

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

PROBLEMY WDRAŻANIA CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWACH WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

1. Wstęp

Wdrażanie koncepcji controllingu w przedsiębiorstwie, jak każda zmiana, budzi opór i powoduje wiele problemów. Podstawową barierą przy wdrażaniu controllingu jest konieczność kompleksowych działań, które należy podjąć, aby w sposób skuteczny objąć systemem controllingowym wszystkie obszary przedsiębiorstwa. Problemy wdrażania controllingu mogą wynikać również z niechęci kierowników do jakichkolwiek zmian oraz z braku zainteresowania jakimkolwiek działaniem. Ponadto czasochłonny i dość kosztowny charakter controllingu często zniechęca właścicieli do podjęcia działań wdrożeniowych.

Według J. Moñki, największą przeszkodą przy wprowadzaniu controllingu w przedsiębiorstwie są ludzie, a ściślej – ich naturalna niechęć do wszystkiego co nowe, do wszelkich zmian, które mogą im przynieść np. więcej pracy i odpowiedzialności przy tym samym lub niższym wynagrodzeniu [3, s. 45]. Również J. Goliszewski podkreśla, że krytycznym punktem implementacji kompleksowych procedur controllingu jest brak przekonania kierownictwa i pracowników o potrzebie wprowadzenia controllingu. W celu uzyskania niezbędnej akceptacji należy prowadzić różnego rodzaju akcje informacyjne [1, s. 134].

Zdanie to podziela także M. Komendarek, twierdząc, że pokonanie bariery psychologicznej, czyli przekonanie do koncepcji controllingu wszystkich uczestników procesu, wymaga przełamania dotychczas zakorzenionego w nich przeświadczenia, że to nie oni, a ktoś inny ma wpływ na wynik firmy [2, s. 45].

Przede wszystkim naczelne kierownictwo musi być przekonane o przydatności controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem oraz przekonać o jego skuteczności menedżerów niższych szczebli i pozostałych pracowników, którzy będą pomocni we wdrażaniu i późniejszej realizacji zadań controllingu.

2. Metodyka badań

Głównym celem badań była identyfikacja problemów występujących podczas wdrażania systemu controllingu celem poprawy gospodarności przedsiębiorstw. W badaniach ankietowych wzięło udział 169 przedsiębiorstw z województwa warmińsko-mazurskiego, zatrudniających powyżej 50 pracowników. Wybór tych jednostek został podyktowany tym, że zgodnie z Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, podmioty te przy obrocie rocznym 800 tys. euro zobligowane są do prowadzenia pełnej księgowości, co pozwoli na uzyskanie potrzebnych informacji. W ankietowanej próbie znalazły się te podmioty gospodarcze, które wyraziły gotowość do współpracy oraz wdrożyły system controllingu (59 z 169 ankietowanych przedsiębiorstw).

3. Problemy stosowania controllingu

Implementacja systemu controllingu pochłania dużo czasu, nakładów finansowych, wymaga zmian organizacyjnych, konsekwencji, zdecydowania i determinacji ze strony zarówno kierownictwa naczelnego, jak i kierownictwa poszczególnych centrów gospodarczych, nieustannego kierowania poszczególnymi procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie oraz zaangażowania wszystkich pracowników danej organizacji w budowę tego systemu. Praktyczne wdrażanie controllingu w przedsiębiorstwach może przysporzyć zatem wielu trudności. Rozkład odpowiedzi, dotyczących najczęstszych problemów, jakie firmy napotkały w trakcie wprowadzania tej koncepcji do swoich przedsiębiorstw, przedstawia tab. 1.

Najwięcej problemów podczas implementacji controllingu przysporzyło ankietowanym przedsiębiorstwom zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego. Ponad połowa badanych firm zgłosiła trudności spowodowane złym stanem wyposażenia przedsiębiorstwa w sprzęt komputerowy lub niewystarczającą bazą komputerową, na którą składają się często przestarzałe i niekompatybilne systemy komputerowe, oraz brakiem właściwych programów, wspomagających zarządzanie.

Drugim poważnym problemem, który napotkały badane przedsiębiorstwa przy budowie systemu, był dobór odpowiednich narzędzi controllingu, począwszy od instrumentów rachunkowości zarządczej (wyboru rachunku kosztów adekwatnego do potrzeb, np. jedno- lub wielostopniowego rachunku kosztów marży pokrycia kosztów stałych) poprzez metody analizy finansowej (analiza prognozy rentowności, analiza wskaźnikowa) aż do instrumentów zarządczych, kładących nacisk na inne niż rachunkowe narzędzia wspomagania zarządzania. Problemy doboru odpowiednich instrumentów controllingu pojawiły się prawie w co trzeciej ankietowanej firmie.

Tabela 1. Problemy wdrażania systemu controllingu w badanych firmach

Lp.	Problemy wdrażania controllingu	Liczba firm	Udział procentowy
1	Niechęć personelu do zmian	11	18,64
2	Niskie kwalifikacje personelu	11	18,64
3	Wysokie koszty wdrażania controllingu	10	16,95
4	Dobór odpowiednich instrumentów controllingu	18	30,5
5	Wyodrębnienie organizacyjne centrów odpowiedzialności	13	22,03
6	Zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego	31	52,54
7	Stan wyposażenia firmy w sprzęt komputerowy	6	10,17
8	Żadne	10	16,95
Razem badanych firm		59	100

Uwaga: możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Nie mniej problemów przysporzyło badanym przedsiębiorstwom właściwe wyodrębnienie organizacyjne centrów odpowiedzialności, wiążące się najczęściej ze zmianami w strukturze organizacyjnej oraz w zakładowym planie kont, pozwalającymi na odpowiednie ujmowanie kosztów, umożliwiające ocenę ośrodków odpowiedzialności oraz ustalenie rzeczywistych kosztów ponoszonych przez komórki organizacyjne. Trudności w organizacyjnym wyodrębnieniu ośrodków odpowiedzialności mogą zatem wynikać ze stopnia skomplikowania dotychczasowej organizacji przedsiębiorstwa, możliwości przyporządkowania wydzielonych zadań pracownikom oraz stopnia złożoności tych zadań. Ponadto mogą pojawić się problemy dotyczące zdefiniowania zasięgu ośrodków, doboru właściwych celów i zadań dla poszczególnych ośrodków, wprowadzenia właściwego stylu zarządzania czy też ustalenia zakresu uprawnień i odpowiedzialności kierowników wyodrębnionych ośrodków. Organizacyjnemu wydzieleniu poszczególnych centrów musi towarzyszyć również zwiększenie samodzielności jednostek organizacyjnych oraz zapewnienie odpowiedniego zasilenia informacyjnego.

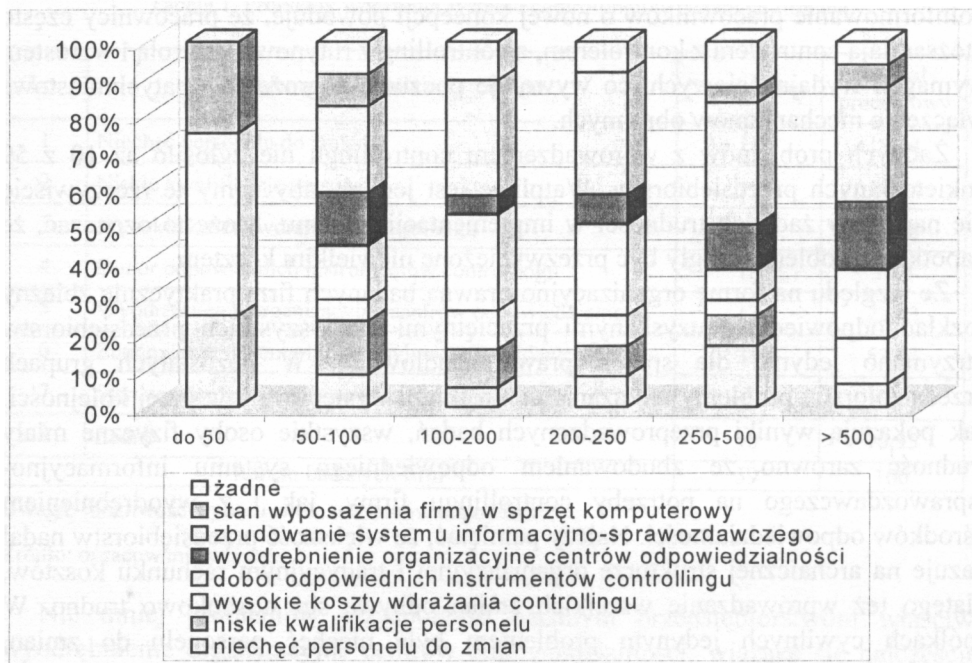
Niechęć personelu do zmian oraz niskie kwalifikacje pracowników czy też brak wyspecjalizowanego personelu w zakresie controllingu stanowiły barierę na drodze do jego wdrażania w blisko co piątej badanej firmie. Każda zmiana z reguły budzi sprzeciw wśród pracowników. Problemy wdrażania controllingu mogą wynikać nie tylko z niechęci do wprowadzania jakichkolwiek zmian oraz braku zainteresowania jakimkolwiek działaniem w przedsiębiorstwie. Opór ze strony personelu do wprowadzenia koncepcji controllingu w przedsiębiorstwie może wynikać głównie ze strachu przed kontrolą, utratą władzy, manipulacją itp. Niedostateczne

poinformowanie pracowników o nowej koncepcji powoduje, że pracownicy często utożsamiają controllera z kontrolerem, a controlling z rutynową kontrolą i wzrostem wymagań wydajnościowych, co wywołuje poczucie zagrożenia i natychmiastowe włączenie mechanizmów obronnych.

Żadnych problemów z wprowadzeniem controllingu nie zgłosiło aż 10 z 59 ankietowanych przedsiębiorstw. Wątpliwe jest jednak, aby firmy te rzeczywiście nie napotkały żadnych trudności w implementacji systemu. Może to oznaczać, że napotkane problemy mogły być przewyżczone niewielkim kosztem.

Ze względu na formę organizacyjno-prawną badanych firm praktycznie zbieżny rozkład odpowiedzi z uzyskanymi przeciętnymi dla wszystkich przedsiębiorstw otrzymano jedynie dla spółek prawa handlowego. W pozostałych grupach przedsiębiorstw problemy wdrażania controllingu występowały w innej kolejności. Jak pokazują wyniki przeprowadzonych badań, wszystkie osoby fizyczne miały trudność zarówno ze zbudowaniem odpowiedniego systemu informacyjno-sprawozdawczego na potrzeby controllingu firmy, jak i z wyodrębnieniem ośrodków odpowiedzialności. Należy pamiętać, że większość przedsiębiorstw nadal bazuje na archaicznej strukturze organizacyjnej i tradycyjnym rachunku kosztów, dlatego też wprowadzanie wszelkich zmian odbywa się stosunkowo trudno. W spółkach cywilnych jedynym problemem była niechęć personelu do zmian, natomiast w przypadku spółdzielni niskie kwalifikacje personelu.

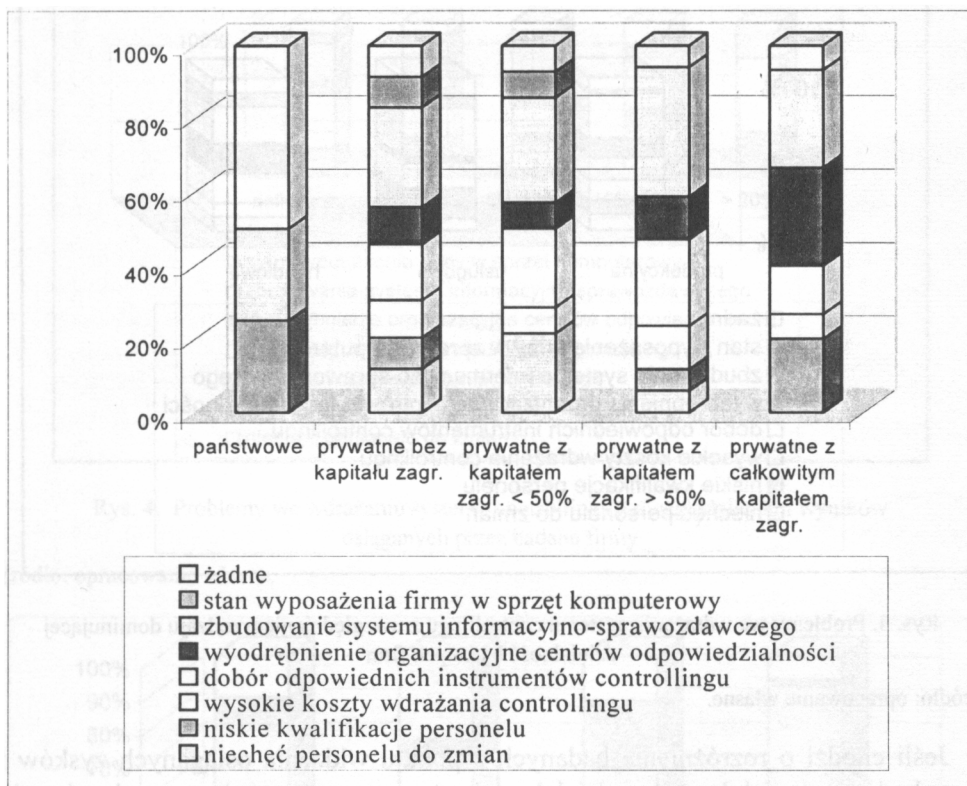
Jeśli chodzi o związek stosowania controllingu z liczbą zatrudnionych (rys. 1), to można zauważyć, że im większa firma, tym więcej respondentów zgłaszało problem związany ze zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego na potrzeby controllingu. Główną barierą we wdrażaniu controllingu we wszystkich małych firmach były wysokie koszty jego implementacji. Połowa z tych firm borykała się również z niechęcią personelu do zmian oraz ze słabym wyposażeniem firmy w sprzęt komputerowy. W jednostkach gospodarczych zatrudniających do 100 pracowników, poza zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego, problemem były w równym stopniu (23,8%) niskie kwalifikacje personelu, dobór odpowiednich instrumentów controllingu i wyodrębnienie organizacyjne centrów odpowiedzialności. Firmy zatrudniające od 100 do 250 pracowników narzekały głównie na trudności związane ze zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego oraz z dobraniem odpowiednich instrumentów controllingu. Co trzecie przedsiębiorstwo o zatrudnieniu od 250 do 500 pracowników musiało pokonywać niechęć personelu do zmian. Ponad połowa firm zatrudniających powyżej 500 pracowników miała problemy ze zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego, doborem odpowiednich instrumentów controllingu oraz organizacyjnym wyodrębnieniem centrów odpowiedzialności, natomiast żadne z tych przedsiębiorstw nie narzekało na brak wykwalifikowanych pracowników.



Rys. 1. Problemy we wdrażaniu systemu controllingu w badanych firmach a wielkość przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

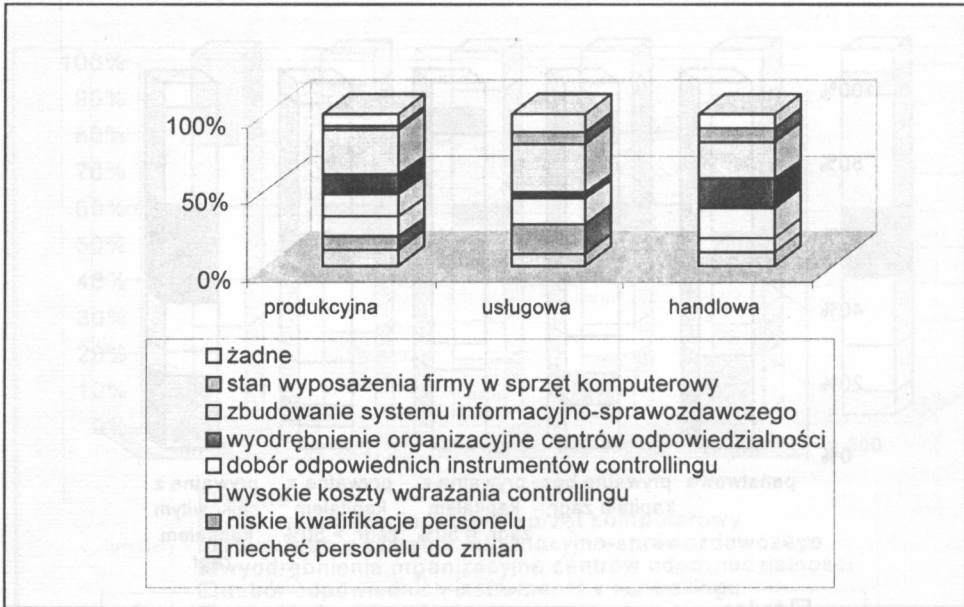
Problemy pojawiające się podczas wdrażania controllingu zmieniają się również wraz z formą własności. W miarę wzrostu udziału kapitału zagranicznego coraz większym problemem było zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego (rys. 2). Połowa przedsiębiorstw państwowych nie zgłosiła żadnych problemów związanych z wdrażaniem controllingu. Jedyne co czwarte takie przedsiębiorstwo miało problem ze zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego oraz z niskimi kwalifikacjami personelu. Największą różnorodność problemów podczas wdrażania controllingu odnotowano w firmach prywatnych, bazujących wyłącznie na kapitale polskim. Połowa z tych firm miała trudności z budową systemu informacyjno-sprawozdawczego oraz blisko w co piątej takiej firmie wystąpiły pozostałe z wymienionych problemów. Połowa przedsiębiorstw prywatnych z częściowym udziałem kapitału zagranicznego napotkała, oprócz trudności z wdrożeniem systemu informacyjno-sprawozdawczego, barierę w postaci niechęci personelu do zmian. Firmy całkowicie bazujące na kapitale zagranicznym miały problem z organizacyjnym wyodrębnieniem centrów odpowiedzialności i z brakiem wykwalifikowanych pracowników.



Rys. 2. Problemy we wdrażaniu systemu controllingu z uwzględnieniem formy własności badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

Różnice w problemach wdrażania systemu controllingu występują również w przekroju działalności gospodarczej (rys. 3). Nadal największą trudność, bez względu na rodzaj dominującej działalności, sprawiało firmom zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego. Najwięcej różnorodnych problemów zgłaszały przedsiębiorstwa produkcyjne. Dla przedsiębiorstw usługowych wysokie koszty implementacji systemu nie stanowiły problemu, za to firmy te odczuwały brak wykwalifikowanych pracowników. Z kolei firmy handlowe nie narzekały na niskie kwalifikacje personelu, natomiast co trzecie przedsiębiorstwo handlowe napotkało trudności z doбором odpowiednich instrumentów controllingu oraz wyodrębnieniem organizacyjnym centrów odpowiedzialności.

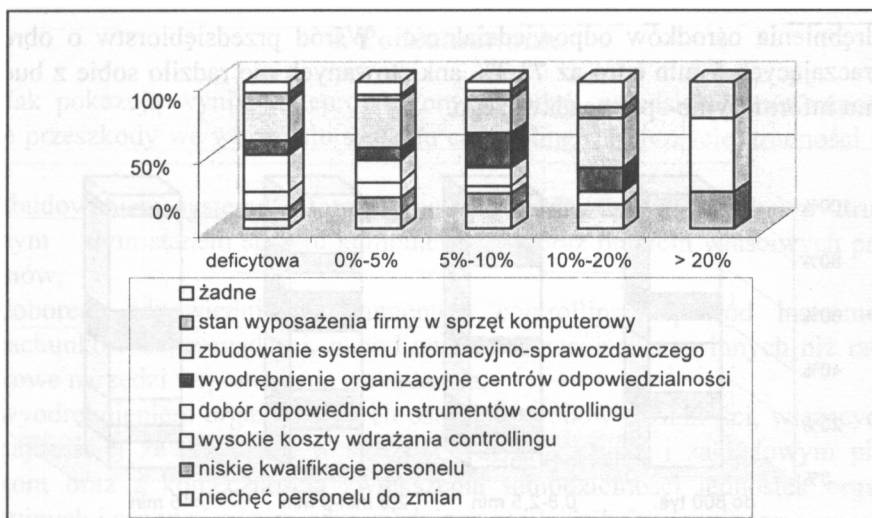


Rys. 3. Problemy we wdrażaniu systemu controllingu z uwzględnieniem rodzaju dominującej działalności badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

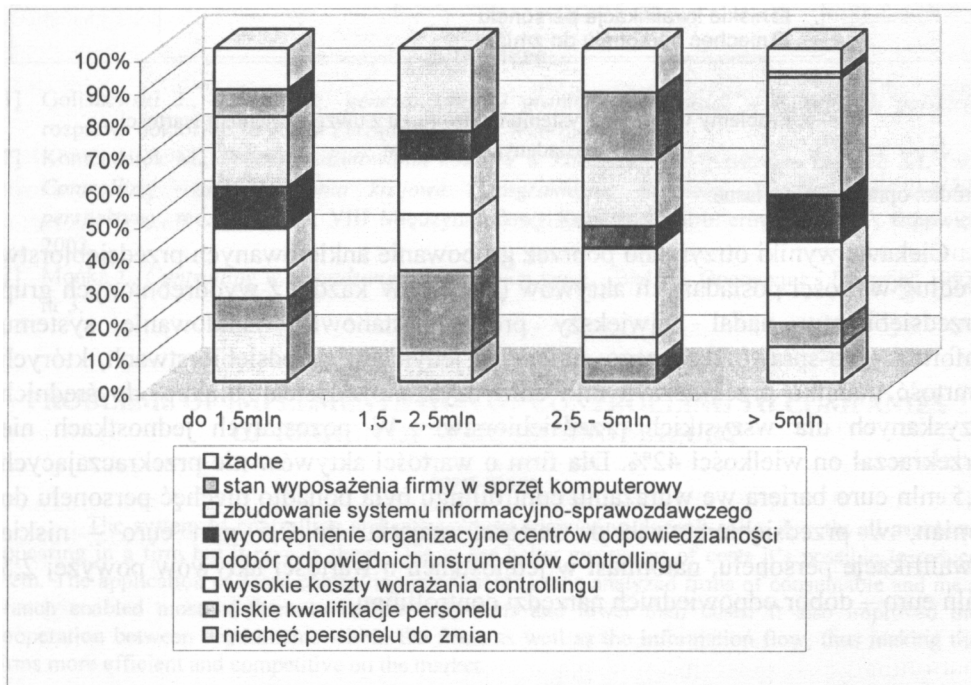
Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych z punktu widzenia osiągniętych zysków i przychodów z całokształtu działalności, to zauważalna jest tendencja do występowania większej liczby problemów w firmach o deficytowej i niskiej rentowności niż w przedsiębiorstwach o najwyższej rentowności (rys. 4). W jednostkach gospodarczych osiągających zyski powyżej 20% zanotowano tylko trzy rodzaje problemów: dobór odpowiednich instrumentów controllingu (100%), niskie kwalifikacje personelu (50%) oraz zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego (50%).

Jeśli wziąć pod uwagę wielkość osiągniętych przychodów z całokształtu działalności (rys. 5), głównymi barierami we wdrażaniu systemu controllingu dla firm o najniższych przychodach było zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego (60%), niechęć personelu do zmian oraz wysokie koszty implementacji systemu. Przedsiębiorstwa osiągające przychody do 2,5 mln euro najczęściej narzekały na trudności związane z budową systemu informacyjno-sprawozdawczego (41,7%) oraz z doбором odpowiednich instrumentów controllingu (33,3%). Blisko co piąta firma osiągająca przychody do 5 mln euro napotkała bariery w postaci wysokich kosztów wprowadzenia controllingu, niskich kwalifikacji personelu i jego niechęci do zmian oraz organizacyjnego



Rys. 4. Problemy we wdrażaniu systemu controllingu z uwzględnieniem wyników osiągniętych przez badane firmy

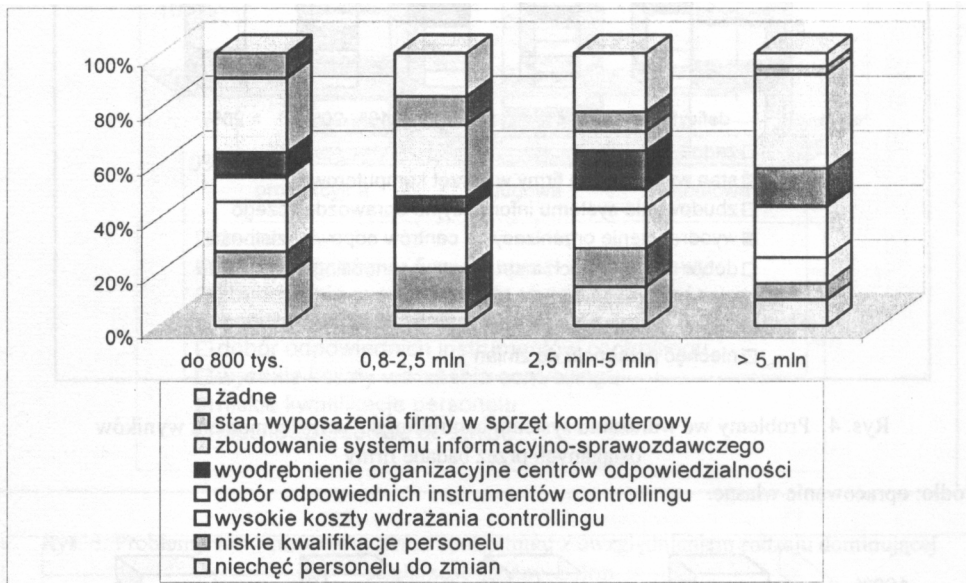
Źródło: opracowanie własne.



Rys. 5. Problemy we wdrażaniu systemu controllingu z uwzględnieniem osiągniętych przychodów z całokształtu działalności firmy

Źródło: opracowanie własne.

wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności. Wśród przedsiębiorstw o obrotach przekraczających 5 mln euro aż 73,3% ankietowanych nie radziło sobie z budową systemu informacyjno-sprawozdawczego.



Rys. 6. Problemy wdrażania systemu controllingu z uwzględnieniem wartości posiadanych aktywów

Źródło: opracowanie własne.

Ciekawe wyniki otrzymano poprzez grupowanie ankietowanych przedsiębiorstw według wartości posiadanych aktywów (rys. 6). W każdej z wyodrębnionych grup przedsiębiorstw nadal największy problem stanowiło zbudowanie systemu informacyjno-sprawozdawczego, natomiast jedynie w przedsiębiorstwach, których wartość majątku przekracza 5 mln euro uzyskano odsetek zbliżony do średnich uzyskanych dla wszystkich przedsiębiorstw. W pozostałych jednostkach nie przekraczał on wielkości 42%. Dla firm o wartości aktywów nie przekraczających 1,5 mln euro barierą we wdrażaniu controllingu była ponadto niechęć personelu do zmian, w przedsiębiorstwach o wartości majątku do 2,5 mln euro – niskie kwalifikacje personelu, natomiast w jednostkach o wartości aktywów powyżej 2,5 mln euro – dobór odpowiednich narzędzi controllingu.

4. Podsumowanie

Jak pokazują wyniki przeprowadzonych badań, przedsiębiorstwa napotykają różne przeszkody we wdrażaniu systemu controllingu. Najczęściej trudności wiążą się z:

- zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego, dodatkowo utrudnionym złym stanem sprzętu komputerowego oraz brakiem właściwych programów,
- doбором odpowiednich instrumentów controllingu spośród instrumentów rachunkowości zarządczej, metod analizy finansowej oraz innych niż rachunkowe narzędzi wspomagania zarządzania,
- wyodrębnieniem organizacyjnych ośrodków odpowiedzialności, wiążących się najczęściej ze zmianami w strukturze organizacyjnej i zakładowym planem kont oraz z koniecznością zwiększenia samodzielności jednostek organizacyjnych i zapewnienia im odpowiedniego zasilenia informacyjnego.

Skuteczne przewyciężenie powyższych ograniczeń stanowi warunek konieczny pomyślnego wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwie, pozwalającego na osiągnięcie szeregu istotnych korzyści.

Literatura

- [1] Goliżewski J., *Controlling: geneza, istota i granice skuteczności w warunkach polskich*, rozprawa doktorska, Wydział Zarządzania UW, Warszawa, 1996.
- [2] Komendarek M., *Proces budżetowania kosztów w Zakładzie Energetycznym Legnica SA*, [w:] *Controlling – doświadczenia krajowe i zagraniczne. Problemy, projekty, instrumenty, perspektywy*, red. H. Błoch, VIII Międzynarodowy Kongres Controllerów, PROFIT, Katowice 2002.
- [3] Mońka J., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Badania Operacyjne i Decyzje” 1993, nr 3.

PROBLEMS OF IMPLEMENTATION OF CONTROLLING TO COMPANIES OF REGION OF WARMIA AND MAZURY

Summary

The system of controlling and management accounting doesn't solve directly all problems appearing in a firm but it reveals them. Due to the better awareness of costs it's possible to reduce them. The application of some controlling instruments in the analyzed firms of consumable and meat branch enabled most of them to realize their aims and lower their costs. It also improved the cooperation between departments within the firms as well as the information flow, thus making the firms more efficient and competitive on the market.