

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

INSTRUMENTY CONTROLLINGU OPERACYJNEGO STOSOWANE W PRZEDSIĘBIORSTWACH WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

1. Wstęp

Narzędzia controllingu operacyjnego umożliwiają obserwację szczególnie ważnych grup kosztowych, co pozwala na szybszą reakcję na występujące zakłócenia oraz bardziej efektywne wykorzystanie posiadanego potencjału wytwórczego. Tak jak pojęcie controllingu jest wieloznaczne, tak i w zakresie problematyki instrumentarium controllingu brak jest jednolitego stanowiska. Do współczesnego instrumentarium controllingu można zaliczyć ok. 60 metod controllingu [7, s. 105-109]. Większość instrumentów wykorzystywanych w controllingu operacyjnym nie została stworzona z myślą o nim, lecz powstała poprzez modyfikację narzędzi już istniejących z wielu dyscyplin. Modyfikacja tych narzędzi polegała na nowym sposobie ich wzajemnego powiązania i wykorzystania w controllingu.

Zdaniem wielu autorów¹ podstawowym instrumentem controllingu zarówno operacyjnego, jak i strategicznego powinny być systemy rachunku kosztów [8, s. 35], umożliwiające budżetowanie wraz z analizą odchyień². Skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem przez controlling wymaga opracowania i wprowadzenia instrumentarium adekwatnego do konkretnych problemów i potrzeb menedżerów. Dobór narzędzi ma umożliwić kadrze kierowniczej podejmowanie trafniejszych decyzji i samodzielne sterowanie procesami nastawionymi na osiąganie wytyczonych celów.

¹ Por. W. Männel, H. U. Küpper, J. Weber [6; 4; 11].

² Na temat wykorzystania rachunków kosztów w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego zob. szerzej w [2, s. 68-76].

2. Metodyka badań

Głównym celem badań ankietowych, przeprowadzonych wśród 169 przedsiębiorstw zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego była ocena wykorzystania instrumentów controllingu operacyjnego do poprawy gospodarności przedsiębiorstw. W badaniach wzięły udział firmy, które znalazły się na wykazie 1286 podmiotów gospodarczych zatrudniających powyżej 50 pracowników sporządzonym przez WUS w Olsztynie. Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów.

3. Wykorzystanie narzędzi controllingu operacyjnego

Otrzymane wyniki badań wskazują na słabą znajomość i wykorzystanie narzędzi controllingu operacyjnego wśród badanych firm. Lepsze wyniki dotyczące stosowania narzędzi controllingu, w porównaniu z całą populacją, otrzymano, ograniczając liczbę ankietowanych do tych firm, które zadeklarowały posiadanie systemu controllingu (tab. 1). W niektórych przedsiębiorstwach można jednak zaobserwować tendencje do sukcesywnego powiększania arsenału instrumentów controllingu, wspierających procesy zarządzania³.

Najbardziej znanym narzędziem okazała się analiza punktu krytycznego, której *znajomość* zadeklarowała ponad połowa ankietowanych przedsiębiorstw. Na drugim miejscu (43,8%) znalazła się analiza wielkości zamówień, na trzecim zaś krótkookresowy rachunek wyników, znany ok. 40% badanych firm. Co trzecie ankietowane przedsiębiorstwo wiedziało, jak przeprowadzić analizę obszarów sprzedaży oraz optymalizację wielkości zamówień. Wiedzę na temat metod rachunku inwestycyjnego i analizy „wąskich gardeł” posiadała co czwarta badana firma, a znajomością analizy rabatów i metody ABC mogło poszczycić się co piąte ankietowane przedsiębiorstwo. Najmniej popularnymi narzędziami controllingu wśród badanych firm były optymalizacja partii produkcji oraz analiza XYZ. Co dziesiąte przedsiębiorstwo nie знаło żadnych z wymienionych instrumentów controllingu.

Wśród narzędzi controllingu *wykorzystywanych* w badanych przedsiębiorstwach stosujących ten system dominującą pozycję zajmowała analiza punktu krytycznego (progu rentowności), którą przeprowadzało blisko 68% respondentów⁴. Dostarczanie danych koniecznych do wyznaczania progu rentowności wymaga stosowania systemu rachunku kosztów zmiennych albo co najmniej wyodrębniania w przedsiębior-

³ Przeprowadzone badania nad systemami motywowania i kontrolowania polskich przedsiębiorstw wykazały, że większość badanych firm wykorzystuje instrumenty controllingu operacyjnego [3, s. 13-14].

⁴ W badaniach przeprowadzonych w 1999 r. przez A. Szychtę wśród 60 przedsiębiorstw wskaźnik ten kształtował się na poziomie ok. 47%, a w 2005 r. – 46,2% [9, s. 192-193; 10, s. 109].

stwie kosztów stałych i zmiennych⁵. Wśród przedsiębiorstw deklarujących stosowanie controllingu jedynie 23,7% prowadziło rachunek kosztów zmiennych. Oznacza to, że pozostałe jednostki w celu dokonania podziału kosztów na stałe i zmienne przegrupowały poszczególne pozycje kosztów w rachunku kosztów pełnych. Wymagało to jednak dodatkowych nakładów pracy i nie było tak dokładne jak prowadzenie całego rachunku kosztów w formie rachunku kosztów zmiennych.

Tabela 1. Znajomość, stosowanie i plany wprowadzenia wybranych narzędzi controllingu przez badane firmy w ciągu najbliższych trzech lat*

Narzędzia controllingu	Znajomość		Wykorzystywanie		Plany wprowadzenia			
					firmy niestosujące controllingu		firmy stosujące controlling	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Analiza metodą ABC	34	20,1	10	16,9	6	5,4	10	16,9
Analiza XYZ	13	7,7	6	10,2	0	0,0	3	5,1
Analiza wielkości zamówień	74	43,8	34	57,6	18	16,4	9	15,2
Optymalizacja wielkości zamówień	56	33,1	24	40,7	13	11,8	7	11,7
Analiza prognozy rentowności	91	53,8	40	67,8	13	11,8	10	16,9
Analiza „wąskich gardeł”	40	23,7	14	23,7	6	5,4	5	8,5
Optymalizacja partii produkcji	26	15,4	13	22,0	1	0,9	7	11,9
Analiza rabatów	34	20,1	18	30,5	2	1,8	6	10,1
Analiza obszarów sprzedaży	53	31,4	25	42,4	12	10,9	11	18,6
Krótkookresowy rachunek wyników	66	39,0	34	57,6	11	10,0	1	1,7
Metody rachunku inwestycyjnego	46	27,2	16	27,1	2	1,8	5	8,5
Inne	–	–	1	1,7	1	0,9	1	1,7
Żadne	16	9,5	5	8,5	52	47,2	17	28,8
Razem badanych firm	169 ^a	X	59 ^a	X	110 ^a	X	59 ^a	X

* Dane nie sumują się ze względu na możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi (N – liczba odpowiedzi, ^a – liczba respondentów).

Źródło: opracowanie własne.

Brak podziału kosztów na koszty stałe i zmienne jest jedną z głównych przyczyn nie wyznaczania prognozy rentowności w pozostałej części przedsiębiorstw. To samo dotyczy możliwości sporządzania krótkookresowego rachunku wyników. Rachunek ten sporządzała ponad połowa ankietowanych, tyle samo firm przeprowadzało też analizę wielkości zamówień. Analizę marż pokrycia w poszczególnych obszarach sprzedaży w celu równomiernego wykorzystania ich potencjału przeprowadzało 42,4% respondentów, a skalę i wielkość zamówień, celem obniżenia

⁵ Badania przeprowadzone na grupie 85 przedsiębiorstw wykazały, że do najczęściej wykorzystywanych narzędzi zaliczyć można budżetowanie kosztów, analizę wskaźników ekonomicznych oraz system raportów [5, s. 26].

kosztów działu zaopatrzenia i magazynu, oceniało 40,7% ankietowanych. Blisko 21,7% firm wykorzystywało metody rachunku inwestycyjnego, a 30,5% przeprowadzało analizę rabatów. Co piąte badane przedsiębiorstwo dokonywało optymalizacji partii produkcji oraz wykorzystywało informacje pochodzące z analizy „wąskich gardeł”. W najmniejszym stopniu wykorzystywane były analizy ABC oraz XYZ. Natomiast żadnych z wymienionych instrumentów controllingu nie stosowało 8,5% ankietowanych, co może oznaczać większe zainteresowanie metodami analizy wskaźnikowej (płynności finansowej, rentowności, sprawności i zadłużenia).

Wśród innych stosowanych narzędzi przedsiębiorstwa wymieniły: analizę przepływu gotówki, rachunek wyników według centrów zysku i produktów, analizę kosztów złej jakości, jak również stosowane systemy komputerowe wspomagające controlling, np. SAP, MRP II.

Z analizy odpowiedzi uzyskanych na pytanie o *plany wprowadzenia* wybranych instrumentów controllingu wynika, że bardziej skłonne do rozszerzenia zestawu stosowanych narzędzi ułatwiających zarządzanie są przedsiębiorstwa, które już od jakiegoś czasu wykorzystują niektóre z instrumentów controllingu. Z kolei prawie połowa z firm niestosujących controllingu nie zamierzała w najbliższym czasie wprowadzać żadnych jego narzędzi. Wynikać to może z niskiej świadomości menedżerów, oporu ze strony pracowników księgowości w obawie przed nadmiarem nakładu pracy związanej z podziałem, alokacją i analizą kosztów czy też brakiem środków na wdrożenie nowych instrumentów. Przedsiębiorstwa wdrażające controlling, zachęcane wzrostem efektywności swojej działalności, wyrażały większą potrzebę i możliwości poprawy zarządzania jednostką poprzez wdrożenie nowych instrumentów. Najwięcej przedsiębiorstw z tej grupy planowało wprowadzić analizę i optymalizację wielkości zamówień oraz analizę prognozy rentowności. Jak wykazały przeprowadzone badania, były to jednocześnie narzędzia często już stosowane przez firmy stosujące controlling. Ich wdrożenie w pozostałych przedsiębiorstwach tej grupy podwyższy jeszcze popularność ich wykorzystania.

Natomiast przedsiębiorstwa niewdrażające controllingu zamierzały w najbliższej przyszłości sporządzać analizę wielkości zamówień i punktu krytycznego oraz wyznaczać optymalną wielkość zamówień. Co dziesiąta firma planowała wprowadzić krótkookresowy rachunek wyników oraz analizę obszarów sprzedaży.

Najlepszą znajomość i wykorzystanie narzędzi controllingu wykazywały spółki prawa handlowego. Ponad 60% spółek z o.o. przeprowadzało analizę wielkości zamówień, prognozy rentowności oraz sporządzało krótkookresowy rachunek wyników.

Znajomość i wykorzystanie narzędzi controllingu wzrastało wraz z rozmiarami przedsiębiorstw. Ponad połowa firm zatrudniających 50-100 pracowników znała zaledwie 2 z 11 wymienionych narzędzi, większość zaś przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 250 pracowników zadeklarowała znajomość 9 narzędzi controllingu.

Najbardziej popularnymi narzędziami controllingu, bez względu na wielkość przedsiębiorstwa, była analiza prognozy rentowności, wielkości oraz optymalizacji

zamówień. Połowa przedsiębiorstw małych oraz blisko 88% dużych potrafiły wyznaczyć krytyczny punkt produkcji i sprzedaży⁶. Większe przedsiębiorstwa częściej wykorzystywały również analizę obszarów sprzedaży i metody rachunku inwestycyjnego. Powszechne wykorzystywanie analizy obszarów sprzedaży przez większe przedsiębiorstwa może oznaczać, że jednostki te sprzedają swoje produkty do różnych regionów i krajów. Wówczas istotne są różnice w strukturze marż pokrycia poszczególnych obszarów oraz znaczenie każdego z nich dla przedsiębiorstwa. Stosunkowo rzadko przeprowadzana była analiza XYZ w mniejszych i średnich przedsiębiorstwach, gdzie narzędzie to jest szczególnie polecane ze względu na częste występowanie wysokich zapasów magazynowych, angażujących zbyt wiele kapitału.

Analiza uzyskanych odpowiedzi z punktu widzenia pochodzenia kapitału pokazuje, że badane jednostki państwowe wykorzystywały jedynie 3 z 11 podanych instrumentów controllingu: analizę progu rentowności (75%), krótkookresowy rachunek wyników (50%) oraz analizę ABC (25%). Połowa tych jednostek nie planowała również w najbliższym okresie wprowadzić żadnych narzędzi controllingu.

Wśród firm prywatnych całkowicie finansowanych przez rodzimy kapitał najczęściej stosowane były: analiza progu rentowności (65,7%), analiza wielkości zamówień (59,4%) oraz krótkookresowy rachunek wyników (56,3%). Blisko co czwarte takie przedsiębiorstwo zgłosiło chęć wprowadzenia analizy wielkości zamówień oraz obszarów sprzedaży. Te same instrumenty controllingu były również najczęściej stosowane przez 77,8% ankietowanych przedsiębiorstw bazujących głównie na kapitale zagranicznym. Natomiast wśród firm z częściowym udziałem kapitału zagranicznego 60% przeprowadzało analizę wielkości zamówień, analizę ABC i XYZ oraz analizę obszarów sprzedaży. Z kolei 83,4% przedsiębiorstw z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego przeprowadzało analizę progu rentowności, obszarów sprzedaży oraz wykorzystywało krótkookresowy rachunek wyników.

Najbardziej znanym i najczęściej wykorzystywanym (66,7%) narzędziem we wszystkich rodzajach działalności była analiza progu rentowności. Większość firm produkcyjnych i handlowych wyznaczała ponadto krótkookresowy rachunek wyników, analizowała obszary sprzedaży oraz dokonywała optymalizacji wielkości zamówień. Również pozostałe narzędzia controllingu w większym stopniu wykorzystywane były przez firmy produkcyjne i handlowe niż usługowe.

Firmy usługowe były także najmniej zainteresowane rozszerzeniem zakresu stosowanych instrumentów. Blisko 60% tych przedsiębiorstw nie planowało rozszerzać zestawu wykorzystywanych narzędzi, podczas gdy odsetek ten dla firm produkcyjnych wynosił 25,8%, dla handlowych zaś jedynie 8,3%. Prawie co piąte przedsiębiorstwo produkcyjne zamierzało przeprowadzać analizę punktu krytycz-

⁶ Badania przeprowadzone na 100 podmiotach wykazały, że analizę rentowności zna 50% małych (zatrudniających do 50 osób) i 60% dużych firm (zatrudniających powyżej 50 osób) [1, s. 140].

nego oraz wyznaczać optymalną partię produkcji, a co trzecia firma handlowa zainteresowana była wdrożeniem analizy obszarów sprzedaży.

Grupując otrzymane wyniki według wielkości osiąganych zysków, można zauważyć, że najczęściej narzędzi controllingu wykorzystywały przedsiębiorstwa o najwyższej rentowności. Połowa tych firm zaznaczyła 8 z 11 wymienionych narzędzi, podczas gdy większość przedsiębiorstw deficytowych wykorzystywało jedynie analizę punktu krytycznego (76,9%) oraz krótkookresowy rachunek wyników (53,8%). Przeprowadzanie analizy prognozy rentowności nie jest gwarancją jej osiągnięcia. Szanse przedsiębiorstwa na uzyskanie zadowalających efektów ekonomicznych zwiększa stosowanie jednocześnie wielu narzędzi. Dodatkowo wyniki finansowe przedsiębiorstwa pozwalają na restrukturyzację i wdrażanie kolejnych, nowoczesnych narzędzi zarządzania.

Wśród jednostek deficytowych posiadających system controllingu najbardziej pożądanym narzędziem (28,6%) okazała się analiza obszarów sprzedaży. Oznaczać to może, że przedsiębiorstwa nierentowne widzą w tej analizie szansę poprawy swoich wyników. Z kolei większość firm deficytowych niestosujących controllingu zamierzało przeprowadzać analizę prognozy rentowności oraz obszarów sprzedaży.

Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych firm z punktu widzenia osiąganych przychodów z całokształtu działalności, to można zauważyć, że przedsiębiorstwa o mniejszych obrotach przywiązywały większą wagę do analizy wielkości zamówień (100%), analizy obszarów sprzedaży (60%) oraz analizy rabatów (60%) niż przedsiębiorstwa o najwyższych obrotach (odpowiednio: 56,7, 46,7 i 30%).

4. Wnioski końcowe

Na podstawie otrzymanych wyników można stwierdzić, że narzędzia controllingu operacyjnego są słabo rozpowszechnione wśród respondentów oraz w niewielkim stopniu wykorzystywane w praktyce. Do najbardziej znanych i najczęściej wykorzystywanych narzędzi należą: analiza punktu krytycznego, analiza wielkości zamówień oraz krótkookresowy rachunek wyników. Pozostałe narzędzia controllingu wykorzystywane są przez niewielki odsetek badanych przedsiębiorstw.

Największą znajomość narzędzi controllingu wykazały spółki z o.o. o niskiej rentowności, bazujące na kapitale zagranicznym, prowadzące w głównej mierze działalność handlową. Znajomość narzędzi controllingu przekładała się bezpośrednio na ich wykorzystywanie. Stosunkowo niskie wykorzystanie narzędzi controllingu może wynikać z konieczności rekonstrukcji tradycyjnego rachunku kosztów. Inną przyczyną może być brak czasu na stosowanie koncepcji i narzędzi nawet już znanych, ponieważ w wielu przypadkach kadra kierownicza jest już i tak nadmiernie obciążona pracochłonnymi rozwiązaniami starego systemu.

Najczęściej narzędzia controllingu wykorzystywały duże, rentowne spółki z o.o. bazujące na kapitale zagranicznym, prowadzące w głównej mierze działalność

produkcyjną. Wykorzystanie tych narzędzi wzrastało wraz z rozmiarami przedsiębiorstwa oraz wielkością osiąganych zysków. Można zatem stwierdzić, że firmy te są bardziej otwarte na najnowsze koncepcje zarządzania. Dodatni wynik finansowy uzyskany dzięki działalności gospodarczej pozwala tym firmom na poniesienie nakładów finansowych na przebudowę istniejącego systemu na potrzeby controllingu i wdrożenie wielu jego narzędzi.

Stan rozwoju poszczególnych narzędzi controllingu nie w każdym przypadku musi być na maksymalnym poziomie. Nadmierna rozbudowa tego systemu może powodować niepotrzebne koszty w stosunku do uzyskanych efektów. Maksymalny poziom zaawansowania funkcjonowania poszczególnych narzędzi controllingu należy traktować w sposób dynamiczny, czyli wprowadzać nowe instrumenty w miarę pojawiających się potrzeb oraz stopnia zaawansowania posługiwania się dotychczas wprowadzonymi narzędziami.

Literatura

- [1] Buczkowska A., *Rachunek wyników w systemie informacyjno-decyzyjnym jednostki gospodarczej*, USz, Szczecin 2003.
- [2] Dynowska J., *Ocena wykorzystania rachunków kosztów stosowanych w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, AE, Wrocław 2006.
- [3] Krzakiewicz K., Cyfer S., Kraśniak J., *Zmiany w systemach motywowania i kontrolowania polskich przedsiębiorstw*, „Przegląd Organizacji” 2006 nr 3.
- [4] Küpper H.U., Hoffmann H., *Ansätze und Entwicklungstendenz des Logistic – Controlling in Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland*, DBW 1988 nr 5.
- [5] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Pomiar zaawansowania controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004 nr 9.
- [6] Männel W., *Schlanke Methoden und Konzepte der Kostenrechnung*, 1995.
- [7] Radzikowski W., Wierzbicki J., *Controlling. Koncepcje – metody – zastosowanie*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń 1999.
- [8] Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Rafib, Łódź 1998.
- [9] Szychta A., *Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle wyników badań ankietowych*, [w:] *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, red. I. Sobańska i W.A. Nowak, UE, Łódź 2006.
- [10] Szychta A., *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 5(61), 2001.
- [11] Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, PROFIT, Katowice 1999.

THE USE OF OPERATIONAL CONTROLLING TOOLS AS APPLIED TO ENTERPRISES WITHIN THE REGION OF WARMIA AND MAZURY

Summary

The use of particular instruments of operational controlling enables managers to make proper decisions and control their departments and processes in order to achieve their goals. According to the survey, which was carried out among 169 firms with the employment of over 50 workers, instruments of operational controlling are not well-known among managers. Only a small per cent of respondents use the instruments in practice. The most popular tools of operational controlling used were: the break even point analysis, the purchase order quantity analysis and the short-term cost account. Relatively low use of controlling tools can be attributed to the use of traditional cost accounting methods. In order to use controlling techniques, companies need to adopt modern cost accounting techniques such as variable cost accounting or activity-based costing.