

Monika Foremna-Pilarska

Politechnika Koszalińska

TEORETYCZNE PROBLEMY CONTROLLINGU – DEFINICJA

1. Wstęp

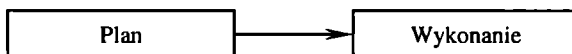
Controlling jako nowa dyscyplina naukowa pojawił się na przełomie XIX i XX wieku. Mimo upływu stu lat nadal brak jest jego jednoznacznej definicji. W literaturze ekonomicznej trwa polemika przedstawicieli nauki i praktyki nad istotą i znaczeniem controllingu.

Analiza literatury fachowej wykazuje jak bardzo rozbieżne bywają definicje controllingu. Z jednej strony bywa on utożsamiany z filozofią, ideą zarządzania, z drugiej zaś sprowadzany jest do pragmatycznego ujęcia typu „plan – wykonanie”, czyli czystej analizy przyczynowo-skutkowej. Współczesny controlling przestał być utożsamiany tylko z kontrolą. Identyfikowany jest z rachunkowością zarządczą, a nawet określany jest jako koncepcja „realizująca” wszystkie funkcje zarządzania.

Najobszerniej controlling opisany został w literaturze niemieckiej. Wynika to z tego, iż na gruncie europejskim controlling rozwija się szczególnie w Niemczech. Jednocześnie nawet wśród autorów z tego kraju przypisuje się mu odmienne zadania i znaczenie.

2. Przegląd definicji controllingu

R. Mann i E. Mayer, wyjaśniając ideę controllingu, piszą: „controlling polega na tym, że osoby zajmujące się nim dokonują na bieżąco analizy porównawczej typu plan-wykonanie i sterują w taki sposób procesami w firmie, ażeby nie dopuścić do popełniania błędów i wystąpienia odchyłeń, zarówno w czasie teraźniejszym, jak i w przyszłości” [10, s. 5]. Jest to jeden z tych głosów, który controlling sprowadza do prostych, wręcz technicznych czynności następujących po sobie, a mających na celu eliminację możliwych bądź już zaistniałych błędów. Wyrażony jest współzależnością:



H.J. Vollmuth rozszerza definicję controllingu o element zarządzania, pisząc, że: „controlling to ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dykcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji” [19, s. 15]. Autor, pisząc o controllingu, nawiązuje do jego bezpośredniej spójności z kierowaniem w jednostce i traktuje go jako instrument umożliwiający sprawniejsze zarządzanie.

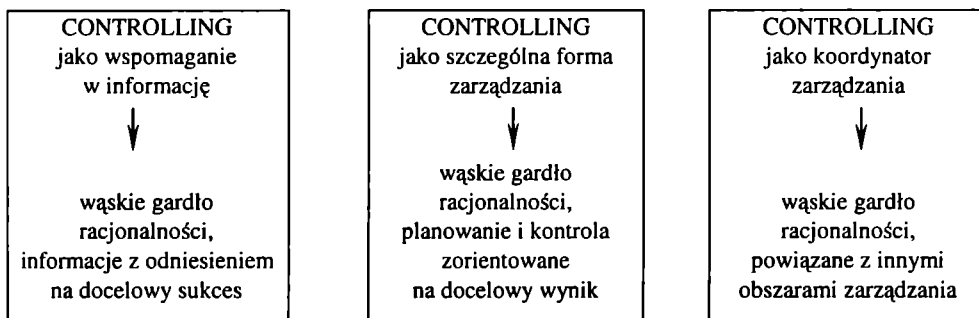
J. Graßhoff prezentuje pogląd, iż: „funkcja controllingu realizuje się w koordynacji systemu zarządzania przez zabezpieczenie wykonania celów oraz poprzez system planowania, kontroli i informacji” [6, s. 79].

Według P. Horvatha controlling to podsystem zarządzania mający na celu zorientowaną na wynik finansowy, koordynację całego systemu. „Controlling jako część składowa systemu zarządzania przedsiębiorstwa jest pełną koordynacją zorientowaną na osiągnięcie założonego celu” [7, s. 111]. Podobny pogląd przedstawia wspomniany J. Graßhoff, kładący nacisk na potrzeby jednostki gospodarczej, które realizowane są za pomocą controllingu. Potrzebami tymi są według wspomnianych autorów: system planowania i kontroli oraz niezbędny dopływ informacji.

J. Weber [21, s. 152-155] wyróżnił trzy grupy poglądów na temat controllingu, które zilustrował w sposób przedstawiony na rys. 1.

W pierwszej grupie poglądów controllingowi przypisuje się funkcję wspomagania informacjami. W drugiej grupie przeważają poglądy, iż controlling stanowi dziedzinę zarządzania jednostką gospodarczą, z nastawieniem na osiąganie stosownego wyniku. W trzeciej grupie poglądów controlling postrzegany jest jako koordynacja różnych podsystemów zarządzania jednostką.

Przytoczone poglądy autorów niemieckich różnią się od siebie, gdyż o ile J. Graßhoff uważa, że controlling jest realizowany przy udziale systemu zarządzania, o tyle H.J. Vollmuth stawia controlling ponad zarządzaniem, nazywając go ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania.



Rys. 1. Perspektywa spojrzenia na controlling

Źródło: opracowanie na podstawie [21, s. 152].

Tabela 1 podsumowuje zaprezentowane poglądy autorów niemieckich. Należy jednak podkreślić, iż zawarte w niej zdania stanowią wybrane części definicji.

Tabela 1. Istota definicji controllingu

Autor	Reprezentowany pogląd
R. Mann E. Mayer	Controlling zajmuje się bieżącą analizą porównawczą typu plan– –wykonanie
H. J. Vollmuth	Controlling wspiera w podejmowaniu decyzji dyrekcję przedsiębiorstw i pracowników zarządu
J. Graßhoff	Controlling zabezpiecza wykonanie wytyczonych celów
P. Horvath	Controlling koordynuje i wspomaga osiągnięcie założonego celu

Źródło: opracowanie własne.

Dla poszerzenia wiedzy na temat różnej interpretacji istoty controllingu wykorzystano pogląd prezentowany w literaturze francuskiej, iż: „controlling zajmuje się koordynacją procesów planowania, kierowania i kontroli oraz zasilaniem w informacje. Jest to więc sterowanie działalnością przedsiębiorstwa, zorientowane na wyznaczone cele” [19]. Dla lepszego zrozumienia controllingu w funkcjonowaniu jednostki rozróżnia się trzy podsystemy: strategię, zarządzanie i eksploatację.

Analiza poglądów reprezentowanych przez polskich autorów daje szeroki obraz złożoności i rozległości definiowania controllingu. Dominuje wśród nich pogląd, iż controlling wspomaga zarządzanie jednostką, zwłaszcza w sferze planowania, które w warunkach gospodarki zdecentralizowanej posiada doniosłe znaczenie, jednakże nie jest doskonałe lub wręcz jest niedoceniane.

W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska i H. Poetschke definiują controlling „jako nowoczesną koncepcję zarządzania oraz wspierania menedżerów przy podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej” [4, s. 371].

Podobny pogląd reprezentuje S. Nowosielski, który powołuje się na badania własne i wskazuje na praktykę niemieckich jednostek gospodarczych wdrażających controlling już od lat 50. XX wieku. Autor ten słusznie zauważa, że „polskie jednostki gospodarcze potrzebują wspomagania procesów decyzyjnych, zwłaszcza w zakresie planowania”, oraz że „controlling jest możliwy tylko wówczas, gdy ma miejsce planowanie zarówno strategiczne i operacyjne” [14]. Potwierdza to cytowane wcześniej definicje, mówiące o tym, że:

- controlling nastawiony jest na cele, a te wyznaczane są w planach na długie i krótsze okresy,
- w zakresie controllingu wymienia się przede wszystkim planowanie, a następnie dalsze jego elementy, tj. kontrolę i kierowanie.

W. Kułpiński traktuje „controlling jako narzędzie zarządzania, które służy kierowaniu przedsiębiorstwem” [8]. Nie interpretuje więc controllingu jak wspomnianego

ni autorzy jako koncepcję zarządzania, ale jako jego narzędzie. Ponadto uważa on, że controlling zajmuje się przewidywaniem przyszłości opartym na szerokiej analizie zjawisk teraźniejszych, zajmuje się także weryfikowaniem działania poszczególnych elementów jednostki, uwzględnieniem wymagań rynkowych w procesie podejmowania decyzji oraz kreowaniem odpowiedniej pozycji konkurencyjnej. Z takiego punktu widzenia można stwierdzić, iż controlling jest tylko funkcją pomocniczą i nie zajmuje się produkowaniem, sprzedawaniem czy reklamowaniem produktu. Może zaś określić kondycję jednostki gospodarczej i kierunki jej rozwoju.

Controlling polega na „zbudowaniu logicznego systemu, który poprzez uporządkowane połączenie różnych elementów w działalności gospodarczej, wyrażanej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym, pomoże kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych oraz wiarygodnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym” [11, s. 11]. Już w tytule swojej książki autor wyraża się o controllingu jako o filozofii zarządzania i uważa, że controlling to idea, którą należy wdrażać w bieżące działania operacyjne w celu polepszenia funkcjonowania jednostki gospodarczej.

Zbliżony głos w rozważaniach nad definicją controllingu prezentuje J. Goli-szewski, który przedstawił controlling jako filozofię zarządzania i podzielił go na dwa dalsze systemy:

- system planowania i kontroli, obejmujący:
 - cele,
 - planowanie,
 - budżetowanie i sterowanie;
- system informacji menedżerskiej, w skład którego wchodzi:
 - decyzyjny rachunek kosztów,
 - system wskaźników,
 - instrumenty analityczne i syntetyczne.

Ponadto autor definiuje „controlling jako system wspomagania kierownictwa poprzez dostarczanie, analizę i ocenę informacji decyzyjnych pod kątem założonych celów decyzyjnych” [5, s. 9].

Szeroko rozpatrywany controlling uznawany jest za część integralną systemu zarządzania lub za podsystem zarządzania. Bywa nazywany również instrumentem zarządzania. Controllingowi przypisuje się możliwość bądź ułatwianie kierowania, podejmowania decyzji i innych kroków zmierzających do polepszania podejmowanych decyzji i sposobów ich realizacji oraz oceny z wykonania.

Inny głos w dyskusji nad definicją controllingu zabierają zwolennicy łączący controlling z rachunkowością. Z. Luty uznaje, że: „teoria controllingu nakłada się na rachunkowość finansową, rachunek kosztów, analizę finansową i zarządzanie finansami” [9, s. 50-51]. Nie jest to odosobniony pogląd. J. Płóciennik-Napierała uważa, że „dla controllingu operacyjnego i strategicznego zorientowanego na osiągnięcie sukcesu oraz na zysk informacje pochodzące z rachunkowości są po prostu

niezbędne” [16]. Autorka pisze dalej, że można sformułować twierdzenie, że bez danych i informacji emitowanych przez rachunkowość żadna komórka controllingu nie miałaby możliwości działania. Konsekwencją tak postrzeganego controllingu może stać się stwierdzenie, iż do controllingu należy warsztat liczbowy rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej.

W literaturze angielskiej rachunkowość zarządcza jest również łączona z controllingiem w spójną (nierozzerwalną) całość. A. Upchurch określa „rachunkowość zarządczą jako integralną część zarządzania, która zajmuje się prezentacją i interpretacją informacji” [18, s. 16]. Jeśli uznano, że controlling to część (podsystem) zarządzania, to można znaleźć punkty styczności dla controllingu i rachunkowości zarządczej. Ponadto informowanie jest jedną z istotniejszych funkcji controllingu. Zgodnie z tezą P. Druckera „zarządzanie przedsiębiorstwem oznacza zarządzanie przyszłością, a zarządzanie przyszłością oznacza zarządzanie informacją” [2, s. 16]. To właśnie pozyskiwanie informacji [15] niezbędnej do podejmowania decyzji jest jednym z wielu zadań szczegółowych controllingu. Sygnałami tymi są informacje o procesach gospodarczych zachodzących w jednostce. Szybkie i prawidłowe odbieranie informacji – sygnałów, które powinno być realizowane w ramach controllingu, jest zadaniem przeznaczonym do realizacji przez controllera i jemu podległą komórkę.

3. Funkcje controllingu i ich wpływ na jego definicję

Istotnym obszarem realizowanym w controllingu są dane i informacje. To pozornie oczywiste zagadnienie nie jest jednak w praktyce tak proste. Istnieje bowiem zasadnicza różnica między danymi a informacjami. Z różnych danych, poprzez ich przetwarzanie, uzyskuje się pożądaną informację. „Dane są do pozyskiwania, natomiast najważniejsze jest, jakie dane powinno się wykorzystać. To zależy jednak od konkretnej jednostki i jej potrzeb” [13, s. 125]. Zadanie stojące więc przed controllingiem to tworzenie systemu przepływu informacji, który ma dwa zasadnicze założenia:

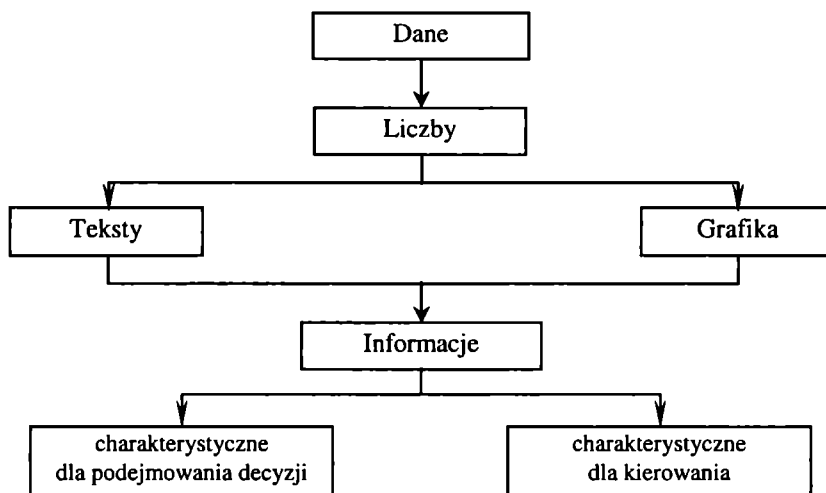
- nastawienie na odbiorcę,
- konieczność podejmowania i realizacji decyzji (informacja dla kierowania).

Proces pozyskiwania informacji do podejmowania decyzji i kierowania przedstawiono na rys. 2.

Źródła informacji w controllingu, które stanowią podstawę systemu, wykorzystywane są również w funkcji koordynacji.

Koordynacja w literaturze bywa często nazywana centralną funkcją controllingu. Dzieje się tak między innymi dlatego, iż elementy kształtujące controlling wymagają właściwego skoordynowania, celem uzyskania większej sprawności działania i zwiększenia efektywności systemu.

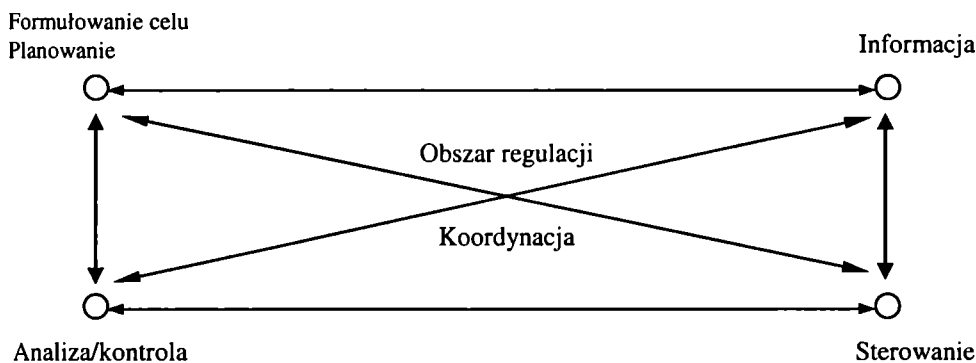
W controllingu „koordynacja jest konieczna we wszystkich fazach zarządzania, w obrębie wszystkich jego funkcji i pomiędzy tymi funkcjami. To właśnie przesądza



Rys. 2. Pozyskiwanie informacji dla zarządzania

Źródło: [3, s. 196].

o szczególnej przydatności controllingu w zarządzaniu wielkimi przedsiębiorstwami” [12, s. 60]. Nadrzędnym celem koordynacji jest takie zintegrowanie wykonywanych prac w ramach controllingu, które umożliwiłoby spójność, jednolitość i zmierzanie w tym samym kierunku (rys. 3).



Rys. 3. Koordynacyjna funkcja controllingu

Źródło: [17, s. 222].

„Podstawą osiągnięcia pożądaney koordynacji jest komunikowanie się. Zależy ona bowiem bezpośrednio od uzyskiwania, przekazywania i przetwarzania informacji” [1, s. 23]. Taki pogląd jest potwierdzeniem, że informacja jest trzonem dobrze działającego controllingu i tym samym całej jednostki gospodarczej.

Koncentracja koordynacji na planowaniu i kontroli nie oznacza pominięcia innych zadań, na przykład kierowania kadrami, które również znajdują się w obszarze działań obejmowanych koordynacją. Obszar, w którym ma zastosowanie koordynacja, jest rozległy. Zawiera m.in. wymieniane już elementy controllingu, do których należą:

- planowanie, w tym planowanie strategiczne i planowanie operacyjne,
- kontrolowanie,
- sterowanie.

4. Podsumowanie

Podsumowując analizowane definicje controllingu przytaczane w literaturze polskiej i zagranicznej, można wytyczyć cztery aspekty ujmowania tych definicji: uproszczoną, kompleksową, obrazową, abstrakcyjną (tab. 2).

W pierwszej grupie ujęto te definicje controllingu, które ukazywane są w sposób prosty, tzn. wychodzący z reguły porównania planu z wykonaniem. Grupa druga, gromadząca definicje o szerszym spojrzeniu (kompleksowym), kładzie nacisk na stosowane techniki, metody itp. Trzecia grupa, nazwana obrazową, generuje zagadnienia z zakresu kierowania za pomocą planu. Grupa czwarta gromadzi definicje o szerszym spojrzeniu na controlling jako integralną całość zarządzania. Usystematyzowanie definicji controllingu, chociaż bardzo ogólne, skłania do brania pod uwagę „głębokości” oraz zakresu obszaru w trakcie rozpatrywania ich elementów.

Tabela 2. Różne aspekty definicji controllingu

Definicja controllingu			
uproszczona	kompleksowa	obrazowa	abstrakcyjna
Porównanie stanu pożądanego ze stanem rzeczywistym	ujęcie w system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanej na osiągnięcie założonego wyniku	proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu wyznaczającego miejsce przeznaczenia	zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

Reasumując, controlling jest sekwencją działań wchodzących w system zarządzania, którego zamierzeniem jest osiągnięcie przyszłych celów i sterowanie wynikiem finansowym na podstawie warsztatu liczbowego kreowanego przez rachunkowość.

Literatura

- [1] Czubakowska K., *Rachunek wyników w systemie controllingu*, USz, Szczecin 1994.
- [2] Drucker P., *Zarządzanie w XXI wieku*, MZA SA, Warszawa 2000.
- [3] Foremna-Piarska M., *Miejsce i zadania controllera w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa*, Materiały konferencyjne pt. „Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach”, USz, Szczecin 2000.
- [4] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
- [5] Goliszewski J., *Filozofia i zadania controllingu*, Materiały Ogólnopolskiego Kongresu Controllingu i Rachunkowości Zarządczej, INFOR TRAINING, Warszawa 2000.
- [6] Graßhoff J., *Anforderungen an ein modernes Controlling und Rechnungswesen zu Beginn des XXI Jahrhunderts*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 51, specjalny, Warszawa 1999.
- [7] Horvath P., *Controlling*, 7. Aufl., München 1998.
- [8] Kulpiński W., *Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001 nr 8.
- [9] Luty Z., *Rachunkowość finansowa, rachunek kosztów, controlling, rachunkowość zarządcza – wybrane zagadnienia*, Materiały konferencyjne pt. „Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach”, USz, Szczecin 2000.
- [10] Mann R., Mayer E., *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice 1998.
- [11] Marciniak S., *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2001.
- [12] Markow J., *Controlling jako szansa na poprawę efektywności gospodarowania wielkiego przedsiębiorstwa*, Materiały konferencyjne pt. „Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach”, USz, Szczecin 2001.
- [13] Nowak E. (red.), *Prognozowanie gospodarcze*, Agencja Wyd. Placet, Warszawa 1998.
- [14] Nowosielski S., *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji” 1998 nr 12.
- [15] Płocharz J., *Informacja o przyszłości czyli planowanie w przedsiębiorstwie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 12.
- [16] Płóciennik-Napierała J., *Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość” 2001 nr 6.
- [17] Schröder E.F., *Modernes Unternehmens – Controlling*, Handbuch für Unternehmenspraxis, Auflage 5, F. Kiehl Verlag, Ludwigshafen (Rhein) 1992.
- [18] Upchurch A., *Management Accounting. Principles & Practice*, Financial Times Pitman Publishing, London, Hong-Kong, Johannesburg, Melbourne, Singapore, Washington DC 1998.
- [19] Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa 1998.
- [20] Wacławik B.I. (red.), *Controle de Gestion – czyli francuski controlling*, „Przegląd Organizacji” 1993 nr 4.
- [21] Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, Materiały V Kongresu Controllingu, Controlling w zarządzaniu firmą, Oficyna Controllingu PROFIT, Katowice 1999.

THEORETICAL PROBLEMS OF CONTROLLING – DEFINITION

Summary

Despite the passage of years and the functioning of controlling in Poland, there is not still one definition. Controlling has in practice a lot of variants and it has a lot of tasks in an enterprise. Such a state can contribute to the lack of one a precise definition of controlling which would be in force both in theory and practice. The article has an aim to review the multitude ways of controlling definition interpretation and to propose one of them which is coherent and which joins both practical and theoretical aspects of controlling.