

**Janusz Marek Lichtarski, Krzysztof Nowosielski**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **METODYKA POMIARU STANU ZAAWANSOWANIA CONTROLLINGU W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH**

### **1. Wstęp**

Rosnąca złożoność i zmienność otoczenia stanowi przesłankę do wdrażania i rozwoju współczesnych koncepcji i metod zarządzania przedsiębiorstwem. Dotyczy to dużych podmiotów gospodarczych, posiadających rozbudowane i sformalizowane systemy zarządzania, jak również przedsiębiorstw z sektora małych i średnich firm (MŚP). Specyfika przedsiębiorstw tej klasy powoduje jednak, że stosowane przez ich właścicieli i menedżerów koncepcje i metody zarządzania różnią się od rozwiązań stosowanych w dużych przedsiębiorstwach pod względem charakteru, stopnia zaawansowania i skomplikowania.

Jedną z najbardziej rozpowszechnionych, zarówno w literaturze, jak i w praktyce gospodarczej, współczesnych koncepcji i metod zarządzania przedsiębiorstwem jest controlling. Controlling można bardzo ogólnie określić jako system wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem, ze szczególnym naciskiem na planowanie i kontrolę działalności.

Celem niniejszego opracowania jest prezentacja metodyki pomiaru zaawansowania controllingu oraz wyników badań empirycznych przeprowadzonych z jej wykorzystaniem. W literaturze przedmiotu istnieją znaczne rozbieżności w podejściu do badania i opisu stanu zaawansowania controllingu. Jedni autorzy koncentrują się na zadaniach controllingu – inni na narzędziach czy komórkach controllingu. Wynika to m.in. z niejednoznaczności rozumienia samego pojęcia i istoty controllingu, jego złożoności i możliwości wieloaspektowego traktowania (aspekt funkcjonalny, instrumentalny, instytucjonalny itd.)

Narzędzie opracowane przez autorów zakłada badanie (pomiar) stanu zaawansowania controllingu w sześciu obszarach. Są to zadania realizowane w ramach controllingu, objęte nim obszary funkcjonalne, wykorzystywane instrumenty, wspomaganie systemem informatycznym, centra odpowiedzialności i instytucjonalizacja komórki ds. controllingu.

Podstawą do napisania artykułu były studia krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz trzy projekty badawcze przeprowadzone przez autorów. Dwa zakończone już projekty związane były z przygotowywanymi rozprawami doktorskimi, trzeci projekt powstał w wyniku połączenia zainteresowań, doświadczeń i późniejszych wysiłków autorów. Zaowocowało to uruchomieniem trwającego obecnie Projektu Naukowo-Badawczego „OCTOPUS-CONTROLLING”, którego celem jest identyfikacja stanu zaawansowania i perspektyw rozwoju controllingu w polskich przedsiębiorstwach<sup>1</sup>. Dotychczas w badaniach wzięły udział 34 przedsiębiorstwa z sektora MŚP. Obecna wielkość próby badawczej nie pozwala na uogólnianie wyników, dlatego też rozważania przedstawione w dalszej części opracowania mają na celu jedynie zasygnalizowanie pewnych zjawisk, a nie ich ostateczne potwierdzanie.

## **2. Specyfika małych i średnich przedsiębiorstw i ich znaczenie w gospodarce narodowej**

W literaturze istnieje wiele klasyfikacji przedsiębiorstw pod względem ich wielkości, a co za tym idzie – wiele definicji małego i średniego przedsiębiorstwa. Poszczególne koncepcje biorą pod uwagę szereg kryteriów ilościowych i jakościowych. Definicje uwzględniające kryteria ilościowe mają na celu zdefiniowanie wielkości przedsiębiorstwa za pomocą pewnych bezwzględnych miar, jak np. wielkość zatrudnienia, wartość obrotu czy kapitału. Tak więc np. zgodnie z obowiązującą od 1 stycznia 2005 r. definicją wynikającą z rozporządzenia Komisji Europejskiej 70/2001, zmienionego przez rozporządzenie 364/2004:

- mikroprzedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników, a jego roczny obrót nie przekracza 2 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 2 mln euro,
- małe przedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników, a jego roczny obrót nie przekracza 10 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 10 mln euro,
- średnie przedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 250 pracowników, a jego roczny obrót nie przekracza 50 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 43 mln euro.

---

<sup>1</sup> Szerzej na temat Projektu Naukowo-Badawczego „OCTOPUS-CONTROLLING” zob. [5; 6] oraz utworzoną na potrzeby tego projektu witrynę internetową [www.e-controlling.ae.wroc.pl](http://www.e-controlling.ae.wroc.pl).

Przedstawiona definicja dotyczy tzw. przedsiębiorstw niezależnych, w przypadku przedsiębiorstw partnerskich i związanych stosowane są dodatkowo obostrzenia dotyczące wielkości udziałów i głosów innych jednostek.

Zbliżoną definicję zawiera ustawa o rachunkowości, w której wyróżniono jednostki gospodarcze mogące ze względu na swą wielkość sporządzać sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej. Muszą one spełniać dwa z trzech warunków: średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 50 osób, suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 2 mln euro, przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 4 mln euro<sup>2</sup>.

Analizując przedstawione klasyfikacje, warto podkreślić duże zróżnicowanie między małymi przedsiębiorstwami (szczególnie mikro) a średnimi. Pewne wątpliwości budzi zatem zaliczanie ich do jednej grupy i posługiwanie się w odniesieniu do nich pojęciem sektora MŚP.

Do analizy problemów związanych z zarządzaniem bardziej przydatne wydają się definicje bazujące na kryteriach jakościowych. Podkreśla się w nich przede wszystkim takie cechy małego przedsiębiorstwa, jak (zob. [2, s. 18; 7, s. 19-20; 10, s. 60; 12, s. 36-41]):

- jedność własności i zarządzania, co oznacza, że właściciel sam zarządza przedsiębiorstwem i osobiście podejmuje większość decyzji,
- specyficzny typ gospodarki finansowej, opartej w dużym stopniu na zasobach własnych (rodzinnych), mocno związanej z gospodarką finansową właściciela i rzadko posiłkującej się długoterminowymi kredytami bankowymi,
- niezależność ekonomiczna i prawna, przejawiająca się możliwością wprowadzania w życie inicjatyw we własnym zakresie i na własne ryzyko,
- specyficzna struktura organizacyjna i metody zarządzania, cechujące się prostotą, niskim stopniem formalizacji, otwartością na zmiany i dużą elastycznością,
- bezpośredni kontakt właściciela z pracownikami, umożliwiający kształtowanie bezpośrednich i nieformalnych relacji, stosowanie stylu kierowania charakteryzującego się zaangażowaniem i kształtowanie klimatu organizacyjnego zbliżonego do rodzinnego.

Przedstawione cechy wydają się dość dobrze odzwierciedlać specyfikę małych przedsiębiorstw, jednak duża ich ogólność i brak jednoznacznych kryteriów uniemożliwiają precyzyjną klasyfikację podmiotów (brakuje jasnego określenia, które z cech i w jakim stopniu powinno posiadać przedsiębiorstwo, aby zostało uznane za małe).

Słabości definicji zarówno jakościowych, jak i ilościowych sprawiają, że czynione są próby tworzenia definicji uwzględniających elementy ilościowe i jako-

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 1994, nr 121 poz. 591), art. 50, ust. 2.

ściowe (mieszane). Jednym z przykładów takiej mieszanej definicji jest definicja sformułowana w Anglii w 1971 r., zawarta w tzw. Raporcie Boltona, zgodnie z którą małe przedsiębiorstwo ma względnie mały udział w rynku, jest kierowane bezpośrednio przez właściciela (grupę właścicieli), nie ma rozbudowanej struktury organizacyjnej, nie ma dostępu do rynku kapitałowego, zatrudnia poniżej 200 osób w przedsiębiorstwach przetwórczych i poniżej 250 osób w przedsiębiorstwach budowlanych i wykazuje roczny obrót mniejszy niż 50 000 funtów (w handlu detalicznym) [11, s. 94].

Analizując znaczenie małych i średnich przedsiębiorstw w gospodarce, należy podkreślić, że stanowią one ponad 99% ogółu zarejestrowanych w kraju podmiotów gospodarczych, wytwarzają łącznie 48,2% PKB (38% małe i 10,2% średnie) i w sektorze rynkowym dają pracę łącznie 65,6% zatrudnionym (46,5% małe i 19,1% średnie)<sup>3</sup>. Przedstawione dane potwierdzają zasadność poruszania problemów związanych z zarządzaniem małymi i średnimi przedsiębiorstwami, w tym stosowania w nich współczesnych koncepcji i metod zarządzania takich jak controlling.

### 3. Pojęcie i istota controllingu

Controlling jest pojmowany w literaturze przedmiotu wieloznacznie. Niektórzy autorzy traktują go jako nadsystem zarządzania, inni natomiast – jako substytut systemu zarządzania czy podsystem wspomagający system zarządzania (zob. np. [9, s. 33; 13, s. 67]). Pierwsze z ujęć, reprezentowane m.in. przez Webera, traktuje controlling jako tzw. metakierowanie (kierowanie kierowaniem), czyli system kształtujący i nadzorujący sprawowanie funkcji zarządzania (dotyczy to szczególnie funkcji planowania i kontroli). Kolejne ujęcie utożsamia controlling z systemem zarządzania. Tak rozumiany controlling zastępuje tradycyjne funkcje planowania i kontroli. Ostatnia z orientacji akcentuje doradczy charakter controllingu, który w tym wypadku traktowany jest jako podsystem zarządzania wspomagający funkcje zarządzania. Kolejne rozbieżności w pojmowaniu controllingu polegają na traktowaniu go jako koncepcji (filozofii) zarządzania [3, s. 16; 13, s. 77], metody czy też narzędzia. Jak zauważa Koziński, ujęcia te nie muszą się wzajemnie wykluczać. Problemy w jednoznacznym pojmowaniu controllingu wynikają również z przyjmowania odmiennych optyk badawczych oraz z wymieszania funkcjonalnego i instytucjonalnego aspektu tej koncepcji [18, s. 2]. Autorzy opracowania pojmują controlling jako całościową koncepcję zarządzania, składającą się zarówno z warstwy ideowej (filozoficznej), jak i narzędziowej, zorientowaną na wspomaganie realizacji tradycyjnych funkcji zarządzania. Tak rozumiany controlling stanowi podsystem o charakterze doradczym.

---

<sup>3</sup> Dane z „Raportu o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce” opracowanego przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości.

Istotą controllingu jest sterowanie przedsiębiorstwem z wykorzystaniem informacji o wielkości odchylenia od planu i przyczynach ich wystąpienia. Chodzi nie tylko o uzyskanie informacji o przeszłości (tzw. sprzężenie zwrotne), ale również o przewidywanie potencjalnych odchylenia i zapobieganie ich wystąpieniu (tzw. sprzężenie wyprzedzające). Wielkości odchylenia są możliwe do zidentyfikowania w wyniku porównania stanu rzeczywistego z wielkościami postulowanymi. Konieczne jest zatem rozbudowanie i skoordynowanie systemów planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. Dotyczy to rozbudowy planowania i kontroli w sferze rzeczowej oraz utworzenia systemu budżetowania kosztów. Rozwinięty system budżetowania zakłada planowanie i kontrolę kosztów w wielu przekrojach, m.in. w układzie rodzajowym, kalkulacyjnym i według miejsc powstawania. Przypisanie poszczególnych składników kosztów do konkretnych miejsc, w których są generowane, wymaga dokonania zmian w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, polegających na wyodrębnieniu centrów odpowiedzialności. Są to części przedsiębiorstwa, wyodrębnione według określonego kryterium (produktu, rynku, klienta, funkcji), posiadające pewien względny stopień samodzielności. Ich kierownictwo ponosi odpowiedzialność za realizację powierzonych zadań. Ze względu na stopień autonomii wyróżnia się centra kosztów, centra przychodów, centra zysku i centra inwestycyjne. Celem tworzenia omawianych jednostek jest, oprócz możliwości przypisania poszczególnych pozycji kosztowych konkretnym komórkom, pobudzenie inicjatywy i przedsiębiorczości oraz zwiększenie motywacji wśród kadry kierowniczej niższych szczebli zarządzania.

Z założeń i genezy koncepcji controllingu wynika, iż wymaga ona zinstytucjonalizowania, tj. utworzenia w przedsiębiorstwie komórek zajmujących się realizacją controllingu (tzw. controllerów) [18, s. 3]. W zależności od specyfiki przedsiębiorstwa mogą mieć one różną formę (pojedyncze stanowisko, sekcja, dział) oraz zajmować różną pozycję w hierarchii organizacyjnej przedsiębiorstwa. Zadania controllera związane są przede wszystkim z: koordynacją, metodycznym i merytorycznym wspomaganie procesów planistyczno-kontrolnych (w sferze rzeczowej, finansowo-kosztowej; w różnych horyzontach czasowych itd.), identyfikacją odchylenia i analizą przyczyn ich powstawania, dostarczaniem informacji (w formie zestandaryzowanych raportów i sprawozdań oraz *ad hoc* na życzenie decydentów), a także doradztwem w zakresie środków zaradczych [8, s. 23-30; 16, s. 7].

Realizacja wymienionych zadań wymaga stosowania licznych instrumentów, wśród których można wyróżnić narzędzia opracowane na potrzeby i w ramach controllingu (np. budżetowanie kosztów, krótkookresowy rachunek wyników, rachunek ABC, *target costing* itp.), a także narzędzia wykorzystywane wcześniej w tradycyjnych systemach zarządzania, adaptowane do wymagań controllingu (np. analiza SWOT, analiza BEP czy system wskaźników ekonomicznych).

Realizacja pewnych zadań controllingu wymaga wspomaganie narzędziami informatycznymi. Controlling może być wspierany różnymi rodzajami oprogramowania – od bardzo prostych narzędzi, takich jak arkusz kalkulacyjny, przez

programy tworzone na zamówienie, do zintegrowanych modułów w ramach systemów informatycznych.

#### 4. Propozycja metodyki pomiaru zaawansowania controllingu

W jaki sposób można określić stan zaawansowania controllingu w przedsiębiorstwach stosujących tę koncepcję zarządzania? W literaturze często spotyka się jakościowe opisy, np.: „controlling w firmie X jest słabo rozbudowany”, „ubogi”, czy „mniej lub bardziej rozwinięty”. Poszczególni autorzy akcentują różne elementy czy też aspekty controllingu, uwypuklając np. cele i zadania controllingu, innym razem zaś jego narzędzia czy podmiotową organizację. Przytoczone stwierdzenia mogą zatem kryć nieco odmienne treści. Na przykład Weber i Nowak koncentrują uwagę głównie na zadaniach realizowanych w ramach controllingu [8, s. 33 i n.; 16, s. 7]. Sierpińska i Niedbała obok zadań i narzędzi controllingu akcentują organizację centrów odpowiedzialności [14, s. 66 i n.]. Formułowane przez poszczególnych autorów wnioski odnośnie do zaawansowania controllingu dotyczą innych jego aspektów i nie do końca można je ze sobą porównywać. Rodzą się na tym tle pytania: czy możliwe jest stworzenie uniwersalnego narzędzia pozwalającego na określenie zaawansowania controllingu w przedsiębiorstwie?; czy możliwe jest, aby owo narzędzie odzwierciedlało zaawansowanie controllingu w sposób bardziej precyzyjny (np. liczbowo)? Ze względu na wielość ujęć controllingu oraz zróżnicowaną specyfikę stosujących go podmiotów przy opracowaniu takiego narzędzia konieczne są daleko idące uproszczenia. Poszukiwania autorów poszły jednak w kierunku bardziej formalnego i zoperacjonalizowanego sposobu pomiaru zaawansowania controllingu w przedsiębiorstwie.

Pierwszym etapem przy opracowywaniu narzędzia było wyróżnienie podstawowych wymiarów controllingu (konceptualizacja). Opierając się na analizie licznych definicji i ujęć controllingu, jego genezy, metafor, starano się określić istotę controllingu. Na tej podstawie wyróżniono jego sześć podstawowych wymiarów, które w zależności od natężenia, współokreślają stan zaawansowania controllingu. Są nimi: zadania realizowane w ramach controllingu, objęte nim obszary funkcjonalne w firmie, wykorzystywane instrumenty controllingowe, wspomaganie systemem informatycznym, wyodrębnione centra odpowiedzialności i instytucjonalizacja komórki ds. controllingu. Podstawą rozważań w tej części pracy była krajowa i zagraniczna literatura z zakresu podstaw teoretycznych controllingu i jego przykładowych wdrożeń do praktyki gospodarczej.

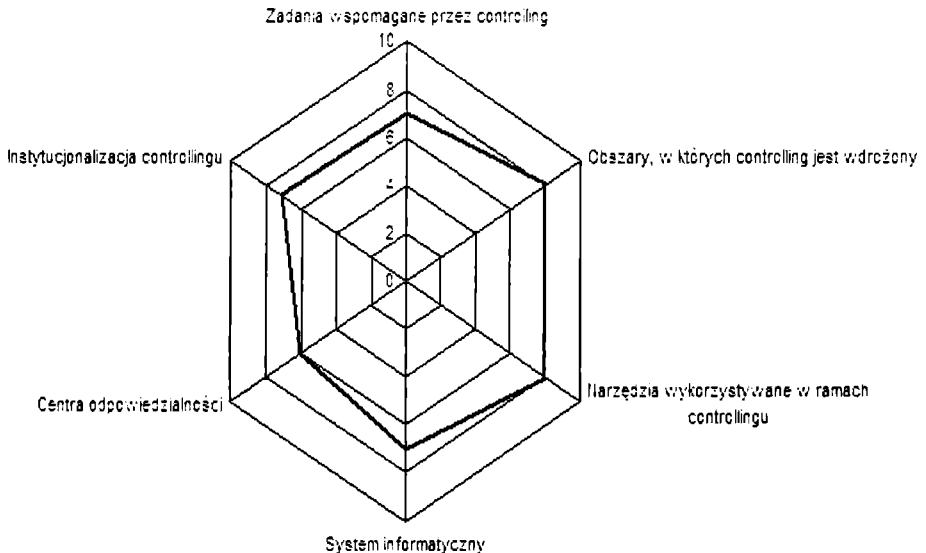
Kolejnym etapem była operacjonalizacja wyróżnionych wymiarów. Dla poszczególnych obszarów zbudowano skale pomiaru w taki sposób, aby możliwe było ich wzajemne porównywanie (z zakresem skali od 0 do 10 punktów). Proponowane wymiary wraz ze sposobem ich formalnego ujęcia (zasady punktacji) przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Parametry określające zaawansowanie controllingu w przedsiębiorstwie

| Wymiar   | Sposób operacjonalizacji   |
|--|--|
| Zadania realizowane przez controlling                              | <p>Na podstawie studiów literaturowych wyróżniono 10 najczęściej wskazywanych zadań controllingu, a mianowicie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• planowanie i analizę strategiczną,</li> <li>• koordynowanie realizacji planów,</li> <li>• planowanie i ocenę inwestycji,</li> <li>• planowanie i kontrolę kosztów,</li> <li>• planowanie i kontrolę finansową,</li> <li>• analizy ekonomiczno-finansowe,</li> <li>• przygotowywanie sprawozdań i raportów,</li> <li>• dostarczanie informacji na zasadzie konsultingu wewnętrznego,</li> <li>• tworzenie nowych narzędzi ekonomicznych na potrzeby zarządzania (np. instrukcje budżetowe, instrukcje kalkulacji i rozliczania kosztów, inne),</li> <li>• inne.</li> </ul> <p>Za każde z realizowanych zadań przypisywany jest 1 punkt.</p>        |
| Obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa wspomagane przez controlling | <p>Controlling może być stosowany w różnych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Najczęściej wskazuje się na: zaopatrzenie, logistykę, działalność podstawową, sprzedaż, marketing, koszty, finanse, personel, inwestycje, inne (działalność pomocniczą – np. remontową). Za każdy obszar objęty controllingiem przypisuje się 1 punkt.</p>  |
| Narzędzia stosowane przez controlling                              | <p>Wytypowano 10 najczęściej wskazywanych w literaturze przedmiotu instrumentów controllingowych:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• budżetowanie i kontrola kosztów,</li> <li>• krótkookresowy rachunek wyników,</li> <li>• analiza prognozy rentowności (BEP),</li> <li>• analiza silnych i słabych stron (np. SWOT),</li> <li>• metody portfelowe,</li> <li>• modele rachunku kosztów (rachunek kosztów zmiennych, kosztów działań ABC, kosztów docelowych TC itp.),</li> <li>• ceny transferowe,</li> <li>• zrównoważona karta wyników (BSC),</li> <li>• analiza wskaźnikowa,</li> <li>• raporty.</li> </ul> <p>Za każde narzędzie wykorzystywane w przedsiębiorstwie w ramach controllingu przypisuje się 1 punkt.</p>  |
| System informatyczny na potrzeby controllingu                      | <p>Controlling może być wspomagany różnymi narzędziami informatycznymi, od bardzo prostych (arkusz kalkulacyjny) do zintegrowanych systemów informatycznych (np. SAP R-3). Przyjęto rosnącą skalę ocen. I tak, jeżeli w przedsiębiorstwie korzysta się z:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• arkusza kalkulacyjnego – przypisuje się 2,5 punktu,</li> <li>• własnego programu (np. programu do budżetowania kosztów zleceń w MS Access) – 5 punktów,</li> <li>• programu do controllingu (np. programy analiz i planowania działalności) – 7,5 punktu,</li> <li>• modułu controllingu w ramach programu zintegrowanego – 10 punktów.</li> </ul>  |
| Centra odpowiedzialności   | <p>Jeżeli w przedsiębiorstwie wyodrębnione zostały centra kosztów, wówczas przypisuje się 2,5 punktu, centra przychodowe – 5 punktów, centra zysku – 7,5 punktu, centra inwestycyjne – 10 punktów.</p>   |
| Instytucjonalizacja controllingu                                   | <p>Przyjęto założenie, że jednym z wyznaczników zaawansowania controllingu w przedsiębiorstwie jest forma w jakiej zorganizowana jest komórka ds. controllingu. Jeżeli ma ona postać:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• niezinstytucjonalizowaną – przynajmniej 2,5 punktu (w sytuacji gdy funkcje controllingu pełnione są np. przez dział ekonomiczny bądź finansowy)</li> <li>• pojedynczego stanowiska – 5 punktów,</li> <li>• sekcji – 7,5 punktu,</li> <li>• działu – 10 punktów.</li> </ul> <p>Prezentowana punktacja nie uwzględnia podporządkowania komórki controllera, co stanowi jej słabość. Należałoby bowiem bardziej punktować np. stanowisko controllera podlegającego bezpośrednio zarządowi, niż w sytuacji, gdy jest on umiejscowiony w dziale ekonomicznym lub finansowym.</p> |

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane zestawienie wymiarów controllingu obejmuje te jego elementy, które uznano na najważniejsze. Nie uwzględniono np. systemu motywacyjnego, którego odpowiednia konstrukcja może świadczyć o wyższym poziomie rozwoju controllingu. Autorzy mają świadomość wielu niedoskonałości opracowanego narzędzia pomiaru i zamierzają je stopniowo eliminować. Dotyczy to także sposobu operacjonalizacji poszczególnych wymiarów. W pewnych obszarach bowiem byłoby pożądane nadanie wag poszczególnym elementom (np. zadaniom controllingu), gdyż nie są one równoważne. Zdecydowano się jednak na uproszczenie polegające na jednakowym traktowaniu wszystkich elementów, głównie z uwagi na przejrzystość i prostotę takiego rozwiązania. Autorzy dostrzegają jednak wiele możliwości rozbudowy opracowanej metody (uwzględnienie dodatkowych zadań i instrumentów controllingu, rozszerzenie skal itp.). Prace nad rozwojem i doskonaleniem prezentowanej metodyki trwają i autorzy wyrażają nadzieję na dyskusję dotyczącą przydatności i możliwych kierunków ulepszeń proponowanego rozwiązania.



Rys. 1. Graficzna prezentacja przykładowych wyników pomiaru zaawansowania controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Pomiar poszczególnych elementów controllingu umożliwia bardziej precyzyjne liczbowe określenie zaawansowania controllingu (poprzez wskazanie liczby punktów uzyskanych w danych obszarach) oraz graficzną prezentację wyników, np. na wykresie radarowym (rys. 1). Na każdej z osi umieszczono jeden z wymiarów wraz z odpowiadającą mu skalą. Połączenie punktów na poszczególnych osiach wyznacza figurę, której pole w przybliżeniu odzwierciedla stan zaawansowania controllingu w badanym przedsiębiorstwie.



## 5. Stan zaawansowania controllingu w MŚP w świetle badań empirycznych

Przed prezentacją wyników badań konieczna wydaje się krótka charakterystyka badanych przedsiębiorstw pod względem ich wielkości, profilu działalności i branży. Specyfika badanych jednostek bowiem wpływa na rodzaj rozwiązań w zakresie stosowania controllingu. W badaniach przeprowadzonych za pomocą kwestionariusza ankietowego uczestniczyło łącznie 85 przedsiębiorstw stosujących koncepcję controllingu. Spośród nich 34 przedsiębiorstwa należą do sektora MŚP (7 małych i 27 średnich jednostek)<sup>4</sup>. Pozostałe badane jednostki to duże przedsiębiorstwa, zatrudniające ponad 250 osób. Liczba badanych jednostek w opisywanej próbie obrazuje w przybliżeniu stosowanie controllingu w przedsiębiorstwach należących do poszczególnych klas wielkości<sup>5</sup>. Wynika z tego, że controlling jest koncepcją stosowaną znacznie rzadziej w małych, niż w średnich i dużych przedsiębiorstwach.

Wśród małych przedsiębiorstw poddanych badaniu przeważały firmy usługowe i mieszane (produkcyjno-handlowe i produkcyjno-handlowo-usługowe). W średnich przedsiębiorstwach 20% to jednostki produkcyjne, 50% to jednostki o mieszanym profilu działalności (w tym głównie produkcyjno-handlowe). Pozostała część przedsiębiorstw tej klasy wielkości to firmy usługowe (22%) i handlowe (8%). Dla porównania, jednostki duże to przede wszystkim zakłady produkcyjne lub produkcyjno-handlowe (w sumie 70% ogółu dużych przedsiębiorstw). Wśród badanych przedsiębiorstw znalazły się jednostki z wielu różnych branż, ale w przypadku tego kryterium liczba firm z każdej branży jest zbyt mała, aby wskazywać jakiegokolwiek tendencje.

Wykorzystując przedstawioną wcześniej metodę pomiaru zaawansowania controllingu, opracowano wyniki dotyczące stanu zaawansowania controllingu w MŚP. W tabelkach podano liczbę punktów odzwierciedlających poziom zaawansowania controllingu w sześciu wyodrębnionych wymiarach, a mianowicie: zadań realizowanych w ramach controllingu, objętych nim obszarów funkcjonalnych firmy, wykorzystywanych instrumentów controllingowych, wspomaganie systemem informatycznym, centrów odpowiedzialności i instytucjonalizacji controllingu.

W obszarze zadań controllingu możemy zaobserwować dość znaczne różnice pomiędzy małymi i średnimi a dużymi przedsiębiorstwami (tab. 2).

---

<sup>4</sup> W badaniach przyjęto klasyfikację wielkości przedsiębiorstw jedynie według liczby zatrudnionych: 1-9 – mikroprzedsiębiorstwa, 10-49 zatrudnionych – małe firmy, 50-250 zatrudnionych – średnie i powyżej 250 zatrudnionych – duże przedsiębiorstwa. Z uwagi na niewielką liczbę badanych jednostek spośród mikro i małych firm zostały one potraktowane jako jedna grupa małych przedsiębiorstw.

<sup>5</sup> Kwestionariusz był rozsyłany do losowo dobranych przedsiębiorstw ze wszystkich klas wielkości.

Tabela 2. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze realizowanych zadań (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 3,8                   | 4,5                      | 6,2                   | 5,4                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Najczęściej realizowanymi zadaniami controllingu w małych firmach były planowanie i kontrola finansowo-kosztowa, koordynacja realizacji planów, analizy ekonomiczno-finansowe oraz dostarczanie informacji. Przedstawione zadania zostały wskazane przez ok. 60% badanych jednostek. W średnich przedsiębiorstwach na pierwszym planie wskazywano zagadnienia dotyczące analizy danych ekonomicznych i finansowych (80%) sprawozdawczości (75%), a także dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji (70%). Planowanie i kontrola finansowo-kosztowa oraz koordynacja realizacji planów stanowiły zadania controllingu prawie w połowie średnich przedsiębiorstw. Controlling wspomagał planowanie strategiczne i planowanie inwestycji w co trzecim małym i średnim przedsiębiorstwie.

Mniejsze zróżnicowanie widoczne jest w wymiarze obszarów funkcjonalnych objętych controllingu (tab. 3).

Tabela 3. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze wspomaganym nim obszarów funkcjonalnych (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 3,8                   | 4,0                      | 4,7                   | 4,5                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Zarówno w małych, jak i w średnich przedsiębiorstwach controlling najczęściej wdrażany był w obszarze kosztów i finansów. Taki stan zadeklarowało ponad 80% małych i 90% średnich firm. Obszar sprzedaży wspomagany był controllinguem w blisko 70% małych i średnich podmiotów. Pozostałe obszary funkcjonalne, takie jak np. logistyka, marketing, inwestycje czy personel, w ogóle nie były obejmowane controllinguem w małych firmach, a w średnich należało to do rzadkości.

W obszarze instrumentów controllingu (tab. 4) najczęściej deklarowano wykorzystywanie takich narzędzi, jak budżetowanie i kontrola kosztów, krótkookresowy rachunek wyników oraz analiza wskaźnikowa (100% badanych jednostek). W przedsiębiorstwach średnich stosowano bardziej zróżnicowane instrumentarium. Ponad 80% tych jednostek zadeklarowało wykorzystywanie raportowania, budżetowania i kontroli kosztów oraz analizy wskaźnikowej. Nieco ponad 65% wykorzystywało krótkookresowy rachunek wyników, a 33% narzędzia strategiczne, takie jak analiza prognozy rentowności i analiza SWOT.

Tabela 4. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze stosowanych narzędzi ekonomicznych (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 2,5                   | 4,5                      | 4,7                   | 4,5                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

W wymiarze rozwiązań informatycznych wspomagających controlling w małych przedsiębiorstwach (tab. 5) deklarowano wykorzystywanie przede wszystkim arkusza kalkulacyjnego (100% badanych). W jednostkach średnich odsetek przedsiębiorstw korzystających z arkusza kalkulacyjnego był mniejszy. Stosowane było własne oprogramowanie (10%) i oprogramowanie specjalistyczne, w tym rozwiązania modułowe w ramach systemu zintegrowanego (20%).

Tabela 5. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze stosowanych narzędzi informatycznych (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 2,5                   | 2,73                     | 4,5                   | 3,7                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Dość istotne różnice między przedsiębiorstwami z poszczególnych klas wielkości zaobserwowano w obszarze centrów odpowiedzialności (tab. 6). W małych jednostkach wyodrębniono przede wszystkim ośrodki odpowiedzialne za koszty i przychody (ok. 50%). W średnich przedsiębiorstwach, obok centrów kosztowych (30%) i przychodowych (20%), deklarowano również utworzenie centrów zysku (40%) oraz inwestycyjnych (10%). Wyniki małych firm dość znacznie odbiegają od rozwiązań stosowanych w dużych przedsiębiorstwach, co bezpośrednio znajduje swoje uzasadnienie w wielkości tychże podmiotów (w małych firmach nie ma potrzeby wyodrębniania wewnętrznych podmiotów).

Tabela 6. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze centrów odpowiedzialności (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 4,0                   | 5,2                      | 6,1                   | 5,7                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

W obszarze instytucjonalizacji controllingu również można zaobserwować podobne związki (tab. 7). W małych przedsiębiorstwach wskazywano przede wszystkim formę nieinstytucjonalną i rozwiązania jednostanowiskowe. W średnich firmach obok stanowisk controllerów (50%) wskazywano także sekcję (10%) i dział

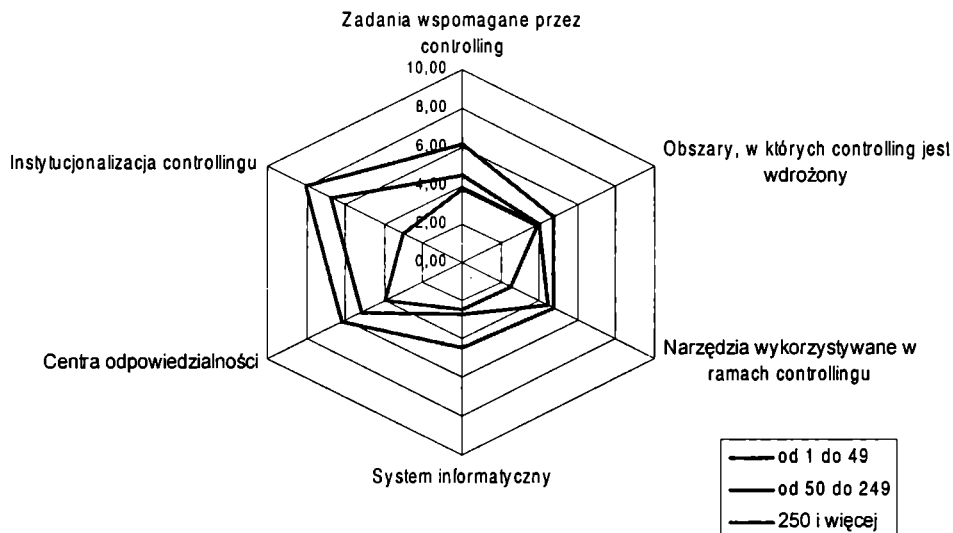
(20%). Pozostała część jednostek tej grupy wielkości (20%) zadeklarowała stosowanie formy nieinstytucjonalnej.

Tabela 7. Poziom zaawansowania controllingu w obszarze instytucjonalizacji (w skali od 1 do 10 punktów)

| Przedsiębiorstwa małe | Przedsiębiorstwa średnie | Przedsiębiorstwa duże | Przedsiębiorstwa ogółem |
|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 3,0                   | 5,7                      | 7,0                   | 6,0                     |

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Graficzną prezentację wyników badań stanu zaawansowania controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach, w porównaniu do dużych przedsiębiorstw i jednostek ogółem, przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Stan zaawansowania controllingu w badanych jednostkach

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

## 6. Podsumowanie

Wyniki badań empirycznych, przeprowadzonych przez autorów w ramach trzech niezależnych projektów badawczych wskazują na niewielkie zainteresowanie koncepcją controllingu wśród właścicieli i menedżerów zarządzających małymi przedsiębiorstwami, a w nielicznych przypadkach stosowania controllingu – względnie niski stopień jego zaawansowania. Ów niski stopień zaawansowania

rozumiany jest tu jako natężenie intensywności wyróżnionych wymiarów (dla każdego w skali od 1 do 10). Natężenie (intensywność) nie ma związku z oceną systemów controllingu w badanych przedsiębiorstwach, intencją autorów na obecnym etapie prac bowiem jest identyfikacja stanu zaawansowania w poszczególnych grupach przedsiębiorstw, nie zaś formułowanie ocen i sądów w tym zakresie. Mniejsze zaawansowanie controllingu w MŚP wynika ze specyfiki tych jednostek. W średnich przedsiębiorstwach sytuacja przedstawia się odmiennie. Controlling stosowany jest znacznie częściej i charakteryzuje się wyższym stopniem zaawansowania. Pod względem rozwiązań w zakresie stosowania controllingu średnie przedsiębiorstwa sytuują się raczej bliżej dużych, niż małych jednostek.

Syntetyzując uzyskane wyniki, możemy stwierdzić, że rozwiązania stosowane w małych firmach charakteryzują się większą koncentracją na elementach kosztowo-finansowych i mniejszym zakresem zadań, niż w przedsiębiorstwach średnich i dużych, prostotą narzędzi informatycznych i mniejszym zakresem zmian w obszarze struktury organizacyjnej, tj. wyodrębniania centrów odpowiedzialności i tworzenia komórek ds. controllingu.

Uzyskane wyniki badań, mimo niewielkiej próbki badawczej, są zbieżne z wynikami prezentowanymi w krajowej literaturze przedmiotu, co w pewnym stopniu zdaje się potwierdzać przydatność opracowanej metodyki pomiarowej.

Na tle przedstawionych wyników badań rodzą się następujące pytania: Jakie są przyczyny mniejszego zainteresowania controllingiem wśród właścicieli małych firm? Co wpływa na niski stopień zaawansowania tej koncepcji w mniejszych jednostkach? Czy controlling ze swojej istoty jest koncepcją przeznaczoną głównie dla większych jednostek? Czy controlling może znaleźć zastosowanie również w małych firmach, a jeśli tak, to w jakim kierunku należałoby go rozwijać?

Bez względu na przydatność i możliwości zastosowania controllingu w małych firmach, korzystne wydaje się wprowadzanie w życie pewnych elementów tej koncepcji, szczególnie przy założeniu chęci rozwoju przedsiębiorstwa (zwiększenia rozmiarów i skali działalności). Koncepcja controllingu zawiera w swoich założeniach pewną filozofię działania, zorientowaną na planowanie, kontrolę, analizę odchyleń i podejmowanie środków zaradczych, umożliwiającą systematyczne monitorowanie i korygowanie działalności. Poprzez bliskość z rachunkowością i finansami pozwala również rozwijać świadomość ekonomiczną kadry kierowniczej i pracowników, co korzystnie wpływa na sposób gospodarowania zasobami w przedsiębiorstwie.

## Literatura

- [1] Brodaczewski R., *Controlling w polskich przedsiębiorstwach*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12.
- [2] Domański T., *Tworzenie i rozwój małego przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1991.

- [3] Goliszewski J., *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa (I)*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 8-9.
- [4] Hülsenberg F., Wróbel J., *Controlling*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Zielona Góra 1995.
- [5] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Pomiar zaawansowania controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 9.
- [6] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Pomiar zaawansowania controllingu – wykorzystanie narzędzia opracowanego w arkuszu kalkulacyjnym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 10.
- [7] Łuczka T., *Kapitał obcy w małym i średnim przedsiębiorstwie. Wybrane aspekty mikro- i makroekonomiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Poznań 2001.
- [8] Nowak E. (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2003.
- [9] Nowosielski S., *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 12.
- [10] Piasecki B. (red.), *Ekonomika i zarządzanie małą firmą*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- [11] Piątkowski W., *Małe i średnie przedsiębiorstwa – wybrane problemy definicyjne*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica nr 149, Łódź 1999.
- [12] Safin K., *Zarządzanie małą firmą*, AE, Wrocław 2003.
- [13] Sekuła Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3.
- [14] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [15] Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1998.
- [16] Weber J., *Jakie zadania powinien podejmować controller i dlaczego – zasadnicze przemyslenia dotyczące znanego problemu*, [w:] *Controlling. Doświadczenia krajowe i zagraniczne. Problemy, instrumenty, procedury, perspektywy*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2002.
- [17] Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 1999.
- [18] Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2001.
- [19] Wierzbiński K., *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994, nr 5.

## **THE METHOD OF CONTROLLING ADVANCING EVALUATION IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES**

### **Summary**

The paper presents the proposition of the evaluation system of controlling's advancing level. The way to conduct a measure was brought forward, pointing out the technique and fields, which should be researched. The results of empirical research conducted with the use of presented method were also shown. These results verified the differentiations of controlling's advancing level in the different quantity (meaning the number of employees) enterprises.