organizacji i zarządzania*. Wydawnictwo I-BiS.
- Materac, J. (2020). Controlling jako koncepcja zorientowana na wynik. *Zeszyty Naukowe ZPSB Firma i Rynek*, 1(57), 53-63.
- Ociepa-Kicińska, E., Gorzałczyńska-Koczkodaj, M., Brzozowska, K. i Pluskota, P. (2022). Ocena kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego w obliczu pandemii COVID-19 na przykładzie województw samorządowych w Polsce. *Rozwój Regionalny i Polityka Regionalna*, (59), 149-165. <https://doi.org/10.14746/rrpr.2022.59.10>
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2016 r., poz. 1947 ze zm.)
- Welner, A., Liss, J. L. i Robins, E. (1974). A Systemic Approach to Making Psychiatric Diagnosis. *Archives of General Psychiatry*, 31(2), 193-196. <https://doi.org/10.1001/archpsyc.1974.01760140045007>

The Function of Control in a Municipal Office

Abstract: This paper aims to examine the role of control in support of municipal office activities and to identify the control instruments and methods used. The paper presents the results of a two-stage research using a case study supported by a survey and an interview. Firstly, it focuses on assessing the employees' perception of management control carried out in the unit and identifying emerging problems. The second part presents the practical side of conducting management control activities in the studied unit, thanks to which the applied methods and procedures were analysed. Based on the research, areas of application of control activities in the municipal office were indicated, and emerging problems were identified. The issue of awareness of the role of management control in the municipal office units was also raised.

Keywords: control, public sector, municipal office

Kinga Zybala

e-mail: 178554@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0007-1292-2626

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Controlling projektów w jednostce samorządu terytorialnego – wybrane aspekty metodyki planowania i oceny projektów

DOI: 10.15611/2024.69.7.06

JEL Classification: H83, O22

© 2024 Kinga Zybala

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Zybala, K. (2024). Controlling projektów w jednostce samorządu terytorialnego – wybrane aspekty metodyki planowania i oceny projektów. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 68-79). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Rosnące znaczenie projektów w realizacji strategii jest coraz częściej zauważalne w sektorze publicznym. Celem artykułu jest scharakteryzowanie wybranych aspektów planowania i kontroli realizowanej w ramach controllingu przedsięwzięć prowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie projektu edukacyjnego dofinansowanego ze środków Unii Europejskiej. W opracowaniu zastosowano metodę studium przypadku i technikę gromadzenia informacji, jaką jest wywiad. Rozmowa z koordynatorem projektu pomogła poznać zalety oraz wady przeprowadzania przedsięwzięć w środowisku publicznym. Poznano zalety posiadania w zespole controllera projektów oraz trudności związane z jego wprowadzeniem do zespołu.

Słowa kluczowe: controlling projektów, jednostka samorządu terytorialnego, zarządzanie projektami

1. Wstęp

Projekty są jednym ze sposobów realizacji strategii jednostki. Realizowane są przez przedsiębiorstwa produkcyjne, instytucje publiczne czy organizacje pozarządowe. Ich rosnące znaczenie sprawia, że efektywne nimi zarządzanie jest kluczowe do osiągnięcia zadowalających wyników.

Przez słowo „projekt” rozumie się podejmowanie określonych działań w ustalonym okresie z zamiarem osiągnięcia wyznaczonego celu przy wykorzystaniu dostępnych zasobów (Wirkus i in., 2014, s. 16). Przedsięwzięcia są niepowtarzalne, tymczasowe, jednorazowe, składają się z logicznie uporządkowanych działań służących do osiągnięcia celu, często obciążonych ryzykiem (Charvat, 2003, s. 8). Natomiast controllingiem projektów nazywa się zbiór metod i technik, które odpowiednimi infor-

macjami i analizami wspomagają proces zarządzania w realizowanych przedsięwzięciach (Bukłaha, 2016a, s. 144). Łączy on w sobie działania planistyczne, kontrolne, sterujące, regulacyjne i koordynacyjne oraz uwzględnia parametry projektowe – koszty, harmonogram, jakość (Bukłaha, 2018, s. 183). Do jego zadań można zaliczyć automatyzację gromadzenia i ewidencjonowania danych, pomiar wyników projektu (kosztów, czasu, jakości), rozwijanie systemu wczesnego ostrzegania, doskonalenie komunikacji między interesariuszami oraz stworzenie bazy wiedzy i doświadczeń (Willems i Vanhoucke, 2015, s. 39).

Dobór metodyki zarządzania, instrumentów controllingu czy sposobu urzeczywistnienia przedsięwzięć musi zostać dostosowany do środowiska, w jakim są wykonywane. W literaturze można zidentyfikować próby pokazania sposobów i efektów stosowania metodyki controllingu w sektorze publicznym (Fedosov i Paientko, 2019) w kontekście omawianych w artykule inicjatyw edukacyjnych (Chluska i Szczepaniak, 2015), a także w perspektywie projektów inwestycyjnych w gminach (Bednarek, 2004). Niemniej zidentyfikowano lukę badawczą dotyczącą operacjonalizacji controllingu w projektach publicznych.

W tym sensie artykuł porusza problematykę korzystania z narzędzi controllingu projektów w sektorze publicznym, a jego celem jest scharakteryzowanie wybranych aspektów planowania i kontroli realizowanej w ramach controllingu przedsięwzięć prowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie projektu edukacyjnego dofinansowanego ze środków Unii Europejskiej.

2. Różnice między projektami publicznymi a projektami komercyjnymi

Do identyfikacji, czy projekt ma charakter publiczny, czy komercyjny można użyć kryterium podmiotowego lub przedmiotowego. Biorąc pod uwagę kryterium podmiotowe, można wskazać projekty (Drobniak, 2008, s. 17):

- realizowane przez organizację przynależną do sektora biznesu – najczęściej jest to przedsiębiorstwo, które swoje działanie finansuje z prywatnych środków;
- prowadzone przez jednostkę przynależną do sektora publicznego – czyli podmiot finansowany z wpływów publicznych.

Stosując kryterium przedmiotowe, wyróżnia się przedsięwzięcia realizujące (Drobniak, 2008, s. 17):

- cele komercyjne – zmierzające do uzyskania korzyści prywatnych, takich jak zysk, zwiększenie wydajności, wzrost sprzedaży czy obniżenie kosztów produkcji;
- cele o charakterze publicznym – służące osiągnięciu korzyści ogólnospołecznych.

W myśl przedstawionej klasyfikacji można zdefiniować projekt sektora publicznego jako przedsięwzięcie, którego inicjatorem, koordynatorem i sponsorem są podmioty publiczne, a wizją i celem jest osiągnięcie efektów pozakomercyjnych (Drobniak, 2008, s. 17).

Projekty publiczne są finansowane ze środków publicznych, których wydatkowanie określone jest w dwóch aktach – ustawie o zamówieniach publicznych oraz ustawie o finansach publicznych. Na środki publiczne składają się publiczne dochody, środki pochodzenia zagranicznego, które nie podlegają zwrotowi, przychody z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, budżetu państwa oraz przychodów z działalności jednostek sektora finansów publicznych (Koczarowska, 2013, s. 80). Ponadto projekty publiczne charakteryzują się większą liczbą interesariuszy niż w przypadku tych biznesowych. Są to całe społeczności, ale też media czy legislatorzy (Krukowski i Sasak, 2016, s. 228). Projekty publiczne również odznaczają się mniejszą elastycznością oraz podatnością na zmiany w porównaniu do przedsięwzięć biznesowych (Hwang i in., 2011, s. 963). Inne różnice można dostrzec w obszarze zarządzania projektami, co ujęto w tabeli 1.

Tabela 1. Różnice w zarządzaniu projektami publicznymi i komercyjnymi

Obszar zarządzania projektem	Projekt publiczny	Projekt komercyjny
Zasoby ludzkie	Niższe kompetencje zespołu projektowego spowodowane niekonkurencyjnością organizacji publicznych na rynku pracy.	Wyższe kompetencje pracowników projektowych wynikające z dużej konkurencyjności wynagrodzeń.
	Motywowanie pracowników perspektywą stabilnego zatrudnienia.	Motywowanie pracowników przy użyciu bodźców finansowych.
	Mniejsza możliwość doboru zespołu projektowego.	Większa swoboda doboru zespołu projektowego.
Jakość	Mniejszy nacisk na jakość, a większy na dostępność uzyskanych efektów.	Duży nacisk na kontrolę jakości ze względu na konkurencyjność.
Cele	Zróźnicowanie celów.	Główny cel to zysk.
Ryzyko	Główne źródła ryzyka to długie horyzonty planowania i złożone otoczenie.	Główne źródło ryzyka to ograniczone zasoby.
	Mniejsza skłonność kierowników projektu do podejmowania ryzyka.	Większa skłonność kierowników projektu do podejmowania ryzyka.
Zakupy	Zakupy publiczne odbywają się na podstawie regulacji prawnych.	Zakupy dokonywane na podstawie decyzji właścicieli.
Koszty i ceny	Kierownicy są skłonni popierać decyzje oparte na negocjacjach.	Kierownicy są bardziej skłonni do podejmowania decyzji na podstawie analiz.
	Planowanie kosztów musi być dopasowane do rocznego cyklu budżetowego.	Planowanie kosztów nie musi być dopasowane do rocznego cyklu budżetowego.
Kontrola	Większa formalizacja oraz kontrola zewnętrzna.	Mniejsza formalizacja.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Krukowski i Sasak, 2016, s. 220-230).

Cechy sektora publicznego powodują znaczące różnice pomiędzy realizowanymi w nim projektami a projektami innych sektorów. Przedsięwzięcia publiczne mają swoje specyficzne cechy w zakresie finansowania, oceny efektywności, interesariuszy czy zarządzania.

3. Narzędzia controllingu projektów

Biorąc pod uwagę istotną rolę planowania, ciągłego podejmowania decyzji i monitoringu realizacji projektów, można dojść do wniosku, że znaczący udział w powodzeniu przedsięwzięć mają narzędzia controllingu projektów.

Najczęściej controlling projektów jest stosowany w takich obszarach, jak (Bukłaha, 2016b, s. 39):

- biznesowe uzasadnienie projektu,
- ocena dostępności zasobów i określanie zapotrzebowania na nie,
- kalkulacja kosztów i budżetowanie projektu,
- monitorowanie terminowości, osiągnięcia kamieni milowych i czasu realizacji prac,
- porównywanie zaplanowanego i rzeczywistego zakresu prac,
- zarządzanie ryzykiem przedsięwzięcia.

Ze względu na horyzont i szczegółowość planowania działań w projekcie wyróżnia się dwa rodzaje controllingu projektów – strategiczny i operacyjny. Controlling strategiczny dąży do zapewnienia warunków gwarantujących długotrwałe funkcjonowanie i rozwój jednostki oraz tworzenie nowych potencjałów zysku poprzez adaptowanie się do otoczenia (Niedbała, 2008, s. 40), koordynację informacji, ocenę mocnych i słabych stron projektu oraz badanie wstępnej wykonalności przedsięwzięcia (Bukłaha, 2016c, s. 47-63). Bieżący controlling projektów skupia się na regulacji realizacji przedsięwzięć w krótkich horyzontach czasowych oraz zaplanowaniu, wykonaniu i kontrolowaniu projektów wybranych do realizacji na etapie controllingu strategicznego (Bukłaha, 2016a, s. 145-146). Różnice odnoszą się również do narzędzi, co prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Narzędzia controllingu projektów

Strategiczny controlling projektów	Operacyjny controlling projektów
<ul style="list-style-type: none"> • strategiczna ocena przedsięwzięcia • rachunek docelowych kosztów projektu • analiza wartości projektu • analiza kosztów w łańcuchu wartości • analiza portfelowa projektów • pomiar dokonań 	<ul style="list-style-type: none"> • budżetowanie kosztów projektu i kontrola budżetowa • tworzenie sprawozdań dla celów decyzyjnych • rozliczanie kosztów przedsięwzięcia • ocena efektywności ekonomicznej projektu • powykonawcza analiza projektu

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Bukłaha, 2009, s. 206).

Ważnym obszarem controllingu projektów jest planowanie i koordynacja wykorzystania zasobów. Zasobami nazywa się kategorię obejmującą aktywa, ludzi, wiedzę, zapasy, urządzenia i sprzęty, których dostępność jest ograniczona (Wysocki, 2018, s. 48). R. Keeling wprowadził do literatury pojęcie 7M, czyli grupy zasobów potrzebnych do realizacji przedsięwzięcia. Należą do nich (Keeling, 2000, s. 67):

- zasoby ludzkie (*manpower*),
- kierownicy i specjaliści (*managment*),
- materiały (*materials*),
- towary (*merchandise*),
- sprzęt i urządzenia (*machinery*),
- pieniądze (*money*),
- ruch (*movement*).

Controlling zasobów projektowych rozpoczyna się już w momencie określenia zapotrzebowania na zasoby. Proces ten obejmuje ustalenie liczebności zespołów projektowych i ich kompetencji oraz podział zadań (Marciszewska, 2016, s. 76). Na tym etapie często używa się narzędzi takich jak wykresy kompetencyjne lub macierze ról i odpowiedzialności. W dalszych krokach do zadań przypisuje się zasoby materialne, które są niezbędne do osiągnięcia uzyskania zakładanych efektów. W ten sposób można ustalić poziom potrzebnych do realizacji projektu środków finansowych, które należy pozyskać ze źródeł zewnętrznych i zarezerwować w ramach budżetu jednostki.

Powodzenie projektu w dużej mierze zależy od regularnego monitorowania postępów. Metodyka wartości wypracowanej pozwala na uzyskanie informacji odnośnie aktualnego stanu kosztów, harmonogramu czy postępu prac. Obecnie korzystanie z tej metody jest obligatoryjne przy realizacji projektów sektora rządowego w Stanach Zjednoczonych (Kuzak i Maciejewski, 2015, s. 56). Zaletami wartości wypracowanej są jej uniwersalność oraz łatwość w użyciu. Metoda ta bazuje na porównaniu stanu zaplanowanego (zakresu zadań, budżetu, kosztu i terminowości) z wynikami rzeczywistymi (Getler i Tchórzewski, 2020, s. 265). Umożliwia m.in. kontrolę realizacji projektu pod względem terminowości, obiektywny pomiar postępów przedsięwzięcia, identyfikację wartości odchyień od założonego budżetu czy prognozę końcowego kosztu projektu i terminu jego zamknięcia (Bukłaha, 2019, s. 93). Wadą opisywanego narzędzia jest to, że nie pozwala na określenie jakości produktów projektu.

Biorąc pod uwagę kryterium czasu, możemy wyróżnić ocenę *ex ante* – związaną z planowaniem projektu, oraz *ex post* – skupiającą się na ocenie działań z przeszłości (Drobniak, 2008, s. 34). W przypadku oceny projektów sektora publicznego korzysta się z pojęcia sprawności, które obejmuje m.in. następujące obszary oceny (Kobylińska, 2013, s. 134):

- wykonalność – zdefiniowanie prawdopodobieństwa sukcesu projektu w ujęciu technicznym, organizacyjnym i finansowym;
- skuteczność – analiza wyników osiągniętych i zakładanych oraz ich wpływu na przyjęte cele;
- efektywność ekonomiczna – analiza relacji pomiędzy wartością uzyskanych rezultatów a poniesionymi nakładami;
- trwałość – określenie oddziaływania przedsięwzięcia po jego zakończeniu.

Rozwój jednostek zorientowanych na realizację projektów niesie za sobą potrzebę korzystania z wielu narzędzi controllingu. Wszystkie opisane we wcześniejszych punktach techniki i metody należy jednak dostosować do charakterystyki otoczenia, w jakim jednostka operuje. Szczególnym takim środowiskiem jest sektor publiczny.

4. Wyniki badań i dyskusja

4.1. Zarządzanie zasobami w badanym projekcie

Dalsza część artykułu jest poświęcona scharakteryzowaniu sposobów wspierania projektu realizowanego przez jednostkę sektora publicznego współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej przez controlling. Analizowane przedsięwzięcie zostało wybrane z uwagi na możliwość jego długookresowej obserwacji w całym cyklu życia. W badaniu wykorzystano technikę wywiadu uzupełnionego o analizę materiałów źródłowych.

Omawiany projekt realizowany jest przez jednostkę samorządu terytorialnego w Kaliszu. Przedsięwzięcie ma charakter edukacyjny, głównym celem jest lepsze dopasowywanie systemów kształcenia i szkolenia zawodowego do potrzeb rynku pracy. Przedsięwzięcie rozpoczęło 1 sierpnia 2018 roku, a datę zakończenia zaplanowano na 31 lipca 2022 roku. Całkowity budżet projektu wynosi 1,9 miliona złotych, a kwota dofinansowania to 1,7 miliona złotych.

Analizę przedsięwzięcia należy rozpocząć od omówienia harmonogramu jego realizacji. Wymienione w tabeli 3 zadania mają na celu zapewnić nauczycielom oraz instruktorom praktycznej nauki zawodu możliwość aktualizowania swojej wiedzy poprzez bezpośredni kontakt ze środowiskiem pracy. Zaplanowane działania prowadzone są z uwzględnieniem potrzeb rozwojowych i edukacyjnych oraz możliwości psychofizycznych uczniów objętych wsparciem. Istotnym zadaniem jest również polepszenie bazy dydaktycznej i wyposażenie szkoły w sprzęt i urządzenia przydatne w zajęciach lekcyjnych i pozalekcyjnych. Przede wszystkim dotyczy to pracowni przedmiotowych dla zawodów szkolnictwa zawodowego, tak aby możliwa była praca z uczniem w warunkach zbliżonych do rzeczywistych.

Tabela 3. Harmonogram badanego projektu

Zadania	01.08.2019	01.09.2019	30.04.2022	30.06.2022	01.07.2022	31.07.2022
Wybór dostawcy wyposażenia	X	X				
Podnoszenie kwalifikacji nauczycieli kształcenia zawodowego oraz instruktorów praktycznej nauki zawodu		X	X	X		
Przeprowadzanie doradztwa edukacyjno-zawodowego		X	X	X		
Przeprowadzanie kursów podnoszących kompetencje / kwalifikacje zawodowe uczniów		X	X			
Przeprowadzanie warsztatów grupowych dla uczniów				X		
Przekazanie wyposażenia szkołom				X		
Rozliczenie projektu, przekazanie raportów jednostce kontrolującej					X	
Uroczyste zakończenie projektu						X

Źródło: opracowanie własne.

Spoglądając na harmonogram projektu, można zauważyć, że większość zadań jest realizowana równolegle. Pozwala to znacznie skrócić czas trwania przedsięwzięcia. Znacząca część zadań projektowych jest uzależniona od harmonogramu beneficjentów. Nie dotyczy to działań związanych z przeprowadzaniem prac przygotowawczych, pozyskaniem sprzętu czy z zamknięciem projektu. Najwięcej czasu przeznaczono na podnoszenie kwalifikacji nauczycieli i uczniów oraz spotkania w ramach doradztwa zawodowego. Użycie schematu pozwala również na przedstawienie zadań w sposób przejrzysty, pomaga koordynatorowi projektu monitorować zależności między zadaniami oraz śledzenie postępów przedsięwzięcia.

Aby zrealizować wskazane zadania, należy zidentyfikować zasoby ludzkie niezbędne do uzyskania zakładanych efektów. Są to odpowiednio: pracownicy, koordynator projektu i specjalista ds. zamówień publicznych, a ponadto należy wziąć pod uwagę materiały dydaktyczne, sprzęty i urządzenia elektroniczne oraz dofinansowanie z Unii Europejskiej. Przykład zastosowania proponowanego w literaturze narzędzia planowania, tj. macierzy ról i odpowiedzialności (Jędrych i in., 2012), przedstawiono w tabeli 4.

Koordynator badanego projektu wspominał o problemie niewystarczającej liczby pracowników biorących udział w realizacji przedsięwzięcia. Korzystanie z metody planowania zasobów ludzkich może znacząco wspomóc realizację projektu przy niewystarczającej kadrze pracowniczej, na co zwraca się uwagę w literaturze (Marciszewska, 2016). Warto wskazać inne problemy związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi w jednostce publicznej. Są nimi: sztywne zasady zatrudnienia, awansowania i motywowania czy mniejsza swoboda w doborze zespołu.

Tabela 4. Macierz ról i odpowiedzialności dla opisywanego projektu

Zadanie	Wykonawca				
	Doradca zawodowy	Instruktor nauki zawodu	Specjalista ds. zamówień publicznych	Specjalista ds. wsparcia projektowego	Koordynator projektu
Przeprowadzanie szkoleń dla nauczycieli		R+W		A	A
Doradztwo zawodowe	R+W				A
Przeprowadzenie szkoleń dla uczniów		R+W		A	A
Pozyskanie sprzętu i wyposażenia			W+E		A
Prowadzenie konsultacji indywidualnych	R+W	R+W		A	A

Legenda: R – osoba odpowiedzialna za zadanie; W – osoba odpowiadająca za wykonawstwo zadania; A – osoba kontrolująca zadanie; E – osoba posiadająca wiedzę ekspercką na temat zadania

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Jędrzych i in., 2012, s. 70).

Kolejnym zasobem, którego zaplanowanie jest potrzebne do realizacji projektu, są środki finansowe. W przypadku omawianego projektu estymacja kosztów powstała na podstawie opinii ekspertów zajmujących się zagadnieniem kosztów oraz poprzednich doświadczeń przy realizacji podobnych przedsięwzięć edukacyjnych. Prowadzono również rozmowy z beneficjentami projektu, na podstawie których określono, jakie środki rzeczowe będą potrzebne do realizacji zadania doposażenia pracowni szkolnych. Na tej podstawie powstał budżet przedsięwzięcia.

Kosztorys projektu obejmuje wydatki związane z realizacją głównego celu projektu, zarządzaniem i koordynacją oraz zakupem wyposażenia. Budżet omawianego projektu został sporządzony w trybie zadaniowym. Podział wydatków opiera się na ich przypisaniu do poszczególnych działań oraz do określonej kategorii. Budżet podzielono na cztery zadania: podnoszenie kompetencji / kwalifikacji zawodowych nauczycieli kształcenia zawodowego oraz instruktorów praktycznej nauki zawodu, doradztwo edukacyjno-zawodowe, podnoszenie kompetencji i kwalifikacji zawodowych uczniów (które było najbardziej kosztowne, pochłaniając 42,76% całego budżetu), a także doposażenie pracowni przedmiotowych. Koszt ogółem przypadający na jednego uczestnika wyniósł 3657,98 złotych. Budżet projektu uznano za realistyczny i wykonalny, a estymacja kosztów została przeprowadzona na podstawie aktualnych cen rynkowych.

Biorąc pod uwagę ograniczoność zasobów, istotne jest optymalne zarządzanie nimi, aby zmaksymalizować szansę powodzenia projektu. Jednostki sektora publicznego dzięki korzystaniu z metodyk zarządzania zasobami, dokładnemu ich zaplanowaniu czy wykorzystaniu koncepcji portfela projektów mogą poradzić sobie z często

niezadowalającą dostępnością środków. Należy jednak pamiętać, że sama decyzja o zaangażowaniu zasobów powinna zostać poprzedzona oceną efektywności przedsięwzięcia, by uniknąć ulokowania środków w projekt nieracjonalny.

4.2. Ocena efektywności badanego projektu

Dzięki odpowiednim metodom zarządzania zasobami, skutecznej kontroli czy dobruaniu wykwalifikowanego zespołu projektowego prawdopodobieństwo powodzenia przedsięwzięcia znacznie wzrasta. Jednak zakończenie fazy realizacyjnej projektu nie jest ostatnim etapem. Należy przeprowadzić ewaluację i zbadać efektywność. Uzyskane informacje będą przydatne przy realizacji przyszłych przedsięwzięć.

W badanym projekcie wykonalność zapewniono poprzez sformułowanie listy działań przygotowawczych. Najpierw dobrano pracowników, którzy będą realizować projekt oparty na umiejętnościach personelu i wcześniejszym doświadczeniu. Następnie lokalni koordynatorzy skontaktowali się z władzami instytucji partnerskich, aby poinformować je o projekcie i zachęcić do dotarcia do innych interesariuszy, którzy mogą wesprzeć projekt w przyszłości. W kolejnym kroku zapewniono dokumenty obejmujące szczegółowe obowiązki partnerów projektu wraz z podziałem budżetu i terminami składania raportów. Na koniec, przed oficjalnym rozpoczęciem projektu zostały zorganizowane szkolenia on-line dotyczące oprogramowania używanego w trakcie przedsięwzięcia.

W odniesieniu do skuteczności proces oceny obejmie wszystkie wyniki, czyli bezpośrednie efekty odczuwane przez beneficjentów, takie jak doposażenia sal szkoleniowych oraz rezultaty intelektualne, m.in. podniesienie poziomu wiedzy i zdobycie nowych umiejętności. W celu oceny niematerialnych wyników projektu zostaną przeprowadzone ankiety. Pomiary będą miały miejsce w trakcie projektu, ale także do trzech lat po jego zakończeniu. W ocenie skuteczności zostaną wykorzystane wskaźniki ujęte w tabeli 5.

Tabela 5. Wskaźniki oceny skuteczności projektu

Wskaźniki ilościowe	Wskaźniki jakościowe
<ul style="list-style-type: none"> • liczba uczniów objętych szkoleniami podnoszącymi kompetencje zawodowe • liczba nauczycieli kształcenia zawodowego i instruktorów praktycznej nauki zawodu z uzyskanymi kwalifikacjami lub nabytymi kompetencjami dzięki projektowi • liczba uczniów z uzyskanymi kwalifikacjami lub nabytymi kompetencjami dzięki projektowi • liczba uczniów znających po udziale w projekcie swoje predyspozycje zawodowe • liczba szkół i placówek kształcenia zawodowego wykorzystujących zakupione wyposażenie 	<ul style="list-style-type: none"> • ogólna satysfakcja partnerów projektu z jego realizacji, postępów i wyników (monitorowana co 6 miesięcy za pomocą procedur zapewnienia jakości) • ogólna satysfakcja uczestników po spotkaniach projektowych (monitorowana poprzez kwestionariusz po każdym spotkaniu) • ogólna satysfakcja uczestników z interaktywnej platformy e-learningowej i kursu edukacyjnego (na podstawie wyników testu pilotażowego) • ogólna satysfakcja uczestników z modułów szkoleniowych i materiałów (na podstawie wyniku testu pilotażowego)

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione w tabeli 5 wskaźniki zostaną zbadane za pomocą list obecności, zdjęć, deklaracji uczestnictwa, testów skłonności zawodowych, protokołów zamówień, przyjęć pomocy dydaktycznych i sprzętu. Porównany zostanie poziom wiedzy uczestników w momencie przystąpienia do realizacji szkolenia oraz w momencie jego zakończenia.

Wysoka efektywność ekonomiczna oznacza, że projekt jest skuteczny oraz nie ma dowodów na to, że te same inwestycje można by zrealizować przy niższych kosztach. W przypadku opisywanego przedsięwzięcia koszty są ponoszone zgodnie z ustawą o finansach publicznych. Wyboru sprzętu oraz doposażenia dokonano po analizie cen rynkowych. Efektywność ekonomiczna jest jednym z obszarów podlegających kontroli przez zewnętrznego audytora. Najczęściej weryfikacji podlegają: sposób szacowania wartości zamówień, upublicznione treści ogłoszenia o zamówieniu, potwierdzenie przesłania zapytań ofertowych do potencjalnych dostawców, uzasadnienie wyboru najkorzystniejszej oferty, raport z udzielonego zamówienia, treść umowy podpisanej z wyłonionym wykonawcą lub dostawcą. W przypadku badania efektywności ekonomicznej projektów publicznych mogą występować trudności w ocenie spowodowane tym, że przedsięwzięcia te nie przynoszą zysków, a zatem powinny być rozpatrywane pod względem kryterium efektywności społecznej. Badaniu może zostać poddana grupa uczniów, którzy znaleźli zatrudnienie, czy wzrost poziomu nauczania w szkołach będących beneficjentami projektu.

Ostatecznie trwałość projektu została zapewniona w czterech obszarach. Po pierwsze, dopasowanie zakresu nauczania i kwalifikacji do potrzeb i wymagań lokalnego rynku pracy wpłynie na dalszą karierę absolwentów oraz na zwiększenie atrakcyjności nauczania zawodowego wśród potencjalnych uczniów. Po drugie, nauczyciele, którzy wezmą udział w projekcie, będą posiadali potwierdzenie swoich kompetencji lub kwalifikacji bezterminowo. Po trzecie, wyposażenie sal w pomoce dydaktyczne będzie wykorzystywane przez uczniów oraz nauczycieli po zakończeniu projektu. W końcu, nawiązanie w ramach projektu współpracy z lokalnymi przedsiębiorstwami i instytucjami otoczenia biznesu procentować będzie w kolejnych latach, obejmując nowe roczniki uczniów.

5. Zakończenie

W ciągu ostatnich kilkunastu lat doszło do radykalnych zmian w sposobie realizacji zadań przez organizacje publiczne, czego dowodem jest coraz powszechniejsza projektyzacja sektora publicznego. Ponadto od momentu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej wiele jednostek decyduje się na wykorzystanie funduszy unijnych jako jednego ze źródeł finansowania. Wiąże się to jednak z wysoką formalizacją działań i licznymi kontrolami zewnętrznymi. Z tego powodu należy sięgać po narzędzia mające na celu usprawnienie zarządzania projektami. Jedną z pomocnych metodyk jest controlling wraz ze swoimi narzędziami. W przedsiębiorstwach komercyjnych w Polsce jest on zjawiskiem coraz częściej spotykanym. Controllerzy zajmują się obszarami związanymi z zarządzaniem projektami, finansami, motywowaniem, a nawet

ekologią. Mimo wielu zalet posiadania controllera w jednostce nie jest to funkcja aż tak często spotykana w sektorach realizujących zadania publiczne.

W literaturze można zauważyć dysproporcję zainteresowania tematem narzędzi controllingu projektów między sektorem publicznym a komercyjnym. Większość rozwiązań jest dostosowana do potrzeb przedsiębiorstw komercyjnych. Powstały jednak poradniki uwzględniające potrzeby jednostek realizujących zadania publiczne wydawane np. przez *Project Management Institute*.

Celem artykułu było scharakteryzowanie wybranych aspektów planowania i kontroli realizowanej w ramach controllingu przedsięwzięć prowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie projektu edukacyjnego dofinansowanego ze środków Unii Europejskiej. Poruszona została charakterystyka controllingu projektów oraz towarzyszących mu metod. Opisano również różnice między projektem publicznym a komercyjnymi. W artykule dokonano analizy projektu edukacyjnego finansowanego ze środków publicznych oraz sposobu zarządzania nim. Głównym osiągnięciem opracowania, oprócz identyfikacji metod zarządzania używanych przez koordynatora projektów, jest przedstawienie zweryfikowanych narzędzi mogących wesprzeć projekt na różnych etapach jego realizacji. Rozmowa z liderem przedsięwzięcia pomogła wskazać problemy, z którymi musi mierzyć się zespół projektowy przy realizacji zadań w jednostce publicznej.

Analiza przykładowego projektu pomogła potwierdzić zalety wprowadzenia narzędzi controllingu przez realizację przedsięwzięć, jednak – z uwagi na indywidualny charakter każdego projektu – daje ograniczone możliwości ekstrapolacji. Dalsze badania, mające szerszy charakter, pozwoliłyby wyselekcjonować najbardziej efektywne metodyki dla jednostek działających w sektorze publicznym oraz ukazać potrzebę dostosowania narzędzi do specyficznych potrzeb i problemów w nim występujących. Większe zainteresowanie tym zagadnieniem może znacznie wspomóc nowoczesną administrację publiczną.

Literatura

- Bednarek, P. (2004). System kontroli finansowej inwestycji gminnych współfinansowanych z funduszy strukturalnych. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1048), 69-78.
- Bukłaha, E. (2009). Controlling i budżetowanie projektów. W: M. Trocki i E. Sońta-Drączkowska (red.), *Strategiczne zarządzanie projektem*. Bizarre.
- Bukłaha, E. (2016a). Controlling projektów w organizacjach działających w Polsce – wyniki badań. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (136), 143-158.
- Bukłaha, E. (2016b). Ocena procedur operatywnego controllingu projektów – wyniki badań 2014-2015. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej w Gliwicach*, 88(1948), 37-52.
- Bukłaha, E. (2016c). Strategiczny controlling projektów – wyniki badań 2014-2015. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (421), 47-62.
- Bukłaha, E. (2018). Wybrane aspekty controllingu projektów w świetle badań empirycznych. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (159), 181-194.
- Bukłaha, E. (2019). *Menedżerski controlling projektów. Koncepcje i wyniki badań*. Oficyna Wydawnicza SGH.

- Charvat, J. (2003). *Project Management Methodologies: Selecting, Implementing, and Supporting Methodologies and Processes for Projects*. John Wiley & Sons.
- Chluska, J. i Szczepaniak, W. (2015). Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (399), 121-129.
- Drobnik, A. (2008). *Podstawy oceny efektywności projektów publicznych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Fedosov, V. i Paientko, T. (2019). Opportunistic Government Behavior: How Controlling Approaches in Public Management Can Prevent It. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 104(160), 37-54.
- Getler, A. i Tchrzowski, S. (2020). Zastosowanie metody wartości wypracowanej (EVM) do oceny projektów górniczych – podejście krytyczne. Część 1: Założenia metody. *Inżynieria Mineralna*, 1(1), 265-272. <https://doi.org/10.29227/IM-2020-01-84>
- Hwang, B.-G., Liao, P. Ch. i Leonard M. P. (2011). Performance and Practice Use Comparisons: Public vs. Private Owner Projects. *KSCCE Journal of Civil Engineering*, (15), 957-963. <https://doi.org/10.1007/s12205-011-1115-y>
- Jędrzych, E., Pietras, P. i Szczepańczyk, M. (2012). *Zarządzanie projektami – Skrypt dla osób przygotowujących się do certyfikacji IPMA LD*. Politechnika Łódzka.
- Keeling, R. (2000). *Project Management. An International Perspective*. Palgrave MacMillan.
- Kobylińska, U. (2013). Mierniki sprawności usług publicznych. *Współczesne Zarządzanie*, (2), 131-140.
- Koczarska, A. (2013). *E-usługi administracji publicznej w warunkach zarządzania projektami*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Krukowski, K. i Sasak, J. (2016). *Tendencje we współczesnym zarządzaniu publicznym*. Instytut Spraw Publicznych UJ.
- Kuzak, W. i Maciejewski, J. (2015). Zastosowanie metody *earned value* do oceny zaawansowania prac w projektach zarządzanych metodami uniwersalnymi. *Zeszyty Naukowe Wydziału Informatycznych Technik Zarządzania Wyższej Szkoły Informatyki Stosowanej i Zarządzania*, (1), 55-64.
- Marciszewska, A. (2016). *Projekty w zarządzaniu instytucjami publicznymi*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Niedbała, B. (2008). *Controlling w przedsiębiorstwie zarządzanym przez projekty*. Wolters Kluwer Polska.
- Project Management Institute (2017). *A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide)*. Project Management Institute.
- Willems, L. L. i Vanhoucke, M. (2015). Classification of Articles and Journals on Project Control and Earned Value Management. *International Journal of Project Management*, 33(7), 1610-1634. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2015.06.003>
- Wirkus, M., Roszkowski, H., Dostatni, E. i Gierulski, W. (2014). *Zarządzanie projektem*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Wysocki, R. K. (2018). *Efektywne zarządzanie projektami*. Helion.

Project Controlling in a Local Government Unit – Selected Issues of the Project Planning and Evaluation Methodology

Abstract: The growing importance of projects to the implementation of strategies is observed in the public sector. The aim of the article is to characterise selected aspects of planning and control carried out within the framework of project controlling in local government units on the example of an educational project subsidised by the European Union. The study uses a case study method and an interview technique to collect information. A discussion with the project coordinator helped to explore the advantages and disadvantages of undertaking controlling in a public environment. The advantages of having a project controller in the team as well as the difficulties associated with introducing one were also discussed.

Keywords: project controlling, local government body, project management

Filip Kuś

e-mail: 177855@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0001-3583-7762

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Pomiar wyników ekonomicznych i sportowych klubu piłkarskiego

DOI: 10.15611/2024.69.7.07

JEL Classification: L25, M21

© 2024 Filip Kuś

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Kuś, F. (2024). Pomiar wyników ekonomicznych i sportowych klubu piłkarskiego. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 80-91). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Kluby sportowe są organizacjami funkcjonującymi w szczególny sposób. Występują one w zorganizowanych ligach, rywalizując na polu sportowym, ale także konkurując o zasoby, zwłaszcza piłkarzy, trenerów, ale też o sponsorów i uwagę kibiców. Organizacje te i ich interesariusze, w tym zwłaszcza właściciele, sztab trenerski, a także kibice, często stawiają cele, które chcą osiągnąć w danym i kolejnych sezonach. Celem artykułu jest zaprezentowanie autorskiej metodyki prowadzenia pomiaru wyników sportowych i ekonomicznych klubu piłkarskiego. W badaniu empirycznym zastosowano studium przypadku dotyczące trzecioligowego klubu. Na podstawie analizy sprawozdań stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój” oraz wywiadu z menedżerem klubu wskazano szereg obszarów mających wpływ na kondycję klubu i wyznaczania celów krótko- i długoterminowych. Implementacja takiego systemu w klubie może mieć miejsce w przyszłości.

Słowa kluczowe: mierniki ekonomiczne, mierniki sportowe, kluby sportowe

1. Wstęp

Wielu ludzi interesuje się sportem. Niektórzy z nich chcą utrzymać ciało w dobrej kondycji, inni traktują sport jako formę rozrywki. Nic nie dostarcza takich emocji jak mecz ulubionej drużyny piłkarskiej niezależnie od tego, czy to lokalna, amatorska drużyna, czy też światowy gigant. Każdy klub wypracowuje własny sposób działania i wyznacza sobie cele, które później realizuje.

Literatura przedmiotu stosunkowo rzadko podejmuje temat wielowymiarowej, sportowo-ekonomicznej oceny klubów sportowych (Tomanek i Karaszewski, 2017), a tym bardziej tych o niekomercyjnym charakterze. Zwraca się raczej uwagę na ogól-

ne mechanizmy zabezpieczające przed niewłaściwymi praktykami zarządzania (Siemion, 2018) albo tylko na jeden z wymiarów analizy – z reguły ten finansowy (Kościółek, 2017). W tym kontekście celem artykułu jest zaprezentowanie autorskiej metodyki prowadzenia pomiaru wyników sportowych i ekonomicznych klubu piłkarskiego. Do osiągnięcia celu wymagana jest odpowiedź na dwa pytania badawcze: „Jakie są kluczowe czynniki sukcesu klubu piłkarskiego?”, a także: „W jaki sposób można zmierzyć ekonomiczne i sportowe wyniki klubu?”. Artykuł oparty jest na literaturze przedmiotu i opracowaniach eksperckich o tematyce piłki nożnej. W badaniu empirycznym zastosowano studium przypadku dotyczące trzecioligowego klubu.

2. Uwarunkowania działalności klubów piłkarskich

Ustawa o sporcie (Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. ...) stwierdza, że „działalność sportowa jest prowadzona w szczególności w formie klubu sportowego”. Istnieje kilka form organizacji klubów sportowych. Są nimi uczniowskie kluby sportowe, stowarzyszenia i fundacje. Na wyższych szczeblach rozgrywek kluby częściej przyjmują formę spółek kapitałowych. Jest to spowodowane faktem, że kluby te nastawione są na czerpanie zysków z działalności i można je nazwać przedsiębiorstwami (Wyszynski, 2017, s. 316).

Każdy klub sportowy podlega jakiemuś podmiotowi prawnemu, który jest jego właścicielem. To on określa cele do zrealizowania, a także komunikuje decyzje kibicom i mediom, dostarczając informacji o inicjatywach podejmowanych przez klub. Właściciel może także być członkiem zarządu klubu.

Kluczowym interesariuszem klubu są jego kibice. Gdyby ich zabrakło, trybuny na stadionach pozostałyby puste, a transmisje telewizyjne ze spotkań straciłyby na atrakcyjności (co można było dostrzec w czasie pandemii). Klub zarabia także na sprzedaży koszulek, bluz i innych towarów związanych z zespołem.

Działalność klubów opiera się na sponsoringu. Pieniądze z umów sponsorskich mogą zostać przeznaczone na transfery i utrzymanie infrastruktury klubu, natomiast sponsorzy czerpią korzyści z ekspozycji swojego logo na koszulkach klubu, banerach na stadionie czy też na stronie internetowej. Sponsoring staje się popularną formą reklamy wśród przedsiębiorstw (Tchórz, 2018, s. 120), czego potwierdzeniem jest fakt, że od początku XXI wieku nastąpił dziesięciokrotny wzrost wydatków na ten cel (Synowska i Wilczyński, 2014, s. 133). Zdarza się, że rolę sponsora przyjmują spółki z udziałem skarbu państwa. Uważa się jednak, że w tym przypadku działalność sponsoringowa powinna dotyczyć głównie sportu dzieci i młodzieży (Siemion, 2020, s. 25).

Kluby sportowe mogą ubiegać się o dotacje z samorządów terytorialnych (Rzeszowski, 2017, s. 45). Dofinansowanie, które klub otrzymuje, jest przeznaczane na rozwój infrastruktury, działalność szkółki piłkarskiej i organizację imprez sportowych. Korzyścią dla samorządu może być tworzenie reklam z wizerunkiem klubu

i piłkarzy, a rozwój lokalnych klubów przekłada się na większe przychody miejscowych przedsiębiorców, a zatem i wyższe wpływy z podatku CIT dla gminy.

Istotnym elementem otoczenia biznesowego klubu są środki masowego przekazu. Choć prawami do transmisji meczów ligowych dysponują odpowiednie WZPN-y (najniższe ligi polskie), PZPN (I-III liga polska) oraz spółka Ekstraklasa SA, to kluby mają udział w przychodach z zawieranych umów. Ponadto zwiększa się w ten sposób rozpoznawalność klubu i jego atrakcyjność dla sponsorów.

Do prawidłowego działania klub sportowy potrzebuje zewnętrznych firm świadczących usługi w ramach bieżącej działalności oraz w czasie organizacji dnia meczowego. Przykładami mogą być firmy ochroniarskie, cateringowe, zajmujące się produkcją koszulek dla zespołu (i kibiców) czy drukujące bilety. Z perspektywy przedsiębiorstw świadczących usługi przedstawiona sytuacja niesie za sobą bezpośrednie korzyści finansowe, a także zwiększa rozpoznawalność na rynku. Kontrahenci mogą także pełnić funkcję sponsorów – w zamian za dostarczane usługi klub zobowiązuje się do prezentacji dostawcy jako sponsora.

3. Finansowanie działalności sportowej klubów piłkarskich

Spółka Deloitte od kilku lat tworzy raporty „Piłkarska Liga Finansowa”, w których prezentuje przychody klubów Ekstraklasy. Wyróżnia ona trzy główne strumienie przychodów tychże klubów: dzień meczu (15%), transmisje (35%) i działania komercyjne (50%) (Deloitte, 2021, s. 11).

Przychody związane z dniem meczu dotyczą sprzedaży biletów, karnetów, miejsc VIP i cateringu stadionowego. W kategorii przychodów z transmisji ujmuje się środki pozyskane przez kluby z transmisji telewizyjnych, radiowych, jak również ze scentralizowanych praw marketingowych oraz premii za udział w pucharach krajowych i międzynarodowych. Ostatnia grupa przychodów obejmuje m.in. środki z umów sponsorskich, reklam, sprzedaży koszulek i gadżetów klubowych. Do tej pozycji zaliczane jest również wsparcie solidarnościowe przekazane klubom przez PZPN.

Istnieje także grupa przychodów niewyróżnionych we wspomnianych raportach, czyli przychodach transferowych, które traktowane są jako przesunięcie środków między klubami. Kluby mogą dokonywać transakcji podczas „okienek transferowych” – jednym w lecie i jednym w zimie. Pozyskiwanie znanych zawodników jest także źródłem pośrednich korzyści finansowych, takich jak dodatkowe wpływy z merchandisingu, sprzedaży biletów czy umów sponsorskich (Mikołajczyk, 2011, s. 184).

W związku z prowadzoną działalnością kluby sportowe ponoszą koszty, przede wszystkim koszty organizacji meczów i imprez towarzyszących, wynagrodzeń, koszty związane z transferami oraz pozostałe wydatki.

Do kosztów organizacji dnia meczowego należą m.in.: koszty ochrony i wynajęcia służb porządkowych, opłacenie firm sprzątających i służb technicznych, jak rów-

niez koszty mediów (Lech Poznań, 2019, s. 9). Z dniem meczowym związane są także nakłady na sprzedaż biletów i karnetów. Kolejne koszty to wynajem obiektu, a te kluby, które posiadają własny stadion, pokrywają koszty jego utrzymania w dobrym stanie. Do kosztów związanych z dniem meczowym można zaliczyć także promocję tego wydarzenia. Aby zachęcić jak największą liczbę osób do przybycia na stadion, kluby umieszczają w przestrzeni publicznej plakaty, rozdawane są ulotki, a przed sezonem organizowane są różnego rodzaju akcje zachęcające do kibicowania. Oczywiście media społecznościowe są istotnym kanałem komunikacji klubu z kibicami i otoczeniem. Opłacenie osób odpowiedzialnych za prowadzenie profili w *social media* czy moderacja strony internetowej również generują koszty dla klubu, podobnie jak zamieszczenie banerów na stronach oraz użycie tak zwanych „pop-up ads”, zachęcających do odwiedzenia stadionu klubowego w dniu meczu. Wymienione koszty dotyczą organizacji dnia meczowego „u siebie”, ale połowa ligowych spotkań w ciągu sezonu odbywa się na stadionach drużyn przeciwnych. W tym przypadku opłaca się zakwaterowanie, wyżywienie i transport.

Aby klub mógł uczestniczyć w rozgrywkach, musi uiścić opłatę, która zawiera składkę członkowską, opłatę z tytułu udziału klubu w rozgrywkach w danym sezonie oraz z tytułu rejestracji nowych zawodników i uprawnienia określonej liczby zawodników do udziału w rozgrywkach w danym sezonie.

Do istotnych kosztów klubu zalicza się transfery. Opłata transferowa nazywana jest ekwiwalentem za wyszkolenie i rozwój zawodnika, a dokonuje jej klub pozyskujący zawodnika na rzecz klubu odstępującego (Pawlak i Smoleń, 2011, s. 719). Wysokość ekwiwalentu ustalana jest między zainteresowanymi zespołami. Koszty nabycia zawodnika poprzez transfer definitywny lub czasowy podlegają amortyzacji przez okres trwania kontraktu. Zazwyczaj stosuje się amortyzację liniową, a za wartość rezydualną kart zawodniczych przyjmuje się zero (Wilczewski, 2013, s. 163).

Wynagrodzenia zawodników i innych pracowników klubów stanowią największą część kosztów klubu. Optymalny poziom wynagrodzeń w klubie wynosi 60% (Deloitte, 2021, s. 15). Na wynagrodzenia zawodników składają się części zasadnicze wynagrodzeń i premie. Zawodnik może otrzymać premię, np. za zdobycie bramki podczas meczu lub zachowanie przez klub „czystego konta”, a także ukończenie rozgrywek na wysokim miejscu w ligowej tabeli. Ale zawodnicy to niejedyni pracownicy klubu, którzy otrzymują pieniądze. Należy wymienić także zarząd klubu, radę kierowniczą, trenerów, sztab medyczny, kierownika drużyny, jak również pracowników administracyjnych oraz technicznych.

Wiele klubów prowadzi także drużyny młodzieżowe. Szkolenie zawodników nie jest proste i może wiązać się ze szkoleniami dla samych trenerów. Ponadto do prawidłowego funkcjonowania akademii piłkarskiej potrzebna jest odpowiednia infrastruktura. Logiczne jest, że szkółka potrzebuje odpowiedniego sprzętu – piłek, pompek, narzutek itp. Także przy okazji zawodów i turniejów klub zaopatruje swoich podopiecznych w stroje meczowe, organizuje transport i nocleg.

4. Wyniki badania i dyskusja

4.1. Charakterystyka działalności stowarzyszenia Ludowy Klub Sportowy „Goczałkowice-Zdrój”

W dalszej części opracowania podjęta została próba odpowiedzi na pytania dotyczące kluczowych czynników sukcesu klubu piłkarskiego, a także sposobu pomiaru ekonomicznego i sportowego jego wyników na podstawie badania studium przypadku dotyczącego stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój”, które działa od 1960 roku i występuje w rozgrywkach III ligi polskiej. Technika gromadzenia danych był przeprowadzony wywiad na temat bieżącej sytuacji w klubie z jego menedżerem, a także analiza sprawozdania merytorycznego i finansowego stowarzyszenia za rok 2021.

Podmiot niniejszego badania organizuje zajęcia sportowe i rekreacyjne dla dzieci i młodzieży gminy Goczałkowice-Zdrój oraz dla miejscowości ościennych. Ponadto propaguje rywalizację sportową indywidualną oraz drużynową, a także popularyzuje imprezy i wydarzenia sportowe i sportowo-turystyczne w Polsce i za granicą. Stowarzyszenie prowadzi drużyny młodzików młodszych, drużynę rezerw (grającą w klasie A), drużynę kobiet (grającą w IV lidze) oraz drużynę seniorską (grającą w III lidze), będącą głównym podmiotem badania. Menedżerem klubu jest Mateusz Porębiński, z którym przeprowadzono wywiad. Wybór stowarzyszenia jako podmiotu badania motywowany był zaangażowaniem się w jego działania byłego reprezentanta Polski i zawodnika Borussia Dortmund Łukasza Piszczka, a także chęcią poznania, jak obecność w klubie jednego z czołowych piłkarzy mogła wpłynąć na styl funkcjonowania klubu zarówno od strony sportowej, jak i ekonomicznej.

Analizę kondycji klubu należy zacząć od omówienia przychodów stowarzyszenia w 2021 roku, co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Źródła przychodów stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój” w 2021 roku

Źródło przychodu	Wysokość przychodów [zł]	Udział w strukturze przychodów [%]
Przychody z działalności gospodarczej	456 208,00	74,49
Przychody z działalności ogólnej	86 000,00	14,04
Dotacje z Urzędu Gminy Goczałkowice-Zdrój	59 510,05	9,72
Wpłaty uczestników zajęć z tytułu działalności odpłatnej	10 700,00	1,75
Ogółem	612 418,05	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdania merytorycznego i finansowego LKS „Goczałkowice-Zdrój” za rok 2021.

Największy udział w strukturze przychodów mają te z działalności gospodarczej. Są to środki z umów sponsorskich, praw do transmisji spotkań oraz sprzedaży biletów na dni meczowe. Na drugim miejscu znalazły się przychody z działalności ogól-

nej, w tym darowizny pieniężne na rzecz stowarzyszenia. Trzecia pozycja to dotacje z Urzędu Gminy Goczałkowice-Zdrój, a ostatni strumień przychodów to wpłaty od uczestników prowadzonych zajęć. Wszystkie środki były przeznaczane na działalność statutową, czyli szerzenie kultury fizycznej wśród dzieci i młodzieży. Koszty tej działalności przedstawione są w tabeli 2.

Tabela 2. Koszty stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój” w 2021 roku

Pozycja kosztowa	Koszty [zł]	Udział w strukturze kosztów [%]
Wynagrodzenia	364 319,69	67,25
Usługi obce	63 561,99	11,73
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników	53 103,78	9,80
Zużycie materiałów i energii	19 357,91	3,57
Koszty ogólne	16 313,50	3,01
Podatki i opłaty	11 963,00	2,21
Pozostałe koszty rodzajowe	11 065,00	2,04
Amortyzacja	2 066,40	0,38
Ogółem	541 751,27	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdania merytorycznego i finansowego LKS „Goczałkowice-Zdrój” za rok 2021.

W przypadku kosztów dominującą pozycją są wynagrodzenia stanowiące 67,25% kosztów ogółem. W ich skład wchodzi wynagrodzenia trenerów i zleceniobiorców świadczących usługi w ramach działalności gospodarczej i statutowej. Na drugim miejscu znajdują się usługi obce, a w szczególności usługi transportowe związane z dojazdami zespołu na mecze. Kolejne miejsca zajmują ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników. Dalsze wskazane w tabeli 2 pozycje stanowią mniejszy udział w strukturze kosztów.

4.2. Analiza kondycji klubu

LKS „Goczałkowice-Zdrój” w momencie wykonywania badania znajduje się w III lidze, w grupie III i pozostanie w niej jeszcze na przynajmniej jeden sezon. W chwili obecnej stowarzyszenie nie posiada konkretnych celów na przyszłość. Nie korzysta również z mierników pomagających ocenić stopień wykonania celów.

W kwestii finansowej klub jest mocno uzależniony od sponsorów i kwot, jakie od nich otrzyma. Aktualnie posiada dziewięciu sponsorów oraz partnerów technologicznego i medialnego. Pozyskiwanie sponsorów dla klubu z Goczałkowic jest dość trudne, gdyż na tym samym obszarze działają bardziej znane marki sportowe, takie jak Górnik Zabrze, Zagłębie Sosnowiec, Ruch Chorzów czy Podbeskidzie Bielsko-Bia-

ła. Ponadto pandemia COVID-19 oraz wojna w Ukrainie odbiły się na ekonomii zarówno klubów sportowych, jak i na sponsorach, którzy mniej chętnie je wspierają, obawiając się strat.

W LKS „Goczałkowice-Zdrój” obserwuje się postępującą profesjonalizację. Klub posiada nowoczesną bazę treningową wraz ze stadionem, który niedawno przeszedł renowację, oraz biurami. Niestety już pojawia się problem braku miejsca w biurach, ponieważ klub zatrudnił kolejnych pracowników. Stworzono również system pozwalający na zakup biletów przez Internet, a w planach jest także uruchomienie strony internetowej oraz otwarcie sklepu z gadżetami klubowymi. Ponadto po przyjeździe Łukasza Piszczka do klubu dołączyli także zawodnicy z doświadczeniem na wyższych szczeblach ligowych w Polsce oraz za granicą. Byli to Piotr Cwielong, Przemysław Trytko i Adam Danch. Przybycie doświadczonych zawodników umożliwia szkolenie pod ich okiem młodych talentów, a co za tym idzie podnoszenie poziomu gry całego zespołu. Wraz z jego wzrostem rosną również koszty wynagrodzeń dla zawodników i kadry trenerskiej. Niemniej, dzięki temu klub jest w stanie przyciągnąć kolejnych donatorów.

4.3. Propozycje mierników sportowych i ekonomicznych

Jako że stowarzyszenie LKS „Goczałkowice-Zdrój” nie posiada wyznaczonych celów sportowo-ekonomicznych oraz mierników zarządczych, w niniejszym punkcie artykułu zaprezentowane zostaną propozycje takich mierników (zob. tab. 3) i pomysły na wyznaczanie celów dla stowarzyszenia. Niektóre mierniki będą mieć charakter uniwersalny, jednak każda organizacja sportowa powinna wypracować własną metodę opomiarowania procesów, ponieważ nie ma w tym zakresie ogólnie przyjętych standardów (Cewińska i Striker, 2011, s. 267).

Pierwszym z przykładów mierników sportowych zaprezentowanych w tabeli 3 jest pozycja w lidze. W przypadku LKS-u może to być pozycja w pierwszej piątce II ligi, a w kolejnym sezonie powinna to być już pozycja premiowana awansem do wyższej klasy rozgrywkowej. Po awansie do II ligi klub powinien sobie obrać za cel średniokresowy utrzymanie w tej lidze, czyli zakończenie sezonu nie niżej niż na 14. pozycji w tabeli.

Innym miernikiem jest wielkość stadionu. Średnia pojemność stadionu na poziomie rozgrywek III ligi wynosi 3772 miejsc, jednak przeciętne wypełnienie stadionu to 16,8%. Daje to frekwencję 634 osób. Pojemność goczałkowickiego stadionu to 524 miejsca, więc nie jest on w stanie pomieścić przeciętnej liczby osób obecnych na meczach trzecioligowych. Dlatego jednym z długoterminowych celów stowarzyszenia powinna być budowa dodatkowych trybun. Celem krótkoterminowym mogłoby być utrzymanie przeciętnej frekwencji meczowej na poziomie 450 osób w całym sezonie.

Z poprzednim celem łączy się pozyskanie większej liczby kibiców obserwujących profile klubu w mediach społecznościowych. Dla tak niewielkiego klubu jak LKS można założyć średni wzrost liczby obserwujących o 5-10% w skali roku ogółem na

wszystkich platformach społecznościowych, na których klub posiada profil. Klub ma również w planach uruchomienie własnej witryny internetowej. Na początkowym etapie jej rozwoju klub mógłby założyć 800-1000 odsłon tygodniowo. Pożądany wzrost odwiedzających z miesiąca na miesiąc mógłby zostać określony na poziomie od 3-5%.

Tabela 3. Propozycje mierników sportowych dla stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój”

Miernik sportowy	Sposób ustalania	Pożądana wartość
Pozycja w lidze	Na podstawie tabeli ligowej na koniec sezonu	W przypadku III ligi jest to miejsce premiowane awansem, a w przypadku awansu – miejsce zapewniające utrzymanie się w II lidze.
Pojemność stadionu	Liczba miejsc siedzących na stadionie	Co najmniej średnia ligowa dla poziomu rozgrywkowego, na którym występuje klub.
Zwiększenie liczby kibiców	Zmiana frekwencji stadionowej; zmiana liczby obserwujących w mediach społecznościowych.	Zdobycie jak największej liczby kibiców i obserwujących.
Popularność strony internetowej	Liczba odwiedzających stronę internetową.	800-1000 odsłon strony tygodniowo.
Udział biletów sprzedawanych on-line	Iloraz liczby biletów sprzedanych on-line do tych sprzedanych drogą tradycyjną.	Utrzymania wskaźnika powyżej 1 i jego stopniowy wzrost.
Wielkość parkingu	Liczba miejsc parkingowych.	Poziom zależny od wielkości stadionu.
Jakość bazy treningowej	Na podstawie opinii pracowników i ekspertów.	Jak najwyższy poziom zadowolenia z bazy.
Poziom profesjonalizacji klubu	Iloraz liczby pracowników administracyjnych do pracowników sportowych.	Mniejsza od 1.

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym miernikiem pozwalającym ocenić działanie klubu jest współczynnik liczby sprzedanych biletów on-line do tych dystrybuowanych drogą tradycyjną. W dłuższej perspektywie klub mógłby ograniczyć sprzedaż biletów na miejscu i uniknąć kosztów z nią związanych. Stowarzyszenie planuje również uruchomienie systemu karnetowania dla kibiców. Jeżeli karnety sezonowe spotkałyby się z dobrym przyjęciem przez nich, klub mógłby także stworzyć karnety na określoną liczbę spotkań klubowych do wykorzystania podczas całego sezonu.

Jednym z brakujących udogodnień doskwierających klubowi jest niewielki parking znajdujący się obok stadionu. Klub mógłby rozwiązać tę trudność na dwa sposoby. Jednym z nich, przy zapewnieniu odpowiednich środków, byłaby rozbudowa parkingu przy stadionie. Innym rozwiązaniem mogłoby być propagowanie korzystania z transportu publicznego. Rozwiązanie to powinno pozytywnie wpłynąć na wize-

runek klubu, ponieważ jest to działanie na rzecz ochrony środowiska naturalnego oraz ograniczenia zanieczyszczeń, które w regionie Goczałkowic-Zdroju są ponadprzeciętnie wysokie.

Innym miernikiem związanym z infrastrukturą jest jakość bazy treningowej klubu. Do jej określenia w pierwszej kolejności powinny służyć opinie pracowników klubu. Następnie należałoby poprosić o opinie menedżerów lub byłych zawodników, którzy mają doświadczenie w pracy w zespołach na podobnym poziomie rozrywkowym. Poprawa infrastruktury jest celem długoterminowym.

Ostatnimi proponowanymi miernikami sportowymi są te, które określają stopień profesjonalizacji klubu. Pierwszym z nich jest stosunek liczby pracowników administracyjnych klubu do pracowników zajmujących się działalnością sportową. Poziom tego miernika powinien znajdować się poniżej 1. Drugi miernik dotyczy wielkości sztabu sportowo-medycznego w klubie. Oprócz trenerów zajmujących się rozwojem różnych aspektów gry zespołu, tj. trenera bramkarzy czy trenera przygotowania motorycznego, których klub już zatrudnia – należałoby pozyskać również asystentów trenera, trenera stałych fragmentów gry czy trenera zajmującego się wdrażaniem młodych zawodników do drużyny seniorskiej. Poza kadrą trenerską należy zadbać o rozbudowę sztabu medycznego. Klub zatrudnia już dwóch fizjoterapeutów, jednak w przyszłości należy zatrudnić kolejnych pracowników odpowiedzialnych za regenerację pomeczową i rehabilitację zawodników po kontuzjach.

Tabela 4. Propozycje mierników ekonomicznych dla stowarzyszenia LKS „Goczałkowice-Zdrój”

Miernik ekonomiczny	Sposób ustalania	Pożądana wartość
Liczba sponsorów	Liczby sponsorów współpracujących z klubem.	Jak największa liczba.
Zwrot zainwestowanych środków	Różnica wyników w latach, kiedy uzyskano środki finansowe, do lat zanim środki zostały otrzymane.	Zwrot zainwestowanych środków po indywidualnie ustalonym czasie.
Udział wynagrodzeń	Iloraz wysokości wynagrodzeń w klubie do kosztów ogółem.	60% kosztów ogółem.
Udział kosztów drużyny seniorskiej	Iloraz kosztów działania drużyny seniorskiej do wszystkich kosztów stowarzyszenia.	Jak najwyższy poziom wskaźnika przy jednoczesnym umożliwieniu działania pozostałych drużyn stowarzyszenia na podobnym poziomie jak dotychczas.
Wynik finansowy klubu	Na podstawie rachunku wyników.	Brak straty na koniec roku.
Wartość transferowa drużyny	Suma wyceny zawodników na podstawie oceny eksperta lub danych dostępnych na stronach internetowych.	Wzrost wartości transferowej składu w ciągu sezonu.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku mierników ekonomicznych (zaprezentowanych w tabeli 4), najważniejszym aspektem działalności klubu jest liczba sponsorów, gdyż to właśnie dzięki nim klub może pozyskiwać nowych zawodników i ulepszać infrastrukturę. Dlatego LKS jako nadrzędny cel powinno sobie postawić współpracę z jak największą liczbą sponsorów. Miernikiem łączącym się z poprzednim jest wysokość dotacji od gminy na działalność klubu. LKS powinien założyć, że w najbliższej przyszłości kwota dotacji, którą otrzyma od gminy na dany sezon, nie będzie niższa od średniej kwoty uzyskanej w ostatnich pięciu latach.

Kolejnym obszarem oceny ekonomicznej jest zbadanie, czy pieniądze zainwestowane w klub przynoszą korzyści. Jeżeli byłaby to inwestycja w infrastrukturę treningową, ocenę można przeprowadzić na podstawie wywiadu z zawodnikami oraz pracownikami klubu. Jeśli inwestycja miałaby na celu rozbudowę stadionu lub budowę większego parkingu w jego okolicy, klub mógłby założyć zwrot z tej inwestycji na przestrzeni kolejnych dziesięciu sezonów z przychodów z dodatkowych biletów sprzedanych na mecze lub z tytułu opłat za korzystanie z parkingu.

Następnym miernikiem jest poziom wynagrodzeń w klubie. Jak wskazano wcześniej, optymalny udział wynagrodzeń w kosztach ogółem wynosi 60%. W goczatkowickim klubie wskaźnik kształtuje się na poziomie 67,25%, jest więc na dobrym poziomie, jednak klub mógłby dążyć do jego obniżenia.

Kolejnym miernikiem ekonomicznym jest stosunek udziału kosztów funkcjonowania oraz rozwoju drużyny seniorskiej do wszystkich kosztów stowarzyszenia. Klub powinien znaleźć optymalny poziom tego miernika pozwalający na dalsze funkcjonowanie pozostałych drużyn i szkółek przy jednoczesnej maksymalizacji potencjału drużyny seniorskiej.

Innym ważnym obszarem oceny ekonomicznej jest to, czy stowarzyszenie z roku na rok nie ponosi straty. Oczywiście klub może obrać za cel osiągnięcie jak najlepszych wyników sportowych, jeżeli jednak miałyby to oznaczać ponoszenie strat, to długoterminowo działanie takie mogłoby sprawić, że funkcjonowanie klubu byłoby zagrożone.

Ostatnim miernikiem jest wartość transferowa drużyny i jej zmiana na przestrzeni sezonu. Klub jako cel powinien założyć wzrost wartości składu lub przynajmniej jej utrzymanie na poziomie z końca poprzedniego sezonu. Klub może sam określać wartość zawodników, jednak bardziej pożądaną metodą jest wycena składu przez eksperta lub bazowanie na wartościach rynkowych przedstawionych np. na stronie transfermarkt.pl. Innym celem, ściśle związanym z wartością składu, może być zwiększenie przychodu z transferu zawodnika do innego klubu względem ceny, za jaką został dokonany transfer do LKS „Goczatkowice-Zdrój”.

5. Zakończenie

Celem artykułu było zaprezentowanie autorskiej metodyki prowadzenia pomiaru wyników sportowych i ekonomicznych klubu piłkarskiego. W artykule dokonano analizy funkcjonowania stowarzyszenia Ludowego Klubu Sportowego „Goczatkowice-Zdrój”.

ce-Zdrój”. Analiza ta wykazała dobrą sytuację klubu oraz jego potencjał rozwojowy. Kluczowym punktem działania stowarzyszenia powinno być pozyskanie jak największej liczby sponsorów. Umożliwi to rozwój klubu na wszystkich płaszczyznach: od pozyskiwania coraz to lepszych zawodników poprzez modernizację infrastruktury, aż do wydzielenia nowych centrów odpowiedzialności w klubie, a także zatrudnienia specjalistów do sztabu szkoleniowego. Pozwoli to na występowanie w wyższych klasach rozgrywkowych, co pociągnie za sobą wymóg dalszej profesjonalizacji procesów w klubie.

Stowarzyszenie powinno wyznaczać konkretne cele sportowe i pozasportowe w perspektywie krótko- i długoterminowej, co może wpłynąć na łatwość podejmowania decyzji związanych z klubem w nadchodzących sezonach. Razem z celami klub powinien także opracować i wdrożyć system pozwalający na zmierzenie poziomu osiągnięcia celów.

W artykule podjęta została próba opracowania takich mierników, jednak działając wyłącznie na podstawie informacji ujętych w sprawozdaniach merytorycznym i finansowym z roku 2021, problematyczne jest określenie postępu, jaki w ostatnich latach poczyniło stowarzyszenie, szczególnie że w roku 2021 po latach powrócił do klubu Łukasz Piszczek. W przypadku pozyskania większej ilości informacji, zwłaszcza o charakterze wewnętrznym, możliwe byłoby postawienie bardziej realistycznych celów, opracowanie dokładniejszych mierników oraz ustalenie ich wiarygodnych wartości, jak również można by było dokonać porównania wyników osiągniętych przez stowarzyszenie na przestrzeni ostatnich sezonów. Należy również dodać, że ograniczeniem uogólnienia wyników badania jest fakt, że dotyczą one jednego klubu funkcjonującego na danym poziomie rozgrywkowym w specyficznym dla okresu, jak i rozgrywek piłkarskich momencie.

Literatura

- Cewińska, J. i Striker, M. (2011). Controlling personalny w klubie sportowym. *Zeszyty Naukowe*, (168), 263-278.
- Deloitte. (2021). Raport Piłkarska liga finansowa – sezon 2020/2021. Pobrane z <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/consumer-business/articles/raport-pilkarska-liga-finansowa-sezon-2020-2021.html>
- Kościótek, S. (2017). Klasyfikacja i analiza finansowa klubów piłkarskich o statusie OPP w Polsce. *Studia Ekonomiczne / Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach. Współczesne Finanse*, 12(346), 21-36.
- Lech Poznań. (2019). Audyt Finansowy 2019, 2015/16, 2016/17, 2017/2018. Pobrane z https://www.lechpoznan.pl/files/upload/files/Lech_Poznan_Audyt-2019.pdf
- Mikołajczyk, A. (2011). Rynek transferowy w piłce nożnej. Doświadczenia europejskie. *Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość*, (8), 173-185.
- Pawlak, Z. i Smoleń, A. (2011). Finansowe aspekty transferów zawodniczych w zawodowych klubach piłkarskich. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (38), 717-727.
- Rzeszowski, J. (2017). Finansowanie klubów sportowych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego – sposoby wsparcia i studium interpretacji przepisów. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, 5(2), 45-59. <https://doi.org/10.12775/PBPS.2017.009>

- Siemion, K. (2018). O zasadach dobrego zarządzania w sporcie. *Acta Scientifica Academiae Ostroviensis. Sectio A, Nauki Humanistyczne, Społeczne i Techniczne*, 12(2), 171-187.
- Siemion, K. (2020). *Umowa o profesjonalne uprawianie piłki nożnej*. Rozprawa doktorska. Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Prawa.
- Synowska, K. i Wilczyński, P. (2014). *Jakość rozgrywek lig zawodowych piłki nożnej w Polsce a ich finansowanie*. Oficyna Wydawnicza AFM.
- Tchórz, A. (2018). Sponsoring sportowy jako forma współpracy przedsiębiorstw oraz sportowców. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (516), 109-120. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.516.10>
- Tomanek, M. i Karaszewski, R. (2017). Strategiczna karta wyników na przykładzie organizacji sportowych. *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, (9), 63-74.
- Uchwała nr VIII/124 z dnia 14 lipca 2015 roku Zarządu Polskiego Związku Piłki Nożnej w sprawie statusu zawodników oraz zasad zmian przynależności klubowej.
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2010 r. Nr 127, poz. 857 ze zm.)
- Wilczewski, W. (2013). Wpływ wyceny kart zawodniczych na bilans klubu piłkarskiego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (313), 159-169.
- Wyszyński, A. (2017). Efektywność klubów piłkarskich w Polsce. *Ekonomista*, (3), 294-322.

Measurement of Economic and Sport Achievements in Sport Clubs

Abstract: Sport clubs are organisations that function in a particular way. They play in organised leagues, competing not only on the field of sport, but also competing for resources, especially players, coaches, and for sponsors and fans' attention. These organisations and their stakeholders, including in particular owners, coaching staff as well as fans, often set goals that they want to achieve in the given and subsequent seasons. The purpose of the article is to present the original methodology for conducting the measurement of sports and economic performance of a football club. The empirical study used a case study on a third-league club. Based on the analysis of the reports of the LKS "Goczałkowice-Zdrój" Association and an interview with the club's manager, a number of areas affecting the condition of the club and the setting of short-term and long-term goals were identified. Implementation of such a system in the club can be conducted in the future.

Keywords: economic indicators, sport indicators, sport clubs

Mateusz Salamon

e-mail: 178940@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0000-7357-9883

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Budżetowanie projektów w samorządzie studenckim

DOI: 10.15611/2024.69.7.08

JEL Classification: L31, M49

© 2024 Mateusz Salamon

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Salamon, M. (2024). Budżetowanie projektów w samorządzie studenckim. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 92-103). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Budżetowanie jest kluczowym elementem zarządzania finansami, dzięki któremu jednostka może kontrolować koszty i przychody zarówno w poszczególnych obszarach działalności, jak i w realizowanych projektach. Zagadnienie to jest istotne nie tylko dla przedsiębiorstw produkcyjnych czy usługowych, ale także dla organizacji niekomercyjnych. Do tych ostatnich należą organizacje studenckie. Celem artykułu jest scharakteryzowanie procesu tworzenia budżetów w Samorządzie Studenckim Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu na poziomie całej organizacji oraz konkretnego projektu. Szczególna uwaga zwrócona jest na procedurę budżetową największego przedsięwzięcia organizacji – Ekonomaliów. Omówiono także narzędzia, które wspierają procesy tworzenia, analizę i wykonanie budżetu projektu. W artykule wykorzystano metodę studium przypadku, a technikami gromadzenia danych była obserwacja uczestnicząca i analiza dokumentów wewnętrznych organizacji.

Słowa kluczowe: budżetowanie, projekt, samorząd studencki

1. Wstęp

Procesy budżetowania na przestrzeni lat stały się kluczowym elementem zarządzania finansami każdego przedsiębiorstwa. Rozumiejąc istotę i funkcje tego narzędzia, jednostka może w efektywny sposób kontrolować koszty i przychody zarówno w perspektywie globalnej, jak i w poszczególnych pionach czy projektach realizowanych w ramach jej działalności. Procesy te są istotne nie tylko dla przedsiębiorstw produkcyjnych czy usługowych, ale i innych jednostek funkcjonujących w przestrzeni gospodarczej. Jednymi z takich jednostek są organizacje studenckie, które pomimo specyficznej formy działalności często stoją przed koniecznością planowania swoich kosztów i przychodów w każdej inicjatywie, jakiej się podejmują. Procesy

budżetowania mogą być pomocne takim jednostkom w planowaniu budżetu i jego wykonaniu zarówno w perspektywie całej organizacji, jak i w poszczególnych projektach przez nie realizowanych.

Obserwuje się jednak, że w literaturze występuje luka badawcza w obszarze zarządzania projektami realizowanymi przez samorząd studencki, a tym bardziej w zakresie budżetowania takich przedsięwzięć. W pojedynczych opracowaniach zwraca się uwagę na organizację działań projektowych, zwłaszcza z perspektywy efektywności pracy zespołowej studentów (Spik, 2019), czy też analizuje procesy występujące w samorządach studenckich (Kłus i Chomiak-Orsa, 2021). W tym kontekście celem artykułu jest scharakteryzowanie procesu tworzenia budżetów w Samorządzie Studenckim Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu na poziomie całej organizacji oraz konkretnego projektu. W efekcie ukazane zostanie, w jaki sposób w organizacji non-profit zarządza się budżetem oraz jakie procesy występują na poszczególnych etapach wykonania budżetu.

W artykule wykorzystano metodę studium przypadku, a technikami gromadzenia danych była obserwacja uczestnicząca oraz analiza dokumentów wewnętrznych organizacji. W rezultacie przybliżono specyfikę działania organizacji studenckiej, a zwłaszcza działalność projektową, w ramach której realizowanych jest szereg inicjatyw o różnej tematyce i funkcjach. Omówiona zostanie również procedura budżetowania w działalności projektowej Samorządu Studenckiego na przykładzie największego projektu organizacji – Ekonomaliów. Zaprezentowane będą także narzędzia, które wspierają procesy tworzenia, analizy i wykonania budżetu projektu, a także dobre praktyki związane z budżetowaniem projektowym.

2. Cele i funkcje budżetowania

Budżetowanie jest przez wielu badaczy i praktyków określane mianem narzędzia wspomagającego efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem. Funkcje, jakie spełnia ono w jednostce gospodarczej, odnoszą się do aspektów związanych z zarządzaniem i kontrolą finansów firmy, a także wpływają na takie płaszczyzny jak ocena zdolności działania przedsiębiorstwa, motywowanie do osiągnięcia coraz lepszych efektów pracy pracowników i kadry menadżerskiej, czy w końcu zdobywanie kluczowych informacji o sposobie funkcjonowania firmy, by w skuteczny sposób można było niwelować przeszkody i rozwijać kluczowe procesy (Rachlin i Sweeny, 1993, s. 41). W literaturze przedmiotu najczęściej wymienia się następujące funkcje budżetowania w organizacji:

- 1) funkcja informacyjna – charakteryzująca się przekazem informacji w postaci budżetów (głównie krótko- lub średniookresowych) dostarczanych kadrze menadżerskiej podmiotu, na które składają się istotne plany i standardy do spełnienia; z kolei menadżerowie generują informacje w postaci raportów o wykonaniu założonych celów;

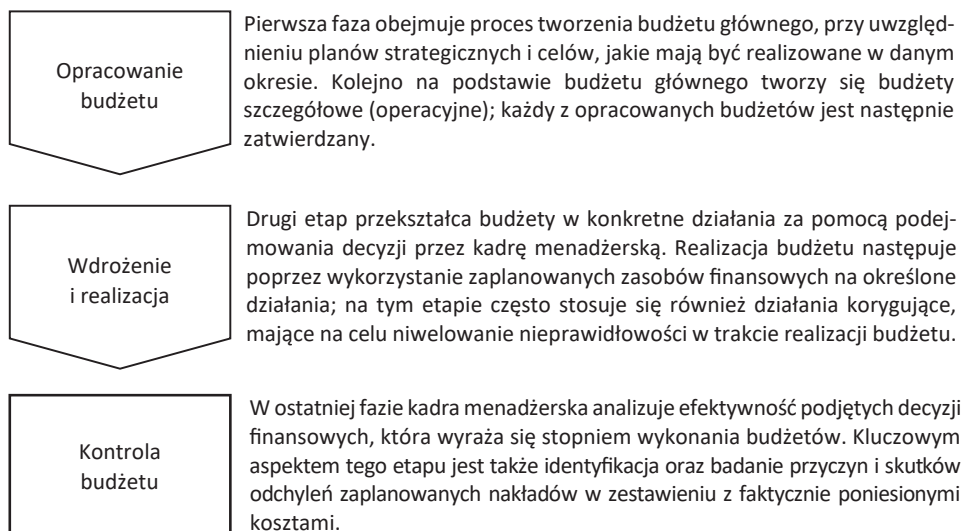
- 2) funkcja koordynacyjna – polegająca na efektywnym połączeniu pojedynczych budżetów i składających się na te budżety zadań w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności w spójną całość jako budżet wspólny. Funkcja ta, której produktem jest budżet wspólny, ułatwia podejmowanie decyzji szczególnie kadrze zarządzającej podmiotem lub poszczególnymi pionami przedsiębiorstwa (Nowak i Nita, 2007, s. 33-34);
- 3) funkcja motywacyjna – jej główną przesłanką jest motywowanie kadry menadżerskiej do realizacji założonych celów oraz podejmowanie takich decyzji w zakresie zarządzania ośrodkami odpowiedzialności, by były one zgodne z wytycznymi standardami. Funkcja ta przejawia się także poprzez wprowadzanie w budżetach konkretnych mierników i motywowanie zarówno kadry menadżerskiej, jak i pracowników do działania na rzecz spełnienia poszczególnych wytycznych (Czubakowska, 2004a, s. 37);
- 4) funkcja kontrolna – wynikająca z głównej potrzeby budżetu, jaką jest kontrola wpływów i wydatków poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Standardowo wyróżnić można trzy rodzaje kontroli: wstępną (występującą w fazie przygotowywania budżetu), bieżącą (przeprowadzaną w trakcie wykonywania budżetu) oraz wynikową (sporządzaną po wykonaniu budżetu) (Nowak i Nita, 2007, s. 33-34);
- 5) funkcja planowania – jest ona ściśle powiązana i wynika z planów strategicznych przedsiębiorstwa i ich realizacji za pomocą budżetów oraz wdrażania ustalonych wskaźników. Kluczową zaletą tej funkcji jest planowanie przyszłej działalności zarówno poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, jak i całego podmiotu (Korzeniowska, 2002, s. 104-105);
- 6) funkcja oceny – polegająca na kontroli przy jednoczesnej ocenie spełniania założeń przez kadrę menadżerską i podległych im ośrodków odpowiedzialności. Często funkcja oceny przejawia się w połączeniu z funkcją motywowania w przedsiębiorstwie jako system premii i nagród uzależniony od wyników pracy pracowników czy menadżerów pionów;
- 7) funkcja uczenia się – odnosząca się do nabywania przez menadżerów nowej i rozwijania posiadanej już wiedzy dotyczącej funkcjonowania przedsiębiorstwa (Piosik, 2006, s. 194-195).

Warto zwrócić uwagę, że funkcje budżetowania wprost wiążą się z funkcjami zarządzania, budżetowanie bowiem jest formą planowania i kontroli działań jednostki, jednocześnie jego koordynujący charakter wspomaga organizowanie, a wpisana w tę metodykę ocena pozwala na realizację działań związanych z motywowaniem pracowników. Należy podkreślić, że efekt stosowania budżetowania ma także utrwalić dobre praktyki zarządcze dzięki wsparciu przepływu informacji i organizacyjnego uczenia się.

3. Procedura budżetowa w ujęciu literaturowym

Elementem istotnym dla prawidłowego funkcjonowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie jest, poza właściwym określeniem metodyk i rodzajów planów finansowych, dobrze zaplanowany proces, w jakim budżety będą tworzone, realizowane i kontrolowane. Rolą controllingu na potrzeby zarządu podmiotu jest stworzenie procedur jako programów działań dotyczących zasad, na podstawie których opracowywany jest budżet, w jaki sposób się go wdraża w określone działania firmy, a także, na jakich założeniach i przy wykorzystaniu jakich wskaźników będzie nadzorowana realizacja danego planu finansowego. Dodatkowym aspektem w tym zakresie jest ustalenie obszaru odpowiedzialności poszczególnych pracowników w firmie za wykonanie budżetu. Spisane założenia najczęściej przybierają formę instrukcji, która w przypadku powtarzalnych działań może być wielokrotnie stosowana przez przedsiębiorstwo. Z kolei w przypadku budżetów projektów i jednorazowych lub specyficznych zadań efektywniejszym rozwiązaniem może okazać się przygotowanie specjalnej procedury na określony cel (Kotapski, 2017, s. 85-86).

W literaturze przedmiotu (Surmacz i in., 2018, s. 50) wyróżnia się ujęcia systemu budżetowania w przedsiębiorstwie w perspektywie działań zarządczych (zob. rys. 1).



Rysunek 1. Procedura budżetowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym – perspektywa działań zarządczych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Surmacz i in., 2018, s. 50).

W przypadku procesu z perspektywy działań zarządczych procedura ta jest ograniczona do trzech kluczowych działań, jakie przedsiębiorstwo powinno podjąć, by wdrożenie narzędzia przyniosło zamierzone cele. Trzyetapowy proces rekomendo-

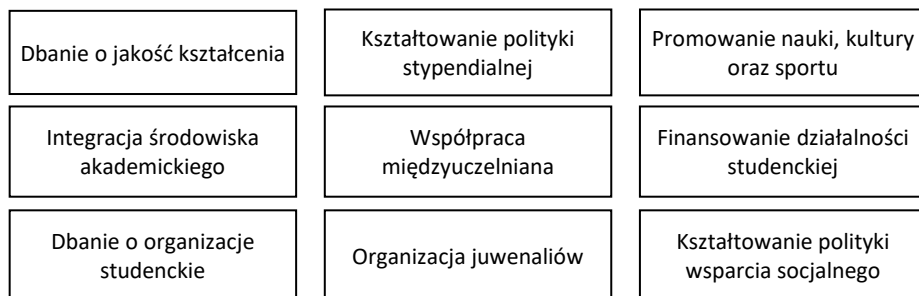
wany jest szczególnie dla małych przedsiębiorstw oraz jednostek o ograniczonym zakresie działania (Surmacz i in., 2018). Nie wymaga on także dużych nakładów pracy, czasu oraz zasobów ludzkich.

Procedura budżetowania w uproszczonym schemacie, po identyfikacji kluczowych celów i zadań do realizacji, opiera się także w znacznej części na identyfikacji głównych zasobów danej działalności czy inicjatywy. W ramach tego etapu można wyróżnić planowanie zasobowe, które jest niezbędne, jeśli chodzi o identyfikację posiadanych dóbr i tych potrzebnych do uzupełnienia, co przekłada się na wysokość kosztów w budżecie. Kolejnym etapem jest wówczas szacowanie kosztów, najczęściej na podstawie danych historycznych, i określenie wysokości kosztów w sposób analogiczny do poprzednich okresów lub edycji poszczególnych działań, jeżeli występowały w przeszłości. Ostatnim etapem przy planowaniu kosztów jest stworzenie budżetu zawierającego wszystkie zidentyfikowane nakłady konieczne do poniesienia na potrzeby danego działania lub projektu (Klinowski, 2017, s. 196-197).

4. Charakterystyka podmiotu badań

4.1. Istota i cele Samorządu Studentów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Samorząd studencki jest organizacją non-profit, czyli osoby działające w jego strukturach nie pobierają wynagrodzenia za pełnione w nim funkcje oraz realizowane zadania (Bogacz-Wojtanowska i Wrona, 2016). Samorząd Studencki funkcjonujący w uczelni jest reprezentantem wszystkich studentów. Działa on poprzez swoje organy (Duniewska i in., 2014, s. 475). Obowiązkowymi organami w jego strukturze są przewodniczący Samorządu Studenckiego oraz organ uchwałodawczy (Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. ...). Samorząd działa na podstawie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Uczelnianego Regulaminu Studiów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu [dalej: Regulamin Studiów] oraz Regulaminu Samorządu Studenckiego Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu [dalej: Regulamin Samorządu], które dokładnie określają obszary oraz zakres jego funkcjonowania (zob. rys. 2).



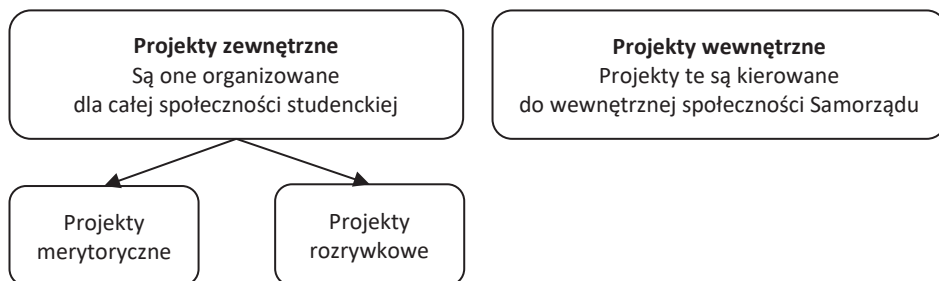
Rysunek 2. Obszary działalności Samorządu Studenckiego

Źródło: opracowanie na podstawie (Regulamin Samorządu, b.d.).

Misja Samorządu Studenckiego jest wpisana w hasło: „Działamy, wspieramy, inspirowujemy”. Samorząd pracuje na rzecz studentów, wspiera ich w rozwiązywaniu problemów oraz w korzystaniu z przysługujących im praw. Ponadto ma za zadanie pomagać im w rozwoju osobistym, w wyznaczaniu ambitnych celów, a także inspirować do podejmowania inicjatyw oraz dodatkowych form aktywności. Zadaniem Samorządu jest także rozwijanie pasji studentów i kształtowanie postaw społecznych. Urozmaica on również studentom czas, inicjując różnego rodzaju projekty. Sprawy studenckie to priorytet działalności tej organizacji, przyjmującej różne funkcje (zob. rys. 2).

4.2. Rodzaje realizowanych projektów

Samorząd Studencki oprócz rozbudowanej działalności bieżącej prowadzi obszerną działalność projektową. W ciągu roku studenci tworzą kilkanaście projektów społecznych o różnym charakterze. Rysunek 3 prezentuje główny podział projektów tworzonych przez organizację.



Rysunek 3. Grupy projektów organizowanych w ramach działalności projektowej Samorządu Studenckiego

Źródło: opracowanie własne.

W ramach zaprezentowanych grup projektów rokrocznie organizowanych jest kilkanaście inicjatyw mających na celu urozmaicenie życia studenckiego oraz umożliwienie studentom poszerzania ich wiedzy i umiejętności. Do projektów merytorycznych należą: Mosty Ekonomiczne, UEIcome, Planer Akademicki, Dni Adaptacyjne, Szkolenie Starostów, Test Wiedzy Ekonomicznej, Konferencja Polskich Uczelni Ekonomicznych, Transekonomik czy Konferencja TEDx.

Drugą grupą projektów są projekty rozrywkowe. Ich głównym założeniem jest urozmaicenie życia studenckiego i dostarczanie rozrywki. Do inicjatyw realizowanych w omawianej grupie należą: Bal Uniwersytetu Ekonomicznego, Ekonomalia, Gala Samorządu Studentów, Adapciak, Integrator, Animalia oraz UE Party.

Ostatnią grupą są projekty wewnętrzne, organizowane dla członków komisji Samorządu, a ich głównym założeniem jest integrowanie społeczności organizacji. W tej grupie projektów można wyszczególnić: Wiosenny i jesienny wyjazd szkolenio-

wo-integracyjny Komisji Samorządu Studentów, Przydziałki, Wigilię Komisji Samorządu Studentów oraz Wigilię z Władzami Uczelni.

Do tworzenia projektów w Samorządzie Studenckim może zgłosić się każdy student uczelni. Rekrutacje na każde stanowisko odbywają się poprzez odbiór pisemnej aplikacji lub poprzez rozmowę rekrutacyjną, w zależności od stanowiska oraz wielkości projektu.

5. Wyniki badań i dyskusja

5.1. Proces budżetowania projektów

Dalsza część opracowania przedstawia wyniki badania wykorzystującego metodę studium przypadku, w której gromadzenie danych polegało na obserwacji uczestniczącej oraz analizie dokumentów wewnętrznych organizacji. Analizie poddano procesy tworzenia budżetów w Samorządzie Studenckim na poziomie całej organizacji oraz w największym projekcie realizowanym przez tę organizację – Ekonomaliach.

Budżet działalności studenckiej dzieli się na cztery filary. W każdym z nich wyróżnione są konkretne kwoty przeznaczone na projekty, działania bieżące, a także rezerwy. Pierwszy filar to fundusze Zarządu Samorządu Studentów. Jest to największa część budżetu działalności studenckiej i wynosi ponad 320 000 zł. Przedsięwzięciem, które pochłania najwięcej środków, są Ekonomalia – 118 600 zł. Środki w filarze pierwszym przeznaczane są na realizację zadań Samorządu Studentów wynikających z jego misji. Drugi filar zawiera fundusze jego jednostek organizacyjnych z wyróżnionym podziałem na Informację Kulturalno-Sportową Studentów i Klub Podróżników BiT. Trzeci filar to fundusze Rady Organizacji Studenckich. Wyszczególniono w nim podział na wszystkie organizacje studenckie działające na uniwersytecie. Ostatni filar to fundusze Filii Samorządu Studentów w Jeleniej Górze.

Każdy z projektów samorządowych ma swój budżet. Finansista projektu zobowiązany jest do stworzenia prowizorium budżetowego, w którym koszty planuje się z marginesem tak, aby nie zostały one przekroczone w sytuacji wzrostu poziomu kosztów jednostkowych. Przygotowane prowizorium projektowe przesyłane jest do członka zarządu, zajmującego się gospodarką finansową Samorządu, który zatwierdza prowizorium budżetowe bądź spisuje swoje uwagi i odsyła prowizorium do poprawek. Po ostatecznym zatwierdzeniu prowizorium budżetowego i uzyskaniu zgód uczelni można rozpocząć wydatkowanie środków.

Fundusze projektu to nie tylko środki przekazane od uczelni w ramach budżetu na działalność studencką. Każdy projekt ma w swojej strukturze pion kontaktów zewnętrznych, który pozyskuje sponsorów. Mogą być to sponsorzy przekazujący środki pieniężne na konkretny projekt lub też partnerzy barterowi, którzy oferują swoje produkty, usługi bądź gadzety reklamowe, otrzymując w zamian różne świadczenia. Oferta takich świadczeń jest bardzo szeroka – od standardowych (post promocyjny na profilach społecznościowych projektu bądź Samorządu Studentów,

organizacja konkursu partnera z nagrodami) po niestandardowe (umieszczenie logo partnera na gadżetach projektowych czy organizacja stoiska promocyjnego partnera podczas wydarzenia). Współpraca między Samorządem a partnerem formalizowana jest poprzez podpisanie przez uczelnię i partnera umowy sponsorskiej. Środki sponsorskie przelewane są na konta bankowe uczelni, a ich wydatkowanie przebiega na takich samych zasadach, jak wydatkowanie środków z budżetu działalności studenckiej.

5.2. Proces tworzenia budżetu projektu Ekonomalia

Działalność projektowa Samorządu Studenckiego charakteryzuje się dużym zróżnicowaniem pod względem wielkości projektów oraz ich budżetów. Ekonomalia są największym przedsięwzięciem realizowanym przez studentów. Finanse tego projektu są szczególnym przykładem istnienia różnych grup kosztów i przychodów. Podczas trzech dni studenci mają okazję uczestniczyć w wielu koncertach, skorzystać z proponowanych atrakcji, takich jak: fotobudka, stoiska partnerów, strefy odpoczynku, a także skorzystać z oferty gastronomicznej. Wszystkie te wydarzenia są przygotowywane przez studentów.

Na początku prac projektowych tworzony jest ramowy plan wydarzenia, na który mają wpływ aktualny budżet Samorządu Studenckiego oraz doświadczenia i opinie studentów realizujących projekt w poprzednich edycjach. Następnie sporządzane są szczegółowe listy zadań dla poszczególnych pionów. Studenci zajmują się, m.in. estradą, atrakcjami, artystami, stawianiem płotów ogradzających imprezę masową, a nawet węzłami sanitarnymi. Pod względem organizacyjnym Ekonomalia są nadzwyczaj rozbudowanym projektem, nad którym prace trwają blisko 10 miesięcy. Projekt w sztabie głównym realizuje około 30 osób, a wraz ze sztabami wspierającymi jest to w sumie 120 studentów.

Sztab główny składa się z:

- koordynatora głównego, który zarządza całym zespołem projektowym, jest odpowiedzialny za przebieg prac i podejmuje najważniejsze decyzje związane z przygotowaniem projektu;
- wicekoordynatora wspierającego koordynatora głównego w jego zadaniach, integrującego zespół i organizującego spotkania, a także przeprowadzającego różne ankiety wśród członków zespołu;
- pionu administracji, który zajmuje się uzyskaniem wszelkich zgód na organizację projektu, a w trakcie wydarzenia wymianą biletów na opaski festiwalowe;
- pionu finansów, który ma pod swoją pieczę budżetowanie, sporządzanie umów, monitorowanie wydatków oraz ich rozliczenie;
- pionu promocji, do zadań którego należą promocja wydarzenia, spełnianie świadczeń promocyjnych partnerów, tworzenie grafik i przygotowywanie gadżetów promujących wydarzenie;

- pionu kontaktów zewnętrznych, pozyskującego sponsorów oraz partnerów barterowych;
- pionu logitechu, który zajmuje się technicznymi aspektami wydarzenia, obsługą sprzętu oraz planowaniem logistycznym prac sztabu podczas finału projektu;
- pionu bezpieczeństwa, do którego zadań należy zapewnienie służb porządkowych i informacyjnych, udostępnienie uczestnikom regulaminu terenu oraz regulaminu imprezy masowej, zapewnienie zabezpieczenia medycznego czy zadbanie o wszystkie potrzebne pozwolenia;
- pionu harmonogramu, zajmującego się przygotowaniem kalendarza wydarzenia, kontaktującego się z artystami, planującego atrakcje oraz nadzorującego przebieg prac podczas samego eventu.

Ekonomalia posiadają największy budżet projektowy w całej działalności studenckiej i odznaczają się dużą złożonością jego planu. Zarządzany jest on przez koordynatora wraz z pionem finansów, jednak to Przewodniczący Samorządu Studenckiego jest dysponentem budżetu i tylko on upoważniony jest do podpisywania najważniejszych dokumentów.

Budżet projektu tworzony jest zgodnie z teorią planowania finansowego, co obejmuje etapy planowania zasobów, szacowania wysokości kosztów oraz przygotowania budżetu kosztów. Zarząd projektu po weryfikacji zasobów i środków finansowych z poprzedniej edycji projektu ustala na zasadzie analogii historycznej planowe wysokości kosztów z podziałem na poszczególne piony. Pozycje kosztowe pogrupowane zostały względem głównych obszarów odpowiedzialności na cztery grupy (zob. tab. 1).

Tabela 1. Główne grupy kosztowe w projekcie Ekonomalia

Grupa kosztów	Planowane koszty [zł]	Charakterystyka	Miejsca powstawania kosztów
Sztab główny	236 562,04	Główne koszty związane z prawidłowym przebiegiem imprezy masowej: <ul style="list-style-type: none"> • wynajmem estrady: 73 185,00 zł, • usługi ochroniarskie: 51 874,02 zł, • serwis sprzątający: 22 650,00 zł. 	<ul style="list-style-type: none"> • administracja • bezpieczeństwo • kontakty zewnętrzne • logi-tech • promocja
Artyści	204 822,20	Koszty związane z wynagrodzeniami artystów (dodatkowe koszty to obsługa techniczna i noclegi dla artystów).	<ul style="list-style-type: none"> • wynagrodzenia • ridery • noclegi
Atrakcje w strefie rekreacyjnej „Zaprzegubie”	15 000,00	Wszystkie koszty związane z funkcjonowaniem strefy rekreacyjnej.	
Imprezy okolicznościowe	3 000,00	Koszty związane z organizacją imprez towarzyszących Ekonomaliom.	

Źródło: opracowanie własne.

5.3. Narzędzia wspierające i dobre praktyki budżetowania projektów

Samorząd Studencki wykorzystuje wiele narzędzi, które wspierają budżetowanie w projektach. Niektóre z nich, przygotowane w przeszłości, są udoskonalane, aby sprostać bieżącym potrzebom i spełnić wymogi wynikające z regulaminów.

Pierwszą z pomocy w realizacji projektów jest gotowy plik przeznaczony do stworzenia przewidywania budżetowego i budżetu głównego. Jest on uaktualniany co kilka miesięcy. Dokument ten złożony jest z kilku zakładek: wpływy, wydatki, ewidencja faktur, ewidencja podań o wydatek, ewidencja umów. Każda z nich zawiera gotowe formuły, co ułatwia organizację pracy oraz pomaga uniknąć błędów.

Kolejną pomocą, która jest oferowana finansistom, są szkolenia oraz kompendia wiedzy. Szkolenia z zagadnień finansowania projektów oraz procedur budżetowych są prowadzone przez osobę zajmującą się gospodarką finansową w Samorządzie lub pracownika uczelni z jednostki, do której są pytania lub której proces nie jest zrozumiały dla osób zajmujących się finansami w projekcie. Dodatkowo przygotowanych jest kilka kompendiów, które dotyczą tego, w jaki sposób tworzyć budżet, opisywać faktury, tworzyć podania o wydatek. Zawierają również opis procesów rozliczania faktur, zawierania umów, zamówień publicznych, not korygujących, rozchodów wewnętrznych czy rodzajów faktur. Takie kompendia przekazywane są finansistom projektów, którzy wspierają się zawartymi w nich informacjami.

Jednym z ważniejszych narzędzi, z których korzysta Samorząd Studencki, jest Google Workspace. Każda osoba zaczynająca pracę nad danym projektem otrzymuje dostęp do bazy zeszłorocznej edycji projektu jako użytkownik przeglądający bez prawa edycji. Dzięki temu członkowie zespołów projektowych mogą zobaczyć, na czym powinni się skupić w pracach projektowych, szczególnie finansowych. Mogą przejrzeć zeszłoroczne umowy oraz budżety i na nich wzorować swoją pracę.

Tworząc projekt, osoba odpowiedzialna za jego stronę finansową musi pamiętać o dobrych praktykach. Pierwszą z nich jest sporządzanie kilku wersji budżetu – realnej, optymistycznej i pesymistycznej. Jest to metoda, która pozwala zaobserwować i przewidzieć, co może się stać z finansami projektu w różnych sytuacjach. Wersja optymistyczna zakłada niskie wydatki, duże wsparcie finansowe od partnerów oraz brak nieoczekiwanych wydatków. Wersja realistyczna zakłada najbardziej prawdopodobny przebieg realizacji budżetu. Wersja pesymistyczna zakłada relatywnie wysokie koszty, niewielkie wsparcie finansowe partnerów oraz pojawienie się nagłych wydatków. Symulacje te pozwalają stworzyć elastyczny budżet, który w razie potrzeby można edytować.

Kolejną dobrą praktyką jest spotkanie z jednostkami uczelni. Jest to szczególnie istotne w przypadku dużych projektów. Przydatne może okazać się spotkanie z kwestorem, prorektorem ds. Studenckich i Kształcenia, Kanclerzem, kierownikiem Działu Zamówień Publicznych czy z kierownikiem Sekcji Organizacyjno-Prawnej. Wymie-

nione jednostki odgrywają ważną rolę przy finansowaniu i tworzeniu dużych projektów, takich jak Ekonomalia, Adapciak czy Integrator. Zorganizowanie wspólnego spotkania pomaga w planowaniu pracy, rozwiewa wątpliwości oraz pomaga w nawiązaniu dobrego kontaktu z jednostkami, z którymi będzie się pracowało przez kilka miesięcy.

Kolejnym ważnym aspektem jest przygotowanie dla członków zespołu projektowego najbardziej potrzebnych plików, które wspomagają organizację pracy i komunikację. W pracach pomaga zwłaszcza plik, do którego każda osoba z zespołu będzie wpisywała planowane zakupy, a także ten, w którym ewidencjonuje się poniesione wydatki. Pozwoli to kontrolować środki, które pozostały do wydania i rozliczenia.

Podczas prac projektowych cenna może okazać się analiza sytuacji kryzysowych, które mogą wpłynąć na poniesienie dodatkowych kosztów. Oczywiście nie da się wszystkiego przewidzieć, jednak wiele spraw można, i warto wziąć to pod uwagę. Temat sytuacji kryzysowych skłania do pozostawienia w budżecie rezerwy, która w razie jej wystąpienia będzie wykorzystana.

Do dobrych praktyk można również zaliczyć bieżące modyfikacje całego budżetu. W sytuacjach gdy jednostka nie wykorzystwała w pełni swojego budżetu bądź wygenerowała straty, należy przesuwać środki między pozycjami budżetowymi.

6. Zakończenie

Celem artykułu było scharakteryzowanie procesu tworzenia budżetów w Samorządzie Studenckim Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu na poziomie całej organizacji oraz największego projektu organizacji – Ekonomaliów. Autor przedstawił również sposób zarządzania budżetem w omawianej organizacji, a także, jakie procesy występują na poszczególnych etapach.

W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że w badanej organizacji występuje proces budżetowania, który odznacza się unikalną strukturą, a także wieloma różnorodnymi narzędziami, które go wspierają. Dzięki przeprowadzonym analizom uwypuklony został proces budżetowania w badanej organizacji, który odgrywa istotną rolę we właściwym zarządzaniu Samorządem Studenckim oraz realizowanymi przez niego projektami.

Niemniej zaprezentowane badanie nie jest wolne od ograniczeń. Należy zwrócić uwagę na to, że dokonano analizy funkcjonowania jednego samorządu studenckiego i jednego projektu, a zaprezentowane wnioski nie uwzględniają perspektywy wielu uczestników tego procesu. Omówione dobre praktyki budżetowania są odpowiedzią na występujące obecnie w organizacji problemy związane z tym procesem. Z uwagi na częste zmienianie się procedur uczelnianych warto w przyszłości przeprowadzić kolejne analizy związane z tym zagadnieniem. Możliwe jest również przeprowadzenie badań porównawczych w samorządach innych uczelni.

Literatura

- Bogacz-Wojtanowska, E. i Wrona, S. (red.). (2016). *Zarządzanie Organizacjami Pozarządowymi*. Instytut Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Czubakowska, K. (2004a). *Budżetowanie w controllingu*. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr.
- Czubakowska, K. (2004b). Motywacyjny charakter budżetów. W: W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*. Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne.
- Duniewska, Z., Jaworska-Dębska, B. i Stahl, M. (2014). *Prawo administracyjne materialne*. Wolters Kluwer.
- Dylewski, M., Filipiak, B. i Szczypa, P. (2010). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*. Wydawnictwo CeDeWu.
- Foremna-Pilarska, M. (2015). *Controlling. Narzędzia i struktury*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gierusz, J. i Ossowski, M. (2004). Etapy wdrażania systemu budżetowania, W: W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*. Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne.
- Klinowski, M. (2017). Uwarunkowania dla budżetowania kosztów projektów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (471), 194-202. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.471.18>
- Klus, R. i Chomiak-Orsa, I. (2021). The Identification of Key Stakeholders and Information Resources in the Information Processes of a Non-Profit Organization Using the Example of the Students' Government of Wrocław University of Economics and Business. *Informatyka Ekonomiczna*, 1(59), 70-80. <https://doi.org/10.15611/ie.2021.1.04>
- Korzeniowska, A. (2002). Budżetowanie jako narzędzie systemu zarządzania przedsiębiorstwem, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, (36), 101-113.
- Kotapski, R. (2017). Budżetowanie w przedsiębiorstwie. W: E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość-teraźniejszość-przyszłość*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Nowak, E. i Nita, B. (red.). (2007). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Wolters Kluwer business.
- Piosik, A. (2006). *Zasady rachunkowości zarządczej*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Rachlin, R. i Sweeny, H. W. A. (1993). *Handbook of Budgeting*. John Wiley & Sons.
- Regulamin Samorządu Studentów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Pobrano 2 maja 2002 z http://bip.ue.wroc.pl/download/attachment/479/uchwala_russ_-_regulamin_samorzadu_studentow-signed.pdf
- Spik, A. (2019). What Really Counts? – Factors Related to Effectiveness of Students' Team in Social Projects. *Problemy Zarządzania*, 6(86), 158-176. <https://doi.org/10.7172/1644-9584.86.9>
- Surmacz, O. A., Brojak-Trzaskowska, M., Porada-Rochoń, M. i Lubomska-Kalisz, J. (2018). *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo CeDeWu.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o Szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r., poz. 1668 ze zm.)

Project Budgeting in Student Government

Abstract: Budgeting is a key element of financial management, thanks to which an entity can control costs and revenues in individual business areas and ongoing projects. This issue is essential not only for manufacturing or service companies but also for non-commercial organisations. The latter include student organisations, which must plan their costs and revenues in every initiative they undertake. The purpose of the article is to characterise the budgeting process in the Student Government of the Wrocław University of Economics and Business at the level of the entire organisation and a specific project. Special attention is paid to the budgeting procedure of the organisation's most significant project – Ekonomalia. Tools that support the processes of creating, analysing, and executing the project budget are also presented. The article uses the case study method, and the data collection techniques included participating observation and analysis of the organisation's internal documents.

Keywords: budgeting, project, student government

Sandra Skrok

e-mail: 181009@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0001-7416-6324

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Kompetencje controllerów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą w Polsce

DOI: 10.15611/2024.69.7.09

JEL Classification: I21, J24

© 2024 Sandra Skrok

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Skrok, S. (2024). Kompetencje controllerów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą w Polsce. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 104-115). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest scharakteryzowanie profilu kompetencyjnego controllerów w polskich realiach gospodarczych. Metodyka badawcza opiera się na przestudiowaniu literatury odnoszącej się do koncepcji controllingu, a zwłaszcza opracowań naukowych polskich autorów, przeanalizowaniu ofert dydaktycznych związanych z kształceniem controllerów w uczelniach polskich oraz przeprowadzeniu ankiety wśród studentów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu dotyczącej ich opinii na temat zawodu controllera. Wnioski z badania dotyczą przede wszystkim identyfikacji kompetencji, które są wymagane od pracowników controllingu, a także oceny atrakcyjności i przyszłości profesji controllera.

Słowa kluczowe: controlling, kompetencje zawodowe, controller

1. Wstęp

Współczesna gospodarka polska, jak europejska i światowa, to pręźnie rozwijające się systemy oparte na własności prywatnej, konkurencji oraz wolności gospodarczej, w których występuje swobodny obrót towarów, a ceny, uwarunkowane popytem i podażą, ustalane są przez rynek i jego uczestników. Aby utrzymać swoją pozycję na rynku i móc realizować potrzeby interesariuszy, organizacje powinny nieustannie się doskonalić. W związku z tym poszukiwane są nowe rozwiązania, które wspierają zarządzających w określaniu krótko- i długofalowych celów oraz ram czasowych ich osiągnięcia.

Kadra kierownicza ma ostateczne zdanie, jeśli chodzi o podejmowanie decyzji, które powinny być zgodne z zasadą racjonalnego gospodarowania. Oznacza to, iż w celu osiągnięcia jak największego zysku przedsiębiorstwo musi maksymalnie

wykorzystywać swoje zasoby i jednocześnie zminimalizować wysokość poniesionych kosztów (Dębski, 2006, s. 142-143). Wobec tego zarządzający często potrzebują pomocy kogoś, kto posiada wiedzę i umiejętności pozwalające przeprowadzić dokładną analizę finansową, wyciągnąć z niej wnioski oraz obiektywnie ocenić sytuację ekonomiczną jednostki gospodarczej. Osoba ta współpracuje z pozostałymi działami, porównuje dane i bada odchylenia pomiędzy założeniami a aktualnym stanem. Wspiera kierownictwo poprzez udzielanie informacji w celu znalezienia rozwiązań, które poprawiłyby działalność firmy. Wszystkie te elementy łączy ze sobą system wspomagania zarządzania zwany controllingiem.

W literaturze przedmiotu można odnaleźć badania dotyczące kompetencji zawodowych i osobowościowych controllerów (Dynowska, 2010), oferty edukacyjnej uczelni (Zarzycka i Dobroszek, 2015), jak i postrzegania tego zawodu przez adeptów tej dziedziny (Nowak, 2022). Niemniej opracowania te przyjmują jeden sposób postrzegania zawodu controllera, nie badając go z punktu widzenia całego cyklu życia zawodowego reprezentanta tej profesji – od decyzji o wyborze kierunku studiów przez chęć podjęcia pracy w zawodzie, aż po spełnienie wymagań pracodawców – tych bieżących, jak i przyszłych.

Celem niniejszego artykułu zatem jest scharakteryzowanie profilu kompetencyjnego controllerów w polskich realiach gospodarczych. W związku z tym postawiono następujące pytania badawcze: Jakie jest znaczenie zawodu controllera? Jaki jest zakres jego zadań i obowiązków? Jakie oferty w zakresie kształcenia controllerów przedstawiają uczelnie wyższe oraz co studenci sądzą na temat controllingu? Metodyka badania opiera się na przestudiowaniu literatury odnoszącej się do koncepcji controllingu, analizie programów nauczania z obszaru controllingu oferowanych przez polskie uczelnie oraz na przeprowadzeniu ankiety wśród studentów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, dotyczącej ich opinii na temat zawodu controllera.

2. Rozwój controllingu w przedsiębiorstwach

Po roku 1990 nastąpiła transformacja systemowa i zaczęły funkcjonować w Polsce mechanizmy gospodarki rynkowej, co doprowadziło do wzrostu poziomu konkurencji oraz trudności z utrzymaniem się firm na rynku. Przedsiębiorcy musieli poszukać zatem nowych rozwiązań, które umożliwiłyby im dalsze funkcjonowanie działalności gospodarczej. Z tego powodu zaczęto wprowadzać controlling, który równocześnie stał się przedmiotem zainteresowań naukowych.

Przez kolejne lata wydawano coraz więcej publikacji poruszających tematykę szeroko rozumianego controllingu. W dużej mierze przyczynił się do tego wrocławski ośrodek rachunkowości, który od początku lat 90. XX wieku starał się propagować ideę controllingu, publikując prace poruszające problematykę obszarów odpowiedzialności, budżetowania kosztów i koordynującej funkcji controllingu. E. Nowak potraktował controlling jako instrument w systemie informacyjno-zarządczym pomagającym w sterowaniu firmą (Nowak i Nowak, 2021).

Również w innych ośrodkach naukowych prowadzono badania mające na celu sprawdzenie popularności controllingu w polskich przedsiębiorstwach. W 1999 roku A. Szychta i I. Sobańska z Uniwersytetu Łódzkiego zadały pytanie, jaki odsetek polskich przedsiębiorstw ma w swojej strukturze wyodrębnioną komórkę controllingu. Z badania wynikało, iż w 72% jednostek gospodarczych znajduje się dział controllingu bądź rachunkowości zarządczej. Po kilku latach, a dokładnie w 2005 roku, zadano podobne pytanie. Okazało się, iż tylko w 26% przedsiębiorstw nie wprowadzono takiego działu (Dobroszek, 2011).

W 2013 roku w uczelni wrocławskiej przeprowadzono ankietę (Nowosielski, 2013) mającą na celu sprawdzenie popularności, dojrzałości controllingu w polskich jednostkach gospodarczych (o różnej wielkości i strukturze organizacyjno-prawnej). Z badania wyciągnięto następujące wnioski:

- w 52% przedsiębiorstw controlling został wprowadzony samodzielnie, a w 17% został wdrożony przez inny podmiot, np. spółkę matkę;
- w 77% firm controlling jest formą instytucjonalną (np. odrębny dział);
- w 54% badanych podmiotów controlling jest ustabilizowany, a w 20% wciąż jest na etapie zmian, przeprojektowania;
- w 73% przedsiębiorstw uważa się, że perspektywy dalszego rozwoju controllingu są obiecujące;
- najważniejszymi zadaniami controllingu są raportowanie zarządcze (80% firm) i kontrola wykonania budżetów (77% firm).

Istotą controllingu jest poprawa funkcjonowania działalności gospodarczej. Dzieje się to poprzez stworzenie systemu, który będzie pomagał menedżerom podejmować racjonalne decyzje operacyjne i strategiczne dzięki integracji różnych elementów strukturalnych jednostki. Działania te powinny pomóc w realizacji określonych celów, np. w poprawieniu płynności finansowej, usprawnieniu organizacji pracy, utrzymaniu wysokiej jakości produkowanych dóbr lub świadczonych usług, w efektywności wykonania zadań czy poprawie rentowności. Jednak kluczową rolę w powodzeniu tego przedsięwzięcia odgrywają controllerzy, warto więc bliżej przyjrzeć się tej funkcji.

3. Wyniki badań i dyskusja

3.1. Oczekiwane kompetencje controllerów

Informacje o oczekiwanych przez pracodawców umiejętnościach u kandydatów na stanowisko controllera zostały pozyskane na podstawie ofert pracy na portalu Pracuj.pl. Analiza objęła wszystkie ogłoszenia o pracę w controllingu – 15 ofert dostępnych w momencie przeprowadzenia badania zawierających słowa kluczowe: controller, praca w controllingu, kompetencje zawodowe i osobiste.

Jako że controller pełni istotną funkcję w jednostce, pracodawcy muszą upewnić się, czy dany kandydat nadaje się na stanowisko. Przede wszystkim powinna być to osoba, która będzie potrafiła wykonywać zadania, takie jak:

- przygotowywanie raportów finansowych dla kadry zarządzającej,
- analizę i interpretację powstałych odchyleń,
- kalkulację kosztów,
- tworzenie budżetu,
- identyfikację obszarów i procesów wymagających optymalizacji,
- nadzorowanie realizacji działań korygujących,
- przeprowadzanie analiz sprzedażowych i kosztowych,
- interpretację wyników wskaźników ekonomicznych,
- sporządzanie okresowych i bieżących raportów,
- uczestniczenie w ustalaniu planów strategicznych i operacyjnych,
- wspieranie menedżerów w podejmowaniu decyzji zarządczych.

W zależności od tego, czym zajmuje się dana jednostka gospodarcza (produkcją, handlem lub usługami) oraz na jakie stanowisko jest zapotrzebowanie (specjalisty ds. controllingu, referenta ds. controllingu, specjalisty ds. raportowania i analiz w dziale controllingu, analityka danych, controllera finansowego), zadania te mogą się zmieniać. Z tego powodu osoba poszukująca pracy w controllingu powinna umieć przystosowywać się do warunków panujących w danym przedsiębiorstwie.

Pracodawcy wymagają, żeby kandydat posiadał wykształcenie wyższe o profilu ekonomicznym, finansowym lub inżynierskim, ewentualnie może być jeszcze w trakcie studiów. Konieczna jest również umiejętność swobodnej komunikacji w językach obcych. Najczęściej przedsiębiorcy potrzebują pracownika ze znajomością języka angielskiego na poziomie przynajmniej B2 zarówno w mowie, jak i w piśmie. Ważne jest także doświadczenie zawodowe. Jeśli ogłoszenie o pracę dotyczy pozycji wyższego szczebla, pracodawcy poszukują osoby z minimum 2-3-letnim doświadczeniem na stanowisku controllera lub podobnym. Oczekiwane przez pracodawców są także umiejętności analitycznego myślenia, wyciągania wniosków i ustalania priorytetów. Bardzo dobrze rozwinięta sprawność komunikacyjna jest kolejną cechą pożądaną u kandydatów, bowiem controller musi współpracować z pozostałymi komórkami w jednostce gospodarczej, aby móc wykonywać swoje zadania. Obowiązkowa jest również dobra znajomość pakietu MS Office, z naciskiem na Excel oraz Power Point. Dodatkowym atutem jest znajomość oprogramowania wspomagającego controlling.

Oprócz wspomnianych kompetencji merytorycznych dla pracodawców liczy się także charakter i osobowość kandydata. Przedsiębiorcy najczęściej poszukują osoby, która:

- rzetelnie i terminowo wykonuje polecenia,
- umie pracować zarówno samodzielnie, jak i w zespole,
- przejmuję inicjatywę,

- z zaangażowaniem wykonuje pracę,
- jest odpowiedzialna i zorganizowana,
- potrafi pracować pod presją czasu,
- wyraża chęć zdobywania nowej wiedzy i doświadczenia.

Pozostałe wymagania osobowościowe to: spostrzegawczość, podzielność uwagi, koncentracja, dobra pamięć, łatwość nawiązywania kontaktów, dokładność, cierpliwość, wytrwałość i zdolność przekonywania. Jeśli chodzi o kompetencje społeczne to kandydat powinien przestrzegać zasad poufności i uczciwości, brać odpowiedzialność za swoją pracę i jej efekty, aktualizować swoją wiedzę, być empatyczny, asertywny i otwarty na dyskusję.

Dobry pracownik controllingu jest niezwykle potrzebny w przedsiębiorstwie, dlatego też pracodawcy oferują atrakcyjne warunki zatrudnienia. Głównym atutem stanowiska jest wysokie wynagrodzenie, bowiem średnie zarobki controllera wahają się w przedziale 7000-11 000 zł netto (Szymczyk, 2023). Kolejną zaletą jest możliwość rozwoju zawodowego poprzez uczestniczenie w szkoleniach podnoszących kwalifikacje czy związanych z nauką języków obcych, dofinansowanych przez przedsiębiorców. Bardzo często oferowane są także pakiety prywatnej opieki medycznej zarówno dla pracownika, jak i dla jego rodziny, ubezpieczenie na życie, dofinansowanie do zajęć sportowych, a także miejsce na parkingu dla pracowników. Zazwyczaj controller pracuje osiem godzin w systemie jednozmianowym, jednakże coraz więcej pracodawców pozwala na pracę w elastycznych godzinach pracy w trybie stacjonarnym, hybrydowym lub zdalnym.

3.2. Kształcenie w zakresie controllingu na polskich uczelniach

Mimo że controlling zyskuje na popularności, to w Polsce kształcenie w tym kierunku jest nieco ograniczone, bowiem zaledwie dwie uczelnie oferują studia pierwszego i drugiego stopnia na kierunku Rachunkowość i controlling. Jedną z nich jest Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Program studiów na tej uczelni lokuje controlling w drugiej części studiów, gdzie pojawiają się takie przedmioty, jak: controlling operacyjny, controlling strategiczny i produkcyjny, narzędzia informatyczne w controllingu oraz systemy premiowania i motywacji w controllingu. Na drugim stopniu studiów wykładane są kolejne przedmioty: controlling i finanse przedsiębiorstw, język obcy w rachunkowości i controllingu, controlling logistyki, projektów, inwestycji, controlling personalny i finansowy, eco-controlling, controlling marketingu i sprzedaży czy system controllingu i business intelligence.

Drugą uczelnią oferującą kształcenie w zakresie controllingu na obu stopniach jest Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu. Program nauczania jest zbieżny z krakowskim – na początku przekazywana jest wiedza z zakresu podstawowych informacji ekonomicznych w skali mikro i makro. Studenci uzyskują przygotowanie z prawa podatkowego i bilansowego, uczą się sporządzać sprawozdania finansowe oraz deklaracje podatkowe, przeprowadzają analizy informacji i wskaźników finansowych

oraz je interpretują. Natomiast kształcenie w kierunku controllingu na wrocławskiej uczelni obejmuje trzy przedmioty ukierunkowane na controlling. Pierwszy z nich to po prostu controlling, na którym przedstawiany jest zarys roli controllera i jego zadania we współczesnych jednostkach gospodarczych. Studenci dowiadują się jak stosować controlling w różnych obszarach działalności. Ponadto nabywają umiejętności w zakresie przeprowadzenia analizy sytuacji ekonomicznej danego podmiotu, identyfikowania występujących problemów oraz wyciągania wniosków. Drugim przedmiotem jest *controlling for innovative projects*, na którym studenci uczą się planowania i kontroli zadań w małych i dużych innowacyjnych projektach, wykorzystywanych metod controllingowych oraz analizują projekty pod kątem finansowym, organizacyjnym i technologicznym. Dodatkowym atutem tego przedmiotu jest to, iż prowadzony jest w języku angielskim. Z kolei na laboratoriach na informatycznym wsparciu controllingu przyszli absolwenci mogą poznać specyfikę i elementy systemów informacyjnych controllingu, pracują z aplikacjami umożliwiającymi przetwarzanie danych oraz posługują się arkuszem kalkulacyjnym w sposób zaawansowany. Osoby, które chciałyby bardziej szczegółowo poznać koncepcję controllingu, powinny wybrać się na studia magisterskie o specjalności Controlling.

Na Politechnice Lubelskiej także można studiować Rachunkowość i controlling, ale jedynie na II stopniu studiów. Jest to jedyny kierunek studiów magisterskich, dla którego wiodącą dyscypliną są finanse i ekonomia. Jeśli chodzi o nauczanie controllingu, to zaledwie dwa podstawowe przedmioty dotyczą tej koncepcji. Jednym z nich są społeczne aspekty rachunkowości i controllingu, a drugim controlling. Kolejne zagadnienia dotyczące controllingu są dostępne dla osób, które wybiorą moduł controlling, gdzie oferowane są kursy: controlling produkcji i logistyki, controlling marketingu oraz systemy informatyczne w controllingu (Politechnika Lubelska, b.d.).

Rachunkowość i controlling nie tylko występuje jako odrębny kierunek studiów, ale może być także dostępny jako ścieżka kształcenia. Tak jest na Politechnice Rzeszowskiej, gdzie studenci II stopnia kierunku Finanse i rachunkowość mogą wybrać ścieżkę nauczania, na której poznają zarys koncepcji controllingu. Inne uczelnie włączające do programów zagadnienia z rachunkowości i controllingu to: Wyższa Szkoła Biznesu w Nowym Sączu, Uniwersytet WSB Merito w Gdańsku, Sopotcka Akademia Nauk Stosowanych oraz Menedżerska Akademia Nauk Stosowanych w Warszawie (Otouczelnie.pl, b.d.).

Dla osób, które ukończyły studia licencjackie, magisterskie lub inżynierskie, a chciałyby pogłębiać swoją wiedzę na temat koncepcji controllingu, dostępne są studia podyplomowe o kierunkach: Controlling i audyt finansowy, Analiza finansowa i controlling, Controlling i rachunkowość zarządcza, Controlling w biznesie, Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Controlling personalny, Controlling finansowy czy Controlling wspomagany komputerowo. Oferta studiów podyplomowych z controllingu jest bogata i udostępniana przez uczelnie z Bydgoszczy, Chorzowa, Gorzowa Wielkopolskiego, Gdańska, Gdyni, Inowrocławia, Katowic, Krakowa, Szczecina, Torunia, Warszawy i Wrocławia (Grupa StudentNews, b.d.).

3.3. Kształcenie w obszarze controllingu na polskich uczelniach

Atrakcyjność jakiegoś zawodu to zbiór cech i wartości uważanych za istotne w danej profesji oraz potencjalnych korzyści, które wynikają z wykonywania danej pracy (Kołodziej, 2016). Można również przyjąć podejście pragmatyczne, zwracając uwagę na to, czy jest szeroki wybór ofert pracy, jakie jest przewidywane wynagrodzenie oraz jak wysokie są koszty zdobycia wykształcenia.

Tak samo jest oceniany zawód controllera. Dla jednych może to być satysfakcjonująca i pełna wyzwań ścieżka kariery, a dla innych nudna bądź stresująca praca. W związku z tym przeprowadzono ankietę wśród studentów kierunku Rachunkowość i controlling na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu w celu zbadania, jak postrzegają oni zawód controllera. Respondentów (studentów ostatniego roku studiów pierwszego i drugiego stopnia, trybów stacjonarnego i niestacjonarnego kierunku Rachunkowość i controlling na UE we Wrocławiu – prawie 350 osób) zapytano o to, jakie mają doświadczenie zawodowe w controllingu, czy wydaje im się, że praca w controllingu jest interesująca, atrakcyjna finansowo, stresująca, czy zawód controllera jest przyszłościową profesją oraz czy rozważają pracę w controllingu. Dodatkowo studenci mogli własnymi słowami opisać zawód i pracę controllera.

Ankieta została przeprowadzona anonimowo i wypełniło ją 45 osób: 22 osoby ze studiów licencjackich stacjonarnych, 11 osób ze studiów magisterskich stacjonarnych, 11 osób ze studiów magisterskich niestacjonarnych oraz jedna osoba ze studiów licencjackich niestacjonarnych. Na pytanie: „Czy praca w controllingu wydaje się interesująca?” – ponad 60% ankietowanych odpowiedziało „raczej tak”, a 14% „zdecydowanie tak”. Większość, bo 77% ankietowanych, na pytanie: „Czy praca w controllingu wydaje się atrakcyjna finansowo?” – odpowiedziało „raczej tak”, a 18% „zdecydowanie tak”. Jeśli chodzi o pytanie: „Czy praca w controllingu wydaje się stresująca?” – to zdania były podzielone. Ponad połowa respondentów stwierdziła, że „raczej tak”, 23% „zdecydowanie tak”, 14% – „ani tak, ani nie”, 9% – „raczej nie”. Dodatkowo, studenci mogli wyrazić opinię o zawodzie controllera. Ich odpowiedzi zostały przedstawione poniżej:

- „Praca w controllingu wydaje się interesująca, pełna wyzwań, ważna, lecz stresująca, z dużą ilością obowiązków”;
- „Ciężka i wymagająca praca, wymagająca wiedzy na wielu płaszczyznach”;
- „Myślę, że jest to ciekawa, ale z drugiej strony bardzo stresująca praca. Trzeba być bardzo dokładnym, wykazać się zdolnością analizy danych. Jest to praca, która praktycznie w ogóle nie opiera się na schematach”;
- „Controller coraz częściej jest niezbędny w przedsiębiorstwie ze względu na ciągle zmieniające się warunki otoczenia, zatem może być większe zapotrzebowanie na jego stanowisko, jednakże wydaje mi się, że ta praca wymaga wielu umiejętności. Praca w controllingu będzie wymagająca, ale pewnie atrakcyjna finansowo”;

- „Praca w controllingu wymaga dużo samodyscypliny, znajomości Excela oraz umiejętności gospodarowania czasem. Jest to bardzo ważny zawód, dający wiele możliwości rozwoju”;
- „Jest to praca, która wymaga samodzielności i umiejętności poradzenia sobie w różnych warunkach. Kojarzy się z dobrym wynagrodzeniem. Wśród ludzi poza środowiskiem finansowym mało znany zawód”.

Z ankiety wynika, że większość respondentów, aż 39 osób, nie miało jeszcze doświadczenia zawodowego w controllingu. Pozostałe 6 osób pracowało lub pracuje w tym obszarze (w tym 4 osoby to studenci studiów magisterskich niestacjonarnych, jedna osoba ze studiów magisterskich stacjonarnych, 1 osoba ze studiów licencjackich stacjonarnych). Studenci posiadający doświadczenie zawodowe w controllingu mają podobne zdanie o pracy w tym obszarze, bowiem na pytanie o to, czy praca w controllingu wydaje się być interesująca, przeważały odpowiedzi „zdecydowanie tak” (4 osoby) oraz „raczej tak” (2 osoby). Wszyscy uważają również, że praca w controllingu jest raczej atrakcyjna finansowo. Na pytanie o to, czy praca w controllingu wydaje się być stresująca, jedna osoba zaznaczyła odpowiedź „ani tak, ani nie”, 2 osoby zaznaczyły – „zdecydowanie tak”, a 3 osoby wybrały odpowiedź „raczej tak”. Jeśli chodzi o respondentów, którzy nie mieli jeszcze styczności z pracą w komórce controllingu, to ich zdania są podzielone.

W omawianej ankiecie zapytano również studentów o wymagane kompetencje i cechy dobrego controllera. Według respondentów najważniejsze są zdolności analityczne (38 osób), na drugim miejscu znajduje się rzetelność (31 osób), następnie: samodzielność działania (23 osoby), dobra organizacja pracy (22 osoby) i umiejętność pracy w zespole (14 osób).

Wysokość wynagrodzenia stanowi ważny element w kwestii podjęcia decyzji, czy przyjąć daną ofertę, czy też ją odrzucić. W 2023 roku na stronie InterviewMe została opublikowana lista najlepiej płatnych zawodów (Martyński, 2023). Stanowisko controllera finansowego zajmuje 6. miejsce w rankingu (25% pracowników zarabia powyżej 9340 zł brutto). Porównując te dane z informacjami uzyskanymi z ankiety przeprowadzonej na UE we Wrocławiu, można stwierdzić, iż studenci również uważają zawód controllera za atrakcyjny pod względem finansowym (na pytanie: „Czy praca w controllingu wydaje się być finansowo atrakcyjna?”, 34 osoby odpowiedziały, że „raczej tak”, a 9 osób zaznaczyło „zdecydowanie tak”).

4. Przyszłość zawodu controllera

Dynamiczny rozwój technologii, trendy demograficzne oraz niestabilny charakter koniunktury gospodarczej powodują zmiany na rynku pracy. Niektóre zawody znikają, inne zaś ewoluują i mogą być uważane za nowe. Takie profesje można określić jako zawody przyszłości, na które w bliższej lub dalszej perspektywie będzie zapotrzebowanie. Dlatego też osoby młode powinny kształcić się w kierunkach związa-

nych z zawodami przyszłości, aby móc łatwiej znaleźć dobrze płatną i stabilną pracę (Dąbrowska i in., 2018).

Na stronie Grupy ODITK został opublikowany wywiad dyrektora merytorycznego Kongresu Controllerów Stefana Olecha z Heimo Lobichlerem, Prezesem Zarządu Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów (ICV) oraz Międzynarodowej Grupy Controllingu (ICG) na temat przyszłości controllingu. Automatyzacja, sztuczna inteligencja, globalizacja, Big Data, robotyzacja czy elastyczne zarządzanie to przykładowe trendy wpływające na controlling, które wymagają nowych kompetencji od pracowników controllingu i finansistów. Trendy te powodują, że dominować będzie controlling strategiczny wspierający rozwój przedsiębiorstw w nowym kierunku. Lobichler uważa, że umiejętności finansowe, społeczne i wycucie biznesowe nadal będą aktualne w przyszłości, jednak zostaną one rozszerzone o kompetencje cyfrowe. Prezes ICV postrzega sztuczną inteligencję jako narzędzie wspierające pracę controllerów, zwłaszcza w analizowaniu dużej liczby danych. Dodatkowo sztuczna inteligencja może odciążyć controllerów od rutynowych i żmudnych czynności (Grupa ODITK, 2021).

W ankiecie przeprowadzonej wśród studentów UE na pytanie: „Czy praca w controllingu wydaje się przyszłościowa?”, większość (aż 31 osób) odpowiedziało „raczej tak”, a kolejne 11 osób zaznaczyło „zdecydowanie tak”. Jednak na pytanie: „Czy rozważasz pracę w controllingu?”, odpowiedzi są podzielone: 33% (15 osób) wybrało „raczej tak”, 22% (10 osób) – „zdecydowanie tak”, 22% (10 osób) – „raczej nie”, 11% (5 osób) – „zdecydowanie nie”, a pozostałe 4 osoby zaznaczyły odpowiedź „ani tak, ani nie”, z kolei jedna osoba nie ma zdania. Oto odpowiedzi respondentów na temat zawodu controllera:

- „Jest to ciekawy zawód, aczkolwiek ciężko znaleźć satysfakcjonujące oferty na rynku pracy”;
- „Uważam to za ważną funkcję w przedsiębiorstwie i chciałabym się dowiedzieć więcej na ten temat”;
- „Myślę, że jest to kierunek przyszłościowy. Dodatkowo na pewno potrzebny w przedsiębiorstwach większych”;
- „Uważam, że jest to przyszłościowy zawód, jednak wymaga od nas dużej wiedzy z zakresu rachunku kosztów czy rachunkowości finansowej. Osoby na tym stanowisku powinny zdawać sobie sprawę z odpowiedzialności, jaka na nich ciąży i rzetelnie wykonywać swoje zadania”;
- „Moim zdaniem praca w controllingu jest ciekawa. Nie jest aż tak zdominowana i uzależniona od przepisów prawnych, jak np. zawód biegłego rewidenta, co w mojej opinii dodaje atrakcyjności pracy”;
- „Dzięki pracy controllera można rozwijać różne umiejętności, nie tylko te *stricte* kompetencyjne, ale również miękkie poprzez ciągły kontakt z różnymi osobami z innych działów, które wspierają nas swoją wiedzą w codziennej pracy oraz poprzez wspólne rozwiązywanie bieżących problemów, które pojawiają się niespodziewanie”.

Przyszłość polskiego controllingu ocenił również Jacek Goliszewski, dyrektor działu doradztwa Mazars Polska, podczas rozmowy z dziennikarzem Wiesławem Polakiewiczem. Goliszewski uważa, że w Polsce świadomość controllingu jest stosunkowo duża, jednakże nie przekłada się to na praktykę. Jest to związane z faktem, iż częściej controllera traktuje się jako analityka, który zajmuje się liczbami i raportami niż jako partnera biznesowego, który wspomaga kierownictwo w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Goliszewski przewiduje, że rozwój controllingu będzie związany z wykorzystywaniem nowoczesnych narzędzi, wyższą pozycją controllera w organizacji oraz zastosowaniem controllingu w obszarach pozabiznesowych (Polakiewicz, 2016).

5. Zakończenie

Celem artykułu było scharakteryzowanie profilu kompetencyjnego controllerów w polskich realiach gospodarczych. Z uzyskanych informacji można wywnioskować, iż dział controllingu zajmuje wysokie miejsce w strukturze organizacji, controllerzy często współpracują z kierownikami, a zakres ich zadań i obowiązków jest obszerny. Potwierdzają to również badania przeprowadzone wśród studentów, którzy ocenili ten zawód jako wręcz niezbędny w dużych jednostkach gospodarczych. Dodatkowo studenci uważają, że controlling to atrakcyjna profesja.

Zawód controllera jest też przyszłościowy, o czym świadczą liczne oferty pracy oraz ciągły rozwój controllingu i jego narzędzi (Polakiewicz, 2016). Podobne zdanie mają H. Lobichler, Prezes Zarządu Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów, oraz J. Goliszewski, Dyrektor działu doradztwa Mazars Polska, którzy uważają, że automatyzacja, cyfryzacja, Big Data czy sztuczna inteligencja mogą usprawnić wykonywanie zadań i obowiązków pracowników controllingu. Ponadto z przeprowadzonej przez autorkę ankiety wynika, iż także studenci uczący się controllingu uważają zawód z nim związany za przyszłościowy. Jednak tylko część ankietowanych jest zdecydowana podjąć zatrudnienie w tym obszarze. Przyczyną tego może być fakt, iż praca w controllingu wiąże się z dużą liczbą obowiązków, odpowiedzialnością, stresem oraz presją czasu.

Przedstawione badanie nie jest wolne od ograniczeń, zostało bowiem przeprowadzone w określonym czasie i miejscu – zatem zarówno oczekiwane przez pracodawców kompetencje controllerów, oferta kształcenia w uczelniach, jak i postrzeganie atrakcyjności tego zawodu przez studentów mogą nie reprezentować tendencji ogólnopolskich. Co więcej, w oficjalnych statystykach nie są raportowane dane o liczbie osób wykształconych w zawodzie controllera, o łącznej liczbie pracujących controllerów w polskich organizacjach czy liczbie przedsiębiorstw z wydzieloną komórką controllingową / zatrudniających controllerów. Ponadto zakres obowiązków controllerów nie jest do końca klarowny, dlatego nie wiadomo, czy dane stanowisko zalicza się do obszaru controllingu. Te kwestie wymagałyby zbadania, ponieważ uściśliłyby wiedzę na temat controllingu w organizacjach.

Literatura

- Dąbrowska, E., Koronkiewicz, G. i Muczyński, M. (2018). *Zawody przyszłości w kontekście globalnych trendów gospodarczych na przykładzie województwa podlaskiego*. Urząd Marszałkowski Województwa Podlaskiego.
- Dębski, D. (2006). *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw*. Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne.
- Dobroszek, J. (2011). Ewolucja controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw. *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica*, (249), 101-122.
- Dynowska, J. (2010). Wymagania zawodowe wobec controllerów w świetle badań ankietowych. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, (28), 137-147.
- Grupa ODITK. (2021, 7 września). *CONTROLLER 5.0 – Controlling Leaders of To(morrow)Day*. Pobrano 28 kwietnia 2023 z <https://oditk.pl/pl/wiedza/artukul/zobacz/controller-50-controlling-leaders-of-tomorrowday/>
- Grupa StudentNews. (b.d.) *Studia podyplomowe*. Pobrane 13 kwietnia 2023 z <https://www.studiapodyplomowe.info/s/3613/75024-Studia-podyplomowe.htm?szukaj=controlling>
- Kołodziej, A. (2016). Atrakcyjność, satysfakcja, prestiż. O praktycznym znaczeniu społecznej oceny zawodu marynarza. *Roczniki Socjologii Morskiej*, (25), 12-18.
- Martyński, W. (2023). Najlepiej płatne zawody w Polsce – Top 10 (Ranking + Zarobki). Pobrane z <https://interviewme.pl/blog/najlepiej-platne-zawody-w-polsce>
- Nowak, E. i Nowak, M. (2021). Badania nad controllingiem w ośrodku wrocławskim. Perspektywa trzydziestolecia 1990-2020. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(2), 85-101.
- Nowak, M. (2022). Metaphors by Which Controllers Are Seen: The Image of the Controller Profession in the Eyes of Controlling Students. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 46(2), 195-212.
- Nowosielski, K. (2013). *Raport oceny dojrzałości controllingu*. Pobrane z https://www.researchgate.net/publication/295919942_Maturity_model_of_controlling_processes_-_general_report
- Otouczelnie.pl. (b.d.). *Rachunkowość i controlling – studia, specjalność / ścieżka kształcenia*. Pobrane 7 kwietnia 2023 z <https://www.otouczelnie.pl/artukul/9301/RACHUNKOWOSC-I-CONTROLLING>
- Polakiewicz, W. (2016). Controlling w Polsce: skąd przychodzimy, gdzie jesteśmy, dokąd zmierzamy. *Finanse + Controlling*, (47). Pobrane z <https://www.finanseicontrolling.pl/numer/47-2016>
- Politechnika Lubelska. (b.d.). *Program studiów stacjonarnych II stopnia (magisterskich) na kierunku rachunkowość i controlling*. Pobrane 8 kwietnia 2023 z https://wz.pollub.pl/fcp/2PREgARcJNScXKxEMUA9DBXhjWXdFEjNQZ18Qc21XcwVgc2oRPBIWBHJ-QQQUsg8/_global/public/wz/pl/files/21/attachment/programy-studiow/zmiany-20212022/rachunkowosc-i-controlling/02-rachunkowosc-i-controlling-plan-studiow-s.pdf
- Szymczyk, J. (2023). *Ile zarabia kontroler finansowy i jakie są jego obowiązki?* Pobrane 30 marca 2023 z <https://poradnikpracownika.pl/-ile-zarabia-kontroler-finansowy-i-jakie-sa-jego-obowiazki>
- Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. (b.d.). *Rachunkowość i Controlling*. Pobrane 3 kwietnia 2023 z https://usosweb.uek.krakow.pl/kontroler.php?action=katalog2/programy/pokazEtapProgramu&prg_kod=ZI-RC-S1&etp_kod=ZI-RC-S1-1%2F2
- Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu. (b.d.). *SylabusKRK*. Pobrane z <https://ue.e-sylabus.pl/ForStudents>
- Zarzycka, E. i Dobroszek, J. (2015). Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej / controllingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (389), 329-337.

Competencies of Controllers in Business Entities in Poland

Abstract: This article aims to characterise controllers' competence profile in the Polish business reality. The research methodology is based on a study of the literature relating to the concept of controlling, primarily scientific studies by Polish authors, an analysis of the didactic offers related to the education of controllers at Polish universities, as well as a survey among students of the Wrocław University of Economics and Business concerning their opinions on the profession of controller. The conclusions of the study mainly concern the identification of competencies that are required of controllers as well as assessing the attractiveness and future of the profession of controller.

Keywords: controlling, controlling functions, controller profession

Dominika Sala

e-mail: 182275@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0003-6555-2420

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Sylwetka i zadania controllera w małych i średnich przedsiębiorstwach

DOI: 10.15611/2024.69.7.10

JEL Classification: J44, M54

© 2024 Dominika Sala

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Sala, D. (2024). Sylwetka i zadania controllera w małych i średnich przedsiębiorstwach. W: T. Dyczkowski (red.), *Wyzwania implementacji controllingu w praktyce gospodarczej* (s. 116-127). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem artykułu jest scharakteryzowanie profesjonalnej sylwetki i zakresu zadaniowego controllerów w realiach polskiego rynku pracy, a w szczególności w przedsiębiorstwach sektora małych i średnich przedsiębiorstw – MŚP. Opracowanie składa się z czterech części. W pierwszej z nich przedstawiona jest charakterystyka zadaniowa controllingu. W drugiej omówiono kwestie dotyczące specyfiki controllingu w sektorze MŚP. Ostatnie dwie części prezentują badania dotyczące profili zawodowych controllerów oraz zamieszczanych ofert pracy na stanowiska controllingowe. Zbadano profile trzydziestu osób, umieszczone na stronie LinkedIn.com, będących w swojej karierze controllerami oraz cztery ogłoszenia pracy na stanowiska controllingowe w przedsiębiorstwach sektora MŚP zamieszczone na stronie Pracuj.pl i Rocketjobs.pl. Efekty analizy pokazują elastyczność controllingu oraz zróżnicowane możliwości rozwoju zawodowego w tym kierunku w sektorze MŚP.

Słowa kluczowe: controlling, sektor małych i średnich przedsiębiorstw, profil zawodowy

1. Wstęp

Dzisiejszy świat biznesu jest dynamiczny i turbulentny. W efekcie szczególnie małe i średnie przedsiębiorstwa muszą stale zwiększać swoją konkurencyjność oraz być elastyczne, jeżeli nie chcą zostać wyparte z rynku. Starają się zatem pozyskiwać dane z otoczenia oraz poddawać je kompleksowej analizie. W realizacji tego zadania niezbędne może okazać się stworzenie działu, stanowiska bądź też wdrożenia pewnych elementów controllingu.

Controlling to elastyczny obszar funkcjonalny, dlatego w niniejszym artykule przyjęto, że controllerami można określić pracowników, bez względu na faktyczną nazwę zajmowanego stanowiska, których rolą jest koordynacja zarządzania, umożli-

wiąjąca realizację w jak najwyższym stopniu wyznaczonych celów gospodarczych jednostki (Kardasz, 2002). W literaturze przedmiotu podkreśla się ewolucję ról i funkcji specjalistów z obszaru rachunkowości zarządczej – często postrzeganej łącznie z controllingiem (Zarzycka, 2015) – czy wskazuje na ich oczekiwany zakres kompetencji zawodowych (Rydzewska-Włodarczyk, 2014). Niemniej badania te nie koncentrują się na sektorze małych i średnich przedsiębiorstw, gdzie ramy działania controllingu są jeszcze bardziej rozmyte, co stanowi lukę badawczą.

W przedstawionym kontekście obrano za cel artykułu scharakteryzowanie profesjonalnej sylwetki i zakresu zadaniowego controllerów w realiach polskiego rynku pracy, a w szczególności w przedsiębiorstwach sektora małych i średnich przedsiębiorstw – MŚP. Poza analizą literaturową w opracowaniu zostały zbadane również profile zawodowe controllerów oraz oferty pracy. Sprawdzone profile trzydziestu osób, umieszczone na stronie LinkedIn.com, będących w swojej karierze controllerami, oraz cztery ogłoszenia pracy na stanowiska controllingowe w sektorze MŚP, zamieszczone na stronach Pracuj.pl oraz Rocketjobs.pl.

W artykule przedstawiono controlling z perspektywy jego zadań wykonywanych na stanowiskach controllingowych. Wskazano również elementy charakterystyczne dla controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach. Omówiono motywy jego wprowadzenia w tym sektorze, a także pokazano przykładowe problemy, które mogą się pojawić. Część badawcza artykułu służy ukazaniu wielu możliwych ścieżek rozwoju osobistego w zawodzie controllera.

2. Rola, funkcje i zadania controllera

Obecne czasy są nieprzewidywalne, o czym świadczą wybuch pandemii COVID-19 w 2019 roku, wojna w Ukrainie i rosnący kryzys gospodarczy. Aby w tych utrudnionych warunkach przedsiębiorstwa funkcjonowały stabilnie, działały efektywnie oraz osiągały jak najlepsze wyniki, powinny przestrzegać zasad racjonalnego działania, czyli takiego, które w logiczny sposób za pomocą odpowiednich metod oraz narzędzi zmaksymalizuje poziom zadowolenia interesariuszy.

Działalność przedsiębiorstwa nie powinna opierać się tylko na intuicji menedżerów. Powszechna jest świadomość istnienia metod i narzędzi, które przyczyniają się do stabilizacji lub rozwoju firmy. Jednym z takich narzędzi jest właśnie controlling. Szczególną cechą controllingu jest jego elastyczność, gdyż może zostać dopasowany do konkretnego przedsiębiorstwa, nie ma bowiem ściśle ustalonych struktur czy procedur jego stosowania. Przez wspólną bazę informacyjno-metodyczną bywa często utożsamiany z rachunkowością zarządczą czy ze zwykłą kontrolą. Wciąż istnieje jednak wiele definicji tego pojęcia i prób ostatecznego usystematyzowania zadań, za które controllerzy są odpowiedzialni. Ta mnogość wynika na pewno z bogatej historii tej dziedziny oraz z faktu, jak przebiegał jej rozwój.

Ze wskazanej elastyczności funkcji controllera wynikają różne zadania, które specjalista w tym zakresie wykonuje w pracy zawodowej. W opracowaniu M. Kraw-

czyńskiej i T. Wnuka-Pela przywołano badanie z 2003 roku przeprowadzone przez R.W. Scapensa. Była to ankieta, w której odpowiedzi udzieliło 279 członków należących do CIMA, czyli globalnej organizacji zajmującej się rachunkowością zarządczą. Jej wyniki przedstawione są w tabeli 1.

Badanie pokazało, że najważniejszym aspektem pracy controllera jest ocena wyników przedsiębiorstwa. Rozumie się przez to interpretację wielu czynników oraz związane z tym kompletowanie istotnych dla przedsiębiorstwa danych finansowych i niefinansowych.

Tabela 1. Zadania controllerów w świetle badań empirycznych

Zadania specjalistów	Odsetek ankietowanych deklarujących ważność zadania
Ocena wyników jednostki gospodarczej	84%
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	80%
Interpretowanie i przedstawianie menedżerom informacji do podejmowania decyzji	74%
Sporządzanie i modyfikowanie budżetów	72%
Interpretowanie informacji operacyjnych	66%
Poprawa rentowności	58%
Projektowanie i implementowanie nowych systemów informacyjnych	57%
Wdrażanie strategii przedsiębiorstwa	56%
Redukowanie kosztów	53%
Ocena i kontrola nakładów kapitałowych	50%

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Krawczyńska i Wnuk-Pel, 2015).

Kolejny obszar, czyli kontrola kosztów i kontrola finansowa, wiąże się nierozdzielnie ze wskaźnikami finansowymi. Controller może opierać się zarówno na kosztach rzeczywistych, jak i sporządzać rachunek kosztów planowanych. Dzięki łączeniu tych dwóch rachunków możliwe jest obserwowanie odchyień, które następnie powinno się analizować pod względem różnic i powodów ich występowania. Controller powinien przeprowadzać transformację planów rzeczowo-finansowych w budżet (Zasadzień, 2020). Controller musi dbać, aby „budżet spełniał określone zadania, m.in. wspierał działania przedsiębiorstwa zmierzające do osiągnięcia określonych celów finansowych” (Barańska, 2018). Controller powinien być obecny w trakcie tworzenia budżetu, następnie jego realizacji, a także przy jego zamknięciu.

Za mniej istotne, ale też ważne, ankietowani uznali interpretowanie informacji operacyjnych, czyli tych związanych z wykonywaniem podstawowej funkcji przedsiębiorstwa. Według Z. Zasadzień (2020) można z nimi wiązać następujące zadania:

- definiowanie celów na najbliższy okres w ramach wytyczonych strategii;
- udział w opracowywaniu przez komórki przedsiębiorstwa planów rzeczowo-finansowych służących realizacji tych celów;
- ustalenie obowiązujących wskaźników oraz wybór wskaźników kluczowych dla procesów;
- bieżącą kontrolę stanu realizacji strategii;
- wykrywanie nieprawidłowości w przebiegu procesów produkcyjnych i czynny udział w procesie ich usuwania;
- monitorowanie współdziałania komórek organizacyjnych celem wykrywania załógień w przepływie informacji oraz przeciwdziałanie sporom kompetencyjnym i funkcjonalnym.

Poprawa rentowności, która mierzona jest stosunkiem zmiany zysku do zmiany przychodów ogółem albo przychodów ze sprzedaży (Nesterowicz i in., 2022), redukcja kosztów w celu optymalizacji wykorzystania zasobów, projektowanie i implementowanie nowych systemów informacyjnych, a także wdrażanie strategii przedsiębiorstwa również zostały uznane za istotne w zawodzie controllera. Ostatnim ważnym obszarem zadaniowym jest ocena i kontrola nakładów kapitałowych, które związane są z działalnością inwestycyjną.

3. Specyfika controllingu w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw

Jak pokazują dotychczas przeprowadzane badania empiryczne, w przedsiębiorstwach z sektora MŚP znacznie rzadziej sięga się po controllingowe narzędzia aniżeli w dużych podmiotach gospodarczych (Lichtarski i Nowosielski, 2006). Niemniej wielu naukowców, takich jak P. Kluge, P. Kuźdowicz, A. Kaszuba-Perz, R. Nandan i W. Hoensch, przekonanych jest, że controlling w tym sektorze może mieć podobną wartość jak w przedsiębiorstwach dużych.

„Rozwój małego przedsiębiorstwa uwarunkowany jest wieloma czynnikami, a wśród nich istotną rolę pełni innowacyjność i przedsiębiorczość, które znacząco wpływają, m.in. na jego wyniki, efektywność, wejście w kolejną fazę rozwoju, a nawet fakt dalszej egzystencji w turbulentnym otoczeniu” (Kaszuba-Perz, 2011). Taki sam pogląd na sprawę przedstawia S. Nowosielski: „Wraz ze wzrostem firmy, szczególnie w warunkach dynamicznie zachodzących zmian w otoczeniu, rosnącej konkurencyjności, okazuje się, że bez solidniejszych podstaw wiedzy o zarządzaniu niemożliwe jest długookresowe i w miarę spokojne jej funkcjonowanie” (Nowosielski, 2013).

Niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, aby controlling mógł w nim zaistnieć, potrzebny jest jakiś czynnik zewnętrzny lub wewnętrzny (Hoensch, 2013). Już na tym etapie mogą powstać pewne obawy dotyczące implementacji controllingu. Nowosielski jako bariery do wprowadzenia controllingu uważa brak czasu oraz środ-

ków finansowych, konwencjonalne podejście do prowadzenia firm z sektora MŚP, brak odpowiedniej wiedzy na temat controllingu, z której wynika niepewność i strach (Nowosielski, 2006). Również Kluge i Kuźdowicz (2017) wysuwają wnioski na podstawie własnych badań i obserwacji, że przy tworzeniu narzędzi controllingowych dla MŚP często kluczowe jest ograniczenie nakładów do minimum.

Mimo tych barier istnieje również wiele przesłanek dla controllingu w sektorze MŚP. „Istotą controllingu, odpowiednią dla specyfiki małego przedsiębiorstwa, najogólniej sprowadzić można do wspomagania zarządzania poprzez dostarczanie właścicielowi i pracownikom (menedżerom) informacji, jak i metod, które pozwolą lepiej podejmować decyzje zarówno na strategicznym, jak i operacyjnym poziomie zarządzania” (Nowosielski, 2013).

Zatem controller w sektorze MŚP powinien pełnić funkcję doradczą, wykonywać zadania typowe dla controllingu, czyli planowanie, kontrolowanie, motywowanie, sterowanie i koordynowanie. Szczególny nacisk należy położyć jednak na kontrolowanie i planowanie ze względu na specyfikę MŚP. Takie przedsiębiorstwo jest bowiem nastawione na rozwój, dlatego powinno działać przyszłościowo. Jest to możliwe dzięki unikaniu zagrożeń poprzez ich wcześniejsze rozpoznawanie. Równie ważny jest fakt ograniczonych zasobów małego przedsiębiorstwa, gdyż z tego wynika konieczność ich właściwego wykorzystania, do czego przydatne jest stanowisko controllera. Mniejsze znaczenie będzie mieć funkcja koordynowania ze względu na niewielką złożoność struktury organizacyjnej.

4. Wyniki badań i dyskusja

4.1. Ścieżki rozwoju i kariery controllerów

Nie istnieje jedna ścieżka prowadząca do bycia controllerem. Nie każdy z nich posiada zbliżoną historię zatrudnienia oraz takie samo doświadczenie w zawodzie czy uzyskane wykształcenie. Można to stwierdzić, analizując profile zawodowe controllerów zamieszczane na popularnym serwisie społecznościowym LinkedIn.com. Strona ta została wybrana ze względu na swoją popularność na polskim rynku, a podawane tam dane często są aktualizowane. Dzięki przestudiowaniu tej bazy możliwe jest stwierdzenie, jakie wykształcenie najczęściej posiadają controllerzy, jak wyglądała ich cała kariera oraz jak wspinali się po jej szczeblach. Dzięki takiej analizie możliwe będzie również zapoznanie się z wymaganiami, które stawiają pracodawcy, zatrudniając na to stanowisko.

Na wspomnianym serwisie użytkownicy przedstawiają siebie od strony zawodowej. Zamieszczane przez nich dane to wykształcenie, którego analiza może dostarczyć informacji, jaki jest jego poziom, jak długo trwało jego zdobywanie, czy osoby studiowały za granicą i czy pracowały zawodowo podczas nauki. Kolejnym obszarem są dodatkowe certyfikaty, świadczące o przebytych kursach i wiedzy, którą dane osoby posiadają. Następnym aspektem to ścieżka zawodowa, która pokazuje, jak przebiegała

kariery posiadaczy profilu w serwisie – przez ile lat pracowali na poszczególnych stanowiskach, jak często zmieniali pracę, czy towarzyszyły temu dłuższe przerwy i czy przed pracą jako controllerzy zatrudnieni byli na innych stanowiskach.

Na podstawie trzydziestoosobowej próby warto poddać te aspekty szczegółowej analizie. Wybór takiej próby, z uwagi na specyfikę zawodu controllera i liczbę osób wykonujących tę profesję, wydaje się adekwatny, niemniej może nie odzwierciedlać obrazu całej populacji również z uwagi na fakt, że nie wszystkie osoby wykonujące zawód controllera mają utworzony profil w serwisie.

Analizując zebrane dane w tej grupie, szczególną uwagę warto zwrócić na to, że wszyscy zakwalifikowani do próby ukończyli studia wyższe pierwszego stopnia, a tylko dwie osoby nie kontynuowały nauki na studiach drugiego stopnia. Również tylko dwie osoby nie ukończyły studiów pierwszego stopnia o charakterze ekonomicznym. Jedenaście profili zawodowych zawierało informację o studiach drugiego stopnia na kierunku Finanse i rachunkowość, a siedem osób na kierunku Ekonomia. Kierunki trzech osób były ściślej związane z controllingiem: Rachunkowość zarządcza i controlling, Finanse i controlling oraz Rachunkowość i controlling. Również pięć osób wspomniało o egzaminach ACCA, a sześć osób o CIMA. Wyższe kwalifikacje wiążą się często z wyższym wynagrodzeniem, co potwierdza raport opublikowany przez Georgetown University Center on Education and the Workforce, według którego 84% absolwentów uczelni wyższych zarabia więcej od absolwentów szkół średnich (Carnevale i in., 2011).

Tylko jedna osoba z trzydziestu nie podała dokładnego czasu ukończenia studiów i rozpoczęcia pracy na stanowisku controllera. Najwięcej osób rozpoczęło pracę na stanowisku controllera między pierwszym a piątym rokiem po zakończeniu studiów. Może być to związane z tym, że pracodawcy poza posiadanymi studiami często wymagają doświadczenia w księgowości czy analizie finansowej, czego dowodzi przegląd ogłoszeń pracy. Aż pięć osób zaczęło pracę na stanowisku controllera w trakcie trwania studiów i pięć do roku po ich ukończeniu, co może być spowodowane różnymi stażami dla studentów i absolwentów uczelni wyższych, gdyż aż piętnaście osób zadeklarowało, że swoją karierę zaczynało od praktyk bądź staży w księgowości lub dziale finansów. Pięć osób zadeklarowało, że prace w dziale controllingu zaczęło dopiero po dziesięciu latach od ukończenia studiów.

Dziesięć osób nie podaje informacji odnośnie swojej znajomości języków obcych. Wszystkie pozostałe profile zawierają informację o posługiwaniu się przynajmniej językiem angielskim. Sześć osób podaje dodatkowo język niemiecki, a trzy osoby język hiszpański. Innymi językami, które pojawiają się pojedynczo są: rosyjski, ukraiński, czeski, serbski, włoski i norweski.

Innym ciekawym zjawiskiem jest fakt, że spośród trzydziestu przebadanych profili tylko dziewięć osób po zdobyciu stanowiska controllera zmieniło firmę. Nie zrezygnowali oni z pracy w tym zawodzie – zostawali controllerami w innych przedsiębiorstwach. Zmiana ta nie była zatem spowodowana przez niezadowolenie z obранego zawodu, a raczej, w przypadku pięciu osób, była to chęć dalszego rozwoju

i poprawy warunków płacowych, gdyż w nowych firmach obejmowali wyższe stanowiska. W przypadku pozostałych czterech mogła to być chęć zdobycia nowego doświadczenia, gdyż zatrudnili się w firmie o innym profilu działalności. Co więcej, wszystkie te osoby zachowały ciągłość zawodową, to znaczy, że zaraz po odejściu ze starego miejsca pracy, przechodziły do nowego, nie robiąc dłuższych przerw.

Poza analizą statystyczną warto dokonać też szczegółowej analizy każdego z profili, która dokładniej uwidoczni omawiane dane, przekrój profili zawodowych i ich dużą niejednorodność. Są to profile osób na różnych etapach kariery – tych, które niedawno pojawiły się na rynku i zajmują niższe stanowiska controllingowe, a także tych, które rozwijają swoją karierę już przez dłuższy czas. Dane te prezentuje poniższa tabela 2.

Tabela 2. Analiza profili zawodowych controllerów zamieszczanych na stronie internetowej LinkedIn.com

Profil	Wykształcenie	Certyfikaty	Języki obce	Doświadczenie zawodowe
Osoba X	<ul style="list-style-type: none"> Licencjat na kierunku Ekonomia Magister na kierunku Ekonomia przedsiębiorczości 	Brak informacji	Angielski	<ul style="list-style-type: none"> Praktykant w dziale finansowo-księgowym (2 miesiące) Praca w dziale General Audit (2 lata i 9 miesięcy) Financial Controller (1 rok i 7 miesięcy)
Osoba Y	<ul style="list-style-type: none"> Licencjat na kierunku Ekonomia Magister na kierunku Finanse i rachunkowość 	Główny księgowy oraz specjalista ds. rachunkowości (Stowarzyszenie Księgowych w Polsce)	Angielski i niemiecki	<ul style="list-style-type: none"> <i>Cost Controlling Assistant</i> (1 rok) <i>Senior Process Executive</i> (2 lata 10 miesięcy) <i>Finance Officer, Group Finance & Business Control</i> (1 rok 7 miesięcy) <i>Senior Controller</i> (4 lata 8 miesięcy)
Osoba Z	<ul style="list-style-type: none"> Licencjat na kierunku Rachunkowość Magister na kierunku Rachunkowość i zarządzanie finansami 	Brak informacji	Brak informacji	<ul style="list-style-type: none"> Magazynier (3 miesiące) Praktyka w dziale controllingu (5 miesięcy) Asystent audytu (7 miesięcy) Młodszy controller finansowy (2 lata i miesiąc) Controller finansowy (1 rok i 1 miesiąc)

Źródło: opracowanie własne.

Trzy przedstawione przypadki prezentują odmienny przebieg karier, podkreślają również cechę elastyczności zawodu controllera. Analizując doświadczenie weryfikowanych osób, można zobaczyć jednak pojawiające się w praktyce schematy. Osoba X

zaczynała swoją karierę od pracy w księgowości, następnie w audycie, zmieniając ją ostatecznie na controlling. Osoba Y pięta się po szczeblach kariery controllera w różnych firmach, a osoba Z awansowała w obrębie jednej firmy, tylko przez siedem miesięcy pracowała gdzie indziej.

Ścieżek i możliwości jest dużo więcej. Studium przypadku, a także analiza statystyczna uwidaczniają pewne tendencje, takie jak duże znaczenie wykształcenia wyższego, znajomości języków obcych czy też etapowego rozwoju kariery. Nie istnieją regulacje jak w przypadku działalności biegłych rewidentów. Jedynymi, jakie mogą się pojawić, to wewnętrzne przepisy konkretnych przedsiębiorstw zatrudniających pracowników do zadań controllingowych.

4.2. Oczekiwane kompetencje merytoryczne i społeczne controllerów

W celu pogłębionego badania rynku pracy oraz poznania, jak może przebiegać kariera controllera, warto również przeanalizować ogłoszenia pracy zamieszczane w Internecie. Kluczowymi elementami w takich ogłoszeniach jest to, kto jest pracodawcą, na jakie stanowisko szuka pracownika, jaki będzie zakres obowiązków osoby zatrudnianej, stawiane przed nią wymagania oraz to, co pracownik może dostać w zamian. W niniejszym artykule do analizy zostały wybrane oferty pracy ze stron Pracuj.pl i Rocketjobs.pl, ponieważ cieszą się wysoką popularnością w Polsce, a co z tego wynika, dużą różnorodnością zamieszczanych tam ofert. Na obu stronach dane są na bieżąco aktualizowane, dzięki czemu analiza opiera się na najnowszych informacjach.

Jedną z firm jest ORGMASZ. Może być ona wartościowym poznawczo przykładem, ponieważ w tym samym momencie umieściła ogłoszenie zarówno na niższe, jak i na wyższe stanowisko controllingowe, co umożliwi ich porównanie i dostrzeżenie różnic. Jest to jednostka badawcza działająca w sektorze usług, której celem jest badanie wpływu zmian technologicznych, jakie wywiera na społeczeństwo, gospodarkę i środowisko naturalne. Przedsiębiorstwo zatrudnia poniżej 200 pracowników. Na stronie Pracuj.pl zamieściło dwa ogłoszenia. Jedno z nich to oferta pracy na stanowisku głównego specjalisty ds. controllingu, drugie natomiast to oferta pracy na stanowisku specjalisty ds. controllingu. Oferowane wynagrodzenie dla głównego specjalisty mieści się w przedziale 10 000-12 000 złotych brutto, dla specjalisty jest to przedział 6500-7500 złotych.

W ogłoszeniach tych pojawiają się znaczące różnice w zakresie przewidzianych obowiązków. Specjalista do spraw controllingu w firmie ma przewidziane następujące zadania: branie udziału w układaniu budżetu, jego bieżące kontrolowanie, a także analizowanie powstałych w realizacji odchyień. Zajmować się będzie również tworzeniem comiesięcznych raportów. Musiałby kontrolować koszty, a także zajmować się dekreacją dokumentów księgowych, czyli ich przekazywaniem do komórki w przedsiębiorstwie, która jest z danym dokumentem powiązana. Miałby również uczestniczyć w zamykaniu miesiąca, a także w raportowaniu i sprawozdaw-

czości na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne. Jego zadaniem byłaby także optymalizacja procesów i narzędzi.

W przypadku głównego specjalisty ds. controllingu zakres obowiązków określono następująco: udział w przygotowaniu rocznego planu finansowego i jego weryfikacja. Tak samo jak specjalista uczestniczyłby w opracowywaniu budżetu, tworzyłby także sprawozdania finansowe, prowadził analizy kosztów. Byłby zobowiązany opracowywać procedury związane z kwestiami finansowo-controllingowymi. Podobnie jak specjalista zajmowałby się optymalizacją procesów i narzędzi, to on byłby odpowiedzialny za ich wdrażanie.

Ważnym aspektem są wymagania, jakie stawia pracodawca w przypadku tych dwóch stanowisk. Na niższym stanowisku pożądane jest wykształcenie wyższe w zakresie ekonomii, finansów lub rachunkowości, dwuletnie doświadczenie w obszarze controllingu, znajomość pakietu MS Office, a także programu księgowego Comarch ERP Optima. Dla pracodawcy istotne są umiejętności analityczne, znajomość zagadnień finansowych i ekonomicznych, a także skrupulatność i dokładność. Zwraca się również uwagę na pracę w zespole. Co ciekawe w przypadku głównego specjalisty wymagania pozostają takie same z wyjątkiem wymaganego doświadczenia, które w tym przypadku ma wynosić 5 lat, a nie 2 lata.

Na stronie Rocketjobs.pl również widnieją dwa ogłoszenia – na stanowisko młodszego specjalisty ds. controllingu oraz specjalisty ds. controllingu. Oba te ogłoszenia zamieszczone są przez Diehl Metering Sp. z o.o., czyli przedsiębiorstwo produkcyjne zajmujące się rozwiązaniami pomiarowymi, m.in. wodomierzami i ciepłomierzami. Oba umieszczone ogłoszenia oferują umowę o pracę na pełny etat przy pracy hybrydowej.

Stanowiska te posiadają jednak znaczące różnice. Stanowisko młodszego specjalisty prezentuje się jako pomoc dla specjalisty, o ile bowiem specjalista ma tworzyć raporty, to młodszy ma tylko uczestniczyć w ich tworzeniu. Zadaniem na wyższym stanowisku są również: analiza kosztów i ich odchyłeń, tworzenie budżetu, monitorowanie stanu należności i zapasów, a także sporządzanie analiz finansowych. Analogicznie osoba na niższym stanowisku miałaby dostarczać dane do analizy kosztów, brać udział w sporządzaniu budżetu i analiz.

Jeśli chodzi o wymagania na oba stanowiska, to są nimi: wykształcenie o profilu ekonomicznym, biegłe posługiwanie się Excelem, komunikatywny angielski oraz dobra organizacja czasu. Stanowiska posiadają również te same benefity, ale na wyższym stanowisku dodatkowym wymogiem jest posiadanie doświadczenia w zakresie controllingu, najlepiej o profilu produkcyjnym – czyli zgodnym z obszarem działalności danej spółki.

Podsumowując przedstawione ogłoszenia, można zauważyć wielość kompetencji zarówno merytorycznych, jak i społecznych, które controllerzy powinni posiadać. Do kompetencji merytorycznych można w szczególności zaliczyć elementy, takie jak:

- duża wiedza z obszaru rachunkowości oraz finansów;
- rozwinięte umiejętności analityczne, w tym analiza sprawozdań finansowych;

- znajomość systemów informatycznych potrzebnych i skierowanych do działów controllingowych;
- umiejętności planistyczne i umiejętność kontroli;
- wiedza z zakresu przepisów podatkowych.

Natomiast do kompetencji społecznych zaliczyć można m.in.:

- umiejętność pracy zespołowej, a także koordynacja pracy zespołów i jednostek;
- umiejętność delegowania zadań;
- umiejętność pracy pod presją czasu oraz w burzliwym otoczeniu;
- sprawność w zarządzaniu czasem i priorytetami;
- dobra komunikacja i współpraca z innymi działami na różnych szczeblach;
- zręczność w rozwiązywaniu problemów.

Warto również zaznaczyć, że poza wymienioną listą controllerzy w swojej codziennej pracy powinni kierować się standardami etycznymi, uczciwością oraz odpowiedzialnością. Powinni umieć dostosować się do specyfiki branży, w której pracują, oraz do wewnętrznych regulacji przedsiębiorstwa. Ważną cechą jest również dalekowzroczność, o której wspomina E. Walińska i J. Dobroszek (2021). Autorki argumentują ją postrzeganiem controllera jako specjalisty, szczególnie w myśleniu biznesowym oraz w zakresie aktywnej współpracy z menedżerami różnych dziedzin biznesu.

5. Zakończenie

Celem niniejszego artykułu było scharakteryzowanie profesjonalnej sylwetki i zakresu zadaniowego controllerów w realiach polskiego rynku pracy, a w szczególności w przedsiębiorstwach sektora MŚP. W tym kontekście należy zaznaczyć, że w badanym sektorze obserwuje się bariery w realizacji controllingu, wynikające z obaw osób decyzyjnych co do opłacalności wdrożenia controllingu, podczas gdy potrzeba innowacyjności i rozwoju takich firm wręcz sprzyja wprowadzeniu controllingu. Sytuacja ta unaocznia specyfikę roli controllerów w sektorze MŚP.

Osiągnięciem artykułu jest wyróżnienie ścieżki rozwojowej controllera w MŚP, której pierwszym etapem jest stanowisko asystenta controllingu. Osoba taka pomaga wyższym szczeblom controllingowym w pracy – przygotowuje dokumenty, zbiera dane oraz poddaje je wstępnej analizie. Zazwyczaj na to stanowisko zatrudniane są osoby w trakcie albo po ukończeniu studiów, które chcą rozwijać dalej swoje umiejętności i zdobywać praktyczną wiedzę.

Następnym etapem jest zostanie młodszym controllerem, często w drodze awansu. Codziennymi obowiązkami na tym stanowisku są bieżąca kontrola finansowa, przygotowywanie i analiza raportów finansowych, a także nadzór nad niższym szczeblem controllingu. Aby zostać starszym controllerem potrzebne jest doświadczenie w zarządzaniu zespołem. Taka osoba musi radzić sobie dobrze z koordynacją pracy

oraz z pojawiającymi się problemami. Tę ścieżkę zawodową można dalej rozwijać, osiągać szczeble kierownicze czy też zwiększać zakres swoich obowiązków.

Podsumowując, przeprowadzone badanie wykazało różnorodność kompetencji merytorycznych i społecznych controllerów. Ważna jest przy tym elastyczność w controllingu, która sprawia, że przedstawiciele tej profesji muszą umieć dostosować się do zmiennych warunków rynkowych i biznesowych, a także do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa.

Badanie nie jest jednak wolne od ograniczeń. Wynika to z niedużej liczebnie, choć dobranej losowo, próbie profili zawodowych i faktu, że wiele osób związanych z controllingiem może nie posiadać swojej metryki zawodowej w badanym serwisie albo może być ona niekompletna lub nieaktualizowana. Ponadto analizę oczekiwanych kompetencji merytorycznych i społecznych controllerów w sektorze MŚP oparto jedynie na czterech dostępnych ogłoszeniach, co nie pozwala na poczynienie uogólnień. Kierunkiem dalszych badań może być analiza controllingu w przedsiębiorstwach zależnie od sektora prowadzonej działalności czy też badanie stanowisk controllingowych pod względem wykorzystywania najnowszych technologii informatycznych.

Literatura

- Barańska, M. (2018). Budżetowanie w wybranych przedsiębiorstwach – prezentacja wyników badań empirycznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(1), 167-184. <https://doi.org/10.18276/frfu.2018.94/1-15>
- Carnevale, A., Rose, S. i Cheah, B. (2011). *The College Payoff: Education, Occupations, Lifetime Earnings*. Georgetown University Center on Education and the Workforce.
- Hoensch, W. (2013). Zastosowanie controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach na przykładzie firmy niemieckiej „Danielowiehler”. *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, 3(1), 119-131.
- Kardasz, A. (2002). *Struktura funkcjonalna controllingu*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Kaszuba-Perz, A. (2011). Wzrost małych i średnich przedsiębiorstw w kontekście stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu. *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy. Uwarunkowania sprawnego działania w przedsiębiorstwie i regionie*, (20), 364-373.
- Kluge, P. D. i Kuźdowicz, P. (2017). Controlling w małych i niewielkich średnich przedsiębiorstwach – teoria i praktyka. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (471), 203-225.
- Krawczyńska, M. i Wnuk-Pel, T. (2015). Zadania współczesnych controllerów oraz ich rola w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Studia Ekonomiczne Regionu Łódzkiego*, (17), 71-81.
- Lichtarski, J. i Nowosielski, K. (2006). Metodyka pomiaru stanu zaawansowania controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1101), 139-152.
- Nesterowicz, R., Nakonieczny, J. i Nesterowicz, A. (2022). Znaczenie oceny płynności i rentowności w aspekcie zagrożenia ryzykiem upadłości przedsiębiorstw na przykładzie branży górniczo-hutniczej. *Przedsiębiorczość – Edukacja*, 18(1), 18-30. <https://doi.org/10.24917/20833296.181.2>
- Nowosielski, S. (2006). Celowość wprowadzania controllingu w małej firmie. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1104), 358-368.

- Nowosielski, S. (2013). Controllingowa koncepcja zarządzania małym przedsiębiorstwem. Podstawy konstruowania. W: A. N. Duraj i M. Papiernik-Wojdera (red.), *Paradygmaty i instrumenty kreowania wartości przedsiębiorstwa* (s. 91-105). Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. <https://doi.org/10.18778/7525-867-7.06>
- Rydzewska-Włodarczyk, M. (2014). Kompetencje specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, (75), 189-198.
- Walińska, E. i Dobroszek, J. (2021). The Functional Controller for Sustainable and Value Chain Management: Fashion or Need? A Sample of Job Advertisements in the COVID-19 Period. *Sustainability*, 13(9), 1-20. <https://doi.org/10.3390/su13137139>
- Zarzycka, E. (2015). Zmiany w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury światowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 85(141), 117-134.
- Zasadzień, Z. (2020). Kontroling determinantem zarządzania firmą. *Management & Quality / Zarządzanie i Jakość*, 2(3), 99-113.

Profile and Tasks of a Controller in Small- and Medium-sized Enterprises

Abstract: The article aims to characterise the professional profile and task scope of controllers in the circumstances of the Polish labour market, and in particular in enterprises of the SME sector. It consists of four parts. In the first one, the characteristics of controlling tasks are presented. The second discusses issues concerning the specifics of controlling in the SME sector. The last two sections present research on the professional profiles of controllers and posted job offers for controlling positions. The profiles of thirty individuals, posted on linkedin.com, who are controllers in their career, and four job offers for controlling positions in SMEs posted on pracuj.pl and rocketjobs.pl were examined. The results of the analysis show the great flexibility of controlling and the varied career opportunities in this profession in the SME sector.

Keywords: controlling, small- and medium-sized enterprise sector, job profile

