

PRACE NAUKOWE

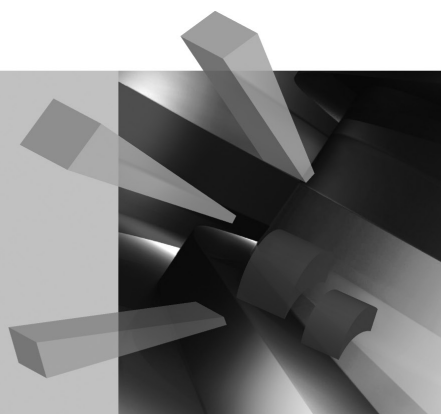
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

261

Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem



Redaktorzy naukowi

Tadeusz Dudycz

Grażyna Osbert-Pociecha

Bogumiła Brycz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Wojciech Dyduch, Aldona Frączkiewicz-Wronka, Tadeusz Juja,
Dorota Kuchta, Dagmara Lewicka, Monika Marcinkowska,
Elżbieta Mączyńska, Bronisław Micherda, Krystyna Poznańska,
Maria Sierpińska, Wanda Skoczylas, Henryk Sobolewski,
Agnieszka Sopińska, Waldemar Tarczyński, Grzegorz Urbanek,
Tomasz Wiśniewski, Mirosław Wypych, Dariusz Zarzecki

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-238-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Agnieszka Bezat-Jarzębowska: Koncepcja pomiaru efektywności technicznej bazująca na zintegrowanym zastosowaniu metody SFA i metody DEA.....	11
Agnieszka Bieńkowska: Przejawy i uwarunkowania efektywności controllingu w przedsiębiorstwie.....	25
Marta Chudykowska: System pomiaru dokonań organizacji – przedmiot i narzędzie poprawy efektywności.....	38
Karolina Daszyńska-Żygadło, Jakub Marszałek: Analiza sektorowych uwarunkowań pojemności zadłużeniowej przedsiębiorstw – empiryczna weryfikacja modelu LKL.....	49
Magdalena Forfa: Opinie właścicieli gospodarstw rolnych dotyczące przydatności sprawozdania z przepływu pieniędzy.....	63
Józefa Monika Gryko, Marta Kluzek: Metodologiczne problemy pomiaru efektywności instrumentów wsparcia przedsiębiorstw.....	77
Jacek Jaworski: Charakter i dynamika zmian wybranych wyznaczników kondycji polskich małych przedsiębiorstw w warunkach kryzysu gospodarczego 2009–2010. Wyniki badań.....	89
Izabela Jonek-Kowalska: Racjonalizacja kosztów jako sposób poprawy efektywności działania w Spółce Restrukturyzacji Kopalń.....	103
Adam Kagan: Pomnażanie wartości właścicielskiej jako miara efektywności ekonomicznej funkcjonowania przedsiębiorstw rolnych.....	116
Tomasz Kijek: Pomiar efektywności kapitału innowacyjnego przedsiębiorstwa przy zastosowaniu metody DEA.....	132
Tomasz Kolakowski: Projekty turystycznego zagospodarowania obiektów dziedzictwa kulturowego na terenie województwa dolnośląskiego – efekty ekonomiczne i metody ich wyceny.....	141
Marzena Krawczyk: Gotowość inwestycyjna determinantą innowacyjności przedsiębiorstw – próba pomiaru.....	160
Iwa Kuchciak: Efektywność inwestowania w formie depozytów i inwestycji alternatywnych.....	173
Małgorzata Kwiedorowicz-Andrzejewska: Wybór formy opodatkowania a korzyści finansowe dla firm z sektora MSP.....	190
Grzegorz Łukasiewicz: Krytyczna analiza modeli pomiaru efektywności w zarządzaniu zasobami ludzkimi.....	202
Edyta Marcinkiewicz: Wpływ krótkiej sprzedaży na efektywność transakcyjną rynku kapitałowego w aspekcie płynności.....	218

Grzegorz Mikołajewicz: Luka wartości w kontekście sprawozdawczości przedsiębiorstwa	231
Anna Motylska-Kuźma: Rynkowe mierniki tworzenia wartości wybranych spółek notowanych na GPW – analiza krytyczna	245
Dariusz Nowak: Ocena i pomiar relacji w międzyorganizacyjnej kooperacji	263
Jarosław Nowicki: Dostosowanie metody skorygowanej wartości bieżącej do wyceny nie giełdowych przedsiębiorstw zarządzanych przez właścicieli	281
Mariusz Nyk: Efektywność wynagrodzeń w sektorze przedsiębiorstw	294
Radosław Pastusiak: Efektywność systemów transakcyjnych zbudowanych w oparciu o analizę techniczną w świetle badań w latach 1960–2004	307
Artur Paździór: Zastosowanie modelu CAPM w warunkach kryzysu	321
Joanna Pioch: Wybrane aspekty wykorzystania macierzy A. Damodarana do analizy decyzji dywidendowych na przykładzie firm sektora chemicznego WGPW za rok 2010	331
Edward Radośniński: Przekształcanie bilansu według Ustawy o rachunkowości do postaci sprawozdania z sytuacji finansowej według taksonomii MSR (<i>IFRS Taxonomy</i>)	343
Józef Rudnicki: Impact of stock splits on trading liquidity – evidence from the New York Stock Exchange	360
Angelika Sabuhoro: Analiza porównawcza logitowych modeli prognozowania zagrożenia finansowego przedsiębiorstw	371
Rafał Siedlecki: Teorie struktury kapitału a cykl życia przedsiębiorstwa	381
Wanda Skoczylas: Innowacje w raportowaniu wyników czynnikiem poprawy efektywności podejmowanych decyzji	390
Michał Soliwoda: Relacje majątkowo-kapitałowe, a rentowność i płynność finansowa spółdzielni mleczarskich	409
Artur Stefański: Zależność między wydatkami inwestycyjnymi a operacyjnymi przepływami pieniężnymi	424
Piotr Szymański: Jakie problemy napotykają eksperci przy wycenie przedsiębiorstw? Wyniki badań	435
Łucja Tomaszewicz, Joanna Trębska: Mnożnik <i>input-output</i> jako makroekonomiczny miernik efektywności inwestycji finansowych sektora przedsiębiorstw	449
Grzegorz Urbanek: Wpływ marki na wyniki przedsiębiorstwa na przykładzie wybranych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie	466
Mirosław Wypych: Struktura aktywów a złote reguły finansowania (na przykładzie spółek giełdowych)	478

Summaries

Agnieszka Bezat-Jarzębowska: A concept of technical efficiency measurement based on the integrated use of the SFA and DEA methods	24
Agnieszka Bieńkowska: Results and determinants of controlling efficiency in an enterprise	37
Marta Chudykowska: The organisation's performance measurement system – a subject and a tool for the efficiency improvement.....	48
Karolina Daszyńska-Żygadło, Jakub Marszałek: Analysis of sector determinants of debt capacity – empirical verification of LKL model.....	62
Magdalena Forfa: Individual farmers' opinions on the usefulness of cash flow statement	76
Józefa Monika Gryko, Marta Kluzek: Methodological problems of measuring the effectiveness of support instruments for companies	88
Jacek Jaworski: Nature and dynamics of changes of selected determinants of small enterprises condition under the economic crisis 2009–2010. Research results.....	102
Izabela Jonek-Kowalska: Costs rationalization as a method of efficiency improvement in an Enterprise of Coal Mines Restructuring	115
Adam Kagan: Increase of shareholder's value as a measure of the economic efficiency of agricultural enterprises.....	130
Tomasz Kijek: Measurement of enterprise's innovation capital efficiency using DEA method	140
Tomasz Kołakowski: Tourism management projects of cultural heritage objects in Lower Silesia Voivodeship – economic effects and their valuation methods.....	159
Marzena Krawczyk: Investment readiness as a determinant of enterprises innovativeness – trial of measurement	172
Iwa Kuchciak: Efficiency of investment in the form of deposits and alternative investments	189
Małgorzata Kwiedorowicz-Andrzejewska: Choice of form of taxation and financial benefits for enterprises from SME sector	201
Grzegorz Łukasiewicz: Critical analysis of effectiveness measurement models in human resource management	217
Edyta Marcinkiewicz: Influence of short sale on the transactional efficiency of capital market in terms of liquidity	230
Grzegorz Mikołajewicz: Value gap in the context of financial reporting.....	244
Anna Motylska-Kuźma: Market measures of creating value of selected companies listed on the Stock Exchange. Critical analysis.....	262
Dariusz Nowak: Evaluation and measurement of interorganizational cooperation relation	280

Jarosław Nowicki: Adjusted present value method in valuation of non-stock enterprises managed by owners.....	293
Mariusz Nyk: Efficiency of wages in the enterprise sector	306
Radosław Pastusiak: Effectiveness of transaction systems built on the technical analysis in the light of research in 1960-2004.....	320
Artur Paździor: Application of CAPM model in conditions of crisis.....	330
Joanna Pioch: The selected issues in the dividend policy decisions' matrix by A. Damodaran on the example of the WSE chemical companies' in 2010	342
Edward Radosiński: A study based on the IASB Taxonomy on structural relations between a balance sheet and a statement of financial position....	359
Józef Rudnicki: Wpływ podziału akcji na płynność obrotu – przykład Nowojorskiej Giełdy Papierów Wartościowych	370
Angelika Sabuhoro: Comparative analysis of logit models for predicting corporate financial threat	380
Rafał Siedlecki: Capital structure theories vs. the company life cycle.....	389
Wanda Skoczylas: Innovations in results reporting as a factor of decision making efficiency improvement.....	408
Michał Soliwoda: Ratios concerning assets and capital vs. profitability and financial liquidity of dairy cooperatives	423
Artur Stefański: The relationship between investment expenditures and operating cash flows.....	434
Piotr Szymański: What kind of problems do experts face in business valuation? Survey results	448
Łucja Tomaszewicz, Joanna Trębska: Input-output multiplier as a macroeconomic measure of the efficiency of enterprises sector financial investments	465
Grzegorz Urbanek: The effect of brand on company's performance on the example of selected companies listed on the Warsaw Stock Exchange	477
Mirosław Wypych: Structure of assets and the golden financing rules (on the example of the stock listed exchange companies).....	488

Wstęp

„Naród, który najekonomiczniej rozporządzi swymi bogactwami i siłami oraz zastępuje je z najlepszym współczynnikiem wydajności, podniesie swój dobrobyt i wyprzedzi znacznie inne narody”. Jakkolwiek słowa te zostały wypowiedziane przez F. Neuhausena w 1913 roku, to są one niezmiennie aktualne. Efektywność była, jest i będzie podstawowym warunkiem wzrostu dobrobytu. I nie zmienia tego fakt, że jest ona różnie rozumiana. Samo słowo efektywność pochodzi od łacińskiego słowa *effectus*, oznaczającego wykonanie, skutek. W dzisiejszych natomiast czasach wielu autorów przypisuje mu dualne znaczenie definiowane jako sprawność i skuteczność. Taki dualny sposób pojmowania efektywności zdefiniował już w 1913 roku Harrington Emerson, współtwórca naukowego zarządzania i autor słynnych dwunastu zasad wydajności. Pisał on, że „efektywność jest właściwą rzeczą robioną we właściwy sposób”¹. Pogląd ten podzielał również P.F. Drucker, który uważał, że jakkolwiek „sprawność”, czyli robienie rzeczy we właściwy sposób, jest ważnym kryterium oceny kierownika, to jednak najistotniejsza jest skuteczność, czyli robienie właściwych rzeczy. Nieodzownym warunkiem robienia właściwych rzeczy jest planowanie ukierunkowane na realizację społecznie użytecznych celów. Natomiast warunkiem sprawności w realizacji tych celów jest pomiar efektów, bez którego nie można śledzić stopnia realizacji celów, a tym samym i zarządzać organizacją. Jakkolwiek ogólnie efektywność mierzy się relacją efektów do nakładów, to już pomiar – zarówno efektów, jak i nakładów – jest niejednokrotnie sprawą skomplikowaną, niejednoznaczną, a przez to i dyskusyjną. Powszechnie stosowana miara efektów, jaką jest zysk księgowy, wzbudza coraz więcej kontrowersji – ze względu na jego memoriałowy charakter oraz zależność od szeregu konwencji i przyjętych standardów. Natomiast pomiar nakładów wykorzystujący standardy księgowe również w coraz większym stopniu ulega napierającej krytyce. Przede wszystkim w standardach księgowych w niewielkim stopniu wykazuje się te aktywa, które we współczesnym świecie coraz częściej stanowią determinujący czynnik sukcesu gospodarczego. Mowa tutaj o aktywach intelektualnych, które z jednej strony trudno jest kwantyfikować, a z drugiej – są bardzo kruche. Ma to oczywiście wpływ na ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej.

Te i inne problemy pomiaru efektywności były przedmiotem kolejnej, już piątej konferencji z cyklu „Efektywność źródłem bogactwa narodów”, która odbyła się w dniach 23-25 stycznia 2012 roku w Piechowicach. Konferencja została zorgani-

¹ J. Supernat, *Zarządzanie*, Wydawnictwo Kolonia, Wrocław 2005, s. 174.

wana jako wspólne przedsięwzięcie dwóch uczelni: Politechniki Wrocławskiej oraz Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Jej głównym wyróżnikiem było interdyscyplinarne spojrzenie na efektywność, jej istotę oraz zasady pomiaru, a niniejsza publikacja jest wynikiem prowadzonych dyskusji.

Tadeusz Dudycz, Grażyna Osbert-Pociecha, Bogumiła Brycz

Agnieszka Bieńkowska

Politechnika Wrocławska

PRZEJAWY I UWARUNKOWANIA EFEKTYWNOŚCI CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Streszczenie: Zdefiniowano pojęcie efektywności controllingu i wyjaśniono jej istotę. Omówiono rezultaty funkcjonowania controllingu, uznając je za przejawy efektywności controllingu. Scharakteryzowano pierwotne i wtórne warunki wstępne implementacji controllingu w organizacji, określając je jako uwarunkowania efektywności omawianej metody wspomaganie zarządzania. Wskazano na potrzebę opracowania uniwersalnych w danej grupie przedsiębiorstw wytycznych odnoszących się do kształtowania rozwiązań controllingu.

Słowa kluczowe: controlling, efektywność, rozwiązania controllingu.

1. Wstęp

Controlling wdrażany jest w wielu organizacjach na całym świecie od ponad stu lat i uważa się, że w ostatnim okresie nastąpił jego ponowny rozkwit. W Polsce koncepcja controllingu pojawiła się po roku 1989 i od tego czasu obserwuje się nieustanne zainteresowanie tą współczesną metodą wspomaganie zarządzania. Popularność controllingu jest związana jak się wydaje z jego użytecznością w praktyce gospodarczej, która z kolei wynika z przyjmowanych przez controlling ról w organizacji. Głównym bowiem zadaniem controllingu jest wspomaganie menedżerów w zarządzaniu, a jego istotę określa się jako koordynację określonych procesów w organizacji, nadzór i monitorowanie przebiegu realizacji określonych zadań zarządczych oraz współuczestnictwo w ich wykonywaniu, głównie w zakresie planowania, kontroli i sterowania [Bieńkowska i in. 2004, s. 24].

Tak rozumiany controlling jest często, niejako w sposób naturalny, wiązany z zagadnieniem efektywności. W niniejszym opracowaniu efektywność tę odnosić należy do działania, jakim jest wdrożenie i funkcjonowanie controllingu w organizacji. Odniesienie to jest tak istotne, że wielu autorów dostrzega potrzebę ekonomicznego uzasadnienia działalności controllingu. Ponadto w literaturze stosunkowo często mówi się o „niskiej efektywności controllingu w praktyce przedsiębiorstw”, bądź też o „niskiej sprawności jego działania” [Błoch (red.) 2000, s. 94]. W tym kontekście podjęcie dyskusji nad efektywnością controllingu może posłużyć z jednej strony jako

podstawa odrzucenia tez podających w wątpliwość jakość świadczeń controllingu, z drugiej zaś jako wyznacznik oceny wdrożonych w organizacji rozwiązań controllingu, stwierdzania ich poprawności oraz opracowywania programów doskonalących te rozwiązania. W literaturze przedmiotu przyjmuje się bowiem, że tylko prawidłowo zastosowany controlling może pozwolić organizacji na osiągnięcie wymiernych korzyści [Janczyk-Strzała 2004, s. 29; Bienkowska 2010b, s. 17–27].

Próba charakterystyki przejawów oraz uwarunkowań efektywności controllingu stanowić będą zatem istotę niniejszego opracowania. W szczególności omówione zostaną rezultaty funkcjonowania controllingu (jako przejawy efektywności controllingu) oraz pierwotne i wtórne warunki wstępne jego implementacji w organizacji (jako uwarunkowania tej efektywności). Zacząć jednak należy od zdefiniowania pojęcia efektywności controllingu i określenia istoty tego zagadnienia.

2. Pojęcie i istota efektywności controllingu

Efektywność działania stanowi miarę wyników działania i poniesionych w toku realizacji tego działania nakładów. A zatem może być ona rozumiana bardzo szeroko, jako zestawienie korzyści i nakładów związanych z danym działaniem. Szczególnym pojęciem jest oczywiście efektywność ekonomiczna oznaczająca rezultat działalności, będący wynikiem relacji uzyskiwanych efektów do poniesionych nakładów, wyrażonych najczęściej w sposób wartościowy. Tak rozumiana efektywność jest powiązana ze skutecznością, rozumianą jako osiąganie założonych celów. W ujęciu prakseologicznym efektywność wraz ze skutecznością przesądza o sprawności danego działania.

Odnosząc zagadnienie efektywności do controllingu, należy je w pierwszej kolejności rozgraniczyć od pojęć efektywności pokrewnych, tj. w szczególności skuteczności i sprawności. Należy ponadto wyraźnie rozdzielić zagadnienie efektywności działania, jakim jest wdrożenie i funkcjonowanie controllingu w organizacji, od skuteczności i efektywności zarządzania organizacją lub funkcjonowania samej organizacji (w ujęciu potocznym często mówi się o efektywności w odniesieniu do organizacji, w istocie odnosząc to zagadnienie do działania, jakim jest jej funkcjonowanie, w tym zarządzanie tą kategorią). Jeszcze inną kwestią może być efektywność organizacji będąca wynikiem implementacji controllingu. Rozróżnienie powyższych terminów przedstawiono w tab. 1.

W kontekście zaprezentowanej w tab. 1 koncepcji efektywności controllingu, w odróżnieniu od jego skuteczności (w pewnym sensie zależnej od „jakości” zdefiniowania celów controllingu, a zatem ocenianej relatywnie), pozwala ocenić rezultaty wdrożenia controllingu (w rozumieniu korzyści i kosztów) w ujęciu kompleksowym i niezależnym od celów stawianych przed omawianą metodą wspomagania zarządzania. Należy ponadto podkreślić, że efektywność organizacji rozumiana jako osiągnięcie jak najwyższych rezultatów działalności organizacji przy jak najniższych kosztach związanych z jej funkcjonowaniem może stanowić jeden z przejawów efektywności

controllingu. Pozostaje kwestią otwartą, czy należy tu jednak mówić o efektywności organizacji w ogóle, czy też starać się wyodrębnić tę „część” efektywności organizacji, która stanowi rezultat wdrożenia i funkcjonowania controllingu.

Tabela 1. Efektywność controllingu i pojęcia z nią związane

Działanie	Skuteczność działania	Efektywność działania	Sprawność działania
Implementacja i funkcjonowanie controllingu	<i>skuteczność controllingu</i> : osiągnięcie założonych celów controllingu	<i>efektywność controllingu</i> : osiągnięcie jak największych rezultatów wdrożenia i funkcjonowania controllingu w organizacji przy jak najniższych kosztach tej implementacji i funkcjonowania	<i>sprawność controllingu</i> : osiąganie w sposób korzystny ekonomicznie założonych w procesie implementacji i funkcjonowania controllingu celów
Funkcjonowanie organizacji	<i>skuteczność organizacji</i> : osiągnięcie założonych celów organizacji	<i>efektywność organizacji</i> : osiągnięcie jak najwyższych rezultatów działalności organizacji przy jak najniższych kosztach związanych z jej funkcjonowaniem	<i>sprawność organizacji</i> : osiąganie w sposób korzystny ekonomicznie założonych celów organizacji
	<i>skuteczność organizacji osiągnięta z tytułu wdrożonego controllingu</i> : ta „część” skuteczności funkcjonowania organizacji, która stanowi rezultat wdrożenia controllingu – osiągnięcie założonych celów organizacji dzięki realizacji zadań controllingu	<i>efektywność organizacji osiągnięta z tytułu wdrożonego controllingu</i> : ta „część” efektywności organizacji, która stanowi rezultat wdrożenia controllingu – osiągnięcie najwyższych rezultatów działalności organizacji przy jak najniższych kosztach dzięki realizacji zadań controllingu	<i>sprawność organizacji osiągnięta z tytułu wdrożonego controllingu</i> : ta „część” sprawności funkcjonowania organizacji, która stanowi rezultat wdrożenia controllingu – osiąganie w sposób korzystny ekonomicznie założonych celów organizacji dzięki realizacji zadań controllingu

Źródło: [Bieńkowska 2010a, s. 29].

W literaturze przedmiotu istnieją już pewne metody służące do „oceny controllingu” w organizacji. B. Amshoff proponuje przeprowadzenie pomiaru efektywności controllingu, rozumianej jako stopień, w którym określony system controllingu przyczynia się do wypełnienia (realizacji) różnych celów controllingu [Amshoff 1993, za: Nowosielski 2007, s. 321]. Z inną propozycją oceny controllingu występuje A. Brokeamper, który jako dwa główne parametry oceny rozwiązań controllingowych wskazuje koszty i jakość. Ocena parametru kosztowego wykonywana jest przy tym według benchmarkingu, a jakościowego z punktu widzenia odbiorców usług controllingowych [Brokeamper 2003, za: Nowosielski 2007, s. 321]. Z kolei K. Nowosielski postuluje, że według zasad metody wielokryterialnej, w tym

przypadku dotyczącej oceny controllingu „w pomiarze poszczególnych obiektów szczegółowych konieczne jest wykorzystanie zestawu różnych rodzajowo kryteriów (ilościowych i jakościowych) wraz z szeregiem szczegółowych mierników oceny”. Oceny zaś należy, według K. Nowosielskiego, dokonywać przez 1) przeprowadzenie pomiarów wśród klientów controllingu, 2) oszacowanie i ocenę kosztów procesów i produktów controllingu, 3) ocenę controllingu przez pryzmat wyników jego klientów oraz 4) samoocenę controllingu [Nowosielski 2007, s. 323]. M. Chalastra natomiast proponuje ocenę systemu controllingu za pomocą badania audytowego, przy czym zakres badania powinien obejmować m.in. określenie terminowości obiegu dokumentacji czy badanie ich treści merytorycznej [Chalastra 2004, s. 21–26].

Niezależnie jednak od przyjętego wariantu, przez efektywność samego controllingu należy rozumieć osiągnięcie jak największych rezultatów wdrożenia i funkcjonowania controllingu w organizacji przy jak najniższych kosztach tej implementacji i funkcjonowania, natomiast zwiększenie efektywności organizacji stanowi w szerokim ujęciu jeden z przejawów efektywności controllingu.

3. Przejawy efektywności controllingu

Mówiąc o przejawach efektywności controllingu, trzeba mieć na względzie przede wszystkim korzyści dla organizacji (w tym zwłaszcza dla menedżerów) wynikające z implementacji tej metody, a także koszty związane zarówno z jej wdrożeniem, jak i funkcjonowaniem. Niestety oba zagadnienia są omówione w literaturze przedmiotu w sposób jak się wydaje niewystarczający. W szczególności brakuje przedstawienia wyników badań empirycznych, które umożliwiłyby weryfikację praktyczną zakładanych w teorii rezultatów wdrożenia controllingu. Zwłaszcza że te ostatnie (po stronie korzyści) są w literaturze przedmiotu nad wyraz rozbudowane.

Powszechnie uważa się bowiem, że controlling jest metodą, która powinna umożliwiać:

- zapewnienie ciągłości funkcjonowania organizacji i jej rozwój [Bea i in. 2005, s. 252; za: Chachuła 2009, s. 37];
- poprawę efektywności i konkurencyjności działania organizacji jako całości [Nowosielski 2001, s. 16; Marciniak 2008, s. 16];
- zapewnienie osiągania przez przedsiębiorstwo efektywności ekonomicznej (rentowności) i płynności finansowej [Hahn, Hungenberg 2001, s. 272; za: Chachuła 2009, s. 37];
- poprawę rentowności i efektywności gospodarowania, ograniczenie ryzyka gospodarczego, zapewnienie stabilności zatrudnienia, pozytywny wpływ na jakość oferowanych wyrobów [Płóciennik-Napierałowa 2001, s. 362].

Należy zauważyć, że sformułowane w powyższy sposób rezultaty wdrożenia controllingu są niezwykle szerokie. Może to prowadzić do jak się wydaje słusznej konstatacji, że powinny stanowić one raczej rezultaty zarządzania organizacją w ogóle, a controlling może jedynie (aż) w pewnym stopniu się do nich przyczyniać.

Trudno bowiem zasługę osiągnięcia powyższych korzyści przypisywać jedynie controllingowi. Controlling ma wpływ zarówno na zapewnienie długotrwałej egzystencji organizacji, jak i ciągłości jej funkcjonowania, lecz jest to oddziaływanie w pewien sposób pośrednie.

Zasadne jest w związku z tym pochylenie się nad korzyściami, na które controlling ma wpływ bezpośredni. W pierwszej kolejności warto posłużyć się propozycją J. Webera, który uważa, że nadrzędne cele wdrożenia controllingu stanowią „zwiększenie skuteczności i sprawności zarządzania oraz wzmocnienie dopasowania się do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz organizacji” [Weber 1990, s. 50; za: Sierpińska, Niedbała 2003, s. 15], jak również „zapewnienie racjonalności zarządzania” [Weber 2001, s. 40]. Można przyjąć, że cel ten jest w zasadzie powiązany z rezultatem sformułowanym jako „podejmowanie przez menedżerów bardziej trafnych (wiarygodnych) decyzji w organizacji” [Marciniak 2008, s. 17].

Aby tak postawione cele zostały osiągnięte, a zatem aby przekształciły się w realne korzyści dla organizacji, niezbędne jest podjęcie przez controllerów określonych zadań w organizacji. W tym przypadku będą to działania bezpośrednio związane ze wspomaganie zarządzania przez controllerów, przy założeniu że skuteczne wspomaganie menedżerów umożliwi im podejmowanie trafnych decyzji w organizacji oraz zwiększa sprawność zarządzania. Wspomaganie controllingowe oznacza w szczególności przyjmując za S. Marciniakiem „zbudowanie logicznego systemu, który poprzez uporządkowane połączenie różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa, biorących udział w działalności gospodarczej wyrażonej w przekroju finansowym, ekonomicznym oraz technicznym, pomoże kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych (wiarygodnych) decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym” [Marciniak 2008, s. 17]. Takie podejście jest zgodne z istotą controllingu rozumianego jako metoda wspomaganie zarządzania.

Z wymogu uwzględnienia permanentnie zmieniającego się otoczenia oraz z występującej we współczesnych organizacjach tendencji do komplikowania się procesów wewnątrz samej organizacji (będących często następstwem zmienności otoczenia), a co za tym idzie do nadmiernego rozrastania się oraz autonomizacji wyodrębnionych obszarów funkcjonalnych, wynika konieczność koordynacji procesów zachodzących wewnątrz organizacji. Koordynacja stanowi kluczowy element działalności controllingu. Oznacza ona ukierunkowanie zadań w zakresie zarządzania na określony cel, albo ściślej proces integrowania zadań w omawianym względzie, podejmowanych w różnych obszarach funkcjonalnych działalności przedsiębiorstwa i prowadzących do osiągnięcia celów organizacji. Wyróżnia się koordynację wstępną i właściwą. Koordynacja wstępna sprowadza się do zaprojektowania, wdrożenia oraz doskonalenia systemu planowania i kontroli, sterowania oraz zasilania w informacje, a także powiązań między tymi systemami. Może ona być realizowana przez współuczestnictwo kontrolerów w realizacji zadań tego procesu albo/i przez nadzór nad nim. Koordynacja właściwa natomiast ma ścisły związek z prawidłową realizacją zadań odnoszących się do zarządzania [Bieńkowska, Kral 2000, s. 30].

Korzyścią wynikającą bezpośrednio z tak rozumianej i realizowanej przez controlling koordynacji jest zintegrowanie zadań menedżerskich należących do różnych obszarów funkcjonalnych organizacji.

Niezależnie od tego synchronizacja realizacji zadań menedżerskich z wymaganiami otoczenia i między poszczególnymi obszarami funkcjonalnymi wewnątrz organizacji wymagają właściwych informacji. Informacje te powinny stanowić przede wszystkim pełną podstawę podejmowania decyzji w procesie zarządzania organizacją. Istotnym zadaniem controllingu jest więc stworzenie systemu informacyjnego mogącego służyć za podstawę podejmowania decyzji dla menedżerów. Wynikiem jest z kolei korzyść „informacyjne zabezpieczenie zorientowanego na wartość i wynik kierowania organizacją” [Skowronek-Mielczarek, Leszczyński 2007, s. 68], którą A. Skowronek-Mielczarek oraz Z. Leszczyński wskazują również jako główną przesłankę implementacji controllingu.

W końcu należy wspomnieć, że controlling wpływa na obniżenie kosztów funkcjonowania organizacji, co z kolei najczęściej związane jest z wdrożonym w organizacji budżetowaniem w ujęciu controllingowym oraz controllingowym rachunkiem kosztów. Uważa się, że controlling w ten sposób wpływa na dyscyplinę kosztową w organizacji oraz na świadomość wpływu każdego wewnętrznego działania na ostateczny wynik, tak aby możliwe było najlepsze dopasowanie skali wydatków do rozmiarów działalności organizacji [Bender 2008, s. 21]. Można zatem mówić o „racjonalizacji kosztów działalności organizacji” jako o korzyści wynikającej z implementacji controllingu i o dążeniu w controllingu do posiadania całościowej kontroli nad kosztami i wynikami, mającej swój wyraz w systematycznym prowadzeniu polityki polegającej na utrzymywaniu kosztów i wyników na optymalnym dla organizacji poziomie.

W kontekście powyższego można przyjąć, że podstawowymi korzyściami, możliwymi do osiągnięcia dzięki wdrożeniu controllingu w organizacji, są:

- zwiększenie sprawności zarządzania organizacją osiągane głównie dzięki podejmowaniu przez menedżerów bardziej trafnych i racjonalnych decyzji w organizacji na poziomach strategicznym, taktycznym i operacyjnym;
- zintegrowanie działań menedżerskich należących zwłaszcza do różnych obszarów funkcjonalnych organizacji;
- posiadanie przez kierownictwo organizacji wiarygodnych informacji, umożliwiających podejmowanie racjonalnych decyzji;
- racjonalizacja kosztów działalności organizacji.

Powiązanie tak rozumianych korzyści dla organizacji z zadaniami realizowanymi przez controllerów zostało zaprezentowane w tab. 2.

Nieliczne wyniki badań empirycznych pozwalają skonfrontować powyższe zapisy teoretyczne z praktyką gospodarczą. Przykładowo, wyniki badań przeprowadzonych w 2005 r. przez D. Fjałkowską na próbie 20 organizacji deklarujących wdrożenie controllingu (z 49 przebadanych podmiotów) pokazują, że najczęściej, jako korzyści wdrożenia controllingu, przez respondentów wymieniane są: obniże-

Tabela 2. Korzyści wynikające z wdrożenia controllingu i ich powiązanie z zadaniami controllingu

Główne korzyści dla organizacji osiągnięte dzięki implementacji controllingu	Ważniejsze zadania controllingu, dzięki którym można osiągnąć wyszczególnione korzyści
Zwiększenie sprawności zarządzania organizacją na poziomach strategicznym, taktycznym i operacyjnym. Podejmowanie przez menedżerów bardziej trafnych i racjonalnych decyzji w organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – stworzenie systemu informacyjno-sprawozdawczego w organizacji i stała jego aktualizacja – tworzenie i/lub aktualizowanie systemu sterowania w organizacji, w tym np. opracowywanie procedur postępowania w przypadku stwierdzenia odchyłań od przyjętych planów – porównywanie wielkości rzeczywiście osiągniętych z planowanymi – sporządzanie raportów i sprawozdań pokontrolnych – przeprowadzanie analiz dotyczących funkcjonowania organizacji – wyszukiwanie i likwidowanie wąskich gardeł w organizacji – przekazywanie wyników analiz wraz z wnioskami kadrze kierowniczej – wypracowywanie różnych wariantów decyzji i pomoc w wyborze wariantu optymalnego – wdrożenie w organizacji koncepcji ośrodków odpowiedzialności
Zintegrowanie działań menedżerskich należących do różnych obszarów funkcjonalnych organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – koordynowanie przebiegu planowania i kontroli w ramach poszczególnych funkcji organizacji, w różnych przekrojach czasowych oraz ich integrowania wokół przyjętego systemu celów, – koordynowanie realizacji planów w ramach poszczególnych funkcji organizacji, – koordynowanie działań na styku systemów planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informacje
Posiadanie przez kierownictwo organizacji wiarygodnych informacji, umożliwiających podejmowanie racjonalnych decyzji	<ul style="list-style-type: none"> – stworzenie systemu informacyjno-sprawozdawczego w organizacji i stała jego aktualizacja, – gromadzenie, agregacja, klasyfikacja, przetwarzanie i archiwizowanie danych finansowych i niefinansowych na użytek zarządzania, – przekazywanie pracownikom i kierownikom informacji finansowych i niefinansowych potrzebnych do podejmowania racjonalnych decyzji w zakresie zarządzania (raportowanie)
Racjonalizacja kosztów działalności organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – tworzenie i/lub aktualizowanie systemu budżetowania, w tym np. instrukcji budżetowych – przekształcenie rachunkowości na użyteczną z punktu widzenia podejmowania decyzji zarządczych w organizacji, – wdrożenie w organizacji koncepcji ośrodków odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne.

nie kosztów (100% wskazań w II etapie badań i 89% w pierwszym etapie), większe możliwości pozyskiwania kapitału (odpowiednio 75 i 56%), jak również poprawa płynności finansowej (60 i 78%) oraz lepszy przepływ informacji (65 i 45%) [Fjałkowska 2007, s. 7]. Z kolei wyniki analiz przeprowadzonych przez A. Bieńkowską, Z. Krala oraz A. Zabłocką-Kluczkę na próbie 102 organizacji, które zadeklarowały wdrożenie controllingu (z 206 przebadanych jednostek), pokazały, że największy odsetek respondentów, bo aż 87,2%, wskazał jako wzmiankowane korzyści uspraw-

nienie procesów planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informacje. Ponad trzy czwarte ankietowanych (76,2%) wymieniło lepszy system informacyjno-sprawozdawczy, a ponad połowa trafniejsze decyzje w procesie zarządzania (58,5%) oraz skuteczniejsze osiągnięcie celów organizacji (51,2%) [Bieńkowska i in. 2011, s. 282]. Podobnie wyniki badań przeprowadzonych przez zespół Zakładu Systemów Zarządzania i Marketingu Politechniki Wrocławskiej pod kierunkiem prof. M. Hopeja wskazują na ogólną poprawę jej wyników finansowych, obniżenie kosztów funkcjonowania, zmniejszenie rozrzutności w organizacji, a także skuteczniejsze osiągnięcie celów organizacji, usuwanie „wąskich gardeł” i barier w rozwoju organizacji oraz poprawę konkurencyjności organizacji jako na skutki wdrażania controllingu [Bieńkowska, Zgrzywa-Ziemak 2011, s. 220].

Oszacowanie z kolei bezpośrednich kosztów wdrożenia i funkcjonowania controllingu powinno być jak twierdzi P. Bender relatywnie prostym zadaniem [Bender 2008, s. 18]. Według autora powinno ono polegać na zgromadzeniu informacji w zakresie:

- całkowitych kosztów oprogramowania wykorzystywanego do controllingu,
- kosztów sprzętu IT wykorzystywanego w controllingu,
- kosztów konsultingu i doradztwa w obszarze controllingu,
- kosztów zatrudnienia w organizacji specjalistów w dziedzinie controllingu (w tym specjalistów w zakresie technologii oraz specjalistów w metodologii),
- kosztów wyposażenia stanowisk pracy specjalistów w dziedzinie controllingu,
- kosztów szkoleń i warsztatów, mających na celu poszerzenie wiedzy controllingowej [Bender 2008, s. 18].

Oczywiście pozycje te można poszerzyć jeszcze o inne koszty, takie jak np. koszty wewnętrznych i zewnętrznych audytów systemu controllingu lub też koszty utrzymania pomieszczeń dla controllingu.

P. Bender postuluje także, aby przy oszacowywaniu kosztów controllingu brać pod uwagę również koszty pośrednie z nim związane. W szczególności należy, według autora, oszacować koszty wynikające z błędów i niedociągnięć związanych z funkcjonowaniem systemu controllingu. Przykładowo, należy więc ocenić, czy miary i wskaźniki w raportach controllingowych nie są zbyt skomplikowane i niezrozumiałe, bądź to, czy same raporty są łatwe i intuicyjne w odbiorze [Bender 2008, s. 18–19]. Celem jest oszacowanie, czy ewentualnie te i inne podobne zaniedbania nie powodują zwiększenia kosztów funkcjonowania controllingu.

Z punktu widzenia efektywności controllingu istotne oczywiście jest, aby korzyści implementacji rozwiązań controllingowych przewyższały koszty wdrożenia i bieżącej eksploatacji tego systemu w przedsiębiorstwie. Jeśli bowiem korzyści implementacji tej metody wspomagania zarządzania są niewspółmierne do poniesionych na ten cel kosztów, system controllingu może okazać się nieefektywny.

4. Uwarunkowania efektywności controllingu

Warunkiem zapewnienia efektywności controllingu jest spełnienie wszystkich warunków wstępnych determinujących poprawne jego wdrożenie i funkcjonowanie w organizacji. Całość warunków wstępnych można podzielić na dwie zasadnicze grupy. Pierwszą stanowią warunki pierwotne, a drugą wtórne.

Przyjmuje się, że aby controlling mógł być prawidłowo wdrożony, a następnie aby mógł funkcjonować, konieczne jest w pierwszej kolejności zadośćuczynienie pierwotnym warunkom wstępnym. Należą do nich: ustalenie właściwego stylu kierowania, wsparcie go odpowiednimi technikami zarządzania, modyfikacja struktury organizacyjnej pod kątem przyszłych potrzeb i wymagań controllingu, a także przekształcenie księgowości (rachunkowości) w użyteczną z punktu widzenia controllingu [Vollmuth 2000, s. 69].

Ustalenie właściwego stylu kierowania oznacza wymaganie stosowania w organizacji demokratycznego lub zbliżonego do niego stylu kierowania. Wynika to z faktu, że controlling zakłada maksymalne zaangażowanie pracowników w osiąganie celów zarówno przynależnych do ich obszarów działalności, jak i odnoszących się do organizacji jako całości. Zakłada się jednocześnie wsparcie przyjętego stylu kierowania odpowiednimi technikami zarządzania. H. Vollmuth wśród nich wyróżnia zarządzanie przez cele, delegowanie uprawnień, uwzględnienie odchyleń, wyniki oraz motywowanie [Vollmuth 2000, s. 69].

Decyzja dotycząca implementacji controllingu w organizacji musi być poprzedzona analizą jej struktury organizacyjnej. Wymagane przez controlling wyraźne rozgraniczenie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych stanowisk w organizacji pozwoli uniknąć „nieustannego krzyżowania się interesów oraz starć pomiędzy poszczególnymi kierownikami, co wpływa ujemnie na przebieg pracy” [Vollmuth 2000, s. 74].

Ostatnim z pierwotnych warunków wstępnych jest przekształcenie rachunkowości na użyteczną z punktu widzenia controllingu. W controllingu konieczne jest wprowadzenie w organizacji systemu rachunkowości zarządczej. Umożliwia ona bowiem posługiwanie się podstawowymi narzędziami controllingu, tj. kontrolingowym rachunkiem kosztów i wyników, budżetowaniem czy analizą odchyleń. Warunkuje ponadto utworzenie systemu informacyjno-sprawozdawczego controllingu, w którym pozyskiwane, przetwarzane i dystrybuowane przez nią informacje będą w pełni odpowiadały zidentyfikowanym wcześniej potrzebom użytkowników, a zarazem będą wiarygodne, obiektywne, zrozumiałe, aktualne i precyzyjne [Bieńkowska i in. 2006, s. 532–539].

Efektywne funkcjonowanie controllingu w organizacji wymaga również (a może przede wszystkim), poza spełnieniem wszystkich warunków pierwotnych jego implementacji, opracowania oraz wdrożenia trzech grup rozwiązań do niego się odnoszących. Zalicza się tu szczegółowe rozwiązania funkcjonalne, instytucjonalne

(organizacyjne) oraz instrumentalne controllingu. Ukształtowanie rozwiązań controllingu stanowi istotę spełnienia wtórnych warunków wstępnych.

Rozwiązania funkcjonalne controllingu należy traktować jako nadrzędne w stosunku do rozwiązań organizacyjnych i instrumentalnych. Odnoszą się one przede wszystkim do wskazania obszarów odniesienia controllingu, a także zdefiniowania jego funkcji i wynikających z nich zadań w każdym ze wskazanych obszarów. Ważny jest również wybór koncepcji controllingu, nakreślającej relacje controllingu i zarządzania [Bieńkowska 2011, s. 58].

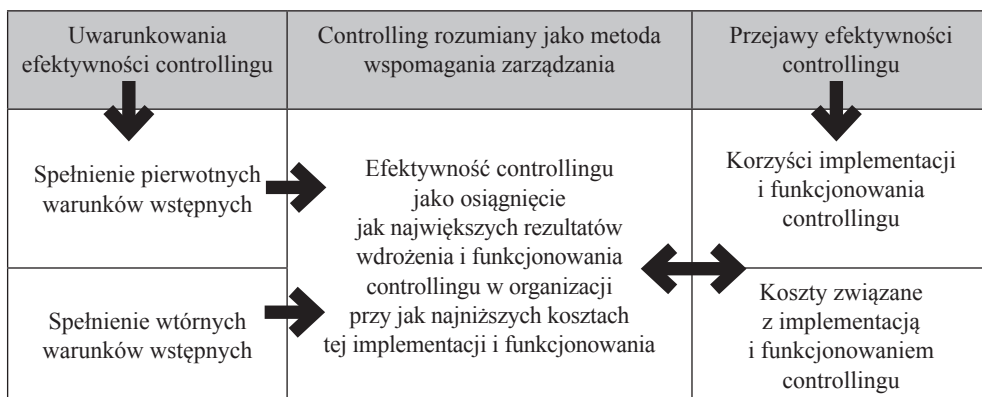
Rozwiązania organizacyjne dotyczą natomiast sfery organizacyjnej i obejmują przede wszystkim zagadnienia związane z wyodrębnianiem w organizacji ośrodków odpowiedzialności. Zalicza się tu więc dobór kryteriów wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności, określenie stopnia pokrycia struktury organizacyjnej centrami gospodarowania, określenie rodzajów ośrodków odpowiedzialności, a także przypisanie im celów i zadań. Rozwiązania organizacyjne controllingu to również wkomponowywanie w strukturę organizacyjną realizatorów idei controllingu controllerów wraz z ustalaniem dla tych stanowisk zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. W dalszej kolejności rozwiązania organizacyjne to określenie mierników oceny poszczególnych centrów gospodarowania, ustalenie zasad wiązania mierników ich oceny z systemem motywacyjnym (głównie z systemem wynagrodzeń), jak też określenie trybu i procedur wprowadzenia i obsługi pracy centrów [Nowosielski 1996, s. 9].

Na rozwiązania instrumentalne controllingu składają się natomiast narzędzia służące do realizacji zadań controllingu, wykorzystywane w procesie jego funkcjonowania. W szczególności należy tu wymienić kontrolingowy rachunek kosztów i wyników, budżetowanie, analizę odchyleń i system informacyjno-sprawozdawczy [Bieńkowska 2011, s. 59].

Należy przy tym podkreślić, że w organizacji implementującej controlling powinny zostać przyjęte rozwiązania z każdej z opisanych powyżej grup. Utworzony zostanie w ten sposób swoisty pakiet rozwiązań controllingu, którego kształt powinien być ściśle powiązany z warunkami funkcjonowania i charakterystykami konkretnej organizacji. Mówiąc z kolei o warunkach funkcjonowania i charakterystykach konkretnej organizacji, należy w szczególności mieć na względzie takie czynniki wpływające na kształt rozwiązań controllingu, jak wielkość organizacji, jak również dynamika otoczenia, w którym ta organizacja funkcjonuje [Hulsenberg, Wróbel 1995, s. 163].

Wymienione powyżej warunki pierwotne można nazwać warunkami koniecznymi, lecz niewystarczającymi do osiągnięcia przez controlling zamierzonych celów. Najważniejsze jest bowiem opracowanie, właściwego dla danej organizacji, pakietu rozwiązań controllingu (w wymiarze funkcjonalnym, instytucjonalnym i instrumentalnym) dostosowanego do warunków funkcjonowania organizacji oraz do jej charakterystyk, a zatem spełnienie wtórnych warunków wstępnych. W kontekście bowiem powyższych rozważań wydaje się zasadne przyjęcie tezy, że jedynie poprawne

wdrożenie (ze spełnieniem wszystkich pierwotnych warunków wstępnych) dobrze ukształtowanych rozwiązań controllingu może pozytywnie wpłynąć na efektywność controllingu. Zależność między uwarunkowaniami efektywności controllingu a jej przejawami prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Zależność między uwarunkowaniami efektywności controllingu a jej przejawami

Źródło: opracowanie własne.

5. Zakończenie

Podsumowując rozważania na temat przejawów i uwarunkowań efektywności controllingu, należy podkreślić, że powinny one służyć przede wszystkim praktyce gospodarczej. Biorąc bowiem pod uwagę rezultaty implementacji i funkcjonowania controllingu w organizacji, a także uwzględniając uwarunkowania osiągnięcia wskazanych rezultatów, można pokusić się o opracowanie pewnych uniwersalnych w danej grupie przedsiębiorstw wytycznych odnoszących się do kształtowania rozwiązań controllingu (a zatem poniekąd wskazania wzorców controllingu z ang. *best practice*). Wymaga to jednak podjęcia badań empirycznych związanych bezpośrednio z pomiarem efektywności controllingu w organizacji i, jako zagadnienie odrębne, może stanowić przedmiot nowego opracowania.

Literatura

- Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen. Kontext und Effizienz*, Gabler, Wiesbaden 1993.
- Bea F., Friedl B., Schweitzer M., *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Lucius UTB, Stuttgart 2005.
- Bender P., *Jakie są rzeczywiste koszty controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2008, nr 5, s. 16–21.

- Bienkowska A., *Controlling w pogoni za efektywnością?*, [w:] E. Skrzypek (red.), *Etyka a jakość i efektywność organizacji*, Wydział Ekonomiczny UMCS, Lublin 2010a.
- Bienkowska A., *O potrzebie badania modelowych i opracowania wzorcowych rozwiązań controllingu*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010b, nr 187, s. 17–27.
- Bienkowska A., *O skuteczności controllingu i jego wpływie na sukces organizacji*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2011, nr 4/2, s. 54–61.
- Bienkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczkowa A., *Koncepcje controllingu*, Visnik Zytomyrskowo Die-rzawnowo Technologiczeskovo Universitetu, Ekon. Nauky, 2004, s. 21–28.
- Bienkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczkowa A., *Dylematy wprowadzania zmian w organizacji w kontekście wdrażania controllingu*, [w:] J. Skalik (red.), *Zmiana warunkiem sukcesu. Dynamika zmian w organizacji ewolucja czy rewolucja*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2006, s. 532–539.
- Bienkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczkowa A., *Jakość zarządzania z uwzględnieniem controllingu*, [w:] R. Borowiecki, L. Kiełtyka (red.), *Przełomy w zarządzaniu: zarządzanie procesowe*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2011, s. 269–285.
- Bienkowska A., Zgrzywa-Ziemak A., *Współczesne metody zarządzania w przedsiębiorstwach funkcjonujących w Polsce identyfikacja stanu istniejącego*, [w:] M. Hożej, Z. Kral (red.), *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2011, s. 211–252.
- Błoch H. (red.), *Controlling. Technologia zarządzania firmą*, Profit, Katowice 2000.
- Brokeamper A., *Wir sind doch Alle kundenorientiert? Sieben Schritte zum kunden- und marktorientierten Controlling*, 2003, <http://www.competence-site.de>, www.controller-forum.com.
- Chachuła D., *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*, Difin, Warszawa 2009.
- Chalastra M., *Jak przeprowadzić audyt w systemie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 4, s. 21–26.
- Fjałkowska D., *Korzyści z wdrożenia controllingu i budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2007, nr 4, s. 4–9.
- Hahn D., Hungenberg H., *Wertorientierte Controllingkonzepte*, Wiesbaden 2001.
- Hulsenberg F., Wróbel J., *Controlling*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Zarządzania, Zielona Góra 1995.
- Janczyk-Strzała E., *Stan i tendencje rozwojowe controllingu na rynku europejskim*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling w warunkach integracji z Unią Europejską*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 1019, Wydawnictwo AE, Wrocław 2004, s. 29.
- Marciniak S., *Controlling. Teoria, zastosowania*, Difin, Warszawa 2008.
- Nowosielski K., *Procedura oceny controllingu w przedsiębiorstwie*, [w:] T. Dudycz, Ł. Tomaszewicz (red.), *Efektywność rozważania nad istotą i pomiarem*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2007, s. 320–328.
- Nowosielski S., *Controlling. System informacyjnego wspomagania procesu zarządzania przedsiębiorstwem*, Wrocławskie Centrum Transferu Technologii IBS, Wrocław 1996.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Płociennik-Napierałowa J., *Controlling nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość” 2001, nr 6, s. 361–368.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z., *Controlling, analiza i monitoring w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa 2007.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Placet, Warszawa 2000.

Weber J., *Einführung in das Controlling*, Sammlung Poeschel, Nr 133, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1990.

Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001.

RESULTS AND DETERMINANTS OF CONTROLLING EFFICIENCY IN AN ENTERPRISE

Summary: The paper explains the essence of controlling efficiency. The results of controlling functioning as the indicators of controlling efficiency were discussed. The primary and secondary pre-conditions of controlling implementations were characterized. The conditions were described as the determinants of describing the method of management support. The need and possibility of creating the standard solutions of controlling were pointed out.

Keywords: controlling, efficiency, controlling solutions.