

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka
Politechnika Wrocławska

ORIENTACJE CONTROLLINGU – PRÓBA ZDEFINIOWANIA I OKREŚLENIE MOŻLIWOŚCI POMIARU

Streszczenie: W artykule uzasadniono potrzebę badania orientacji controllingu stosowanych w praktyce działalności organizacji. Przytoczono znane już koncepcje controllingu. Zdefiniowano pojęcie orientacji controllingu. Przybliżono i scharakteryzowano orientacje controllingu możliwe zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Zwrócono uwagę na możliwości pomiaru orientacji controllingu.

Słowa kluczowe: controlling, koncepcja controllingu, orientacja controllingu

1. Wstęp

Controlling z natury rzeczy nie jest pojęciem jednoznacznym, a problem wieloznaczności tego zwrotu jest związany już z jego etymologią. Termin controlling, dla którego rdzeniem jest angielskie słowo *to control*, posiadające bardzo szerokie znaczenie i oznaczające „kierowanie, opanowanie, sterowanie, regulowanie, badanie, kontrolowanie, pilotowanie, dozorowanie” [Bulas, Whitfield 1967, s. 202; Grzebieńkowski 1995, s. 90], objaśniany jest bardzo różnorodnie. W literaturze przedmiotu przez controlling rozumie się zarówno funkcję zarządzania [Koontz, O’Donnel 1984, s. 549], system [Kozłowski, Piotrowski 1996, s. 282], metodę zarządzania (kierowania) [Nowak 1996, s. 9], jak i instrument czy narzędzie zarządzania [Nowosielski 1996, s. 9; Vollmuth 1993, s. 15]. Bywa on także definiowany jako proces sterowania za pomocą zysku [Mann, Mayer 1992, s. 7]. Szeroki wachlarz interpretacji, określeń i definicji ukazuje różnorodne obszary i funkcje controllingu, ilustruje różne sposoby jego pojmowania tak przez teoretyków, jak też praktyków zarządzania. W rezultacie „[...] każdy ma własne wyobrażenie o tym, co oznacza lub co powinien oznaczać controlling, tylko, że każdy sądzi co innego” [Preizler 1998, s. 12], a przyjęcie jednej spójnej definicji wydaje się niemożliwe.

Za próbę systematyzacji tego pojęcia można bez wątpliwości uznać wskazanie w literaturze przedmiotu czterech jego podstawowych koncepcji. Controlling jest więc rozumiany jako: funkcjonalnie rozszerzona tradycyjna rachunkowość finanso-

wa, rachunkowość zorientowana na zarządzanie (rachunkowość zarządcza), koordynacja zarządzania oraz szczególna forma zarządzania [Sierpińska 2004, s. 11–16]. Niestety, wskazane koncepcje w praktyce nie występują w postaci czystej, lecz wzajemnie się przenikają i uzupełniają. Świadczyć o tym mogą między innymi wyniki badań empirycznych przeprowadzonych przez autorów niniejszego opracowania w latach 2007–2009 [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2008b, s. 65–71; ci sami 2008c, s. 12–18; ci sami 2008d, s. 61–72; ci sami 2009a, s. 387–394; ci sami 2009b, s. 21–33; ci sami 2008a, s. 446–462]. Można zatem przyjąć, iż w praktyce organizacji, w zależności od natężenia cech controllingu należących do podstawowych jego koncepcji, tworzone są tzw. orientacje. Są one w istocie formami mieszanymi opisywanych koncepcji. Orientacje te nie są znane dla organizacji działających w Polsce. W tym kontekście zasadniczym celem artykułu będzie próba ich zdefiniowania i rozważenia możliwości ich pomiaru. Rozpocząć jednak należy od krótkiego przypomnienia zasadniczych jego koncepcji.

2. Koncepcje controllingu jako zagadnienie klasyczne

Koncepcje controllingu wyrastają przede wszystkim ze zróżnicowanego pojmowania jego roli i zadań w organizacji. Zadania te w ujęciu ogólnym, odniesione do wskazywanych w literaturze i wymienianych wcześniej koncepcji controllingu, obejmują:

- controlling rozumiany jako poszerzona rachunkowość finansowa – „[...] orientowanie rachunkowości finansowej połączonej z rachunkiem kosztów na planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa w celu zapewnienia płynności finansowej i zyskowności” [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 25];
- controlling rozumiany jako informacyjne wspomaganie zarządzania (rachunkowość zarządcza) – generowanie i dostarczanie informacji na użytek zarządzania w organizacji; dzięki temu ich kształt, forma i częstotliwość przekazywania w pełni odpowiadają potrzebom adresatów; zgodnie z oczekiwaniami odbiorców przekazywane informacje mogą odnosić się do całej organizacji lub też dotyczyć tylko określonej jego części (np. ośrodka odpowiedzialności), mogą tyczyć się zarówno przeszłości (*ex post*), jak i przyszłości (*ex ante*) [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2004, s. 23];
- controlling rozumiany jako koordynacja zarządzania – przynależne do tej pory kierownictwu w organizacji: koordynację określonych procesów zarządczych w organizacji, nadzór i monitorowanie przebiegu ich realizacji oraz współuczestnictwo w ich wykonywaniu, głównie w zakresie planowania, kontroli i sterowania [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2004, s. 24];
- controlling rozumiany jako szczególna forma zarządzania – planowanie, kontrolę i sterowanie, ze szczególnym uwzględnieniem poziomu strategicznego zarządzania; w tym ujęciu controlling faktycznie zrównywany jest z pojęciem zarządzania, a specjalistom ds. controllingu często przypisuje się szerokie uprawnienia decyzyjne [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2004, s. 26].

Tabela 1. Cechy poszczególnych koncepcji controllingu

Cechy	1. Controlling jako poszerzona rachunkowość finansowa	2. Controlling jako informacyjne wspomaganie zarządzania	3. Controlling jako koordynacja zarządzania	4. Controlling jako szczególna forma zarządzania
Przesłanki wdrożenia controllingu (antytypowane korzyści)	2 chęć poprawy wyników finansowych; brak właściwych instrumentów na użytek podejmowania decyzji (z zakresu rachunkowości zarządczej)	3 nieдостатki systemu informacyjno-decyzyjnego; niedostateczna komunikacja wewnątrz organizacji i z otoczeniem; brak właściwych instrumentów na użytek podejmowania decyzji (z zakresu rachunkowości zarządczej)	4 chęć usprawnienia zarządzania; chęć poprawy koordynacji realizacji zadań planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informację; zmienne otoczenie, implikujące wysoki stopień zmienności zadań i trudności w związku z tym ich planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informację	5 dążenie do optymalizacji podejmowanych decyzji w zakresie planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informację w burzliwie zmieniającym się otoczeniu
Warunki stosowania – dynamika otoczenia oraz wielkość organizacji	mała organizacja, stabilne otoczenie	średnia organizacja, stabilne lub zmienne otoczenie	duża organizacja, zmienne otoczenie	bardzo duża organizacja, burzliwe otoczenie lub mała organizacja, otoczenie stabilne
Zakres zadań controllingu	nadzór nad planowaniem, kontrolą i sterowaniem działalnością organizacji w celu zapewnienia płynności finansowej i zyskowności	Pozyskiwanie i przetwarzanie oraz przekazywanie informacji decydyntom	koordynacja zadań w zakresie planowania, kontroli, sterowania i zasilania w informację	przygotowanie analiz oraz interpretacja wyników ekonomicznych organizacji i ocena jej kondycji finansowej, zwłaszcza w perspektywie długoterminowej
Sylwetka controllera	rejestrator – dostarcza danych o minionych procesach gospodarczych, porównuje plany z wykonaniem, wskazuje odchylenia	analityk – dokonuje analizy danych za pomocą odpowiednich instrumentów, sugeruje zmiany i sposoby uniknięcia niepożądaných odchyleń w przyszłości	koordynator – uzgadnia wzajemne działania, ujednolica lub harmonizuje wspólne plany	inicjator i innowator, pomysłodawca, projektujący zmiany i wdrażający przedsięwzięcia w wielu obszarach funkcjonowania organizacji
Realizacja funkcji koordynacyjnej controllingu	przez kierowników w ramach nadzoru zwierzchniego	przez powołany w tym celu – i nie związany z controllingiem – organ (stanowisko służbowe, komisję, komitet, zespół zadaniowy, wydział)	przez specjalistów ds. controllingu oraz za pośrednictwem przyjętych wytycznych postępowania	przez kierowników różnych szczebli kierowania w ramach nadzoru zwierzchniego; za pośrednictwem przyjętych wytycznych postępowania (wcześniej przyjętych reguł i procedur postępowania ujętych w programach i planach działań) oraz przez specjalistów ds. controllingu

Tabela 1, cd.

1	2	3	4	5
Odniesienie funkcji koordynacyjnej	do planowania i kontroli finansowej; analizy ekonomiczno-finansowej	do planowania (budżetowania) i kontroli kosztów; dostarczania informacji (również z zewnątrz organizacji) na zasadzie controllingu wewnętrznego	do przygotowania sprawozdań i raportów z realizacji zadań; dostarczania informacji (również z zewnątrz organizacji) na zasadzie controllingu wewnętrznego	do planowania, kontroli i analizy strategicznej
Zakres uprawnień decyzyjnych	brak uprawnień decyzyjnych controllingu (funkcja doradcy)	brak lub ograniczone uprawnienia decyzyjne (funkcja doradcy)	współczesnictwo w zarządzaniu, zwłaszcza w zakresie planowania, kontroli, starowania i zasilania w informację	przejmowanie przez controllerów zadań z zakresu zarządzania
Organizacja controllingu	controlling w formie nieinstytucjonalnej, istniejący już w organizacji organ (stanowisko służbowe lub komórka organizacyjna, np. istniejące stanowisko w dziale księgowości)	controlling w formie nieinstytucjonalnej, realizowany przez już istniejącą w organizacji organ: wyodrębniona rachunkowość zarządczą; controller z zewnątrz organizacji	controlling w formie instytucjonalnej; wyodrębniony specjalnie dla potrzeb controllingu organ (stanowisko służbowe lub komórka organizacyjna, np. stanowisko controllera, dział, sekcja controllingu)	controlling w formie mieszanej; controllerzy usytuowani w różnych miejscach struktury organizacyjnej; część z nich w pozycji sztabowej, część w pozycji liniowej, a część łącząca zadania controllingu z zadaniami innego istniejącego w organizacji organu; także dowolna kombinacja wymienionych form; menedżerowie pełniący funkcje controllingu
Instrumenty controllingu	wykorzystanie w ograniczonym zakresie instrumentów rachunkowości; wsparte prostymi rozwiązaniami informatycznymi	wykorzystanie niewielu, ale bardzo dobrze rozwiniętych instrumentów rachunkowości zarządczej; dopasowanych do potrzeb organizacji, wspartych często zintegrowanymi systemami informatycznymi wspomagającymi zarządzanie	stosowanie w bardzo szerokim zakresie instrumentów rachunkowości (w tym zwłaszcza instrumentów rachunkowości zarządczej) z wykorzystaniem zaawansowanych rozwiązań informatycznych	stosowanie w bardzo szerokim zakresie instrumentów zarządzania w ogóle (zwłaszcza na poziomie strategicznym zarządzania); obok instrumentów rachunkowości pojawiają się takie narzędzia, jak: zrównoważona karta wyników, analiza SWOT

Źródło: opracowanie własne.

Każda z wyszczególnionych koncepcji odznacza się pewnymi cechami (charakterystykami). Niektóre z nich w różnym natężeniu występują we wszystkich koncepcjach controllingu, inne zaś można uznać za krytyczne, różnicujące poszczególne teorie. Te cechy pojmowane w sposób łączny dość precyzyjnie odróżniają poszczególne koncepcje od siebie. Odnoszą się one do kanonu trzech grup rozwiązań controllingu, tj. do rozwiązań funkcjonalnych, organizacyjnych i instrumentalnych, a także dotyczą przesłanek implementacji controllingu. Tabela 1 prezentuje zasadnicze charakterystyki poszczególnych koncepcji controllingu.

W określonych warunkach koncepcje controllingu mogą ewoluować i w praktyce działalności przedsiębiorstw być realizowane odmiennie. W dużej mierze na ostateczny kształt przyjętych rozwiązań będą miały takie czynniki środowiskowe i związane z samą organizacją, jak: zmienność otoczenia, wielkość przedsiębiorstwa, stan technologii informacyjnej, posiadane zasoby czy stan (zakres) wdrożenia controllingu.

3. Koncepcje a orientacje controllingu

O ile o koncepcji controllingu decyduje osobliwy zbiór cech, odnoszących się do rozwiązań organizacyjnych, instrumentalnych i funkcjonalnych, o tyle o orientacji stanowić będzie natężenie (występowanie) szeroko rozumianych cech controllingu, należących do określonych koncepcji i odpowiadających stanowi ich wdrożenia w organizacji (w organizacjach). W tym ujęciu orientacja będzie swoistą formą mieszaną koncepcji controllingu. Należy przy tym jako szczególnie przypadek orientacji uznać czyste koncepcje.

Jednak jak już wspomniano, w praktyce koncepcje controllingu nie występują w czystej postaci, lecz wzajemnie się przenikają i uzupełniają. W zależności od natężenia szeroko rozumianych cech controllingu, należących do poszczególnych koncepcji tworzą określone orientacje, będące miarą stanu wdrożenia rozwiązań controllingowych. Dla uproszczenia przyjęto założenie, że koncepcje mogą przenikać się parami, przy czym jedną z nich należy uznać za dominującą. Należy teraz udzielić odpowiedzi na pytanie, które z par mają uzasadnioną rację bytu i są stosowane we współczesnej praktyce zarządzania. W tabeli 2 przedstawiono te orientacje, których istnienie jest możliwe pod względem teoretycznym, jak i zasadne od strony empirycznej.

Czyste koncepcje controllingu są oznaczone w tabeli symbolami: **O_A**, **O_B**, **O_C**, **O_D**. Charakteryzują się one maksymalnym zorientowaniem na konkretną koncepcję wszystkich cech, wyszczególnionych w tabeli 1. Każdy inny wariant stanowi rozwiązanie mieszane, odznaczające się różnym natężeniem czy występowaniem cech, należących do poszczególnych czystych koncepcji controllingu.

W **orientacji O_A1** dominuje koncepcja controllingu jako poszerzonej rachunkowości finansowej. Jest ona jednak przenikana przez controlling jako szczególną formę zarządzania. Wydaje się, iż orientacja ta aktualna jest w małych lub bardzo

Tabela 2. Orientacje controllingu

Koncepcja controllingu	1. Controlling jako poszerzona rachunkowość finansowa	2. Controlling jako informacyjne wspomaganie zarządzania	3. Controlling jako koordynacja zarządzania	4. Controlling jako szczególna forma zarządzania
	Koncepcja dominująca			
1. Controlling jako poszerzona rachunkowość finansowa	O_A		O_C1	O_D1
2. Controlling jako informacyj- ne wspomaganie zarządzania		O_B	O_C2=O_BC	O_D2
3. Controlling jako koordynacja zarządzania		O_B1=O_BC	O_C	O_D3
4. Controlling jako szczególna forma zarządzania	O_A1			O_D

Źródło: opracowanie własne.

małych organizacjach, funkcjonujących w dosyć stabilnym otoczeniu. Oznacza w swej istocie początkową fazę wdrożenia rozwiązań controllingowych. Realizacją zadań controllingu zajmują się menedżerowie, często będący właścicielami organizacji. Z uwagi na zakres wykonywanych prac mogą być jednocześnie nazwani controllerami. Wykorzystują głównie wybrane instrumenty rachunkowości finansowej, wspierane stosunkowo prostymi rozwiązaniami informatycznymi. Opisowana orientacja tym różni się od czystej koncepcji controllingu jako poszerzonej rachunkowości finansowej, że w czystej formie za realizację zadań controllingu odpowiada komórka organizacyjna lub specjalnie powołane stanowisko służbowe np. w dziale księgowości, jednak nie posiadające uprawnień decyzyjnych. W orientacji O_A1 uprawnienia te należy uznać za znaczne, ale wynikają one z faktu, iż controllerzy są jednocześnie menedżerami.

Na przeciwległym krańcu tabeli 2 znajduje się **orientacja O_D1**. Tu również występuje mieszane ujęcie koncepcji controllingu rozumianego jako poszerzona rachunkowość finansowa oraz jako szczególna forma zarządzania, przy czym za dominującą należy uznać tę drugą. Orientacja O_D1 jest aktualna w średnich organizacjach o dość rozbudowanej strukturze, funkcjonujących w umiarkowanie zmiennym otoczeniu. Jest to rozwinięta forma controllingu. Przyjmuje się, że realizacja zadań controllingu przez menedżerów nie wynika z uwarunkowań otoczenia (tj. dużej jego zmienności), ale z tego, iż celowo chcą oni stosować tzw. samocontrolling [Weber

2001, s. 388], zwany również autocontrollingiem [Vollmuth 2000, s. 223]. W rzeczywistości sprowadza się to do przydzielenia realizacji zadań controllingu menedżerom, bez udziału kontrolerów. J. Weber pisze: „Zbyt długo controllerzy odprawiali nad tymi metodami [ekonomicznymi, controllingowymi – dop. A.B., Z.K., A.Z.-K.] egzorcyzmy i ćwiczili je ze swoimi kierownikami na żywych przykładach, zbyt długo controllerzy tylko przesyłali liczby, zamiast objaśniać je swoim klientom; zbyt proste są podstawy takiego controllingu [...]. W tym miejscu kierownik z klienta staje się konkurentem” [Weber 2001, s. 388]. Z uwagi na ograniczoną zmienność otoczenia menedżerowie mogą ograniczyć się jedynie do wykorzystywania głównie wybranych instrumentów rachunkowości finansowej, wspieranych stosunkowo prostymi rozwiązaniami informatycznymi. Pozwala im to na zadaniową koordynację prac w organizacji.

Orientacje O_D2 oraz **O_D3** – stanowiące połączenie szczególnej formy zarządzania oraz informacyjnego wspomaganie zarządzania (O_D2) lub koordynacji zarządzania (O_D3) – wynikają z podobnych przesłanek, co wcześniej opisywana orientacja O_D1. Obie mogą być stosowane w dużych organizacjach o rozbudowanej strukturze organizacyjnej, w których na najwyższym szczeblu kierownictwa stosowany jest przez menedżerów controlling rozumiany jako szczególna forma zarządzania (zadania controllingu odnoszą się tu do aspektu strategicznego zarządzania). Jest on jednak na poziomie operacyjnym wspomagany albo koncepcją informacyjnego wspomaganie zarządzania (otoczenie umiarkowanie zmienne), albo koordynacją zarządzania (otoczenie zmienne lub umiarkowanie burzliwe). W obu przypadkach na niższych szczeblach kierownictwa wyodrębniony jest w formie instytucjonalnej organ, zajmujący się realizacją zadań controllingu (dział/wydział controllingu). Ma on jednak ograniczone uprawnienia decyzyjne, choć w określonych sytuacjach może współuczestniczyć w zarządzaniu.

Orientacje O_B1 oraz **O_C2** stanowią połączenie koncepcji controllingu jako informacyjnego wspomaganie zarządzania oraz koordynacji zarządzania. Ponieważ obie koncepcje są do siebie zbliżone, wydaje się, iż w tym przypadku można mówić o wzajemnym przenikaniu się wchodzących w ich skład koncepcji. Jednocześnie trudno jest tu mówić o dominacji którejkolwiek z nich. Stąd też obie orientacje należy uznać za tożsame (**O_BC**). Mają one zastosowanie w średnich, bądź dużych organizacjach funkcjonujących w stabilnym lub zmiennym otoczeniu. W zależności od tego czy controlling wyróżniony jest w formie nieinstytucjonalnej (brak jest w strukturze tego wyrazu) lub instytucjonalnej (istnieje specjalnie powołany do tego celu organ – specjalista/dział/wydział controllingu), a także czy controllerzy mają mniejsze czy większe uprawnienia decyzyjne, można odnotować przesunięcie orientacji w stronę jednej ze stanowiących ją koncepcji (dominację jednej z nich).

Orientacja **O_C1** to połączenie controllingu jako koordynacji zarządzania (koncepcja dominująca) oraz poszerzonej rachunkowości finansowej. Jej istota jest zbieżna z orientacją O_C2.

Jak już wspomniano, istnienie opisanych orientacji controllingu wydaje się możliwe pod względem teoretycznym, jak i zasadne od strony empirycznej. Może się jednak okazać, że w praktyce występują także inne kombinacje dwu lub więcej koncepcji. Wydaje się zatem ciekawe podjęcie badań w tym kierunku i ustalenie warunków, celu oraz korzyści z ich stosowania.

4. Możliwości pomiaru orientacji controllingu – o potrzebie i sposobie prowadzenia badań

Controlling jest metodą sztywą na miarę konkretnej organizacji. Jego wdrażanie i funkcjonowanie nawet w organizacjach podobnej branży i wielkości, nie odbywa się według tego samego wzorca – co dawno już zostało dostrzeżone przez teoretyków zarządzania. W obliczu różnorodności controllingu ustalenie sztywnych, modelowych ram jego stosowania w organizacji jest rzeczą trudną. Niemniej jednak potrzeba badań w tym względzie wydaje się być oczywista. Dzisiaj przeprowadzono już i prowadzi się nadal wiele tego typu analiz. Każda z nich wykonywana jest jednak według innego wzorca, co daje ograniczoną podstawę do porównań w odniesieniu do różnych branż, sektorów działalności organizacji czy formy ich własności. Dodatkowo mimo zróżnicowania owej tematyki badawczej, jak do tej pory nie podjęto badań dotyczących identyfikacji orientacji controllingu w organizacjach, działających w Polsce czy wyrażając to bardziej ogólnie – określenia stanu wdrożenia w nich rozwiązań controllingu, a następnie stwierdzenia ich przydatności w praktyce zarządzania. Orientacje controllingu dla organizacji, działających w Polsce nie są więc poznane.

W tym kontekście rodzi się potrzeba przeprowadzenia badań kompleksowych, uwzględniających wszystkie wymiary controllingu (organizacyjny, instrumentalny i funkcjonalny), a także zagadnienia menedżerskie bezpośrednio z nim związane. Tym samym powstaje konieczność poszukiwania metody umożliwiającej agregację wielu kryteriów oceny danego zjawiska (szczegółowych rozwiązań controllingu) w taki sposób, by było możliwe opracowanie procedury ich klasyfikacji, grupowania do jednej ze wskazanych klas pomiarowych (orientacji controllingu). Oczywiście wymaga to wcześniejszego, stosunkowo precyzyjnego zdefiniowania owych klas poprzez określenie ich charakterystyk.

Wskazany sposób postępowania charakterystyczny jest m.in. dla metod oceny wielokryterialnej, w których wyróżnia się kryteria syntetyczne oceny badanego fragmentu rzeczywistości, a następnie dekomponuje je na kryteria cząstkowe. W końcowej zaś fazie dokonuje się agregacji zmiennych diagnostycznych (kryteriów syntetycznych i cząstkowych), konstruując ocenę łączną odnoszącą się do danego zjawiska.

W niniejszym artykule przedstawiono próbę identyfikacji głównych cech charakterystycznych dla poszczególnych orientacji controllingu (kryteria syntetyczne i cząstkowe oceny). Natomiast w analizie rozwiązań controllingu wdrożonych

w konkretnych organizacjach zajdzie potrzeba uwzględnienia w głównej mierze kryteriów o charakterze jakościowym. Zasadniczą trudnością – w obliczu braku addytywności poszczególnych kryteriów, odpowiadających badanym cechom controllingu, a także pojawiania się pewnych cech wspólnych dla niektórych orientacji – będzie dobór sposobu pomiaru, a następnie interpretacji uzyskanych wyników badań w sposób systematyczny i sformalizowany, tak by w ostateczności możliwe było przyporządkowanie wyniku (pomiaru zespołu cech controllingu) do określonej orientacji. O ile w przypadku pierwszego zagadnienia użyteczne wydaje się zastosowanie kwestionariuszy ankietowych, o tyle rozwiązanie drugiego problemu nie jest już tak oczywiste. Można sądzić, że zastosowanie najbardziej klasycznych metod wielokryterialnych – metod agregacji zupełnej napotka na pewne trudności. W obliczu braku addytywności kryteriów dojście do kryterium syntetycznego, usuwającego całą nieporównywalność wydaje się mało realne. Rozwiązania poszukiwać zatem należy wśród metod agregacji częściowej lub lokalnej.

Równie atrakcyjna do badania orientacji controllingu może być możliwość zastosowania metod taksonomicznych, czy też procedur statystycznych, np. analizy skupień (ang. *data clustering*). W tym drugim przypadku można by wykorzystać metody hierarchiczne (np. procedury aglomeracyjne) lub metody rozmytej analizy skupień (ang. *fuzzy clustering*), różnią się one tym od metod klasycznej analizy skupień, że mogą przydzielać element (wektor cech, charakterystyk danej organizacji) do więcej niż jednej kategorii (orientacji controllingu), podczas gdy uzyskana w klasycznej analizie klasyfikacja ma charakter grupowania rozłącznego, którego wynikiem jest to, że każdy element należy do jednej i tylko jednej klasy.

5. Podsumowanie

Controlling jest dzisiaj jedną z metod wspomaganie zarządzania, stosowaną w praktyce działalności kierowniczej. W przeciwieństwie jednak do innych metod zarządzania należy ocenić ją jako stosunkowo rozległą (dotyczącą wielu aspektów owej działalności) i skomplikowaną. W formie instytucjonalnej, często przyjmowanej w organizacjach, stanowi swoistą nadbudowę (dodatkową strukturę) w stosunku do tradycyjnego zarządzania, czyli zarządzania bez uwzględnienia controllingu. Elementy controllingu przenikają więc tradycyjne zarządzanie, sprawiając że można mówić o ukształtowaniu się zarządzania controllingowego, rozumianego jako realizacja klasycznych funkcji zarządzania w podstawowych jego strukturach organizacyjnych z wykorzystaniem w tym procesie rozwiązań aktualnych w controllingu i ze wspomaganie realizacji zadań zarządzania funkcjami wykonywanymi w nowych strukturach – w strukturach controllingu [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 1998, s. 292].

Tak rozumiane zarządzanie controllingowe pozwala pełniej – niż w przypadku tradycyjnego zarządzania – orientować się na cele, przyszłość, „wąskie gardła”, a w rezultacie uzyskiwać dodatkowe korzyści z zastosowania controllingu. Niemal

powszechnie przyjmuje się, że zarządzanie z uwzględnieniem wymagań controllingu zwiększa rentowność i efektywność gospodarowania, zapewnia stabilność zatrudnienia, pozytywnie wpływa na jakość oferowanych produktów, a tym samym przyczynia się do zapewnienia rozwoju organizacji w burzliwie zmieniającym się otoczeniu. Problem polega jednak na tym, że wskazywane korzyści z zastosowania controllingu nie zostały w pełni zweryfikowane w praktyce działalności organizacji.

Przede wszystkim nie ma jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jaki jest zakres wdrożenia controllingu w organizacjach, działających w Polsce. Niezbędne jest poznanie stosowanych w praktyce osobliwych i szczegółowych rozwiązań controllingu, składających się – zgodnie z proponowanym zamysłem – na jego orientację. Częste utożsamianie controllingu z tradycyjnie ujętymi: rachunkowością finansową, aspektami ekonomiczno-finansowymi działalności przedsiębiorstw czy zarządzaniem w ogóle dodatkowo utrudniają wyjaśnienie tej kwestii. A odpowiedź na przytoczone pytanie jest jedynie wstępem do wyjaśnienia zasadniczej sprawy – jaka jest efektywność controllingu?

Literatura

- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Funkcjonowanie controllingu w organizacjach dolnośląskich średniej wielkości*, w: *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, red. E. Nowaka, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 58, Wrocław 2009b.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Koncepcje kontrolingu*, *Visnik Zytomyrskowo Diezravnowo Technologiczeskowo Universitetu, Ekon. Nauky*, 2004.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Organizacja controllingu w organizacjach dolnośląskich*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2008c, nr 12.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Organizacja controllingu w przedsiębiorstwach dolnośląskich średniej wielkości*, w: *Zmiana warunkiem sukcesu: rozwój i zmiany w małych i średnich przedsiębiorstwach*, red. J. Skalik, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 49, Wrocław 2009a.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Ośrodki odpowiedzialności w controllingu*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2008b, nr 11.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *The assessment of results and drawbacks of controlling implementation in the light of empirical research*, w: *Problemi teoriji ta metodologiji buhgalters'kogo obliku, kontrolu i analizu*, międzynarodny zbornik naukovih prac, Žitomirsk'ij deržavnij tehnologičnij universitet, Žitomir 2008d.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Zarządzanie kontrolingowe czy tradycyjne?*, w: *Nowe tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu*, materiały na międzynarodową konferencję naukową, Szklarska Poręba, 17–19.09.1998, Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej, nr 68, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1998.
- Bulas K., Whitfield F.J., *The Kościuszko Foundation Dictionary, English-Polish, Polish-English*, Warszawa 1967.
- Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Koontz H., O'Donnel C., *Zasady zarządzania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.
- Koźmiński A.K., Piotrowski W., *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.

- Langenscheidt's Pocket Polish Dictionary, English-Polish, Polish-English*, red. T. Grzebieniowski, Langenscheidt, Warszawa 1995.
- Mann R., Mayer E., *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992.
- Nowak E., *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1996.
- Nowosielski S., *Controlling – System informacyjnego wspomagania procesu zarządzania przedsiębiorstwem*, Wrocławskie Centrum Transferu Technologii IBS, Wrocław 1996.
- Preizler P., *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, München 1998.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „Placet”, Warszawa 2000.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1993.
- Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Wydawnicza Profit, Katowice 2001.
- Zabłocka-Kluczka A., Kral Z., Bieńkowska A., *Rozwiązania instrumentalne controllingu w organizacjach dolnośląskich – wyniki badań*, w: *Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 15, Wrocław 2008.

ORIENTATIONS OF CONTROLLING – AN ATTEMPT TO DEFINE AND DETERMINE THE MEASUREMENT POSSIBILITY

Summary: A need of research of the orientations of controlling applied in practice of economic activity was justified. Already known concepts of controlling were presented. A term of controlling orientation was defined. Theoretically possible as well as existing in practice orientations of controlling were described and characterized. The possibilities of measuring them were discussed.