

Piotr Karwacki

UJĘCIE DEFINICYJNE CONTROLLINGU W NIEMIECKIM OBSZARZE JĘZYKOWYM

1. Wstęp

Nowoczesna ekonomia i teoria nauk o zarządzaniu rozwinęły różnorodne instrumenty, które – w zależności od potrzeb organizacji – wspomagają lub umożliwiają realizację wybranej strategii. Do najbardziej kompleksowych instrumentów należy controlling, często określany jako nowa filozofia działania organizacji.

Termin „controlling”, pochodzący od angielskiego *to control*, oznacza kierowanie, sterowanie procesami i ich regulację. Wielu autorów zajmujących się zagadnieniem controllingu różnorodnie definiuje to pojęcie. Stąd też w literaturze można poznać wiele definicji pojęcia controlling, od bardzo uproszczonego do wyjaśnień bardziej abstrakcyjnych. W literaturze tematu coraz częściej utożsamia się controlling z terminem *advocatus diaboli*. Znaczenie to ma na celu „pobudzenie” do twórczego niepokoju, czego wyrazem są między innymi różnorodne ujęcia definicji controllingu.

Takie podejście do controllingu było inspiracją dla autora w zakresie podjęcia badań literaturowych w obszarze niemieckojęzycznym, dotyczących poznania tej filozofii działania organizacji. Niniejszy artykuł prezentuje refleksje badawcze autora w kontekście problematyki związanej z ujęciem definicyjnym controllingu w obszarze niemieckojęzycznym. Wybór autorów oraz poszczególnych opracowań dotyczących zagadnień controllingu w obszarze niemieckojęzycznym stanowi dla autora próbę badawczą w zakresie poznania różnych aspektów koncepcji controllingu pod kątem przyszłych badań literaturowych.

2. Koncepcja controllingu – krótki zarys historyczny

Idea controllingu wywodzi się ze Stanów Zjednoczonych. W 1778 r. funkcjonowała w centralnej administracji państwowej instytucja controllera. Po raz pierwszy określenie controlling zostało użyte w 1892 r. jako nazwa stanowiska pracy zaplanowanego w General Electric Company, przy czym stanowisko controllera pojawiło się w 1921 r. – odnosiło się do obowiązków osoby odpowiedzialnej za sprawy finansowe przedsiębiorstwa.

Dynamiczny rozwój koncepcji controllingu nastąpił dopiero w latach 20., kiedy to w wyniku wielkiego światowego kryzysu przedsiębiorstwa amerykańskie zostały zmuszone do intensywnych poszukiwań nowoczesnych metod zarządzania. Controllerowi przydzielono nowe, niezwiązane wyłącznie ze sprawami finansowymi zadania. W 1931 r. założono Controller's Institute of America, który w roku 1962 (już jako Financial Executive Institute) opracował „Katalog zadań controllera”, w którym wyszczególniono zadania controllera, a mianowicie:

- planowanie (opracowywanie, realizację i koordynację różnorodnych planów w przedsiębiorstwie),
- sprawozdawczość i interpretację (porównywanie planu z jego realizacją, analizę i interpretację wyników),
- ocenę i doradztwo (pomoc dla kierownictwa w realizowaniu funkcji kierowniczych),
- nadzór nad realizacją zadań (kontrola wewnętrzna i rewizja),
- badania rozwoju całej gospodarki.

Idea controllingu dotarła do Europy dopiero w połowie lat 50., przede wszystkim przez filie przedsiębiorstw amerykańskich. Obecnie największy rozwój controllingu daje się zaobserwować w Niemczech i Francji.

W Niemczech controlling rozwinął się pod koniec lat 50. Pod koniec lat 60. powstały pierwsze stanowiska organizacyjne dla controllerów, zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach. Tabela 1 prezentuje tendencje rozwoju controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach w Niemczech.

Tabela 1. Rozwój controllingu w Niemczech od 1988 roku

Liczba zatrudnionych	Liczba przedsiębiorstw	Liczba przedsiębiorstw z uwzględnieniem pozycji controllera
do 99	99	53 (53,5%)
200-999	123	95 (77,2%)
1000-9999	55	47 (85,5%)
10000 i więcej	23	22 (95,7%)
Razem	300	217 (72,3%)

Źródło: opracowano na podstawie: [Vgl.Kueppers... 1990, s. 443].

Controlling dla wielu przedsiębiorstw stał się synonimem zarządzania zdolnego do walki z kryzysem, inflacją, ryzykiem, konkurencją i narastającą zmiennością otoczenia. Stan ten znalazł potwierdzenie w opinii J. Webera: „(...) nie można znaleźć dzisiaj dużego przedsiębiorstwa, w którym controlling byłby nieznanym pojęciem”. Różnorodność poglądów związanych z definicją controllingu jest bardzo duża. Według P. Preisslera: „każdy ma własne wyobrażenie o tym, co oznacza lub co powinien oznaczać controlling”. Podobne stanowisko zajmuje J. Weber, który zauważa, że liczba różnorodnych interpretacji pojęcia controllingu, jego funkcji, zadań i struktury odpowiada liczbie autorów zajmujących się controllingiem nie tylko w ujęciu

teoretycznym, ale również praktycznym. Ta ogromna różnorodność koncepcji (ujęć definicyjnych) zaprezentowanych przez różnych autorów w obszarze niemieckojęzycznym wskazuje na coraz to większe możliwości wykorzystania controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Ma to swoje szczególne znaczenie w kontekście osiąganych przez przedsiębiorstwo określonych wyników ekonomicznych. Prezentowanych przez autorów poglądów, pomysłów na controlling, wywołujących różne reakcje zarówno u praktyków, jak i teoretyków controllingu, nie można ująć w kategorii „dobre”, czy „złe”. Można powiedzieć, że ich atrakcyjność lub możliwości ich implementacji w organizacji jest związana z bardzo indywidualnym podejściem do przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem jego warunków działania i przyjętych do realizacji zadań strategicznych.

Zebrane przez autora w wyniku badań literaturowych definicje controllingu są świadectwem permanentnej ewolucji tego zagadnienia w powiązaniu ze zmianami, które odnoszą się do realiów funkcjonowania współcześnie działających przedsiębiorstw. Pojawiające się coraz to nowsze problemy w zarządzaniu przedsiębiorstwem, ich złożoność stanowią dla prezentowanych autorów szczególną inspirację do podjęcia badań nad kierunkiem i rozwojem wiedzy o controllingu na płaszczyźnie teoretycznej i praktycznej. Autorzy ci postawili sobie za cel poszukiwanie możliwości poprawy sterowania wynikami ekonomicznymi przedsiębiorstwa za pomocą controllingu. Stąd też w ich poglądach można zauważyć bardzo indywidualne podejście do tej koncepcji, oparte na ich wiedzy teoretycznej i praktycznej. Bardzo trudno jest ocenić zakres i proporcje ich wykorzystania w działaniu przedsiębiorstw, w poprawie ich sterowności w osiąganiu wyznaczonych celów, ale pomimo to znalazły stosowne uznanie u osób zajmujących się tym problemem, dla których ta koncepcja zarządzania w kontekście badawczym wymaga przeprowadzenia dalszych analiz na płaszczyźnie zarówno teoretycznej, jak i praktycznej.

3. Wybrane definicje controllingu w obszarze niemieckojęzycznym

Pojęcie controllingu w literaturze ekonomicznej i organizacyjnej pojawiło się stosunkowo niedawno, miało to miejsce w Europie Zachodniej w pierwszej połowie lat 80. Znaczenie controllingu w naukach ekonomicznych w ciągu ostatnich lat nabiera coraz to większej wagi, mimo iż nadal występują rozbieżności związane z jego definicją. Wiele autorytetów zajmujących się tą dziedziną wiedzy różni się w sposobie definiowania controllingu. Każdy z nich ma swoje własne wyobrażenie, co oznacza lub powinien oznaczać controlling. W wielu publikacjach Horvatha czy Webera zwraca się uwagę na to, że pojęcie controllingu nie doczekało się jednolitego określenia. Ten stan rzeczy związany jest z przyjęciem różnych kryteriów, punktów widzenia, sposobów jego definiowania oraz charakterem controllingu. Wśród cech podkreślających charakter controllingu można wyróżnić:

- **charakter indywidualny controllingu** – oznacza, że jego funkcjonowanie jest determinowane specyfiką przedsiębiorstwa i indywidualnym podejściem do jego

warunków otoczenia, działania, przyjętych do osiągnięcia celów strategicznych, jego kultury organizacyjnej itp.,

- **charakter dynamiczny controllingu** – oznacza, że stwarza on możliwości wykorzystania różnych instrumentów (metod, technik), które ciągle podlegają procesom udoskonalenia. Z drugiej strony jest on źródłem poszukiwania coraz to nowszych, lepszych narzędzi, które dawałyby możliwość dobrego zabezpieczenia egzystencji przedsiębiorstwa i jego szybkiej adaptacji do zmieniających się warunków ekonomicznych,
- **holistyczny charakter controllingu** – oznacza, że podstawowym założeniem tej koncepcji powinno być traktowanie wszystkich aspektów zarządzania przedsiębiorstwa i związanych z nim trudności jako „pewnej całości” mającej charakter systemowy.

Badania literaturowe autora objęły analizę wybranych publikacji naukowych i książkowych w obszarze niemieckojęzycznym, w których zaprezentowano różne poglądy autorów odnoszące się do koncepcji controllingu, jak również do określenia definicji. Tabela 2 prezentuje definicje wybranych autorów, którzy od lat zajmują się problematyką controllingu od strony zarówno naukowej, jak i praktycznej.

Wielu autorów obszaru niemieckojęzycznego zajmujących się problemami controllingu w sposób szczególny akcentuje, że w warunkach ciągle wzrastającej konkurencji rosną szanse tych przedsiębiorstw, które wykazują się zdolnością analizy zarówno wewnętrznej (np. wielkość i struktura kosztów), jak i zewnętrznej (struktura otoczenia). Większość autorów jest zdania, że przedmiotem takiej analizy powinny być procesy planowania, procesy decyzyjne, sposoby ewidencji zdarzeń gospodarczych, jak również ich ocena ekonomiczna, sposoby i formy kontroli ze szczególnym naciskiem na badanie przyczyn odchyłeń i ich skutków. Procedury te, zdaniem większości z nich, muszą być zamknięte w jeden system – system controllingu, pomimo iż nie ma wśród nich zgodności w zakresie przyjęcia ostatecznej formy i treści definicji.

Controlling w literaturze niemieckiej jest określany jako koncepcja różnorodnych działań wspierających szeroko rozumiany proces zarządzania, których celem jest wspieranie kadry menedżerskiej w zakresie podejmowania racjonalnych decyzji przez tworzenie i jednocześnie wykorzystanie systemu informacji w przedsiębiorstwie dla jego polityki nie tylko wewnętrznej, ale również zewnętrznej, związanej z właściwym określeniem przyszłej strategii i z jej realizacją. Większość autorów traktuje controlling jako „system wczesnego ostrzegania” w przedsiębiorstwie, który przez gromadzenie, przetwarzanie i analizę informacji przychodzących z wewnątrz i zewnątrz przedsiębiorstwa daje możliwości podjęcia stosownych działań w zakresie istotnych dla niego funkcji i celów. W poglądach autorów można zauważyć, że istotnym elementem systemu controllingu jest planowanie i preparacja celów; te grupy działań zaliczane są przez autorów do obszaru regulacji. Drugim dość istotnym obszarem controllingu jest obszar koordynacji, w którym zadania związane z analizą i kontrolą podejmowanych działań oraz ich sterowaniem nabierają istotne-

Tabela 2. Prezentacja definicji controllingu w obszarze niemieckojęzycznym

Autor	Definicje controllingu
Coenberg	Controlling to filozofia myślenia, której celem jest właściwe kierowanie przedsiębiorstwem. Controlling = zarządzanie przedsiębiorstwem
Hahn	Controlling to narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem, które daje możliwość realizacji działań i podejmowania decyzji z uwzględnieniem funkcji planowania i kontroli
Heinen	Controlling to instrument, którego celem jest bieżące dostarczenie informacji, jej przetwarzanie i zastosowanie w systemie planowania i kontroli przedsiębiorstwa
Horvath	Controlling to subsystem zarządzania, w którym planowanie, kontrola i informacja zapewniają koordynację zarządzania przedsiębiorstwem
Maennel	Controlling to cybernetyczna koordynacja kierowania procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie z wykorzystaniem jego systemu informacji
Pfohl	Controlling to filozofia myślenia przedsiębiorstwa zorientowana na optymalizację wyniku finansowego przedsiębiorstwa z wykorzystaniem instrumentu rachunkowości wewnętrznej
Reichmann	Controlling to narzędzie wsparcia kierownictwa przedsiębiorstwa w zakresie systematycznej poprawy jakości realizowanych zadań i podejmowanych decyzji na wszystkich szczeblach przedsiębiorstwa przez wykorzystanie systemu informacji w planowaniu i kontroli celem zapewnienia lepszej koordynacji zarządzania przedsiębiorstwem
Schierenbeck	Controlling to skuteczne i celowe kierowanie procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie
Strobel	Controlling to specyficzny sposób myślenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem składający się z następujących faz: 1) orientacja na koszty, 2) controlling zorientowany na koszty + budżetowanie, 3) controlling zorientowany na koszty + budżetowanie + controlling
Weber	Controlling to podsystem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przyjmuje, a częściowo tylko wspiera procesy planowania, sterowania i kontroli, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Coenberg 2004, s. 138-180, 258-330, 340-380; Coenberg 2006, s. 100-150; Hahn 2001, s. 740-832, 868-920; Horvath 2002, s. 230-298; Horvath, Reichmann 2004, s. 310-390; Horvath 2006, s. 120-178, 321-357; Pfohl 2003, s. 718-769; Reichmann 2001, s. 635-740, 750-778; Schierenbeck 2002, s. 370-392, 405-492; Weber 2004, s. 370-410, 415-488].

go znaczenia w systemie controllingu. Większość autorów wyraża pogląd, że zadania controllingu związane z planowaniem, kontrolą i kierowaniem można traktować jako równość „controlling = zarządzanie”. Funkcje controllingu mogą być realizowane przez określone składniki struktury organizacyjnej (stanowisko pracy, komórka organizacyjna, jednostka organizacyjna). Obszar objęty systemem controllingu związany jest z płaszczyzną operacyjną i/lub strategiczną oraz wymaga zastosowania właściwego instrumentarium controllingowego. Przedstawione przez autora cechy systemu controllingu, zauważone w trakcie studiowania literatury przedmiotu mają charakter ogólny. Przedstawienie szczegółowej analizy systemów controllingu

u wyżej wymienionych autorów będzie stanowić przedmiot przygotowywanej przez autora publikacji naukowej.

Podsumowując, w koncepcjach controllingu w obszarze niemieckojęzycznym można wyróżnić pewien podział, ze względu na orientację przyjętą przez autorów w badaniach nad controllinglem. Jest on następujący:

1. Controlling zorientowany na rachunkowość. Celem tej koncepcji jest orientowanie rachunkowości finansowej oraz rachunku kosztów na planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa, aby zapewnić płynność finansową i zyskowność we wszystkich zachowaniach i decyzjach mających miejsce w przedsiębiorstwie.

2. Controlling zorientowany na generowanie i przetwarzanie informacji. W koncepcji tej podkreśla się, że controlling jest wspomaganie sterowania przedsiębiorstwa przez informacje. Controlling zapewnia wysoki poziom w zakresie pozyskiwania, wzbogacenia w określone informacje, które wykorzystywane są przez menedżerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem na różnych szczeblach organizacyjnych – informacje takie są przygotowywane dla różnych poziomów podejmowania decyzji. Zarządzanie informacją stanowi jądro systemu controllingu. W systemie controllingu można wyróżnić dwa obszary zadań powiązanych z informacją, do których należy:

- pozyskanie, przechowywanie i przetwarzanie informacji oraz przekazywanie ich jako danych wejściowych do planowania i kontroli, aby zagwarantować sterowanie przedsiębiorstwem zorientowanym na osiągnięcie określonych celów,
- dokumentacja wyników, wykorzystanych środków i podjętych decyzji w celu ich kontroli i zbierania informacji.

Uzyskanie niezbędnej ilości informacji, a także potrzebny na jej zdobycie czas stanowi w tej koncepcji istotny element, będący jednocześnie problemem ekonomicznym w zakresie znalezienia właściwego optimum pomiędzy zyskiem płynącym z posiadania informacji, a kosztami jej uzyskania.

4. Controlling jako podsystem zarządzania

Controlling może też być definiowany jako podsystem zarządzania. Według tej koncepcji controlling jest częścią składową systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Tutaj bezpośrednim celem controllingu jest wspomaganie tradycyjnych funkcji zarządzania (planowania, organizowania, kontroli, motywowania) dla zapewnienia przedsiębiorstwu zdolności do antycypacji, adaptacji w zmieniających się warunkach otoczenia oraz koordynacji podjętych przez przedsiębiorstwo działań.

5. Holistyczny charakter controllingu

Podstawowym założeniem tej koncepcji jest, że wszelkie aspekty (subsystemy) zarządzania przedsiębiorstwem, jak również problemy z nim związane mają charakter systemowy, a to oznacza, że wszystkie są ze sobą ściśle powiązane i wzajemnie

od siebie zależne. Punktem ciężkości w tej koncepcji jest podkreślenie funkcji koordynacyjnej controllingu oraz jego obecność we wszystkich aspektach (subsystemach) zarządzania przedsiębiorstwem.

W tabeli 3 zaprezentowano syntetycznie analizę różnych ujęć controllingu w odniesieniu do poglądów prezentowanych wyżej autorów.

Tabela 3. Podejście do controllingu wybranych autorów w niemieckim obszarze językowym

Autor	Controlling zorientowany na rachunkowość	Controlling zorientowany na generowanie i przetwarzanie informacji	Controlling jako podsystem zarządzania	Controlling – podejście holistyczne
Coenberg			x	x
Hahn			x	x
Heinen		x	x	x
Horvath		x	x	x
Maennel		x	x	x
Pfohl	x	x		x
Reichmann		x	x	x
Schierenbeck			x	x
Strobel	x	x		x
Weber			x	x

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Coenberg 2004, s. 138-180, 258-330, 340-380; Coenberg 2006, s. 100-150; Hahn 2001, s. 740-832, 868-920; Horvath 2002, s. 230-298; Horvath, Reichmann 2004, s. 310-390; Horvath 2006, s. 120-178, 321-357; Pfohl 2003, s. 718-769; Reichmann 2001, s. 635-740, 750-778; Schierenbeck 2002, s. 370-392, 405-492; Weber 2004, s. 370-410, 415-488].

6. Zakończenie

Definicje zawarte w tab. 2 wskazują, że system controllingu jest pojęciem relatywnie szerokim. Pozwala to na wskazanie określonych cech controllingu, jego zakresu, możliwości i potrzeb. Z przytoczonych definicji wynika, że w sprawie controllingu nie ma jednolitego stanowiska. Każdy autor ma w przedmiotowej sprawie inne zdanie, przy czym stanowiska są niejednokrotnie krańcowe.

W wyniku analizy wybranej literatury fachowej w obszarze niemieckojęzycznym, traktującej problem controllingu od strony zarówno teoretycznej, jak i praktycznej, można określić pewne wyzwania stojące przed controllingiem w przyszłości. Zdaniem autora, do takich należeć będą:

1. Nowoczesny controlling nie może mieć tylko charakteru jednostki kontrolnej. W większości przedsiębiorstw rola jednostek zajmujących się controllingiem sprowadza się do sporządzania raportów przede wszystkim opartych na analizie *ex post*. Controlling mający taki *image* jest jednostką gromadzącą i przetwarzającą ogromne ilości informacji, które nie są do końca właściwie wykorzystane, ponieważ

opierają się na danych historycznych. Konsekwencją takiego stanu rzeczy w przedsiębiorstwie jest manipulacja informacją i brak zaufania, co znacznie ograniczyć może jego rozwój.

2. Controlling jako „instytucja doradcy wewnętrznego”. Nowoczesny controlling powinien za pomocą zorientowanych na przyszłość informacji wskazywać kadrze zarządzającej możliwie jak najlepsze w danych warunkach rozwiązania dla przedsiębiorstwa (*ex ante-ex post*). Rola controllera powinna ewoluować w kierunku „doradcy wewnętrznego organizacji”. Controlling powinien stać się swoistym „katalizatorem zmian” w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

3. Socjologiczna funkcja controllera w controllingu. Controller oprócz wiedzy merytorycznej musi mieć umiejętności socjologiczne (empatia, komunikacja werbalna, komunikacja niewerbalna), których celem jest określenie i analiza występujących problemów, a także właściwego wyboru narzędzia ich rozwiązania. Controller w tym kontekście jest nie tylko odpowiedzialny za kształtowanie właściwego systemu komunikacji, ale również za zwiększanie motywacji pracowników do działania z zastosowaniem bodźców ekonomicznych i moralnych.

Przedsiębiorstwa dziś funkcjonujące mają do dyspozycji wiele dróg działania, aby czynić swą działalność bardziej efektywną. Jedną z nowocześniejszych metod zarządzania, umożliwiającą szybkie reagowanie na zmiany otoczenia i antycypację, jest koncepcja controllingu, często określana jako nowa filozofia działania. Wzrastająca kompleksowość i zmienne otoczenie funkcjonowania przedsiębiorstw potęgują współcześnie konieczność planowania rozwoju i wzrostu. Te dwie podstawowe determinanty funkcjonowania wyznaczają z kolei nadrzędne cele organizacji, a tym samym będą miały wpływ na kształtowanie się koncepcji controllingu w wymiarze teoretycznym i praktycznym. Zaowocuje to z pewnością różnorodnością stanowisk w podejściu do tej koncepcji różnych autorów nie tylko w zakresie problemów związanych z definicją, ale również z szeroko pojętą kompleksowością procesów zarządzania opartych na koncepcji controllingu.

Literatura

- Coenenberg A.G., *Strategisches Controlling*, Verlag Schaeffer-Poschel, 2004.
Coenenberg A.G., *Betriebswirtschaft fuer Fuehrungskraefte*, Verlag Schaeffer-Poschel, 2006.
Hahn D., *PUK. Controllingkonzepte*, Auflage 6, Verlag Gabler, 2001.
Horvath P., *Controlling*, Auflage 8, Verlag Vahlen, München 2002.
Horvath P., Reichmann T., *Controlling*, Auflage 9, Verlag Vahlen, 2004.
Horvath P., *Das Controllingkonzept-der Weg zu einem Wirkungsvollen Controllingsystem*, Auflage 6, Verlag Beck-Wirtschaftsberater, 2006.
Pfohl H.-Chr., *Controlling-Konzepte, „Controllingorganisation”*, [in:] P. Horvath, Th. Reichmann (hrsg.), *Vahlen Grosses Controlling Lexikon*, 2003.
Reichmann Th., *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten*, Auflage 6, Verlag Vahlen, 2001.

Schierenbeck H., *Value Controlling. Grundlagen Wertorientierter Unternehmensfuehrung*, Verlag Oldenbourg, Auflage 2002.

Vgl. Kueppers, H/Winckler, B/Zhang, S/*Planungsverfahren* 1990.

Weber J., *Einfuehrung in das Controlling*, Auflage 10, Verlag Schaeffer-Poeschel, 2004.

DEFINITIONS OF CONTROLLING IN GERMAN-SPEAKING COUNTRIES

Summary

The author of the article provides definitions of controlling in German speaking countries. Literature research of the subject allowed the author to make a general analysis of controlling including its features in German speaking regions as well as to define the trends of its development.

Piotr Karwacki – dr inż., adiunkt w Katedrze Teorii Organizacji i Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.