

**Anna Zabłocka-Kluczka, Zygmunt Kral, Agnieszka Bienkowska**

Politechnika Wroclawska

## **ROZWIĄZANIA INSTRUMENTALNE CONTROLLINGU W ORGANIZACJACH DOLNOŚLĄSKICH – WYNIKI BADAŃ**

### **1. Wstęp**

Controlling to metoda wspomagania zarządzania wyrosła na kanwie praktyki i rozwijana głównie przez praktyków. Jego przydatność dostrzeżono już w latach dwudziestych XX w., w czasie wielkiego kryzysu gospodarczego, doceniając dużą jego skuteczność w ułatwianiu organizacjom wyjścia z trudnej sytuacji finansowej i gospodarczej. Od tamtej pory zarówno w rozumieniu controllingu, jak i w zakresie realizowanych przezeń funkcji i zadań zaszły kolosalne zmiany – od sprawozdawczości na progu XX w., przez realizowanie jedynie wąsko rozumianych funkcji kontrolnych, aż po ocenę, doradztwo i pomoc w realizacji funkcji kierowniczych w wieku XXI.

W ostatnich latach jedną z zarysowujących się tendencji rozwojowych controllingu jest ukształtowanie się jego trzech różnych koncepcji; postępuje także specjalizacja i procesualizacja controllingu i wykształcenie się zarówno w praktyce, jak i w teorii wielu jego odmian [1, s. 75-88], a także wdrażanie go na szerszą skalę, nie tylko w organizacjach sektora przemysłowego. Początkowo controlling dedykowany był dużym przedsiębiorstwom przemysłowym, z biegiem lat okazało się, że instrumentarium controllingu może być z powodzeniem wykorzystywane w przedsiębiorstwach małych i średniej wielkości, w organizacjach usługowych, a ostatnio nawet w jednostkach samorządu terytorialnego. Jak się wydaje, systemy controllingowe funkcjonujące w tak różnych organizacjach powinny się różnić co do formy i zakresu stosowanych instrumentów czy rozwiązań organizacyjnych, bo też i same te organizacje różnią się pod względem charakteru, przedmiotu działalności, stopnia skomplikowania, a także pod względem stosowanych koncepcji i metod zarządzania.

Istnieje zatem potrzeba podjęcia badań w zakresie controllingu w celu dokumentowania zmian zachodzących w jego rozumieniu i sposobie wykorzystania, ale przede wszystkim zmierzających do ustalenia warunków jego efektywnego stosowania w różnorodnych organizacjach, jak również pomiaru stopnia zaawansowania prac nad rozwojem systemu controllingu w polskich organizacjach. Potrzeba badań w tym względzie – tym większa, że wdrażanie i funkcjonowanie controllingu nawet w organizacjach podobnej branży i wielkości nie odbywa się według tego samego wzorca – już dawno została dostrzeżona przez teoretyków zarządzania, stad też praktycznie od połowy lat dziewięćdziesiątych XX w. prace badawcze w tym zakresie podejmowane są przez wielu naukowców i różne ośrodki akademickie. Tematyka tych prac jest bardzo różnorodna. Przedmiotem dociekań badaczy były m.in.: rozwój systemu controllingu na podstawie wymagań formułowanych w ogłoszeniach o pracę [4, s. 8-22], zmiany w strukturze organizacyjnej wymuszone wdrożeniem controllingu [3, s. 40-43], korzyści, jak również negatywne efekty związane z wdrożeniem controllingu [6, s. 4-9], pomiar zaawansowania controllingu [7, s. 139-152] itd. Ostatnio natomiast pojawiają się badania prowadzone w odniesieniu do konkretnych branż, sektorów bądź terytorium działania organizacji, np. J. Rubik badała poziom zaawansowania controllingu w zakładach energetycznych [9, s. 360-370], L. Borowiec – wykorzystanie funkcji controllingu w realizacji usług publicznych [2, s. 45-58], natomiast E. Janczyk-Strzała – wdrażanie i organizację controllingu w przedsiębiorstwach produkcyjnych z obszaru Dolnego Śląska [5, s. 120-143], podczas gdy wspomniane już badania J.M. Lichtarskiego i K. Nowosielskiego dotyczą małych i średnich przedsiębiorstw [7, s. 139-152]. Nie sposób wymienić wszystkich prac badawczych, ważne jest natomiast, że mogą one stanowić pewną bazę dla wnioskowania o aktualnym i przyszłym rozwoju controllingu. Jednocześnie ze względu na to, że każde z tych badań prowadzone jest według innego wzorca, dają one ograniczoną podstawę do porównań w odniesieniu do różnych branż, sektorów działalności organizacji czy formy ich własności.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest prezentacja częściowych wyników badań nad controllinglem i zakresem jego wdrożenia w organizacjach działających w Polsce. Przedstawione wyniki odnoszą się tylko do organizacji dużych, funkcjonujących na terenie Dolnego Śląska oraz tylko do rozwiązań instrumentalnych, chociaż same badania zakrojone są na większą skalę i obejmują również rozwiązania funkcjonalne i organizacyjne controllingu oraz problematykę związaną z oceną samego systemu i możliwościami jego doskonalenia.

## **2. Cel badań oraz instrument badawczy**

Celem badań w tej części ankiety było zidentyfikowanie instrumentów wykorzystywanych przez organizacje do realizacji celów i zadań controllingu. Zmierzało przede wszystkim do określenia ich użyteczności, w tym m.in. częstości stoso-

wania, a w odniesieniu do narzędzi informatycznych – ich rodzajów, a także do zidentyfikowania zadań, które są realizowane przy ich współudziale. Próbowano także odpowiedzieć na pytanie, czy istnieje istotna różnica w wykorzystaniu wyżej wspomnianego instrumentarium (w odniesieniu zarówno do zakresu, jak i częstości stosowania) przez organizacje, które posiadają wdrożony system controllingu, i takie, które go nie posiadają, a co za tym idzie – czy można mówić o instrumentach swoistych dla controllingu.

Badania przeprowadzono za pomocą techniki ankietowej. Kwestionariusz ankietowy przeznaczony był zarówno dla organizacji, które posiadają wdrożony system controllingu, jak i dla tych, które do tej pory jeszcze tego nie zrobiły, z tą tylko różnicą, że organizacje nieposiadające controllingu nie odpowiadały na pytanie, w jakim zakresie rozwiązania instrumentalne oferowane przez controlling spełniają oczekiwania decydentów organizacji. O wypełnienie ankiety poproszono osobę odpowiedzialną za wdrożenie i funkcjonowanie controllingu w organizacji, a jeżeli nie został on wdrożony, to kierownika działu finansowego/rachunkowości zarządczej lub przedstawiciela kierownictwa naczelnego. W części dotyczącej rozwiązań instrumentalnych controllingu znalazło się osiem pytań, w większości zamkniętych. Odnosiły się one głównie do instrumentów controllingu operatywnego, stosowanych rachunków kosztów i wyników oraz narzędzi informatycznych, które mogą być pomocne w controllingu.

### 3. Dobór próbki badawczej i sposób prowadzenia badań

W celu oszacowania liczebności populacji generalnej dużych dolnośląskich organizacji posłużono się informacjami zamieszczonymi na stronie internetowej Urzędu Statystycznego we Wrocławiu, skąd odczytano liczbę podmiotów gospodarki narodowej zarejestrowanych w rejestrze REGON w województwie dolnośląskim, zatrudniających 250 i więcej osób. Ich stan na dzień 31.11.2007 r. wynosił 364 (w tym 58 organizacji zatrudniających 1000 i więcej osób) [10, tabl. IV].

Do oszacowania wymaganej liczebności próby przyjęto schemat losowania nieograniczonego zależnego, przy nieznanym spodziewanym rzędzie wielkości szacowanej frakcji przedsiębiorstw posiadających controlling<sup>1</sup>. Uwzględniając aktualną na koniec roku 2007 liczebność populacji generalnej dużych dolnośląskich organizacji (364), przy współczynniku ufności równym 0,90 i założonym maksymalnym błędzie szacunku wynoszącym 10%, otrzymano niezbędną liczebność próbki równą 58. W celu zachowania reprezentatywności wyników badań przy tak określonych parametrach należało zatem przebadać 58 dużych przedsiębiorstw. Obniżenie maksymalnego błędu pomiaru do 5% wymagałoby przebadania 156 organizacji.

---

<sup>1</sup> Brak wiedzy na temat frakcji organizacji posiadających controlling wpływa na podwyższenie liczebności próbki badawczej.

Zapewnienie odpowiedniej liczności próby to dopiero jeden z warunków uzyskania reprezentatywnych wyników. Zdaniem W. Miszczaka, badanie metodą reprezentacyjną polega na takim doborze elementów do próby, by „każdy element populacji miał jednakowe prawdopodobieństwo trafienia do niej” [8, s. 9], musi więc być spełniony postulat losowości, co oznacza, że nie powinna istnieć żadna reguła doboru elementów do próby.

Pierwszy etap badań rozpoczęto w lutym 2008 r. Kwestionariusz ankietowy został rozesłany do losowo wybranych dużych dolnośląskich organizacji. Badania prowadzono także przy współpracy studentów, którzy wypełniali ankietę w losowo wybranych podmiotach Dolnego Śląska, weryfikując dodatkowo ich wyniki pogłębionymi wywiadami z pracownikami badanych organizacji.

Celem tego etapu badań było ustalenie pewnych ograniczeń populacji przedsiębiorstw, tak by w przyszłości, kontynuując badania na terenie całej Polski, można było zastosować losowanie ograniczone – warstwowe. Szczególnie istotnymi cechami różnicującymi badane organizacje, które, jak się wydaje, mogą mieć duży wpływ na stosowane rozwiązania controllingowe mogą być – oprócz wielkości organizacji – chociażby sektor, w którym one funkcjonują, branża czy poziom umiędzynarodowienia kapitału. W celu wyznaczenia organizacji uczestniczących w kolejnym etapie badań zastosowana zostanie metoda losowania prostego losowego bez zwracania, z wykorzystaniem do tego celu bazy danych GUS-u, w oparciu o listę odwzorowującą populację ze względu na zidentyfikowane cechy różnicujące populację organizacji.

#### 4. Charakterystyka próbki badawczej

Zbieranie danych wykorzystanych do opracowania wyników zawartych w niniejszym artykule zakończono w kwietniu 2008 r. W badaniach uczestniczyło 55 dużych organizacji różnych branż. Jako miernik wielkości organizacji przyjęto liczbę zatrudnionych. Mniejsza niż zakładana wielkość próbki zrodziła konieczność oszacowania prawdziwego błędu pomiaru, co uczyniono z uwzględnieniem wyznaczonej na podstawie badań frakcji organizacji, w których zidentyfikowano controlling (0,727). Uwzględniając zatem powyższe dane, błąd pomiaru oszacowano na poziomie 0,09117, tj. 9,12%<sup>2</sup>, okazał się więc nawet nieco mniejszy od zakładanego.

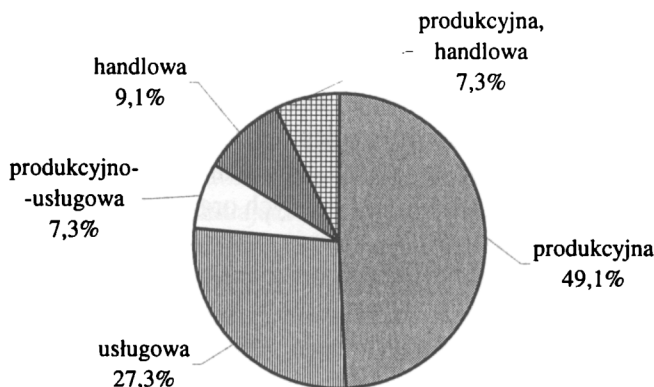
Rozkład ankietowanych przedsiębiorstw ukazano ze względu na ich wiek, formę własności oraz formę organizacyjno-prawną, przeważający rodzaj działalności, poziom umiędzynarodowienia oraz z uwagi na posiadanie i staż controllingu.

Na rys. 1 przedstawiono rozkład ankietowanych przedsiębiorstw ze względu na przeważający typ działalności. Prawie 64% przebadanych organizacji prowadzi

---

<sup>2</sup> Wyliczona z uwzględnieniem wyznaczonej frakcji organizacji posiadających controlling liczebność próbki reprezentatywnej jest mniejsza od wielkości uzyskanej i wynosi 46,91, tj. w istocie 47 organizacji.

działalność produkcyjną. Spośród nich po ok. 11% wskazuje, że para się także działalnością handlową bądź usługową, co stanowi po ok. 7,3% badanej populacji. Nieco ponad 27% badanych przedsiębiorstw prowadzi działalność usługową, natomiast ok. 9% – czysto handlową.

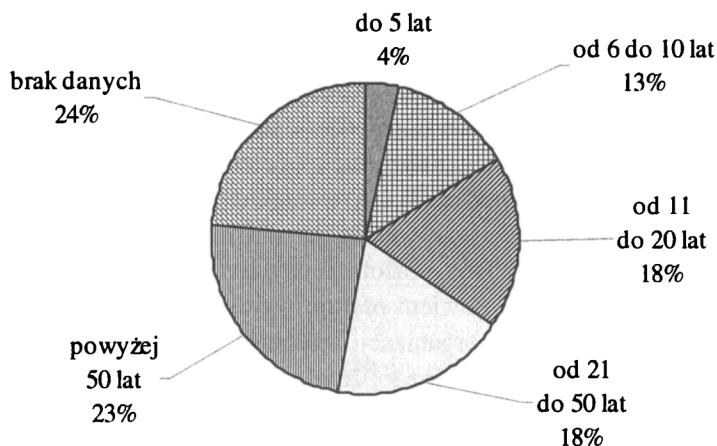


Rys. 1. Przeważający typ działalności badanych organizacji

Źródło: opracowanie własne.

Wśród przebadanych przedsiębiorstw 57% to organizacje rdzennie polskie, źródło kapitału u 22% respondentów leży za granicą, natomiast pozostałe 21% to organizacje o kapitale mieszanym. U 19% spośród nich (czyli u 4% całej badanej populacji) przeważa kapitał polski, u pozostałych natomiast 81% (tj. 17% badanych organizacji) przeważa kapitał zagraniczny. Źródło kapitału wydaje się być bezpośrednio związane z poziomem umiędzynarodowienia działalności badanych organizacji. Ponad 36% badanych organizacji prowadzi działalność wyłącznie na rynku krajowym, natomiast przeszło 32% uznaje się za organizację międzynarodową, tj. wytwarzającą produkty w kraju, ale oferującą je również na rynkach zagranicznych. Pozostałe prawie 31% przedsiębiorstw to organizacje wielonarodowe (18,2%) bądź globalne (12,7%).

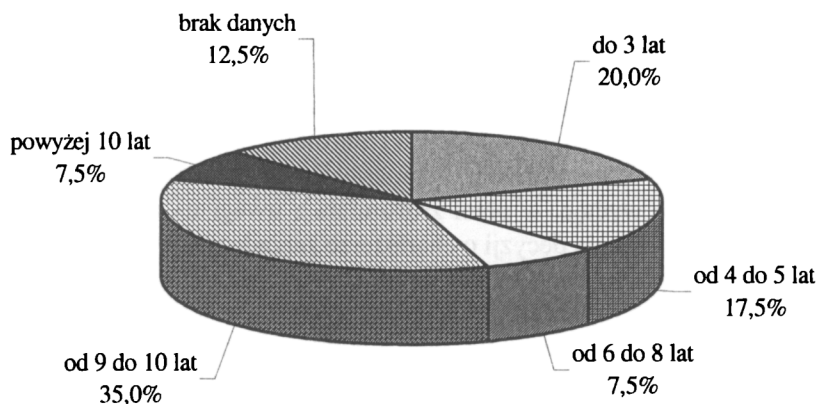
Na rysunku 2 zaprezentowano rozkład badanych organizacji ze względu na wiek. Prawie jedna czwarta respondentów nie odpowiedziała na pytanie o wiek organizacji. Wśród pozostałych przeważają organizacje powstałe przed rokiem 1989 (prawie 42%), które jednak w ciągu ostatnich 20 lat przeszły wiele zmian i przekształceń (od przedsiębiorstw państwowych do spółek prawa handlowego w chwili obecnej). Prawie 35% badanych stanowią organizacje funkcjonujące na rynku do 20 lat, przy czym zaledwie 4% to organizacje bardzo młode (funkcjonujące na rynku do 5 lat).



Rys. 2. Wiek badanych organizacji

Źródło: opracowanie własne.

Ograniczenie próbki badawczej jedynie do przedsiębiorstw dużych miało istotny wpływ na zmonotonizowanie badanych organizacji z uwagi na formę organizacyjno-prawną. Prawie 91% badanych organizacji to spółki prawa handlowego (ponad połowa ankietowanych to spółki akcyjne, natomiast ok. 38% stanowią spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Wśród pozostałych 9% ankietowanych odnajdujemy spółkę jawną, przedsiębiorstwo państwowe, spółdzielnie.



Rys. 3. Staż controllingu w badanych organizacjach

Źródło: opracowanie własne.

Prawie 73% spośród badanych dużych organizacji Dolnego Śląska ma wdrożony controlling. Rysunek 3 ilustruje, jak długo controlling funkcjonuje w badanych organizacjach. Grupa przedsiębiorstw, które wdrożyły controlling zaraz po jego pojawieniu się w Polsce, jest stosunkowo niewielka – ok. 7,5% badanych organizacji i, o dziwo, z wyjątkiem jednej organizacji są to przedsiębiorstwa rdzennie krajowe. W literaturze bowiem często podkreśla się, że punktem wyjścia do rozprzestrzeniania się controllingu w Polsce było jego wdrażanie w filiach firm zagranicznych. Wyjaśnieniem natomiast jest tu chyba poziom umiędzynarodowienia działalności tych organizacji, większość z nich bowiem oferuje wyroby na rynki zagraniczne. Nieco ponad jedna trzecia badanych organizacji wdrożyła system controllingu tuż przed rokiem 2000, pozytywne jest również to, że rozwiązania controllingowe ciągle znajdują nowych zwolenników – ok. 20% badanych organizacji wdrożyło system controllingu w ciągu ostatnich 3 lat, dalsze 17,5% – nie dalej niż 5 lat temu. Widać zatem ze strony praktyki istotną potrzebę stosowania tego typu rozwiązań.

Ze względu na ograniczoną objętość artykułu podczas prezentowania wyników badań pominięto niektóre przekroje, według których zaklasyfikowano badane organizacje, ograniczając się tylko do tych perspektyw, gdzie uzyskane wyniki wydawały się najciekawsze.

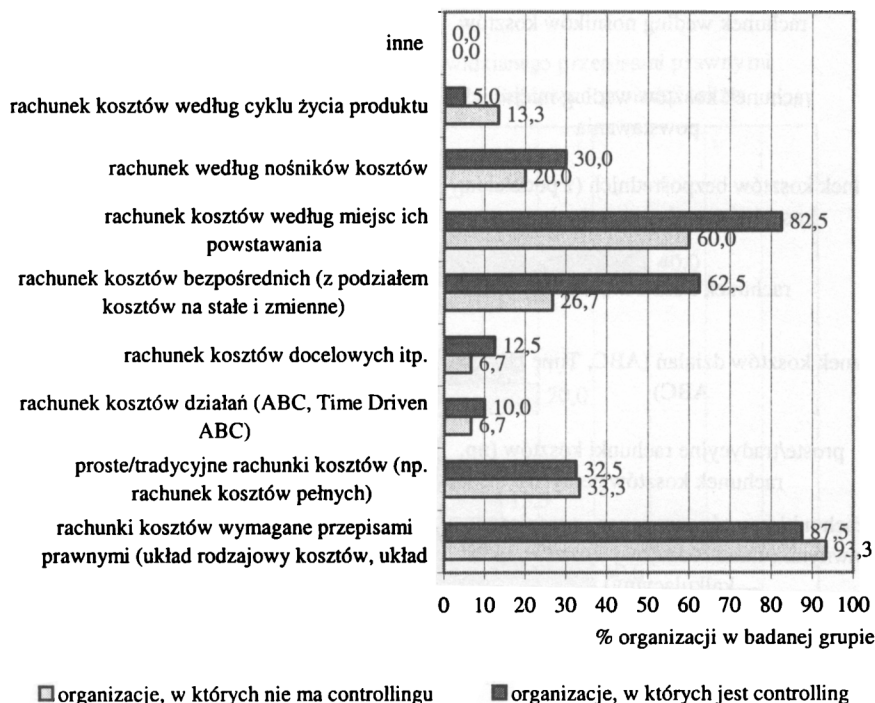
## 5. Wyniki badań

Wyniki przeprowadzonych badań (rys. 4 i 5) pokazują, że stosowanie rachunków kosztów innych niż wymagane przepisami prawnymi nie cieszy się zbyt wielką popularnością. Jedyne rachunek kosztów według miejsc ich powstawania, jak również rachunek kosztów bezpośrednich są wskazywane w ponad połowie poddanych badaniu organizacji. Stosowanie rachunku kosztów według miejsc powstawania wskazało 82,5% organizacji posiadających wdrożony system controllingu oraz 60,0% tych, które systemu controllingu nie posiadają. Rachunek kosztów bezpośrednich jest stosowany w 62,5% organizacji posiadających controlling oraz zaledwie w 26,7% organizacji nieposiadających controllingu. Popularność obu przekrojów klasyfikacyjnych kosztów jest, jak się wydaje, w pełni zrozumiała z uwagi na użyteczność tych rachunków dla podejmowania decyzji o charakterze zarządczym.

Wyniki przeprowadzonych badań również wskazują na istotne zróżnicowanie odpowiedzi w grupach organizacji posiadających funkcjonujący system controllingu i tych, które takiego systemu nie mają. Okazuje się, że organizacje, w których funkcjonuje controlling, zdecydowanie częściej skłonne są stosować nowoczesne rachunki kosztów. Praktycznie w odniesieniu do każdego wskazanego w ankiecie nowoczesnego przekroju klasyfikacyjnego kosztów odnotować można zarówno liczebną, jak i procentową przewagę przedsiębiorstw posiadających wdrożony system controllingu. Stosunkowo dużą popularnością cieszą się zwłaszcza wymie-

nione wcześniej rachunki kosztów, rachunek kosztów według nośników kosztów oraz rachunek kosztów docelowych (odpowiednio 30% oraz 12,5% wskazań w grupie organizacji posiadających wdrożony system controllingu). Proste, tradycyjne rachunki kosztów (tj. rachunek kosztów pełnych) stosowane są przez obie grupy na wyrównanym, dość wysokim – w porównaniu z innowacyjnymi przekrojami – poziomie (wyniki obu grup to w przybliżeniu 33% wskazań).

Jakie rachunki kosztów stosuje się w Państwa organizacji?



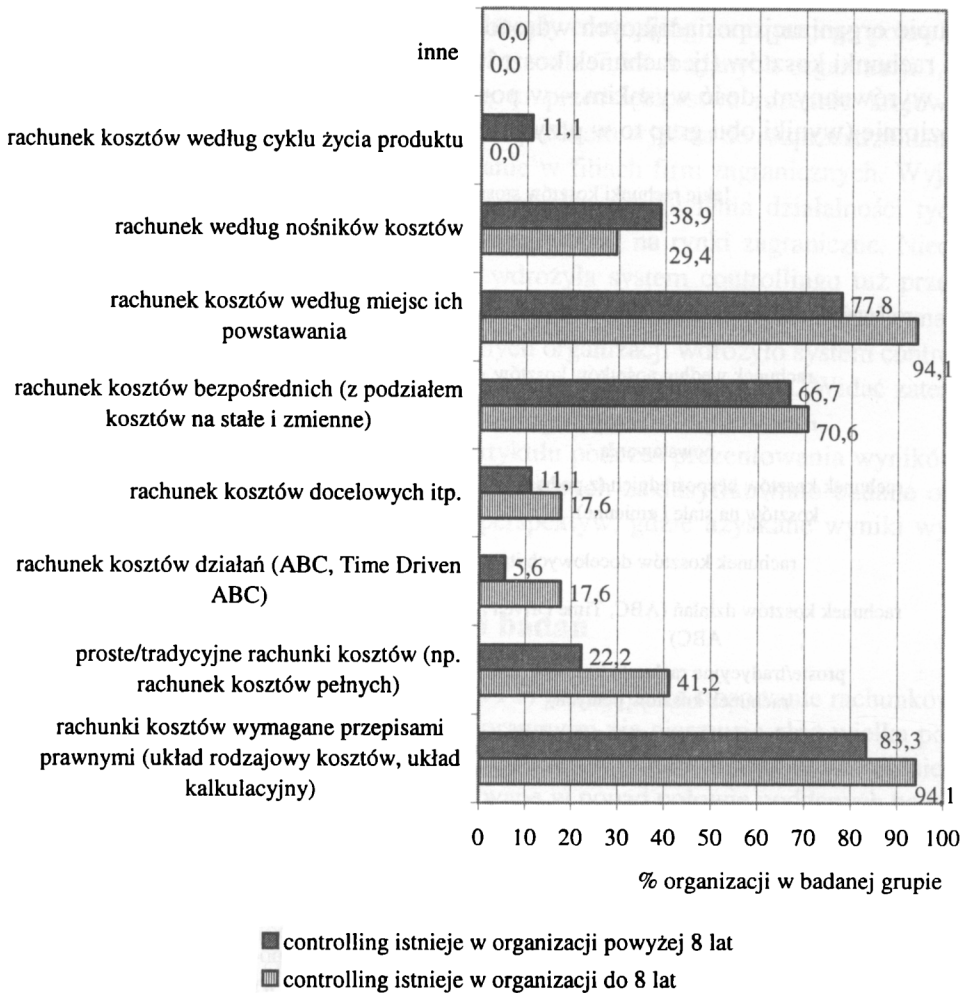
Rys. 4. Rachunki kosztów stosowane w badanych organizacjach z podziałem na organizacje, w których wdrożono controlling i w których on nie występuje

Źródło: opracowanie własne.

Ciekawe wyniki uzyskano, dzieląc grupę organizacji posiadających wdrożony system controllingu w zależności od „stażu” tego systemu w organizacji. Okazuje się, iż organizacje, w których controlling funkcjonuje od niedawna (w badaniach przyjęto okres od 1 do 8 lat), ze znacznie większym optymizmem podchodzą do korzyści oferowanych przez poszczególne rachunki kosztów. Praktycznie w odniesieniu do każdego wyszczególnionego w ankiecie rachunku kosztów zauważono znacznie większą „stosowalność” tych rachunków w grupie organizacji z mniejszym stażem controllingu.



### Jakie rachunki kosztów stosuje się w Państwa organizacji?



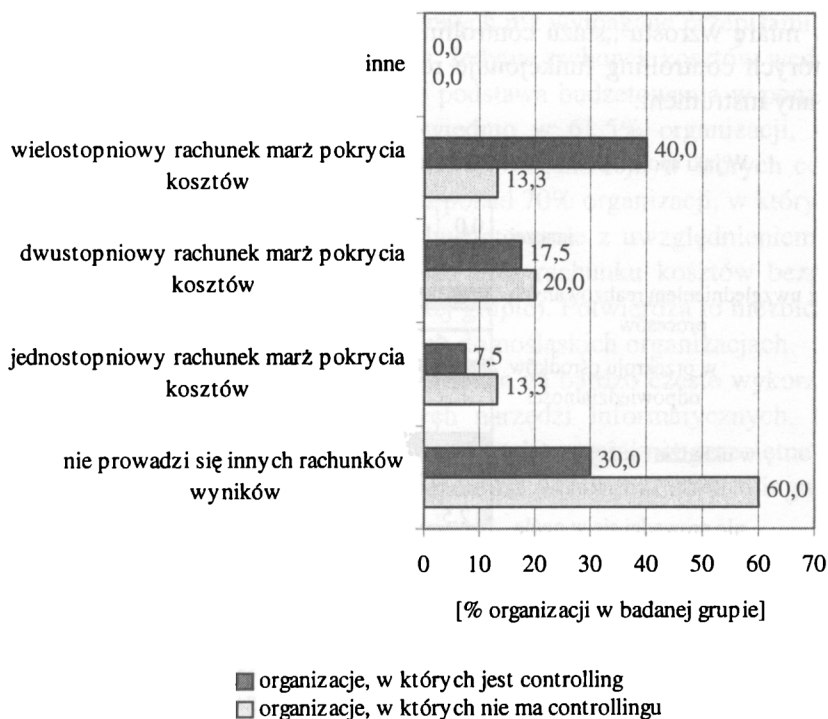
Rys. 5. Rachunki kosztów stosowane w badanych organizacjach z podziałem na organizacje o różnym stażu controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki przeprowadzonych badań (rys. 6) pokazują, że stosowanie rachunków wyników innych niż przewidziane przepisami prawa jest zdecydowanie bardziej popularne w organizacjach, w których wdrożono system controllingu. Jedynie 30% ankietowanych w tej grupie organizacji zdecydowanie zaprzecza, jakoby wykorzy-

stywało tego typu rozwiązania. W grupie organizacji nieposiadających systemu controllingu aż 60% ankietowanych neguje stosowanie nowoczesnych rachunków wyników. Pozytywnie należy również ocenić fakt, że zdecydowana większość organizacji posiadających wdrożony controlling i stosujących rachunek marż pokrycia kosztów deklaruje stosowanie rozwiązania najbardziej rozbudowanego, tj. wielostopniowego rachunku marż pokrycia kosztów. Należy nadmienić, iż ten rodzaj rachunku marż pokrycia kosztów jest w literaturze przedmiotu zalecany jako najbardziej odpowiedni dla dużych organizacji.

Czy oprócz standardowego, przewidzianego przepisami prawnymi rachunku wyników prowadzi się w Państwa organizacji także:



Rys. 6. Controllingowe rachunki wyników stosowane w badanych organizacjach

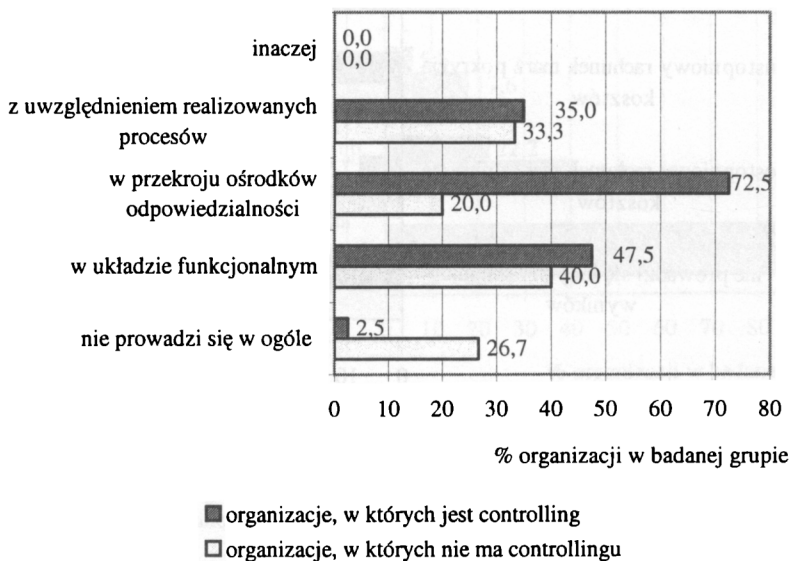
Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak poprzednio, wyniki badań pokazują istotne różnice między organizacjami z małym i dużym „stażem controllingowym”. Organizacje, w których controlling istnieje od ponad 8 lat, przeszło dwukrotnie częściej w stosunku do organizacji z mniejszym stażem zaprzeczają prowadzeniu innych niż wymagane rachunków wyników (38,9% wskazań w grupie organizacji, w których controlling funkcjonuje powyżej

8 lat i 17,6% wskazań w drugiej grupie organizacji). Może to oznaczać na przykład rozczarowanie stosowanym narzędziem. Obie badane grupy są jednak zgodne co do większej użyteczności stosowania najbardziej rozbudowanej formy controllingowego rachunku wyników – wielostopniowego rachunku marż pokrycia kosztów.

Budżetowanie jest zdecydowanie najczęściej stosowanym przez badane organizacje narzędziem controllingu. Oczywiście jest, że najrzadziej jest ono stosowane w grupie organizacji nieposiadających wdrożonego systemu controllingu, aczkolwiek i tu wynik jest imponujący (jedynie 26,7% ankietowanych organizacji z tej grupy zaprzecza prowadzeniu budżetowania w ogóle – rys. 7). Z kolei organizacje, w których funkcjonuje system controllingu, aż w 97,5% deklarują stosowanie budżetowania, praktycznie niezależnie od „stażu controllingowego” w tych organizacjach. Należy przy tym wyraźnie podkreślić niestabnące zainteresowanie budżetowaniem w miarę wzrostu „stażu controllingowego” w organizacjach. W podmiotach, w których controlling funkcjonuje relatywnie dłużej, częściej wykorzystuje się omawiany instrument.

W jaki sposób prowadzi się budżetowanie w Państwa organizacji?



Rys. 7. Sposób budżetowania w badanych organizacjach

Źródło: opracowanie własne.

Duże dolnośląskie organizacje, w których funkcjonuje system controllingu, zgodnie deklarują ponadto stosowanie budżetowania w przekroju ośrodków odpowiedzialności, przy czym ośrodki odpowiedzialności najczęściej pokrywają się z wyodrębnionymi w tych organizacjach komórkami organizacyjnymi (na co wska-

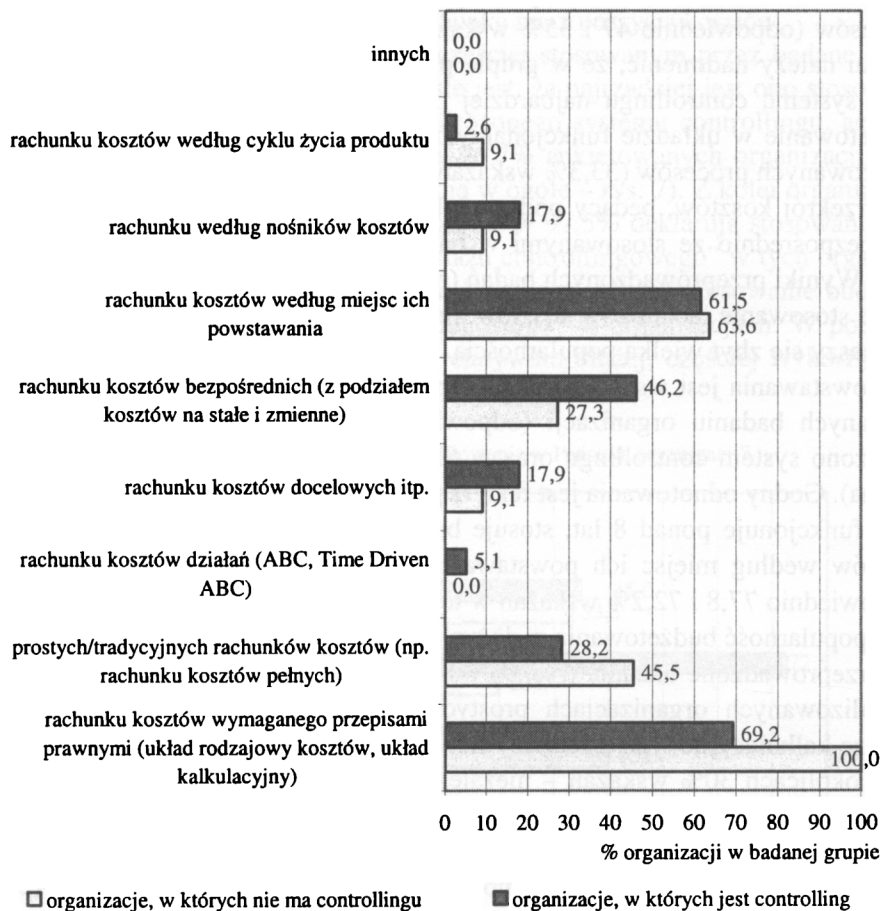
zują wyniki innej, nieomawianej w poniższym artykule części badań). W organizacjach z wyróżnionym systemem controllingu postuluje się ponadto stosowanie budżetowania w układzie funkcjonalnym oraz z uwzględnieniem realizowanych procesów (odpowiednio 47 i 35% wskazań w tej grupie ankietowanych). Dla porządku należy nadmienić, że w grupie przedsiębiorstw nieposiadających wdrożonego systemu controllingu najbardziej popularnym sposobem budżetowania jest budżetowanie w układzie funkcjonalnym (40% wskazań) oraz z uwzględnieniem realizowanych procesów (33,3% wskazań).

Przekrój kosztów, będący podstawą budżetowania w organizacjach, związany jest bezpośrednio ze stosowanymi w badanych organizacjach rachunkami wyników. Wyniki przeprowadzonych badań (rys. 8) pokazują również i w tym przypadku, że stosowanie rachunków kosztów innych niż wymagane przepisami prawnymi nie cieszy się zbyt wielką popularnością. Jedynie rachunek kosztów według miejsc ich powstawania jest wskazywany jako podstawa budżetowania w ponad połowie poddanych badaniu organizacji (odpowiednio w 61,5% organizacji, w których wdrożono system controllingu oraz w 63,6% organizacji, w których controllingu nie ma). Godny odnotowania jest fakt, iż ponad 70% organizacji, w których controlling funkcjonuje ponad 8 lat, stosuje budżetowanie z uwzględnieniem rachunku kosztów według miejsc ich powstawania oraz rachunku kosztów bezpośrednich (odpowiednio 77,8 i 72,2% wskazań w tej grupie). Potwierdza to niezbitnie niestabnącą popularność budżetowania w dużych dolnośląskich organizacjach.

Przeprowadzone badania (rys. 9) wskazują na bardzo częste wykorzystywanie w analizowanych organizacjach prostych narzędzi informatycznych, takich jak arkusze kalkulacyjne typu Excel czy Lotus, a także mniej niż przeciętne (oscylujące w okolicach 30% wskazań – niezależnie od wdrożenia controllingu bądź nie) stosowanie innych instrumentów.

Warto zwrócić uwagę na stosunkowo popularne wykorzystywanie niezintegrowanych informatycznych systemów wspomagających zarządzanie w przedsiębiorstwach, w których nie wdrożono controllingu. Powstaje zatem pytanie: czyżby proste, informatyczne systemy wspomagające zarządzanie stanowiły swoistą alternatywę dla controllingu jako metody wspomaganie zarządzania? Z kolei w podmiotach posiadających funkcjonujący system controllingu częściej wykorzystuje się bardziej zaawansowane rozwiązania, tj. hurtownie danych wspierające podejmowanie decyzji controllingowych oraz zintegrowane systemy wspomagające zarządzanie klasy ERP/MRP ze specjalizowanym modułem controllingu (odpowiednio 32 i 30% wskazań w tej grupie). Interesujące jest również, że w miarę wzrostu stażu controllingu wzrasta „stosowalność” wymienionych wyżej zaawansowanych narzędzi informatycznych.

Z wykorzystaniem jakich przekrojów kosztów prowadzi się w Państwa organizacji budżetowanie?



Rys. 8. Przekroje kosztów wykorzystywane w budżetowaniu w badanych organizacjach

Źródło: opracowanie własne.

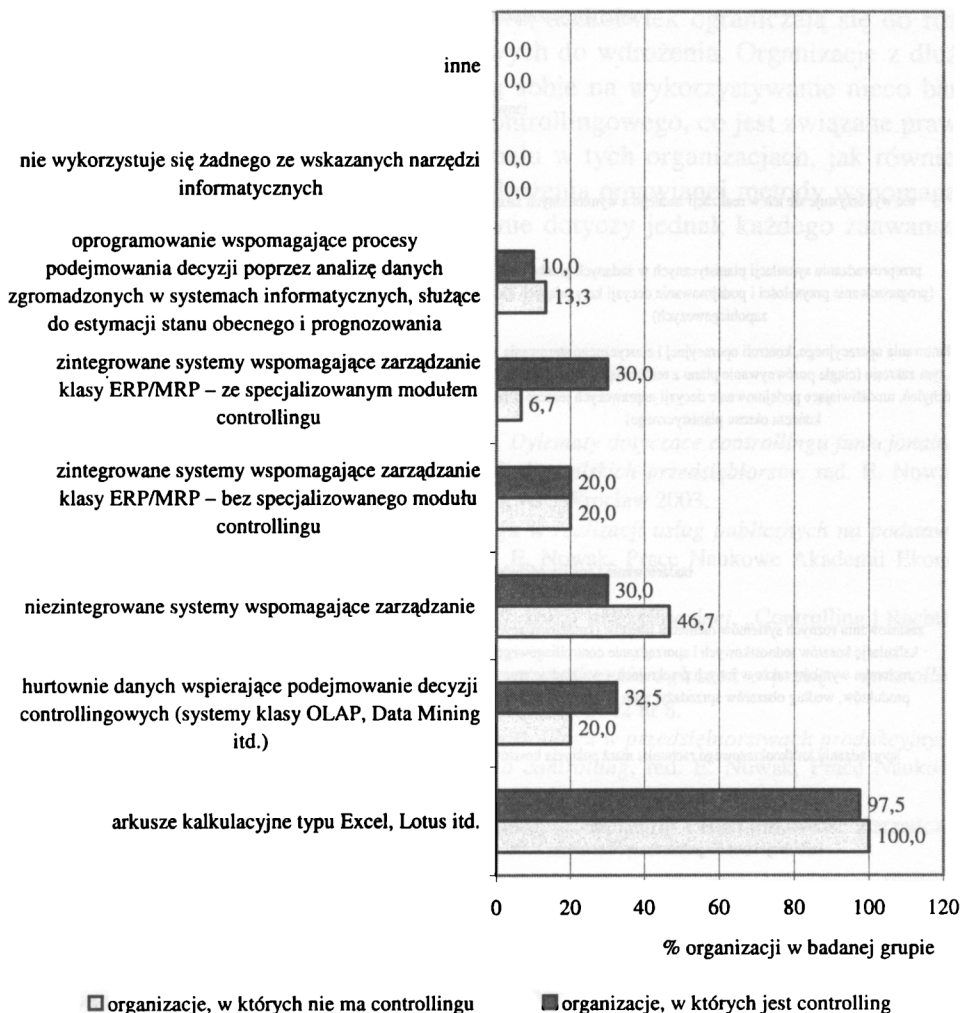
W przedsiębiorstwach stosujących controlling (rys. 10) posiadane oprogramowanie wykorzystuje się do:

- raportowania (85% wskazań),
- budżetowania i analizy odchyleń (77,5%),
- planowania operacyjnego, kontroli operacyjnej i elastycznego sterowania w tym zakresie (ciągłe porównywanie planu z realizacją i bieżąca analiza odchyleń, umożliwiające podejmowanie decyzji naprawczych jeszcze przed końcem okresu planistycznego) – 75%.

W przedsiębiorstwach, w których controllingu nie ma, znacznie rzadziej wykorzystuje się posiadane oprogramowanie do realizacji zadań o charakterze controllingowym. Są to jednak najczęściej:

- kalkulacja kosztów jednostkowych nośników kosztów (66,7%),
- raportowanie, budżetowanie i analiza odchyleń (53,3%).

Które z poniższych narzędzi informatycznych są wykorzystywane w Państwa organizacji?

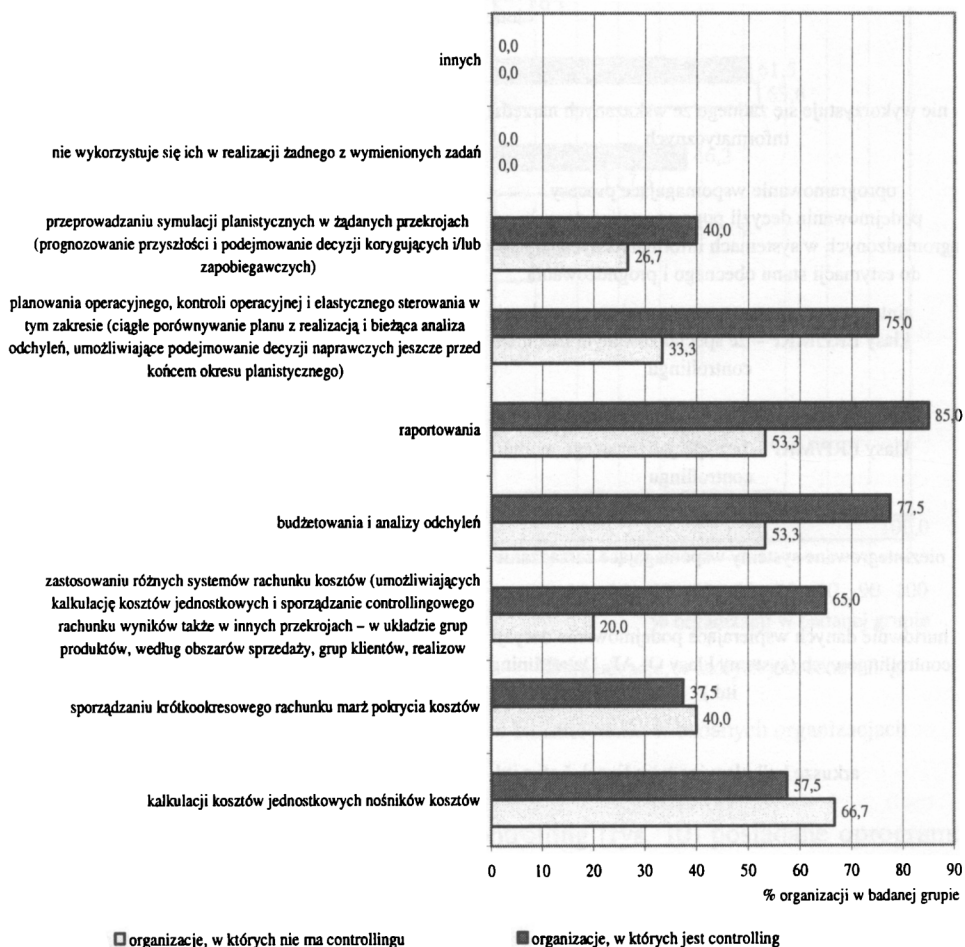


Rys. 9. Narzędzia informatyczne wykorzystywane w badanych organizacjach

Źródło: opracowanie własne.

Nie dziwi przy tym swoisty „najniższy wynik” (37,5% wskazań w przedsiębiorstwach, w których jest wdrożony system controllingu) wykorzystywania posiadanego oprogramowania w sporządzaniu krótkookresowego rachunku marż pokrycia kosztów, skoro samo konstruowanie tego rachunku wyników nie cieszy się wśród badanych organizacji zbyt wielką popularnością. Należy podkreślić, iż w tym przypadku „staż controllingowy” wydaje się nie być czynnikiem różnicującym badane organizacje.

W realizacji jakich zadań Państwa organizacja wykorzystuje posiadane oprogramowanie?



Rys. 10. Zadania realizowane w badanych organizacjach z wykorzystaniem posiadanego oprogramowania

Źródło: opracowanie własne.

## 6. Zakończenie

W niniejszym artykule zaprezentowano wyniki badań dotyczących zakresu implementacji controllingu w organizacjach działających w Polsce. Przedstawione wyniki odnoszą się zwłaszcza do rozwiązań instrumentalnych controllingu istniejących w dużych organizacjach funkcjonujących na terenie Dolnego Śląska. Pokazują one niezbicie, iż w ponad dwóch trzecich z badanych organizacji controlling na dobre zagościł w codziennej praktyce funkcjonowania. Organizacje te z powodzeniem wykorzystują narzędzia controllingowe, aczkolwiek ograniczają się do rozwiązań prostych, ogólnie dostępnych i łatwych do wdrożenia. Organizacje z dłuższym „stażem controllingowym” pozwalają sobie na wykorzystywanie nieco bardziej skomplikowanego instrumentarium controllingowego, co jest związane prawdopodobnie z procesem uczenia się personelu w tych organizacjach, jak również dostrzeganiem korzyści wynikających z wdrożenia omawianej metody wspomagania zarządzania. Wskazana prawidłowość nie dotyczy jednak każdego zaawansowanego instrumentu controllingu.

## Literatura

- [1] Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Dylematy dotyczące controllingu funkcjonalnego*, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 987, AE, Wrocław 2003.
- [2] Borowiec L., *Wykorzystanie funkcji controllingu w realizacji usług publicznych na podstawie badań*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1174, AE, Wrocław 2007.
- [3] Fjałkowska D., *Controlling wymaga zmian w strukturze organizacyjnej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2006 nr 7.
- [4] Goliszewski J., *Rozwój controllingu w Polsce na podstawie ogłoszeń o pracę – controlling funkcjonalny*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 8.
- [5] Janczyk-Strzała E., *Wdrażanie i organizacja controllingu w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Analiza wyników badań*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1139, AE, Wrocław 2006.
- [6] *Korzyści z wdrożenia controllingu i budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2007 nr
- [7] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Metodyka pomiaru stanu zaawansowania controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach*, [w:] *Stan rozwoju i zakres stosowania controllingu operacyjnego w małych i średnich przedsiębiorstwach*, red. A. Kardasz, R. Kotapski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1101, AE, Wrocław 2006.
- [8] Miszczak W., *Projektowanie próby*, AE, Wrocław 2004.
- [9] Rubik J., *Wykorzystanie controllingu w zakładach energetycznych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1139, AE, Wrocław 2006.
- [10] Urząd Statystyczny we Wrocławiu, [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/wroc/ASSETS\\_aktualizacja\\_2007.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/wroc/ASSETS_aktualizacja_2007.pdf).



**INSTRUMENTAL SOLUTIONS OF CONTROLLING  
IN ORGANIZATIONS OF LOW SILESIA  
– RESULTS OF RESEARCH**

**Summary**

The results of research concerning the usage of controlling instruments in big organizations functioning on Low Silesia region were presented. Research referred to both organizations that implemented controlling and do not have it yet. Results of research related in particular to cost account, controlling profit and loss account, budgeting and software that can be used by controllers.