

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting.....	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Joanna Dynowska

Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Ostrołęce
e-mail: joannan@uwm.edu.pl

CZYNNIKI OGRANICZAJĄCE WDRAŻANIE CONTROLLINGU W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH

FACTORS THAT LIMIT CONTROLLING IMPLEMENTATION AS REVEALED BY QUESTIONNAIRE SURVEYS

DOI: 10.15611/pn.2015.399.15

Streszczenie: Celem artykułu była identyfikacja czynników ograniczających wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie. Badaniem objęto 110 jednostek zatrudniających powyżej 50 pracowników i zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego. Przeprowadzone badania wykazały, że głównymi przyczynami braku systemu controllingu w ankietowanych firmach były: zbyt wysokie koszty jego wdrożenia, przeświadczenie, że do zarządzania nie jest wymagane tak skomplikowane instrumentarium oraz że koszty zastosowania controllingu są niewspółmierne do uzyskanych korzyści ekonomicznych.

Słowa kluczowe: controlling, zarządzanie, bariery wdrożenia.

Summary: The aim of this paper was to identify the factors that limit the implementation of controlling in an enterprise. The study included 110 companies with at least 50 employees and located in the region of Warmia and Mazury. The study showed that the main reasons for the lack of a system controlling were: the high costs of implementation, the belief that such a complicated instrument was not required to manage efficiently and the belief that the costs of controlling application were disproportionate to the economic benefits.

Keywords: controlling, management, barriers of implementation.

1. Wstęp

Wprowadzenie controllingu w przedsiębiorstwie wiąże się z szeregiem zmian, które miałyby na celu poprawę konkurencyjności przedsiębiorstw na rynku, kładąc nacisk na prognozowanie i ocenę rentowności produkowanych dóbr lub świadczonych usług. Mimo że controlling jest niezmiernie potrzebny polskim firmom, nadal niewiele jednostek wykorzystuje go w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Przyczyny zaniechania controllingu wynikają z różnych czynników. Wdrożenie controllingu pochłania dużo czasu, nakładów finansowych oraz wymaga wielu zmian organizacyjnych związanych m.in. z wyodrębnieniem organizacyjnym ośrodków odpowiedzialności, usytuowaniem komórki controllingu w strukturze organizacyjnej, czy też zbudowaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego. Bariery wdrażania controllingu mogą być również niechęć personelu do zmian oraz niska świadomość pracowników dotycząca praktycznych możliwości wykorzystania systemu czy też brak doświadczenia w jego wdrażaniu.

Celem artykułu była zatem identyfikacja głównych czynników ograniczających wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie. Określenia czynników decydujących o braku controllingu dokonano na podstawie analizy badań ankietowych przeprowadzonych wśród 110 celowo wybranych przedsiębiorstw niestosujących controllingu i zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego, które wyraziły zgodę na wypełnienie ankiety¹.

Narzędziem umożliwiającym realizację badań był kwestionariusz ankietowy. Do opracowania danych, uzyskanych z badań ankietowych, wykorzystano analizę statystyczną danych, która obejmuje analizę struktury zbiorowości według cech charakteryzujących badane przedsiębiorstwa.

Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma organizacyjno-prawna, forma własności, rodzaj działalności, wielkość przedsiębiorstwa mierzona liczbą pracowników, uzyskany wynik finansowy oraz wartość przychodów i aktywów oraz liczba oferowanych produktów (usług).

2. Przydatność controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Controlling można definiować jako całościowe i kompleksowe spojrzenie na działalność przedsiębiorstwa, obejmujące analizę danych pochodzących ze wszystkich obszarów działalności, które pozwala na odpowiednio wczesne wykrywanie słabych stron i wąskich gardeł (określenie aktualnej sytuacji gospodarczej przedsiębiorstwa) oraz planowanie i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa zgodnie z wcześniej określonym stanem ekonomicznym [Kluge, Kaluga 1998]. W literaturze znaleźć można również rozumienie controllingu jako całościowe spojrzenie na zarządzanie. Mówi się wówczas o controllingowym sposobie zarządzania [Marciniak 2004]. W tym znaczeniu controlling jest już nie tylko jednym z narzędzi związanych z zarządzaniem, ale też koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem.

P. Horváth definiuje controlling jako podsystem zarządzania, który zajmuje się kształtowaniem i koordynacją procesów planowania, kontroli i zasilania w informacje, ukierunkowanych na sterowanie całym systemem z punktu widzenia wyznaczonych celów [Horváth 2006]. Podobnie E. Nowak określa controlling jako podsystem

¹ Zastosowano nielosowy schemat doboru próby, tzw. próbę okolicznościową [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2001].

zarządzania, wspierający menedżerów w sterowaniu zachodzącymi w nim procesami gospodarczymi przy wykorzystaniu informacji z rachunkowości oraz koordynowaniu różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia wyznaczonych celów [Nowak (red.) 2013].

Controlling ma charakter pragmatyczny, tj. silnie zorientowany na praktyczne wykorzystanie w działalności przedsiębiorstw. Wynika to z możliwości jego stosowania w różnorodnych ujęciach i odmianach. Często praktyka dostarcza więcej rozwiązań niż teoria [Weber 2001]. Wiele opinii dotyczących pojęcia controllingu przyczyniło się do powstania dużej liczby definicji controllingu, które ulegają ciągłym zmianom wraz z przeobrażeniami zachodzącymi w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu.

Informacje dostarczane przez system controllingu umożliwiają formułowanie polityki, planowanie i kontrolę działalności przedsiębiorstwa oraz dokonywanie wyborów w sytuacji różnych możliwości działania. Stosowanie controllingu pozwala zatem kształtować systemy ściśle związane z funkcjami zarządzania, takie jak system kontroli, planowania, motywowania, system logistyczny, system informacyjny.

W miarę rozwijania się koncepcji controllingu następuje wzrost samodzielności pracowników, umocnienie odpowiedzialności własnej, wzrost samosterowania i poczucia współodpowiedzialności za wynik przedsiębiorstwa, co doprowadza w efekcie do zmian stosunków międzyludzkich w firmie [Mayer, Mann 1991]. Controlling sprzyja także współpracy pomiędzy wydziałami i usprawnia przepływ informacji poprzez stosowany system raportowania.

2.1. Prezentacja wyników badań

Od ostatniej dekady XX wieku, czyli od momentu pojawienia się controllingu w Polsce, zainteresowanie jego zastosowaniami w zarządzaniu przedsiębiorstwami stale rośnie. Obecnie trudno jest wyobrazić sobie funkcjonowanie wielu przedsiębiorstw bez systemu controllingu. Dlaczego zatem nadal wiele jednostek gospodarczych nie podejmuje działań, które mają na celu wypracowanie odpowiednich do swoich potrzeb form controllingu?

Jako główną przyczynę braku systemu controllingu ankietowane firmy podały zbyt wysokie koszty jego wdrożenia (tab. 1)². Prawie co trzecia badana firma uzasadnia brak controllingu tym, że do zarządzania nie jest wymagane tak skomplikowane instrumentarium. Podmioty te uważają, że informacje, których dostarcza stosowany obecnie system rachunkowości, są wystarczające do efektywnego zarządzania i nie potrzebne są wszelkie innowacje w tej dziedzinie. Wiele ankietowanych przedsiębiorstw rezygnuje z wdrożenia tego systemu, ponieważ uważa, że koszty zastosowania controllingu są niewspółmierne do uzyskanych korzyści.

² Koszty wdrożenia nowych rozwiązań były również najczęstszym powodem rezygnacji z implementacji systemu controllingu podanym przez australijskie firmy produkcyjne o obrocie w 1989 r. wyższym od 7 mln dolarów australijskich [Wermut 1999].

Tabela 1. Przyczyny niestosowania systemu controllingu przez badane firmy

Przyczyny	Liczba firm	Udział %
Wysokie koszty zatrudnienia specjalistów i przeszkolenia pracowników	41	32,3
Przebudowa struktury organizacyjnej	15	13,6
Koszty stosowania controllingu są niewspółmierne do uzyskanych korzyści	22	20,0
Do zarządzania nie jest wymagane tak skomplikowane instrumentarium	34	30,9
Częste zmiany przepisów uniemożliwiają planowanie kosztów i wyników	12	10,9
Brak dostatecznej wiedzy z zakresu controllingu	16	14,5
Inne	10	9,1
Razem firm niestosujących controllingu	110*	100,0

* Dane nie sumują się do 110 z uwagi na możliwość wyboru kilku wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Dużą przeszkodę we wdrożeniu controllingu przedsiębiorstwa widzą w braku dostatecznej wiedzy na ten temat³. Za niedostateczną wiedzą o podstawach nowoczesnego zarządzania i controllingu kryje się także brak wprawy i chęci poznania nowych narzędzi zarządzania. Mniejszym utrudnieniem okazała się konieczność przebudowy struktury organizacyjnej, natomiast za najmniej istotną barierę wykorzystania controllingu uznano częste zmiany przepisów uniemożliwiających realne planowanie kosztów i wyników. Wśród innych przyczyn niestosowania systemu controllingu przedsiębiorstwa wymieniały: ograniczenia kadrowe, brak narzędzi informatycznych, ograniczenia systemu ewidencji, dużą pracochłonność projektu, niebezpieczeństwo „zarzucenia” firmy zbyt dużą ilością informacji.

W zależności od formy organizacyjno-prawnej, formy własności, rodzaju dominującej działalności oraz wartości posiadanych aktywów rozkłady udzielonych odpowiedzi (tab. 2) były podobne do przeciętnych wyników uzyskanych dla wszystkich przedsiębiorstw (tab. 1). Można jednak zauważyć pewne zależności, analizując poszczególne cechy charakteryzujące badane jednostki.

Analizując badane firmy z punktu widzenia liczby zatrudnionych (tab. 2), można zauważyć, że im mniejsze przedsiębiorstwo, tym większą przeszkodę stanowiły wysokie koszty związane z wdrożeniem controllingu oraz przekonanie o braku zasadności jego wykorzystania⁴. Z kolei dla większych przedsiębiorstw (powyżej 100

³ W badaniach przeprowadzonych przez H. Błoch w latach 1996-1999 na próbie 744 przedsiębiorstw była to największa przeszkoda we wdrożeniu controllingu. Na drugiej pozycji znalazła się niechęć kierownictwa do zmian, a na trzeciej niewłaściwe struktury władzy w przedsiębiorstwie [Błoch 1999, s. 263].

⁴ Podobnie analiza zastosowań systemów informatycznych zarządzania wspomagających controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach (MSP) wykazała, że tylko niewielka liczba przedsiębiorstw wykorzystuje możliwości tych systemów z powodu rzekomej nieopłacalności [Kuźdowicz 2004].

Tabela 2. Przyczyny niestosowania controllingu a wybrane cechy charakteryzujące badane firmy

Cechy charakteryzujące badane firmy	Przyczyny braku controllingu (N)						Razem badane firmy (N/%)	
	A	B	C	D	E	F		
Forma organizacyjno-prawna								
Osoby fizyczne	1	0	1	0	0	0	2*	100,0
Spółki z o.o.	24	12	9	24	6	8	57	100,0
Spółki akcyjne	5	3	3	4	1	0	14	100,0
Pozostałe spółki	6	0	3	4	1	0	11	100,0
Spółdzielnie	3	0	2	1	3	4	11	100,0
Państwowe jednostki organizacyjne	2	0	4	1	1	3	10	100,0
Liczba zatrudnionych								
50-100 osób	25	4	15	21	5	11	63	100,0
101-250 osób	12	6	6	11	4	3	28	100,0
powyżej 250 osób	4	5	1	2	3	2	14	100,0
Forma własności								
Państwowe	3	1	5	2	2	5	17	100,0
Prywatne bez udziału kapitału zagranicznego	34	12	14	27	10	9	78	100,0
Prywatne z kapitałem zagranicznym < 50%	2	2	1	2	0	1	5	100,0
Prywatne z kapitałem zagranicznym > 50%	1	0	1	2	0	0	2	100,0
Prywatne z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego	1	0	1	1	0	1	3	100,0
Rodzaj przeważającej działalności								
Produkcyjna	22	5	9	14	5	7	46	100,0
Usługowa	14	7	7	11	4	4	36	100,0
Handlowa	5	3	3	9	3	5	23	100,0
Uzyskana rentowność [w %]								
Deficytowa	11	4	4	10	3	5	30	100,0
0-5	15	9	13	15	6	9	50	100,0
5,1-10	9	2	2	4	3	1	15	100,0
10,1-20	4	0	3	5	0	1	8	100,0
powyżej 20	0	0	0	0	0	0	0	100,0
Wartość przychodów [w mln euro]								
do 0,8	9	1	5	3	2	3	18	100,0
> 0,8-2,5	12	2	6	16	5	7	40	100,0
> 2,5-5	9	4	7	9	0	4	21	100,0
powyżej 5	8	9	4	6	5	2	23	100,0
Wartość aktywów [w mln euro]								
do 1,5	19	4	8	17	4	8	51	100,0
> 1,5-2,5	8	2	7	6	4	4	20	100,0
> 2,5-5	9	6	5	9	2	3	22	100,0
powyżej 5	3	3	2	2	2	1	10	100,0
Liczba oferowanych produktów								
1-3 produkty	9	6	4	8	0	2	23	100,0
4-9 produktów	3	1	3	7	2	4	15	100,0
10-50 produktów	13	3	5	6	2	1	21	100,0
powyżej 50 produktów	4	2	5	5	3	6	20	100,0

Oznaczenia: A – Wysokie koszty zatrudnienia specjalistów i przeszkolenia pracowników; B – Konieczność przebudowy struktury organizacyjnej; C – Koszty zastosowania controllingu przewyższają uzyskane korzyści; D – Zarządzanie nie wymaga tak skomplikowanego instrumentarium; E – Częste zmiany przepisów uniemożliwiają planowanie kosztów i wyników; F – Brak dostatecznej wiedzy z zakresu controllingu.

Istniała możliwość wyboru kilku wariantów odpowiedzi (N – liczba odpowiedzi, * – liczba respondentów).

Źródło: opracowanie własne.

pracowników) znaczącymi barierami wdrożenia controllingu były dodatkowo: obawa, że koszty jego wprowadzenia przewyższą uzyskane korzyści oraz konieczność przebudowy struktury organizacyjnej, wynikająca z bazowania na hierarchicznym układzie zarządzania i podziale funkcjonalnym.

Kierownictwo przedsiębiorstw małych i średnich swoje przekonanie o braku konieczności wdrażania controllingu opiera na przeświadczeniu, że obowiązki sprawozdawczości finansowej i statystycznej są wystarczająco skomplikowane, aby jeszcze dokładać inne raporty. Poza tym zakres prowadzonej działalności, informacje dostarczane na podstawie danych z obligatoryjnie prowadzonej sprawozdawczości finansowej oraz własne spostrzeżenia i doświadczenia są wystarczające do podejmowania trafnych decyzji. Założenie to może być wystarczające jedynie w sytuacji, kiedy rozmiary i zakres działalności jest rzeczywiście niewielki oraz daną jednostką zarządzają wykształceni i doświadczeni menedżerowie. Jednakże wraz z rozwojem jednostki gospodarczej czy też w sytuacji braku odpowiednich kompetencji osób zarządzających pojawia się pytanie o zasadność takiego postępowania, które w konsekwencji może doprowadzić do niekonkurencyjności całego podmiotu.

Biorąc pod uwagę uzyskaną rentowność przez badane przedsiębiorstwa nieposiadające systemu controllingu (tab. 2), nadal głównymi czynnikami decydującymi o braku zainteresowania wdrożeniem controllingu były wysokie koszty jego wdrożenia oraz brak przekonania o konieczności wprowadzenia systemu celem poprawy osiągniętych wyników. Czynniki te nabierały większego znaczenia w miarę osiągania przez badane firmy wyższych zysków. W grupie przedsiębiorstw deficytowych wynosiły one odpowiednio 36,7% i 33,3%, a w firmach o stosunkowo wysokiej rentowności – 50% i 62,5%. O ile brak zainteresowania controllingiem w przypadku firm deficytowych można wytłumaczyć brakiem środków na bieżącą działalność, a co dopiero na nowe projekty, o tyle dziwić może zgłaszanie jako głównej przeszkody we wprowadzeniu controllingu wysokich kosztów jego wdrożenia również przez przedsiębiorstwa osiągające rentowność w granicach od 5% do 10%. Przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem controllingu może być w przypadku tych firm osiągnięcie dobrych wyników, które nie mobilizują ich do zmian. Natomiast dla żadnego przedsiębiorstwa z grupy o najwyższej rentowności bariery we wdrażaniu controllingu nie stanowiło ani przebudowanie struktury organizacyjnej, ani częste zmiany przepisów, które mogłyby rzutować na realne planowanie kosztów i wyników.

Odwrotna zależność występowała w przypadku powiązania przyczyn niestosowania controllingu z wielkością uzyskiwanych przychodów z całokształtu działalności (tab. 2). Im wyższe obroty przedsiębiorstw, tym mniejszą przeszkodę widzą one w wysokich kosztach wdrożenia controllingu. Połowa badanych firm o najniższych przychodach nie wprowadziła controllingu z uwagi na brak środków na zakup i wdrożenie nowego systemu informatycznego oraz konieczność przeprowadzenia szkolenia pracowników. Przedsiębiorstwa osiągające przychody do 2,5 mln euro jako główną przyczynę braku controllingu podały jego niską przydatność w zarządzaniu przedsiębiorstwem (40%). Największą barierą (42,9%) dla jednostek o obro-

tach do 5 mln euro była słaba kondycja finansowa oraz przekonanie o dysponowaniu dobrymi systemami rachunku kosztów i wystarczającą informacją kosztową, która pozwala na pełną analizę, kontrolę i planowanie kosztów. Przedsiębiorstwa osiągające najwyższe przychody nie wprowadziły controllingu głównie z uwagi na konieczność przebudowy struktury organizacyjnej i wysokie koszty.

3. Zakończenie

Reasumując, na podstawie opinii badanych przedsiębiorstw o przyczynach niewdrażania przez nie koncepcji controllingu można stwierdzić, że pomimo zmian warunków działania na rynku, wymuszających prowadzenie gospodarki zgodnie z zasadami konkurencji, wiele firm nadal nie dostrzega konieczności doskonalenia metod zarządzania oraz należytego kontrolowania i kształtowania kosztów. Blisko co trzecia ankietowana firma uzasadnia brak controllingu zbyt wysokimi kosztami zakupu nowego systemu informatycznego i koniecznością przeszkolenia pracowników. Tyle samo przedsiębiorstw uważa, że do efektywnego zarządzania wystarczające są informacje dostarczane przez stosowany obecnie system rachunkowości, stąd też nie są potrzebne żadne innowacje w tej dziedzinie. Niechęć do controllingu może wynikać również z utożsamiania jednego z jego głównych narzędzi – planowania (budżetowania) z poprzednim systemem centralnego sterowania. Pojawiały się również opinie o nieprzydatności controllingu ze względu na specyfikę działalności. Argumentem przeciw stosowaniu controllingu była także obawa o przyrost biurokracji.

Wśród firm, które nie wdrożyły controllingu z uwagi na brak wystarczających środków finansowych lub z powodu małej przydatności systemu w przedsiębiorstwie, przeważały niewielkich rozmiarów przedsiębiorstwa państwowe, o niewysokich obrotach i niskiej lub deficytowej rentowności, prowadzące działalność produkcyjną lub usługową. Większość z tych podmiotów dysponuje jednak przestarzałym systemem gromadzenia i przetwarzania informacji, co ma swoje bezpośrednie konsekwencje w braku nowoczesnego systemu pomiaru i oceny działalności gospodarczej. Na brak wewnętrznego przygotowania do efektywnej działalności składa się również zbyt anachroniczna struktura organizacyjna, bazująca na hierarchicznym układzie zarządzania i podziale funkcjonalnym. Może to powodować wiele problemów z podziałem przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności za koszty i zyski oraz przypisywaniem odpowiedzialności za kształtowanie się ich poziomu.

Zastosowanie controllingu wymaga niewątpliwie nakładów finansowych, które dla wielu przedsiębiorstw stanowią główną przeszkodę w jego wdrażaniu. Poza tym zarówno wdrożenie systemu controllingu, jak i jego efekty są rozciągnięte w czasie. Może to również wpływać na brak zainteresowania jego wprowadzeniem. Wydaje się zatem, że istotnym warunkiem poprawy istniejącego stanu rzeczy i rozwoju controllingu w Polsce jest zmiana mentalności części kadry kierowniczej oraz przekonanie jej do podjęcia wysiłku organizacyjnego celem udoskonalenia dotychczasowych metod zarządzania. Znaczna część kadry kierowniczej uważa bowiem, że

wprowadzenie controllingu wymaga zbyt dużego wysiłku organizacyjnego, który może okazać się niewspółmierny do uzyskanych korzyści. Brak krótkookresowego planowania i bieżącej kontroli kosztów, wyników i płynności finansowej usprawiedliwiany jest zbyt częstymi zmianami przepisów, które to uniemożliwiają. Wprowadzenie controllingu utrudnia również opór wobec wszelkich zmian, szczególnie pracowników średniego szczebla, co rodzi nieufność wobec inicjatyw najwyższego kierownictwa. Ponadto controlling wiąże się z decentralizacją zarządzania, której przeciwni są pracownicy z wyższych szczebli zarządzania, natomiast pracownicy z niższych poziomów zarządzania niechętnie biorą na siebie odpowiedzialność. W przedsiębiorstwach występuje jeszcze wiele innych czynników stanowiących barierę do pokonania, zanim kierownictwo najwyższego szczebla zacznie myśleć o wprowadzeniu koncepcji controllingu.

Brak controllingu w przedsiębiorstwie może także wynikać z niewiedzy na temat warunków jego wdrażania i funkcjonowania oraz konieczności stosowania różnych narzędzi w różnych obszarach przedsiębiorstwa. Często przedsiębiorstwa nie decydują się na wdrożenie controllingu, ponieważ brakuje praktyków, którzy mogliby się tym zająć. Przyczyną zaniechania wdrożenia controllingu jest również brak cierpliwości w oczekiwaniu na efekty, co przy jednoczesnym wzroście zadań może działać zniechęcająco i destrukcyjnie.

Literatura

- Błoch H., 1999, *Controlling w Polsce z perspektywy Szkoły Controllingu w Katowicach*, [w:] H. Błoch (red.), *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, PROFIT, Katowice.
- Frankfort-Nachmias Ch., Nachmias D., 2001, *Metody badawcze w naukach społecznych*, Zysk i S-ka Wydawnictwo, Poznań.
- Horváth P., 2006, *Controlling*, 10 Auflage, Verlag Vahlen, München.
- Kluge P.D., Kaluga S., 1998, *Metody i techniki sztucznej inteligencji w controllingu dla małych i średnich przedsiębiorstw*, „Management”, nr 4, s. 115-116.
- Kuźdowicz P., 2004, *Tendencje rozwoju komputerowo wspomaganego controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach*, [w:] J. Brdulak, M. Kulikowski (red.), *Przedsiębiorczość stymulatorem rozwoju gospodarczego*, Instytut Wiedzy SGH, Warszawa.
- Marciniak S., 2004, *Controlling. Filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa.
- Mayer E., Mann R., 1991, *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2013, *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Weber J., 2001, *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Wermut J., 1999, *Praktyka rachunkowości zarządczej w Australii*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 616.