

Teoria kontyngencji a konfiguracja systemu controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych

Katarzyna Palma

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 183948@student.ue.wroc.pl

© 2025 Katarzyna Palma

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Palma, K. (2025). Teoria kontyngencji a konfiguracja systemu controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 9-22). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Stworzenie systemu controllingu przez wiele lat stanowiło przedmiot zainteresowania zarówno praktyków, jak i badaczy. Przedsiębiorstwa dążą do rozwiązań zapewniających skuteczność i przejrzystość działania, jednak literatura wciąż koncentruje się głównie na klasyfikacji i częstotliwości stosowania poszczególnych narzędzi. Celem rozdziału jest zbadanie konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych z uwzględnieniem założeń teorii kontyngencji. W badaniach zastosowano przegląd literatury, autorskie badanie ankietowe oraz jakościową analizę porównawczą zbiorów rozmytych (fsQCA). Wyniki nie wykazały istotnych różnic pomiędzy konfiguracjami w zależności od typu działalności. Nie zidentyfikowano również narzędzi o charakterze warunku koniecznego, co wskazuje na dominację rozwiązań sytuacyjnych, dopasowywanych indywidualnie do potrzeb organizacji. Uzyskane rezultaty potwierdzają zasadność dalszych badań nad konfiguracjami systemów controllingu, uwzględniającymi czynniki kontekstowe i organizacyjne.

Słowa kluczowe: controlling, konfiguracja controllingu, narzędzia controllingu, jakościowa analiza porównawcza zbiorów rozmytych

1. Wstęp

Controlling w ostatnich latach zyskał na znaczeniu, stając się istotnym narzędziem wspierającym zarządzanie w wielu przedsiębiorstwach. Jego rola szczególnie wzrosła w kontekście dynamicznego rozwoju analityki danych i potrzeby podejmowania

decyzji opartych na wiedzy (ICV POLSKA, 2024). Pomimo braku jednoznacznych regulacji dotyczących jego wdrażania, elastyczność tego systemu otwiera przed organizacjami przestrzeń do tworzenia innowacyjnych i dostosowanych do własnych potrzeb rozwiązań. Elastyczne podejście i związana z nim swoboda mogą być postrzegane zarówno jako zaleta, jak i jako wyzwanie. Przedsiębiorcy, rozważając dostępne opcje, często napotykają trudności wynikające z szerokiego zakresu narzędzi i metod (instrumentów) controllingu. Ich różnorodność może utrudniać wybór tych, które realnie przyniosą korzyści z ich stosowania w przedsiębiorstwach. Wdrożenie skutecznego controllingu, czyli takiego, który realizuje cele jednostki oraz wspiera w osiąganiu oczekiwanych wyników (Janik i Paździor, 2012), wymaga świadomego doboru narzędzi oraz zaangażowania całej organizacji we wprowadzane zmiany.

Utworzenie controllingu wiąże się z dostosowaniem jego konfiguracji do potrzeb przedsiębiorstwa. W niniejszym opracowaniu przez konfigurację narzędzi controllingu rozumie się celowy dobór i zestawienie rozwiązań dostosowanych do specyfiki organizacji. Szczegółowe ujęcie tego pojęcia zaprezentowano w dalszej części rozdziału.

Dobór narzędzi musi być dostosowany do specyfiki danej organizacji, co wymaga wcześniejszych analiz, prognoz i nakładów pracy. W praktyce przedsiębiorcy często poszukują gotowych wskazówek lub studium przypadków, opierając się na doświadczeniach innych firm o podobnym profilu działalności. Okazuje się jednak, że zastosowanie rozwiązań, które sprawdziły się w innych przedsiębiorstwach, nie zawsze przynosi oczekiwane rezultaty. Wynika to z założeń teorii uwarunkowań sytuacyjnych (teorii kontyngencji), zgodnie z którą systemy zarządzania – w tym również controlling – muszą być dostosowane do zmiennych warunków otoczenia (Otley, 2016).

Niniejsza praca ma na celu zbadanie konfiguracji controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych z uwzględnieniem założeń teorii kontyngencji. Analiza umożliwi określenie, które narzędzia controllingu mogą być niezbędne dla realizacji jego celów, a które można uznać za fakultatywne. Zbadano również możliwość istnienia wzorcowych konfiguracji narzędzi stosowanych w controllingu w zależności od charakterystyki przedsiębiorstwa, mając na względzie teorię uwarunkowań sytuacyjnych.

W pracy postawiono dwa pytania badawcze:

- Czy istnieją znaczące różnice w konfiguracjach controllingu pomiędzy przedsiębiorstwami usługowymi oraz handlowymi?
- Czy istnieją narzędzia controllingu, których brak uniemożliwia osiągnięcie założonych celów?

W badaniu zastosowano metody jakościowe i ilościowe. Na potrzeby analizy przeprowadzono przegląd literatury oraz badanie ankietowe z wykorzystaniem autorskiego kwestionariusza. Do opracowania wyników i ich analizy posłużyła jakościowa analiza porównawcza zbiorów rozmytych (fsQCA) oraz program statystyczny fsQCA 4.1 w celu zobrazowania możliwych konfiguracji na podstawie udzielonych przez respondentów odpowiedzi.

2. Literatura o controllingu i narzędziach controllingu

W literaturze przedmiotu istnieje wiele podejść do definiowania controllingu, co odzwierciedla jego złożoność i różnorodność zastosowań w praktyce zarządzania. Controlling jest często postrzegany jako system wspierający procesy decyzyjne poprzez dostarczanie informacji niezbędnych do planowania, kontroli i koordynacji działań w przedsiębiorstwie. Zgodnie z publikacjami controlling może być:

- koncepcją zarządzania zorientowaną na wynik, wspierającą działania menedżerów na wszystkich szczeblach organizacji (Materac, 2020),
- narzędziem identyfikacji, pomiaru, analizy, kontroli i doskonalenia procesów, dostarczając menadżerom wiarygodnych i aktualnych informacji niezbędnych do efektywnego zarządzania (Szydełko, 2017),
- narzędziem sterowania działalnością gospodarczą, które służy osiągnięciu wyznaczonego celu (Nesterak, 2001),
- strategią, która powinna zostać opracowana przez przedsiębiorstwo przy szczególnym uwzględnieniu jego perspektywy rozwoju w najbliższych latach (Sekuła, 1998).

Jak można zauważyć, niezależnie od okresu publikacji przytoczonych prac, literatura konsekwentnie ukazuje controlling jako pojęcie niejednoznaczne i wielowymiarowe. Wskazuje to na zdolność controllingu do adaptacji i funkcjonowania w różnych kontekstach organizacyjnych i czasowych. Zauważalny jest brak jednej, powszechnie akceptowalnej definicji controllingu.

Wszystkie podejścia łączy jednak wspólny element – odwołanie do funkcji, jakie controlling ma pełnić w przedsiębiorstwie. Można zatem przyjąć, że to właśnie zakładane funkcje controllingu determinują jego rozumienie oraz sposób wdrażania w organizacji.

Do podstawowych funkcji controllingu zalicza się:

- koordynację – jako podstawę funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie (Horvath i in., 2017);
- planowanie – które opiera się na analizie najbliższego otoczenia przedsiębiorstwa, jego warunków oraz możliwości (Nesterak, 2015);
- kontrolę – która polega na weryfikacji planów ze stanem faktycznym (Griffin, 2017);
- sterowanie – które ma na celu identyfikację i przewidywanie odchyłeń od planowanego stanu oraz ustalenie przyczyn odchyłeń (Surmacz i in., 2010).

W realizacji powyższych funkcji controllingu kluczową rolę odgrywają systemy informacyjne, których zadaniem jest agregowanie zbieranych danych. W warunkach rosnącej zmienności otoczenia gospodarczego zdolność do szybkiego i trafnego przetwarzania informacji staje się jednym z głównych czynników determinujących skuteczność działania przedsiębiorstwa. Ostatecznie wszystkie funkcje controllingu sprowadzają się do dostarczania informacji o wysokiej użyteczności i trafności.

Integralną częścią systemu controllingu są jego narzędzia, które umożliwiają realizację jego funkcji i wspierają osiąganie celów organizacyjnych. Narzędzia controllingu to grupa rozwiązań, sposobów lub projektów, dzięki którym realizacja celów przedsiębiorstwa w zakresie controllingu staje się możliwa (Janik i Paździor, 2012). Ich zakres może obejmować zarówno obszary finansowe i zarządcze, jak i konkretne jednostki organizacyjne. Ze względu na szeroki wachlarz możliwych rozwiązań literatura przedmiotu często odnosi się do narzędzi controllingu jako do „oferty”, z której organizacje powinny świadomie wybierać te elementy, które najlepiej odpowiadają ich potrzebom i celom (Janik i Paździor, 2012; Nowak, 2011).

Na potrzeby niniejszego rozdziału wyodrębniono piętnaście narzędzi controllingu, które na podstawie analizy literatury przedmiotu oraz rozeznania autorki na etapie przygotowania narzędzia badawczego uznane zostały za reprezentatywne dla praktyki przedsiębiorstw handlowych i usługowych. Zestaw ten obejmuje narzędzia często przywoływane w opracowaniach dotyczących controllingu, uwzględniane w ujęciu zarówno operacyjnym, jak i strategicznym. Dobór ten miał charakter celowy – jego celem było uchwycenie szerokiego zakresu funkcji realizowanych przez controlling oraz umożliwienie dalszej analizy konfiguracji tych narzędzi.

Wyodrębnione zostały następujące narzędzia:

- analiza progu rentowności (BEP),
- budżetowanie,
- metoda portfelowa,
- krótkoterminowy rachunek wyników,
- strategiczna karta wyników (BSC),
- sprawozdawczość finansowa,
- *Time Based Management*,
- analiza SWOT,
- rachunek kosztów,
- analiza wskaźnikowa,
- ceny transferowe,
- raportowanie,
- wskaźniki relacji z klientami,
- finansowe systemy motywacyjne pracowników,
- system pomiaru i oceny dokonań.

Dostosowanie odpowiedniej konfiguracji narzędzi controllingu stanowi wyzwanie zarówno dla małych, jak i dla dużych przedsiębiorstw. Proces ten wiąże się z koniecznością poniesienia kosztów, przeprowadzenia szczegółowych analiz oraz testowania różnych rozwiązań w celu dopasowania systemu do zmieniających się warunków otoczenia.

W niniejszym opracowaniu przez konfigurację narzędzi controllingu rozumie się celowy i świadomy dobór rozwiązań wspierających realizację funkcji controllingu, dostosowany do specyfiki organizacji, jej potrzeb i celów. Konfiguracja – poza

aspektem wyboru narzędzi – obejmuje również sposób ich zestawienia, stopień wykorzystania i wszelkie wzajemne powiązania, które w efekcie przekładają się na skuteczność działania controllingu.

Pomimo nieustającego zainteresowania tematyką controllingu, dotychczasowe badania koncentrowały się głównie na częstotliwości stosowania poszczególnych narzędzi, pomijając ich rolę w strukturze i sposób, w jaki oddziałują one na siebie w różnych konfiguracjach. Ta luka badawcza wskazuje na potrzebę dalszej analizy, uwzględniając formę funkcjonowania przedsiębiorstw.

3. Teoria kontyngencji w controllingu

W literaturze przedmiotu problematyka doboru narzędzi do systemów controllingu coraz częściej analizowana jest z perspektywy teorii kontyngencji (*contingency theory*), znanej również jako teoria uwarunkowań sytuacyjnych. Koncepcja ta zakłada, że skuteczność systemów zarządczych – w tym systemów controllingu – zależy od warunków, w jakich funkcjonuje dana organizacja (Otley, 1980). Tym samym nie istnieje jedno uniwersalne rozwiązanie, które sprawdzi się we wszystkich przedsiębiorstwach, niezależnie od ich otoczenia, struktury czy rodzaju prowadzonej działalności.

Zgodnie z tym podejściem, organizacje o podobnej strukturze, zbliżonym poziomie technologii czy identycznym profilu produkcji, mogą używać zupełnie odmiennych zestawów narzędzi controllingu. Nawet niewielkie różnice względem czynników zewnętrznych mogą istotnie wpływać na sposób konfiguracji narzędzi oraz ich efektywność.

3.1. Poszukiwanie konfiguracji systemu controllingu

Odnośnie do rachunkowości zarządczej badania przeprowadzone przez Ładę i Bartnika (2018) wskazały, że teoria kontyngencji znajduje uzasadnienie przede wszystkim w orientacji na efektywność. Analizowanie konfiguracji narzędzi controllingu z uwzględnieniem ich wpływu na realizację celów przedsiębiorstwa jest znacznie bardziej zasadne niż jedynie częstotliwość ich stosowania.

Jednocześnie wciąż brakuje badań, które dążyłyby do identyfikacji zestawień narzędzi wykazujących spójność w ramach określonych typów działalności. Niedostatecznie rozpoznana pozostaje również kwestia istnienia narzędzi zbędnych – takich, których obecność nie wpływa znacząco na funkcjonowanie systemu, oraz narzędzi niezbędnych – bez których nie dochodzi do realizacji podstawowych funkcji controllingu.

W niniejszym rozdziale skoncentrowano się na poszukiwaniu konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych, uwzględniających sytuacyjny charakter organizacji. Zatem analiza, której wyniki zostały przedstawione w punkcie 5 niniejszego opracowania pozwala na wnioskowanie o narzędziach controllingu również ze względu na ich rolę w systemie.

4. Metody badawcze

Celem przeprowadzonych badań była identyfikacja konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach o profilu handlowym i usługowym oraz ocena ich potencjalnego wpływu na realizację celów systemu controllingu. W szczególności podjęto próbę odpowiedzi na dwa pytania badawcze:

- Czy istnieją istotne różnice w konfiguracjach systemu controllingu pomiędzy przedsiębiorstwami handlowymi i usługowymi?
- Czy istnieje narzędzie controllingu, którego brak uniemożliwia osiągnięcie oczekiwanych rezultatów w przedsiębiorstwie?

Badania miały charakter ilościowo-jakościowy i zostały przeprowadzone w kwietniu 2024 roku z wykorzystaniem autorskiego kwestionariusza ankiety. Formularz został przygotowany w narzędziu Microsoft Forms i rozesłany drogą mailową do przedsiębiorstw handlowych oraz usługowych zlokalizowanych w różnych województwach w Polsce. Dane kontaktowe pozyskano z ogólnodostępnych baz firm. Kryterium kwalifikującym do udziału w badaniu było prowadzenie działalności o wskazanym profilu oraz znajomość systemu controllingu w danej organizacji.

W badaniu wzięło udział 103 respondentów. Po weryfikacji poprawności odpowiedzi do analizy zakwalifikowano 102 wypełnione ankiety. Uczestnikami badania były osoby zajmujące się controllinglem w przedsiębiorstwach lub mające wiedzę na temat jego funkcjonowania w jednostce.

Kwestionariusz zawierał 11 pytań zamkniętych jednokrotnego wyboru. Jego struktura była dwuczęściowa i zawierała:

- Pytania kluczowe – służące ocenie stopnia wykorzystania piętnastu wybranych narzędzi controllingu oraz ocenie konfiguracji systemu (m.in. zgodność z celami, wzajemne dopasowanie narzędzi, oczekiwane rezultaty).
- Pytania wdrożeniowe – ich celem było zapewnienie świadomego odniesienia się do treści właściwej części ankiety.

Ocena narzędzi została przeprowadzona przy użyciu pięciostopniowej skali Likerta – od 1 „wcale” do 5 „w bardzo dużym stopniu”. Podobną skalę zastosowano przy pytaniach dotyczących oceny efektywności konfiguracji systemu.

Ze względu na potrzebę modelowania niejednoznaczności i nieprecyzyjności niektórych odpowiedzi zastosowano metodę jakościowej analizy porównawczej zbiorów rozmytych (fsQCA), umożliwiającą analizę zależności pomiędzy zestawami narzędzi a uzyskaniem pożądanych rezultatów. Kalibracja danych została przeprowadzona zgodnie z przyjętą logiką wartości przypisanych do odpowiedzi na skali Likerta. Dane zostały skalibrowane przy użyciu programu fsQCA 4.1.

5. Wyniki badań

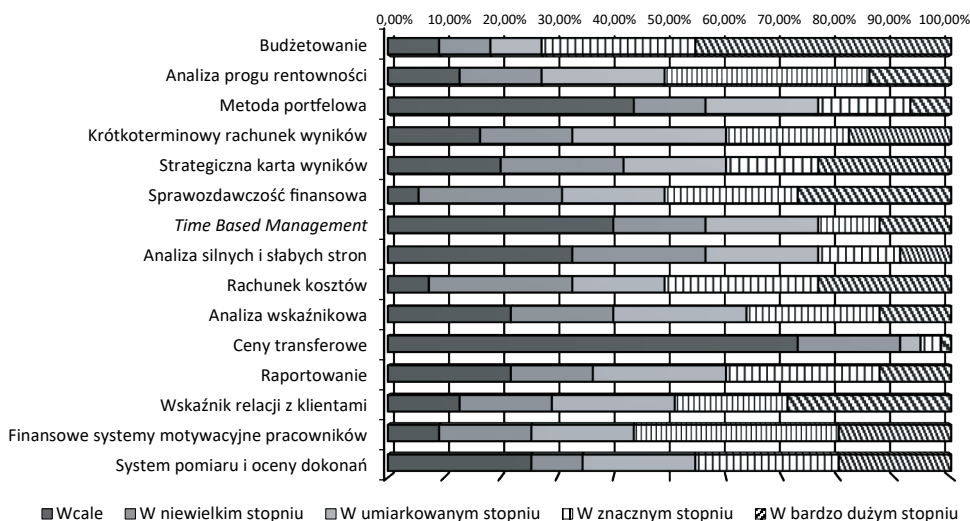
Zgodnie z przyjętym celem badawczym w niniejszym artykule podjęto próbę identyfikacji konfiguracji narzędzi controllingu, które – w zależności od charakterystyki przedsiębiorstwa – mogą prowadzić do realizacji zakładanych celów. Analiza została przeprowadzona z uwzględnieniem teorii kontyngencji, zgodnie z którą skuteczność systemu zarządzania zależy od warunków sytuacyjnych, w jakich funkcjonuje organizacja.

Wyniki badań oraz przeprowadzona analiza zbiorów rozmytych pozwalają wskazać odpowiedzi na pytania badawcze – które narzędzia controllingu mogą być niezbędne dla efektywnego działania systemu, które należy uznać za fakultatywne oraz – co najistotniejsze – czy możliwe jest wskazanie wzorcowych konfiguracji narzędzi stosowanych przez przedsiębiorstwa handlowe i usługowe.

Uwzględnienie teorii kontyngencji stanowi podstawę do analizy zróżnicowania konfiguracji narzędzi controllingu oraz ich funkcjonalnego dopasowania do specyfiki działalności. W kolejnych podrozdziałach zaprezentowano zestawienie wyników w ujęciu porównawczym, a także omówiono konfiguracje prowadzące do uzyskania oczekiwanych rezultatów.

5.1. Porównanie roli narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach

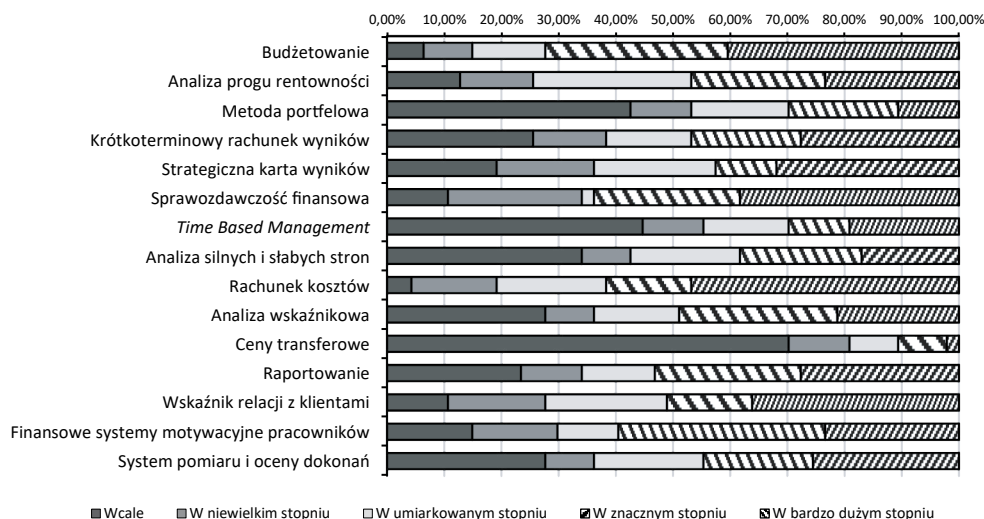
W pierwszym etapie analizy porównano stopień wykorzystania piętnastu wybranych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. Zestawienie odpowiedzi respondentów umożliwia wstępne rozpoznanie różnic w zastosowaniu poszczególnych rozwiązań w zależności od profilu działalności jednostki.



Rys. 1. Częstotliwość użytkowania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych

Źródło: opracowano na podstawie badań własnych.

Rysunek 1 przedstawia stopień wykorzystania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych, rys. 2 zaś – w przedsiębiorstwach usługowych.



Rys. 2. Częstotliwość użytkowania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach usługowych

Źródło: opracowano na podstawie badań własnych.

Wyniki potwierdziły ogólną różnorodność w stosowaniu narzędzi, jednak nie wykazały istotnych i systematycznych różnic, które umożliwiłyby jednoznaczne powiązanie profilu działalności z określoną konfiguracją.

W obu grupach respondentów najrzadziej wykorzystywanym narzędziem okazały się ceny transferowe (ponad 70% wskazań „wcale”), natomiast budżetowanie należało do narzędzi stosowanych najczęściej – zarówno w przedsiębiorstwach handlowych, jak i usługowych.

W przedsiębiorstwach handlowych, obok budżetowania, stosunkowo często wskazywano również wskaźniki relacji z klientami (29,09% odpowiedzi „w bardzo dużym stopniu”). W usługowych – obok budżetowania – przeważało zastosowanie rachunku kosztów (46,81% odpowiedzi „w bardzo dużym stopniu”).

W świetle teorii kontyngencji te różnice – choć widoczne – należy traktować jako wynik dostosowania systemu controllingu do warunków funkcjonowania danego przedsiębiorstwa. Nie oznaczają one jeszcze istnienia odrębnych, wzorcowych konfiguracji – do ich identyfikacji konieczne było zastosowanie narzędzia analitycznego uwzględniającego relacje między elementami systemu, tj. metody fsQCA. Ze względu na skalę Likerta niewielkie różnice w ich stosowaniu mogą być zauważalne jedynie wstępnie.

5.2. Określenie konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych

Jakościowa analiza porównawcza (QCA), opracowana przez Ragina (1987), wykorzystuje algebrę Boole'a do analizy wzorców rzeczywistych i logicznych w celu formułowania wniosków. Tradycyjna forma QCA opiera się na zmiennych dychotomicznych, ale dzięki rozwojowi metody powstała wersja rozmyta QCA (fsQCA), która pozwala na kalibrację danych o charakterze ciągłym (Ragin, 2008).

W niniejszym badaniu, dotyczącym narzędzi controllingu stosowanych w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych, dane pozyskane z ankiet zostały przekształcone zgodnie z zasadami kalibracji skali Likerta do wartości od 0,05 do 0,95, zgodnie z następującym podziałem:

- „wcale” oraz w „niewielkim stopniu” (odpowiedzi 1 i 2 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,05;
- „w umiarkowanym stopniu” (odpowiedź 3 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,5;
- „w znacznym stopniu” oraz „w bardzo dużym stopniu” (odpowiedzi 4 i 5 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,95.

W przypadku zmiennej wynikowej, czyli obecności oczekiwanych rezultatów, odpowiedzi zostały skalibrowane w sposób niepozostawiający niepewności granicznej:

- odpowiedzi 1 i 2 – wartość: 0,
- odpowiedź 3 – wartość: 0,5,
- odpowiedzi 4 i 5 – wartość: 1.

Następnie, z wykorzystaniem programu fsQCA 4.1, zbudowano tabelę prawdy, przyjmując minimalną liczbę przypadków równą 1 oraz próg spójności na poziomie 0,6. Taka konfiguracja umożliwiła identyfikację kombinacji przyczynowych prowadzących do wystąpienia oczekiwanych rezultatów. Wartość spójności mieści się w przedziale od 0 do 1, gdzie 1 oznacza całkowite dopasowanie (Ragin, 2008).

W efekcie przeprowadzono analizę warunków przyczynowych – tj. badanych narzędzi controllingu – w kontekście ich obecności w konfiguracjach skutkujących osiągnięciem oczekiwanych rezultatów.

Poniżej została wskazana reguła poddana analizie pod kątem spójności i pokrycia z założeniami osiągniętymi przez controlling w badanych przedsiębiorstwach.

REZULTAT = (Budżetowanie, Analiza prognozy rentowności, Metoda portfelowa, Krótkoterminowy rachunek wyników, Strategiczna karta wyników, Sprawozdawczość finansowa, Time Based Management, Analiza SWOT, Rachunek kosztów, Analiza wskaźnikowa, Ceny transferowe, Raportowanie, Wskaźnik relacji z klientami, Finansowe systemy motywacyjne pracowników, System pomiaru i oceny dokonań).

Celem tej analizy było określenie, które z narzędzi pełnią funkcję warunku koniecznego dla wystąpienia efektu, a które pojawiają się w konfiguracjach jako fakultatywne lub neutralne. Weryfikacji dokonano na podstawie poziomu spójności i pokrycia – przedstawionych w tab. 1 (przedsiębiorstwa handlowe) i tab. 2 (przedsiębiorstwa usługowe).

Kryterium uznania danego narzędzia za warunek konieczny obejmowało przyjęcie wysokiego poziomu spójności. Żadne z analizowanych narzędzi controllingu nie spełniło tego warunku – ani w grupie przedsiębiorstw handlowych, ani usługowych. Oznacza to, że w świetle analizy fsQCA nie istnieje pojedyncze narzędzie, które byłoby niezbędne do osiągnięcia oczekiwanych rezultatów. Podejście to potwierdza założenia teorii kontyngencji – z uzyskanych odpowiedzi nie można wskazać jednego z piętnastu narzędzi, którego brak uniemożliwiłaby firmom osiągnięcie określonych rezultatów.

Porównując poszczególne konfiguracje, można wyróżnić przypadki konfiguracji o zakładanej spójności: 0,6 – dla przedsiębiorstw handlowych, oraz 0,5 – dla przedsiębiorstw usługowych. Pomniejszony próg spójności w przypadku przedsiębiorstw usługowych wynika z mniejszej liczby spójnych ze sobą konfiguracji, które byłyby możliwe do wykazania. Analiza przy założeniu większego poziomu spójności byłaby mniej efektywna ze względu na mniejszą liczbę rezultatów w tabeli – aby liczba konfiguracji była porównywalna, przyjęto niższy próg spójności w przedsiębiorstwach usługowych, kwalifikując jednocześnie dwie konfiguracje poniżej poziomu spójności 0,6.

Na podstawie odpowiedzi respondentów w tab. 1 wskazano możliwości konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych, natomiast w tab. 2 – w przedsiębiorstwach usługowych

Tabela 1. Konfiguracje narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych

Wyszczególnienie	Rozwiązania							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Budżetowanie	○	○	●	●	●	●	●	●
Analiza prognozy rentowności	○	○	○	●	●	●	●	●
Metoda portfelowa	○	○	○	●	○	○	●	●
Krótkoterminowy rachunek wyników	○	○	●	○	●	●	●	●
Strategiczna karta wyników	○	○	○	○	●	●	●	●
Sprawozdawczość finansowa	●	○	○	●	●	●	●	●
<i>Time Based Management</i>		○	○	○	○	○	○	●
Analiza silnych i słabych stron	○	○	○	○	○	●	●	○
Rachunek kosztów	○	○	○	●	●	○	●	●
Analiza wskaźnikowa	○	○	○	●	●	●	●	●
Ceny transferowe	○	○	○	○	○	○	○	○
Raportowanie	○	○	○	○	●	●	●	●

Wyszczególnienie	Rozwiązania							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Wskaźnik relacji z klientami	○	○	●	○	●	●	●	●
Finansowe systemy motywacyjne pracowników	○	●	○	○	●	○	●	●
System pomiaru i oceny dokonań	○	○	●	○	○	●	●	○
Spójność	0,6923	0,7682	0,8630	0,8630	0,7682	0,8630	0,8780	0,8901
Stopień pokrycia	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0337	0,0450
Spójność dla całego rozwiązania: 0,824427								
Stopień pokrycia dla całego rozwiązania: 0,27								

Symbol ● oznacza obecność narzędzia w konfiguracji, symbol ○ oznacza nieobecność uwarunkowania. Brak symbolu oznacza obojętność obecności narzędzia w konfiguracji.

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Tabela 2. Konfiguracje narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach usługowych

Wyszczególnienie	Rozwiązania						
	1	2	3	4	5	6	7
Budżetowanie	●	○	○	●	●	●	●
Analiza prognozy rentowności	●	○	●	○	●	●	●
Metoda portfelowa	●	○	○	○	○	○	●
Krótkoterminowy rachunek wyników	○	○	○	○	○	●	●
Strategiczna karta wyników	○	○	○	○	○	○	●
Sprawozdawczość finansowa	○	●	●	●	●	●	●
<i>Time Based Management</i>	○	○	○	○	○	○	●
Analiza silnych i słabych stron	○	○	○	○	○	●	●
Rachunek kosztów	○	●	●	●	●	●	●
Analiza wskaźnikowa	○	○	●	○	●	●	●
Ceny transferowe	○	○	○	○	○	○	●
Raportowanie	○	○	○	○	○	●	●
Wskaźnik relacji z klientami	○	○	○	●	●	○	●
Finansowe systemy motywacyjne pracowników	○	○	●	●	○	●	●
System pomiaru i oceny dokonań	○	○	○	○	○	○	●
Spójność	0,5692	0,6627	0,5692	0,8462	0,6216	0,7077	0,7744
Stopień pokrycia	0,0529	0,0257	0,0529	0,0257	0,0129	0,0129	0,129
Spójność dla całego rozwiązania: 0,605351							
Pokrycie dla całego rozwiązania: 0,25857							

Symbol ● oznacza obecność narzędzia w konfiguracji, symbol ○ oznacza nieobecność uwarunkowania. Brak symbolu oznacza obojętność obecności narzędzia w konfiguracji.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wykazano w analizie zbiorów rozmytych, możliwe jest wskazanie pewnych konfiguracji narzędzi controllingu, które mogą sprzyjać osiągnięciu oczekiwanych rezultatów. Należy jednak podkreślić ograniczoną spójność tych rozwiązań – dla przedsiębiorstw zarówno handlowych, jak i usługowych nie było konfiguracji, która wykazywałaby wysoką zgodność – żadna z konfiguracji, ani w grupie przedsiębiorstw handlowych, ani usługowych, nie przekroczyła wartości 0,9. Zauważalne są znaczące różnice pomiędzy zestawieniami narzędzi controllingu, co potwierdza, że ich konfiguracje mają charakter sytuacyjny i nie mogą być traktowane jako rozwiązania uniwersalne.

Przeprowadzona analiza pozwala zatem traktować uzyskane konfiguracje jako wskazówki – punkty odniesienia dla praktyki, a nie gotowe modele możliwe do wdrożenia w każdej organizacji.

W niektórych przypadkach zaobserwowano marginalne znaczenie wybranych narzędzi controllingu, np. *Time Based Management*, cen transferowych czy – w przedsiębiorstwach usługowych – systemu pomiaru i oceny dokonań. Należy jednak pamiętać, że ograniczone zastosowanie nie musi wynikać z niskiej efektywności, ale może być konsekwencją charakterystyki działalności. Przykładowo ceny transferowe znajdują zastosowanie wyłącznie w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przez co są istotne tylko w wybranym segmencie firm.

Uzyskane wyniki potwierdzają również, że nie istnieje uniwersalna konfiguracja narzędzi controllingu odpowiednia dla każdej organizacji. Badania nie wykazały istnienia jednego narzędzia, którego brak jednoznacznie uniemożliwia skuteczne funkcjonowanie systemu controllingu. Konfiguracje narzędzi powinny być więc dopasowywane indywidualnie – z uwzględnieniem kontekstu działania jednostki, jej potrzeb i celów.

Zróźnicowanie potrzeb wewnętrznych organizacji oraz wpływ czynników zewnętrznych sprawiają, że nawet firmy o tym samym profilu działalności mogą potrzebować odmiennych konfiguracji. Ograniczeniem niniejszych badań jest również ich zakres – analiza dotyczyła wyłącznie wybranych piętnastu narzędzi, które według przeglądu literatury są powszechnie stosowane w praktyce. Mimo to konfiguracje te wykazały dużą zmienność i brak pełnej spójności.

6. Podsumowanie

Opierając się na przeprowadzonych badaniach, można stwierdzić, że temat konfiguracji systemów controllingu – w szczególności w kontekście teorii kontyngencji – pozostaje aktualny i istotny z punktu widzenia praktyki zarządzania. Wyniki analizy wskazują, że dostosowanie konfiguracji narzędzi do charakterystyki przedsiębiorstwa wymaga uwzględnienia uwarunkowań zarówno wewnętrznych, jak i sytuacyjnych.

Różnice w branży, odbiorcach, strukturze czy otoczeniu powodują, że każda konfiguracja powinna być projektowana indywidualnie, z uwzględnieniem celów, jakie przedsiębiorstwo zamierza realizować. Do tego nawiązuje również przytoczona w artykule teoria uwarunkowań sytuacyjnych.

W ramach badania nie stwierdzono wyraźnych różnic pomiędzy konfiguracjami controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. Zaobserwowano jednak zróżnicowanie na poziomie konkretnych zestawień narzędzi, co potwierdza, że profil działalności może wpływać na wybór konkretnych rozwiązań, choć nie jest czynnikiem decydującym.

Jednym z kluczowych wniosków badania jest wskazanie narzędzi, które – niezależnie od typu działalności – relatywnie często występowały w konfiguracjach o wysokiej spójności. Zidentyfikowano także narzędzia, których obecność była praktycznie obojętna względem efektywności konfiguracji – np. *Time Based Management*. Tego typu obserwacje mogą stanowić istotne źródło informacji dla praktyków poszukujących optymalnego controllingu w swoich organizacjach.

Widoczne braki w badaniach nad konfiguracjami systemów controllingu są uzasadnione. Jest to temat złożony, wymagający wielu podejść oraz zebrania odpowiedniej ilości materiału do badań względem zwiększenia spójności odpowiedzi. Warto podejmować próby, zważając na potrzeby firm w tym zakresie.

Zasadniczym ograniczeniem badań była liczba uzyskanych odpowiedzi, a tym samym ograniczona możliwość dalszego różnicowania analizowanych grup. Dodatkowym wyzwaniem była niska dostępność literatury koncentrującej się na konfiguracjach narzędzi controllingu – większość opracowań skupia się na ich klasyfikacji i częstotliwości stosowania.

Rekomenduje się kontynuowanie badań, uwzględniając metodę fsQCA ze względu na potencjał akumulacji dużej ilości danych. Punktem wyjścia mogą być badania oparte na cesze wielkości przedsiębiorstwa. Przyszłe analizy powinny uwzględniać dodatkowe cechy różnicujące przedsiębiorstwa oraz rozszerzać katalog analizowanych narzędzi, aby zwiększyć dokładność i trafność formułowanych wniosków.

Literatura

- Griffin, R. W. (2017). *Podstawy zarządzania organizacjami*. PWN.
- Horvath, P., Gleich, R. i Seiter, M. (2017). *Controlling*. Vahlen Franz GmbH.
- ICV POLSKA. (2024, kwiecień). XVIII Kongres ICV POLSKA: CIA 2024 – Race for talent & future work in finance and controlling (22-23 kwietnia 2024, Poznań). Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów. <https://icvpolska.pl/news/xviii-kongres-icv-polska-cia-2024-race-for-talent-future-work-in-finance-and-controlling-22-23-kwietnia-2024-poznan/>
- Janik, W. i Paździor, M. (2012) *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Politechnika Lubelska.
- Łada, M. i Bartnik, B., (2018). Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad rachunkowością zarządczą. *Studia Ekonomiczne / Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, 369, 7-18. <https://www.sbc.org.pl/dlibra/publication/edition/355456>
- Marciniak, S. (2001). *Controlling. Filozofia, projektowanie*. Difin.
- Materac, J. (2020). Controlling jako koncepcja zorientowana na wynik. *Zeszyty Naukowe ZPSB Firma i Rynek*, 1(57), 53-63.
- Nesterak, J. (2001). *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu* (materiały ogólnopolskiej konferencji naukowej). Wyższa Szkoła Menedżerska w Legnicy.

- Nesterak, J. (2015). *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*. Oficyna Ekonomiczna Grupa Wolters Kluwer.
- Nowak, E. (red.). (2011). *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. PWE.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Otley, D. T. (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Ragin, C. C. (1987). *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. University of California Press. <http://www.jstor.org/stable/10.1525/j.ctt1pnx57>
- Ragin, C. C. (2008). *Redesigning Social Inquiry: Fuzzy Sets and Beyond*. University of Chicago Press. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226702797.001.0001>
- Sekuła, Z. (1998). Istota controllingu. *Organizacja i Kierowanie*, 3, 65-77. <https://doi.org/10.33141/po.1998.78.11>
- Surmacz, A., Brojak-Trzaskowska, M., Porada-Rochoń, M. i Lubomska-Kalisz, J. (2010). *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*. CeDeWu.
- Szydełko, Ł. (2017). Controlling procesów biznesowych w systemie controllingu przedsiębiorstwa – wybrane aspekty. *Studia Ekonomiczne*, 333, 248-260.

Contingency Theory and the Configuration of the Controlling System in Trading and Service Enterprises

Abstract: The development of controlling systems has long been a subject of interest for both practitioners and researchers. Enterprises seek solutions that ensure operational efficiency and transparency, while the literature continues to focus mainly on the classification and frequency of use of individual tools. The aim of this chapter is to examine the configuration of controlling tools in trading and service enterprises, taking into account the assumptions of contingency theory. The study employed a literature review, an original survey, and fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA). The results did not indicate significant differences in configurations depending on the type of business activity. No tools were identified as necessary conditions for the proper functioning of a controlling system, which suggests the prevalence of situational solutions individually adapted to the needs of each organisation. The findings confirm the importance of further research on controlling system configurations that take contextual and organisational factors into account.

Keywords: controlling, controlling configuration, controlling tools, fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA)