

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

SYSTEMY KONTROLI ZARZĄDCZEJ I ICH ZNACZENIE Z PERSPEKTYWY NACZELNEGO KIEROWNICTWA PRZEDSIĘBIORSTW DZIAŁAJĄCYCH W POLSCE

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie istoty i rodzajów systemów kontroli zarządczej oraz empiryczna weryfikacja znaczenia elementów koncepcji kontroli zarządczej sformułowanej przez Malmiego i Browna [2008]. Badania zostały przeprowadzone w formie pogłębionych studiów literatury przedmiotu oraz wywiadów bezpośrednich z naczelnym kierownictwem strategicznych jednostek biznesowych, wśród losowo wybranej próby 50 jednostek gospodarczych z różnych branż prowadzących swoją działalność w Polsce. Wnioski z przeprowadzonych badań mają znaczenie głównie teoretyczne. Po pierwsze, przeprowadzone badania mogą się przyczynić do lepszego zrozumienia natury i zakresu współczesnej kontroli zarządczej. Po drugie, stanowią potwierdzenie znaczenia wszystkich elementów pakietu systemów kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: planowanie, kontrola, controlling, zarządzanie.

1. Wstęp

Kontrola zarządcza¹ (*management control*) jest często powracającym przedmiotem badań w literaturze zagranicznej zarówno z zakresu organizacji i zarządzania, jak i rachunkowości [Anthony 1988; Malmi i Brown 2008; Merchant i Van der Stede 2012; Ouchi 1979; Simons 1995]. Podobne zagadnienia omawiane są w krajowej literaturze z zakresu controllingu, rachunkowości zarządczej, zarządzania i kontroli².

¹ Ze względu na wieloznaczność angielskiego rzeczownika *control*, który tłumaczy się na język polski jako: sterowanie, regulowanie, kontrolowanie, sprawdzanie, nadzorowanie, a nawet rejestrowanie [Duraj 2003, s. 9], również termin *management control* jest różnie tłumaczony na język polski: jako kontrola zarządzania [Świdzka 1997, s. 239], sterowanie menedżerskie [Nita 2009, s. 87] czy też kontrola menedżerska [Kuc 2006, s. 144; Stoner i Wankel 1992, s. 458].

² Np.: Bednarek 2007; Chachuła 2009; Duda-Piechaczek 2007; Hopeja i Kral (red.) 2011; Kardasz i Kotapski (red.) 2006; Karmańska (red.) 2006; Kowalska (red.) 2001; Kuc 2006, 2009, 2011; Lew 2004; Łada i Kozarkiewicz 2007; Marciniak 2004; Nowak 2007; Nowak (red.) 2013; Siekierski 2010;

Tradycyjnie kontrola, jako jedna z funkcji zarządzania, jest w literaturze krajowej rozumiana jako proces polegający na porównaniu stanów faktycznych z wzorcami i wyciąganiu z tych porównań wniosków [Adamiecki 1927; Zieleniewski 1972, s. 325; Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak 2000; Kuc 2009, s. 24]. Ponadto w literaturze krajowej coraz częściej używa się pojęcia kontrola zarządcza w dużo szerszym znaczeniu, gdy chodzi o wszystkie działania podejmowane przez kierownictwo, które mają zapewnić, że organizacja osiągnie swoje cele [np.: Płoskonka 2006, s. 8; Bednarek 2012a, s. 29; Winiarska (red.) 2011, 2012]. Kuc [2009, s. 21] zauważa, że ta definicja kontroli znacznie wykracza poza to, o czym pisał Adamiecki [1927] i dotyczy ona raczej kontroli funkcjonalnej i nadzoru kierowniczego, którego atrybutem jest możliwość oddziaływania władczego w celu skorygowania działalności podwładnych. Ponadto Kuc [2009, s. 36] sugeruje, że istnieje potrzeba określenia bardziej precyzyjnej definicji tego terminu.

Wychodząc naprzeciw tym oczekiwaniom, jako cel tego artykułu przyjęto próbę wyjaśnienia istoty i rodzajów systemów kontroli zarządczej na podstawie studiów literatury zagranicznej oraz dokonanie empirycznej weryfikacji znaczenia poszczególnych elementów koncepcji kontroli zarządczej sformułowanej przez Malmiego i Browna [2008].

2. Pojęcie i rodzaje systemów kontroli zarządczej

W literaturze zagranicznej większość autorów piszących o kontroli zarządczej odnosi się w dużym stopniu do ogólnego procesu zarządzania, który składa się z: ustalania celów, wyboru strategii dla osiągnięcia tych celów, wdrażania wybranych strategii oraz jednoczesnego upewniania się, czy wszystko lub prawie wszystko przebiega zgodnie z oczekiwaniami. Jednak badacze nie są zgodni co do tego, które z tych procesów powinny stanowić część systemu kontroli zarządczej. Zatem wspólna definicja siłą rzeczy zakłada, że system kontroli zarządczej obejmuje wszystkie etapy zarządzania, czyli prawie wszystkie działania realizowane przez kierownictwo dla osiągnięcia celów organizacji. Jednak taka definicja nie tłumaczy w pełni istoty tego pojęcia. Pozostaje zatem przeanalizować każdą z tych koncepcji, jakie powstały na ten temat.

R.N. Anthony jako pierwszy podjął dyskusję o systemach kontroli zarządczej w 1965 roku. Badacz ten przedstawił kontrolę zarządczą z dwóch perspektyw. Pierwsza ilustruje procesy planowania i kontroli w przedsiębiorstwie w podziale na trzy kategorie: planowanie strategiczne, kontrolę zarządczą oraz kontrolę operacyjną. Kontrolę zarządczą definiował jako procesy, przez które kierownicy wpływają na podwładnych w celu wdrożenia strategii przedsiębiorstwa. Zatem do procesu kontroli zarządczej zalicza się również opracowanie planów, które są niezbędne

z punktu widzenia wdrożenia strategii. Mimo że planowanie i kontrolę (w węższym znaczeniu) czasami rozpatruje się zupełnie odrębnie, to w rzeczywistości oba te procesy występują jako elementy kontroli zarządczej. Różne systemy kontroli zarządczej w różnym stopniu przyczyniają się do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa. Niektóre mogą być bardzo skuteczne, a inne nieskuteczne lub wręcz mogą przeszkadzać w realizacji strategii przedsiębiorstwa. R.N. Anthony zwraca uwagę na fakt, iż kontrola wykonania budżetu nie zawsze oznacza zapewnienie zgodności wykonania z planem. Budżet jest planem, ale za odpowiednią zgodą, kierownicy powinni od niego odejść, jeśli widzą lepsze sposoby wdrożenia strategii niż te, które były przewidziane na etapie tworzenia budżetu [Anthony 1988, s. 10].

Druga perspektywa dotyczy cybernetycznej koncepcji procesu kontroli zarządczej składającej się z takich etapów, jak: programowanie, opracowanie budżetu, realizacja zadań oraz ocena osiągniętych wyników [Bednarek 2012, s. 12 za: Anthony 1988, s. 80; por. Nita 2009, s. 88]. Programowanie to proces decydowania o głównych programach, które przedsiębiorstwo będzie realizować, i szacowania ilości zasobów, które będą przeznaczone na ich realizację. Programy najczęściej dotyczą linii produktów, badań i rozwoju itp. Programy mają na celu wdrażanie strategii przedsiębiorstwa. Podsumowaniem pojedynczych programów jest plan długoterminowy, który pokazuje, co powinno się wydarzyć w perspektywie kilku lat, przy uwzględnieniu podjętych decyzji w momencie jego opracowania oraz prognoz czynników zewnętrznych. Kolejny etap to opracowanie budżetu. Budżet jest to plan najczęściej wyrażony w jednostkach pieniężnych i zwykle na jeden rok. Budżet powinien uwzględniać założenia z planu długoterminowego. W odróżnieniu od tego ostatniego budżet jest sporządzany według ośrodków odpowiedzialności, a nie według programów. Zatwierdzony budżet dla ośrodka odpowiedzialności oznacza dwustronną umowę między jego kierownikiem a przełożonym. Kierownik zobowiązuje się do osiągnięcia wyników przewidzianych w budżecie, a przełożony zobowiązuje się uznać je za satysfakcjonujące. Jednak oba zobowiązania mogą się zmienić, jeśli zmienią się założenia przyjęte w budżecie.

Na etapie realizacji budżet stanowi wytyczną, ale z wielu powodów dopuszczalne jest odejście od budżetu. Głównym celem ośrodka odpowiedzialności jest efektywne i skuteczne wdrożenie strategii i jeśli kierownik ośrodka odkryje lepszy niż przewiduje budżet sposób, aby to osiągnąć, to powinien tak zrobić. Kierownicy podejmują działania na podstawie informacji uzyskanych nieformalnie przez obserwację lub rozmowę oraz z formalnych sprawozdań. Głównym celem tych informacji jest zwrócenie uwagi kierowników na potrzebę podjęcia działań korygujących. Większość sprawozdań zarządczych zawiera sumaryczne dane z operacyjnego systemu kontroli. Obecnie uważa się, że takie sprawozdania oprócz danych planowanych i rzeczywistych dla ośrodka odpowiedzialności mogą zawierać też finansowe i niefinansowe miary dokonań oraz inne wewnętrzne i zewnętrzne informacje. Idealny system oceny osiągnięć kierowników chyba nie istnieje. Sprawozdania koncentrują się na bieżącym okresie sprawozdawczym, natomiast wyniki w bieżącym

okresie wynikają z wcześniej podjętych decyzji. Ponadto konsekwencje wielu decyzji podjętych w bieżącym okresie będą znane dopiero w przyszłości. Mimo tych ograniczeń ocena jest potrzebna. Najważniejsze jest to, aby kierownicy akceptowali sposób opracowania sprawozdań na potrzeby oceny i aby uważali go za sprawiedliwy [Bednarek 2012, s. 12, za: Anthony 1988].

Znaczny wkład w rozwój naszej wiedzy na temat kontroli zarządczej miał również Ouchi [1979, s. 833], który zdefiniował trzy sposoby kontroli pracy członków zespołu. Są to: mechanizm rynkowy, biurokratyczny i efekt klanu. W czysto modelowym ujęciu, rynek jest bardzo efektywnym mechanizmem kontroli. Przy założeniu, że cena dokładnie odzwierciedla wartość dobra lub usługi, mechanizm ten pozwala dokładnie zmierzyć wysiłki danej osoby oraz nagradzać za rezultaty. Model biurokratyczny polega na ścisłym nadzorze i kierowaniu podwładnym przez przełożonego. Informacje potrzebne, aby wykonywać swoje obowiązki opisane są w normach, które mogą dotyczyć wykonywania zadań bądź też określają standardowy wynik lub standardową jakość. Proces kontroli polega na pomiarze wykonania, porównaniu ich z normą i wyciągnięciu wniosków. Efekt klanu polega na relatywnie całkowitym procesie socjalizacji, w którym wpajane są pracownikom określone wartości lub ideologia, co skutecznie eliminuje niezgodność celów pomiędzy członkami zespołu.

Swoją wkład w rozwój koncepcji systemów kontroli zarządczej mieli też Merchant i Van der Stede [2012, s. 29], którzy wyróżnili kontrole rezultatów, działań, kulturowe oraz samokontrolę. Kontrola rezultatów polega na nagradzaniu pracowników za osiąganie dobrych rezultatów. Kontrole działań dotyczą zapewnienia, że pracownicy podejmują określone działania, które są uważane za korzystne dla przedsiębiorstwa oraz nie wykonują takich, które uważane są za szkodliwe. Kontrole kulturowe mają kształtować normy zachowań w przedsiębiorstwie i zachęcić pracowników do wzajemnego monitorowania swoich zachowań i wpływania na zachowania innych. Samokontrolę promuje się w celu zwiększenia prawdopodobieństwa, że pracownicy sami wykonają przydzielone im zadania w stopniu satysfakcjonującym, ponieważ są doświadczeni, uczciwi, ciężko pracują i mają poczucie spełnienia i satysfakcji, gdy dobrze wykonają swoją pracę.

Zdaniem Simonsa [1995, s. 5] systemy kontroli zarządczej są to formalne procedury (tj. np.: planowanie, budżetowanie i systemy monitorowania udziału w rynku) wykorzystywane przez kierownictwo do utrzymywania lub zmiany wzorca działania przedsiębiorstwa. Przy czym pożądane nie są wyłącznie wzorce ukierunkowane na osiągnięcie celów, ale też takie, które polegają na wprowadzaniu nieplanowanych innowacji. Działania pracowników mogą być czasem zaskakujące, a systemy kontroli zarządczej muszą uznawać nie tylko te zamierzone, ale również takie strategie, które pojawią się w wyniku eksperymentu i podjęcia niezależnej inicjatywy przez pracowników z lokalnego oddziału przedsiębiorstwa.

Wcześniejsze koncepcje kontroli zarządczej zakładały wojskowy sposób zarządzania przedsiębiorstwem, polegający na „rozkazywaniu i kontroli”, a w szczególności na odgórnym formułowaniu strategii, standaryzacji i wydajności pracy,

działaniu zgodnie z planem, utrzymywaniu „obranego kursu” oraz eliminacji nie spodziewanych zachowań kierownictwa niższego szczebla. Jednak te techniki nie są wystarczające w wysoce konkurencyjnym otoczeniu, w którym kluczem do sukcesu przedsiębiorstwa jest kreatywność i przedsiębiorczość jego pracowników. Rosnąca konkurencja, gwałtownie zmieniające się produkty i rynki, nowe formy organizacji i znaczenie wiedzy jako źródła przewagi konkurencyjnej stworzyły presję, która wymaga nowych rozwiązań, takich jak: formułowanie strategii zorientowanej na rynek i klienta, adaptacja, ciągłe doskonalenie, dostosowanie do potrzeb klienta i *empowerment*. Różnice między tradycyjnymi i nowymi warunkami, w jakich prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa, mają swoje odzwierciedlenie w wybieranym przez kierownictwo podejściu do kontroli i zarządzania.

Koncepcja dźwigni kontroli Simonsa [1995] uwzględnia konieczność równoważenia rywalizujących ze sobą potrzeb przedsiębiorstwa, aby móc kontrolować wewnętrzne napięcia występujące między wolnością a ograniczeniami, *empowerment* a rozliczeniem z obowiązków, odgórnym ukierunkowaniem a oddolną kreatywnością, eksperymentowaniem a wydajnością pracy. Kluczowym elementem tego modelu jest strategia biznesowa, która określa, jak przedsiębiorstwo konkuruje z innymi w branży i jak pozycjonuje się względem konkurencji. W tym kontekście rozpatruje się cztery główne zagadnienia, które muszą być przeanalizowane i zrozumiane, aby z powodzeniem wdrożyć strategię. Do nich zalicza się: najważniejsze wartości, zagrożenia do uniknięcia, kluczowe czynniki sukcesu oraz strategiczne niewiadome. Każde z tych zagadnień jest kontrolowane przez inny system kontroli. Są to: systemy przekonań, systemy ograniczające, interaktywne systemy kontroli i diagnostyczne systemy kontroli.

Systemy przekonań stosuje się, aby zainspirować i ukierunkować poszukiwania nowych możliwości rozwoju. Określają one kluczowe wartości i mają wpływ na ogólną kulturę i etos w danym przedsiębiorstwie. Systemy te mają charakter ogólny. Funkcjonują dzięki takim narzędziom, jak misje i ogólne polityki korporacyjne. Jednak za niezbędne uważa się też, aby naczelne kierownictwo „trzymało się ustalonych przez siebie reguł”, aby potwierdzać, że są one dla nich ważne i stosowane w praktyce.

Systemy ograniczające wykorzystuje się, aby określić granice tych działań ukierunkowanych na nowe możliwości rozwoju. Systemy te są pod wieloma względami przeciwieństwem systemów przekonań. Zwracają one uwagę na te sfery działalności i zachowania, które są uważane za niestosowne. Przykładem tego systemu kontroli zarządczej jest system zapewnienia zgodności z korporacyjnym kodeksem postępowania.

Diagnostyczne systemy kontroli stosuje się, aby motywować, monitorować i nagradzać osiągnięcie określonych celów. Są to podstawowe instrumenty do wdrażania strategii. Koncentrują się na osiąganiu celów przedsiębiorstwa jako całości oraz celów poszczególnych członków organizacji. Kontrole te obejmują wspomniane wcześniej cybernetyczne systemy kontroli wykorzystujące analizy odchyień oraz sprawozdania w ramach zarządzania przez wyjątki.

Interaktywne systemy kontroli mają stymulować uczenie się organizacji oraz dostrzeganie nowych pomysłów i strategii. Wykorzystuje się je też do odróżniania niepowodzenia strategii od niewłaściwego wdrożenia strategii. Kontrole te mają na celu wczesne ostrzeżenie, że dana strategia już nie jest odpowiednia i wymaga zmiany.

Próbie zebrania tych wszystkich koncepcji w ramowe zasady kontroli zarządczej podjęli Malmi i Brown [2008, s. 290], którzy kontrolę zarządczą definiują jako systemy, zasady, praktyki, wartości oraz inne działania podejmowane przez kierownictwo w celu wpływania na zachowania podwładnych oraz w celu upewnienia się, że są one zgodne z celami i strategią organizacji. Jeśli występuje kilka elementów kontroli, które tworzą złożony i kompletny system, w odróżnieniu od prostych reguł, to należy je nazywać systemem kontroli zarządczej. Współcześnie w każdym przedsiębiorstwie funkcjonuje równolegle kilka systemów kontroli zarządczej, stąd uzasadnione jest twierdzenie, że tworzą one pewien pakiet. Podstawowe elementy pakietu systemów kontroli zarządczej zostały przedstawione na rysunku 1.

A. Kontrola kulturowa						
Klany		Wartości			Symbole	
B. Planowanie		C. Kontrola cybernetyczna				D. Nagrody i wynagrodzenia
Planowanie długoterminowe	Planowanie działań	Budżety	Finansowe systemy pomiaru	Niefinansowe systemy pomiaru	Hybrydowe systemy pomiaru	
E. Kontrola administracyjna						
Struktura nadzoru korporacyjnego		Struktura organizacyjna			Polityki i procedury	

Rys. 1. Pakiet systemów kontroli zarządczej

Źródło: [Malmi i Brown 2008, s. 291 za: Bednarek 2012, s. 21].

Pierwszym elementem pakietu są kontrole kulturowe, które można rozpatrywać w trzech aspektach: systemu wartości, klanu, symboli. Systemy wartości to „zbiór definicji, które naczelné kierownictwo formalnie ogłasza i systematycznie podtrzymuje, aby organizacja знаła swoje podstawowe wartości, cel działalności oraz kierunek, w którym podąża” [Simons 1995, s. 34]. Naczelné kierownictwo oczekuje, że podwładni zmieniają swój system wartości w świetle jego wytycznych i będą według nich postępować. Przykładami takich systemów, które są wyrazem systemu wartości, są misje, wizje, credo i oświadczenia o celu działalności. Kontrola przez symbole występuje wówczas, gdy przedsiębiorstwa tworzą szczególną kulturę organizacyjną przez takie zauważalne ekspresje, jak charakterystyczny układ budynku, wygląd miejsca pracy czy też ubiór pracowników [Schein 1997]. Kontrola klanu polega na ustanowieniu wartości i przekonań przez ceremonie i rytuały klanu [Ouchi 1979, s. 833].

Drugi element pakietu – planowanie jest kontrolą typu *ex ante* [Flamholtz, Das, Tsui 1985, s. 35-50], ponieważ odbywa się, zanim faktyczne działania zostaną podjęte. Po pierwsze, planowanie wyznacza cele obszarom funkcjonalnym w przedsiębiorstwie, tym samym determinuje, co pracownicy mają robić. Po drugie, dostarcza standardów, według których należy osiągnąć cele, w ten sposób precyzuje, jak dana praca ma być wykonana. Ponadto planowanie zapewnia koordynację prac poprzez dopasowanie wiązki celów między różnymi obszarami funkcjonalnymi organizacji. W ten sposób można zawniczasu kontrolować działania grupowe i indywidualne tak, aby zapewnić, że przyniosą one oczekiwane rezultaty. Można mówić o planowaniu działań oraz planowaniu długoterminowym.

Trzeci element pakietu to kontrola w ujęciu cybernetycznym, to proces, w którym występuje sprzężenie zwrotne oraz powiązane są działania, cele operacyjne oraz wyznaczona zostanie osoba odpowiedzialna za odchylenia. Wyróżnia się cztery podstawowe systemy cybernetyczne. Są to: budżety, mierniki finansowe, mierniki niefinansowe i hybrydy, które obejmują zarówno mierniki finansowe, jak i niefinansowe, tj. zrównoważona karta wyników [Kaplan i Norton 1992, s. 71-79].

Czwarty element pakietu to systemy nagradzania i wynagradzania; koncentrują się one na motywowaniu do pracy oraz poprawie wyników indywidualnych i zespołowych dzięki zachowaniu spójności pomiędzy celami i działaniami organizacji oraz jej pracowników. Podstawowe twierdzenie głosi, że nagradzanie, premiowanie i wypłacanie dodatków do wynagrodzeń sprawia, że ludzie bardziej się starają niż w sytuacji, gdy nie otrzymują żadnego dodatkowego wynagrodzenia lub nagrody [Bonner i Sprinkle 2002, s. 303-345].

Piąty element pakietu to systemy kontroli administracyjnej, które ukierunkowują zachowania podwładnych przez organizację ich indywidualnej lub grupowej pracy, monitorowanie osiągniętych postępów, określenie, przed kim pracownicy odpowiadają za swoje działania, oraz przez definiowanie, jak należy, lub nie należy, realizować swoje zadania. Można wyróżnić trzy grupy kontroli administracyjnej: struktura organizacyjna, struktura nadzoru korporacyjnego w przedsiębiorstwie oraz polityki i procedury. Struktura organizacyjna może być istotnym narzędziem kontroli, bo stosując wybrany rodzaj struktury organizacyjnej, można sprzyjać pewnym rodzajom relacji między pracownikami [Abernethy i Chua 1996, s. 569-606]. Ponadto strukturę organizacyjną można postrzegać jako formę kontroli, bowiem określa ona specjalizację funkcjonalną oraz „zmniejsza zmienność działań, a jednocześnie zwiększa ich przewidywalność” [Flamholtz 1983, s. 158]. Struktura nadzoru korporacyjnego dotyczy struktury i składu rady nadzorczej oraz jej komitetów. Obejmuje formalne linie podległości, a także systemy, które zostały wdrożone, aby zapewnić, że przedstawiciele różnych funkcji i jednostek organizacyjnych spotkają się, aby skoordynować swoje działania zarówno wertykalnie, jak i horyzontalnie. Wdrażanie polityki i procedur stanowi wyraz biurokratycznego podejścia do wyznaczania procesów i zachowań w ramach przedsiębiorstwa. Do nich zalicza się standardowe procedury i dobre praktyki oraz ogólne zasady i polityki. Polityki i procedury zawie-

rają kontrole działań, czyli ograniczenia, oceny *ex ante*, rozliczanie z odpowiedzialności. Na przykład są to: ograniczone uprawnienia decyzyjne, podział obowiązków czy też wymóg uzyskania akceptacji przełożonego. Rozliczanie z odpowiedzialności wymaga określenia, jakie działania są akceptowalne, przekazania tych definicji pracownikom, obserwowania lub w inny sposób dowiadywania się o poczynaniach podwładnych oraz nagradzania za dobre działania lub karania za te, które odbiegają od działań akceptowalnych [Merchant i Van der Stede 2012, s. 81-83].

Ze względu na jej kompleksowość to właśnie koncepcja kontroli zarządczej wg Malmiego i Browna [2008] zostanie porównana z punktem widzenia naczelnego kierownictwa.

3. Metodyka badań własnych

Dane empiryczne do celów tego badania zostały pozyskane w wyniku przeprowadzonych wywiadów bezpośrednich w organizacjach z różnych branż prowadzących działalność w Polsce. Respondentami byli członkowie naczelnego kierownictwa³ na szczeblu strategicznej jednostki biznesowej⁴. Dane gromadzono przy wykorzystaniu formalnego kwestionariusza, który był wypełniany w trakcie wywiadu.

Próba do tego badania została wybrana w sposób losowy, ale dla określonej populacji. Oprócz wcześniej wspomnianego kryterium – statusu strategicznej jednostki biznesowej lub niezależnej jednostki – zostały określone jeszcze dwa kryteria. Po pierwsze, każda z trzech dosyć ogólnie określonych branż (tj. produkcja, handel i usługi) musiała występować w próbie w tych samych proporcjach co w populacji. Po drugie, wielkość wybranych podmiotów, mierzona wielkością zatrudnienia, nie była mniejsza niż 250 pracowników. Ponadto struktura małych (zatrudniających do 1000 pracowników) oraz dużych (powyżej 1000 pracowników) podmiotów została odzwierciedlona w próbie analogicznie do ich struktury w populacji.

³ „Naczelné kierownictwo” zostało zdefiniowane jako dwa najwyższe poziomy zarządzania w organizacji [Henri 2006]. Zatem respondentami byli głównie prezesi zarządu, członkowie zarządu ds. finansowych, dyrektorzy zarządzający i kierownicy dywizji.

⁴ Podmiotami badań były albo strategiczne jednostki biznesowe (dywizje lub spółki zależne dużych przedsiębiorstw lub grup kapitałowych) lub też niezależne organizacje. Mimo że strategiczna jednostka biznesowa jest dość swobodną koncepcją, to najczęściej rozumiana jest jako dywizja lub obszar działalności. Podstawowym kryterium wyodrębniania podmiotu badań był stopień autonomii danej jednostki gospodarczej pod względem strategii i zarządzania. Z punktu widzenia strategii, strategiczna jednostka biznesowa znajduje się w obliczu własnej, specyficznej sytuacji, konkurencyjnej w porównaniu z innymi podmiotami w korporacji. Tę sytuację można oceniać w kategoriach konkurencji, klientów i rynków. Ponadto, z perspektywy zarządzania, strategiczne jednostki biznesowe są w dużym stopniu niezależne pod względem osiąganych wyników lub posiadanych zasobów. W niewielkim też stopniu dokonują wzajemnego transferu zasobów z innymi jednostkami w grupie. Na potrzeby tego badania oba rodzaje podmiotów badań postrzega się jednakowo pod względem jakościowym [por. Chenhall, Langfield-Smith 1998; Henri 2006]. Wszystkie badane podmioty prowadziły działalność o charakterze zarobkowym w warunkach konkurencji.

Ostatecznie próba wyniosła 50 działających w Polsce przedsiębiorstw spełniających powyższe kryteria i wybranych z bazy danych Orbis. Próba obejmuje strategiczne jednostki biznesowe nie tylko spółek publicznych, ale także tych spółek nienotowanych na giełdzie. Podstawowe dane o liczbie i strukturze badanych przedsiębiorstw przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Liczebność badanej populacji oraz próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Wielkość przedsiębiorstw według stanu zatrudnienia	Wielkość populacji w bazie ORBIS	Wielkość próby	Liczba przedsiębiorstw w próbie według wielkości zatrudnienia i sektora		
			produkcja	usługi	handel
Małe (> 250 i < 1000)	279	35	21	9	5
Duże (> 1000)	120	15	6	6	3
Razem	399	50	27	15	8

Źródło: opracowanie własne.

Proces gromadzenia danych trwał od czerwca do października 2012 roku. Najpierw przeprowadzono rozmowy telefoniczne z potencjalnymi respondentami. Następnie rozesłano drogą elektroniczną krótką informację o badaniu wraz z kwestionariuszem wywiadu, aby przekonać respondentów do wzięcia udziału w tych badaniach. Później, po 7-14 dniach, ponownie skontaktowano się z respondentami celem uzyskania od nich zgody na udział w badaniu i umówienia terminu spotkania. W rezultacie z 161 respondentów 50 zgodziło się wziąć udział w badaniu, co daje wskaźnik reakcji na poziomie 31% oraz stanowi ok. 12% całej populacji przedsiębiorstw spełniających dane kryteria i ujętych w bazie Orbis.

4. Prezentacja i analiza wyników własnych badań empirycznych

4.1. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Charakterystyki wybranej próby przedsiębiorstw dokonano według 8 następujących kryteriów: sektor⁵, najważniejsi właściciele⁶, status spółki giełdowej, kraj zarejestrowania spółki matki, przychody ze sprzedaży, aktywa całkowite, zysk (strata)

⁵ Podziału badanych jednostek według sektorów dokonano według wytycznych Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Wyróżniono 21 sektorów, których nazwy nieznacznie uproszczono w stosunku do tych stosowanych w PKD. Strukturę badanych jednostek przedstawiono także w tabeli 1 w podziale na: produkcję, usługi i handel.

⁶ Najważniejsi właściciele badanej jednostki to ci, którzy posiadają najwięcej udziałów lub akcji w danej spółce. Na przykład najważniejszym właścicielem w spółce giełdowej, która ma jednego inwestora z pakietem 40% akcji oraz rozproszony akcjonariat, będą mali inwestorzy indywidualni.

na działalności operacyjnej⁷, poziom rentowności sprzedaży⁸. Ujęcie tabelaryczne umożliwia przeanalizowanie wybranej próby badawczej ze względu na wymienione kryteria. Stosowne dane prezentuje tabela 2.

Większość próby badawczej stanowią przedsiębiorstwa zajmujące się przetwórstwem przemysłowym oraz handlem hurtowym i detalicznym. Pozostałe zaś zajmują się górnictwem, produkcją energii elektrycznej, budownictwem, działalnością badawczo-rozwojową i wspierającą, transportem, opieką zdrowotną, recyklingiem, hotelarstwem, usługami finansowymi i ubezpieczeniowymi oraz działalnością deweloperską. W ponad połowie badanych jednostek najważniejsi właściciele to członkowie jednej lub kilku rodzin, lub państwo. Mimo że blisko połowa jednostek jest częścią spółek notowanych na giełdzie, to tylko jedna trzecia badanych przedsiębiorstw jest w rękach małych lub dużych inwestorów.

Tabela 2. Liczebność populacji i badanej próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Kryterium			
Lp.	Sektor PKD	N	%
1	2	3	4
1	Rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybactwo	0	0,0
2	Górnictwo i wydobywanie	2	4,0
3	Przetwórstwo przemysłowe	20	40,0
4	Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz	2	4,0
5	Dostawa wody; gospodarowanie ściekami i rekułtywacja	1	2,0
6	Budownictwo	3	6,0
7	Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych	8	16,0
8	Transport i gospodarka magazynowa	2	4,0
9	Działalność związana z zakwaterowaniem i gastronomią	1	2,0
10	Informacja i komunikacja	0	0,0
11	Działalność finansowa i ubezpieczeniowa	2	4,0
12	Działalność związana z obsługą rynku nieruchomości	1	2,0

⁷ Wielkości przychodów ze sprzedaży, aktywów całkowitych oraz zysku (straty) na działalności operacyjnej zostały pozyskane z niezależnego źródła, tj. elektronicznej bazy danych Emerging Markets Information Service. Wszystkie te dane finansowe pochodzą ze sprawozdań finansowych za 2010 rok i zostały przeliczone z PLN na EUR zgodnie z zasadami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Wyjątek stanowią dwa przedsiębiorstwa, których dane finansowe pozyskano bezpośrednio od badanych jednostek. Wielkość zatrudnienia, wielkość przychodów ze sprzedaży oraz wielkość aktywów całkowitych to kryteria obowiązujące w Unii Europejskiej przy kwalifikowaniu przedsiębiorstw do sektora MŚP. Ich zastosowanie pozwala na wyodrębnienie mikro, małych, średnich i dużych przedsiębiorstw.

⁸ Wskaźnik rentowności sprzedaży informuje, ile zysku z działalności operacyjnej przypada na jedną złotówkę zrealizowanej sprzedaży.

1	2	3	4
13	Działalność profesjonalna, naukowa i techniczna	3	6,0
14	Działalność w zakresie usług administrowania i wspierająca	3	6,0
15	Administracja publiczna i obrona narodowa	0	0,0
16	Edukacja	0	0,0
17	Opieka zdrowotna i pomoc społeczna	2	4,0
18	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	0	0,0
19	Pozostała działalność usługowa	0	0,0
20	Gospodarstwa domowe zatrudniające pracowników	0	0,0
21	Organizacje i zespoły eksterytorialne	0	0,0
Lp.	Najważniejsi właściciele	N	%
1	Członkowie spółdzielni	2	4,0
2	Duży inwestorzy instytucjonalni	6	12,0
3	Mali inwestorzy indywidualni	8	16,0
4	Władze miejskie	1	2,0
5	Inwestorzy wysokiego ryzyka (<i>Venture Capitalists</i>)	0	0,0
6	Członkowie jednej lub kilku rodzin	17	34,0
7	Państwo	12	24,0
8	Partnerzy	2	4,0
9	Fundusz powierniczy	1	2,0
10	Przedsiębiorstwo	1	2,0
Lp.	Spółka giełdowa	N	%
1	SJB będąca częścią spółki giełdowej	24	48,0
2	SJB niebędąca częścią spółki giełdowej	26	52,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników wywiadów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach.

Ponad 70 % zbadanych przedsiębiorstw ma spółkę matkę zarejestrowaną w Polsce. Pozostała część ma swoje korzenie głównie w Niemczech i USA oraz innych krajach, takich jak Austria, Dania, Finlandia, Francja, Hiszpania i Szwecja. Stosowne dane prezentuje tabela 3.

Zbadane przedsiębiorstwa to przede wszystkim średnie i duże przedsiębiorstwa, które zatrudniają ponad 250 pracowników, a większość z nich (84-89 %) przekracza 10 mln euro – poziom przychodów ze sprzedaży i aktywów całkowitych, charakterystyczny dla małych przedsiębiorstw. Jedna na sześć badanych jednostek jest nierentowna. Przy czym równo połowa jednostek osiągnęła w 2010 roku ponadpięcioprocentowy wskaźnik rentowności sprzedaży oraz zysk na działalności operacyjnej powyżej 1 mln euro.

Tabela 3. Liczebność populacji i badanej próby według wielkości zatrudnienia i sektora

Kryterium			
Lp.	Kraj zarejestrowania spółki matki	N	%
1	Austria	1	2,0
2	Dania	1	2,0
3	Finlandia	1	2,0
4	Francja	1	2,0
5	Niemcy	4	8,0
6	Polska	36	72,0
7	Hiszpania	1	2,0
8	Szwecja	1	2,0
9	USA	3	6,0
Lp.	Przychody ze sprzedaży	N	%
1	Do 2 mln euro	0	0,0
2	2-10 mln euro	8	16,0
3	10-50 mln euro	15	30,0
4	Powyżej 50 mln euro	27	54,0
Lp.	Aktywa całkowite	N	%
1	Do 2 mln euro	1	2,0
2	2-10 mln euro	4	8,2
3	10-43 mln euro	22	44,9
4	Powyżej 43 mln euro	22	44,9
Lp.	Zysk (strata) na działalności operacyjnej	N	%
1	Do 0 mln euro	8	16,0
2	0-1 mln euro	15	30,0
3	1-5 mln euro	15	30,0
4	Powyżej 5 mln euro	12	24,0
Lp.	Poziom rentowności sprzedaży (ROS)	N	%
1	Wskaźnik rentowności sprzedaży ($\leq 0\%$)	7	14,0
2	Wskaźnik rentowności sprzedaży (> 0 i $\leq 5\%$)	18	36,0
3	Wskaźnik rentowności sprzedaży (> 5 i $\leq 10\%$)	14	28,0
4	Wskaźnik rentowności sprzedaży ($> 10\%$)	11	22,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników wywiadów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach.

4.2. Weryfikacja znaczenia elementów koncepcji kontroli zarządczej wg Malmiego i Browna

Podstawowe parametry statystyczne dla badanej próby przedsiębiorstw, które opisują rolę, jaką pełnią poszczególne elementy koncepcji Malmiego i Browna we wskazywaniu podwładnym preferowanych zachowań i w kierowaniu ich zachowaniem, przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Znaczenie elementów koncepcji kontroli zarządczej wg Malmiego i Browna

Element kontroli zarządczej	Średnia arytmetyczna	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe	Minimum	Maksimum	Rozstęp	t_e
Wartości i kultura organizacyjna	5,38	6,00	6,00	1,09	3,00	7,00	4,00	8,99
Planowanie strategiczne	5,12	5,00	5,00	1,10	2,00	7,00	5,00	7,20
Planowanie krótkookresowe	5,54	6,00	6,00	1,20	1,00	7,00	6,00	9,08
Pomiar i ocena wyników działalności	5,52	6,00	6,00	1,18	2,00	7,00	5,00	9,09
Nagradzanie	5,50	6,00	6,00	1,13	2,00	7,00	5,00	9,39
Procesy zarządcze	5,42	5,50	6,00	1,05	3,00	7,00	4,00	9,55
Struktura organizacyjna	5,14	5,00	6,00	1,23	2,00	7,00	5,00	6,56
Zasady i procedury	5,50	6,00	5,00	1,11	3,00	7,00	4,00	9,55

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników wywiadów przeprowadzonych w przedsiębiorstwach.

W badanych jednostkach na ogół najbardziej istotne dla kontroli zarządczej są: planowanie krótkookresowe, pomiar i ocena wyników działalności w połączeniu z odpowiednim systemem nagradzania oraz zasadami i procedurami (średnia arytmetyczna powyżej 5,5 w 7-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 – nie istotny, 4 – istotny, 7 – bardzo istotny). Przy czym pozostałe elementy pakietu również są uważane za dość istotne dla naczelnego kierownictwa. Najczęściej respondenci wskazywali za ważne w kontroli zarządczej: planowanie krótkookresowe, pomiar i ocenę wyników działalności, system nagradzania, procesy zarządcze, strukturę organizacyjną oraz wartości i kulturę organizacyjną. Nieco mniejszą rolę odgrywa planowanie strategiczne oraz zasady i procedury. Podobnie wygląda sytuacja, jeśli spojrzeć się

na wartość środkową, z tym wyjątkiem, że procesy zarządcze i struktura organizacyjna wypadają nieco gorzej niż zasady i procedury. Oceniając zmienność przez pryzmat odchylenia standardowego, wszystkie elementy pakietu wypadają podobnie. Przy czym największy empiryczny obszar zmienności występuje przy planowaniu krótkookresowym, a najmniejszy przy systemie wartości i kulturze organizacyjnej, procesach zarządczych i zasadach i procedurach. Wreszcie można powiedzieć, że badany rozkład jest lekko lewostronnie asymetryczny dla wszystkich elementów z wyjątkiem zasad i procedur.

Ponadto dokonano weryfikacji hipotezy, że wszystkie elementy koncepcji Malmiego i Browna odgrywają istotną rolę we wskazywaniu podwładnym preferowanych zachowań i w kierowaniu ich zachowaniem ($H_0: m \geq 4$). Hipoteza alternatywna to $H_1: m < 4$. Ponieważ $X \sim N(m, \sigma)$, $n > 30$, a σ jest nieznane, więc $\sigma \approx S$ i sprawdzaniem hipotezy będzie następująca statystyka:

$$T = \frac{\bar{X} - m}{\sigma} \sqrt{n},$$

która ma rozkład $N(0,1)$ [Ostasiewicz i in. 2011, s. 286-289].

Wartość t_e obliczono z powyższego wzoru i wyniki przedstawiono w tabeli 4. Wartość krytyczną t_α odczytano z tablic funkcji $\Phi(t_\alpha) = 0,5 - 0,05 = 0,495$ i wynosi ona 2,6. Jak widać, nie ma podstaw do odrzucenia H_0 , zatem można stwierdzić, że elementy koncepcji Malmiego i Browna odgrywają istotną rolę dla realizacji funkcji kontroli zarządczej.

5. Zakończenie

Podsumowując wyniki studiów literaturowych, można stwierdzić, że dotąd badacze nie byli zgodni co do tego, z jakich elementów powinien składać się system kontroli. Jedni nie zaliczali do zakresu kontroli elementu formułowania strategii. Kontrolę identyfikowali wyłącznie ze skutecznym wdrożeniem strategii [Merchant, Van der Stede 2012, s. 6-7]. Inni zakładali, że system kontroli zarządczej obejmuje także procesy kontroli strategicznej, które służą do bieżącej oceny wdrażanych strategii z punktu widzenia ich wykonalności [Gould i Quinn 1993, s. 10]. Natomiast jeszcze inni twierdzili, że niebezpieczne jest koncentrowanie się wyłącznie na jednoznacznej i dobrze opisanej strategii, zwłaszcza w warunkach niepewnego otoczenia [Mintzberg 1979, s. 342]. Ponadto inni sugerowali, że istotną rolą systemów kontroli jest zachęcanie organizacji do uczenia się, tworzenia innowacji oraz adaptacji do warunków otoczenia [Simons 1995, s. 7]. Co do jednego wszyscy badacze są zgodni, że skuteczne utrzymanie działalności przedsiębiorstwa na kursie nie jest możliwe za pomocą tylko jednego systemu kontroli zarządczej. Podsumowanie wyników wieloletnich badań nad systemami kontroli zarządczej stanowi koncepcja pakietu według Malmiego i Browna [2008]. Na podstawie wyników niniejszego badania można stwierdzić, że potwierdza się teza Malmiego i Browna [2008], iż dla realizacji funk-

cji kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie mają znaczenie wszystkie elementy tego pakietu. Przy czym najistotniejsze są: planowanie krótkookresowe, pomiar i ocena wyników działalności w połączeniu z odpowiednim systemem nagradzania oraz zasadami i procedurami.

Literatura

- Abernethy M.A., Chua W., *Field study of control system „Redesign”: The impact of institutional process on strategic choice*, „Contemporary Accounting Research” 1996, nr 13 (2).
- Adamiecki K., *Kontrola jako zasada naukowej organizacji*, „Przegląd Organizacji” 1927, nr 5.
- Anthony R.N., *The Management Control Function*, Harvard Business School, Boston 1988.
- Bednarek P., *Controlling w zarządzaniu gminą*, PWE, Warszawa 2007.
- Bednarek P., *Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle regulacji prawnych oraz różnych teorii naukowych*, [w:] *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin 2012.
- Bednarek P., *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] red. E. Nowak, *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Bonner S.E., Sprinkle G.B., *The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research*, „Accounting Organizations and Society” 2002, nr 27.
- Chachuła D., *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*, Difin, Warszawa 2009.
- Chenhall R.H., *Theorizing contingencies in management control systems research*, [w:] *Handbook of management accounting research*, red. C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields, Elsevier, Amsterdam 2007.
- Chenhall R.H., Langfield-Smith K., *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*, „Accounting, Organizations and Society” 1998, Vol. 23, No. 3.
- Duda-Piechaczek E., *Controlling wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem*, Helion, Gliwice 2007.
- Duraj J., *Pojęcie controlling i jego miejsce w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. J. Duraj, NOVUM, Płock-Łódź 2003.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K., *Accounting for management control* (2. ed.), Cengage Learning EMEA, London 2004.
- Flamholtz E., *Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives*, „Accounting, Organizations and Society” 1983, nr 8.
- Flamholtz E., Das T., Tsui A., *Toward an integrative framework of organizational control*, „Accounting Organizations and Society” 1985, nr 10.
- Gould M., Quinn J.J., *Strategic control: establishing milestones for long-term performance*, Addison-Wesley, Reading, MA 1993.
- Henri J.F., *Management control systems and strategy: A resource-based perspective*, „Accounting, Organizations and Society” 2006, 31.
- Hopeja M., Kral Z. (red.), *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2011.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The balanced scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review” 1992, nr 70.
- Kardasz A., Kotapski R. (red.), *Controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego, Wrocław 2006.
- Karmańska A. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2006.

- Kowalska K. (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wyższa Szkoła Biznesu, Dąbrowa Górnicza 2001.
- Kuc B.R., *Kontroling dla menedżerów*, Wydawnictwo Helion, Gliwice 2011.
- Kuc B.R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
- Kuc B.R., *Kontrola w systemie zarządzania: funkcje i dysfunkcje*, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2006.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
- Lada M., Kozarkiewicz A., *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Lew G., *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, Difin, Warszawa 2004.
- Malmi T., Brown D.A., *Management control system as package – Opportunities, challenges and research directions*, Management Accounting Research” 2008, 19 (4).
- Marciniak S., *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2004.
- Merchant K.A., Van der Stede W.A., *Management Control Systems. Performance measurement, evaluation and incentives*, Pearson Education Limited, Harlow 2012.
- Mintzberg H., *The Structuring of Organizations*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ 1979.
- Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013.
- Nowak M., *Controlling działalności marketingowej*, PWE, Warszawa 2007.
- Ostasiewicz S., Rusnak Z., Siedlecka U., *Statystyka. Elementy teorii i zadania*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Otley D.T., Broadbent J., Berry A., *Research in management control: an overview of its development*, „British Journal of Management” 6 (Special Issue) 1995.
- Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*. „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Ouchi W., *A conceptual Framework for the design of organizational control mechanisms*, „Management Science” 1979, nr 25 (9).
- Schein E., *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass, San Francisco 1997.
- Siekierski W., *Controlling jako narzędzie usprawniające funkcjonowanie spółki PKP Polskie Linie Kolejowe S.A.*, CeDeWu, Warszawa 2010.
- Siepińska M. (red.), *Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Sierpińska M. (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Vizja Press & IT, Warszawa 2006.
- Simons R., *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston 1995.
- Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z., *Controlling. Analiza i monitoring w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa 2007.
- Stoner J.A.F., Wankel C., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1992.
- Świdorska G.K., *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997.
- Tyrała P., Stęplewski B., *Controlling. Nowoczesna metoda zarządzania strategicznego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2004.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja wydawnicza Placet, Warszawa 1993.
- Winiarska K. (red.), *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, Szczecin 2011.
- Winiarska K. (red.), *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 53, Szczecin 2012.
- Zieleniewski J., *Organizacja zespołów ludzkich*, PWN, Warszawa 1972.

MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS AND THEIR IMPORTANCE FROM THE PERSPECTIVE OF TOP MANAGEMENT OF COMPANIES OPERATING IN POLAND

Summary: The purpose of this paper is to explain the concept of management control systems and empirically verify the importance of elements of Malmi & Brown's [2008] concept of management control. The research was conducted in the form of deep literature studies and direct interviews with top management of strategic business units from randomly chosen 50 companies, which operate in various industries in Poland. Conclusions from this research are mainly of theoretical importance. Firstly, conducted research can contribute to better understanding the nature and scope of modern management control. Secondly, they are the confirmation of the importance of all management control systems in the packet.

Keywords: planning, control, management control, management.