

Piotr Bednarek

ISTOTA CONTROLLINGU W LITERATURZE POLSKIEJ I ZAGRANICZNEJ

1. Wstęp

Od początku lat dziewięćdziesiątych w polskiej literaturze i w środowisku praktyków zarządzania i rachunkowości przyjęło się używać słowa *controlling*. Pojęcie to wywodzi się z języka angielskiego i niemieckiego i jest w nich różnie definiowane.

W języku angielskim jest to rzeczownik utworzony od czasownika *to control*, który w dosłownym tłumaczeniu oznacza kontrolowanie. W ciągu ostatnich 50 lat termin ten otrzymał jeszcze inne znaczenia. W słownikach angielskojęzycznych określa się *controlling* jako: „proces oceny i korygowania działań w celu utrzymania organizacji na kursie”¹, „proces porównywania stanów planowanych i rzeczywistych, na który składa się ustalanie wzorców, ocena stopnia doskonałości wykonania, rozwiązywanie ujawnionych problemów”² czy „proces monitorowania i korygowania działań organizacji i jej członków, służący ukierunkowaniu ich na osiągnięcie ich celów”³. Z tych definicji można wnioskować, że chodzi o coś więcej niż tradycyjnie rozumianą kontrolę, a raczej, jak określają to L. Kurowski, E. Ruśkowski i H. Sochacka-Krysiak, o „zarządzanie z zaakcentowanym elementem nadzoru hierarchicznego, wynikającego z podziału i organizacji pracy w ramach układu strukturalnego kierowania zarówno przedsiębiorstwami, jak i instytucjami administracyjnymi oraz użyteczności publicznej” [10, s. 19]. Na proces ten składa się ustalanie planu działania, organizowanie systemu informacji o przebiegu działań rzeczywistych, porównywanie osiągniętych wyników z zamierzeniami oraz

¹ www.mhhe.com/business/busadmin/ferrell4e_glossary.mhtml, 2004.

² glencoe.com/sec/busadmin/marketing/dp/entre/gloss/shtml, 2004.

³ www.nelson.com/support/docs/iportal_application_server/3.0/iPAUsersGuide/html/glossary.html, 2004.

podejmowanie – na podstawie uzyskanych informacji – decyzji i bezpośrednich czynności wykonawczych [20, s. 27-28], cyt. za [10, s. 18]. Ponadto z terminem *controlling* bezpośrednio wiążą się słowa: *controller* i *controllership*. Pierwsze oznacza osobę w organizacji, która tradycyjnie była odpowiedzialna za zarządzanie kilkoma cyklami transakcji, monitorowanie aktywów i tworzenie sprawozdań finansowych [19, s. 6]. Współcześnie zakres zadań *controllera* istotnie się rozszerzył⁴. Drugie oznacza zakres zadań jaki realizuje *controller* w przedsiębiorstwie.

W języku niemieckim oraz w języku polskim nie istnieje jedna, zadowalająca definicja realna *controllingu*, w sposób jednoznaczny określająca jego istotę i niepowtarzalne cechy. Taki deficyt teoretyczny jest w środowisku naukowym źle oceniany, gdyż może prowadzić do chaosu pojęciowego [21, s. 17]. Trudność określenia definicji *controllingu* wynika ze specyfiki tego zjawiska. U. Bogdanowicz twierdzi, że składa się na to indywidualny, dynamiczny i holistyczny charakter *controllingu* [2, s. 45]. Istotnie, rola i obszary działań *controllingu* różnią się między sobą w różnych organizacjach i w różnych fazach jego rozwoju.

Zatem punktem wyjścia do podjęcia próby określenia istoty *controllingu*, stanowiącej cel niniejszej pracy, jest analiza jego historii i znaczenia etymologicznego. Następnie zestawione będą dotychczasowe próby określenia jego definicji realnej i nominalnej.

2. Historia i znaczenie etymologiczne *controllingu*

Słowo *controlling* zostało rozpowszechnione w Polsce na początku lat dwudziestych XX w., w okresie tworzenia gospodarki rynkowej, jest zatem pojęciem stosunkowo nowym. Wcześniej było już ono stosowane w Wielkiej Brytanii, w USA i w Niemczech, dlatego analizę jego znaczenia etymologicznego warto zacząć od historii jego rozwoju w tych państwach.

Terminu tego można się doszukać, zestawiając łacińskie *contra* i *rotulus*, z których następnie mogły powstać: w języku francuskim *contre – role* (oznaczające drugi spis przepływu pieniędzy i towarów prowadzony na potrzeby kontrolne), a w języku angielskim *contre – roullour* oraz później *controllour* (oznaczający zawód polegający na wykonywaniu kontroli). Już w XV wieku na dworze króla Anglii zatrudniony był *countrroller of accounts*, który spisywał przepływy pieniędzy i towarów. W XVI w. po raz pierwszy pojawiło się pojęcie *comptroller*, które najprawdopodobniej powstało w wyniku przejmowania tego słowa przez język angielski z francuskiego. W 1778 r. Kongres Stanów Zjednoczonych Ameryki zatwierdził utworzenie urzędu *comptrollera*, którego zadanie polegało na równoważeniu budżetu państwa. Od 1863 r. istniał *controller of the currency*, czyli szef amerykańskiego nadzoru bankowego, a od 1921 roku powstało stanowisko *comp-*

⁴ Więcej o nowych zadaniach *controllera* w dalszej części pracy.

troller general, które odpowiada stanowisku prezesa Najwyższej Izby Kontroli w Polsce. W tym czasie przyjęło się używać terminu *controller*⁵.

W sektorze przedsiębiorstw prywatnych pierwsze stanowisko controllera utworzono w Towarzystwie Kolei Żelaznej Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company w 1892 r. [9, s. 169], cyt. za [11, s. 12]. Zakres zadaniowy obejmował głównie gospodarkę finansami oraz częściowo rachunkowość.

W pierwszym etapie zinstytucjonalizowanego controllingu rozwoju jego korzenie sięgały sektora publicznego, a słabe rozprzestrzenianie się tej koncepcji w przedsiębiorstwach prywatnych najprawdopodobniej wynikały z wąskiego finansowego ukierunkowania tamtych czasów. Znacznie więcej do zrozumienia pojęcia *controllingu* powinna wnieść analiza jego późniejszego rozwoju w Stanach Zjednoczonych, w Niemczech oraz w Polsce.

Stany Zjednoczone

Przyczynami szybkiego rozprzestrzeniania się controllingu w Stanach Zjednoczonych od początku lat dwudziestych XX w. były różnorodne zmiany, które zaszły w przedsiębiorstwach oraz w ich otoczeniu w wyniku ożywienia gospodarki [9, s. 169], za [11, s. 12]. Znaczny wzrost i konsolidacja działalności gospodarczej przyczyniły się do powstania nowych problemów komunikacyjnych i koordynacyjnych w dużych przedsiębiorstwach. Ponadto rozwój nowych technologii doprowadził do wzrostu zapotrzebowania na kapitał, wzrostu kosztów stałych i mniejszej elastyczności przedsiębiorstw. Nadejście wielkiego światowego kryzysu nie tylko nie osłabiło znaczenia controllingu, ale je wzmocniło. Powstała potrzeba stosowania takich instrumentów sterowania, które pozwoliły na wyznaczenie klarownych celów i szybkie wprowadzenie zmian w słabych obszarach działalności firmy. Główna funkcja controllingu nie polegała już na kontroli, lecz na koordynacji.

Rosnące zainteresowanie controllingiem w USA przyczyniło się do utworzenia w 1931 r. *Controllers Institute of America*, który w 1962 r. został przemianowany na *Financial Executive Institute*, a 6 listopada 2000 r. stał się organizacją międzynarodową o nazwie *Financial Executives International*. Stowarzyszenie to jako pierwsze podjęło się zdefiniowania zakresu zadań realizowanych na stanowisku controllera (tzw. *controllership*). Wówczas zakres ten obejmował:

- planowanie,
- sporządzanie sprawozdań i ich interpretację,
- ocenę i doradztwo,
- kompetencje sterowania,
- przygotowanie sprawozdań dla instytucji państwowych,

⁵ J. Schmidberger [21, s. 18] przytacza prace innych autorów: H.J. Jackson, *The Growth of the Controllership Function*; H.F. Thornton, C. Charles, *Controllership in modern Management*; R. Bramseman, *Handbuch Controlling. Methoden und Techniken*.

- zabezpieczenie majątku przedsiębiorstwa,
- krzewienie gospodarności [1, s. 351-362].

Jednak zakres ten się zmieniał w miarę rozwoju przedsiębiorstw, wzrostu konkurencji, postępującej globalizacji oraz powstawania nowych technologii. Amerykańscy praktycy J. Roehl-Anderson i S. Bragg inaczej postrzegają wyzwania stojące przed osobą controllera i twierdzą, że zakres jego zadań znacznie się powiększył [19, s. 6]. Ich zdaniem, powiększa się rola współczesnej rachunkowości, na której w głównej mierze bazuje controlling. Do dodatkowych jej zadań można zaliczyć m.in. obszar transakcji barterowych, koordynację i konsolidację rachunkowości w spółkach córkach, przeliczenia walut. Ponadto zadaniem controllera powinna być bliższa współpraca z innymi działami, ciągła gotowość do służenia radą kierownictwu wyższego szczebla oraz dostosowywanie systemów tak, aby odpowiadały zmieniającym się potrzebom innych obszarów działalności przedsiębiorstwa.

W rezultacie większe wymagania stawia się przed osobą controllera. Do nich zalicza się: wysokie umiejętności interpersonalne i zarządcze, większy zakres wiedzy nie tylko z rachunkowości, ale również z systemów informatycznych, z audytu wewnętrznego i dotyczącej funkcji administracyjnych. Ponadto, jak już wspomniano wcześniej, obecnie zadania samej rachunkowości są bardziej złożone. Controller musi wiedzieć, do jakiego stopnia można powierzyć prowadzenie rachunkowości na zewnątrz i jak zarządzać w szybko rozwijającym się otoczeniu organizacji, musi także nadążać za zmieniającymi się regulacjami w dziedzinie rachunkowości.

J. Roehl-Anderson i S. Brag twierdzą, że konkretny zakres zadań controllera zależy od wielkości przedsiębiorstwa oraz od innych menedżerów, którzy mogą pełnić podobne funkcje w przedsiębiorstwie [19, s. 11]. W miarę wzrostu wielkości przedsiębiorstwa rola controllera staje się bardziej wąsko i precyzyjnie określona. Zakres jego obowiązków, choć podobny do tych, które pełnią główny księgowy, menedżer, kontroler, skarbnik czy sekretarz, wyróżnia się przede wszystkim większym zorientowaniem na kontrolę za pomocą rachunkowości, większymi obowiązkami kierowniczymi oraz tworzeniem dodatkowych informacji o charakterze statystyczno-finansowym. Ponadto controller oprócz funkcji kontroli pełni funkcje planowania, zaopatrywania w informacje i zarządzania, dlatego J. Roehl-Anderson i S. Brag uważają, że powinien być nazywany *chief accounting officer*.

Niemcy

Pierwsze próby podjęcia tematu controllingu w Niemczech w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych były różnie oceniane [21, s. 21]. W latach sześćdziesiątych controlling w Niemczech był stosowany przez spółki córki przedsiębiorstw amerykańskich. Natomiast w latach siedemdziesiątych rozpoczął się szybki rozwój tej koncepcji, trwający do dnia dzisiejszego. Już w 1974 r. zdaniem H. Henslera, komórki controllingu istniały w 90% niemieckich koncernów [10, s. 60-63]. W ko-

lejszych latach *controlling* rozprzestrzenił się także w małych i średnich przedsiębiorstwach oraz w branżach, w których nie był wcześniej znany. W latach osiemdziesiątych wielu badaczy wypowiadało się na temat zastosowania controllingu w administracji publicznej i organizacjach typu *non profit*.

Za przyczyny rozwoju controllingu w Republice Federalnej Niemiec uważa się, podobnie jak w Stanach Zjednoczonych, rozwój gospodarki, wzrost przedsiębiorstw i konkurencji oraz decentralizację zarządzania. Przemiany te zrodziły potrzebę koordynacji, lepszej komunikacji, silniejszych systemów planowania i skutecznych instrumentów kierowniczych. W praktyce oznaczało to rezygnację z uszczegóławiania planów na rzecz koordynacji procedury budżetowania oraz rozwój skutecznych systemów informacyjnych zarządzania [21, s. 22].

Polska

Controlling został rozpowszechniony w Polsce wraz ze wprowadzeniem zasad gospodarki rynkowej oraz dopuszczeniem na krajowy rynek zachodnich inwestorów. Komórki controllingu były tworzone w przedsiębiorstwach, które po procesie prywatyzacji poszukiwały nowych sposobów na zwiększenie efektywności działania. Controlling początkowo traktowany był jak moda czy też sposób na osiągnięcie lub utrzymanie przewagi konkurencyjnej. Wobec postępującej transformacji polskiej gospodarki, dążenia Polski do wstąpienia do Unii Europejskiej i stawienia czoła światowej konkurencji, przez wielu teoretyków i praktyków został jednak uznany za konieczność [12]. Od 1990 r. pojawiło się w Polsce wiele publikacji na temat controllingu: oprócz pozycji poświęconych istocie controllingu, jego instrumentom oraz obszarom zastosowania, również wyniki badań związanych z wdrażaniem controllingu w przedsiębiorstwach.

Na podstawie przedstawionego zarysu historii controllingu można wywnioskować, że istotą niniejszych rozważań jest pewien stworzony w praktyce sposób postępowania, stanowiący reakcję na dokonujące się w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu przemiany. Ze względu na indywidualny charakter i różne warunki zewnętrzne działalności organizacji, sposoby reagowania na pojawiające się problemy również miały zróżnicowany charakter. W tej sytuacji trudno mówić o jednolitej koncepcji controllingu. Zdanie to podziela K. Czubakowska, twierdząc, że: „w praktyce przedsiębiorstw amerykańskich funkcja controllingu sprowadza się do opracowywania koncepcji kompleksowych i strukturalnych zmian, które doprowadziłyby do wzrostu efektywności i optymalizacji produkcji oraz umożliwiłyby przedsiębiorstwu szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu i ich antycypację” [8], cyt. za [15, s. 14].

3. Definicja realna i nominalna controllingu

Wielu znawców tematyki controllingu podziela ten pogląd i wyjaśnia pojęcie controllingu za pomocą definicji nominalnej. Najczęściej określa ona relację *con-*

trollingu i kontroli. A.W. Steiss wskazuje, że pierwsze definicje kontroli jako funkcji zarządzania, sformułowane przez H. Fayola, podkreślają znaczenie podejmowania działań korygujących w sytuacji ujawnienia błędów lub pojawienia się odchyleń od wyznaczeń [22, s. 1].

Niektórzy autorzy ściśle wiążą kontrolę, budżetowanie i rachunkowość. R. Mockler definiuje kontrolę jako: „systematyczny wysiłek ustalania standardów wykonania zgodnych z wyznaczonymi w planach celami, projektowania systemów informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywania stanów rzeczywistych z ustalonymi stanami obowiązującymi, ustalania odchyleń i oceniania ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich działań, które zapewnią, że wszystkie zasoby organizacji są wykorzystywane w sposób możliwie najbardziej skuteczny i efektywny do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa”. Ponadto R. Mockler twierdzi, że ustalenie standardów jest decydującym aspektem kontroli. Im bardziej te standardy są realistyczne, tym większe znaczenie będą miały wyciągnięte wnioski i porównania wyznaczeń z wykonaniem. Zdaniem R. Mocklera, kontrola powinna nie tylko ostrzegać decydentów o odchyleniach od planu i o wielkości tych odchyleń, ale może również dostarczać narzędzi, które pomogą ustalać, czy organizacja zmierza do wyznaczonych celów.

Według A.W. Steissa, kontrola składa się z czterech wzajemnie powiązanych działań. Po pierwsze, organizacja ustala zestaw wyznaczeń, w stosunku do którego będą mierzone odchylenia. Po drugie, tworzy się urządzenia, które pozwolą monitorować osiągnięcia poszczególnych pracowników, wykonanie programów czy funkcjonowanie całego systemu. Po trzecie, otrzymane wyniki obserwacji muszą być porównane z wyznaczeniami. Ostatecznie istotne odchylenia powinny zostać skorygowane poprzez odpowiednie działania (przez tzw. aktywatory). Czynności korygujące mogą polegać na próbie dostosowania stanu rzeczywistego wykonania do planów lub na zmianie planów tak, aby bardziej odzwierciedlały stan rzeczywisty.

Takie rozumienie kontroli kłóci się z tradycyjną definicją zaproponowaną przez L. Kurowskiego, E. Ruśkowskiego i H. Sochacką-Krysiak, mówiącą, że kontrola jest swoistą działalnością, na którą składają się następujące rodzaje czynności: „ustalenie stanu obowiązującego, ustalenie stanu rzeczywistego, porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami” [10, s. 16]. Na tej podstawie widać, że w krajach anglosaskich kontrola (*control*) przez niektórych autorów jest szeroko rozumiana i nie może być tłumaczona na język polski jako tradycyjna kontrola, lecz raczej *controlling*.

We współczesnych dyskusjach o kontroli i *controllingu* szerokie zastosowanie znalazła terminologia teorii systemów. Przykładowo R. Albanese omawia różnice pomiędzy zamkniętymi procesami kontroli a otwartymi procesami kontroli. Sugeruje on, że większość kontroli, z którymi stykają się menedżerowie, są to procesy otwarte, a więc wymagają ludzkiej interwencji, aby osiągnąć cele. M. Gannon idee

sprzężeń zwrotnych i wyprzedzających przeciwstawia kontroli, twierdząc, że kontrole oparte na sprzężeniach zwrotnych są częstsze, gdyż systemy sprzężeń wyprzedzających są trudniejsze do stworzenia [22, s. 4-5].

Literatura z dziedziny zarządzania wskazuje, że koncepcja kontroli jest znacznie szersza niż system kontroli finansowej. Kontrola jako proces (funkcja zarządzania) wykorzystuje różne narzędzia kontroli, nie tylko finansowe i rachunkowość. Niefinansowe metody kontroli są projektowane, aby monitorować krytyczne działania w programowanych obszarach działalności – dotyczące wydajności, oszczędności, skuteczności działania.

Wielu badaczy próbowało określić definicję realną controllingu. Szczególny wkład w tej materii wnieśli niemieccy uczeni. Poglądy na istotę controllingu można sklasyfikować w trzech podstawowych grupach:

- 1) koncepcja controllingu zorientowanego na informację,
- 2) koncepcja controllingu zorientowanego na planowanie i kontrolę,
- 3) koncepcja controllingu zorientowanego na kompleksowe systemy zarządzania.

Ponadto pod koniec lat dziewięćdziesiątych został stworzony model integrujący powyższe tradycyjne definicje, nazwany przez J. Webera i U. Schaeffera koncepcją zorientowaną na racjonalizację. W ten sposób proponują oni nowy sposób spojrzenia na controlling jako na koncepcję, która zapewnia racjonalność kierowania w organizacji. Racjonalność ta jest rozumiana jako racjonalność celów, które mierzy się, określając wydajne zużycie środków na założony cel. Cel racjonalności jest sam środkiem do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa. Natomiast deficyt racjonalności powstaje w skutek braku chęci lub możliwości. Kontrola racjonalności zarządzania polega tutaj na podejmowaniu działań przyczyniających się do zwiększenia pewności, że działania kierownictwa są zgodne z relacją środek–cel.

4. Podsumowanie

Analizując historię i znaczenie etymologiczne controllingu, zauważa się, że jest to pojęcie od dawna stosowane w świecie, ale w Polsce stosunkowo nowe. Dodatkowo trudność w sformułowaniu jego definicji realnej powoduje, że dla każdego znaczy ono trochę coś innego, i sytuacja ta sprawia wrażenie istnienia chaosu pojęciowego. Dotychczas powstałe określenia znajdują swoich zwolenników, ale nie istnieje ogólny konsens co do jednego sformułowania. Być może jest na to jeszcze za wcześnie, a sytuacja zmieni się *in statu nascendi*.

Literatura

- [1] Agthe K., *Controller*, [w:] red. E. Grochla, *Handwörterbuch der Organisation*, Peschel Verlag, Stuttgart 1973, s. 351-362.
- [2] Bogdanowicz U., *Definicja controllingu w literaturze polskiej i zagranicznej*, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, Prace Naukowe AE nr 987, Wrocław 2003.

-
- [3] Brzezina W., *Controlling sensu largo i sensu stricto*, [w:] „Rachunkowość a controlling”, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE nr 947, Wrocław 2002.
 - [4] Chachuła D., *Controlling w warunkach polskich. Instrumenty i zastosowanie*, [w:] *III Ogólnopolskie seminarium doktorskie rachunkowości i finansów*, Wyższa Szkoła Finansów i Rachunkowości, Sopot 2003.
 - [5] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Wydawnictwo Naukowe PWE, Warszawa 2004.
 - [6] Deyhle A., Olech S., *Controlling w przedsiębiorstwie*, ODITK, Gdańsk 1992.
 - [7] Goliszewski J., *Controlling operacyjny*, „Przegląd Organizacji” 1991, nr 8.
 - [8] Goliszewski J., *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 8-9.
 - [9] Hahn D., *Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung – Controllingkonzepte*, Gabler Wirtschaft, Wiesbaden 1994.
 - [10] Hensler H., *Der Januskopf muss weg!*, „Wirtschaftswoche”, Gabler, Wiesbaden 1974 nr 38.
 - [11] Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
 - [12] Markowski P., *Controlling podatkowy w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa*, praca doktorska, AE, Wrocław 2003.
 - [13] Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Semper, Warszawa 2004.
 - [14] Mockler R., *The Management Control Process*, Appleton-Century-Crofts, New York 1972.
 - [15] Nowosielski S., *Podstawy kontrolingu w zarządzaniu produkcją*, AE, Wrocław 1994.
 - [16] *Podstawy Controllingu*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 1996.
 - [17] *Rachunkowość. System informacyjny controllingu*, red. E. Nowak, ARMO-TWIG, Wrocław 1993.
 - [18] *Rachunkowość a controlling. Controlling obszarów działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE nr 902, Wrocław 2001.
 - [19] *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Wrocław 1996.
 - [20] Roehl-Anderson J.M., Bragg S.M., *Controllership. The Work of the Managerial Accountant*, Hoboken 2004.
 - [21] Rose T.G., *Higher Control In Management*, London 1963.
 - [22] Schmidberger J., *Controlling für öffentliche Verwaltungen*, Gabler, Wiesbaden 1993.
 - [23] Steiss A.W., *Management Control in Government*, Lexington, Massachusetts, Toronto 1982.

DEFINITION OF CONTROLLING IN POLISH AND FOREIGN LITERATURE

Summary

This paper is an effort to formulate the definition of controlling. It starts with some simple explanations of the word. Then it focuses on its historic and etymologic meaning in four countries: the United States of America, Great Britain, Germany, and Poland. Based on that, the author concludes that controlling is rather a way of dealing with the specific problems, that were faced by specially big companies and other organizations in the last century. Finally some current efforts to formulate the real definition of the term were presented.

Dr Piotr Bednarek jest asystentem w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej na Wydziale Zarządzania i Informatyki.