

*Janusz Nesterak*

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

# Controlling - zarys idei

## 1. Wprowadzenie

Warunki rynkowe, w jakich funkcjonują od blisko dziesięciu lat polskie przedsiębiorstwa oraz jednostki budżetowe, wymusiły na ich menedżerach konieczność rygorystycznego przestrzegania zasad racjonalności działania. „Twarde” reguły działalności gospodarczej i stale wzrastająca konkurencja na rynku doprowadza do zmiany stereotypowych form zachowań i nawyków związanych ze sposobem prowadzenia przedsiębiorstwa. Menedżerzy, świadomi istnienia obecnie i powstania w przyszłości bardziej skomplikowanych procesów wytwórczych i ograniczonych możliwości oddziaływania na rynek, poszukują instrumentów, które umożliwiłyby im podejmowanie decyzji eliminujących lub przynajmniej ograniczających ryzyko gospodarcze. Zmniejszenie ryzyka sprzyja bowiem osiągnięciu założonych celów przedsiębiorstwa, zarówno w sferze operacyjnej, jak i strategicznej. Wieloletnie doświadczenia przedsiębiorstw, głównie zagranicznych, wskazują, że funkcje takiego instrumentu może pełnić controlling. Jednakże realizacja zamierzeń adaptacji tego systemu do przedsiębiorstwa nie jest łatwa, nie tylko w obecnej sytuacji społeczno-gospodarczej w Polsce, lecz również w innych krajach, w których warunki zewnętrzne i wewnętrzne są bardziej ustabilizowane.

Celem artykułu jest prezentacja najczęściej spotykanych w literaturze ekonomicznej poglądów dotyczących pojęcia controllingu oraz stojących przed nim zadań w trakcie procesu wdrażania go do przedsiębiorstwa.

## 2. Geneza i historia controllingu

Controlling ma bogatą tradycję, podlegając od momentu powstania do obecnych czasów wielu przeobrażeniom i modyfikacjom, a także adaptując się do wymagań przedsiębiorstw funkcjonujących w systemie gospodarki rynkowej. Podstawy controllingu wywodzą się ze średniowiecza, kiedy to w XV w. utworzone zostało na angielskim dworze królewskim stanowisko określane jako

„countroullour”, któremu przypisano zadania nadzoru oraz weryfikacji zapisów dotyczących przepływu strumieni środków pieniężnych oraz dóbr<sup>1</sup>. Za miejsce powstania controllingu w jego współczesnym rozumieniu uznaje się Stany Zjednoczone, gdzie w drugiej połowie XVII w. powstawały pierwsze stanowiska związane z kontrolą zarządzania finansami publicznymi. W 1778 r. powołano tam komisję zajmującą się monitorowaniem wykonania budżetu Stanów Zjednoczonych.

Gospodarcze zastosowanie controllingu przypada na koniec XIX w. Wiąże się ono z dynamicznym rozwojem gospodarki Stanów Zjednoczonych oraz powstawaniem pierwszych stanowisk controllerów. Dynamiczny przyrost obrotu gospodarczego wymusił na zarządzających konieczność wprowadzenia do zarządzania skutecznych technik planistycznych, kontrolnych i koordynacyjnych. Inspiratorem zastosowania rozwiązań controllingu były istniejące w Stanach Zjednoczonych towarzystwa kolei żelaznej, a funkcjonujące tam przedsiębiorstwo Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company w 1880 r. utworzyło pierwsze stanowisko controllera. Równolegle rozwiązania te wdrażano w przemyśle i w 1892 r. rozpoczęto stosowanie technik controllingowych w General Electric Company. W 1921 r. pojawia się pojęcie controllera w rozumieniu osoby, której główną funkcją było odpowiadanie za budżet i rachunkowość przedsiębiorstwa.

Wśród czynników wzmacniających i przyspieszających zainteresowanie praktyków gospodarczych controllingiem na szczególną uwagę zasługują:

- stale wzrastająca wielkość przedsiębiorstw i narastające w związku z tym problemy z koordynacją działalności gospodarczej,
- światowy kryzys gospodarczy,
- silna walka konkurencyjna,
- brak pewności dotyczącej przewidywanego kształtowania się koniunktury gospodarczej.

Wymusiło to na zarządzających przedsiębiorstwami konieczność większej dbałości o wzrost efektywności. Controlling oferował wówczas ekonomiczne narzędzia umożliwiające jasne wytyczanie celów oraz sprawne weryfikowanie słabych obszarów w firmie. Rosnące zainteresowanie controllingiem doprowadziło do utworzenia w 1931 r. w Stanach Zjednoczonych Controllers Institute of America, istniejącego nadal pod nazwą Financial Executives Institute (FEI). Instytut ten wydawał wówczas czasopismo „The Controller”, na łamach którego po raz pierwszy opublikowano zestaw zadań controllera.

W praktyce przedsiębiorstw funkcjonujących na rynku amerykańskim rola controllingu sprowadza się do opracowania i wprowadzenia kompleksowego systemu służącego optymalnemu wykorzystaniu posiadanych środków produkcji w celu wzrostu efektywności funkcjonowania podmiotu gospodarczego, przy równoczesnym umożliwieniu mu szybkiego reagowania na zmiany występujące w otoczeniu. W takim rozumieniu controlling to „podsystem kierowa-

---

<sup>1</sup> R. Major, *Controlling*, Wydawnictwo Absolwent, Łódź 1999, s. 12.

nia firmą obejmujący w swym zakresie funkcję planowania, kontroli oraz informacji w celu rozwoju, adaptacji i koordynacji działań całego systemu”<sup>2</sup>.

W gospodarkach państw europejskich controlling pojawił się dopiero w latach sześćdziesiątych XX w. wraz z powstaniem filii dużych korporacji amerykańskich. Jednak bezpośrednie przeniesienie rozwiązań stosowanych w firmach macierzystych na grunt europejski nie dało spodziewanych efektów, w dużej mierze spowodowanych specyficznymi warunkami gospodarczymi, w jakich funkcjonowały europejskie przedsiębiorstwa oraz błędami interpretacyjnymi rozwiązań controllingowych. Jednak widoczne korzyści praktycznego wykorzystania controllingu przyczyniły się do rozwoju teoretycznych opracowań na ten temat i prób dostosowania koncepcji controllingu do warunków europejskich. Szczególnie aktywną rolę w procesie adaptacyjnym odegrała nauka i praktyka ośrodków funkcjonujących w Niemczech (m.in. Controller Akademie w Gauting) oraz we Francji (m.in. Institut de Controle de Gestion). W krajach tych teoretyczne rozwiązania przyczyniły się do wypracowania nowych technik wspomaganie procesu podejmowania decyzji i metod działania. Rozwiązania opracowane w ośrodkach naukowych podlegają procesowi stałego doskonalenia i znajdują obecnie powszechne zastosowanie w praktyce zarządzania przedsiębiorstwami. Controlling jest uznawany jako element nowoczesnego zarządzania i znajduje zastosowanie zarówno w dużych, jak i małych przedsiębiorstwach, działających w różnych formach własnościowych i organizacyjno-prawnych, w instytucjach użyteczności publicznej oraz bankach. Rozwój controllingu w Niemczech prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Rozwój controllingu w Niemczech

| Lata      | Wydarzenie  |
|-----------|---|
| 1969      | We Frankfurcie powstaje Towarzystwo Gospodarki Finansami w Zarządzaniu Przedsiębiorstwem, w ramach którego działalność prowadzi Koło Controllingu |
| 1971      | W Gauting zostaje założona Akademia Controllerów (Controller Akademie)  |
| 1975      | Rozpoczyna działalność Stowarzyszenie Controllerów  |
| 1976      | Wydano pierwszy numer Magazynu Controllerów (Controller Magazin)  |
| 1979      | Rozwój koncepcji controllingu dla instytucji non-profit (nie nastawionych na zysk)  |
| 1983      | Ukazuje się pierwszy numer czasopisma „Doradca w Controllingu” („Controlling-Berater”)  |
| 1984-1986 | Powstaje czasopismo „Praktyka Rachunku Kosztów i Controllingu” („Kostenrechnungs-praxis und Controlling”) oraz periodyk „Controlling”             |
| 1988      | W Berlinie Zachodnim podejmuje obrady 1 Kongres Controllingu dla instytucji non-profit pod kierunkiem naukowym prof. J. Webera                    |

Źródło: S. Nahotko, *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, OPO, Bydgoszcz 1997, s. 82-88.

<sup>2</sup> E. Nowak, *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1996, s. 15.

Wprowadzenie zasad gospodarki rynkowej oraz dopuszczenie na rynek polski kapitału zagranicznego stworzyło możliwość transferu wiedzy o controllingu do Polski i umożliwiło zastosowanie sprawdzonych rozwiązań controllingowych w polskich przedsiębiorstwach. Pojęcie controllingu jest więc w naszym kraju zagadnieniem nowym, a za prekursorów wprowadzania zasad tego systemu na polski rynek powszechnie uznaje się spółki z udziałem kapitału zagranicznego.

Dzięki funkcjonowaniu kilku wyspecjalizowanych firm doradczych oraz szkoleniowych, takich jak: Akademia Controllingu w Gdańsku (Ośrodek Doradztwa i Treningu Kierowniczego) czy Akademia Controllingu w Katowicach, controlling staje się coraz bardziej powszechny w polskich przedsiębiorstwach, choć tempo prac wdrożeniowych jest zróżnicowane. Równocześnie controlling stał się przedmiotem wykładów i ćwiczeń oraz tematem seminariów dyplomowych, magisterskich i doktorskich na wyższych uczelniach<sup>3</sup>.

### 3. Istota i cechy controllingu

Controlling kojarzy się najczęściej z kontrolą czegoś lub kogoś, tymczasem w języku angielskim słowo *to control* najogólniej oznacza sterowanie, regulowanie, czy też utrzymywanie pod kontrolą procesów społeczno-materialnych i wyników gospodarczych w przedsiębiorstwie<sup>4</sup>. Zróżnicowane wykorzystanie idei controllingu przez praktyków gospodarczych, spowodowane różnym stopniem rozwoju gospodarki światowej, powoduje, że w literaturze brakuje jednoznacznej odpowiedzi na stawiane często pytanie: co to jest controlling. Organizacja controllingu, jego budowa, poziom działania, wykorzystywane instrumenty były w historii jego rozwoju znacznie zróżnicowane i uwzględniały warunki społeczne, polityczne, gospodarcze i prawne, w jakich przedsiębiorstwa funkcjonowały, wielkość przedsiębiorstwa i formy prowadzenia działalności gospodarczej, możliwości techniczno-technologiczne i organizacyjne oraz kwalifikacje kadry kierowniczej<sup>5</sup>. W efekcie w literaturze przedmiotu można znaleźć wiele definicji pojęcia controlling, od bardzo uproszczonych do bardziej abstrakcyjnych<sup>6</sup>, tj.:

- jako porównanie stanu pożądanego ze stanem faktycznym, które jest powszechnie uznawane za zbyt daleko idące uproszczenie,

---

<sup>3</sup> J. Wierziński, *Metody controllingu w praktyce polskich przedsiębiorstw*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3, s. 93.

<sup>4</sup> S. Nowosielski, *Podstawy controllingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1994, s. 9.

<sup>5</sup> S. Mysza, *Wkład controllingu dla podejmowania decyzji w zakresie kosztów i zysku w przedsiębiorstwie* [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie*, Materiały konferencyjne „Forum Młodych Pracowników Nauki”, KEiZF Wydziału Zarządzania AGH, Kraków, 25-26 IX 1997, s. 107.

<sup>6</sup> W. Knop, K. Sawicki, *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1995, nr 3, s. 125.

- jako system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, ukierunkowanemu na osiągnięcie założonego celu,

- jako proces sterowania realizacją celów gospodarczych za pomocą planu, zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania.

W literaturze francuskiej controlling rozumiany jest obecnie jako narzędzie sterowania działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa, służące osiągnięciu wyznaczonego celu. W tym ujęciu controlling służy koordynacji procesów planowania, kierowania oraz kontroli połączonej z funkcją zdobywania informacji<sup>7</sup>. Dlatego też do zdefiniowania controllingu wykorzystuje się trzy pojęcia<sup>8</sup>:

- strategię, która musi być przede wszystkim opracowana przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem kierunku rozwoju w okresie kilku najbliższych lat oraz wpływu otoczenia na warunki funkcjonowania,

- zarządzanie, zajmujące się doбором osób i środków finansowych do realizacji wyznaczonych zadań przyjętej strategii,

- eksploatację, wyrażającą codzienne wykorzystywanie środków wyznaczonych na poziomie zarządzania.

Interesujący jest sposób rozumienia controllingu przez praktyków francuskich. Według Państwowego Związku Dyrektorów Finansowych i Controllingu controlling obejmuje:

- tworzenie dobrze funkcjonującego systemu informacji wewnętrznej i zewnętrznej, a także stały nadzór nad zapewnieniem funkcjonowania tego systemu,

- kontrolę, wraz z ewentualną korektą wykonania przygotowanych zadań poprzez analizę odchyłeń od przewidywanych warunków,

- koordynację planowanych budżetów,

- aktywne uczestnictwo w tworzeniu i realizacji strategii firmy.

Francuski Instytut Zarządzania sprowadza natomiast controlling do dwóch zasadniczych funkcji, takich jak: pomoc w decydowaniu o wyborze celów i opracowanie planów ich osiągnięcia zawierających dane liczbowe oraz ochrona realizacji i koordynacji z polityką przedsiębiorstwa.

Interesujący pogląd na temat definicji controllingu wyrażają H. Steinmann i A. Scherer, którzy są zdania, że ani podejście teoretyczne, ani praktyka zarządzania nie są w stanie jednoznacznie określić pojęcia controllingu. Uzasadniając swoje twierdzenie, podają kilka czynników uniemożliwiających jasne i precyzyjne zdefiniowanie tego pojęcia, wśród których można wymienić przede wszystkim to, że<sup>9</sup>:

---

<sup>7</sup> *Controle de Gestion - czyli francuski controlling*, oprac. B. Waclawik i L. Waclawik, „Przeгляд Organizacji” 1993, nr 4, s. 39-40.

<sup>8</sup> Z. Sekuła, *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3, s. 65.

<sup>9</sup> H. Steinmann, A.G. Scherer, *Strategiczny i operatywny controlling (propozycja metodycznego określenia pojęć)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996, nr 1, s. 4.

- controlling jako zadanie kierownicze, mające bezpośredni związek z procesami planowania i kontroli oraz systemem przetwarzania informacji, może prowadzić do analogii pomiędzy pojęciem controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem,
- brakuje wyraźnych różnic między przypisaniem controllingowi określonej funkcji lub uznaniem go za stanowisko,
- kontrowersyjne jest przyznawanie controllingowi funkcji kierowniczej w aspekcie uznawania go przez wielu praktyków i naukowców za narzędzie wspomagające kierowanie przedsiębiorstwem,
- brakuje jednoznacznej odpowiedzi, czy controlling powinien bezpośrednio, czy tylko pośrednio wpływać na merytoryczne formułowanie planów i procesów planowania.

Tymczasem H. Siegwart, definiując controlling, prezentuje go w dwóch aspektach<sup>10</sup>:

- instytucjonalnym - jako kompleks zadań wobec jednostki organizacyjnej controllingu, powiązanych z zadaniami pracownika zatrudnionego na stanowisku controllera w dziale controllingu,
- funkcjonalnym, przypisując mu rolę i funkcję kierowniczą. W ujęciu tym można wyróżnić dwie koncepcje: koncepcję kierowania zespołem opierającą się na planowaniu, informowaniu, organizowaniu i kontroli, prowadzącą do przygotowania propozycji celów dla pracowników, analizie odchyleń i opracowaniu wskazań co do dalszej realizacji powierzonych zadań, a także koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem, której głównym zdaniem jest zapewnienie przedsiębiorstwu ciągłości funkcjonowania w zmiennych warunkach otoczenia, co można uzyskać poprzez osiągnięcie zysku.

Podobnie jest przedstawiana idea controllingu przez E. Mayera oraz R. Manna, którzy uznają controlling za proces sterowania ukierunkowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość<sup>11</sup>. W takim znaczeniu controlling zakłada stosowanie planowania opartego na sprzężeniu oraz zasady powiązania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa. Zadaniem controllingu jest zapewnienie długiego okresu funkcjonowania przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności zatrudnienia. Wymienione zadania wymagają koordynacji systemu zarządzania, którą uzyska się dzięki tworzeniu właściwych struktur wewnętrznych w przedsiębiorstwie oraz zintegrowaniu celów z planowaniem i systemem informacyjnym.

Problem dotyczący koordynacji zawiera się również w koncepcji controllingu zaprezentowanej przez P. Horwatha (rys. 1). Controlling jest według niego ściśle powiązany z systemem zarządzania i należy go traktować jako

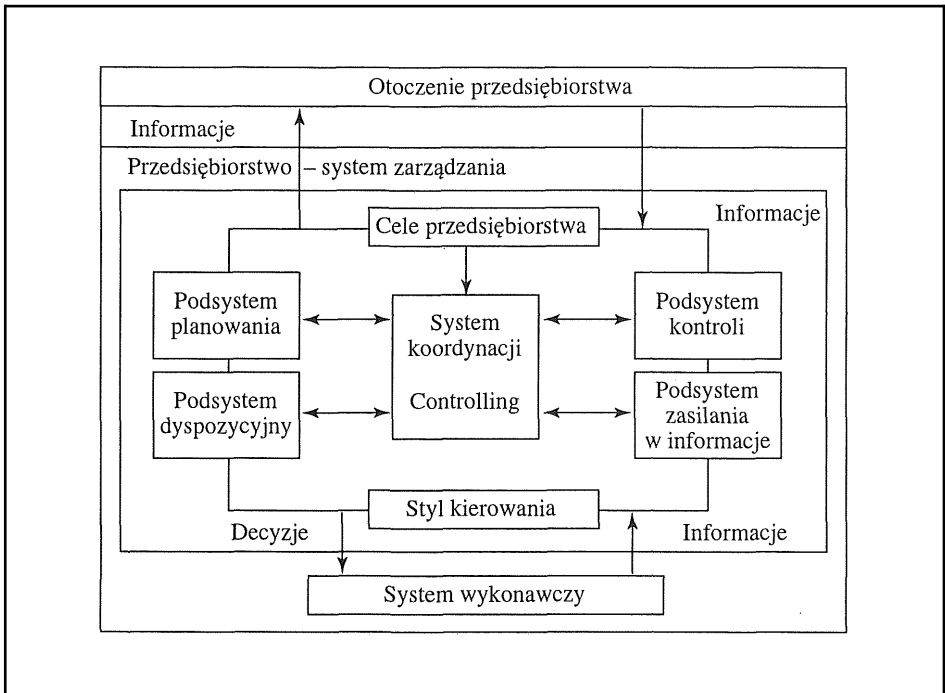
<sup>10</sup> H. Bloch, *Materiały do ćwiczeń na 1 stopień programu kształcenia controllerów*, Profit System, Katowice 1997, s. 1-4.

<sup>11</sup> M.E. Mayer, R. Mann, *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992, s. 9.

substytut zarządzania, wspomagający adaptację całego systemu, tworząc i koordynując planowanie oraz kontrolę<sup>12</sup>. Podstawą controllingu jest sprawnie funkcjonujący system informacyjny, zapewniający przepływ informacji do kierownictwa i pracowników odpowiedzialnych za poszczególne szczeble funkcjonowania firmy. Według P. Horwatha koordynacja ma postać<sup>13</sup>:

- koordynacji tworzącej, która sprowadza się do przygotowania oraz wdrożenia w przedsiębiorstwie systemu planistyczno-kontrolnego oraz systemu zaopatrzenia w informacje, jak również powiązań między tymi systemami,

- koordynacji sprzęgającej, która prowadzi do wzajemnej spójności systemu planistyczno-kontrolnego oraz systemu zaopatrzenia w informacje. Koordynacja ta służy także bieżącemu dopasowywaniu się obu tych systemów, które znajdują się pod stałym wpływem zewnętrznego otoczenia przedsiębiorstwa.



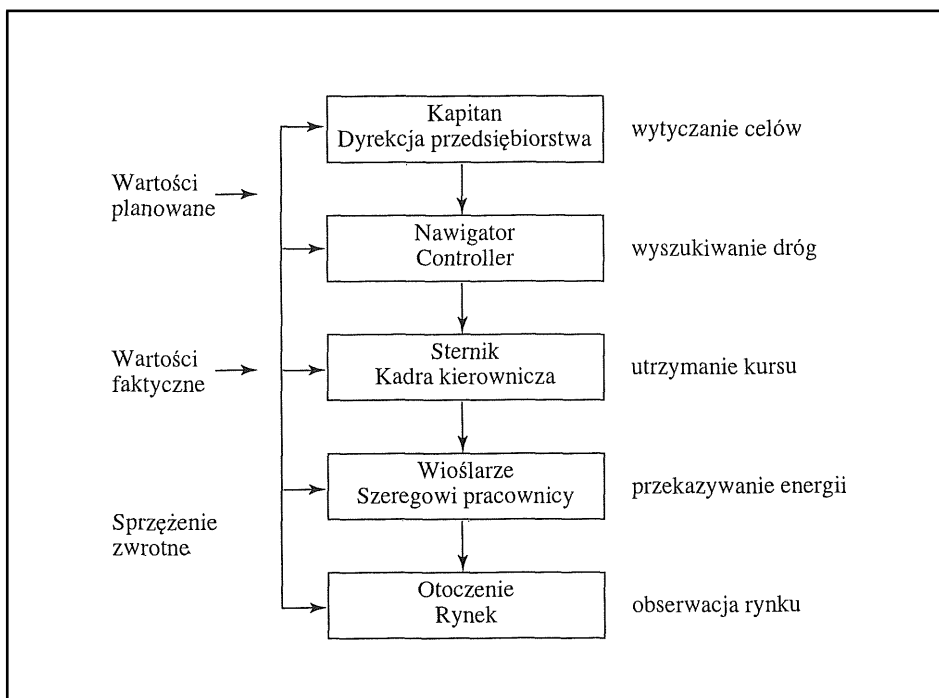
Rys. 1. System controllingu

Źródło: J. Goliszewski, *Controlling - system koordynacji przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 8-9, s. 17.

<sup>12</sup> P. Horwath, *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1992, s.163.

<sup>13</sup> R. Major, *op. cit.*, s. 13.

H. Vollmuth przedstawia controlling jako system cybernetyczny, którego zadaniem jest sterowanie i poszukiwanie najkrótszej drogi do uzyskania zysku, co obrazowo zaprezentowano na rys. 2. Zadaniem controllera jest wyszukiwanie drogi do osiągnięcia wytyczonego celu poprzez porównanie założeń ze stanem faktycznym. Wyszukiwanie drogi wymaga opracowania programów działań, które zostaną przekazane osobom podejmującym określone decyzje. Istniejące sprzężenie zwrotne ma służyć nie tylko kontrolowaniu postulowanych celów, ale musi też stanowić podstawę oczekiwanego rozwoju przedsiębiorstwa w przyszłości.



Rys. 2. Controlling jako system cybernetyczny

Źródło: H.J. Vollmuth, *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1996, s. 21.

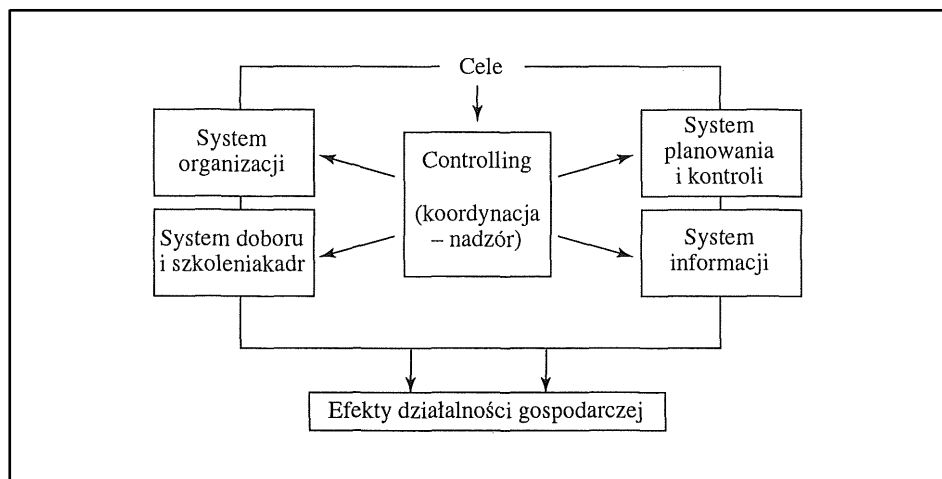
Według International Dictionary of Management controlling to proces mierzenia i oceny aktualnego stanu firmy w związku z ustalonymi celami, planami, standardami i budżetami oraz przeprowadzania działań korekcyjnych<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> A. Stabryła, *Podstawy zarządzania firmą*, PWN, Warszawa-Kraków 1995, s. 105.



Spośród wielu określeń pojęcia controllingu, zamieszczonych w literaturze przedmiotu, na szczególną uwagę zasługuje formuła stworzona przez J. Webera. Sformułowana przez niego definicja obejmuje trzy części<sup>15</sup>:

- funkcję controllingu. Controlling jest podsystemem zarządzania przedsiębiorstwem, częściowo przejmującym, a częściowo wspomagającym procesy planowania, sterowania oraz kontrolowania, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu. Podsystemy wchodzące w skład ogólnego systemu zarządzania przedsiębiorstwem, tj. podsystem celów, organizacyjny, zarządzania personelem, informacyjny, planowania i kontroli ulegały wyraźnemu rozwojowi w okresie zwiększania specjalizacji zadań stawianych przed przedsiębiorstwem. Doprowadziło to w wielu wypadkach do usamodzielnienia się tych podsystemów oraz do autonomizacji spełnianych przez nie funkcji, które nie zawsze były zbieżne z głównym celem przedsiębiorstwa. Sytuacja ta uniemożliwiała sprawne i efektywne działanie przedsiębiorstwa. Stąd J. Weber uznał, że podstawowymi funkcjami controllingu są koordynacja i nadzór w odniesieniu do poszczególnych zadań i procesów w przedsiębiorstwie oraz doradztwo w stosunku do kierownictwa firmy. Wspieranie kierownictwa przedsiębiorstwa dokonuje się zatem poprzez koordynację systemu zarządzania oraz spełnianie funkcji inspiratorsko-doradczych bezpośrednio w stosunku do kierownictwa. Usytuowanie controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem zaprezentowano na rys. 3;



Rys. 3. Miejsce controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem

Źródło: K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994, nr 3, s. 9.

<sup>15</sup> J. Weber, *Einführung in das Controlling*, Poeschel Verlag, Stuttgart 1990, s. 25, cyt. za: W. Knop, K. Sawicki, *op. cit.*, s. 125.

- realizację funkcji. Zadania controllingu mogą być w praktyce realizowane poprzez wydzieloną komórkę organizacyjną lub przez stanowisko controllera. W małych przedsiębiorstwach wyodrębnienie takie wydaje się często niepotrzebne i ekonomicznie nieuzasadnione;

- obszar objęty controllingiem. Zależy on od tego, czy dotyczy części operacyjnej controllingu, czy też jego części strategicznej.

Zaprezentowane powyżej pojęcie controllingu odnosi się do zarządzania, planowania, kontroli i informacji dla potrzeb sterowania przedsiębiorstwem. Controlling wykorzystuje w znacznym stopniu dorobek metodologii ujęcia systemowego, wzbogacając go o nowe zasady wprowadzane przez nowatorskie koncepcje zarządzania. Nie odnosząc się do kwestii metodologicznych, można stwierdzić, że niezależnie od różnic w strukturze celów cząstkowych systemów zarządzania mają one zbieżny cel główny, który dąży do zapewnienia przedsiębiorstwu przyszłości. Stąd warunkiem przetrwania i dalszego istnienia przedsiębiorstwa jest jego<sup>16</sup>:

- aktywność jako zdolność do intensywnego działania, podejmowania decyzji i czynnego udziału,

- gospodarność jako umiejętne i oszczędne gospodarowanie oraz racjonalne zarządzanie,

- ożywienie jako żywotność, intensywność i pobudzanie energii,

- rozwój jako proces przeobrażeń perspektywicznych,

- dochodowość zależna od wyżej wymienionych czynników.

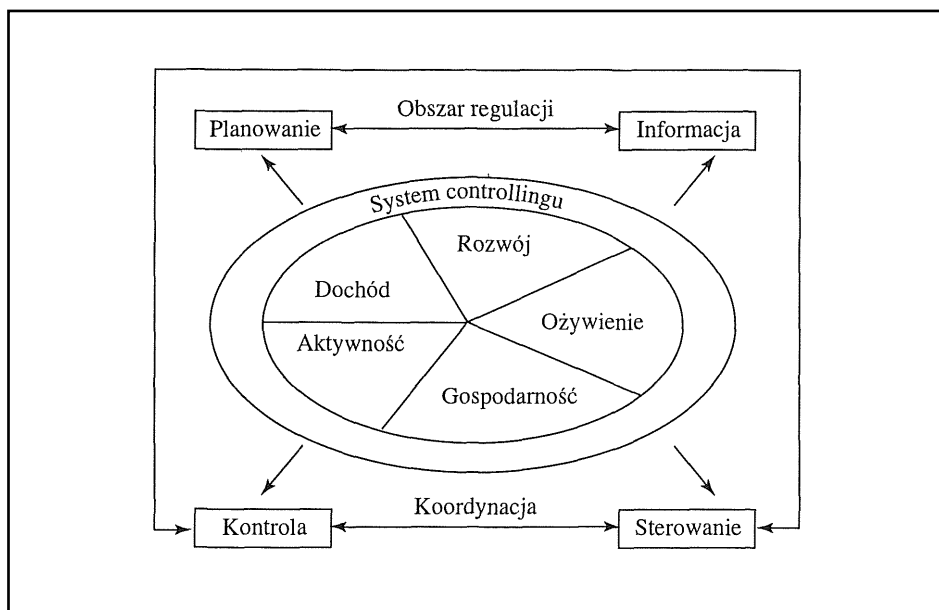
Składniki te są koniecznymi, a zarazem wystarczającymi warunkami umożliwiającymi przedsiębiorstwu przetrwanie na rynku. Controlling ma za zadanie znaleźć drogę zapewniającą przedsiębiorstwu istnienie lub może zostać przekształcony w tę drogę. Elementy controllingu, wchodząc w określone wzajemne dynamiczne relacje, wiążą je z drogą przedsiębiorstwa (rys. 4). Controlling oznacza sterowanie lub regulowanie i jego wprowadzenie jest możliwe tylko wtedy, gdy wcześniej miało miejsce planowanie oraz jeżeli zostały zdefiniowane cele przedsiębiorstwa.

Zastosowanie w przedsiębiorstwie idei controllingu wymusza konieczność stosowania elastycznego procesu sterowania, który jest ukierunkowany na przygotowanie informacji koniecznych do podejmowania określonych decyzji. Układ elementów controllingu i ich powiązanie jest uzależnione od rodzaju problemów decyzyjnych. Realizacja koncepcji controllingu w zachodnich przedsiębiorstwach była przyczyną wypracowania nowych technik wspomagania procesu decyzyjnego, metod działania oraz podkreślenia znaczenia rachunkowości. Wypełnienie zadań stawianych controllingowi wymusza konieczność stworzenia systemu informacyjnego, umożliwiającego decyden-  
tom dysponowanie niezbędnymi i rzetelnymi informacjami.

---

<sup>16</sup> S. Olech, *Nowe metody zarządzania. Zarys idei controllingu*, „Przegląd Organizacji” 1991, nr 8, s. 28.

Controlling w znaczeniu praktyki zarządzania jest rozumiany jako zespół funkcji, które spełniane są zarówno przez controllera, jak i kierowników różnych szczebli organizacyjnych. Podstawą tych funkcji jest wyznaczenie strategicznych i operacyjnych celów przedsiębiorstwa, zbieranie i przetwarzanie informacji, służącej pomocą przy podejmowaniu określonych decyzji, przygotowanie materiałów wspomagających proces sterowania przedsiębiorstwem, bieżące prowadzenie kontroli uzyskiwanych wyników<sup>17</sup>. Na podstawie przedstawionych definicji podano różne znaczenia terminu controlling (tabela 2).



Rys. 4. Idea controllingu

Źródło: K. Czubakowska, *Rola informacji w systemie controllingu*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 1994, nr 690, s. 37.

Z omówionych definicji wynika, że większość z nich eksponuje dążenie controllingu do zapewnienia realizacji celów przedsiębiorstwa dzięki wykorzystaniu odpowiednich systemów planowania, kontroli i zasilania w informacje. Dominujące znaczenie przypisuje się koordynacji oraz sterowaniu. W takim rozumieniu controlling stanowi zintegrowane funkcje zarządzania, które opierają się na grupie właściwie dobranych instrumentów wspomagających podejmowanie działań służących realizacji wyznaczonych celów. Dobrze funkcjonujący system controllingu steruje przedsiębiorstwem na zasadzie

<sup>17</sup> Z. Sekuła, *op. cit.*, s. 68.

samoregulacji, przyczyniając się do obniżki kosztów i poprawy wyników ekonomiczno-finansowych przedsiębiorstwa. Aby jednak możliwe było stworzenie takiego systemu, konieczne jest uwzględnienie na etapie jego budowy założeń, określających jego główne cechy, takie jak: ukierunkowanie na cele, na przyszłość, na wąskie gardła, na rynek oraz na klienta.

Tabela 2. Pojęcie controllingu

| Znaczenie  | Interpretacja  |
|--|--|
| Epistemologiczne<br>Filozofia oraz<br>metoda zarządzania | Kierowanie, sterowanie, regulacja procesów<br>Polega na stawianiu jasno określonych celów, określeniu ścieżek do ich osiągnięcia, ścisłym nadzorze ich realizacji. Wyposaża kierowników oraz ich podwładnych w narzędzia umożliwiające podejmowanie właściwych decyzji |
| Dziedzina nauk<br>zarządzania                            | Uwzględniająca wykonywanie funkcji koordynacji procesów planowania, kontroli oraz zasilania w informacje, co umożliwia sterowanie przedsiębiorstwem z punktu widzenia wyznaczonych celów   |
| Zarządzania. Sub-<br>system zarządzania                  | Zajmujący się koordynowaniem planowania, kontroli oraz zasilania w informacje, co pozwala na sterowanie systemem zarządzania odpowiednio do wytyczonych celów  |
| Metoda kierowania  | Nowoczesna metoda kierowania polegająca na tworzeniu i modyfikowaniu systemu planowania, budowie wskaźników i mierników oceny oraz przygotowaniu informacji do podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie  |
| Proces zarządzania                                       | Obejmujący następujące etapy: pomiar wielkości ekonomicznych, za pomocą których ocenia się poziom realizacji zakładanych celów, identyfikacja przyczyn odchylenia od wyznaczonego celu, korygowanie złej lub wykorzystanie korzystnej tendencji                        |
| System sterowania  | Za pomocą wyniku   |
| System wspomaganie                                       | W procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem przez koordynację planowania i kontroli oraz zabezpieczenie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji  |
| Działania  | Spójne i harmonijne działanie poszczególnych sfer przedsiębiorstwa oraz dążenie do optymalizacji wyników przez odpowiednie przystosowanie systemów informacji i kontroli   |

Źródło: Z. Sekuła, *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3, s. 67.

Praktyka gospodarcza dowodzi, że sukces na rynku odnoszą głównie te przedsiębiorstwa, które mają jasno sprecyzowane cele, a ponadto są w stanie zainteresować własnych pracowników ich realizacją. Dotyczy to planowania i sterowania celami, które sprzyjają zarówno długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa, jak i dążeniu do realizacji celów krótkookresowych. Przy wdrażaniu systemu controllingu ważne jest właściwe dobranie stylu kierowania, który powinien odciążać naczelną dyrekcję przedsiębiorstwa od bieżącej regulacji działań i procesów. Stąd rozsądnym systemem wydaje się kierowanie przez

motywację, które jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia w przedsiębiorstwie zarządzania przez cele. Wynika to z potrzeby stworzenia w przedsiębiorstwie ściśle określonych wskaźników ilościowych na każdym szczeblu realizacji założonych celów. Ważne jest, aby przy ustalaniu celów obecni byli kierownicy danych jednostek organizacyjnych oraz ich podwładni, gdyż jest to jeden z warunków powodzenia procesu wdrożenia controllingu. W tak zorganizowanym przedsiębiorstwie realizacja celów określonego pracownika przyczynia się do osiągnięcia celów kierownika. Z kolei każdy kierownik powinien przyczynić się do realizacji celów kierownictwa wyższego szczebla i przedsiębiorstwa jako całości<sup>18</sup>.

W przedsiębiorstwie nastawionym na realizację założonych celów, wyniki ekonomiczne uzyskiwane na poszczególnych jego szczeblach stają się konkretne i mierzalne. Umożliwia to menedżerom stworzenie odpowiednich procedur określających konkretne czynności i wprowadzenie instrukcji określających sposób ich wykonania. Działanie to prowadzi do powstania w przedsiębiorstwie harmonii, umożliwiającej równocześnie szybką, bieżącą ocenę całej firmy jak i poszczególnych jej jednostek organizacyjnych.

W controllingu nie wystarcza tylko szczegółowa informacja o przeszłości, niezbędne jest także opracowanie i wdrożenie nowych koncepcji, instrumentów i narzędzi dostarczających dokładnych informacji o przyszłym rozwoju przedsiębiorstwa. Dlatego jedną z istotniejszych cech charakteryzujących system controllingu jest występowanie w jego ramach dwojakiemu rodzaju sprzężeń:

- sprzężeń zwrotnych (*feed-back*) - jako regulacji pozwalającej na określenie odchyłeń w układzie plan-wykonanie oraz podjęcie odpowiednich działań korygujących i zapobiegających odstąpieniu od wytyczonego celu,

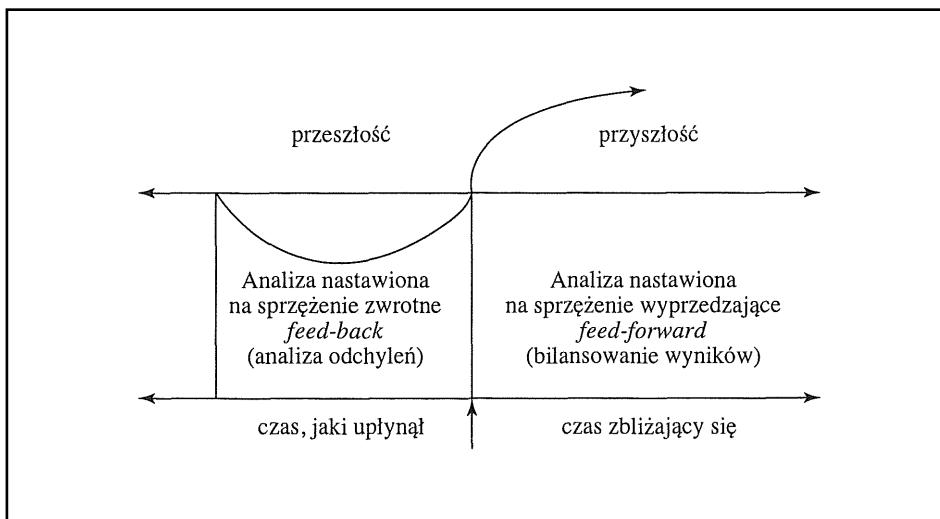
- sprzężeń wyprzedzających (*feed-forward*) - rozumianych jako sterowanie związane z wykorzystaniem wielkości prognozowanych oraz informacji o działaniach podejmowanych w przeszłości dla określenia jakiego rodzaju działania należy podejmować w przyszłości. W takim ujęciu controlling ukierunkowuje działalność przedsiębiorstwa na przyszłość. Controlling powinien stworzyć w przedsiębiorstwie system „wczesnego ostrzegania”, wyodrębniający sygnały pochodzące zarówno z otoczenia, jak i wnętrza firmy, które mogą mieć znaczący wpływ na przyszłość przedsiębiorstwa, a więc na możliwość osiągnięcia zakładanych celów (rys. 5).

Kolejną cechą systemu controllingu jest jego nastawienie na wyszukiwanie wąskich gardeł, czyli najsłabszych ogniw przedsiębiorstwa. Są to takie miejsca w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, które w konkretnej sytuacji jako pierwsze stwarzają trudności. Brak prac służących likwidowaniu wąskich gardeł może przyczynić się do niezrealizowania celu postawionego przed odpowiednią jednostką organizacyjną przedsiębiorstwa, a to w konsekwencji może doprowadzić do zahamowania jego rozwoju. Dlatego też działania controllingu powinny być ukierunkowane przede wszystkim na najbardziej krytyczne

<sup>18</sup> J.A.F. Stoner, C. Wankel, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1994, s. 125.

obszary przedsiębiorstwa, zwłaszcza te, w których posiadane zasoby są zbyt małe w stosunku do występującego zapotrzebowania. Pozwala to zapobiec rozproszeniu uwagi oraz sił, a równocześnie skoncentrować wysiłki menedżerów na najistotniejszych problemach przedsiębiorstwa.

Cechą sprawnie funkcjonującego systemu controllingu jest umiejętność przewidywania zachowania się rynku. Jeżeli przedsiębiorstwo we właściwym czasie rozpozna, w jakim kierunku rozwija się rynek, będzie mogło stale podnosić swoją zdolność konkurencyjną. Ważną cechą controllingu jest także szybkie informowanie decydentów przedsiębiorstwa o potrzebach zgłaszanych przez obecnych i potencjalnych klientów, co pozwala elastycznie dostosować się do ich wymagań. Tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo zaspokoi ich życzenia, może przetrwać na konkurencyjnym rynku i uzyskiwać satysfakcjonujące właściciela wyniki ekonomiczno-finansowe.



Rys. 5. Zależność między myśleniem opartym na sprzężeniu zwrotnym a wyprzedzającym

Źródło: opracowanie własne.

Reasumując należy podkreślić, że zaprezentowane w artykule poglądy dotyczące pojęcia controllingu wskazują, iż nie ma w literaturze przedmiotu jednoznacznej jego definicji, a równocześnie koncepcji całego systemu. Ta wieloznaczność pojęcia controllingu sprawia, że menedżerzy polskich przedsiębiorstw mają duże problemy ze zrozumieniem i praktyczną adaptacją controllingu do potrzeb własnego przedsiębiorstwa.

## Literatura

- Błoch H., *Materiały do ćwiczeń na I stopień programu kształcenia controllerów*, Profit System, Katowice 1997.
- Controle de Gestion - czyli francuski controlling*, oprac. B. Waclawik i L. Waclawik, „Przegląd Organizacji” 1993, nr 4.
- Czubakowska K., *Rola informacji w systemie controllingu*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 1994, nr 690.
- Goliszewski J., *Controlling - system koordynacji przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 8-9.
- Horwath P., *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1992.
- Knop W., Sawicki K., *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1995, nr 3.
- Major R., *Controlling*, Wydawnictwo Absolwent, Łódź 1999.
- Mayer M.E., Mann R., *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992.
- Myszą S., *Wkład controllingu dla podejmowania decyzji w zakresie kosztów i zysku w przedsiębiorstwie* [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie*, Materiały konferencyjne „Forum Młodych Pracowników Nauki”, KEiZF Wydziału Zarządzania AGH, Kraków, 25-26 IX 1997.
- Nahotko S., *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, OPO, Bydgoszcz 1997.
- Nesterak J., *Controlling as a Tool of Enterprise's Steering* [w:] *Ekonomikapodnikov a regionov - 1998*, Zbornik z medzinarodnej konferencie, Ekonomicka Univerzita v Bratislave - Podnikovohospodarska Fakulta v Kosiciach, Bardejovske Kupele, V 1998, Slovakia.
- Nesterak J., *Controlling in the Process of the Enterprise's Management* [w:] *Ekonomika firmem 1999*, Zbornik z medzinarodnej konferencie, Ekonomicka Univerzita v Bratislave - Podnikovohospodarska Fakulta v Kosiciach, Kosice, IX 1999, Slovakia.
- Nesterak J., *Problemy wdrazania kontrolingu w przedsiębiorstwie* [w:] *Restrukturyzacja a konkurencyjność przedsiębiorstw*, Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej - Zakopane 27-30 XI 1997 r., AE w Krakowie, TNOiK - Oddział w Krakowie, PAN - Oddział w Krakowie oraz Profesjonalna Szkoła Biznesu w Krakowie, Kraków 1997.
- Nesterak J., *Operating Controlling in the Polish Enterprise's* [w:] *Future of the Banking after the Year 2000 in the World and in the Czech Republic - V. Audit and Rating in the Banking Sector*, Proceedings from the International Conference, Silesian University Opava - School of Business Administration Karvina, Karvina 2000, Czech Republic.
- Nesterak J., *Organizacja controllingu w polskim przedsiębiorstwie* [w:] *Restrukturyzacja a konkurencyjność przedsiębiorstw*, Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej - Zakopane 7-10 XI 1998 r., AE w Krakowie, TNOiK - Oddział w Krakowie, PAN - Oddział w Krakowie oraz Profesjonalna Szkoła Biznesu w Krakowie, Kraków 1998.
- Nowak E., *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1996.
- Nowosielski S., *Podstawy controllingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1994.
- Olech S., *Nowe metody zarządzania. Zarys idei controllingu*, „Przegląd Organizacji” 1991, nr 8.
- Sekula Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3.
- Stabryla A., *Podstawy zarządzania firmą*, PWN, Warszawa-Kraków 1995.
- Steinmann H., Scherer A.G., *Strategiczny i operatywny controlling (propozycja metodycznego określenia pojęć)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996, nr 1.
- Stoner J.A.F., Wankel C., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1994.
- Vollmuth H.J., *Controlling, planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1996.

- Vollmuth H.J., *Controlling, Planowanie, kontrola, zarządzanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1993.
- Wierzbicki K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 1994, nr 3.
- Wierzbiński J., *Metody controllingu w praktyce polskich przedsiębiorstw*, „*Organizacja i Kierowanie*” 1998, nr 3.

## **An Outline of the Concept of Controlling**

In economic practice, controlling is increasingly used as a method of enterprise management. Observation of the Polish economy shows that the implementation of operational controlling procedures into Polish enterprises can improve the efficiency of operational management, thus leading to an improvement in economic and financial performance. However, the implementation of this system within an enterprise is not easy. One reason for this is the absence in economic literature of an unequivocal explanation as to the nature of controlling.

In the present article, the author presents the most common views found in economic literature regarding the essence of controlling. He also looks at the tasks put before controlling during its implementation within an enterprise.