

Mirosław Kowalewski, Henryk Lelusz

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych,
Katedra Rachunkowości

Autor do korespondencji: Mirosław Kowalewski, miroslaw.kowalewski@uwm.edu.pl

PRZESŁANKI, BARIERY I EFEKTY WDROŻENIA CONTROLLINGU W OPINII KADRY MENEDŻERSKIEJ NA PRZYKŁADZIE MIEJSKIEGO PRZEDSIĘBIORSTWA ENERGETYKI CIEPLNEJ

Streszczenie: Celem głównym badań było określenie przesłanek, barier i efektów wynikających z wdrożenia controllingu w spółce MPEC. W przeprowadzonym w 2016 r. badaniu wzięło udział 15 menedżerów średniego szczebla spółki (kierownicy poszczególnych działów i zespołów). Przeprowadzone badania wykazały, że w opinii menedżerów główną przesłanką wdrożenia controllingu w badanym przedsiębiorstwie była konieczność usystematyzowania planowania i analiz, zaś główną barierą jego wdrożenia – niewystarczająca wiedza pracowników na ten temat. Według menedżerów najważniejszym pozytywnym efektem wdrożenia controllingu w spółce było uporządkowanie podziału zadań i celów do realizacji w poszczególnych jednostkach organizacyjnych oraz wzrost profesjonalizmu pracowników.

Słowa kluczowe: wdrażanie controllingu, controlling.

Klasyfikacja JEL: M49.

THE REASONS, BARRIERS AND EFFECTS OF THE IMPLEMENTATION OF CONTROLLING IN THE MANAGERS' OPINIONS IN THE HEAT PLANT MPEC

Abstract: The goal of the research was to determine the reasons, barriers and effects of the implementation of controlling in the heat plant MPEC. The survey was conducted in 2016 and 15 mid-level managers (department directors) of the company participated in it. The research showed that in the managers' opinion the key reason for implementation of controlling in the company was a need to systemize the processes of planning and analyses, and the main barrier was insufficient knowledge of controlling among employees. The most important positive result of the implementation of controlling in the company was an improvement of allocation of tasks and targets among the organizational units, as well as, an increase of employees' professionalism.

Keywords: controlling implementation, controlling.

Wstęp

Controlling to pewien sposób zarządzania, a jego wdrożenie to swoisty ciąg zmian organizacyjnych związanych ze stylem zarządzania czy wykorzystywanymi praktykami i narzędziami. Przy jego wdrożeniu należy pamiętać, że każda organizacja jest inna. Nie tylko różnią się one wielkością czy też branżą, ale również poziomem dojrzałości, strukturą, narzędziami i kulturą organizacyjną. Co za tym idzie, każdy przypadek zasługuje na indywidualne podejście (Błaszkowski i Szanser, 2011, s. 14). Każda firma zainteresowana wdrożeniem controllingu w sposób nieunikniony będzie musiała się zmierzyć z pytaniem: jakim celem ma służyć controlling w naszej firmie? Nie ma na nie jednej odpowiedzi. Wszystko zależy od tego, jak kierownictwo postrzega bariery stojące na drodze do skutecznego zarządzania wynikiem firmy (Błoch).

Zwykle wdrożenie controllingu pociąga za sobą istotne zmiany w firmie. Najważniejszą z nich jest wprowadzenie delegowania uprawnień i odpowiedzialności za realizację celów na poziomie każdej komórki organizacyjnej, a nawet pracownika. Powoduje to konieczność modyfikacji struktury organizacyjnej, w skrajnych przypadkach doprowadzając nawet do jej całkowitej przebudowy. Nieuchronne są zmiany w stylu zarządzania, co pociąga za sobą opory przed zmianami (Błaszkowski i Szanser, 2011, s. 15).

Celem głównym badań było określenie przesłanek, barier i efektów wynikających z wdrożenia controllingu w spółce MPEC. Przyjęto następujące hipotezy badawcze:

- głównymi przesłankami wdrożenia controllingu w badanej spółce były: trudna sytuacja finansowa oraz dążenie do poprawy procesów planowania i analiz działalności;
- główną barierą okazała się niechęć pracowników, wynikająca częściowo z braku wiedzy na temat controllingu, a częściowo z obaw przed zmianami w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa;
- głównymi efektami wdrożenia controllingu były: poprawa jakości podejmowanych decyzji, uporządkowanie podziału zadań w spółce oraz wzrost świadomości pracowników odnośnie do celów, które powinny osiągać ich jednostki organizacyjne.

W 2016 r. zostało przeprowadzone badanie opinii menedżerów zatrudnionych w MPEC na temat przesłanek, barier i efektów wdrożenia controllingu w spółce. W badaniu wzięło udział 15 menedżerów średniego szczebla (kierownicy poszczególnych działów i zespołów).

1. Przesłanki wdrażania controllingu w przedsiębiorstwach

Wdrażanie controllingu w firmie wymaga odpowiedniego myślenia skierowanego na realizację jego celów. Wyznaczając takie cele, tłumaczy się pracownikom, czego się od nich oczekuje. Należy tak zorganizować wdrażanie controllingu, aby narzędzia wykorzystywane w nim wspomagały zarządzanie, a więc i osiągnięcie celu (Janczewski, 2013, s. 155). Informacje dostarczane przez system controllingu umożliwiają formułowanie polityki, planowanie i kontrolę działalności przedsiębiorstwa oraz dokonywanie wyborów w sytuacji różnych możliwości działania. Stosowanie controllingu pozwala zatem kształtować systemy ściśle związane z funkcjami zarządzania, takie jak system kontroli, planowania, motywowania, system logistyczny, system informacyjny (Dynowska, 2015, s. 170).

Funkcjonowanie systemu zarządzania opartego na koncepcji controllingu jest procesem złożonym, który wymaga podejmowania decyzji w wielu różnorodnych obszarach działania przedsiębiorstwa. Niestety, w podejściu do tej koncepcji często nie bierze się pod uwagę aspektów społecznych i szeroko rozumianej kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Podejmując decyzję o wdrożeniu systemu zarządzania na zasadach controllingu, zarząd przedsiębiorstwa musi mieć pełną świadomość, że działanie to ma charakter

procesowy, a to z kolei wymaga przyjęcia zasad myślenia systemowego. Źródła niepowodzeń w zastosowaniu tej koncepcji w przedsiębiorstwie muszą być poddawane permanentnej analizie (Karwacki, 2011, s. 118).

Przyjmuje się, że aby controlling mógł być prawidłowo wdrożony, a następnie aby mógł sprawnie funkcjonować, niezbędne jest spełnienie pierwotnych i wtórnych warunków wstępnych (Bieńkowska, Kral i Zabłocka-Kluczka, 2006, s. 532–539). Uwzględnienie pierwotnych warunków wstępnych w jednakowym stopniu przyczynia się do właściwego przeprowadzenia procedury wdrożeniowej controllingu oraz sprawnego jego funkcjonowania. Należą do nich: ustalenie właściwego stylu kierowania oraz wsparcie go odpowiednimi technikami i zasadami zarządzania, modyfikacja struktury organizacyjnej pod kątem przyszłych potrzeb i wymagań controllingu (w tym wyraźne określenie i rozgraniczenie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych stanowisk w organizacji oraz sporządzenie charakterystyk stanowisk pracy), a także przekształcenie księgowości (rachunkowości) w bardziej użyteczną z punktu widzenia controllingu (Bieńkowska, Kral i Zabłocka-Kluczka, 2011, s. 27–28). Spełnienie drugiej grupy warunków wstępnych (wtórnych warunków wstępnych) oddziałuje przede wszystkim na sprawne funkcjonowanie controllingu. Zalicza się tu opracowanie oraz wdrożenie specyficznych dla konkretnej organizacji, szczegółowych rozwiązań instytucjonalnych (organizacyjnych) oraz instrumentalnych controllingu (Bieńkowska i Kral, 2001, s. 15). Pierwotne warunki wstępne wdrażania controllingu należy jednocześnie uznać za zasadnicze trudności w wymienionym procesie. Niezależnie od tego można wskazać inne bariery wdrażania controllingu. Zalicza się do nich przede wszystkim zbyt małą wiedzę na temat controllingu ze strony kadry kierowniczej i załogi, obawę pracowników przed nowymi sposobami ich oceny i wynagradzania czy nowym sposobem podziału władzy w organizacji.

Znaczna część polskich przedsiębiorstw nie jest przygotowana do implementacji systemu controllingu w całości. Wynika to z różnych aspektów, nie tylko psychologicznych, funkcjonowania takiego systemu, który wymaga często zmiany mentalności i sposobu myślenia w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Najczęściej wybieranym rozwiązaniem w takiej sytuacji jest wprowadzanie zmian na bieżąco, co nie zawsze pozwala na podejście systemowe i w niektórych przypadkach może stanowić element destrukcyjny całego procesu (Karwacki, 2011, s. 118).

2. Bariery wdrażania controllingu

Głównym warunkiem pomyślnego wdrożenia controllingu jest pełne poparcie ze strony kierownictwa. Opór oraz niechęć można zlikwidować bądź zniwelować, kiedy pracownicy zauważą, że controlling jest skutecznym narzędziem zarządzania usprawniającym planowanie, kontrolę i koordynację działań. Ponadto wprowadzenie controllingu wymaga zmiany sposobu myślenia i obowiązujących reguł zarządzania. Wiąże się to z pojawianiem się barier i trudności przy implementacji systemu controllingu (Dynowska i Kes, 2016, s. 172). Podmioty gospodarcze podczas procesu wdrażania controllingu mogą napotkać wiele trudności i problemów. Problemy te mogą wynikać z obaw i niechęci personelu do zmian oraz braku motywacji do jakiegokolwiek działania. Jednak głównym wyzwaniem podczas implementacji controllingu jest konieczność podjęcia działań na szeroką skalę, aby skutecznie wdrożyć controlling we wszystkich obszarach organizacji (Dynowska i Kes, 2016, s. 172).

Najczęstszymi problemami, na jakie może się natknąć jednostka podczas wdrażania systemu controllingu, są (Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 65):

- niechęć pracowników do zmian,
- brak systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie,
- brak wyodrębnionych kompetencji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi,
- przestarzałe przekroje ewidencji księgowej kosztów,
- brak powiązań między zakresem uprawnień i odpowiedzialności kierowników poszczególnych komórek,
- brak fachowców ds. controllingu,
- mocno utrwalone systemy zarządzania oraz procedury decyzyjne.

Barierami wprowadzenia controllingu mogą być również (Dynowska, 2005, s. 68–70):

- niskie kwalifikacje pracowników,
- niechęć kierownictwa do zmian,
- mała wiedza na temat controllingu,
- wysokie koszty wdrożenia,
- trudności w doborze odpowiednich instrumentów controllingu,
- problemy z wyodrębnieniem organizacyjnym centrów odpowiedzialności,
- konieczność przebudowy systemu informacyjno-sprawozdawczego,
- brak odpowiedniego oprogramowania informatycznego.

Controlling nie jest systemem tylko dla zarządu, ale jest narzędziem pracy dla wszystkich menedżerów. Mimo licznych zalet controllingu istnieje wiele barier w jego wprowadzaniu, np. (Wasiak i Karnowska, 2012, s. 520):

- niewielu przedsiębiorców zdaje sobie sprawę, że można zbudować kompleksowy system informacyjny, ponieważ nie znając możliwości, jakie oferują metody analityczne, nie przekładają ich na swoje firmy;
- wszystkie systemy informatyczne do obsługi przedsiębiorstw dostarczają informacji wymaganej przez polski system prawny, natomiast tylko niektóre idą o krok dalej, budując system controllingu lub łącząc go z systemem firmy trzeciej;
- nawet jeśli istnieje świadomość istnienia systemów controllingu, trudno się pogodzić z inwestycją w raporty, z których nic nie wynika bez dogłębnej analizy, a nie każdy potrafi ją przeprowadzić;
- niektórzy menedżerowie obawiają się, że wdrożenie controllingu może ujawnić ich niekompetencję;
- istnieje przekonanie, że systemy controllingu rozwijają biurokrację i zwiększają koszty działalności.

Wymienione bariery występujące w procesie wdrażania controllingu powodują, że w wielu przedsiębiorstwach nadal wykorzystuje się tradycyjne systemy rachunku kosztów jako podstawowe źródło dostarczania informacji zwrotnej do kierowników i pracowników ośrodków odpowiedzialności za koszty i efektywność.

3. Przesłanki i bariery wdrażania controllingu w MPEC

Miejskie Przedsiębiorstwo Energetyki Ciepłej jest zlokalizowane w południowo-wschodniej części Polski. Właścicielem 100% udziałów w spółce jest Miasto X.

Przedmiotem działalności przedsiębiorstwa jest:

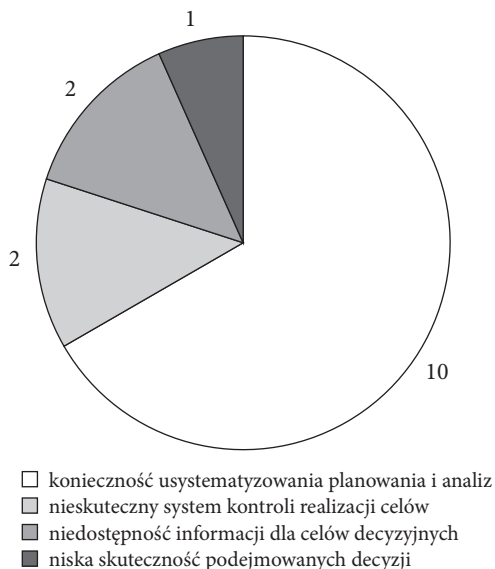
- wytwarzanie, przesyłanie i dystrybucja ciepła,
- działalność laboratoryjna na potrzeby własne,
- świadczenie usług z branży ciepłowniczej, tj.:
 - wykonywanie usług eksploatacyjnych, remontowych i budowlanych na rzecz energetyki ciepłej i ochrony środowiska,
 - budowa sieci ciepłowniczej i przyłączy ciepłych,
 - eksploatacja urządzeń ciepłowniczych.

Głównym źródłem ciepła zasilającym eksploatowany przez MPEC system ciepłowniczy jest ciepłownia spółki. Jest ona wyposażona w cztery kotły

o łącznej mocy ok. 172 MW. Łączna długość sieci ciepłowniczej wynosi ponad 91 km, a jej pojemność to ponad 8000 m³ wody.

W 2008 r. w MPEC został utworzony Dział Controllingu i Systemu Zarządzania Jakością. Controlling był wdrażany stopniowo; początkowo obejmował planowanie kosztów, a następnie opracowanie budżetu, analizę przychodów i kosztów, a także monitoring realizowanych działań. W kolejnych latach modyfikowano poszczególne działy spółki, zmieniano zakres ich odpowiedzialności i zadań, dokonywano modyfikacji w systemie rachunkowości, zmieniano strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa oraz usprawniano system informatyczny.

Za główną przesłankę wdrożenia controllingu w spółce MPEC znaczna większość respondentów (10) uznała konieczność usystematyzowania procesów planowania i analiz. Zdecydowanie mniej wskazań uzyskały pozostałe przyczyny, tj. nieskuteczny system kontroli realizacji celów i niedostępność informacji niezbędnych w podejmowaniu decyzji (po dwa), a także to, że decyzje podejmowane w organizacji cechowały się niską skutecznością (jedno wskazanie). Nikt nie wskazał złej sytuacji finansowej spółki (rysunek 1). Świadczy to o przekonaniu większości menedżerów średniego szczebla o dobrej kondycji finansowej spółki i jednocześnie konieczności poprawy procesów planowania i analizowania działalności przedsiębiorstwa w momencie, kiedy podejmowano decyzję o wdrożeniu controllingu.



Rysunek 1. Przesłanki wdrożenia controllingu w MPEC, $n = 15$

W procesie implementacji controllingu przedsiębiorstwo może napotkać wiele barier i trudności. Spośród 15 ankietowanych menedżerów siedmiu uznało za główną barierę wdrożenia controllingu w spółce niewystarczającą wiedzę pracowników na ten temat. Z kolei pięciu respondentów uznało za kluczową barierę niechęć i obawy kadry menedżerskiej oraz pracowników przed zmianami. Trzech menedżerów uznało za kluczową barierę wysokie koszty wdrożenia controllingu. Co ciekawe, nikt nie wskazał na konieczność zakupu nowego systemu informatycznego oraz niskie kwalifikacje pracowników jako na główne bariery wdrożenia controllingu w spółce. Badania wykazały, że podczas wdrażania controllingu spółka jedynie dostosowała wykorzystywany już system informatyczny do jego potrzeb. Co więcej, podczas implementacji controllingu w badanym przedsiębiorstwie nie korzystano z zewnętrznych usług doradczych. Przedsiębiorstwo wdrażało controlling stopniowo i samodzielnie, przy czym zorganizowano serię szkoleń dotyczących wdrożenia i przyszłego funkcjonowania tego systemu, w których brali udział pracownicy na różnych szczeblach organizacyjnych.

4. Efekty wdrożenia controllingu w MPEC

Wdrożenie w MPEC systemu controllingu spowodowało określone zmiany w funkcjonowaniu tego przedsiębiorstwa. Spośród pozytywnych zmian respondenci wskazywali na poprawę skuteczności podejmowanych decyzji (25%), uporządkowanie przydziału zadań i celów do realizacji w poszczególnych jednostkach organizacyjnych (18,3%) oraz wzrost profesjonalizmu pracowników (15%) jako najbardziej widoczne z kilkuletniej perspektywy korzyści dla organizacji wynikające z wdrożenia controllingu. Najrzadziej wskazywano na to, że controlling przyczynił się do obniżenia kosztów działalności spółki oraz zwiększenia szybkości podejmowanych decyzji (po 5%) (tabela).

Respondenci wskazali też na wystąpienie niekorzystnych efektów wdrożenia controllingu w postaci wzrostu biurokracji w przedsiębiorstwie (osiem wskazań) i pogorszenia przejrzystości systemu motywacyjnego (cztery wskazania). Opinie te należy powiązać z opisanymi wcześniej barierami wdrożenia controllingu w spółce. Zmiana sposobu dokumentowania określonych zdarzeń, raportowania wyników oraz powiązanie systemu premiowania z oceną stopnia realizacji celów przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności wzbudziły wśród części załogi, w tym menedżerów, określone obawy i niekorzystne nastawienie do tych zmian.

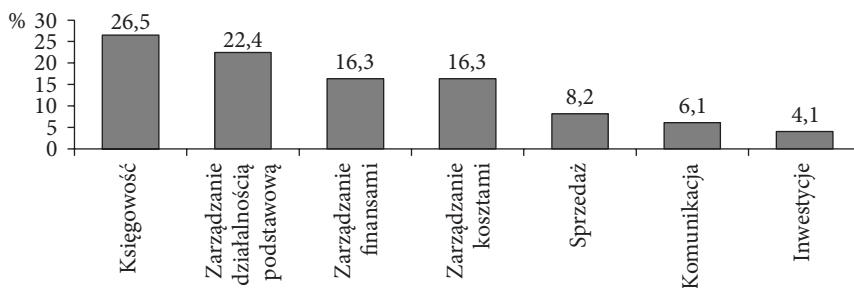
Korzyści z wdrożenia controllingu w MPEC w opinii menedżerów

Korzyści z wdrożenia controllingu w MPEC	Liczba wskazań	Udział (%)
Poprawa skuteczności podejmowanych decyzji	15	25,0
Uporządkowanie przydziału zadań i celów w organizacji	11	18,3
Wzrost profesjonalizmu pracowników	9	15,0
Rozpowszechnienie wiedzy na temat celów organizacji i poszczególnych jednostek organizacyjnych	8	13,3
Wdrożenie nowego sposobu zarządzania przedsiębiorstwem	6	10,0
Poprawa jakości i szybkości przepływu informacji w spółce	5	8,3
Wzrost szybkości reakcji na problemy występujące w organizacji	3	5,0
Spadek kosztów działalności spółki	3	5,0
Razem	60 ^a	100

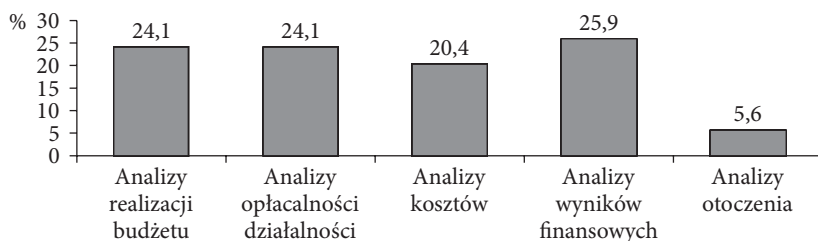
^aRespondenci mieli możliwość wskazania kilku odpowiedzi, tak jak w przypadku kolejnych pytań.

Controlling powinien obejmować obszary kluczowe dla funkcjonowania organizacji i wspomagać te, które mają zasadnicze znaczenie dla jej rozwoju. Do obszarów, w których controlling wykazuje w MPEC największą przydatność, ankietowani menedżerowie zaliczyli przede wszystkim: księgowość (26,5%), zarządzanie działalnością podstawową (22,4%), zarządzanie finansami i zarządzanie kosztami (po 16,3%). Mniej wskazań uzyskały: sprzedaż (8,2%), komunikacja wewnątrz organizacji (6,1%) i inwestycje (4,1%) (rysunek 2).

W ramach funkcjonowania controllingu w MPEC są opracowywane różne analizy i cykliczne raporty. W związku z tym zwrócono się do menedżerów spółki z pytaniem, z jakich opracowań korzystają podczas wykonywania swoich zadań w przedsiębiorstwie (rysunek 3).



Rysunek 2. Obszary, w których controlling wykazuje w MPEC największą przydatność, $n = 49$



Rysunek 3. Rodzaje analiz wykorzystywanych przez menedżerów MPEC, $n = 54$

Respondenci najczęściej wskazywali, że w swojej praktyce wykorzystują analizy: wyników finansowych (14 wskazań – 25,9%), realizacji budżetu i opłacalności działalności (24,1%) oraz kosztów (20,4%). Jedynie trzech ankietowanych (5,6%) stwierdziło także, że wykorzystuje analizę otoczenia. Respondenci wskazali przy tym, że informacje oferowane przez system controllingu są im szczególnie pomocne w:

- opracowywaniu budżetów – 13 wskazań,
- kontroli realizacji budżetów – 13 wskazań,
- systematycznej ocenie wyników działalności – 8 wskazań,
- kontroli nad kosztami procesów i działań – 11 wskazań.

Zasadniczym zadaniem controllingu jest dostarczanie informacji zorientowanej na planowanie i kontrolę w przedsiębiorstwie. Funkcje controllingu są ze sobą powiązane i układają się w jeden system. Spośród funkcji, które spełnia controlling w przedsiębiorstwie, ankietowani wskazali głównie na funkcję informacyjną (14 wskazań) oraz koordynację zarządzania (13). W daleko mniejszym stopniu badani uznali, że pełni on funkcję doradczą (3) i kontrolną (4).

Respondenci w zdecydowanej większości (13 wskazań) stwierdzili, że w spółce są dokonywane okresowe oceny funkcjonowania controllingu, a wnioski płynące z tej oceny służą poprawie jego skuteczności (11 wskazań).

Zakończenie

Odpowiednio wdrożony controlling może przynieść wiele korzyści, jednak niewłaściwe jego wykorzystywanie może prowadzić do pewnych trudności czy też niepowodzeń w przedsiębiorstwie. Pozyskane opinie ankietowanych menedżerów na temat controllingu były różne, choć w większości przypadków pozytywne.

Zrealizowane badania pozwoliły na weryfikację hipotez i sformułowanie następujących wniosków:

1. Główną przesłanką wdrożenia controllingu w spółce MPEC nie była jej trudna sytuacja finansowa. Respondenci za główną przesłankę wdrożenia tego systemu uznali konieczność usystematyzowania planowania i analiz w przedsiębiorstwie.
2. Wdrażanie controllingu w spółce było procesem stopniowym, przeprowadzonym przez przedsiębiorstwo samodzielnie. Za główne bariery wdrożenia controllingu w spółce menedżerowie uznali niewystarczającą wiedzę pracowników na ten temat oraz niechęć i obawy kadry menedżerskiej i pracowników przed zmianami.
3. Zdaniem kadry menadżerskiej przedsiębiorstwa, wdrożenie controllingu wpłynęło na poprawę skuteczności podejmowanych decyzji, uporządkowanie przydziału zadań i celów do realizacji w poszczególnych jednostkach organizacyjnych oraz wzrost profesjonalizmu pracowników. Wskazano również, że controlling jest przydatny zwłaszcza w księgowości i zarządzaniu działalnością podstawową oraz wspiera menedżerów w pracy nad sporządzaniem budżetów i kontroli ich realizacji. Wskazano też na niekorzystne skutki jego implementacji, np. wzrost biurokracji w organizacji.

Respondenci uznali, że system controllingu jest pomocny i przydatny w różnych obszarach funkcjonowaniu spółki. Zadania controllingu są wykonywane sprawnie, a w spółce rzadko występują problemy z opracowaniem budżetu. Wykorzystywane instrumenty controllingu przyczyniły się do poprawy jakości podejmowanych decyzji. W ostatnich latach spółka lepiej radzi sobie z planowaniem, a system informacji jest dostosowany do potrzeb kadry menedżerskiej.

Bibliografia

- Bieńkowska, A. i Kral, Z. (2001). O istocie i znaczeniu kontrolingu jakości. *Nowe Tendencje w Nauce o Organizacji i Zarządzaniu u Progu XXI wieku. Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej*, 7–18. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej.
- Bieńkowska, A., Kral, Z. i Zabłocka-Kluczka, A. (2006). Dylematy wprowadzania zmian w organizacji w kontekście wdrażania kontrolingu. W: J. Skalik (red.), *Zmiana warunkiem sukcesu. Dynamika zmian w organizacji – ewolucja czy*

- rewolucja? (s. 532–539), Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Bieńkowska, A., Kral, Z. i Zabłocka-Kluczka, A. (2011). Controlling. W: M. Hopej i Z. Kral (red.), *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce* (s. 21–40). Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej.
- Błaszowski, G. i Szanser, P. (2011, marzec). Wdrażanie controllingu w dojrzałych organizacjach. Jak przezwyciężyć opory?. *Controlling – Wiedza i Narzędzia Praktyczne*, 14–23.
- Błoch, H. (b.d.). *Jaki controlling wdrożyć w firmie?* Pobrane 2 marca 2017 z <http://www.szkołacontrollingu.com/strefa-wiedzy/118-jaki-controlling-wdrozyc-w-firmie>
- Dynowska, J. (2005). Problemy wdrażania controllingu w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, 1080, 68–77.
- Dynowska, J. (2015). Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Rachunkowość a Controlling*, 399, 168–177.
- Dynowska, J. i Kes, Z. (2016). Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Rachunkowość a Controlling*, 440, 170–179.
- Janczewski, J. (2013). Controlling w przedsiębiorstwie transportowym. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas*, 2, 153–166.
- Karwacki, P. (2011). Czynniki ograniczające efektywność controllingu w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Współczesne przeobrażenia procesów zarządczych przedsiębiorstwa*, 217, 110–119.
- Sierpińska, M. i Niedbała, B. (2003). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Wasiak, I. i Karnowska, G. (2012). Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Rachunkowość a Controlling*, 251, 510–525.