

controlling zarządczy

projektowanie i wdrażanie



controlling zarządczy

projektowanie i wdrażanie

Janusz Nesterak

Warszawa 2015

Publikacja dofinansowana ze środków Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie

Recenzenci

Prof. dr hab. Maria Sierpińska

Prof. dr hab. Wanda Skoczylas

Wydawca

Kamila Dołęgowska-Narloch

Redaktor prowadzący

Janina Burek

Opracowanie redakcyjne i korekta

Iwona Pisiewicz

Skład i łamanie

Wojciech Prażuch / Firma Verso

Projekt graficzny okładki

Barbara Widlak

Zdjęcie wykorzystane na okładce

© Tryfonov – Fotolia.com

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

Szanujmy prawo i własność.
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN 978-83-264-3435-8

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

*Moim dziewczynom:
Bernadecie, Natalii i Magdalenie*

Spis treści

O autorze	11
Wstęp	13
Rozdział 1. Controlling jako system zarządzania przedsiębiorstwem	23
1.1. Controlling w ujęciu teorii organizacji i zarządzania.	23
1.2. Ewolucja controllingu	29
1.3. Systematyka controllingu	41
1.4. Miejsce controllingu i controllera w przedsiębiorstwie	48
1.5. Metody i techniki controllingu.	54
1.6. Współczesne koncepcje zarządzania a controlling	63
1.7. Projektowanie i wdrażanie controllingu	69
Rozdział 2. Zakres stosowania controllingu w Polsce	73
2.1. Charakterystyka podmiotów badań oraz profil respondentów.	73
2.2. Technika prowadzenia badań	77
2.3. Ocena stanu controllingu w Polsce w świetle przeprowadzonych badań	79
2.4. Systemy informatyczne wspomagające controlling w badanych podmiotach	104
2.5. Bariery funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce w świetle badań	112
Rozdział 3. Metodyka wdrażania controllingu zarządczego w przedsiębiorstwie	121
3.1. Założenia metodyki wdrażania controllingu zarządczego w przedsiębiorstwie.	121
3.2. Analiza uwarunkowań wstępnych procesu wdrożenia controllingu zarządczego.	127

3.3.	Definiowanie celów przedsiębiorstwa w procesie wdrażania controllingu zarządczego	131
3.4.	Projektowanie narzędzi controllingu zarządczego	138
3.4.1.	Modelowanie i optymalizacja procesów biznesowych	138
3.4.2.	Struktura centrów odpowiedzialności w controllingu	140
3.4.3.	System informacji zarządczej w controllingu	142
3.4.4.	Tworzenie budżetu controllingowego oraz ocena jego realizacji	149
3.4.5.	System motywacyjny w controllingu zarządczym	163
3.4.6.	Zadania komórki controllingu i jej podporządkowanie	167
3.4.7.	Identyfikacja potrzeb controllingu zarządczego w zakresie informatyzacji.	172
3.5.	Implementacja systemów informatycznych wspierających controlling zarządczy	177
Rozdział 4.	Systemy informatyczne wspomagające controlling zarządczy	185
4.1.	Rola systemów informatycznych wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem	185
4.2.	Funkcje systemu informatycznego wspomagającego controlling zarządczy	193
4.3.	Zastosowanie ERP jako warstwy transakcyjnej controllingu zarządczego.	197
4.4.	<i>Business Intelligence i Business Performance Management</i> wsparciem analityki w controllingu zarządczym	203
4.5.	Business Navigator jako autorski projekt systemu informatycznego wspomagającego controlling zarządczy	219
Rozdział 5.	Empiryczna weryfikacja koncepcji controllingu w wybranych przedsiębiorstwach	235
5.1.	Wprowadzenie	235
5.2.	Koncepcja controllingu zarządczego w górnictwie na przykładzie Kopalni Soli „Wieliczka” SA	236
5.3.	Controlling zarządczy w branży hotelarskiej w Grupie Hoteli WAM Sp. z o.o.	264
5.4.	Specyfika controllingu zarządczego w handlu farmaceutycznym na przykładzie hurtowni Medicare Sp. z o.o.	293
5.5.	Controlling produkcji w F.X. Meiller GmbH & Co KG	306

5.6. Controlling raportowy w Linde Gaz Polska Sp. z o.o.	319
5.7. Procesy wdrożeniowe informatycznych systemów wspierających controlling w badanych firmach.	330
Podsumowanie	341
Literatura.	353
Spis tabel	367
Spis ilustracji	369
Indeks.	373

O autorze

Dr Janusz Nesterak, absolwent Cybernetyki Ekonomicznej i Informatyki Akademii Ekonomicznej w Krakowie, doktor nauk ekonomicznych w zakresie nauk o zarządzaniu. Obecnie pracuje na stanowisku adiunkta w Katedrze Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Jest inicjatorem i opiekunem merytorycznym kierunku uniwersyteckiego Rachunkowość i Controlling, a także założycielem i prezesem Stowarzyszenia Krakowska Szkoła Controllingu.

Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z controllingiem, *Performance Management*, modelowaniem oraz optymalizacją procesów biznesowych, wspieraniem procesów zarządzania informatycznymi narzędziami klasy *Business Intelligence*, rachunkowością zarządczą, budżetowaniem, zarządzaniem finansami, analizą finansową oraz procesami zarządzania strategicznego.

Jest autorem 170 publikacji, głównie z zakresu finansów przedsiębiorstw oraz controllingu. Autor lub współautor m.in. książek: *Controlling – system oceny centrów odpowiedzialności*, *Controlling – nowodob system riadenia podniku*, *Finanse firm – długoterminowe zarządzanie finansami*, współredaktor m.in. *Performance Management. Concepts and methods* oraz *Performance Management. Implementation in business and non-profit organisations*.

Prowadził liczne seminaria: „Zarządzanie płynnością finansową i kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie. Praktyczne narzędzia”, „Ocena i finansowanie projektów inwestycyjnych. Jak unikać pułapek w inwestycjach”, „Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa – *Value Based Management*. Metodyka i narzędzia”, „*Balanced Scorecard*. Budowa i wdrożenie strategii w oparciu o system Kart Wyników i KPI”, „Controlling i budżetowanie w firmie”, „Rachunkowość zarządcza i controlling”, „Zarządzanie finansami przedsiębiorstw” i inne.

Ma bogate doświadczenie praktyczne. Jako konsultant uczestniczy w opracowywaniu koncepcji i wdrażaniu do firm systemu controllingu i nowoczesnych metod zarządzania finansami. Realizuje projekty doradcze m.in. w zakresie:

opracowywania i wdrażania rozwiązań organizacyjnych w różnych obszarach funkcjonalnych, wdrożenia controllingu zarządczego do przedsiębiorstw, konstrukcji budżetów controllingowych, przygotowania instrukcji budżetowania w firmie, wdrożenia systemu oceny centrów odpowiedzialności, budowy wskaźników oceny wyodrębnionych organizacyjnie centrów, koncepcji systemów motywacyjnych opartych na controllingu. Jest też współautorem wielu ekspertyz ekonomiczno-finansowych, studiów wykonalności projektów inwestycyjnych, *due diligence* oraz wycen przedsiębiorstw w kontekście prywatyzacji, a także wprowadzenia spółek na rynek papierów wartościowych.

Wstęp

Współczesne zarządzanie podmiotami gospodarczymi odbywa się w dynamicznym i zmiennym otoczeniu, dlatego wymaga od menedżerów wykorzystania w procesach decyzyjnych wszechstronnej wiedzy. Pojawia się zatem konieczność poszukiwania nowoczesnych narzędzi zarządzania przedsiębiorstwem, służących poprawie skuteczności i efektywności gospodarowania. Stało się to bezpośrednią przyczyną zainteresowania polskich menedżerów wdrożeniem controllingu do przedsiębiorstw. Dodatkowym czynnikiem determinującym podjęcie prac wdrożeniowych jest stale rosnąca konkurencja na rynku, wpływająca z jednej strony na konieczność obniżki kosztów, z drugiej zaś na poszukiwanie nowych rozwiązań i rozpoczęcie produkcji nowych wyrobów oraz świadczenia innowacyjnych usług. Jednocześnie postępująca decentralizacja zarządzania w przedsiębiorstwach uwidoczniła potrzebę stworzenia systemów ułatwiających kadrze menedżerskiej skuteczne i efektywne zarządzanie nimi. Menedżerowie, świadomi powstania w przyszłości bardziej skomplikowanych procesów wytwórczych, poszukują instrumentów, które umożliwiłyby im podejmowanie decyzji ograniczających ryzyko gospodarcze. Wieloletnie doświadczenia przedsiębiorstw wskazują, że funkcję takiego instrumentu może pełnić controlling.

Controlling podlegał dotychczas wielu przeobrażeniom, stosownie do potrzeb i wymagań przedsiębiorstw funkcjonujących w zmiennym otoczeniu. Gospodarcze zastosowanie controllingu przypada na koniec XIX wieku, jednakże prawdziwy wzrost jego znaczenia nastąpił dopiero w latach 50. poprzedniego stulecia. System controllingu zawierał bowiem ekonomiczne narzędzia umożliwiające precyzyjne wytyczanie celów oraz sprawne likwidowanie obszarów niedomagań w przedsiębiorstwie. W gospodarkach państw europejskich controlling pojawił się dopiero w latach 60. XX wieku wraz z powstaniem spółek córek dużych korporacji amerykańskich. Jednak bezpośrednie przeniesienie

rozwiązań stosowanych w firmach macierzystych na grunt europejski nie dało spodziewanych efektów. Dopiero dostosowanie rozwiązań do warunków europejskich przyczyniło się do szerszego wykorzystania controllingu w praktyce. Obecnie, niezależnie od formy własności, organizacyjnej i prawnej, znajduje on zastosowanie zarówno w dużych, jak i małych przedsiębiorstwach, a także w instytucjach użyteczności publicznej i bankach.

Uzasadniając podjęcie tematu rozprawy, można wskazać w badanym obszarze pewne niedostatki, luki:

- *luka teoretyczna* – wynika z niejednoznacznego rozumienia pojęcia controllingu oraz braku wyraźnego wyodrębnienia i zaakcentowania znaczenia tego rodzaju controllingu, który odpowiedzialny jest za modelowanie i optymalizację procesów biznesowych zachodzących w przedsiębiorstwie. W pracy zaprezentowano ujęcie definicyjne dwóch największych szkół controllingu: amerykańskiej i niemieckiej. Uporządkowano także zestaw definicji powstałych w polskich ośrodkach naukowych i biznesowych w okresie ponad 15-letniej historii controllingu;
- *luka empiryczna* – wynika z małej inwencji badawczej dotyczącej problematyki wdrażania i funkcjonowania systemów controllingu w przedsiębiorstwach. Dotychczasowe badania prowadzono w wąskim zakresie. Nie zostały one także szeroko rozpropagowane w materiałach naukowych i branżowych. Nie podjęto również dalszego dogłębnego badania w tym obszarze. W pracy zamieszczono wyniki badań prowadzonych przez autora. Szczególnie lukę tę wypełniają wnioski z badań ankietowych, zastosowania metody delfickiej oraz studiów przypadków;
- *luka metodyczna* – dotyczy braku kompleksowej metodyki wdrażania controllingu w przedsiębiorstwach w powiązaniu z informatyzacją tych procesów. Została zaproponowana autorska koncepcja controllingu zarządczego, wsparta autorskim projektem informatycznego systemu klasy *Business Intelligence*. Opracowana koncepcja została sprawdzona poprzez wdrożenie jej w wybranych przedsiębiorstwach.

Obecny poziom wiedzy dotyczącej controllingu jest, w opinii autora, znikomy wśród praktyków gospodarczych. O ile ilość dostępnych informacji jest relatywnie duża, o tyle jakość materiałów odnoszących się do controllingu wymaga gruntownej selekcji. Problematyka controllingu omawiana jest w zwartej literaturze krajowej i zagranicznej, czasopismach oraz na portalach internetowych poświęconych controllingowi. Jednak informacje dotyczące tej problematyki są bardzo ogólne, a przekazywana wiedza mało kompletna. Na rynku wydawniczym dostępne są także publikacje prekursorów controllingu w Polsce, jak chociażby prof. dr. hab. Edwarda Nowaka, prof.

dr. hab. Stanisława Nowosielskiego czy prof. dr hab. Marii Sierpińskiej. Nie można też nie zauważyć dorobku takich naukowców jak prof. dr hab. Halina Buk z ośrodka katowickiego, prof. dr hab. Wanda Skoczylas z Uniwersytetu Szczecińskiego, dr Halina Błoch ze Szkoły Controllingu czy dr Stefan Olech z ośrodka gdańskiego.

Trudno jednak dotrzeć do materiałów, które w sposób kompleksowy pozwalają spojrzeć na zagadnienie controllingu. Praktycznie brakuje zwartej publikacji na temat przygotowania przedsiębiorstwa do wdrożenia controllingu, wyboru właściwej procedury działania, wykorzystania skutecznych narzędzi controllingu czy efektywnej informatyzacji procesów służących sprawnemu i skutecznemu podejmowaniu decyzji zarządczych przez menedżerów najwyższych oraz operacyjnych szczebli zarządczych.

Dlatego podstawowym *celem naukowym* pracy jest zaprezentowanie autorskiej koncepcji controllingu zarządczego, która pozwoli na skuteczne wdrożenie narzędzi wspierających proces zarządzania przedsiębiorstwem. Dodatkowym celem naukowym jest przedstawienie autorskiego projektu systemu informatycznego umożliwiającego sprawne wykorzystanie opracowanych narzędzi.

Celem poznawczym rozprawy jest prezentacja teoretycznej koncepcji controllingu zarządczego, wzbogaconej o wiedzę ekspercką, w zakresie identyfikacji watorów i zagrożeń procesu adaptacji controllingu w przedsiębiorstwach oraz systemów informatycznych wspierających narzędzia controllingu.

Celem praktycznym pracy jest opracowanie metodyki wdrożenia controllingu zarządczego. Zaproponowana koncepcja powinna pomóc kadrze menedżerskiej w świadomym i pozbawionym ryzyka niepowodzenia procesie wdrożenia rozwiązań controllingowych w przedsiębiorstwach.

Tak postawione cele główne pracy pozwoliły na sformułowanie następujących pytań badawczych:

- P₁ Jakie są główne bariery skutecznego wdrożenia controllingu do przedsiębiorstw?
- P₂ Jakie narzędzia controllingu są najczęściej wykorzystywane w przedsiębiorstwach?
- P₃ Czym wyróżnia się controlling zarządczy oraz jak go zaprojektować i wdrożyć do przedsiębiorstwa?
- P₄ Jakie czynniki w największym stopniu determinują skuteczne i sprawne wdrożenie controllingu zarządczego do przedsiębiorstwa?
- P₅ Czy i w jakim stopniu wprowadzenie rozwiązań controllingu zarządczego przyczyniło się do poprawy organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem?
- P₆ Jak zaprojektować i wdrożyć informatyczny system wspomagający controlling zarządczy?

Hipotezą główną planowanych badań jest założenie, iż:

H_G Przygotowanie dedykowanych rozwiązań w obszarze controllingu zarządczego i właściwe ich wdrożenie wpływa na poprawę skuteczności i efektywności procesów zarządzania w przedsiębiorstwie.

Hipotezę główną weryfikowano poprzez *hipotezy cząstkowe*:

H_{cz1} Słabo zdiagnozowane przedsiębiorstwo na etapie analizy przedwdrożeńowej oraz przedłużający się czas implementacji są silnymi determinantami niepowodzenia procesów wdrożenia controllingu, podobnie jak małe zaangażowanie członków naczelnego kierownictwa w przebieg procesów wdrożeniowych oraz nieprawidłowy dobór narzędzi controllingu.

H_{cz2} Dominującymi narzędziami controllingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce są instrumenty controllingu sprawozdawczego, a controller pełni głównie rolę koordynatora przepływu informacji w firmie.

H_{cz3} Prawidłowo zaprojektowany i wdrożony controlling zarządczy umożliwia skuteczne zarządzanie ośrodkami odpowiedzialności przedsiębiorstwa, co pozwala na optymalizację realizowanych procesów biznesowych.

H_{cz4} Przebieg wdrożenia controllingu jest skuteczniejszy, jeśli przedsiębiorstwo zaimplementuje podejście procesowe zamiast funkcyjnego.

H_{cz5} Wdrożenie i funkcjonowanie controllingu zarządczego oparte na sformalizowanych zasadach przyczynia się do zwiększenia skuteczności realizacji zadań i celów przez kierowników centrów odpowiedzialności oraz dyscypliny wśród pracowników firmy.

H_{cz6} Informatyzacja przedsiębiorstwa powinna nastąpić dopiero po opracowaniu koncepcji controllingu zarządczego lub trwać równolegle. Poparte jest to dążeniem do tego, aby system informatyczny był jak najlepiej dostosowany do wymagań biznesowych menedżerów. Za kluczowy czynnik sukcesu implementacji należy uznać dogłębnie przeprowadzoną analizę przedwdrożeńową.

Wyróżnionym celom pracy, pytaniom badawczym i przyjętym hipotezom naukowym przyporządkowane zostały następujące *zadania badawcze*:

Z_{b1} przeprowadzenie badań ankietowych oraz wykorzystanie metody delfickiej do zdiagnozowania barier ograniczających skuteczne wdrożenie controllingu,

Z_{b2} identyfikacja metod i technik controllingu, wskazanie współczesnych koncepcji wspierających controlling oraz weryfikacja ich wykorzystania w badanych podmiotach,

Z_{b3} zestawienie definicji controllingu występujących w literaturze światowej, rozszerzenie systematyki controllingu pozwalającej na wyodrębnienie

- controllingu zarządczego, opracowanie jego projektu i przedstawienie etapów jego wdrożenia,
- Z_{b4} wyodrębnienie etapów wdrożenia controllingu zarządczego i wskazanie głównych determinant skutecznego wdrożenia,
- Z_{b5} empiryczna weryfikacja funkcjonowania projektu controllingu zarządczego w wybranych podmiotach badawczych,
- Z_{b6} opracowanie autorskiego projektu systemu informatycznego klasy *Business Intelligence* wspierającego controlling zarządczy.

Zadania badawcze zostały zrealizowane poprzez:

- studia literatury krajowej i zagranicznej,
- badanie eksperckie i ankietowe,
- badania empiryczne przeprowadzone w wybranych przedsiębiorstwach.

Głównym celem badań literaturowych było stworzenie monograficznego opisu rozwoju filozofii controllingu. W pracy wykorzystano liczne publikacje krajowe i zagraniczne z zakresu zarządzania, organizacji przedsiębiorstw, controllingu i informatyki. Korzystano także z raportów i opracowań statystycznych. Badania te pozwoliły stworzyć podstawy teoretyczne controllingu i systemów informacyjnych oraz informatycznych, które wspierają procesy controllingowe.

Brak kompleksowej wiedzy na temat stopnia zaawansowania rozwiązań controllingu w krajowych przedsiębiorstwach wpłynął na podjęcie badań eksperckich oraz ankietowych na potrzeby pracy. Szerokie grono ekspertów, których wiedzę eksplorowano w badaniach, obejmowało członków najwyższych szczebli zarządczych przedsiębiorstw, dyrektorów i kierowników obszarów operacyjnych i technologicznych, pracowników działów ekonomicznych, a przede wszystkim controllerów. Wszystkim ekspertom współpracującym w procesie badawczym, za ich zaangażowanie, cenne uwagi oraz opinie, autor składa w tym miejscu serdeczne podziękowania.

Badania ankietowe przeprowadzano w okresie od lipca 2012 roku do lipca 2013 roku. Respondenci otrzymywali kwestionariusz ankietowy składający się z sześciu obszarów tematycznych o zróżnicowanej objętości. Badaniami objęto controlling: strategiczny, projektów, procesów, finansowy i personalny, a także specyfikę wdrażania i funkcjonowania controllingu w badanych podmiotach. W ankiecie postanowiono wykorzystać także formułę pytań otwartych, pozwalających respondentom wypowiedzieć się szerzej na temat określonego problemu. Komentarz uzupełniał odpowiedź na zadane pytanie o bardzo cenne, z punktu widzenia badań, doświadczenie praktyczne ankietowanych. Do przeprowadzenia badań ankietowych wykorzystano system informatyczny klasy *Business Intelligence* o nazwie Business Navigator firmy Archman Sp. z o.o. Posiada on

moduł ankiety, który wspomaga prowadzenie badań na dużą skalę i umożliwia prezentację wyników w dowolnym układzie. Na ankietę odpowiedziało 266 przedsiębiorstw, co stanowiło 30,9% ogółu wysłanych ankiet.

Obok badań empirycznych wykorzystano możliwość praktycznej adaptacji zaprojektowanej koncepcji controllingu zarządczego w trzech przedsiębiorstwach reprezentujących różne branże. Szczególnie zaangażowane były dwie firmy: Kopalnia Soli „Wieliczka” SA (branża górnicza) oraz Grupa Hoteli WAM Sp. z o.o. (branża turystyczna). W nieco mniejszym zakresie projekt controllingu zarządczego wprowadzono też w Medicare Sp. z o.o. (branża farmaceutyczna). Taki dobór podmiotów wynikał z dwóch przesłanek. Pierwsza dotyczyła potrzeby przetestowania projektu w przedsiębiorstwach o różnej specyfice branżowej, aby zweryfikować uniwersalność koncepcji. Drugą przesłanką było zainteresowanie oraz determinacja zarządów tych przedsiębiorstw, by implementować nowe rozwiązania. W celu rozszerzenia wniosków z badań wykorzystano studia przypadków i doświadczenia dwóch podmiotów działających w strukturze korporacyjnej: F.X. Meiller GmbH & Co KG oraz Line Gaz Polska Sp. z o.o. Wybór tych przedsiębiorstw był świadomy i miał na celu skonfrontowanie projektu controllingu zarządczego na tle controllingu sprawozdawczego.

Struktura, układ i logika treści poszczególnych rozdziałów rozprawy wynikają z celów pracy, postawionych pytań badawczych oraz odpowiadających im hipotez naukowych. Praca obejmuje pięć rozdziałów, z których pierwszy ma charakter teoretyczny, drugi i piąty empiryczny, trzeci – koncepcyjny, zaś czwarty teoretyczno-koncepcyjny.

W pierwszym rozdziale podjęto studia nad procesem controllingu, jego istotą i uwarunkowaniami, opierając się na znacznym dorobku współczesnej literatury krajowej oraz zagranicznej. Omówiono różnice pomiędzy controllingami amerykańskim i niemieckim, które stały się wzorcami stosowanymi w Europie. Znaczną część miejsca poświęcono także specyfice controllingu francuskiego, który jest trzecią, nieco odmienną drogą rozwoju controllingu. Dodatkowym walorem tego rozdziału pracy jest też rozszerzenie i pogłębianie wiedzy na temat specyfiki controllingu w Kanadzie, krajach skandynawskich oraz Rosji. Jest to o tyle istotne, że zmienia się nieco kierunek pochodzenia kapitału inwestycyjnego, a co za tym idzie – implementowanych rozwiązań ekonomicznych. Dopelnienie tej części pracy stanowi syntetyczne zestawienie definicji controllingu, które powstały w polskich ośrodkach naukowych oraz biznesu. Stosując różne kryteria, przeprowadzono także systematykę controllingu. Zaproponowano dwa nowe kryteria klasyfikacji: zakres wyznaczonych zadań (pozwalające wyodrębnić controlling zarządczy i sprawozdawczy) oraz formę organizacyjną, wskazując controlling instytucjonalny oraz nieinstytucjonalny. Dużo uwagi poświęcono metodom i technikom możliwym do wykorzystania

w controllingu, koncentrując się na współczesnych koncepcjach zarządzania, które najlepiej wspomagają potrzeby nowoczesnego controllera.

Podstawowym celem rozdziału drugiego było uzyskanie wiedzy na temat stanu controllingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Badania przeprowadzono także w obszarze rozpoznania informatycznych aspektów controllingu. Aby zdobyć możliwie różnorodne informacje od przedsiębiorstw, zastosowano nieprobabilistyczną metodę doboru próby, wykorzystując dobór celowy. W badaniach wzięły udział mikro, małe, średnie i duże przedsiębiorstwa. Do udziału w badaniach zaproszono podmioty, które miały siedzibę w Polsce, ale też te, które są oddziałami dużych zagranicznych koncernów, a kompetencja zarządcza jest poza granicami kraju. W celu poszerzenia wniosków z badań ankietowych zastosowano także metodę delficką. Wykorzystano wiedzę kadry zarządzającej przedsiębiorstw, zarówno szczebla naczelnego, jak i dyrektorów oraz kierowników operacyjnych. Nieocenione znaczenie miały też informacje i sugestie przekazane przez controllerów, którzy na co dzień realizują zadania wyznaczone przez controlling. Ponadto wzięto pod uwagę wskazówki i opinie konsultantów zewnętrznych wspierających działy controllingu i zarządy firm w procesie wdrażania i funkcjonowania controllingu. Celem badania było wskazanie kierunku rozwoju koncepcji najbardziej oczekiwanej przez przedsiębiorców. Wnioski z badań stały się punktem wyjścia do stworzenia koncepcji controllingu zawartej w rozdziale trzecim i czwartym.

W rozdziale trzecim zaprezentowano autorską koncepcję controllingu zarządczego. Zaprojektowaną metodykę przygotowano głównie z myślą o specyfice przedsiębiorstw biznesowych, ale w pewnym zakresie mogą z niej korzystać również podmioty nienastawione na generowanie zysku. Uniwersalizm metodyki jest efektem definiowania controllingu zarządczego jako sposobu zarządzania przedsiębiorstwem ukierunkowanego na poprawę efektów jego działania poprzez udoskonalenie procesów gospodarczych firmy. Jednym z celów częściowych koncepcji controllingu zarządczego jest zbudowanie dla kadr zarządzających wielowymiarowego systemu wspierania procesu podejmowania decyzji. Metodyka wdrażania adresowana jest nie tylko do pracowników pionów ekonomicznych, ale również do menedżerów działów technicznych, którzy najbardziej wpływają na wielkość parametrów ekonomiczno-finansowych. Założeniem metodyki jest zbudowanie wizerunku controllera jako osoby o rozległej wiedzy, wspartej wielowymiarowym, wciąż aktualizowanym systemem informacji. Zaproponowana metodyka controllingu zarządczego ma ułatwić znalezienie odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu controlling zarządczy może przyczynić się do skutecznej i efektywnej realizacji założonych celów przedsiębiorstwa.

Skuteczne wdrożenie nowoczesnych narzędzi controllingu zarządczego nie jest obecnie możliwe bez użycia rozwiązań informatycznych. Funkcjonujące jesz-

cze w wielu jednostkach gospodarczych systemy informatyczne charakteryzują się dość niską integralnością. Kolejno wdrażane systemy transakcyjne posiadają własne zbiory danych, nawet w sytuacjach, gdy identyczne dane wykorzystywane były w innych obszarach. Taka sytuacja rodzi wiele problemów oraz niedoskonałości w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Głównym celem czwartego rozdziału jest prezentacja zaprojektowanego systemu informatycznego, który w sposób skoordynowany usunie te niedogodności i doprowadzi do efektywnego wykorzystania gromadzonej informacji. Program informatyczny Business Navigator opiera się na autorskiej koncepcji controllingu zarządczego zaprezentowanej w rozdziale trzecim pracy. Pozwoliło to zbudować produkt informatyczny, którego celem jest jak najlepsze dopasowanie do potrzeb przedsiębiorstw i filozofii controllingu zarządczego. Założeniem autora koncepcji oraz twórców programu było to, aby użytkownik otrzymał nie tylko narzędzie informatyczne, ale także kompletne rozwiązanie optymalizujące proces biznesowy jego przedsiębiorstwa. Business Navigator oparty został na opracowanym przez autora niniejszej pracy projekcie narzędzi informatycznych, których zadaniem było wsparcie koncepcji controllingu zarządczego. Na tle konkurencyjnych programów wyróżnia się on unikatowym, zrównoważonym podejściem do „twardych” (planowanie, analiza danych, modelowanie procesów biznesowych) oraz „miękkich” elementów controllingu (ocena kompetencji pracowników, rozmowy rozwojowe, wymiana informacji pomiędzy pracownikami).

W piątym, ostatnim, rozdziale pracy dokonano empirycznej weryfikacji opracowanej autorskiej koncepcji controllingu zarządczego. Nie przeprowadzono jej w układzie przekrojowym, co było zamierzonym działaniem. Pokazano rozwiązania controllingowe w podmiotach gospodarczych należących do różnych branż. Ich specyfika jest tak zróżnicowana, że próba przekrojowego ukazania controllingu nie byłaby przejrzysta i nie pozwoliłaby na skuteczne zrealizowanie celu pracy. Controlling jest bowiem systemem wysoce wyspecyfikowanym i dopasowywanym do indywidualnych potrzeb przedsiębiorstw, często niepowtarzalnym. Zaprezentowana koncepcja controllingu zarządczego stanowiła w części z nich materiał wzorcowy, służący do implementacji narzędzi controllingu. Dotyczyło to trzech przedsiębiorstw: Kopalni Soli „Wieliczka” SA w Wieliczce, Grupy Hoteli WAM Sp. z o.o. z siedzibą w Krakowie oraz Medicare Sp. z o.o. w Mysłowicach. W tych trzech podmiotach przedstawiono koncepcję controllingu zarządczego i zweryfikowano ją empirycznie. Dwa pozostałe przypadki badawcze zaprezentowane w pracy miały nieco inny cel. Przedsiębiorstwo F.X. Meiller GmbH & Co KG z siedzibą w Niepołomicach posłużyło do przedstawienia specyfiki controllingu produkcyjnego i sprawozdawczego, które funkcjonują w firmie. Rozwiązanie tam zastosowane jest adaptowane do polskich warunków na bazie wytycznych z centrali firmy w Niemczech. Z kolei

Linde Gaz Polska Sp. z o.o. z siedzibą w Krakowie, działająca w ramach korporacji światowej Linde, jest interesującym podmiotem badawczym z punktu widzenia specyfiki controllingu sprawozdawczego. Tu również wykorzystane rozwiązania są implementowane z zagranicznej centrali firmy.

Pracę kończy podsumowanie zawierające wnioski końcowe rozprawy. Wskazane zostały zagadnienia, które można uznać za elementy nowatorskiego podejścia i wkład rozprawy w rozwój nauk o zarządzaniu. Formułując wnioski końcowe, zastosowano podejście, które w pierwszej kolejności określa pytanie badawcze i przywołuje postawioną we wstępie hipotezę, a następnie udziela na nie syntetycznej odpowiedzi. Wskazano jednocześnie, czy postawioną hipotezę należy przyjąć, czy odrzucić, a także sformułowano rekomendację i zalecenia na przyszłość. Określono, w jakim stopniu potwierdzona została hipoteza główna sformułowana we wstępie pracy.

Autor jest przekonany, że poszukiwanie rozwiązań, które najlepiej dopasują procedury zarządcze do specyfiki przedsiębiorstwa, pozwoli na uzyskanie narzędzia skutecznie optymalizującego procesy biznesowe. Wartość aplikacyjna pracy wynika z faktu, że skonstruowana została koncepcja controllingu zarządczego, który po dopasowaniu do potrzeb przedsiębiorstwa może mieć szerokie zastosowanie praktyczne.

Autor wyraża nadzieję, że niniejsza rozprawa będzie stanowić źródło wiedzy i inspiracji dla następnych badaczy, przyczyniając się do lepszego rozumienia idei controllingu w środowiskach naukowych oraz biznesowych. Mimo częstego utożsamiania controllingu z „twardą” rachunkowością zarządczą, udało się w pracy wskazać skuteczność controllingu zarządczego również w „miękkich” elementach procesu zarządzania przedsiębiorstwami.

Praca została przygotowana w ramach habilitacyjnego projektu badawczego Narodowego Centrum Nauki (nr 4314/B/H03/2011/40).

Autor pragnie skierować słowa podziękowania do Recenzentek pracy: Pani Prof. dr hab. Marii Sierpińskiej oraz Pani Prof. dr hab. Wandy Skoczyłlas za wszystkie uwagi, sugestie i dyskusje, które w istotny sposób wpłynęły na ostateczny kształt pracy. Pani Prof. Marii Sierpińskiej wyraża szczególną wdzięczność za zainspirowanie go problematyką controllingu blisko 20 lat temu.

Controlling jako system zarządzania przedsiębiorstwem

1.1. Controlling w ujęciu teorii organizacji i zarządzania

Pojęcie controllingu nie ma jednolitej definicji w światowej literaturze. Różne szkoły z całego świata mają zróżnicowane poglądy, a liczne autorytety w zakresie zarządzania wskazują na bezzadność w próbie uporządkowania tego pojęcia. Trafnie twierdzi P. Preissler (1999, s. 12), że „każdy ma swoje własne wyobrażenia na temat tego, co controlling znaczy lub znaczyć powinien, tylko że każdy myśli coś innego”. Wielość definicji spowodowana jest także stosowaniem controllingu w wielu różnych przedsiębiorstwach o odmiennych strukturach organizacyjnych czy sytuacji finansowej. Fakt, że controlling dotyczy może wielu obszarów funkcjonalnych, również ma wpływ na mnogość pojęć. Jedną z przyczyn wielu odmiennych teorii może być wieloznaczność angielskiego słowa *to control* (‘sterowanie, kierowanie, regulacja’). Największy wpływ na ukształtowanie terminu controllingu mieli Amerykanie oraz Niemcy. W literaturze zazwyczaj przywołuje się pojęcia wywodzące się z tych dwóch szkół (tabela 1.1).

Tabela 1.1. Zestawienie definicji controllingu amerykańskich i niemieckich autorów

<i>Autor</i>	<i>Definicja controllingu</i>
<i>USA</i>	
R. Anthony	Controlling jest narzędziem wspomagającym proces zarządzania, który prowadzi organizację w stronę wyznaczonych celów, służy osiągnięciu przewagi konkurencyjnej, zapewnia skuteczną realizację strategii i osiągnięcie sukcesu

Ch. Horngren	Controlling jest metodą gromadzenia i wykorzystania informacji w celu wsparcia i koordynacji procesów planowania oraz ich kontroli w całym przedsiębiorstwie. Celem controllingu jest ciągle doskonalenie wszystkich decyzji podejmowanych wewnątrz organizacji
H. Kerzner	Controlling to proces zarządzania obejmujący etapy pomiaru wielkości ekonomicznych, za pomocą których ocenia się stopień realizacji celów, identyfikacji przyczyn zaistniałych odchyleń i korygowania zlej lub wykorzystania dobrej tendencji
H. Koontz C. O'Donnell H. Weihrich	Controlling to funkcja zarządzania, której istotą jest pomiar i korekta wykonywanych zadań przez podwładnych w związku z potrzebą oceny osiągniętych celów
R.J. Mockler	Controlling jest procesem systematycznego porównywania planów z ich rzeczywistą realizacją, co pozwala na podjęcie szybkich działań korygujących. Mają one w pełni wykorzystać wszelkie zasoby firmy dla efektywnego i skutecznego osiągnięcia założonych w celów
<i>Niemcy</i>	
R. Bramseman	Controlling to taki sposób myślenia pracowników, który zapewnia pełną zgodność realizowanych celów na wszystkich szczeblach firmy. Osiąga się to przez silną koordynację narzędzi, technik <i>know-how</i> , odpowiednich systemów planowania, kontroli i informacji
A.G. Coenenberg	Controlling jest postrzegany jako koncepcja myślenia o sposobie kierowania, względnie zarządzania przedsiębiorstwem
K. Dellman	Controlling to oparta na rachunkowości koncepcja koordynacji, planowania, sterowania i kontroli w firmie, ukierunkowana na rozwój i wzrost jej pozycji w konkurencyjnej walce
A. Heigl	Controlling to odpowiednio wyznaczone zadania procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Autor ten odrzuca utożsamianie controllingu z kontrolą, zwracając uwagę, iż jest to raczej organizacja, motywacja, koordynacja, kierowanie, prognozowanie, planowanie oraz komunikacja
D. Heinen	Mianem controllingu jest określane zadanie stworzenia i bieżącego wykorzystania instytucjonalnego systemu planowania i kontroli w całym przedsiębiorstwie
P. Horvath	Controlling jest podsystemem zarządzania, który koordynuje planowanie, kontrolę i dostarczanie informacji i w ten sposób wspiera adaptację i koordynację całego systemu. Działania te są ukierunkowane na sterowanie całym przedsiębiorstwem ze względu na wyznaczone cele, czyli na osiągnięcie określonych wcześniej efektów
W. Krüger	Controlling to system uzgodnionych zasad, celów, metod i technik, który służy wewnętrznemu sterowaniu i kontroli celów ukierunkowanych na realizację wyznaczonego wyniku
W. Männel	Controlling to cybernetyczny system zarządzania procesami w firmie, dający nieograniczony zakres informacji dostarczany kierownictwu na potrzeby podejmowania decyzji

H.Ch. Pfohl	Controlling jest interpretowany jako: filozofia przedsiębiorstwa, sposób myślenia, nowa orientacja rachunkowości zarządczej, zadanie controllera oraz nowy styl zarządzania
V.H. Peemöller	Controlling to kompleksowa metoda sterowania działalnością firmy, pozwalająca na bieżące wykrywanie, eliminowanie lub ograniczenie odchyleń, co decyduje o skutecznej realizacji celów
T. Reichmann	Controlling to proces zarządzania zorientowany na realizację celów, wspomagany przez system oparty na informacji ekonomicznej, koordynacji zadań i kontroli stopnia ich realizacji. Zastosowanie controllingu służy poprawie jakości podejmowanych decyzji na wszystkich poziomach firmy
C. Richter	Controlling jest rozumiany jako zorientowane na realizację celów przedsiębiorstwa zadania, wsparte planowaniem, kierowaniem i kontrolą. Zostają one zrealizowane na odpowiednich poziomach decyzyjnych w hierarchii zarządzania
H. Schierenbeck	Przez pojęcie controllingu rozumiany jest zwyczajowo system wspierania zarządzania, za pomocą którego przebiegające procesy menedżerskie mogą zostać poprawione w odniesieniu do określenia i osiągnięcia celu działania
G. Seicht	Controlling to (...) systematyczne opracowywanie i dostarczanie podstaw decyzyjnych, to funkcja zarządzania i delegowanie analitycznych zadań cząstkowych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem
K. Serfling	Controlling to system zaopatrywania w informacje służący wsparciu kierownictwa przedsiębiorstwa, poprzez planowanie, kontrolę, analizę i rozwój różnych alternatywnych działań
J. Weber	Celem controllingu jest wsparcie kadry zarządzającej, poczynając od kierowników centrów odpowiedzialności, aż do zarządu, w wypełnianiu ich zadań. Trzy najważniejsze aspekty controllingu to: 1) zapewnienie dostępu do rzetelnej informacji, na co pozwalają szybko działające rozbudowane bazy danych, 2) forma kierowania, która umożliwia skuteczne osiąganie założonych celów firmy oraz 3) koordynacja wszelkich obszarów kierowania firmą, co zwiększa efektywność podejmowanych decyzji i ułatwia wdrażanie strategii
G. Woehle	Controlling wspiera proces podejmowania decyzji i zarządzania poprzez planowanie, kierowanie i kontrolę
H. Vollmuth	Controlling ma ponadfunkcyjne znaczenie. Jako instrument zarządzania wspomaga kadrę kierowniczą firmy przy podejmowaniu decyzji. Istotą kierowania jest takie planowanie, w którym cele są wyznaczane wspólnie przez kierownictwo operacyjne i członków zarządu. Skuteczność takiego podejścia osiąga się dzięki stałemu porównywaniu wyznaczonych celów z ich realizacją. Ostatnim istotnym elementem controllingu jest też system informacyjny, który pozwala na szybkie wykrycie zakłóceń
K. Ziegenbein	Controlling dostarcza metody i informacje firmie w zakresie systemów pracy, do których zalicza się procesy planowania i kontroli, a także wsparcie i koordynację tych systemów

Źródło: Anthony 1988, s. 34; Bramsemann 1990, s. 47–48; Dellman 1996, s. 114; Heigl 1989, s. 19; Horngren 2008, s. 618; Kerzner 1989, s. 224–226; Krüger 1979, s. 161; Koontz, O'Donnell, Weihrinch 1984, s. 549; Peemöller 1990; Saunders 1996, s. 22; *Unternehmensführung* 2009; Vollmuth 2007, s. 15; Weber 2001, s. 19–25; Horvath 2011, s. 21–60; Ziegenbein 2004.

Należy wskazać, że amerykańskie podejście do controllingu wyznacza mu zadanie monitorowania aktualnych rezultatów i stałego ich porównywania z założeniami planowanymi, a także prognozowania i przekazania menedżerom rozmaitych informacji, które mają służyć realizacji założonych celów przedsiębiorstwa. Z tego powodu amerykański controller jest bardziej utożsamiany z działem finansów i rachunkowości, a jego obowiązki są zbliżone do zadań europejskiego głównego księgowego. Controlling pełni tu funkcje doradcze w procesie zarządzania. Dla niemieckich naukowców zaś controlling jest bardziej wszechstronnym procesem, który obejmuje szerokie instrumentarium służące kierowaniu i sterowaniu finansami przedsiębiorstwa, przy czym uwaga controllera skupiona jest na wszystkich działach firmy. Controlling nie tylko wspiera funkcje procesu zarządzania, lecz wręcz je tworzy. Można zatem powiedzieć, że jest systemem zarządzania. Różnice w wizjach tych dwóch fundamentalnych podejść do controllingu ukazują tabele 1.2 i 1.3.

Tabela 1.2. Funkcje controllingu według szkoły niemieckiej i amerykańskiej

<i>Funkcje</i>	<i>Niemcy</i>				<i>Stany Zjednoczone</i>			
	<i>Controlling</i>				<i>Management Control (Controllershship)</i>			
Funkcje controllingu	P. Horvath	H. Kupper	H. Vollmuth	J. Weber	M. Anthony	A. Belkaoui	Ch. Horngren	R. Kaplan
Przepływ informacji	T	T	T	W/T	P	P	P/T	P
Planowanie	T	T	T	W/T	P	P	P	W
Kontrola	T	T	T	W/T	P	P	P	W
Kierowanie zespołem		T	T	W/T	W	W	P	W
Organizacja		T	T	W/T	W	W	T	W
Koordynacja	G	G	G	G	G	G	G	G

W – wsparcie funkcji, P – przejęcie części funkcji, T – tworzenie funkcji, G – głębia funkcji

Opracowanie własne na podstawie: Janczyk-Strzała 2008, s. 14; Anthony 1988; Belkaoui 1986; Horngren 2008; Horvath 2011; Kaplan 2006; Kupper 2005; Vollmuth 2007; Weber 2001.

Zadaniem ujednolicenia definicji controllingu zajęła się International Group of Controlling, która przedstawia go jako koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem. Obejmuje ona całościowo proces określania celów poprzez planowanie, decydowanie, kontrolę, sterowanie oraz regulację istotnych czynników finansowych i pozafinansowych. Kluczowe, według tej organizacji, jest dokładne sprecyzowanie działań, przyporządkowanie odpowiedzialności oraz zadań konkretnym działom lub osobom. Controlling uznaje przedsiębiorstwo za system

wzajemnie powiązanych czynników przy uwzględnieniu jego indywidualnego charakteru i zmieniającego się otoczenia (<http://www.igc-controlling.org>).

Tabela 1.3. Różnice między szkołą niemiecką i amerykańską

<i>Kompetencje w zakresie controllingu</i>	<i>Niemcy</i>	<i>Stany Zjednoczone</i>
Zarządzanie	Controlling jako metoda zarządzania	Controlling jako funkcja pomocnicza w zarządzaniu
Funkcje zarządzania	Całkowicie przejmuje funkcje zarządzania, dodając własne	Wspomaga funkcje zarządzania własnymi
Obszar jego wpływów	Całe przedsiębiorstwo	Dział finansów lub/i rachunkowości
Planowanie	Ustrukturyzowane	Brak ustrukturalizowanego
Informacje	Koncentracja na skomplikowanych systemach informacyjnych	Prostsze bazy danych oparte na rachunkowości
Decydowanie	Controlling ma kompetencje decydujące	Controlling nie ma możliwości decydujących, jest organem doradczym
Rachunkowość	Jest dla controllingu źródłem informacji	Controlling zajmuje się rachunkowością

Źródło: opracowanie własne.

W polskiej literaturze słowo „controlling” jest również rozmaicie tłumaczone, co w głównej mierze wynika z doświadczeń autorów. Najogólniej przyjęło się rozumieć controlling jako proces sterowania ukierunkowany na wynik, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Controlling uznaje się za narzędzie doskonalące sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa, co jest możliwe dzięki sterowaniu procesami wyznaczania celów na każdym szczeblu organizacyjnym. Dzięki temu kadra kierownicza może efektywnie zarządzać poprzez: rozsądny układ kompetencji i odpowiedzialności w hierarchii przedsiębiorstwa, scalenie uzyskiwanych wyników z systemem motywacyjnym, kontrole procesów gospodarczych oraz jakości podejmowanych decyzji, zapewnianie koniecznych informacji wszystkim szczeblom zarządzania, orientację na przyszłość oraz sterowanie kosztami (Tyrańska 2012, s. 127–149). Controlling pozwala osiągnąć przewagę konkurencyjną i zapewnia długoterminowy rozwój, a w przypadku recesji skutecznie zmniejsza jej konsekwencje. Wprowadzenie controllingu wymusza na kierownictwie nieustanne uczenie się oraz zmianę sposobu myślenia i nadążanie za otoczeniem (Sierpińska 2004, s. 9–10). Tabela 1.4 zawiera definicje controllingu różnych krajowych ośrodków naukowych zajmujących się tym zagadnieniem.

Tabela 1.4. Controlling według polskich środowisk naukowych

<i>Autor i ośrodek</i>	<i>Controlling jako</i>	<i>Główne zadanie controllingu</i>
H. Bieniok, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	System zarządzania	Sterowanie przedsiębiorstwem w celu realizacji zamierzonych celów
H. Bloch, Szkoła Controllingu w Katowicach	Proces sterowania i regulacji firmy	Doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie, przygotowanie i oddanie do dyspozycji kadry kierowniczej metod, technik, instrumentów, modeli, schematów interpretacyjnych oraz informacji zasilających planowanie, koordynowanie przebiegu realnych procesów społeczno-materiałnych w ramach poszczególnych funkcji firmy
W. Brzezina, Politechnika Częstochowska	Model zarządzania przedsiębiorstwem	Optymalizacja wyniku finansowego i wartości firmy przez odpowiedni dobór metod i wykorzystanie rachunkowości zarządczej
K. Czubakowska, Uniwersytet Szczeciński	Substytut zarządzania	Tworzy i koordynuje planowanie, kontrolę i zaopatrzenie w informacje, wspomaga adaptację i koordynację całego systemu zarządzania
M. Dobija, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Podsystem zarządzania	Dział w celu optymalnej realizacji celu
H. Dźwigoł, Politechnika Śląska w Gliwicach	System wspomagania procesu decyzyjnego	Bieżące wykrywanie i eliminowanie odchyleń od wielkości zaplanowanych
W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	Nowoczesna konceptja zarządzania	Wspieranie menedżerów przy podejmowaniu szybkich oraz racjonalnych decyzji na drodze tworzenia wiarygodnego systemu informacji analitycznej
J. Goliński, Instytut Analiz Przedsiębiorstwa	Forma kierowania przedsiębiorstwem	Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany poprzez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość
B. Haus, S. Nowosielski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	System wspomagania zarządzania	Wspomaga kierownictwo firmy w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania i ukierunkowuje decyzje kierowników wszystkich szczebli na globalne cele firmy
M. Jerzemska, Uniwersytet Gdański	System wzajemnie powiązanych przedsięwzięć, zasad, metod i technik	Służy wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie planowanego celu

W. Knop, K. Sawicki, Uniwersytet Szczeciński	Narzędzie sterowania	Koordinacja całokształtu procesów planowania, dystrybucji i kontroli oraz dostarczanie użytecznych informacji
B.R. Kuc, Instytut Organizacji i Zarządzania w Przemśle „ORGMAZ”	Narzędzie, metoda, system	Diagnoza organizacji w celu stworzenia miarodajnego systemu informacji, który umożliwia ocenę realizacji zadań i korygowanie planów
S. Marciniak, Politechnika Warszawska	Wielofunkcyjny instrument zarządzania, filozofia zarządzania	Wspomaga funkcjonowanie systemu zarządzania i wpływa na menadżerów w procesie decyzyjnym
E. Nowak, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	System wspomagania decyzji, zarządzania	Pomoc kadrze kierowniczej w podejmowaniu decyzji i dostosowanie się do zmian w otoczeniu
J. Olech, Akademia Controllingu w Gdańsku	Element nowoczesnego zarządzania	Wszechstronne, systemowe, ciągle wspomaganie zarządzania
M. Sierpińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Metoda zarządzania, podsystem zarządzania.	Planowanie, kontrola i motywacja przy ustalaniu celów w każdym obszarze firmy. Służy doskonaleniu sposobu funkcjonowania firmy
S. Woźniak, Controlling i Rachunkowość Zarządcza	Instrument zarządzania	Planowanie, kontrola i kierowanie. Optymalizacja założonych celów

Opracowanie własne na podstawie: Bloch 1992, s. 1; Brzeziński 2001, s. 115; Czubakowska 1994, s. 12–13; Dobija 1999, s. 61; Dźwigol 2003, s. 32–33; Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2001, s. 371; Jerzemowska 2004, s. 10–11; Knop, Sawicki 1995, s. 125; Kuc 2011, s. 174–175; Marciniak 2008, s. 13; Nowak 2003, s. 9; Palonka 2007; Sierpińska 2004, s. 9–10; Goliszewski 1991; Haus, Nowosielski 1995, s. 31; Gidelska 2001, s. 16.

Jak wskazano, controlling bywa różnie definiowany. Jednak niezależnie od tego, czy jest on określany jako technika, metoda czy system, w każdej definicji chodzi o koordynację i doskonalenie funkcji zarządzania. Nie można go rozpatrywać w oderwaniu od zarządzania, ponieważ jest z nim ściśle związany.

1.2. Ewolucja controllingu

Zalążki controllingu można odnaleźć już w okresie budowy egipskich piramid, kiedy zadaniem wąskiego grona osób było kalkulowanie ilości potrzebnego budulca oraz liczby niewolników, a następnie porównywanie osiągniętych rezultatów z pierwotnymi ustaleniami. Osoby takie były odpowiedzialne za

koordynację realizowanych projektów (Kerzner 2006, s. 193–195). F. Bowie jest zdania, iż słowo „controller” wywodzi się od łacińskiego *contra-role* oznaczającego urzędnika, który sprawdza innego urzędnika. Takie tłumaczenie wydaje się prawdopodobne, biorąc pod uwagę rozmiar korupcji panującej w imperium rzymskim. Prawdopodobnie, kiedy Cezar prowadził swoje legiony przeciwko Galom, zabrał ze sobą jednego z takich urzędników. W efekcie tego już w Galii pojawia się po raz pierwszy słowo *contre-rôle*, oznaczające kopię rachunku albo rejestru liczbowego, a używane na określenie urzędnika, który sprawdzał rachunki innego urzędnika. W takiej pisowni słowo to przetrwało do czasów średniowiecznej Francji. Wraz z podbiciem Anglii w 1066 r. przez księcia Normandii, Williama, stanowisko controllera dotarło na Wyspy Brytyjskie. Pierwsza wzmianka dotycząca tego stanowiska pojawiła się w publikacji z 1292 r. i choć w zmienionej pisowni, jako *contre-roullour*, nadal oznaczała to samo. Słowo to ostatecznie przyjęło formę *controller* i było szeroko używane w Anglii przez kolejne 200 lat. Z czasem uznano jednak, że słowo *controller* jest błędnie utożsamiane z francuskim czasownikiem *contre* tłumaczonym jako ‘przeciwko’. Przyjęto, że wywodzi się ono z francuskiego określenia *compte* oznaczającego ‘rachowanie, liczenie’ (Anthony, Govindarajan 2001, s. 71). W 1551 r. pojawił się rzeczownik *comptroller*, który obecnie oznacza controllera. Kolejna wzmianka o tym stanowisku ukazała się w 1780 r. („When the treasurer is taken away, the comptroller might as well be taken away also, because a comptroller is hardly necessary where there is no treasurer” – Kerzner 2006, s. 16). Wydaje się jednak, iż w dalszym ciągu nie było zgody co do formy zapisu nazwy stanowiska controllera. W przypadku Anglii do dnia dzisiejszego zachowały się wywodzące się z tamtego okresu nazwy stanowiska: Controller Marynarki Wojennej (*Controller of the Navy*), jak i Generalny Comptroller Urzędu Patentowego (*Comptroller General of Patents*). Współczesne słowniki brytyjskie rozróżniają pojęcia *comptroller* jako księgowy rodziny królewskiej oraz *controller* jako kierownik działu rachunkowości w dużych korporacjach.

Za kolebkę controllingu (*controllership*) w jego współczesnym rozumieniu uznaje się Stany Zjednoczone. Pierwsze Biuro Controllera (Office of Controller) utworzono w 1778 r. Przejęło ono obowiązki Biura Rachunkowego Skarbu Państwa (Treasury Office of Accounts) i powołało stanowisko comptrollera. W 1921 r. usunięto pojedyncze biura comptrollerów i w zamian utworzono Główny Urząd Rachunkowości (The General Accounting Office) oraz stanowisko głównego comptrollera (Kerzner 2006, s. 15).

W 1873 r. w celu zabezpieczenia interesu państwa powołano instytut badawczy Controller’s Institute of America oraz stanowisko *controller of the currency*. Zakres obowiązków controllera ograniczał się wówczas wyłącznie do zadań powiązanych z rachunkowością i jej funkcjami kontrolnymi. Controllerzy

nadzorowali państwowe budżety, kontrolowali wszelkie rachunki, tworząc podwaliny pod powstającą wówczas rachunkowość zarządczą. Pod koniec XIX w. szybki rozwój gospodarki, w tym głównie kolei, spowodował powstanie pierwszych stanowisk controllerów w komercyjnych gałęziach gospodarki prywatnej. Comptrollera zatrudniono po raz pierwszy w 1880 r. w amerykańskiej firmie Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System (Amerykańskie Towarzystwo Kolei Żelaznych) – pełnił on przede wszystkim obowiązki finansowe związane z obligacjami, akcjami i papierami wartościowymi, będącymi własnością firmy (*Regulamin Santa...* 1949, s. 8). Powstała w 1892 r. firma General Electric Company poszerzyła zakres obowiązków controllera o funkcje koordynujące. Można uznać to za podstawową decyzję w procesie tworzenia współczesnego znaczenia controllingu. Po rozpowszechnieniu controllingu w przemyśle coraz bardziej ujednolicały się funkcje controllera, które obejmowały rachunkowość i wykonywanie budżetów. Raporty controllingowe zawierały wówczas porównania poniesionych kosztów w różnych okresach dla indywidualnych produktów oraz ich grup. Właściciele zakładów przemysłowych oraz menadżerowie podejmowali decyzje w zakresie *make or buy*, oceniając przy tym efektywność zakładów, stopień, w jakim ustalone ceny sprzedaży produktów pokrywały koszty produkcji, a także decydowali o rozwoju infrastruktury. V.L. Elliott wskazuje, że od początku XX w. stanowisko controllera istniało w wielu dużych korporacjach kolejowych, w górnictwie oraz dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych. Jednakże wydzielanie w ramach struktury organizacyjnej jednostek odpowiedzialnych za prowadzenie kontroli działalności firmy nie przyjęło się w USA aż do lat 20. XX w. (Elliott 1940, s. 185).

Dopiero światowy kryzys gospodarczy na przełomie lat 20. i 30. XX w. spowodował, że zwrócono uwagę kadry zarządzającej firmami na rolę rachunkowości, kontroli i planowania w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Stopniowo zaczęto analizować przyczyny kryzysu, wykorzystując do tego celu rachunki kosztów budowane przez controllera, którego rola nabrała ogromnego znaczenia. W amerykańskich dużych przedsiębiorstwach controller był najczęściej członkiem zarządu firmy lub był bezpośrednio podporządkowany zarządowi (Horvath 2006, s. 21). Wobec kryzysu i zwiększonej industrializacji gospodarki dotychczas używane systemy księgowości zaczęły być postrzegane jako mało elastyczne. Ich niska efektywność spowodowała zapotrzebowanie na nowe podejście do kalkulacji kosztów. W pierwszej połowie XX w. zaczęto stosować standardowy rachunek kosztów i analizować odchylenia pomiędzy szacowanymi a rzeczywistymi poniesionymi kosztami. Zdecentralizowane przedsiębiorstwa rozwinęły koncepcję zwrotu z inwestycji, tworzenie prognoz, elastyczne budżetowanie oraz ustalanie cen opartych na zasadach rynkowych. W okresie tym doszło także do powstania pierwszych instytucji bezpośred-

nio związanych z controllingiem, takich jak założony w 1931 r. Controller's Institute of America (*Financial Executives International...* 2010). Powołanie tego instytutu badawczego było odpowiedzią na wzrastającą popularność idei controllingu wraz ze zmieniającą się rolą controllera, którego zadania ewoluowały od rejestracji w rachunkowości zdarzeń gospodarczych i ich kontroli do prognozowania wyników (Frenckner 1980, s. 7–9). Instytut ten opublikował listę standardów w obszarze planowania i kontroli w procesach controllingu (*Controllers Institute* 1962, s. 228). W 1934 r. instytut wydał pierwszy specjalistyczny magazyn dla controllerów „The Controller”, który od 1962 r. pojawia się pod tytułem „The Financial Executive” (Ossadnik 2009, s. 8). Główne funkcje controllera w 25 największych amerykańskich przedsiębiorstwach na początku lat 40. koncentrowały się wokół istotnych zadań rachunkowości, takich jak (Horvath 2006, s. 21):

- funkcja rachunkowa: prowadzenie ksiąg rachunkowych, rachunek kosztów, projektowanie metod i systemów w rachunkowości, koordynacja zarządzania w przedsiębiorstwie,
- funkcja rewizyjna: projektowanie i opieka nad systemem kontroli wewnętrznej, współpraca z kontrolą zewnętrzną,
- funkcja podatkowa: zbieranie informacji podatkowych, deklaracje podatkowe, współpraca z urzędami podatkowymi,
- funkcja interpretacyjna: opracowanie, analiza i wyjaśnienie informacji finansowych w celu wsparcia zarządzających przy planowaniu, ustaleniu wyniku finansowego oraz innych zadaniach wewnętrznych i zewnętrznych.

Lata 50. i 60. to okres intensywnych badań nad zakresem zadań, które powinny realizować działy księgowości. Zdefiniowano wówczas zakres obowiązków controllera. Controller's Institute of America, przekształcony w 1962 r. w Financial Executives International (FEI), opracował katalog zadań controllera, do którego wliczono funkcje planowania, kontroli, ocenę i doradztwo dla wszystkich grup menadżerów, analizy w skali makro, zagadnienia podatkowe, raportowanie do urzędów państwowych oraz zabezpieczenie majątku. Funkcje controllera wykraczały znacznie poza zakres rachunkowości. Controllershipowi przypisano trzy główne funkcje: rejestrowanie osiągniętych wyników przedsiębiorstwa, skupianie uwagi na pojawiających się odchyleniach od przyjętych założeń oraz rozwiązywanie problemów ekonomicznych. W latach 50. XX w. wprowadzono rachunek kosztów zmiennych oraz zaczęto delegować odpowiedzialność za wyniki na niższe szczeble zarządzania, zaś kontrole kosztów i budżetów zaczęto wdrażać w latach 60. W kolejnej dekadzie wprowadzono także programowanie liniowe w celu maksymalizacji zysku i minimalizacji kosztów, system PPBS (*Department of...* 1970, s. 176) oraz metodę PERT (Brandenburg

2002, s. 127) dla sprawnego zarządzania długoterminowymi projektami oraz nową koncepcję budżetowania ZBB (Hilton 2005, s. 54). W 1970 r. produkcja zintegrowana (automatyzacja, *just-in-time*, TQM) wniosła wiele nowego do controllershipu: decentralizację, pozafinansowe mierniki oceny wyników, nowe rodzaje kalkulacji kosztów, ustalanie standardów kosztów, systemy wynagradzania, rozwój koncepcji TOC (Noreen, Smith 1995, s. 25–28), cyklu życia produktu oraz *kaizen*¹. Dużo uwagi poświęcano procesowi budżetowania, który stał się głównym obszarem badań ekonomistów.

D.A. Henning i R.L. Mosley przeprowadzali badania autorytetu controllera w firmie podczas pełnienia przez niego funkcji administracyjnych i decyzyjnych, w celu określenia jego kompetencji. W ich efekcie ustalono, że jest on odpowiedzialny głównie za ustalanie przyszłych kierunków działalności przedsiębiorstwa, natomiast niezmiernie rzadko odpowiada za ostateczny kształt budżetu produkcji (Müller 1974, s. 10–11).

Na przełomie XX i XXI w., w odpowiedzi na globalną konkurencję, wzrosła presja redukcji kosztów, co skutkowało pojawieniem się nowych metod kalkulacji. W latach 90. XX w. stworzono kalkulację ABC² razem z koncepcją zarządzania opartą na działaniach oraz rachunkiem kosztów działań sterowanym czasem TDABC (*time-driven activity-based costing*). Rachunek kosztów docelowych (*target costing*) jako narzędzie strategiczne pojawił się w latach 90. XX w. i od razu wzbudził duże zainteresowanie. Przełomową koncepcją, jeśli chodzi o controllership strategiczny, okazała się koncepcja BSC³ wyznaczająca standard oceny stopnia realizacji strategii firmy.

Rozwój funkcji controllershipu nastąpił także w innej części Ameryki Północnej, w Kanadzie. Zmiany zachodzące w środowisku biznesowym oraz jego przemiany strukturalne doprowadziły do rozszerzenia zakresu odpowiedzialności korporacyjnych menadżerów finansowych. Controller stał się najbliższym asystentem kierownika działu finansowego (*Chief Financial Officer* – CFO). Oprócz tradycyjnego zakresu działań w obszarze finansów przedsiębiorstwa był on odpowiedzialny także za analizę procesu produkcyjnego (Hubley 1990, s. 25–27).

Controlling w obecnym rozumieniu do Europy dotarł dopiero w latach 50. XX w., kiedy to amerykańskie firmy zakładały swoje filie w Europie, a od końca

¹ *Kaizen* – koncepcja zaangażowania wszystkich pracowników przedsiębiorstwa w ciągłe poszukiwanie możliwości usprawnień zachodzących w firmie procesów (Suzuki 1995, s. 15).

² ABC (*Activity Based Costing*) – metoda pomiaru i analizy kosztów pośrednich poprzez dokładne przypisanie ich do obiektów kosztowych (Shields 1995, s. 122–147).

³ BSC (*Balanced Scorecard*) – instrument zarządzania strategicznego przekładający misję i strategię organizacji na cele i system mierników, które zestawia się w różnych perspektywach (Selto 2001, s. 47–90).

lat 60. zostały wprowadzone pierwsze stanowiska controllera do tych spółek⁴. Przeniesienie amerykańskich technik controllingu do europejskich jednostek bez zmian było niemożliwe. Odmienne warunki gospodarcze oraz filozofia działań wymagały adaptacji tej koncepcji w Europie. Zajęli się tym głównie teoretycy niemieccy, a potem również Brytyjczycy i Francuzi. W pierwszej fazie obecności controllingu w Europie skupiał się on na problemach finansowych, a z upływem czasu objął swoim zasięgiem pozostałe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa (Nesterak 2003, s. 14; Sierpińska, Niedbała 2003, s. 13).

Mimo że pojedyncze zadania controllingu już wcześniej znajdowały zastosowanie w przedsiębiorstwach niemieckich, toczyła się rozległa dyskusja, czy amerykańskie rozumienie controllingu może być zaakceptowane w Europie. Trudności sprawiała w szczególności decentralizacja takich zadań controllingu, jak planowanie, kierowanie, kontrolowanie i koordynacja, gdyż funkcje te tradycyjnie stanowiły portfel zadań naczelnego kierownictwa firmy. Równie intensywnie była dyskutowana kwestia sztabowego oraz liniowego podejścia do controllingu. Korzyści płynące z controllingu nie były kwestią sporną, ale nie określono jednoznacznie zadań realizowanych przez controlling. Dodatkowo katalog FEI nie mógł być bezpośrednio przyjęty w Niemczech z powodu odmiennych warunków gospodarczych. Podział na opartą na przepisach prawnych rachunkowość finansową (*externes Rechnungswesen*) i rachunkowość zarządczą (*internes Rechnungswesen*), nakierowaną na informację potrzebną w procesie zarządzania, doprowadził do tego, że controllerowi w Niemczech podlegała wyłącznie rachunkowość zarządcza, a rachunkowość finansowa, jak również sfera podatków, ubezpieczeń, tworzenia informacji były organizacyjnie oddzielone. Punktem wyjścia rozwoju controllingu w Niemczech stała się rachunkowość zarządcza. W powiązaniu z procesem planowania i kontroli miała ona przekształcić się w instrument wspierania procesu zarządzania przedsiębiorstwem (Holland-Letz 2009, s. 7–8). Znaczący rozwój controllingu przypadł w Niemczech dopiero na koniec lat 60. XX w., ale ciągle jeszcze można go było spotkać głównie w spółkach córkach koncernów amerykańskich. Tak późny rozwój controllingu w Niemczech był spowodowany (Ossadnik 2003, s. 8):

- skoncentrowaniem się rachunkowości na polityce cenowej, która nie dawała impulsów do wprowadzenia controllingu zorientowanego na koszty,
- niemiecką ustawą o spółkach akcyjnych, która zabraniała rozdzielania funkcji zarządczych od kontrolnych,

⁴ Z upływem czasu wzrastało znaczenie Niemiec, które stały się europejskim centrum controllingu. Początki controllingu w Szwajcarii datuje się na połowę lat 50. XX w., a we Francji na lata 60. XX w. Współpraca w ramach Wspólnoty Europejskiej spowodowała zaadaptowanie controllingu w pozostałych krajach Wspólnoty.

- intensywnym rozwojem gospodarczym Niemiec w okresie powojennym – *Wirtschaftswunder*, który nie sprzyjał dokonywaniu zmian.

Ostatecznie controlling rozwinął się na skutek zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa i konieczności dopasowania sposobów działania i myślenia do wymagań rynku. Zmiany te spowodowały wzrost znaczenia controllingu, systemu, który koordynuje budżetowanie, kierowanie i kontrolę, dostarczając w tym celu potrzebną informację.

Na początku lat 70. XX w. ukształtowało się rozumienie controllingu ukierunkowane na koordynację systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie. W latach 80. rozwinął się controlling jako alternatywa dla funkcji informacyjnej, jako podsystem zarządzania, którego głównym zadaniem była funkcja koordynacyjna (Holland-Letz 2009, s. 8). Można jednak zauważyć znaczne różnice w pojmowaniu controllingu w Niemczech i w USA. Pisownia słów „controlling” i „controller” w znacznym stopniu pokrywa się z niemieckim słowem *Kontrolle*. Często controlling bywa utożsamiany z kontrolowaniem, a controller z kontrolerem – rewizorem. Instynktownie zostają przyporządkowane controllingowi zadania kontrolera – rewizora, co jest podejściem błędnym (Preissler 2007, s. 15). Na podstawie opublikowanego w 1974 r. przez McKinseya studium około 90% dużych niemieckich przedsiębiorstw dysponowało controllingiem instytucjonalnym. Rozwój ten został wsparty powstaniem organizacji, które intensywnie zajmowały się propagowaniem koncepcji controllingu. W 1969 r. zostało utworzone we Frankfurcie nad Menem Niemieckie Towarzystwo Finansowe GEFIU (Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V.), w 1971 r. powstała w Gauting Akademia Controllerów (Controller Akademie), która wydaje do dziś „Controller Magazin”, a w 1975 r. został utworzony Związek Controllerów ICV (Controller-Verein e.V.)⁵.

Druga faza niemieckiego controllingu datuje się od 1981 r., czyli od konferencji zorganizowanej z okazji 10-lecia utworzenia organizacji Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaft Praxis im Controlling und Rechnungswesen, która do dziś zajmuje się wspieraniem rozwoju controllingu (Weber 2001, s. 3; Nowak 2011, s. 14).

Obecnie obserwuje się tendencje do coraz mocniejszego wprowadzania controllera do procesów decyzyjnych zarządu organizacji. Według International Group of Controlling (IGC) „controllerzy tworzą i towarzyszą w procesie zarządzania określaniu celów, budżetowaniu i zarządzaniu oraz ponoszą współodpowiedzialność za osiągnięcie celów”. Również Vollmuth postrzega

⁵ Pełną informację na temat rozwoju controllingu w Niemczech można znaleźć na portalach: www.gefiu.de; www.controllerakademie.de; www.controllerverein.de; www.haufe.de/controllerwissen/controllermagazin; www.horvath-partners.com; www.university.akelius.de.

controllera jako członka managementu, a nie samodzielnej jednostkę. Coraz większego znaczenia nabiera controlling strategiczny. Dynamicznie zmieniające się środowisko prowadzi do tego, że szczegółowe operacyjne planowanie i kontrola na skutek zmian w otoczeniu tracą szybko swoją aktualność i mogą ograniczać elastyczność działania managementu, w odróżnieniu od planowania i kontroli strategicznej (Holland-Letz 2009, s. 11–13).

Ewolucja controllingu niemieckiego dokonywała się od dominacji kalkulacyjnego spojrzenia na rachunek kosztów (lata 50. XX w.), poprzez raportowanie, budżetowanie, kontrolę budżetu i analizy porównawcze (lata 60. XX w.), po wzrastającą pozycję stanowiska controllera i jego zadań ściśle zmierzających do współkształtowania polityki operacyjnej i strategicznej przedsiębiorstwa.

Rachunkowość francuska z dwóch powodów różniła się od anglosaskiej i niemieckiej poziomem nacisku na wynik finansowy. Pierwszy powód to stosunkowo małe znaczenie Francuskiej Giełdy Papierów Wartościowych w finansowaniu ekspansji światowego biznesu, drugi zaś to specyfika zatrudniania na najwyższym szczeblu menedżerów o profilu inżynierskim. Zmniejszało to znaczenie bieżącego zysku, a potęgowało długoterminowy cel, czyli rozwój firmy. W tym okresie nie istniała we Francji żadna organizacja oficjalnie reprezentująca specjalistów w zakresie rachunkowości zarządczej i controllingu. Stowarzyszenia skupiające inżynierów z branż przemysłowych debatowały na tematy dotyczące rachunkowości w tym samym stopniu co środowisko specjalistów z dziedziny rachunkowości. Może to w dużej części wyjaśniać zjawisko istnienia dwóch różnych podejść do wykorzystania informacji z zakresu rachunkowości zarządczej. Stowarzyszenia inżynierów z sektora przemysłowego aktywnie działały w ruchu określanym nazwą „zarządzanie naukowe” (*scientific management*). Swoje przemyslenia inżynierowie rozwijali głównie pod auspicjami CEGOS (Commission Générale d’Organisation Scientifique), organizacji utworzonej przez związek przedsiębiorstw. Pojęcie kosztów produktu stało się szczególnie istotne w czasach światowego kryzysu gospodarczego w latach 1929–1937. Zjawiska takie jak protekcyjizm, ustalanie cen przez rząd czy zaostrezenie konkurencji stworzyły potrzebę jednolitej metody kalkulacji kosztów, aby uczciwa konkurencja pomagała firmom w rozwoju lub utrzymaniu się na rynku. Większość inżynierów za rachunkowość zarządczą uznawała *comptabilité de rendement*, czyli rachunkowość zajmującą się rentownością lub produktywnością. Jej głównym celem było zapewnienie uzasadnienia dla tworzenia przez przedsiębiorstwa wartości ekonomicznej oraz pomoc w znalezieniu sposobów oszczędzania pieniędzy i zwiększenia rentowności (Durand 1992, s. 72–81). Ze względu na nagłe zagrożenie wywołane przez wielki światowy kryzys gospodarczy i potrzebę szybkiego wdrożenia systemu rachunku kosztów francuski system rachunkowości zarządczej powstał obok istniejącego wcześniej systemu

rachunkowości finansowej. Podczas gdy rachunkowość finansowa skupiała się na sytuacji majątkowej i wyniku finansowym firmy, rachunkowość zarządcza koncentrowała się na tym, co wpływa na proces tworzenia tego majątku i wyniku finansowego (Lebas 1994, s. 471–487).

W tradycji francuskiej rachunkowości wyróżniły się więc dwa główne nurty rachunkowości zarządczej:

- *metoda jednolitych centrów (méthode des sections homogènes)* – standaryzowane podejście do rachunku kosztów produktów i procesów oparte na przepływach kosztów, stworzone i wdrożone przez CEGOS, oficjalnie opublikowane w 1937 r.; jego celem jest zapewnienie standaryzacji w zakresie rachunku kosztów, tak by firmy mogły lepiej ze sobą konkurować dzięki wykorzystaniu podobnych metod kalkulacji kosztów (*Histoire...* 2012),
- *tableau de bord* – podejście wynikające z potrzeby inżynierów dotyczące większej wiedzy na temat sposobów kierowania firmą. Jest ono ukierunkowane na monitorowanie wskaźników pochodzących z systemu rzeczywistego i wskaźników finansowych w celu oceny i przewidywania wyników. *Tableau de bord* stanowi spójny zestaw wyselekcjonowanych informacji zasilających proces decyzyjny (Gray, Pesqueux 1993, s. 61–70).

Znaczny rozwój francuskiego controllingu zapewnił Institut de Controle de Gestion powstały w latach 50. XX w. Powodem upowszechnienia controllingu był wzrost konkurencyjności oraz wielkości firm, co spowodowało potrzebę decentralizacji procesu decyzyjnego i efektywniejszego zarządzania organizacjami. Powyższą koncepcję w początkowym okresie określano mianem *accounting and control* (Bouquin, Schwarz 2006, s. 18), a obecnie *controle de gestion (management control)* (Hémici, Hénot 2007, s. 6). Według, założonego w 1964 r. Państwowego Związku Dyrektorów Finansowych i Controllingu (Association Nationale des Directeurs Financiers et de Controle de Gestion – L'Association Nationale des Controleurs de Gestion), controlling obejmuje aktywny współudział w kreowaniu i realizacji strategii, tworzy dobrze działający system informacji wewnętrznej i zewnętrznej, stale zabezpiecza pracę tego systemu, koordynuje budżety i koryguje stopień ich realizacji. Z kolei Francuski Instytut Zarządzania przedstawia controlling jako wsparcie przy podjęciu decyzji o wyborze celów wraz z opracowaniem planów służących ich osiągnięciu, a także ochronę przebiegu realizacji wyznaczonych celów i koordynację ze strategią firmy (Wacławik, Wacławik 1993, s. 39–40). J.H. Horovitz (1980, s. 188), opierając się na wynikach prowadzonych badań, wskazuje, iż francuskie firmy w zakresie planowania i kontroli marketingu i finansów powinny korzystać z anglosaskiego modelu controllingu. Do planowania i kontroli produkcji powinny zaś wykorzystywać niemiecką koncepcję controllingu, a strategia po-

winna być wspierana controllingiem będącym udoskonaleniem obu koncepcji. Współcześnie francuskie firmy próbują znaleźć równowagę między niemiecką „skrupulatnością” a anglosaską „elastycznością”.

Założki idei controllingu w krajach skandynawskich pojawiły się w 1930 r. wraz ze wzrostem znaczenia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Początkowo związane to było z rosnącymi potrzebami informacyjnymi w obszarze produkcji. Zaowocowało to uruchomieniem w 1936 r. na Uniwersytecie w Aarhus pierwszego w Danii kierunku studiów *managerial accounting*. Praktycznie w każdym państwie skandynawskim rozwijano indywidualne metody i koncepcje kalkulacji kosztów. Rozwinięto koncepcje kalkulacji *variability accounting* V. Madsena z Uniwersytetu Aarhus oraz *capacity cost accounting* P. Hansena i Zakken’a Worre’a z Copenhagen Business School. Znaczny rozwój narzędzi controllingu w Skandynawii nastąpił na przełomie lat 60. i 70. XX wieku. J. Bjernerud, H. Johensson, H.S. Mattsson i A. Källström wskazują na pierwsze stanowisko controllera utworzone w firmie Skandia (Mattsson 1987, s. 87; Källström 1990, s. 24; Bjernerud, Johensson 2009). Termin „controlling” w duńskojęzycznej literaturze bliski jest określeniu *økonomiskstyring*, zaś w języku szwedzkim *ekonomistyrning*. Terminy te są utożsamiane z kontrolą i zarządzaniem finansami firm (Bjernerud, Johensson 2009). Niektórzy autorzy podkreślają, że „controlling” jest tylko inną nazwą rozbudowanego systemu rachunkowości zarządczej (*management accounting*) (Chapman, Hopwood, Shields 2007, s. 1036). Przyczyną takiego podejścia może być fakt, iż Skandynawowie z dużym zaangażowaniem rozwijali zagadnienia dotyczące rachunkowości zarządczej (Näsi, Rohde 2008, s. 1091–1114). Współcześnie najczęściej wykorzystywanym narzędziem w skandynawskich firmach jest *Balanced Scorecard*. Badania przeprowadzone na przełomie XX i XXI wieku wykazały, że 32% firm inżynierskich korzysta z koncepcji BSC. W innych badaniach wykazano, że 23% firm z listy „top 500” stosuje BSC, a 15% jest w trakcie implementacji. Wyniki ankiety przeprowadzonej w duńskich firmach dowodzą, że 82% z nich jest dobrze zaznajomionych z koncepcją *Balanced Scorecard*, a 32% korzysta z niej regularnie (*Accounting in...* 2005, s. 89). Relatywnie duże wykorzystanie koncepcji BSC wynika z silnych więzi skandynawskich naukowców z ośrodkami naukowymi i gospodarczymi USA (Israelsen i in. 2003, s. 31–33). Należy przy tym zaznaczyć, że w Skandynawii korzysta się głównie z literatury amerykańskiej zajmującej się controllingiem, a model zarządzania bliższy jest podejściu amerykańskiemu niż niemieckiemu czy japońskiemu (Furusten, Kinch 1996, s. 37–72). Z tego powodu liczba publikacji rodzimych autorów jest relatywnie mała. Na koncepcję controllingu w Danii, Szwecji, Norwegii czy Finlandii duży wpływ mają uwarunkowania kulturowe i usposobienie Skandynawów. Struktura firm jest tam transparentna, a hierarchizacja funkcjonalna. Władza