

Krzysztof Nowosielski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROBLEMATYKA OCENY CONTROLLINGU W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH

1. Wstęp

Od początku lat dziewięćdziesiątych w przedsiębiorstwach krajowych stosowane są różne nowoczesne koncepcje zarządzania, w tym także *controlling*.

Idea implementacji rozwiązań tego typu wydaje się być bardzo słuszna z wielu powodów, m.in. wzrostu konkurencyjności, gwałtownego rozwoju rynków globalnych, niestabilności warunków funkcjonowania. Wszystko to zwiększa zapotrzebowanie kadry zarządzającej na różnego rodzaju narzędzia wspomagające procesy decyzyjne i poprawiające efektywność funkcjonowania.

Z jednej strony wdrożenie controllingu może przynieść firmie określone korzyści, z drugiej oznacza z reguły dodatkowe wydatki, do których nie zawsze da się przypisać konkretne efekty. Dlatego dla racjonalnie działającego przedsiębiorstwa zarówno decyzja o implementacji, jak i późniejszej eksploatacji controllingu powinna mieć ekonomiczne uzasadnienie. W przeciwnym razie oznaczałoby to niepotrzebne wydatki, które niczemu nie służą. Pozostaje jedynie niejasna kwestia źródła wiedzy o przydatności controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Skąd wiadomo, że efekty controllingu przewyższają nakłady ponoszone na jego działanie? Można więc postawić następujące pytanie: czy przedsiębiorstwa prowadzą jakąkolwiek ocenę controllingu i jeśli tak, to jakie kryteria brane są w niej pod uwagę?

Celem niniejszego referatu jest próba udzielenia odpowiedzi na powyższe pytanie na podstawie wstępnych wyników badań prowadzonych przez autora na temat oceny controllingu w polskich przedsiębiorstwach.

W pierwszej kolejności zaprezentowany zostanie krótki opis badania, następnie charakterystyka badanej zbiorowości, opis przyjętych rozwiązań w zakresie organizacji controllingu oraz jego oceny.

2. Opis badania

Aby zrealizować tak postawiony cel, autor postanowił przeprowadzić badanie, którego główną ideą było poznanie opinii przedsiębiorstw stosujących *controlling* na temat potrzeby jego oceny. Zadano m.in. dwa następujące pytania:

- Czy dokonujecie Państwo systematycznej oceny funkcjonowania *controllingu*?
 - Czy ocena funkcjonowania *controllingu* jest potrzebna w Państwa przedsiębiorstwie?
- Dodatkowo zapytano ankietowanych o kryteria, które brane są pod uwagę w procesie oceny *controllingu*.

W kwestionariuszu przewidziano zarówno pola wyboru z gotowymi odpowiedziami, jak i miejsca na wolne wypowiedzi respondentów. Zaproponowano następujące kryteria oceny *controllingu*:

- finansowe – koszty i efekty funkcjonowania *controllingu*, koszty i efekty funkcjonowania komórek wspomaganych przez *controlling*,
- sprawnościowe – stopień realizacji zadań– budżetów *controllingu*, stopień realizacji zadań– budżetów komórek wspomaganych przez *controlling*, terminowość dostarczanych informacji, stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych komórek wspomaganych przez *controlling*,
- jakościowe – kompletność, aktualność oraz rzetelność dostarczanych informacji, dopasowanie informacji przygotowywanej przez *controlling* do potrzeb i możliwości interpretacyjnych odbiorców,
- ogólne – liczba nowych rozwiązań – narzędzi zarządzania wprowadzanych przez *controlling* w przedsiębiorstwie, poziom wyspecjalizowania pracowników *controllingu*.

Największym problemem w trakcie przygotowania badań okazało się określenie zbiorowości, która ma zostać poddana badaniu. Autorowi nie udało się odnaleźć takiej bazy danych przedsiębiorstw, która dawałaby możliwość łatwego wyszukiwania jednostek stosujących *controlling*. Wiedza na ten temat jest ciągle rozproszona i nie ujęta w ujednolicony wykaz. W trakcie doboru jednostek do próby badawczej oparto się na metodzie doboru celowego, wykorzystując m.in. następujące źródła informacji:

- bazę firm zweryfikowaną przez autora w trakcie badań wstępnych prowadzonych w latach 2002/2003 na temat oceny *controllingu* w polskich przedsiębiorstwach,
- listy referencyjne firm consultingowych, wdrażających *controlling*,
- internetową bazę przedsiębiorstw (www.teleadreson.pl).

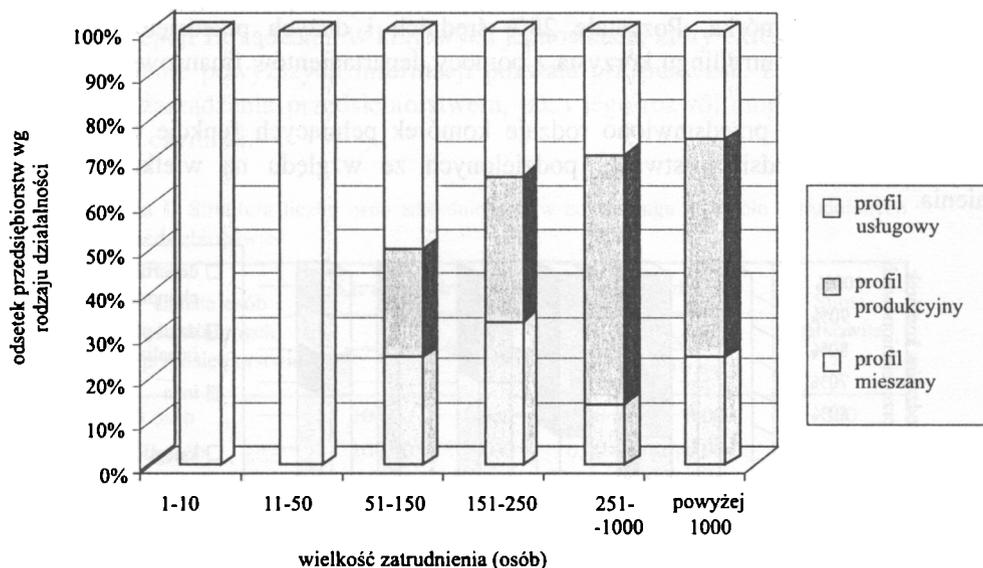
Autor starał się, aby badanie było przeprowadzone w miarę szeroko i uwzględniło różne branże, różne wielkościowo przedsiębiorstwa i różne obszary terytorialne kraju. Przygotowując listę firm, udało się zgromadzić informacje o około 300 jednostkach, które z mniejszym lub większym prawdopodobieństwem stosują *controlling*.

3. Charakterystyka próby badawczej

W pierwszym miesiącu badań napłynęło 27 wypełnionych ankiet. Jedna ankietka została odrzucona z powodu błędów formalnych. Około 42% badanych jednostek

stanowiły przedsiębiorstwa usługowe, 38% produkcyjne, pozostałe 20% to formy mieszane. Na rysunku 1 przedstawiono strukturę badanych przedsiębiorstw podzielonych według profilu oraz wielkości zatrudnienia.

Wśród badanych jednostek zatrudniających do 50 osób występują wyłącznie firmy usługowe. W przedsiębiorstwach większych rośnie odsetek firm produkcyjnych i o profilu mieszanym.



Rys. 1. Struktura przedsiębiorstw według profilu i wielkości zatrudnienia

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Niemal połowa (47%) badanych jednostek to przedsiębiorstwa prywatne. Na drugim miejscu pod względem liczebności występują firmy z udziałem kapitału zagranicznego (27%). Przedsiębiorstwa państwowe stanowią 23% próby, pozostałe 3% to formy mieszane.

Na potrzeby analizy przyjęto klasyfikację przedsiębiorstw według ich wielkości zgodną z ustawą o działalności gospodarczej:

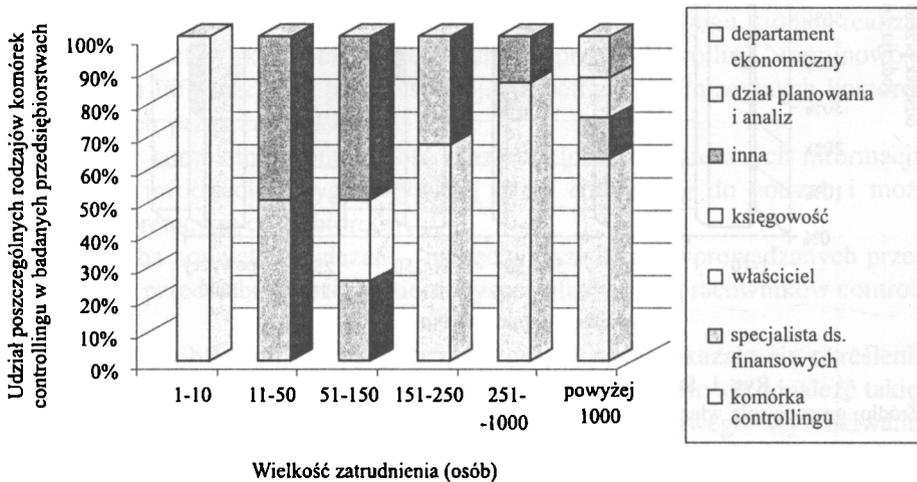
- przedsiębiorstwo małe – od 1 do 50 zatrudnionych,
- przedsiębiorstwo średnie – od 51 do 250 zatrudnionych,
- przedsiębiorstwo duże – powyżej 250 zatrudnionych.

4. Organizacja controllingu w badanych przedsiębiorstwach

W małych przedsiębiorstwach zatrudniających do 50 osób (stanowiły one 15% całej badanej zbiorowości) zadania controllingu realizowane są w połowie przypadków przez właścicieli, rzadziej przez innego specjalistę (25% jednostek) czy dyrek-

tor finansowego (25% jednostek). Warto jednak zauważyć, że w jednostkach typu mikro, a więc nie większych niż 10 osób, controllerem zawsze jest właściciel. W przedsiębiorstwach średnich, zatrudniających między 50 a 150 osób, funkcja controllingu realizowana jest przez działy: księgowości (25% jednostek), finansowy (25% jednostek) lub inną osobę – specjalistę (pozostałe 50% jednostek). *Controlling* instytucjonalny pojawia się dopiero w jednostkach liczących powyżej 150 osób (70% całej zbiorowości). W 72% takich przedsiębiorstwach *controlling* funkcjonuje jako wyodrębniona komórka. Pozostałe 28% średnich i dużych przedsiębiorstw przy realizacji zadań controllingu korzysta z pomocy departamentów finansowych, ekonomicznych i innych.

Na rysunku 2 przedstawiono rodzaje komórek pełniących funkcje controllingu w badanych przedsiębiorstwach, podzielonych ze względu na wielkość zatrudnienia.



Rys. 2. Rodzaje komórek realizujących zadania controllingu w badanych jednostkach według kryterium liczby zatrudnionych w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

W 44% badanych jednostek do realizacji zadań controllingu powołana jest 1 lub 2 osoby. Ponad połowa tych przedsiębiorstw to jednostki średnie i duże, zatrudniające ponad 150 pracowników. Trzy na cztery badane przedsiębiorstwa zatrudniają mniej niż 5 controllerów. Dopiero w jednostkach powyżej 1000 osób liczba controllerów jest wyraźnie większa (więcej informacji na ten temat zaprezentowano w tab. 1). Podobne badania prowadzone w końcu lat dziewięćdziesiątych w Niemczech¹ pokazały, że w niemal 80% badanych przypadków komórka controllingu składała się

¹ K. Benz, *Effizienz des Controlling. Analytische und empirische Ableitung von Merkmalen der Controlling-Effizienz* (praca doktorska) Uniwersytet Bamberg, 12 stycznia 1998.

z 2 do 10 pracowników². Chociaż autorowi nie jest bliżej znana struktura organizacyjna badanych jednostek, a także relacja liczebności kadry zarządzającej do sumy zatrudnionych, to przyjęto, że tak mały udział controllerów w ogólnej liczbie zatrudnionych może świadczyć o tym, że *controlling* w polskich przedsiębiorstwach jest ciągle w fazie budowania pozycji i udowadniania swojej ekonomicznej wartości. Takie stwierdzenie stoi jednak w opozycji do średniego wieku *controllingu* w badanych przedsiębiorstwach, który wynosi ponad 5 lat, oraz całkowitego okresu stosowania tej koncepcji zarządzania w krajowych jednostkach, który określa się na ponad 10 lat. Zestawienie powyższych informacji pozwala przypuszczać, że rola *controllingu* w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, jak i jego rozwój mogą być ograniczane przez różne czynniki.

Tabela 1. Struktura liczby osób zatrudnionych w *controllingu* do ogółu zatrudnionych w przedsiębiorstwie

Liczba osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie	Liczba osób zatrudnionych w <i>controllingu</i>				Suma całkowita
	1-2 osób	3-5 osób	6-10 osób	powyżej 10 osób	
1-10 osób	100,00	0,00	0,00	0,00	100
11-50 osób	100,00	0,00	0,00	0,00	100
51-150 osób	50,00	50,00	0,00	0,00	100
151-250 osób	66,67	33,33	0,00	0,00	100
251-1000 osób	57,14	28,57	14,29	0,00	100
powyżej 1000 osób	0,00	37,50	37,50	25,00	100
Suma całkowita [%]	44,00	32,00	16,00	8,00	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

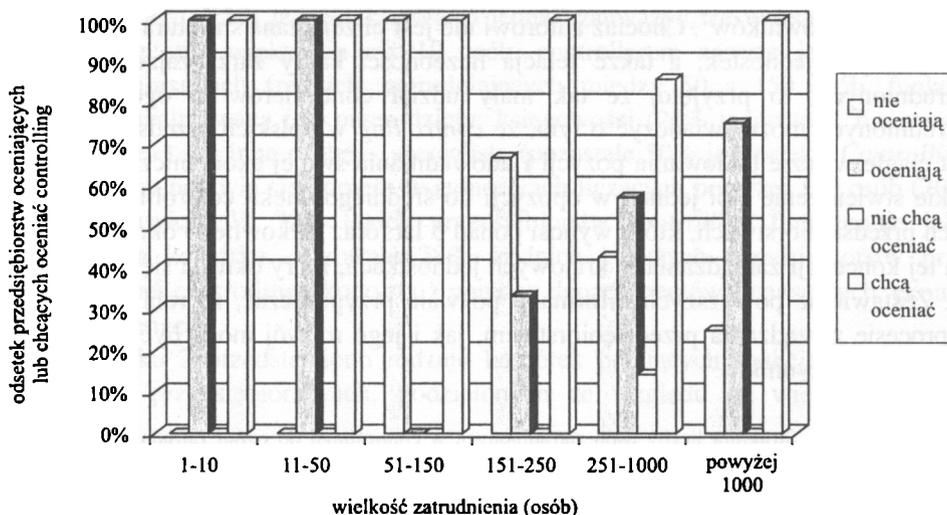
5. Ocena *controllingu* w badanych przedsiębiorstwach

Na pytanie, czy ocena funkcjonowania *controllingu* jest potrzebna w badanym przedsiębiorstwie 96%, ankietowanych odpowiedziało twierdząco. Pozostałe 4% jednostek jest zainteresowanych prowadzeniem takiej oceny w przyszłości. Niemal 60% firm dokonuje systematycznej oceny funkcjonowania *controllingu* i są to przede wszystkim przedsiębiorstwa małe i duże. Jedynie 15% firm o średniej wielkości prowadzi taką ocenę. Więcej szczegółów na ten temat przedstawiono na rys. 3.

Analizując zgromadzone wyniki można wyodrębnić kilka grup jednostek, których odpowiedzi na temat oceny *controllingu* istotnie się różniły:

- do 50 osób – przedsiębiorstwa małe,

² Wskaźnik podobieństwa struktury zatrudnienia badanych przedsiębiorstw polskich i niemieckich wynosi ponad 80%.



Rys. 3. Struktura przedsiębiorstw oceniających controlling i wyrażających taką chęć, podzielona według wielkości zatrudnionych w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

- od 51 do 150 osób – przedsiębiorstwa średnie,
- od 151 do 1000 osób – przedsiębiorstwa średnie i duże,
- powyżej 1000 osób – przedsiębiorstwa duże.

W grupie przedsiębiorstw małych, liczących do 50 osób, wszystkie badane jednostki dokonują oceny controllingu, a także deklarują chęć prowadzenia jej w przyszłości. Najczęściej wskazywane kryteria oceny to: koszty controllingu oraz aktualność i rzetelność dostarczanych informacji. Warto jednak zauważyć, że rozwiązania stosowane w zakresie organizacji controllingu w tych jednostkach są dosyć specyficzne. W żadnym małym przedsiębiorstwie nie wyodrębniono komórki controllingu, a jego funkcja jest realizowana przede wszystkim przez właściciela lub specjalistę ds. finansowych. Zadania realizowane przez *controlling* są stosunkowo proste. Ankietowani najczęściej wymieniali: planowanie i kontrolę budżetową oraz analizy ekonomiczno-finansowe. Wszystkie badane firmy w tej grupie reprezentują sektor prywatny oraz profil usługowy, w którym problemy decyzyjne są mniej skomplikowane niż w firmach produkcyjnych.

Ocena controllingu w małych przedsiębiorstwach może być więc ukryta w szerszym procesie kontroli, np. stopnia wykonania budżetów przychodów i kosztów dla całej jednostki. Może być także oparta na parametrach jakościowych, nieformalnych, np. słownej opinii przełożonego czy właściciela na temat rzetelności dostarczanych informacji. Najprawdopodobniej jednak nie polega ona na sporządzeniu osobnego, specjalnie przygotowanego dla controllingu raportu oceny.

Żadna z badanych jednostek zatrudniających pomiędzy 50 a 150 osób nie dokonuje systematycznej oceny controllingu, chociaż, dla odmiany, każda z nich

widzi taką potrzebę. Jeśli dochodzi do incydentalnej oceny to brane są w niej pod uwagę prawie wyłącznie kryteria sprawnościowe, jak stopień zaspokojenia potrzeb decyzyjnych komórek wspomaganych przez controlling oraz jakościowe w rozumieniu kompletności i aktualności dostarczanych informacji. Brak usystematyzowania procesu oceny controllingu może wynikać z kilku kwestii:

- zadania controllingu są realizowane przez takie komórki, jak księgowość czy dział finansowy, a takie połączenie wielu obowiązków w jednym obszarze zdecydowanie pogarsza możliwości kontroli i oceny realizacji zadań cząstkowych (zadania controllingu są ukryte w zadaniach większych działów),
- podstawowe mierniki finansowe oceny (np. koszty) są trudne do precyzyjnego określenia.

Połowa przedsiębiorstw zatrudniających pomiędzy 150 a 1000 osób dokonuje systematycznej oceny controllingu, natomiast 90% z nich czuje potrzebę prowadzenia takiej oceny w przyszłości. Istnieje duża zgodność wśród respondentów co do tego, że w procesie oceny należy brać pod uwagę zarówno kryteria finansowe (głównie koszty funkcjonowania controllingu, lecz także komórek wspomaganych przez controlling), sprawnościowe (np. stopień realizacji zadań, czy stopień zaspokojenia potrzeb komórek wspomaganych przez controlling), jak i jakościowe (np. jakość informacji). Wynika to m.in. z szerokiego zakresu zadań stawianych przed controllingiem: budżetowanie i kontrola budżetowa, analizy ekonomiczno-finansowe, dostarczanie bieżących informacji na potrzeby procesu decyzyjnego, planowanie strategiczne, planowanie inwestycji, przygotowywanie sprawozdań i raportów.

Prowadzenie usystematyzowanej oceny controllingu w jednostkach należących do tej grupy wydaje się łatwiejsze niż w poprzednich przypadkach, ponieważ aż 80% badanych jednostek ma wydzieloną komórką controllingu. Pozwala to na bardziej precyzyjne przypisanie kosztów do realizowanych zadań, a także stwarza możliwości oszacowania efektywności controllingu. Sprzyja temu także stosowanie wsparcia informatycznego dla controllingu. Aż 60% jednostek posiada specjalistyczne oprogramowanie wspomagające controlling, a kolejne 20% zamierza je wdrożyć w przyszłości (w przeciwieństwie do wcześniejszych grup, w których tylko nieliczne jednostki posiadają takie narzędzia).

Ostatnią grupę stanowią przedsiębiorstwa zatrudniające więcej niż 1000 osób. Ich odsetek stanowi ponad 30% badanej zbiorowości. Trzy czwarte tych jednostek dokonuje systematycznej oceny controllingu, natomiast wszystkie zgodnie deklarują taką potrzebę. Respondenci wskazują następujące kryteria oceny controllingu:

- sprawnościowe, przede wszystkim stopień realizacji zadań controllingu, terminowość, dopasowanie do potrzeb odbiorców,
- jakościowe – dostarczanych informacji, głównie ich aktualność, rzetelność i kompletność,
- inne kryteria, jak np. liczba nowych rozwiązań dostarczanych przez *controlling* na potrzeby zarządzania,

Koszty funkcjonowania controllingu nie odgrywają dla większości badanych jednostek istotnej roli w procesie oceny.

W ponad 60% przedsiębiorstw należących do tej grupy wyodrębniono komórkę controllingu, przy czym są to przede wszystkim firmy produkcyjne. Pozostałe 40% jednostek (głównie firm usługowo-handlowych) korzysta przede wszystkim z działów ekonomiczno-finansowych. Wydaje się, że duży odsetek przedsiębiorstw chcących oceniać *controlling* to przede wszystkim efekt szerokiego spektrum działania, a także rozbudowania struktury controllingu w badanych jednostkach. Średnia liczebność komórki controllingu to niemal 10 osób. Pojawia się *controlling* centralny i obszarowy (przypisany do poszczególnych funkcji organicznych). Zakres zadań controllingu przedstawia się bardzo podobnie jak w przedsiębiorstwach o wielkości od 150 do 1000 zatrudnionych.

6. Zakończenie

Przedsiębiorstwa polskie coraz częściej stosują *controlling* jako narzędzie wspomagające proces decyzyjny. Również w literaturze fachowej nie brakuje pozycji szczegółowo zajmujących się problematyką wdrażania i funkcjonowania controllingu. Warto jednak zauważyć, że niezmiernie rzadko podejmuje się rzeczową dyskusję na temat skuteczności i efektywności jego działania.

Wstępne wyniki badań ankietowych prowadzonych przez autora dowodzą, że większość polskich przedsiębiorstw stosujących *controlling* samodzielnie podejmuje próbę jego oceny. Podstawowymi kryteriami takiej oceny są: sprawność działania, jakość dostarczanych informacji oraz koszty i efekty controllingu.

Warto zauważyć, że chociaż próba badawcza nie była duża (wyniki ankiety są nadal gromadzone), to analiza wyników wykazała dużą zbieżność opinii, jaką respondenci wyrażali na temat celowości oceny controllingu. Fakt, że aż 96% z zapytanych jednostek gospodarczych odczuwa potrzebę prowadzenia takiej oceny można śmiało potraktować jako przesłankę podjęcia dalszych badań nad tym zagadnieniem.

ESTIMATION OF CONTROLLING IN POLISH ENTERPRISES

Summary

In the article initiative results of research concerning estimation of controlling in Polish enterprises are presented. The author's intention is to collect opinions of managers on relevance of controlling estimation. In the second place respondents were asked for criteria which should be included in this kind of estimation. Information gathered in the research confirms usefulness of such a topic and it is premise to take up the discussion on effectiveness of controlling in the future.