

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 Burczyc-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 Banaszkiwicz, 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

Joanna Dynowska

Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Ostrołęce

PLANY WDROŻENIA CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWACH W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH

Streszczenie: Celem artykułu było zbadanie, czy przedsiębiorstwa planują w okresie najbliższych pięciu lat wdrożyć system controllingu pozwalający racjonalnie zarządzać firmą oraz ograniczyć rosnące koszty działalności. Badanie pozwoliło uzyskać bogaty materiał faktograficzny, pochodzący ze 169 jednostek zatrudniających powyżej 50 pracowników i zlokalizowanych na terenie woj. warmińsko-mazurskiego. Przeprowadzone badania wykazały, że można spodziewać się wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach zatrudniających powyżej 250 pracowników, zorganizowanych w formie spółek akcyjnych, bazujących na rodzimym kapitale, działających w branży papierniczej i poligraficznej oraz sektorze zaopatrzenia w wodę i energię, o rentowności nieprzekraczającej 5% oraz wysokich rocznych obrotach i wartości aktywów przekraczającej 5 mln euro.

Słowa kluczowe: controlling, zarządzanie, plany wdrożenia.

1. Wstęp

W warunkach silnej konkurencji, niewielkich kapitałów własnych oraz rosnących kosztów działalności osiągnięcie głównego celu przedsiębiorstwa, jakim jest zapewnienie zysku i kontynuacji działalności z możliwością rozwoju, warunkuje skuteczne i efektywne sterowanie przedsiębiorstwem poprzez innowacyjne rozwiązania w zarządzaniu oraz umiejętne i racjonalne gospodarowanie czynnikami produkcji. Podstawy do podejmowania decyzji służących efektywnemu sterowaniu przedsiębiorstwem daje controlling, który dostarcza wskazówek do prawidłowego rozwoju firmy oraz umożliwia szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu i ich antycypacje poprzez stworzenie odpowiedniego systemu informacji.

Z uwagi na fakt, że rachunkowość konwencjonalna dysponuje tylko instrumentami księgowości finansowej (zbyt późno identyfikuje trudności i uniemożliwia podjęcie działań korygujących), dlatego istotne w zarządzaniu przedsiębiorstwem są dane pochodzące z controllingu. Przebudowa tradycyjnej rachunkowości jest procesem długotrwałym, wymagającym zarówno zaangażowania nakładów rzeczowych, jak i osobowych.

Zaletą controllingu w systemie zarządzania jest jego uniwersalizm i możliwość wykorzystania we wszystkich obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Controlling można zastosować zarówno wobec całego przedsiębiorstwa, jak i jego części lub tylko w wybranym przekroju przedmiotowym, np. controlling kosztów. System controllingu daje przedsiębiorcom narzędzia do rzetelnego planowania i analizy informacji decyzyjnych, pozwalające wpłynąć na zwiększenie zysku. Controlling pozwala bowiem na pełną analizę rentowności i efektywności produktów oraz udziału poszczególnych centrów kosztów i zysków w wyniku całej firmy. Z kolei informacje na temat dochodowości poszczególnych produktów i usług firmy umożliwiają dalszą analizę niedochodowych obszarów.

Rosnące zapotrzebowanie na informacje na potrzeby zarządzania we współczesnej gospodarce rynkowej oraz kierunek zmian rozwoju rachunkowości wskazuje na tworzenie warunków sprzyjających wdrażaniu systemu controllingu w polskich przedsiębiorstwach. Należy podkreślić, że mimo sprzyjających warunków oraz wielu zalet, jakie posiada system controllingu, nadal nieliczna grupa przedsiębiorstw wykorzystuje to narzędzie w zarządzaniu. Natomiast niezależnie od obiektywnych i subiektywnych trudności konieczne są zmiany metod i narzędzi zarządzania jednostkami gospodarczymi stosownie do zmieniającego się otoczenia.

Celem artykułu było zbadanie, czy jednostki gospodarcze planują w okresie najbliższych pięciu lat wdrożyć system controllingu pozwalający racjonalnie zarządzać firmą oraz pokonać rosnące koszty działalności. Wydaje się, że ważnym powodem, dla którego polskie przedsiębiorstwa powinny zainteresować się wdrożeniem systemu controllingowego, jest obecna sytuacja gospodarcza. Przedsiębiorcy borykają się z wieloma problemami makroekonomicznymi, których rozwiązanie wymaga wdrożenia wysoko wyspecjalizowanych systemów wspierających proces podejmowania decyzji. Informacje dostarczane przez system controllingu zmniejszają wpływ niepewności i ryzyka towarzyszącego decyzjom gospodarczym, zwiększają możliwości generowania optymalnych decyzji oraz pozwalają na pełną kontrolę, analizę i planowanie kosztów.

2. Interpretacja pojęcia controllingu

Controlling jest pojęciem o charakterze interdyscyplinarnym, który wykorzystuje nie tylko dorobek zarządzania, rachunkowości, analizy finansowej, ale także części składowe wielu innych dziedzin szeroko pojętej ekonomii. Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w codziennej praktyce gospodarczej występują różne określenia tego terminu. Dotychczasowe próby jednoznacznego zdefiniowania controllingu nie przyniosły oczekiwanych rezultatów. Jak podkreślają D. Waldziński i P. Skrzyniarz, trudności ze zdefiniowaniem controllingu mają nawet najwięksi znawcy [Waldziński, Skrzyniarz 2002, s. 8].

Mnogość definicji powoduje wiele rozbieżności w interpretacji zakresu oddziaływania controllingu, jego zadań i roli, jaką spełnia w przedsiębiorstwie, zarówno

w płaszczyźnie operatywnej, jak i strategicznej. Zdaniem H. Steinmanna i A. Scherera ani w teorii, ani w praktyce nie można jednoznacznie określić tego pojęcia z uwagi na to, że zawarte w controllingu funkcje kierownicze mogą prowadzić do zrównania pojęć controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem oraz występują wątpliwości co do rozróżnienia controllingu jako funkcji oraz jako stanowiska [Steinmann, Scherer 1996, s. 4]. P.R. Preißler zauważa, że „każdy wie, co controlling znaczy i czym powinien być, tylko każdy myśli o tym trochę inaczej” [Preißler 1985, s. 10]. A. Zünd potwierdza: „Inne otoczenie przedsiębiorstwa – inna definicja controllingu” [Zünd 1978, s. 16].

Autorzy, interpretując pojęcie „controlling”, zwracają uwagę na różne jego aspekty. Większość definicji eksponuje dążenie do zabezpieczenia realizacji celów oraz przypisuje dominujące znaczenie koordynacji i sterowaniu [Ayyoub 1997, s. 15]. Definiując controlling, często podkreśla się jego znaczenie dla procesów decyzyjnych i informacyjnych w przedsiębiorstwie. W niektórych definicjach akcentuje się rolę controllingu w zakresie zarządzania informacjami w przedsiębiorstwie oraz ich tworzenia i koordynacji. Wiele definicji tego terminu podkreśla aspekty funkcjonalne controllingu.

Dla jednych controlling oznacza system sterowania przedsiębiorstwem [Goliszewski 1990, s. 22; *Podstawy rachunkowości...* 1999, s. 10], dla innych jest to instrument (narzędzie) zarządzania [Hülseberg, Wróbel 1995, s. 13; *Rachunkowość...* 1996, s. 9] bądź też funkcja wspomagająca zarządzanie [Weber 1999, s. 154]. Inne koncepcje controllingu wiążą go z poszukiwaniem i nadzorowaniem osiągania przez przedsiębiorstwo jego celów zarówno krótko-, jak i długookresowych. Controlling jest określany również jako „ponadfunkcyjny system zarządzania” [*Leksykon rachunkowości* 1996, s. 31-32; Sierpińska, Niedbała 2003, s. 17] czy też jako system [Horvath 1998, s. 111; Haus, Nowosielski 1995, s. 31] lub podsystem zarządzania [Knop, Sawicki 1994, s. 125]. Duża część autorów utożsamia controlling z rachunkowością zarządczą [Brzezina 1999, s. 9-10; *Rachunek kosztów...* 2003, s. 52-54]. Pojawiają się również definicje określające controlling jako filozofię zarządzania [Hahn 1987, s. 6].

Skłaniając się ku oznaczeniu controllingu jako narzędzia zarządzania, zdaniem autorki controlling można traktować jako usprawniające kierowanie narzędzie zarządzania, które służy do pozyskania, przetwarzania i wykorzystania informacji retrospektywnej do sporządzania optymalnych planów, podlegających sterowaniu i kontroli w trakcie ich realizacji. Poprzez pozyskiwanie i przetwarzanie informacji controlling wykrywa słabe miejsca w przedsiębiorstwie oraz – przez odpowiednio wczesne ich rozpoznanie – zapobiega ich powstaniu. W ramach kierowania podejmuje się konieczne działania korygujące, mające zapobiec powstaniu niepożądanym skutków i doprowadzić do realizacji założonych celów. Korekta dotyczy może zarówno metod i środków działania, jak i samych celów, jeżeli zmienione warunki działania wpłynęły na realność wcześniej przyjętych celów. Z kolei zadaniem kontroli jest inspirowanie i motywowanie wykonawców planów do poszukiwania lepszych rozwiązań, zarówno w planowaniu, jak i w jego realizacji.

3. Założenia metodyczne badań

Badaniem objęto 169 jednostek zatrudniających powyżej 50 pracowników, które znalazły się w wykazie 1286 podmiotów gospodarczych, sporządzonym przez Wojewódzki Urząd Statystyczny w Olsztynie, spełniających kryterium dotyczące liczby pracowników i wyraziły zgodę na wypełnienie ankiety¹.

Do opracowania danych uzyskanych z badań ankietowych wykorzystano analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych – badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami (test χ^2 , oraz współczynnik V Cramera). Do weryfikacji hipotezy H_0 przyjęto poziom istotności $\alpha = 0,05$. Analizę korelacyjną kontynuowano jedynie w przypadku odrzucenia hipotezy zerowej o stochastycznej niezależności obserwowanych zmiennych.

Wśród badanych przedsiębiorstw przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (90) i spółki akcyjne (31). Większość badanych jednostek stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające 50-100 pracowników. Prawie co czwarte przedsiębiorstwo zatrudniało 101-250 osób. Przedsiębiorstwa zatrudniające powyżej 250 osób stanowiły około 20% ogółu badanych jednostek. Największą grupę przedsiębiorstw w próbie (67,5%) stanowiły firmy prywatne z wyłącznym udziałem kapitału krajowego. Z kolei najmniej liczną grupą (5,3%) były firmy z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego. Badane przedsiębiorstwa pochodziły z różnych działów i sektorów gospodarki narodowej. Wśród nich były 32 firmy produkcyjne, 31 usługowych i 15 handlowych. Pozostałe firmy charakteryzowały się działalnością mieszaną.

Przedsiębiorstwa były także zróżnicowane pod względem wyników finansowych. Najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa o rentowności mieszczącej się w przedziale 0%-5%. Blisko co czwarta firma była deficytowa. Biorąc pod uwagę wielkość obrotów, najliczniejszą grupę (31,9%) stanowiły przedsiębiorstwa o wartości przychodów powyżej 5 mln euro. Liczną grupę (21,9%) stanowiły również firmy o wartości majątku powyżej 5 mln euro.

4. Plany wdrożenia controllingu

Przeprowadzone badania wykazały, że tylko nieliczna grupa przedsiębiorstw (34,9%) ma wdrożony controlling (tab. 1)². Największe zainteresowanie controllingiem wykazują duże spółki prawa handlowego, z wysokim udziałem kapitału zagranicznego, o dużej wartości posiadanych aktywów, wysokich obrotach i zyskach, prowadzące działalność produkcyjną w sektorach gospodarki najdynamiczniej rozwijających się

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

² Zdaniem W. Kulpińskiego do końca 2000 r. tylko 15% polskich przedsiębiorstw wdrożyło system controllingu [Kulpiński 2001b, s. 720; Kulpiński 2001a, s. 19].

(np. branży elektronicznej, chemicznej i farmaceutycznej czy papierniczej i poligraficznej).

Tabela 1. Stan zastosowań systemu controllingu przez badane firmy

Stosowanie systemu controllingu	Liczba firm	Udział %	Plany wprowadzenia controllingu	Liczba firm	Udział %
Istnienie systemu controllingu	59	34,9	Planuje się wprowadzenie controllingu	26	23,6
Brak systemu controllingu	110	65,1	Nie planuje się wprowadzenia controllingu	84	76,4
Razem: badane firmy	169	100,0	Razem: firmy niestosujące controllingu	110	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Na pytanie o plany wprowadzenia controllingu w ciągu najbliższych pięciu lat w firmach, które nie posiadały tego systemu, ponad $\frac{3}{4}$ badanych przedsiębiorstw odpowiedziało, że nie zamierza wdrażać controllingu. Zbadano zatem, czy plany wprowadzenia controllingu zależą od cech charakteryzujących analizowane firmy. W tym celu postawiono odpowiednie hipotezy, które zweryfikowano testem chi-kwadrat (χ^2). Wyniki tej analizy przedstawiono w tabeli 2.

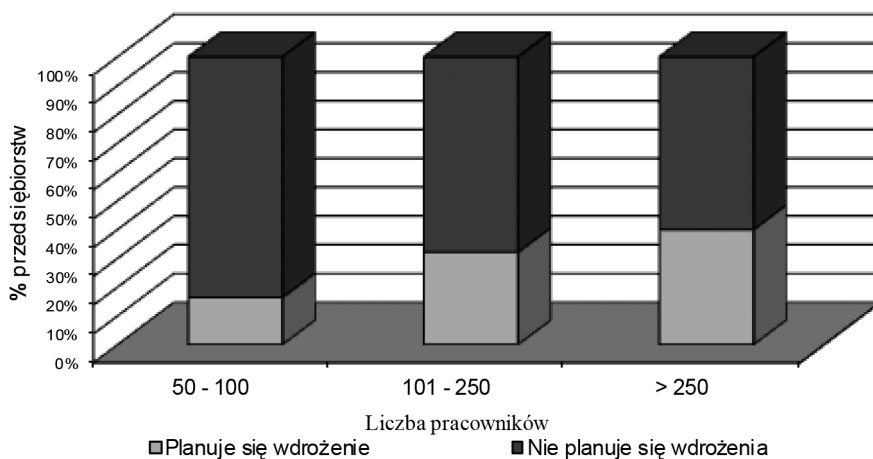
Tabela 2. Plany wdrożenia controllingu a cechy charakteryzujące badane firmy

Badane cechy	Ocena niezależności stochastycznej		
	χ^2	p	V-Cramera
Forma organizacyjno-prawna	2,45	0,783	–
Liczba pracowników	5,089	0,078	–
Forma własności	2,19	0,699	–
Rodzaj przeważającej działalności	0,545	0,761	–
Rentowność	1,289	0,863	–
Przychody	7,048	0,070	–
Wartość aktywów	2,972	0,395	–

Źródło: opracowanie własne.

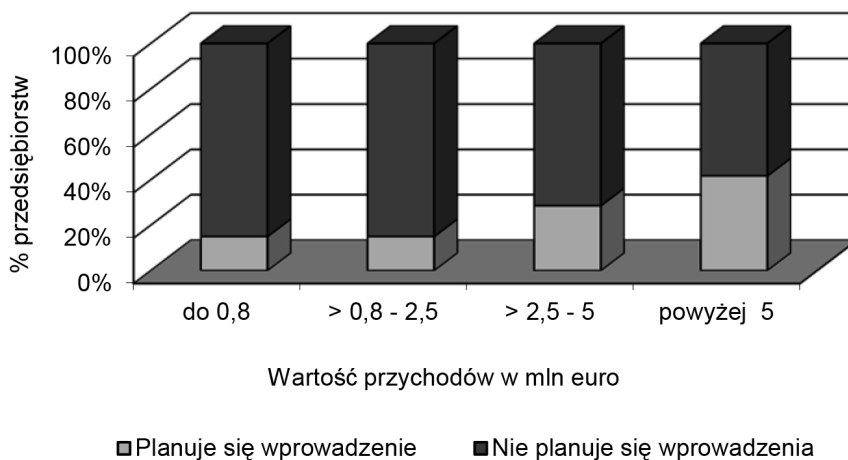
Analiza statystyczna nie wykazała istnienia zależności między planami wdrożenia controllingu a cechami charakteryzującymi badane firmy ($p > 0,05$). Rozkład odpowiedzi w badanych cechach był zbliżony do uzyskanych przeciętnych dla wszystkich przedsiębiorstw, które ich udzieliły. Chociaż nie udowodniono istotnej zależności planów wprowadzenia controllingu od cech charakteryzujących badane firmy, to występowały jednak pewne tendencje.

Wśród firm, które nie planują wdrożenia controllingu, znalazły się wszystkie przedsiębiorstwa państwowe i spółki cywilne. Połowa firm osób fizycznych oraz prawie 36% spółek akcyjnych planuje wprowadzenie controllingu w najbliższym czasie. O wdrożeniu controllingu myśli również 33,3% spółek jawnych. Rozkład odpowiedzi dla pozostałych form organizacyjno-prawnych przedsiębiorstw był zbliżony do uzyskanych przeciętnych dla wszystkich przedsiębiorstw, które ich udzieliły.



Rys. 1. Plany wdrożenia systemu controllingu a wielkość badanych firm

Źródło: opracowanie własne.



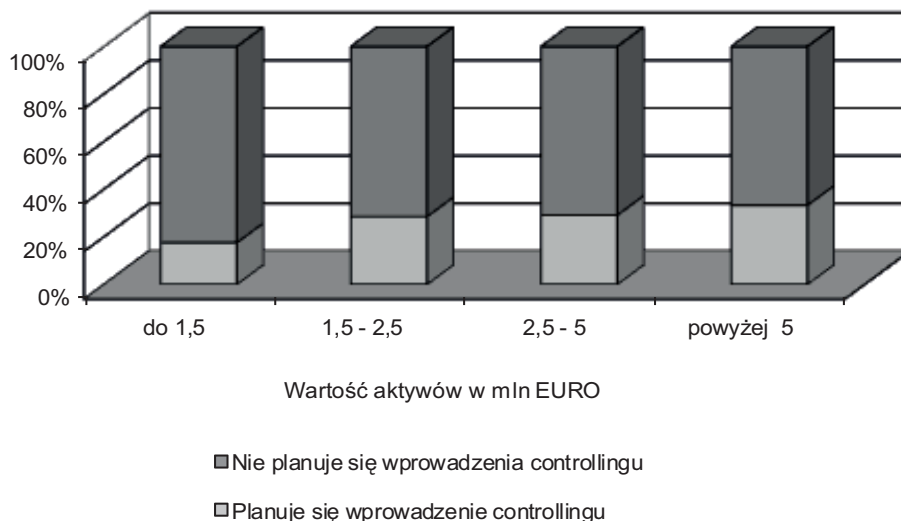
Rys. 2. Plany wdrożenia systemu controllingu a wielkość uzyskanych przychodów przez badane firmy

Źródło: opracowanie własne.

Rozróżniając badane firmy z punktu widzenia liczby zatrudnionych, można zauważyć wzrost liczby planujących wprowadzenie controllingu wraz ze wzrostem wielkości firmy (rys. 1). Wśród przedsiębiorstw zatrudniających do 100 pracowników plany takie miało 16,7%, natomiast powyżej 250 pracowników – 40%.

Zainteresowanie wdrożeniem controllingu w ciągu najbliższych trzech lat wzrastało również wraz ze wzrostem wielkości osiągniętych przychodów (rys. 2). Granicę między małym a większym zainteresowaniem stanowiły obroty 2,5 mln euro. Ponad czterokrotnie więcej firm osiągających obroty przekraczające 5 mln euro zgłosiło chęć wprowadzenia tego systemu. Zaledwie 15% firm uzyskujących obroty do 2,5 mln euro myśli o wprowadzeniu systemu. Wśród przedsiębiorstw osiągających przychody powyżej 5 mln euro odsetek ten wynosił blisko 42%.

Podobna zależność występowała w przypadku powiązania planów implementacji controllingu z wartością posiadanych aktywów (rys. 3). Im wyższa wartość posiadanego majątku, tym więcej firm rozważa wdrożenie systemu w najbliższym czasie. Tytułem ilustracji: 17,7% przedsiębiorstw, których wartość posiadanych aktywów nie przekracza 1,5 mln euro, nie planuje wprowadzić controllingu w ciągu najbliższych trzech lat, podczas gdy plany takie ma już co trzecia firma, której majątek przekracza 5 mln euro. Oznaczać to może lepsze wyposażenie badanych jednostek w niezbędną bazę komputerową. W takiej sytuacji przedsiębiorstwa mogą chętniej rozważać wprowadzenie systemu z uwagi na niższe nakłady finansowe i organizacyjne związane z jego wdrożeniem.



Rys. 3. Plany wdrożenia systemu controllingu a wielkość posiadanych aktywów przez badane firmy

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę inne cechy, można sformułować kilka wniosków o charakterze ogólnym.

Największe zainteresowanie wdrożeniem controllingu w najbliższym okresie wykazywały firmy dochodowe o rentowności nieprzekraczającej 5%. Stosunkowo niski poziom osiągniętych zysków skłania te firmy do poszukiwania sposobów poprawy efektywności działania. Jednocześnie uzyskanie dodatkowej marży pozwala na poniesienie kosztów implementacji nowego narzędzia zarządzania, jakim jest controlling. Mniejsze zainteresowanie wdrożeniem controllingu wśród przedsiębiorstw, których osiągnięte przychody nie pokrywają ponoszonych kosztów, można uzasadnić brakiem środków na bieżącą działalność, a co dopiero na realizację nowych projektów.

Blisko 17,7% przedsiębiorstw, których wartość posiadanych aktywów nie przekraczała 1,5 mln euro planowało wprowadzić controlling w ciągu najbliższych pięciu lat, plany takie miała co trzecia firma, której majątek przekraczał 5 mln euro. Oznaczać to może lepsze wyposażenie badanych jednostek w niezbędną bazę komputerową.

Żadna z ankietowanych firm z przeważającym lub całkowitym udziałem kapitału zagranicznego nie planowała wprowadzenia controllingu. Natomiast w grupie firm prywatnych z wyłącznie rodzimym kapitałem aż 35% zadeklarowało wdrożenie tego systemu w ciągu najbliższych trzech lat. Plany implementacji controllingu miała również co piąta firma z udziałem kapitału zagranicznego, nieprzekraczającym 50%.

Wdrożeniem controllingu bardziej zainteresowane były firmy handlowe (blisko 30%) niż przedsiębiorstwa produkcyjne (21,3%) czy usługowe (23,4%). Co trzecia firma branży papierniczej i poligraficznej oraz sektora zaopatrzenia w wodę i energię planowała wdrożyć controlling. Planów takich nie ma żadna badana firma przemysłu chemicznego i farmaceutycznego, elektronicznego, samochodowego ani drzewnego. Są to jednocześnie branże, z których największa część firm zgłosiła już stosowanie controllingu.

5. Podsumowanie

Konkludując, można stwierdzić, że po upływie wielu lat od wystąpienia pierwszych symptomów zainteresowania controllingiem w Polsce tylko nieliczna grupa badanych przedsiębiorstw (34,9%) ma wdrożony controlling, zaś potrzebę jego wdrożenia dostrzegło zaledwie 23,6% pozostałych respondentów, z których większość stanowią firmy duże o niskiej rentowności. Firmy stosujące controlling to w większości przedsiębiorstwa duże i średnie. Controlling wzbudza zainteresowanie firm o różnych formach własnościowych i organizacyjno-prawnych. Nie zauważono, aby profil branżowy odgrywał istotną rolę w implementacji systemu controllingu.

Zgodnie z odpowiedziami udzielonymi przez badane firmy w ciągu najbliższych pięciu lat nie należy spodziewać się controllingu w przedsiębiorstwach państwowych, jednostkach o niewielkich rozmiarach, firmach deficytowych, przedsiębior-

stwach o niskich przychodach z całokształtu działalności i wartości majątku. Natomiast wzrostu zainteresowania controllinguem w postaci jego wdrożenia można oczekiwać szczególnie w grupie przedsiębiorstw zatrudniających od 250 do 500 pracowników, w spółkach akcyjnych, firmach prywatnych z wyłącznie rodzimym kapitałem, przedsiębiorstwach branży papierniczej i poligraficznej oraz sektora zaopatrzenia w wodę i energię, jednostkach prowadzących działalność handlową, firmach o rentowności nieprzekraczającej 5% oraz wysokich rocznych obrotach i wartości aktywów przekraczającej 5 mln euro.

Literatura

- Ayyoub S., *Kierunki i tendencje rozwoju controllingu*, „Badania Operacyjne i Decyzje” 1997, nr 1.
- Brzezina W., *Modele teoretyczno-normatywne controllingu do zastosowania w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Budżetowanie przychodów i kosztów*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 831, t. I, Wrocław 1999.
- Frankfort-Nachmias Ch., Nachmias D., *Metody badawcze w naukach społecznych*, Zysk i S-ka Wydawnictwo, Poznań 2001.
- Goliszewski J., *Controlling, system controllingu*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 12.
- Hahn D., *Controlling- Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes*, [w:] A.W. Scheer (red.), *Rechnungswesen und EDV*, 8. Saarbrückie Warsztaty, Heidelberg 1987.
- Haus B., Nowosielski S., *Kontroling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, „Przegląd Organizacji” 1995, nr 12.
- Horvath P., *Controlling*, 7. Auflage, München 1998.
- Hülensberg F., Wróbel J., *Controlling*, TNOiK, Zielona Góra 1995.
- Knop W., Sawicki W., *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1994, nr 3.
- Kulpiński W., *Czy polskie firmy powinny wdrożyć controlling?*, „Rachunkowość” 2001a, nr 11.
- Kulpiński W., *Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001b, nr 8.
- Leksykon rachunkowości*, red. E. Nowak, PWN, Warszawa 1996.
- Podstawy rachunkowości zarządczej i controllingu*, red. W. Janik, Wydawnictwo Politechniki Lubelskiej, Lublin 1999.
- Preißler P.R., *Controlling-Lehrbuch und Intensivkurs*, Oldenbourg, München-Wien 1985.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 1996.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Steinmann H., Scherer A.G., *Strategiczny i operatywny controlling (propozycja metodycznego określenia pojęć)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996, nr 1.
- Waldziński D., Skrzyński P., *Indyholidayna – pryzmat controllera*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 3.
- Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, PROFIT, Katowice 1999.
- Zünd A., *Begriffsinhalte Controlling – Controller*, [w:] G. Haberlandt (red.), *Handbuch Revision Controlling*, Consulting, Vahlen, München 1978.

PLANS OF CONTROLLING IMPLEMENTATION AS REVEALED BY QUESTIONNAIRE SURVEYS

Summary: The aim of this paper is to determine if the surveyed enterprises in the region of Warmia and Mazury intend to implement controlling systems – systems that would facilitate more rational management of a company and that would reduce the growing costs of activities. The study yielded a rich factual material with 169 units, employing more than 50 employees. The research revealed that the likelihood of implementing a controlling system was associated with the following characteristics: employment of over 250 workers, organized as a limited liability company, relying on the national (Polish) capital, operating in the paper and printing sector or in the utilities sector, having yields (ROE) below 5%, and holding assets in excess of 5 million euros.

Keywords: controlling, management, plans of implementation.