

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-523-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach .....	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
<b>Adam Bujak:</b> Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych .....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań .....	176
<b>Wojciech Flieger:</b> Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw .....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Determinanty sukcesu projektów .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Komunikacja w rachunkowości zarządczej .....	343
<b>Remigiusz Napiecek:</b> Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
<b>Edward Nowak:</b> Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej .....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych .....	409

<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
<b>Anna Stronczek, Sylwia Krajewska:</b> Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze .....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	500

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Ecological controlling in the company.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> The process of controlling implementation in companies practice .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Management control in organizational units of courts .....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Historical aspect of income statement of interwar period in Poland .....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinants of return on equity of companies in the food industry .....	76
<b>Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Strategic controlling of universities .....	84
<b>Adam Bujak:</b> The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling .....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Financial controlling in the EU projects implemented in public universities .....	121

<b>Halina Chłodnicka:</b> Valuation of an insolvent business vs. fair value .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków .....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Use of budgeting in the EU projects management – research findings .....	176
<b>Wojciech Fliegner:</b> Computer aid of risk management through audit procedures .....	186
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study .....	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> The additive, cost production function in the management assessment process of business entity .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> The study of fluctuation of deviations in the budgeting control .....	224
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Project success factors .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research .....	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture .....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises .....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Personnel controlling measures in local government units.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud .....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. ....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Communication in management accounting.....	343

---

<b>Remigiusz Napiecek:</b> Interdependence of the main areas of university activity .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> The state and development trends of management accounting in 21 <sup>st</sup> century in practice .....	361
<b>Edward Nowak:</b> The discriminant function of accounting .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics .....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Challenges facing management accounting of business models.....	409
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems .....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution .....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Risk controlling in cultural institutions.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of inventory management strategy on financial results of companies .....	500

**Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

e-mails: [aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl](mailto:aleksandra.banaszkiewicz@umk.pl); [ewa.makowska@umk.pl](mailto:ewa.makowska@umk.pl)

---

## PROCES WDRAŻANIA CONTROLLINGU W PRAKTYCE PRZEDSIĘBIORSTW

---

## THE PROCESS OF CONTROLLING IMPLEMENTATION IN COMPANIES PRACTICE

---

DOI: 10.15611/pn.2015.399.02

**Streszczenie:** W ostatnich latach rola systemu controllingu znacznie wzrosła. Odgrywa on coraz większą rolę zwłaszcza w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Globalizacja oraz rosnące wymagania rynkowe spowodowały, że obecnie firmy nie mogą polegać wyłącznie na dotychczasowych metodach zarządzania. Sytuacja ta wymusza zastosowanie metod i narzędzi umożliwiających wnikliwą analizę otoczenia oraz identyfikację typów ryzyka mających w nim miejsce. Celem artykułu jest przedstawienie od strony praktycznej procesu wdrażania controllingu w wybranych przedsiębiorstwach. W omawianych przedsiębiorstwach w rezultacie wdrożenia controllingu nastąpiły zmiany w technikach i logice zarządzania. Ich wprowadzenie ułatwiło podejmowanie decyzji dotyczących prawidłowego kształtowania przyszłości i dopasowania potencjału przedsiębiorstw do zmieniającego się otoczenia.

**Słowa kluczowe:** controlling, wdrażanie controllingu, komórki controllingu.

**Summary:** In recent years, the role of controlling has significantly increased. It plays an increasingly important role especially in the management process. Globalization and the growing market requirements caused that now companies cannot rely solely on the existing management methods. This situation forces the use of methods and tools to enable a thorough environmental analysis and the identification of risks arising in its place. The aim of the article is to present the practical side of the implementation process of controlling in selected enterprises. As a result of the implementation of controlling there are changes in the techniques and logic of company management in the presented companies. Their introduction has facilitated decision-making on the proper shaping of the future and the adjustment of the potential of enterprises to the changing environment.

**Keywords:** controlling, implementation of controlling, controlling divisions.

### 1. Wstęp

W ostatnich latach znaczenie systemu controllingu znacząco wzrosło. Odgrywa on coraz większą rolę zwłaszcza w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Globalizacja oraz rosnące wymagania rynkowe spowodowały, że obecnie firmy nie mogą po-



legać wyłącznie na dotychczasowych metodach zarządzania. Sytuacja ta wymusza zastosowanie metod i narzędzi umożliwiających wnikliwą analizę otoczenia oraz identyfikację ryzyka mającego w nim miejsce. Dane uzyskane z systemu controllingu stanowią podstawę do podejmowania właściwych decyzji, co z kolei przekłada się na lepsze wykorzystanie pojawiających się przed jednostką możliwości rozwoju. W związku z tym należy podkreślić, że controlling ma znaczenie w sferze działalności zarówno operacyjnej, jak i strategicznej.

Bez wątpienia wprowadzenie controllingu w przedsiębiorstwie jest procesem trudnym i czasochłonnym. Wymaga on indywidualnego podejścia do każdej firmy, jak również zastosowania nowoczesnych metod zarządzania [Nowak (red.) 2013]. Niezmiernie istotnym zagadnieniem jest właściwe określenie celów controllingu. Zdefiniowania wymagają takie zmienne, jak na przykład wybór obszaru, w którym ma on funkcjonować, czy opracowanie jego modelu. Wprowadzając system controllingu, jednostka oczekuje obniżenia kosztów, lepszego przepływu informacji, dostępu do dodatkowych informacji decyzyjnych, poprawy płynności finansowej oraz zwiększenia zaangażowania ze strony pracowników [Sierpińska (red.) 2004].

Celem artykułu jest przedstawienie od strony praktycznej procesu wdrażania controllingu w wybranych przedsiębiorstwach. Wywiady na temat wdrażania controllingu zostały przeprowadzone na potrzeby pracy magisterskiej. Niniejszy artykuł prezentuje w części praktycznej wybrane wnioski z przeprowadzonego badania.

## 2. Pojęcie i funkcje controllingu

Idea controllingu pojawiła się już w XV wieku, kiedy to na angielskim dworze utworzono stanowisko *countroulloura*. Jego zadaniem było nadzorowanie oraz kontrolowanie wpływów i wypływów środków pieniężnych [Janczyk-Strzała 2008]. Jednak powszechnie za ojczyznę controllingu uznaje się Stany Zjednoczone, gdzie począwszy od XVIII wieku, tworzone stanowisko kontrolera w obszarze administracji państwowej. Na przełomie XIX i XX wieku, czyli w dobie rewolucji przemysłowej, dynamiczny rozwój gospodarczy spowodował wzrost znaczenia idei controllingu. Firmy stanęły przed koniecznością odnalezienia takich metod zarządzania, które pomogłyby im podejmować decyzje adekwatne do zmieniających się realiów gospodarczych. Zastosowanie rachunkowości w procesach planowania i kontroli doprowadziło do pojawienia się w amerykańskich firmach idei controllingu [Brzezina 1988].

Controlling w Polsce uważany jest za zagadnienie względnie nowe z tego powodu, że pojawił się on dopiero pod koniec lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia. Zgodnie z definicją opracowaną przez International Group of Controlling, czyli organizację zrzeszającą instytucje propagujące ideę controllingu, jest on definiowany jako koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem, która traktuje jednostkę jako system wzajemnie powiązanych elementów, mający na uwadze jej indywidualny charakter i dynamicznie zmieniające się warunki otoczenia gospodarczego [Major 1998].

W literaturze przedmiotu istnieje wiele odmian controllingu. Z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem najistotniejsze jest rozgraniczenie obszaru zainteresowań controllingu na sferę operacyjną i strategiczną [Nowosielski 2001]. Controlling operacyjny reguluje wewnętrzne procesy zachodzące w jednostce w celu sterowania zyskiem przedsiębiorstwa w krótkim horyzoncie czasowym [Sekuła 1998]. Controlling strategiczny jest narzędziem zarządzania strategicznego, które wspiera naczelną kierownictwo przedsiębiorstwa w procesie podejmowania decyzji o wymiarze długookresowym. Obejmuje on planowanie, sterowanie i kontrolę strategiczną [Sekuła 1998]. Z rachunkowego punktu widzenia controlling może być rozumiany jako [Nowak (red.) 2011]:

- funkcjonalnie rozszerzona tradycyjna rachunkowość,
- zmodyfikowana, zorientowana na problemy i użytkownika rachunkowość,
- rachunkowość zorientowana na zarządzanie.

System controllingu dostarcza całą gamę narzędzi, które mają skutecznie wspierać cele biznesowe stawiane przed daną jednostką organizacyjną [Foremna-Pilarska 2015]. Narzędzia te mają bardzo zróżnicowany charakter, począwszy od wskaźników płynności, na bardzo rozbudowanych miernikach, obejmujących swym zasięgiem niemal całą organizację, takich jak zrównoważona karta wyników skończywszy [Chomuszek 2015]. To, jakie firma wybierze instrumenty, jest sprawą indywidualną i zależy od celów danego podmiotu. Opierając się na literaturze przedmiotu, można zauważyć, że dobór narzędzi wykorzystywanych przez system controllingu zależy od kilku czynników, do których można zaliczyć [Marciniak 2004]:

- cele i zadania stawiane przed systemem controllingu,
- rodzaj controllingu,
- uwarunkowania wewnętrzne funkcjonowania,
- uwarunkowanie zewnętrzne funkcjonowania.

Implementacja controllingu w przedsiębiorstwie jest procesem stopniowym, rozłożonym w czasie i niejednorodnym. Jego zakres podlega ciągłym zmianom, które są efektem wzrostu zapotrzebowania menadżerów na nowe informacje zarządcze. Wdrożenie controllingu oznacza zmiany w technologii, w sposobie zarządzania, które dotyczą nie tylko organizacji, ale również celów firmy i zapewnienia instrumentalnego wsparcia ośrodkom podejmowania decyzji [Błoch 2009].

Ekspansja idei controllingu na wszystkie funkcje i obszary zarządzania doprowadziła do tego, że controlling postrzega się jako nową, całościową koncepcję zarządzania [Kościński 2002]. Controlling dla tysięcy przedsiębiorstw w rozwiniętych gospodarkach rynkowych jest odpowiednikiem systemu zarządzania skutecznego w walce z kryzysem, ryzykiem, inflacją, konkurencją i narastającą zmiennością otoczenia. Przez praktyków i teoretyków zgodnie postrzegany jest jako sposób zarządzania firmą stwarzający wysokie wymagania, oparty na wiedzy i rozwijający profesjonalizm menadżerów. Wymagania te zmuszają jednak przedsiębiorstwa zmierzające do zastosowania koncepcji controllingu do prowadzenia wielu różnorodnych i

długotrwałych działań przygotowawczych, w związku z czym mamy do czynienia z powolnym procesem implementacyjnym [Radzikowski, Wierzbicki 1999]. Controlling z powodzeniem jest stosowany w przedsiębiorstwach produkcyjnych.

### **3. Praktyka wdrażania controllingu w wybranych przedsiębiorstwach**

Analiza stanu controllingu w Polsce stanowi przedmiot zainteresowania wielu autorów, między innymi badania w tym zakresie były prowadzone przez J. Goliszewskiego (1994, 2002), W. Radzikowskiego i J. Wierzbickiego (1999), I. Sobańską i A. Szychtę (2010), E. Jonczyk-Strzałę (2008), D. Chachułę (2009), W. Narucia (2010, 2012) [Goliszewski 2015]. Niniejsza część artykułu wpisuje się do tego nurtu badań i przedstawia proces wdrożenia controllingu w trzech wybranych przedsiębiorstwach produkcyjnych. Na potrzeby pracy zostały one nazwane firmami A, B i C. Informacje dotyczące implementacji controllingu zostały pozyskane w drodze wywiadów przeprowadzonych z przedstawicielami komórek controllingowych wybranych jednostek. Rozmowa odbywała się w oparciu o pytania zawarte w kwestionariuszu ankietowym, z których część dotyczyła właśnie omówionego w artykule problemu. Formularz ankiety składał się z 36 pytań, z których 17 miało charakter zamknięty, a pozostałe – otwarty.

#### **3.1. Przesłanki wdrożenia controllingu**

Na uwagę zasługuje fakt, iż chociaż w omawianych przedsiębiorstwach przedmiot działalności i branża były inne, to każde z nich wybrało controlling jako sposób na przetrwanie w niestabilnej gospodarce, a także jako drogę do osiągnięcia sukcesu. W dwóch z omawianych przedsiębiorstw (firmy A i C) działania zmierzające do wdrożenia systemu controllingu zostały zainicjowane przez zarząd i kadrę kierowniczą w okresie gwałtownego rozwoju przedsiębiorstwa. Zainteresowanie controllingiem w przedsiębiorstwie B pojawiło się w roku 1994, kiedy to jeden z pracowników wziął udział w seminariach o controllingu. Za jego przyczyną ówczesny dyrektor zaczął rozważać możliwość wdrożenia idei controllingu do przedsiębiorstwa. Jednak ze względu na sytuację, w jakiej znajdowała się firma, wdrażanie controllingu odsunięto w czasie. Dopiero po przeprowadzeniu zmian prawno-restrukturyzacyjnych opracowano pięcioletni harmonogram wprowadzenia controllingu. Tym razem inicjatorem jego wdrożenia był zarząd. W przedsiębiorstwie B, inaczej niż w przypadku dwóch pozostałych, pierwsze kroki w tym kierunku podjęto, kiedy sytuacja finansowa organizacji się pogarszała.

Aby uzyskać pełniejszy obraz sytuacji, na potrzeby badania ankietowego, badani zostali poproszeni o podanie najważniejszych przesłanek wdrożenia controllingu. Każde z kryteriów oceniane było w skali od 1 (nie miało wpływu) do 4 (miało bardzo duży wpływ). Uzyskane wyniki prezentuje tab. 1.

**Tabela 1.** Ocena ważności przesłanek za wdrożeniem controllingu w przedsiębiorstwie

Lp.	Oceniane kryteria	Średnia ocen
1	usprawnienie procesu zarządzania	4,00
2	poprawa efektywności organizacji	4,00
3	poprawa konkurencyjności organizacji	3,67
4	wsparcie dla menedżerów w trafnym podejmowaniu decyzji	3,67
5	racjonalizacja kosztów działalności organizacji	3,67
6	zapewnienie długotrwałej egzystencji organizacji	3,33
7	poprawa wyników finansowych organizacji	3,33
8	usprawnienie planowania w organizacji	3,33
9	stworzenie i/lub doskonalenie systemu budżetowania	3,33
10	stworzenie i/lub doskonalenie systemu informacyjnego	3,33
11	usprawnienie doskonalenia obszarów niedomagań w organizacji	3,33
12	minimalizacja ryzyka gospodarczego	3,00
13	usuwanie barier w rozwoju organizacji	3,00
14	maksymalizacja wartości organizacji	3,00
15	przyspieszenie procesów decyzyjnych w organizacji	3,00
16	usprawnianie działań kontrolnych	2,67
17	zapewnienie koordynacji procesów zachodzących w organizacji	2,67
18	zwiększenie przychodów organizacji	2,67
19	zwiększenie motywacji pracowników do realizacji celów firmy	2,67
20	zapewnienie racjonalności zarządzania na różnych szczeblach	2,67
21	zagwarantowanie stabilności zatrudnienia	2,33
22	podniesienie kompetencji pracowników	2,33
23	zwiększenie poziomu innowacyjności w organizacji	2,33
24	bałagan w przedsiębiorstwie	1,67
25	trudna sytuacja finansowa firmy	1,33

Źródło: maszynopis powielony pracy magisterskiej [Meller 2011].

Analizując tab. 1, można zauważyć, że o podjęciu kroków wdrożeniowych w każdym z badanych przedsiębiorstw zdecydowała możliwość usprawnienia procesu zarządzania i poprawa efektywności działania organizacji. Duże znaczenie miała także potrzeba wsparcia menedżerów w trafnym podejmowaniu decyzji oraz chęć osiągnięcia lepszej pozycji konkurencyjnej. Dalej pod uwagę brane były możliwości osiągnięcia lepszych wyników finansowych oraz połączone z udoskonaleniem systemów informacyjnych i budżetowania usprawnienie procesu planowania. Ważnym powodem, dla którego przedsiębiorstwa zdecydowały się na wdrożenie controllingu, była chęć racjonalizacji kosztów działalności organizacji. W jednakowej ocenie badanych przedsiębiorstw w controllingu pokładano nadzieje związane z likwidacją barier lub przynajmniej z ich minimalizacją, tak jak w przypadku ryzyka gospodarczego. Przedostatnia pozycja wskazuje, że przed podjęciem decyzji o wdrożeniu controllingu istniała potrzeba uporządkowania chaosu panującego w organizacjach. Źródłem bałaganu organizacyjnego były niewłaściwie podejmowane decyzje, a tak-

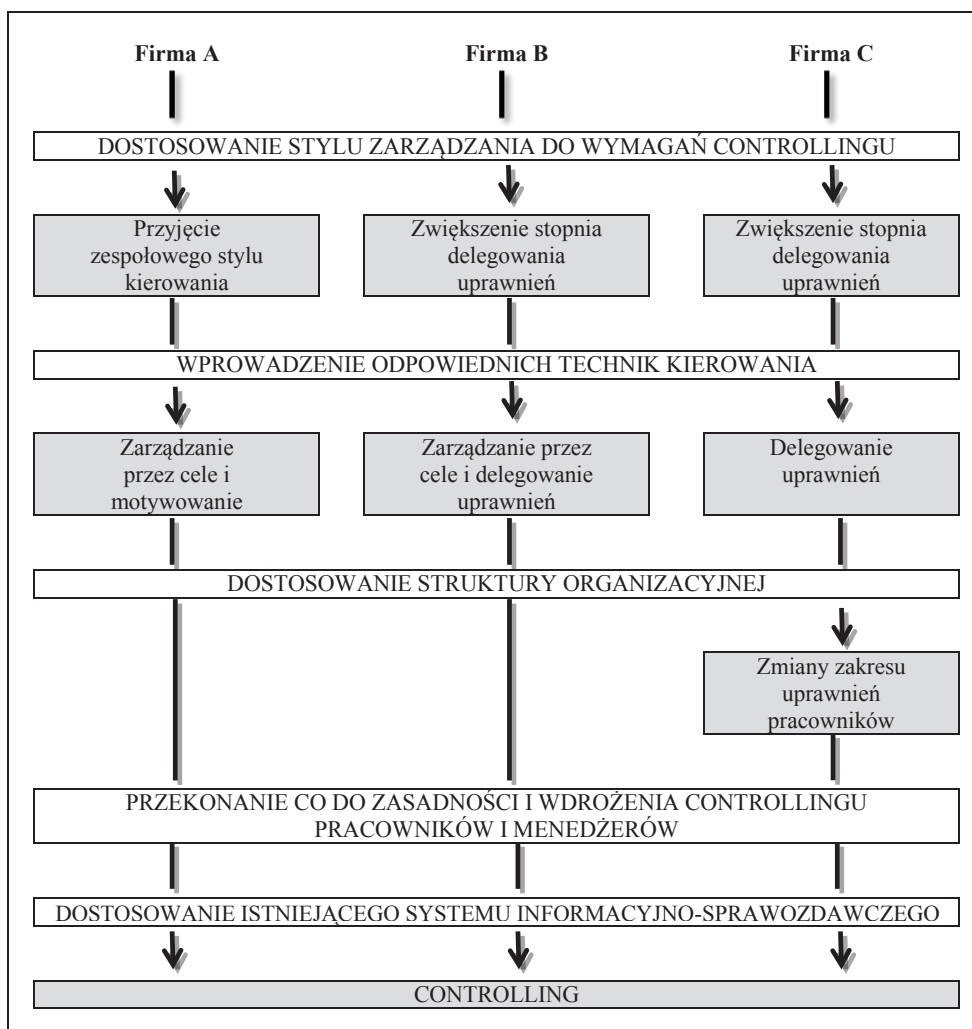
że brak kompetencji kadry zarządzającej. Ciekawostką może być wskazanie trudnej sytuacji finansowej firmy jako przesłanki w znikomym stopniu wpływającej na podjęcie decyzji.

### 3.2. Działania przygotowawcze do wdrożenia controllingu

Podczas gdy przedsiębiorstwo C w procesie implementacji controllingu korzystało z pomocy specjalistów zewnętrznych, firmy A i B działania wdrożeniowe realizowały we własnym zakresie, przy pomocy istniejących zasobów: wiedzy i doświadczenia pracowników. W procesie wdrażania korzystano także ze wskazówek zawartych w literaturze fachowej. Ze względu na poufny charakter danych opracowywanych przez służby controllingowe dyrekcja firmy A wolała powierzyć prace nad controllingiem zatrudnionym już pracownikom. W przedsiębiorstwie C po zakończeniu wdrożenia obowiązki zewnętrznych konsultantów zostały przydzielone pracownikom z działu rachunkowości. Działanie takie uzasadnione zostało koniecznością opracowywania przez służby controllingu sprawozdań typu *ad hoc*, a także tym, że długotrwały outsourcing w zakresie controllingu byłby zbyt drogi. Na pytanie, czy organizowane były szkolenia z zakresu controllingu, tylko przedsiębiorstwo B odpowiedziało twierdząco. Szkolenia te, w wyniku zawartej w 1997 r. umowy między zarządem organizacji a Akademią Controllingu z Gdańska, przeprowadzone były w postaci cyklu pięciu seminariów wewnątrzzakładowych dla menedżerów i kierownictwa naczelnego. Szkolenia obejmowały głównie tematykę wdrożeniową, zawierały instrukcje i propozycje możliwych dróg rozwoju controllingowego. Przeprowadzone szkolenia przyczyniły się do podniesienia umiejętności i kwalifikacji, które miały pozytywny wpływ na dalszy rozwój i doskonalenie wprowadzanego systemu controllingu, a także ułatwiły proces wprowadzania w przedsiębiorstwie koniecznych zmian. Pomogły także zmniejszyć opór pracowników oraz pokonać przeszkody natury psychologicznej, stwarzając jednocześnie przyjazną atmosferę wokół procesu wdrażania controllingu.

### 3.3. Implementacja controllingu

Przebieg implementacji controllingu został przedstawiony na schemacie na rys. 1. Zaprezentowane ścieżki zmian, przez które musiały przejść przedsiębiorstwa w celu dostosowania swoich struktur organizacyjnych, stylu i technik zarządzania, a także systemu informacyjno-sprawozdawczego na potrzeby controllingu, nieznacznie się różnią. Odmienny jest także czas, jak omawiane organizacje musiały poświęcić na wdrożenie koncepcji. W przypadku firmy A trwało to około dwóch lat, natomiast w przedsiębiorstwach B i C trwa nadal. Controlling w praktyce badanych przedsiębiorstw znajduje się więc w różnym stopniu zaawansowania. Jednak w każdym z omawianych przedsiębiorstw proces implementacji wymagał silnego zaangażowania ze strony naczelnego kierownictwa oraz pracy zespołowej. Wdrożenie control-



Rys. 1. Proces wdrażania controllingu w badanych firmach

Źródło: maszynopis powielony pracy magisterskiej [Meller 2011].

lingu wymagało zmian w sposobie myślenia i postępowania pracowników badanych organizacji. Ten aspekt psychologiczny podkreślali przedstawiciele komórek controllingowych wszystkich przedsiębiorstw poddanych analizie. W szczególności zwracano uwagę na opór pracowników niższych szczebli, którzy w obawie o utratę pracy sprzeciwiali się wprowadzeniu koncepcji controllingu. Powodem mógł być przede wszystkim strach przed czymś nowym, dotąd nieznanym. Wszystkie badane organizacje musiały zdecentralizować swoje struktury organizacyjne poprzez wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności. Zagadnienie to jest problemem organizacyj-

nym, który polega na podzieleniu przedsiębiorstwa jako całości na mniejsze części, stanowiące zorganizowany człon, w którym następuje koncentracja wysiłków na określonych celach i zadaniach. Kryterium brany pod uwagę przez każde przedsiębiorstwo w trakcie wyodrębniania centrów odpowiedzialności było kryterium organizacyjne. Na jego podstawie powstają centra, które w zasadzie pokrywają się z jednostkami organizacyjnymi występującymi w strukturze organizacyjnej jednostki bądź jej częściami. W firmie A uwzględnione zostały również kryteria funkcjonalne oraz procesowe. Pierwsze z nich związane jest z wyodrębnieniem ośrodków dla określonych jednorodnych funkcji sprawowanych w organizacji, drugie natomiast dotyczy powiązań ze strukturą procesów gospodarczych realizowanych w organizacji, które obejmują określone działania. Przedsiębiorstwo C w trakcie wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności zastosowało kryterium produktowe, czyli centra wyodrębnione zostały w ramach poszczególnych produktów lub usług.

Liczba ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w przedsiębiorstwie A pozwala sądzić, iż proces implementacji controllingu jest w omawianym przypadku bardziej zaawansowany niż w pozostałych organizacjach, w których powstały jedno centrum i dwa centra. Niepewność wynikająca ze zmiennego otoczenia oraz związane z tym ryzyko działalności zmuszają przedsiębiorstwa do stosowania ciągłej oceny wydzielonych ośrodków oraz wypracowywania w nich elastycznych zachowań. Na pytanie, czy prowadzona jest kontrola ośrodków odpowiedzialności, wszyscy respondenci odpowiedzieli twierdząco. Do oceny tych centrów wykorzystywana jest analiza odchyleń od zakładanych dla nich budżetów. Od rozmiaru i znaczenia odchylenia uzależniane jest rozpoczęcie planowanych zmian i wdrażanie środków zaradczych. Podkreślenia wymaga fakt, iż ocena działalności ośrodków odpowiedzialności jest jedną z trudniejszych czynności w procesie zarządzania przy pomocy controllingu. Kończąc rozważania na temat procesu implementacji controllingu, trzeba wyraźnie zaznaczyć, iż wymaga on czasu i ogromnej konsekwencji, a jego powodzenie zależy przede wszystkim od rangi, jaką nada mu zarząd firmy.

#### **4. Zakończenie**

Obecne uwarunkowania gospodarcze obligują przedsiębiorstwa do działań mających na celu obniżanie kosztów i zwiększanie konkurencyjności. Controlling stanowi podstawowy instrument systemowego podejścia do działania organizacji, począwszy od planowania, poprzez realizację i pomiar dokonań, a skończywszy na kontroli. Ponadto jest systemem, który umożliwia przedsiębiorstwom wprowadzanie zmian i nowych strategii szybciej i skuteczniej. Jego idea, stosowana powszechnie w krajach zagranicznych, o rozwiniętej gospodarce rynkowej, przeniosła się na grunt polskiej gospodarki głównie za pośrednictwem przedsiębiorstw współpracujących w różnej formie z firmami zagranicznymi. Sposób postrzegania i możliwości wykorzystania controllingu różnią się w zależności od specyfiki przedsiębiorstw.

Bezsporną kwestią jest jednak to, że controlling zwiększa sprawność funkcjonowania podmiotów gospodarczych, służąc poprawie wyników przedsiębiorstwa i osiągnięciu przewagi konkurencyjnej. Controlling ulega ciągłemu udoskonalaniu, dlatego trudno znaleźć kompletną definicję jego znaczenia w przedsiębiorstwie. Wspomniane w pracy organizacje traktują go jako część składową zarządzania lub podsystem procesu zarządzania. Omawiane przedsiębiorstwa, mimo bliskiego sąsiedztwa, nie są dla siebie konkurentami. Poprzez wykorzystanie idei controllingu sprawnie funkcjonują na rynku lokalnym i międzynarodowym. Posiadanie jasno sprecyzowanego we wszystkich komórkach zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności sprzyja osiągnięciu celów stojących przed organizacją. Dzięki controllingowemu wsparciu zarządzania zagwarantowany jest długookresowy byt przedsiębiorstw. Controlling jest dla nich ponadto „drogą” wskazującą sposób realizacji założonych celów. Cennym źródłem informacji na temat controllingu, z którego powinni korzystać zarządzający, jest czasopismo „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” oraz strona internetowa Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów. Prezentowane tam publikacje poruszają tematykę controllingu od strony zarówno teoretycznej, jak i praktycznej.

W omawianych przedsiębiorstwach produkcyjnych, w rezultacie wdrożenia controllingu, nastąpiły zmiany w technikach i logice zarządzania firmami, których wprowadzenie ułatwiło podejmowanie decyzji dotyczących prawidłowego kształtowania przyszłości i dopasowania potencjału oraz organizacji przedsiębiorstw do zmieniającego się otoczenia.

## Literatura

- Bloch H., *Wdrożenie controllingu a dotychczasowy charakter przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2009, nr 3.
- Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1988, s. 37.
- Chomuszek M., *Controlling procesów, jak wdrożyć*, PWN, Warszawa 2015, s. 50.
- Foremna-Pilarska M., *Controlling, narzędzia i struktury*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2015, s. 43.
- Goliszewski J., *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 42.
- Janczyk-Strzała E., *Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, CeDeWu, Warszawa 2008, s. 11-15.
- Koziński J., *Controlling – koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem czy narzędzie wspomagające zarządzanie*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 956, AE, Wrocław 2002, s. 59-62.
- Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie, studia przypadków zastosowań w warunkach polskich*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa 1998, s. 23.
- Marciniak S., *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2004, s. 55.
- Meller S., *Organizacja controllingu na przykładzie wybranych przedsiębiorstw produkcyjnych*, maszynopis powielony pracy magisterskiej, Toruń 2011.



- Nowak E. (red.), *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2011, s. 14.
- Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 48.
- Nowosielski S., *Zarządzanie produkcją. Ujęcie controllingowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 80.
- Sekula Z., *Controlling strategiczny*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 7-8, s. 52.
- Sierpińska M. (red.), *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 29.
- Radzikowski W., Wierzbiński J., *Controlling – koncepcje – metody – zastosowania*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń 1999, s. 183.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2007, s. 15.