

## Oddziaływanie świadomości strategicznej pracowników na systemy kontroli zarządczej w MMŚP

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest zbadanie, czy ustalenie jasnej strategii i komunikowanie jej pracownikom w istotny sposób wpływa na kształt systemu kontroli zarządczej w mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach, w tym na: stopień partycypacyjności w ustalaniu planów, a także na organizację controllingu. *Metodologia badania* – Na etapie gromadzenia informacji zastosowano metodę otwartego kwestionariusza badawczego. Do oceny wyników wykorzystano analizę korelacji oraz model regresji liniowej.

*Wynik* – Udowodniono, że świadomość strategiczna pracowników MMŚP w istotny sposób wpływa na rozwój systemów kontroli zarządczej. Oszacowany model regresji liniowej okazał się istotny statystycznie i wyjaśnił kształtowanie się systemów kontroli zarządczej w MMŚP w 31,2%. Dostrzeżono umiarkowanie wysoką korelację głównej zmiennej objaśniającej – świadomości strategicznej – ze zmienną charakteryzującą system kontroli wewnętrznej (na poziomie 0,51). Z modelu regresji wynikło również, że wielkość spółki i jej przynależność do sektora produkcyjnego pozytywnie wpływają na zaawansowanie systemu kontroli zarządczej.

*Oryginalność/wartość* – W badaniach autorów zagranicznych uwzględniono dotąd wiele determinant kształtujących systemy kontroli zarządczej w organizacjach. Wśród nich należy wymienić: niepewność otoczenia, rozwój technologiczny, strukturę organizacyjną, wielkość organizacji, rodzaj stosowanej strategii, kulturę organizacyjną czy też wpływ kryzysu. Artykuł wnosi znaczący wkład w zakresie identyfikacji czynnika dotąd nie uwzględnianego w badaniach empirycznych – świadomości strategicznej pracowników – a mogącego mieć istotny wpływ na rozwój systemów kontroli zarządczej, zwłaszcza w sektorze mikro, małych i średnich przedsiębiorstw.

**Słowa kluczowe:** świadomość strategiczna, system kontroli zarządczej, mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, MMŚP

### Wprowadzenie

Utrzymanie lub zwiększenie przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstw zdecentralizowanych wymaga zwrócenia uwagi na znaczenie pracowników niższych szczebli, którzy uczestniczą – często nieświadomie – w kreowaniu wartości dla klienta, a tym samym również dla właścicieli. To właśnie pracownicy najniższych szczebli, którzy mają bezpośredni kontakt z odbiorcami produktów, towarów lub usług współtworzą nieuchwytne relacje z klientami i są odpowiedzialni za przełożenie strategii na działania i operacje, które przyczyniają się

---

\* dr Joanna Dyczkowska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Controllingu, joanna.dyczkowska@ue.wroc.pl; dr Tomasz Dyczkowski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Controllingu, tomasz.dyczkowski@ue.wroc.pl.

do pełnego wypełnienia misji organizacji (Kaplan, Norton 2000). Na tym tle powstaje potrzeba efektywnego komunikowania założeń strategii pracownikom na każdym szczeblu hierarchii organizacyjnej. Dzięki temu osoby zatrudnione w przedsiębiorstwie mają możliwość rozpoznania znaczenia własnych działań dla realizacji strategii biznesowej całego przedsiębiorstwa.

Świadomość strategiczna i aktywne uczestnictwo w implementacji strategii może przyczynić się do rozwinięcia pożądanых postaw i orientacji na zadania. Ważne jest bowiem, aby pracownik miał świadomość, że jego postawa wobec klienta, wyrażająca się w kompetentnym, profesjonalnym i zindywidualizowanym podejściu, powinna zaowocować satysfakcją klienta i utrwaleniem wzajemnych pozytywnych relacji. Chenhall i Langfield-Smith (1998) zauważają, że pracownicy są bardziej otwarci na rozwijanie strategii zorientowanych na klienta, jeżeli posiadają uprawnienia, które pozwalają im samodzielnie kształtować działania zorientowane na klienta oraz jeżeli są zobligowani do samodzielnego kontrolowania tych działań. Orientacja na działania polega na tym, że pracownicy z jednej strony dostrzegają możliwości, które mogą usprawnić procesy i potrafią w innowacyjny sposób je udoskonalać, z drugiej strony są świadomi ograniczeń i w razie problemów potrafią je w sposób zrozumiały artykułować i przekazywać wyższym szczeblom decyzyjnym. Na tym tle ciekawe wydaje się spostrzeżenie Steinera (1979), dotyczące tego, że największą porażką planowania organizacyjnego było to, że przez dłuższy czas przedsiębiorstwa nie dostrzegały potrzeby włączania w procesy planowania kadry niższego szczebla. Na tym tle opinia Kaplana i Nortona (2000) mówiąca o tym, że strategia powinna być odzwierciedlona w działaniu każdego pracownika była miłym krokiem we właściwym kierunku.

Celem artykułu jest wypełnienie luki w zakresie badań nad wpływem świadomości strategicznej pracowników na system kontroli zarządczej w mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach (MMŚP). W tym kontekście zostanie zbadane, czy ustalanie jasnej strategii i jej komunikowanie pracownikom niższego szczebla w znaczący sposób wpływa na syntetyczny miernik systemu kontroli zarządczej, który obejmuje w swej konstrukcji: stopień partycypacyjności w ustalaniu planów, a także zakres oraz organizację controllingu.

Aktualna wiedza na temat systemów kontroli zarządczej w polskich MMŚP nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytania, czy orientacja strategiczna przedsiębiorstwa stymuluje rozwój systemów i narzędzi controllingu, czy może potrzeba ich rozwoju jest spowodowana brakiem informacji o charakterze operacyjnym, które są niezbędne do tego, by przedsiębiorstwo funkcjonowało sprawnie i efektywnie.

W pierwszej części artykułu zostały zaprezentowane dotychczasowe badania odnoszące się do relacji pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej. Druga część opracowania została poświęcona opisowi postępowania badawczego. Zostały tu przedstawione: zarys całego badania, grupa badawcza, hipotezy oraz metoda badawcza. Trzecia część artykułu prezentuje wyniki przeprowadzonych badań i na tym tle odnosi się do spostrzeżeń i wyników badań innych autorów. W podsumowaniu wskazano ograniczenia badania oraz możliwości jego dalszego rozwinięcia.

## **1. O związkach pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej**

Wśród opracowań naukowych badających zależności pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej zauważalny jest brak analiz, które odnoszą się bezpośrednio do sektora MMŚP. Może to wynikać z przekonania, że badanie relacji pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej jest w przypadku MMŚP co najmniej wątpliwe. Z jednej strony część przedsiębiorstw należących do tej grupy może mieć dobrze zorganizowany system kontroli, chociaż nie do końca są one świadome tego, w jakim kierunku podążają. Z drugiej strony istnieją przedsiębiorstwa, które mają wizję strategiczną, natomiast nie posiadają zinstytucjonalizowanego systemu kontroli. Takie podmioty działają na bieżąco, mając na celu zarówno utrzymanie się na rynku, jak i dążenie do urzeczywistnienia wizji. Mintzberg i Waters (1982) sformułowali opinię, że przedsiębiorstwa formułują cele i przygotowują plany, jeżeli posiadają formalnie ukierunkowaną strategię. Dlatego systemy planowania i kontroli nie istnieją po to, aby opracować strategię, lecz po to, aby wcielić tę strategię w życie.

Istnieją dwa kierunki badawcze, które odnoszą się do związków pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej. Obejmują one badania wpływu strategii na systemy kontroli zarządczej (Chennhall, Langfield-Smith 1998; Govindarajan 1988; Govindarajan, Fisher 1990; Govindarajan, Gupta 1985; Simons 1987) oraz studia dotyczące proaktywnej roli systemów kontroli zarządczej w kształtowaniu strategii (Hopwood 1987; Dent 1990; Marginson 2002).

W tradycyjnym ujęciu wpływ strategii na system kontroli zarządczej jest postrzegany pasywnie, co oznacza, że system kontroli zarządczej jest skutkiem istnienia określonej strategii biznesowej (Kobler i in. 2007). Taka strategia biznesowa jest postrzegana jako z góry zamierzona, a nie pojawiająca się na skutek zaistniałych nowych warunków (Henri 2006). Nie do końca jednak można się z tym zgodzić, ponieważ strategii przedsiębiorstw są podatne na zmiany w wyniku działań podejmowanych w turbulentnym otoczeniu, co z kolei może pośrednio wywoływać zmiany w zakresie i organizacji controllingu w jednostce. Z tego powodu proces tworzenia strategii powinien mieć charakter długotrwałego i rozwojowego procesu (Cinquini, Tenucci 2008).

Dlatego też współczesne badania poszukujące zależności pomiędzy strategią a systemami kontroli zarządczej przyjmują jako podstawę teoretyczną podejście sytuacyjne (Kald, Nilsson, Rapp 2000). Głównym postulatem w teorii czynników sytuacyjnych jest to, że nie można uogólniać wniosków wynikających z badań, ponieważ z powodu wpływu różnych uwarunkowań są one nieporównywalne. Przedsiębiorstwa mogą stosować różne strategie i zmieniać je w czasie, tak więc nie ma optymalnego, uniwersalnego zestawu strategii nawet dla przedsiębiorstw działających w tej samej branży, zmienne jest także podejście do operacjonalizacji strategii (Langfield-Smith 1997; Inamdar 2012).

Drugi kierunek badawczy odnosi się do znaczenia systemów kontroli zarządczej dla tworzenia strategii. Marginson (2002) badał na przykład, jak projektowanie i korzystanie z systemów kontroli zarządczej może wpływać na autonomiczne postawy menedżerów

wobec strategii. Stwierdził on, że niewiele jest opracowań, które dotyczą wpływu istnienia formalnych systemów kontroli zarządczej na proces kształtowania strategii, podczas gdy istnieje kilka prac, które badają, w jaki sposób kontrola nieformalna, rozumiana jako styl zarządzania, może wpływać na pojawiające się strategie (Mintzberg 1987; Mintzberg, McHugh 1985; Mintzberg, Waters 1982).

## **2. Postępowanie badawcze**

### **2.1. Zarys badania**

Wyniki zaprezentowanych w artykule badań empirycznych wywodzą się z szerszego projektu badawczego, dotyczącego miejsca i roli controllingu w przedsiębiorstwach i instytucjach. Projekt ten został zainicjowany przez autorów jesienią 2010 roku. W celu oceny sytuacji w polskich przedsiębiorstwach i instytucjach określone zostały cztery obszary obejmujące: planowanie, controlling, raportowanie i komunikację, w ramach których zostały sformułowane po cztery pytania problemowe. Po pierwsze, w jaki sposób organizacje wytyczają cele swojej działalności, a następnie, jak je realizują. Po drugie, jak przebiega proces weryfikacji efektów funkcjonowania jednostki. Po trzecie, w jakim zakresie wnioski wynikające z oceny efektywności zostają utrwalone i przyswojone przez kadre zarządzającą. W końcu, jakie rozwiązania z zakresu przetwarzania informacji i komunikacji wspomagają tworzenie zasobów wiedzy organizacyjnej.

W celu uzyskania informacji na temat miejsca i roli controllingu w organizacjach, a także poprawnej interpretacji i oceny zgromadzonych informacji oraz przedstawienia ich w formie kwantytatywnej, opracowany został formularz ankiety. Zawierała ona 7 charakterystyk badanych podmiotów (formę prawną, rok założenia, wielkość zatrudnienia, wysokość przychodów, obszar dziedzinowy i zakres terytorialny działalności oraz strukturę kapitałową), 16 otwartych pytań merytorycznych oraz 3 służące weryfikacji zebranych informacji (dotyczące kwestii związku respondenta z jednostką, źródeł informacji oraz napotkanych trudności w przeprowadzeniu badania). Po wstępnym zapoznaniu się z treścią ankiet zdefiniowano 6 najczęstszych wariantów odpowiedzi na każde z pytań i przyporządkowano opisy zawarte w poszczególnych arkuszach badawczych do tych opcji – ujmując osobno „inne” odpowiedzi oraz sytuacje, gdy respondenci nie byli w stanie uzyskać informacji na zadany temat. Odpowiedzi na pytania problemowe zostały ocenione w skali 0–5 przy uwzględnieniu szczegółowości opisu i jego poparcia odpowiednimi faktami. W ten sposób do dalszej analizy zakwalifikowano 487 z 545 zebranych ankiet, dla których liczba przyznanych punktów wyniosła ponad 60% możliwego wyniku – co oznaczało, iż odpowiedzi zawierały co najmniej „dość szczegółowe informacje, o niewielkim stopniu subiektywizmu”. Ankieta była przeprowadzona przy aktywnym udziale pracujących studentów zaocznych studiów licencjackich i magisterskich, którzy uczestniczyli w zajęciach z controllingu i sprawozdawczości wewnętrznej prowadzonych przez autorów artykułu.

## 2.2. Grupa badawcza

Aby zweryfikować przyjęte hipotezy badawcze, wyselekcjonowano 223 podmioty reprezentujące sektor mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Z 16 otwartych pytań merytorycznych zawartych w arkuszu badawczym wybrano dwa, które odnoszą się do procesów planowania oraz dwa, które opisują procesy kontrolne. Strukturę próby badawczej ujęto w tabeli 1. Poszczególne kategorie podmiotów gospodarczych zostały scharakteryzowane biorąc pod uwagę ich rok założenia, jak również profil prowadzonej działalności gospodarczej. W tabeli 1 wskazana jest liczba obiektów w danej klasie oraz udział poszczególnych klas w ogólnej liczbie odpowiedzi. Dla każdej z analizowanych cech czcionką wytłuszczoną wskazano wartości maksymalne, natomiast wartości dominujące dla danej kategorii jednostek wyróżniono zacienieniem komórki.

Biorąc pod uwagę strukturę grupy badawczej, widoczny jest podobny udział liczby mikro i średnich przedsiębiorstw (odpowiednio 27,8 i 30,5%) oraz przewaga małych jednostek (41,7%) w próbie badawczej. Choć struktura ta nie odzwierciedla rzeczywistego profilu w polskiej gospodarce, w której dominującą pozycję zajmują mikroprzedsiębiorstwa, znaczna liczba obiektów w każdej z podgrup umożliwiła wyciągnięcie wniosków co do systemów kontrolnych stosowanych w przedsiębiorstwach o zróżnicowanych rozmiarach. Klasyfikacja obiektów do poszczególnych grup według kryterium wielkości została dokonana w oparciu o poziom zatrudnienia oraz wielkość rocznych przychodów. W przypadku, gdy informacje o przychodach nie były dostępne, wielkość zatrudnienia stanowiła jedyną podstawę klasyfikacji.

**Tabela 1**

Struktura grupy badawczej mikro, małych i średnich przedsiębiorstw

Podgrupy	Wielkość			
	mikro	małe	średnie	ogółem*
Założone przed 1989	–	8 (44,4%)	<b>10 (55,6%)</b>	18
1989–1994	8 (18,2%)	17 (38,6%)	<b>19 (43,2%)</b>	44
1995–2003	25 (27,5%)	<b>39 (42,9%)</b>	27 (29,7%)	91
2004–2008	19 (34,5%)	<b>24 (43,6%)</b>	12 (21,8%)	55
Założone po 2009	<b>10 (71,4%)</b>	4 (28,6%)	–	14
Rolnictwo i przemysł spożywczy	–	<b>4 (50,0%)</b>	<b>4 (50,0%)</b>	8
Produkcja przemysłowa	2 (6,5%)	11 (35,5%)	<b>18 (58,1%)</b>	31
Budownictwo	1 (5,0%)	<b>12 (60,0%)</b>	7 (35,0%)	20
Handel i logistyka	9 (19,1%)	<b>27 (57,4%)</b>	11 (23,4%)	47
Informacja i telekomunikacja	2 (25,0%)	2 (25,0%)	<b>4 (50,0%)</b>	8
finanse i ubezpieczenia	<b>13 (52,0%)</b>	6 (24,0%)	6 (24,0%)	25
usługi	<b>35 (40,7%)</b>	31 (36,0%)	20 (23,3%)	86
Ogółem	62 (27,8%)	93 (41,7%)	68 (30,5%)	223

\* W przypadku jednego przedsiębiorstwa rok założenia nie został wskazany, a w przypadku dwóch przedsiębiorstw wymieniono po dwa obszary działalności.

Źródło: opracowanie własne.

Rozważając okres funkcjonowania jednostek na rynku, można zaobserwować, że 18 przedsiębiorstw zostało założonych w okresie poprzedzającym gospodarkę rynkową, 135 jednostek powstało przed akcesją Polski do Unii Europejskiej, natomiast 69 podmiotów rozpoczęło działalność po tym wydarzeniu, z czego 14 należało do kategorii młodych przedsiębiorstw.

Obszary działalności rozpatrywanych jednostek mieściły się w siedmiu kategoriach obejmujących: rolnictwo i przemysł spożywczy, produkcję przemysłową, budownictwo, handel i logistykę, informację i telekomunikację, finanse i ubezpieczenia, usługi. Najbardziej licznymi kategoriami w zakresie obszaru działalności były usługi (86 przedsiębiorstw) oraz handel i logistyka (47 przedsiębiorstw). Biorąc pod uwagę wielkość jednostki można zauważyć, że wśród mikroprzedsiębiorstw dominowały jednostki z obszaru finansów i ubezpieczeń (52,0%) oraz usług (40,7%). Małe podmioty, to głównie te działające w obszarze budownictwa (60,0%) oraz handlu i logistyki (57,4%). W końcu, średnie przedsiębiorstwa reprezentowały głównie produkcję przemysłową (58,1%), a także informację i telekomunikację oraz rolnictwo i przemysł spożywczy, chociaż te dwa ostatnie obszary działalności były najmniej liczne.

### **2.3. Hipotezy badawcze**

Przeprowadzone postępowanie badawcze miało na celu zweryfikowanie trzech hipotez w następującym brzmieniu:

- Hipoteza 1: Wysoka świadomość strategiczna pracowników MMŚP wpływa istotnie na rozwój systemów kontroli zarządczej.
- Hipoteza 2: Mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa produkcyjne mają lepiej rozwinięte systemy kontroli zarządczej niż te działające w innych obszarach działalności.
- Hipoteza 3: Mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, które sprzedają swoje produkty lub usługi na rynku międzynarodowym – i są w większym stopniu narażone na ryzyko operacyjne – potrzebują rozwiniętych systemów kontroli zarządczej.

Pozytywna weryfikacja pierwszej hipotezy wykaże, że jasne komunikowanie strategii pracownikom mikro, małych i średnich przedsiębiorstw wpływa na stopień rozwinięcia systemów kontroli zarządczej. Stopień rozwinięcia kontroli zarządczej będzie się charakteryzował większą partycypacyjnością pracowników w procesach planistycznych, szerszym zakresem sprawowanej kontroli wewnętrznej oraz większą formalizacją procesów kontrolnych. Składniki syntetycznego miernika systemu kontroli zarządczej zostaną opisane w kolejnej części artykułu. Takie sformułowanie hipotezy 1 motywowane jest tym, iż autorzy zakładają, że pracownicy, którzy są świadomi kierunku, w jakim zmierza przedsiębiorstwo, chętniej włączają się we wspólne osiągnięcie celów strategicznych. Odczuwają oni również potrzebę prowadzenia działań kontrolnych, ponieważ spodziewają się, że właściwa ocena

stopnia realizacji celów gospodarczych jednostki pozwoli także na lepszą ocenę ich własnej pracy i spowoduje jej odpowiednią gratyfikację.

Brzmienie drugiej hipotezy badawczej, w której stwierdzono, że przedsiębiorstwa produkcyjne mają lepiej rozwinięte systemy kontroli zarządczej od tych działających w innych sektorach gospodarki, uzasadnione jest faktem, że do wspomnianej grupy jednostek kierowane są oferty systemów wspomaganie zarządzania klasy MRP i ERP. Ponadto, właśnie w przedsiębiorstwach produkcyjnych stosuje się zaawansowane rachunki kosztów związane ze sferą produkcyjną.

Stawiając trzecią hipotezę badawczą, autorzy zamierzają udowodnić, że przedsiębiorstwami, które potrzebują rozwiniętych systemów kontroli zarządczej są te, które sprzedają swoje produkty lub usługi na rynku międzynarodowym i które, w odróżnieniu od podmiotów działających na rynku krajowym, narażone są na wyższe ryzyko operacyjne.

#### 2.4. Metoda badawcza

W celu uzyskania syntetycznej miary systemu kontroli zarządczej, która jest zmienną wyjaśnianą w modelu, rozpatrzono trzy elementy składowe miernika: partycypacyjność procesów planistycznych, organizację kontroli wewnętrznej oraz zakres kontroli wewnętrznej.

Aby zmierzyć stopień partycypacyjności pracowników w procesach planistycznych, zapytano respondentów, czy są dla nich ustalane cele operacyjne oraz jak wygląda proces ich formułowania i kto w nim uczestniczy. Asel, Posch i Speckbacher (2010) zastosowali w swoich badaniach empirycznych podobny charakter zmiennej opisującej system kontroli zarządczej. Różnica polegała na tym, że określili ją jako stopień ograniczeń w autonomiczności pracowników. W badaniu autorskim sformułowano następujące odpowiedzi, dla których przydzielono określoną w nawiasach punktację:

- cele ustalane są przy udziale zainteresowanych (5 pkt),
- cele ustalane są przez kierownictwo, w formie planu do wykonania (4 pkt),
- przełożeni ustalają zadania na najbliższy okres (3 pkt),
- zwierzchnicy formułują ogólne oczekiwania wobec pracowników (2 pkt),
- pracownicy mają wykonywać swoje obowiązki (1 pkt),
- pracownicy mają swobodę w realizacji swoich zadań (0 pkt).

W celu pomiaru stopnia organizacji kontroli wewnętrznej zapytano respondentów, czy w jednostce działa osoba, zespół lub komórka organizacyjna odpowiedzialna za czynności kontrolne. Odpowiedzi respondentów sklasyfikowano następująco:

- istnieje odrębny dział kontroli (5 pkt),
- kontrola prowadzona jest przez podmioty zewnętrzne (4pkt),
- istnieje stanowisko kontrolne (3 pkt),
- kontrola sprawowana jest przez kierownictwo lub właścicieli (2 pkt),
- zadania kontrolne realizowane są w miarę potrzeb przez wyznaczone osoby (1 pkt),
- nie ma podmiotu realizującego działania kontrolne (0 pkt).

Formalny, czy też nieformalny przebieg kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach jest zdeterminowany sposobem jej organizacji. Langfield-Smith (1997) wskazuje, że kontrola formalna posiłkuje się ustalonymi zasadami, procedurami bądź systemami budżetowymi i służy przede wszystkim sterowaniu antycypacyjnemu (kontrola *ex-ante*). Co więcej, efektem kontroli formalnej są raporty pokontrolne dotyczące wykonania planów, jak również raporty osiągnięć pracowników, dokonań poszczególnych działów, jak i wyników osiągniętych przez całe przedsiębiorstwo (kontrola *ex-post*). W celu rzetelnej oceny dokonań w przedsiębiorstwie konieczne jest ciągle monitorowanie sytuacji, właściwy pomiar dokonań oraz analiza odchyień. Wszystkie te działania zmierzają w kierunku wczesnej reakcji na niekorzystne odchylenia. Reakcja ta będzie się objawiała podejmowaniem środków zapobiegawczych lub korygujących, mających na celu załagodzenie niekorzystnego stanu i osiągnięcie zamierzonych celów w możliwie wysokim stopniu. Niemniej należy się spodziewać, iż niektóre organizacje, zwłaszcza mikroprzedsiębiorstwa, mogą nie posiadać sformalizowanych zasad kontroli, jak również nie potrzebują wyodrębnić działów kontroli lub indywidualnych stanowisk kontrolnych. Kontrola w takich jednostkach może być sprawowana przez kierownictwo, albo właścicieli lub być realizowana w miarę potrzeb przez wyznaczone osoby.

Ostatnim elementem składowym miernika systemu kontroli zarządczej był zakres sprawowanej kontroli wewnętrznej. Tutaj respondenci zostali poproszeni o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czym w szczególności zajmuje się osoba, zespół lub komórka organizacyjna odpowiedzialna za kontrolę w przedsiębiorstwie. Odpowiedzi na to pytanie zostały sklasyfikowane i ocenione w następujący sposób:

- ocena wyników i kosztów (+1 pkt),
- ocena pracowników i organizacji pracy (+1 pkt),
- kontrola formalno-prawna (+1 pkt),
- kontrola produkcji, działalności usługowej, jakości (+1 pkt),
- tworzenie planów, raportów, zaleceń (+1 pkt),
- nie prowadzi się żadnych działań kontrolnych (0 pkt).

Należy przy tym zaznaczyć, iż w przypadku ostatniej zmiennej możliwe było udzielenie odpowiedzi, która wskazywała na jedną lub więcej form kontroli wewnętrznej. W związku z tym ostateczną oceną była suma zebranych punktów.

Wszystkie powyższe zmienne cząstkowe tworzą syntetyczną miarę systemu kontroli zarządczej. Kolejnym etapem badania będzie zbadanie wpływu trzech zmiennych niezależnych na system kontroli zarządczej, które obejmują: świadomość strategiczną pracowników, obszar działalności oraz internacjonalizację działalności. W tym celu skonstruowany zostanie model regresji liniowej, który weźmie pod uwagę również zestaw zmiennych kontrolnych obejmujących wielkość przedsiębiorstwa oraz formę prawną.

Pierwsza zmienna niezależna – świadomość strategiczna – powstała na bazie jednego z pytań otwartych zadanych respondentom, które dotyczyło tego, czy jednostka sporządza plany strategiczne i czy pracownicy mają je przekazywane do wiadomości. Na podstawie



otrzymanych odpowiedzi zidentyfikowano sześć możliwych sytuacji, którym przydzielono punkty na skali od zera do pięciu:

- plany strategiczne tworzone są dla każdego obszaru działalności (5 pkt),
- strategia rozwojowa jednostki jest znana pracownikom (4 pkt),
- plany strategiczne znane są wyłącznie kierownictwu jednostki (3 pkt),
- istnieją jakieś ogólne plany długookresowe (2 pkt),
- planowanie dotyczy jednego roku lub krótszego okresu (1 pkt),
- jednostka funkcjonuje na bieżąco (0 pkt).

Drugą zmienną niezależną jest obszar działalności, który dla potrzeb tego modelu został określony dychotomicznie z wyodrębnieniem przedsiębiorstw produkcyjnych i nieprodukcyjnych. Warto zauważyć, że obszar działalności został zastosowany jako zmienna kontrolna w badaniach Asela, Poscha i Speckbachera (2010).

Kolejną zmienną niezależną jest internacjonalizacja działalności, która również ma charakter dychotomiczny. Tutaj wyodrębnione zostały przedsiębiorstwa, które świadczą usługi lub dostarczają produkty i towary na rynek międzynarodowy oraz jednostki, które działają na rynku krajowym.

Jako zmienne kontrolne przyjęto wielkość przedsiębiorstwa i formę prawną. Po raz kolejny należy zwrócić uwagę, iż wielkość przedsiębiorstwa została uznana jako czynnik determinujący system kontroli wewnętrznej również w badaniach Asela, Poscha i Speckbachera (2010). Rozmiar jednostki dla potrzeb tego badania został rozróżniony w oparciu o 5-stopniową skalę. Wyróżnione zostały mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa oraz dwa poziomy pośrednie dla małych lub średnich podmiotów, w których jedno z kryteriów rozmiaru, obejmujące zatrudnienie lub roczne przychody, było bliższe wyższej klasie. Zmienna kontrolna „forma prawna” ma również charakter dychotomiczny, ponieważ odróżnia spółki kapitałowe i osobowe. W pierwszym przypadku dominują podmioty, które mają wielu właścicieli, natomiast druga grupa to głównie przedsiębiorstwa rodzinne. Ciekawym aspektem jest zbadanie, czy zewnętrzna kontrola sprawowana przez inwestorów wpływa na to, że systemy kontroli zarządczej są bardziej rozwinięte w przypadku spółek kapitałowych.

### 3. Wyniki badań

#### 3.1. Analiza regresji liniowej

W celu ustalenia siły i kierunku zależności pomiędzy zmienną wyjaśnianą (syntetyczną miarą systemu kontroli zarządczej) a zmiennymi wyjaśniającymi i kontrolnymi zastosowano model regresji liniowej. Tabela 2 prezentuje macierz korelacji między zmiennymi oraz poziomy istotności związków. Z macierzy korelacji wynika, że wszystkie zmienne niezależne (wyjaśniające i kontrolne) są istotnie liniowo skorelowane ze zmienną zależną na poziomie istotności  $p < 0,01$ , ponadto są to zależności dodatnie. Ciekawym wynikiem jest dość wysoka korelacja głównej zmiennej niezależnej – świadomości strategicznej – ze zmienną

opisywaną na poziomie 0,510. Można zatem przychylić się do potwierdzenia przyjętej w badaniu pierwszej hipotezy badawczej mówiącej o tym, że wysoka świadomość strategiczna pracowników MMŚP wpływa pozytywnie na rozwój systemów kontroli zarządczej.

**Tabela 2**

Macierz korelacji zmiennych modelu regresji liniowej (n = 223)

	y1	x1	x2	x3	x4	x5
System kontroli zarządczej (y1)	1,000					
Świadomość strategiczna (x1)	<b>***0,510</b> p = 0,000	1,000				
Obszar działalności (x2)	<b>***0,267</b> p = 0,000	<b>***0,227</b> p = 0,001	1,000			
Internacjonalizacja działalności (x3)	<b>***0,254</b> p = 0,000	<b>***0,182</b> p = 0,006	<b>***0,317</b> p = 0,000	1,000		
Wielkość przedsiębiorstwa (x4)	<b>***0,314</b> p = 0,000	<b>***0,289</b> p = 0,000	<b>***0,251</b> p = 0,000	<b>***0,257</b> p = 0,000	1,000	
Forma prawna (x5)	<b>***0,272</b> p = 0,000	<b>***0,201</b> p = 0,003	<b>*0,126</b> p = 0,059	<b>***0,226</b> p = 0,001	<b>***0,336</b> p = 0,000	1,000

\* – poziom istotności 10%; \*\* – poziom istotności 5%; \*\*\* – poziom istotności 1%.

Źródło: opracowanie własne.

Wiarygodne wydają się być również stwierdzenia zawarte w hipotezach drugiej i trzeciej. Tutaj również można zaobserwować istotną statystycznie korelację ( $p < 0,01$ ) na poziomie 0,267 pomiędzy charakterem działalności a zaawansowaniem systemów kontroli zarządczej. Wyniki pokazują więc, że mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, których działalność ma charakter produkcyjny mają lepiej rozwinięte systemy kontroli zarządczej niż te funkcjonujące w innych obszarach. Internacjonalizacja działalności również pozytywnie i istotnie (korelacja 0,254 przy  $p < 0,01$ ) wpływa na rozwój systemów kontroli zarządczej w MMŚP. Może to wynikać z faktu, że przedsiębiorstwa, które sprzedają swoje produkty lub usługi na rynku międzynarodowym są w większym stopniu narażone na ryzyko działalności, w związku z czym potrzebują bardziej rozwiniętych systemów kontroli zarządczej.

Ważnym spostrzeżeniem jest to, że zmienne kontrolne, tj.: wielkość przedsiębiorstwa oraz forma prawna są istotnie statystycznie powiązane z systemami kontroli wewnętrznej.

Macierz korelacji wskazuje również, że istnieją statystycznie istotne, lecz niewielkie korelacje pomiędzy zmiennymi wyjaśniającymi modelu. W celu wykluczenia problemu współliniowości zmiennych wyjaśniających policzono współczynniki VIF (*variance inflation factor*), które wskazują o ile wariancje szacowanych współczynników modelu regresji liniowej są podwyższone z powodu zbyt wysokich korelacji pomiędzy zmiennymi niezależnymi. Wielkości te są niskie (poniżej 1,5), a więc nie występuje problem współliniowości zmiennych.

W tabeli 3 przedstawiono wyniki oszacowanego modelu regresji liniowej, tj. współczynniki regresji, wartości prawdopodobieństw dla statystyk testowych (t), współczynnik determinacji  $R^2$ , skorygowany  $R^2$ , wartość statystyki F, standardowy błąd oszacowania modelu oraz współczynniki VIF policzone dla każdej zmiennej wyjaśniającej.

**Tabela 3**

Model regresji liniowej

Zmienne niezależne i kontrolne	Zmienna zależna	
	system kontroli zarządczej	czynnik VIF
Wyraz wolny	***1,400 p = 0,000	
Świadomość strategiczna	***0,240 p = 0,000	1,397
Działalność produkcyjna	*0,300 p = 0,091	1,190
Internacjonalizacja działalności	0,252 p = 0,132	1,197
Wielkość przedsiębiorstwa	*0,073 p = 0,096	1,274
Forma prawna	**0,244 p = 0,047	1,187
$R^2$	32,8%	
Skorygowany $R^2$	31,2%	
n	223	
Statystyka F (5,217)	21,180	
p <	0,000	
Błąd standardowy oszacowania	0,841	

\* – poziom istotności 10%; \*\* – poziom istotności 5%; \*\*\* – poziom istotności 1%.

Źródło: opracowanie własne.

Oszacowany model regresji liniowej jest istotny statystycznie i wyjaśnia kształtowanie się systemów kontroli zarządczej w MMŚP w 31,2% (wartość skorygowanego  $R^2$ ). Model potwierdza założenie poczynione w hipotezie pierwszej, iż wysoka świadomość strategiczna pracowników MMŚP istotnie wpływa na rozwój systemów kontroli zarządczej ( $p < 0,01$ ). Wiąże się to z faktem, że pracownicy, którzy mają przekazywaną do wiadomości strategię, niejednokrotnie uczestniczą w jej współtworzeniu. Świadomość kierunku, w jakim zmierza przedsiębiorstwo powoduje, że pracownicy chętniej poddają się kontroli i dążą do jej formalizacji, ponieważ wierzą, że to przyczyni się do lepszej realizacji celów. Zmienna kontrolna – forma prawna – pozytywnie i istotnie ( $p < 0,05$ ) wpływa na stopień rozwoju systemów kontroli zarządczej. Można to wyjaśnić tym, że spółki osobowe mają mniej sformalizowane systemy kontroli zarządczej niż spółki kapitałowe, a bezpośredni przełożeni, którymi są zazwyczaj właściciele, wyznaczają na bieżąco zadania dla pracowników, nie angażując ich

w proces planowania. Z modelu regresji wynika również, że im większa jest spółka, a jej działalność ma charakter produkcyjny, tym bardziej rozwinięte są systemy kontroli zarządczej. Potwierdzenie znalazła zatem hipoteza druga. Zaobserwowane związki są dodatnie i istotne statystycznie na poziomie równym 10%.

Z modelu regresji liniowej można wywnioskować, że należałoby odrzucić hipotezę 3, mówiącą o tym, że MMŚP, które sprzedają swoje produkty lub usługi na rynku międzynarodowym są w większym stopniu narażone na ryzyko działalności, w związku z czym potrzebują rozwiniętych systemów kontroli zarządczej. Chociaż zaobserwowano istotny statystycznie związek pomiędzy internacjonalizacją działalności a systemami kontroli zarządczej w macierzy korelacji, model regresji nie przyjął tej zmiennej wyjaśniającej jako mającą istotny wpływ na zmienną objaśnianą przy założonych progach istotności.

### **Uwagi końcowe**

Interesujące wyniki przeprowadzonych badań zmotywowały autorów do zainicjowania drugiej edycji badań, której rezultaty zostaną przedstawione w pierwszej połowie 2014 roku. Możliwie będzie wtedy porównanie uzyskanych efektów dwa lata po wstępnej analizie wyników, co – miejmy nadzieję – podniesie ich wiarygodność. W przeciwieństwie do pierwszej edycji badań, gdzie zadawano respondentom otwarte pytania, druga edycja będzie oparta na odpowiedzi na te same, lecz zamknięte pytania. Zakres możliwych odpowiedzi został ustalony na podstawie odpowiedzi udzielonych w pierwszej edycji. Również tym razem respondenci będą mieli jednak możliwość wyboru opcji: ‘inna odpowiedź’. Poza tym w nowej edycji projektu pracownicy przedsiębiorstw lub instytucji będą mieli możliwość opisanego zaistniałego stanu oraz wyrażenia własnej refleksji w ocenianym zakresie. Dodatkowo nowe badanie umożliwi dokonanie oceny jakościowej zaistniałych stanów w obrębie planowania, kontroli, raportowania i komunikacji, ponieważ respondenci ocenią zaistniałą w ich organizacji sytuację na skali siedmiostopniowej. Najwyższą notę 7 – otrzymają rozwiązania bardzo dobre, natomiast najniższą notę 1 – rozwiązania bardzo złe.

Systemy kontroli zarządczej mają charakter dynamiczny i mogą ulegać zmianom pod wpływem czynników zależnych i niezależnych, mających swoje podłoże w bliższym i dalszym otoczeniu organizacji. Wychodząc naprzeciw tym wyzwaniom, nowy formularz badawczy będzie zawierał informacje na temat zmian, które zaszły w przedsiębiorstwach i instytucjach w ostatnim czasie. Respondenci ocenią również, jaka była siła wpływu badanych czynników na sytuację ekonomiczną jednostki.

## Literatura

- Asel J., Posch A., Speckbacher G. (2010), *Squeezing or cudding? The impact of economic crisis on management: control and stakeholder management*, „Review of Managerial Science”, no. 5 (2–3), s. 213–231.
- Chenhall R.H., Langfield-Smith K. (1998), *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using systems approach*, „Accounting, Organisations and Society”, no. 23 (3), s. 243–264.
- Dent J.F. (1990), *Strategy, organisation and control: some possibilities for accounting research*, „Accounting, Organisations and Society”, no. 15, s. 3–25.
- Govindarajan V., Fisher J. (1990), *Strategy, control systems and resource sharing: effects on business-unit performance*, „Academy Of Management Journal”, no. 33 (2), s. 259–285.
- Govindarajan V. (1988), *A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanism with strategy*, „Academy of Management Journal”, no. 31 (4), s. 826–853.
- Govindarajan, V., Gupta A.K. (1985), *Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance*, „Accounting, Organisations and Society”, no. 10 (1), s. 51–66.
- Kald, M., Nilsson, F., Rapp, B. (2000), *On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business*, „British Journal of Management”, no. 11, s. 197–212.
- Hopwood A.G. (1987), *The archaeology of accounting systems*, „Accounting, Organisations and Society”, no. 12 (3), s. 207–234.
- Inamdar S.N. (2012), *Alignment of strategy with structure using management control systems*, „Strategic Management Review”, no. 6 (1), s. 1–26.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2000), *Strategy-focused organization. How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Langfield-Smith K. (1997), *Management control systems and strategy: A critical review*, „Accounting, Organisations and Society”, vol. 22, no. 2, s. 207–232.
- Marginson D.E.W. (2002), *Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organisations*, „Strategic Management Journal”, no. 23(11), s. 1019–1031.
- Mintzberg H. (1987), *Crafting strategy*, „Harvard Business Review”, no. 65 (4), s. 66–75.
- Mintzberg H., McHugh A. (1985), *Strategy formation in an adhocracy*, „Administrative Science Quarterly”, no. 30, s. 160–197.
- Mintzberg H., Waters J.A. (1982), *Tracking strategy in an entrepreneurial firm*, „Academy of Management Journal”, no. 25 (3), s. 465–499.
- Simons R. (1987), *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*, „Accounting, Organisations and Society”, no. 12 (4), s. 357–374.
- Steiner G. (1979), *Strategic planning. What every manager should know?*, The Free Press, New York.

### AN IMPACT OF EMPLOYEE STRATEGIC AWARENESS ON MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN MICRO, SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES

**Abstract:** *Purpose* – The paper examines whether establishing of clear strategies and their communication to employees in MSMEs influences management control systems, and in particular a character of a goal-setting process, a control framework and an organization of management control.

*Design/methodology/approach* – The method of an open survey was applied to obtain information. A correlation analysis and a linear regression model were used while examining data and evaluating results.

*Findings* – It was statistically proved that employee strategic awareness influenced a development of management control systems in MSMEs. The estimated linear regression model turned out to be statistically valid with moderately low adjusted  $R^2$  level equal to 31.2%. Interestingly, a correlation coefficient between strategic awareness and variable depicting MCS was quite high and equaled 0.51. The regression analysis allowed for drawing a conclusions that larger companies dealing with production activities had more developed management control systems than smaller ones and those providing services.

*Originality/value* – There are plenty of determinants which have an impact on management control systems in organizations. Many of such, including: environmental uncertainty, technology, organizational structure,

company size, strategy type, national culture and crisis impact have been already thoroughly examined by researchers. This paper contributes, however, to the limited body on knowledge on impact of employee strategic awareness on development of management control systems w MSMEs.

**Keywords:** strategic awareness, management control systems, micro, small and medium-size enterprises, MSMEs

## **Cytowanie**

Dyczkowska J., Dyczkowski T. (2014), *Oddziaływanie świadomości strategicznej pracowników na systemy kontroli zarządczej w MMŚP*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 66, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 13–26; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).