

Dagmara Chachula

Uniwersytet Łódzki

POTRZEBY INFORMACYJNE WSPÓŁCZESNEGO CONTROLLINGU

Controlling stanowi ważną koncepcję zarządzania przedsiębiorstwami, ułatwiającą adaptację przedsiębiorstwa w konkurencyjnym i wysoce zmiennym otoczeniu.

Spotykane w literaturze definicje można zgrupować w zbiory:

1) funkcjonalne, traktujące controlling jako funkcję zapewniającą dostęp do informacji; przykładem takiego podejścia może być definicja sformułowana przez K. Serfinga, który funkcję koordynacji uznaje za nadrzędną, a funkcję zasilania w informacje traktuje jako niezbędny element każdego systemu controllingu; dwoma podstawowymi elementami systemu informacyjnego controllingu są system rachunkowości oraz system sprawozdawczy (informacje pochodzące z systemu rachunkowości są wykorzystywane w procesie planowania, informacje zaś pochodzące z systemu sprawozdawczego stwarzają podstawy do dokonania kontroli);

2) instytucjonalne, definiujące controlling jako:

- funkcjonalnie rozszerzoną tradycyjną rachunkowość (K. Dellman),
- rachunkowość zmodyfikowaną, zorientowaną na problemy i użytkownika (W. Brzezina),
- rachunkowość zorientowaną na zarządzanie (P. Preisler),
- zintegrowaną rachunkowość (H.J. Richter);

3) pogładowe, objaśniające controlling jako instrument nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu, wyznaczającego miejsce przeznaczenia – definicja m.in. według H. Błoch, W. Kulpińskiego;

4) kompleksowe, traktujące controlling jako zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania – definicja według E. Nowaka, S. Nowosielskiego, W. Gabrusewicza, A. Kameli-Sowińskiej, H. Poetschke, H. Siegwarta, J. Grasshoffa, P. Horvatha i innych.

Zdaniem autorki, najpełniej definicję controllingu można przedstawić dopiero po zsumowaniu wszystkich prób jego zdefiniowania. Na podstawie badań literaturo-
wych i empirycznych stwierdzono, że controlling jest koncepcją sterowania przed-
siębiorstwem charakteryzującą się kilkoma etapami rozwoju, w wyniku których
początkowo controlling jest traktowany jako instrument zarządzania pełniący funk-
cje: informowania, planowania, kontrolowania, sterowania, koordynowania po-
szczególnych działań w przedsiębiorstwie, wykorzystując w szerokim zakresie me-
tologię rachunkowości i zarządzania finansami przedsiębiorstw. Może on być
zorientowany na cele, rynek, klienta, wąskie gardła, przyszłość, koszty, a jego ce-
lem jest przewidywanie odchylenia od planowanych wyników i przeciwdziałanie im.
Musi również spełniać określone wymogi strukturalne, tzn. opierać się na zespo-
wym stylu zarządzania, stosować odpowiadające temu stylowi metody zarządzania
(zarządzanie przez cele, delegowanie uprawnień, motywowanie itp.), mieć zdecen-
tralizowaną strukturę organizacyjną z wyodrębnionymi ośrodkami odpowiedzialno-
ści i służbą controllingu oraz posiadać odpowiedni system motywacyjny dla pra-
cowników. W miarę rozwoju przedsiębiorstwa controlling przekształca się w pro-
wadzący do sukcesów gospodarczych system, uzyskując tym samym status global-
nej, całościowej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem, wspomagającej kierown-
ictwo w tworzeniu i ocenie ekonomicznej wariantów rozwoju przedsiębiorstwa
celem zapewnienia długookresowej jego egzystencji przez optymalne dopasowanie
do wymogów otoczenia. Jest on nastawiony na badanie zgodności działania przed-
siębiorstwa z założonymi celami, przybierającymi najczęściej:

- w wymiarze strategicznym – postać długookresowej pewności egzystencji, trwa-
łej płynności finansowej, rozwoju przedsiębiorstwa, a także wzrostu jego warto-
ści,
- w wymiarze operatywnym – zysku o określonej wielkości i strukturze, a także
sprawności działania przedsiębiorstwa w każdym przejawie jego funkcjonowa-
nia.

Controlling tworzy również podstawy do podejmowania decyzji służących za-
rządzaniu w postaci opcji decyzyjnych, wraz z szacunkiem ryzyka związanego z
realizacją każdej z nich.

Controlling pełni funkcję usługową w stosunku do kierownictwa przedsię-
biorstwa. Jest nowoczesną formą wsparcia zarządzania; uzupełnia zarządzanie przedsię-
biorstwem przez świadczenie usług na rzecz kierownictwa i częściowego przejmowa-
nia jego zadań; działa jako rodzaj mechanizmu napędowego służącego do od-
szukiwania i realizowania szans, przed którymi staje przedsiębiorstwo.

Realizacja zadań controllingu oraz spełnianie jego szczegółowych funkcji wy-
magają stworzenia odpowiedniego systemu informacyjnego, stanowiącego podsta-
wowy element controllingu. System ten ma zaspokoić zewnętrzne i wewnętrzne
potrzeby informatyczne współczesnego controllingu.

Do potrzeb zewnętrznych można zaliczyć:

- informacje, które w ramach rachunkowości finansowej muszą być przygotowane na potrzeby odpowiednich procesów kontrolnych;
- statystyki, których zakres zwiększa się po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej;
- dane dotyczące zintegrowanego planowania, zarówno do odpowiednich porównań plan–wykonanie i przede wszystkim jako wymagania zewnętrznych kredytodawców [4, s. 7].

Przykładami wewnętrznych potrzeb informacyjnych są:

- informacje z obszaru rachunkowości zarządczej, służące do opracowania kalkulacji i polityki cenowej;
- statystyki (np. do wykorzystania w planowaniu płynności lub prognozy zbytu);
- dane do specyficznych dla danej branży procesów dyspozycyjnych (np. dyspozycja materiałowa i produkcyjna w przedsiębiorstwach produkcyjnych) [4].

Zaspokojenie tych potrzeb jest możliwe dzięki korzystaniu z bogatego zbioru instrumentów. Warto jednocześnie podkreślić, że większość instrumentów używanych w systemie controllingowym nie została stworzona z myślą o nim, lecz powstała poprzez modyfikację narzędzi już istniejących. Słuszne jest zatem stwierdzenie, że nie wszystkie instrumenty wykorzystywane w controllingu są nowe, nowy natomiast jest sposób ich wzajemnego powiązania i organizacyjna centralizacja. Praktyka dowodzi, że wiele firm, które wdrożyły controlling, opiera się na sprawdzonych i zaadaptowanych do ich potrzeb narzędziach, wypracowanych przez system rachunkowości i zarządzania przedsiębiorstwem¹.

Początkowo instrumentarium controllingu obejmowało takie narzędzia rachunkowości zarządczej, jak: budżetowanie roczne, analiza odchyień, raporty o stanie zapasów, rachunek *cash-flow*. Controllerzy zajmowali się przede wszystkim tworzeniem informacji o charakterze *ex post*, głównie na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Rachunkowość zarządcza w praktyce była nakierowana na tworzenie informacji do procesów zarządzania w krótkim okresie [9, s. 2]. Była ona również postrzegana jako działalność zarządu wspomagająca (i kontrolująca) kierowników liniowych poprzez „zarządzanie przez wyjątki”, oparte na rachunku kosztów standardowych oraz monitorowaniu zarządzania przez cele dzięki systemowi budżetowania i ocenie dokonań poprzez systemy wskaźników ekonomicznych [1, s. 2].

Współcześnie instrumentarium controllingu stanowi odpowiedź na nowe wyzwania, m.in. nowoczesne technologie, rozwój technik informacyjnych oraz zmieniające się strategie konkurencji. Wiąże się to szczególnie z odejściem od wieloszczeblowej organizacji, wymagającej skomplikowanej kontroli budżetowej, na rzecz

¹ W literaturze przedmiotu pojęcie „instrument” jest tożsame z pojęciem „narzędzie”. Nie jest błędem stosowanie tych określeń zamiennie. W tym przypadku pojęcie „instrument” jest pojęciem nadrzędnym, definiowanym jako środek służący do określenia przyczyn wywołujących zamierzone skutki (cele), w ramach którego wyróżnia się narzędzia służące osiągnięciu przyjętych wcześniej celów.

elastycznie działającej organizacji spłaszczonej, eksponującej zaangażowanie kierowników niższych szczebli, którzy muszą być wyposażeni w informacje strategiczne i operacyjne o klientach – zarówno finansowe, jak i niefinansowe – w celu sprostania wymogom dynamicznego otoczenia.

Tabela 1. Klasyfikacja instrumentów controllingu – podejście Hahna

Instrumenty	Narzędzia
Analizy, prognozy	benchmarking system wczesnego ostrzegania techniki scenariuszowe
Planowanie produktowe	metody sieciowe
Planowanie projektowe	analiza wartości metoda kalkulacji w zakresie kalkulacji produktów i projektów <i>target costing</i> rachunek efektywności ekonomicznej rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie obszarów funkcjonalnych	analiza wartości kosztów wspólnych metoda budżetowania metoda kalkulacji rachunek kosztów stanowisk rachunek efektywności ekonomicznej rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie programu produkcji	analiza portfolio analiza prognozy rentowności
Planowanie zdolności (strategiczne decyzje i działania)	rachunek efektywności ekonomicznej rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie obciążenia zdolności (operatywne decyzje i działania)	wielostopniowy rachunek marży brutto modele symulacyjne metody programowania liniowego
Planowanie marży brutto	rachunek kosztów zmiennych
Planowanie wyniku przedsiębiorstwa i zakładu	ogólna koncepcja planowania i kontroli system wskaźników do oceny „jakości” planowania i kontroli
Planowanie wartości kapitału	rachunkowość zarządcza rachunkowość finansowa
Planowanie finansowe	rachunkowość zarządcza rachunkowość finansowa
Koordinacja planowania w przedsiębiorstwie (w dywizjach)	kompleksowe modele funkcjonowania przedsiębiorstwa modele symulacyjne

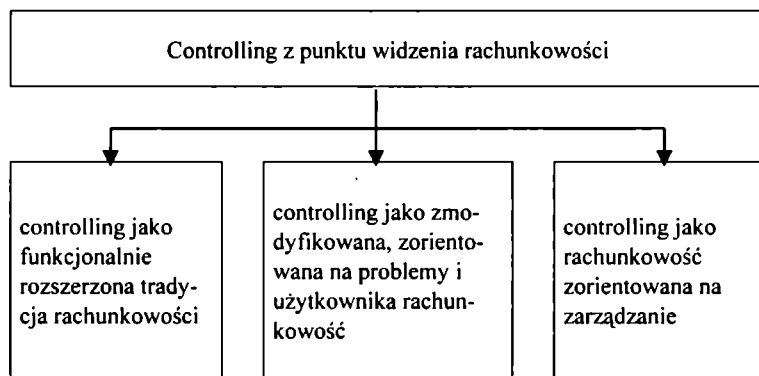
Źródło: D. Hahn, *Planungs- und Kontrollrechnung*, Verlag Geber, Wiesbaden 1994, s. 185.

Na tym tle powstał system zrównoważonych wskaźników efektywności zarządzania, łączący cele i miary strategiczne z zadaniami i miarami operacyjnymi. Opisałi go i stale rozwijają – jako *balanced scorecard* [3] – R.S. Kaplan i D.T. Norton. Równoległe nastąpiło usprawnienie zarządzania poprzez budżetowanie oparte na

koncepcji rachunku kosztów działań ABC oraz rozwinięcie koncepcji rachunku kosztów docelowych (*target costing*), łączącego cele strategiczne i operacyjne, który obejmuje w sposób całościowy koszty życia produktu, koszty jakości, ustawiczne doskonalenie, inżynierię wartości, techniki efektywnego zarządzania zasobami i kreowania wartości. Charakterystyczne jest również przesunięcie akcentu na czynniki kreujące wartość w całym łańcuchu wartości od dostawców do klientów, z finalnym nastawieniem na ekonomiczną wartość dodaną. Akcentuje się generowanie wartości przez efektywne alokowanie i używanie zasobów wraz z kapitałem intelektualnym, siecią powiązań handlowych, niematerialnymi źródłami zwiększania wartości rynkowej przedsiębiorstwa [1, s. 2].

Nowych koncepcji zarządzania mogących mieć zastosowanie w controllingu jest obecnie dość dużo, jest więc czym podierać się, prowadząc własną firmę, aby skuteczniej nią zarządzać. Zbiór instrumentów i przypisanych im narzędzi przedstawiono w tabeli 1.

Reasumując, warto zauważyć, że do podstawowych instrumentów controllingu zaliczyć należy rachunkowość, stanowiącą bazę informacyjną controllingu. Controlling zorientowany na rachunkowość powinien umożliwić stworzenie instrumentarium służącego procesowi zasilania w informacje, umożliwiającego gromadzenie i przetwarzanie danych. Instrumentarium to powinno zapewnić osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Tak rozumiany controlling stanowi swoistego rodzaju „ekonomiczne sumienie przedsiębiorstwa” [6, s. 24].



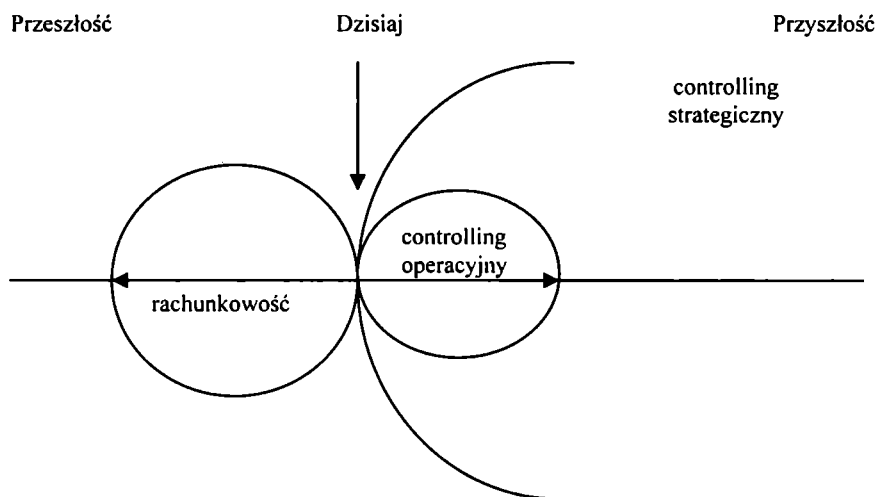
Rys. 1. Ujęcie controllingu z punktu widzenia rachunkowości

Źródło: E. Nowak, *Controlling a rachunkowość*, AE, Wrocław 2003, s. 11.

Obszarem zainteresowań wielu firm są niewątpliwie efekty wywołanych wdrożeniem controllingu, za które uważa się w dalszym ciągu wdrożenie narzędzi rachunkowości czy też planowania. Wynika to z tego, że rachunkowość, a zwłaszcza rachunkowość zarządcza, jest najważniejszym źródłem informacji na potrzeby con-

trollingu; stąd wyciągane są często niesłuszne wnioski, że rachunkowość zarządczą można utożsamiać z controllingiem lub że jest ona pojęciem nadrzędnym wobec controllingu. Należy jednak pamiętać o zależnościach, jakie mogą występować między rachunkowością a controllingiem w początkowej fazie jego rozwoju, co przedstawiono na rys. 1.

Niektórzy autorzy utożsamiają controlling z rachunkowością, włączając do systemu controllingu takie elementy jak budżetowanie oraz kontrola wewnętrzna. Inni zaś traktują controlling jako zmodyfikowaną rachunkowość, która jest ukierunkowana na problemy i na użytkownika. Jeszcze inni utożsamiają controlling wyłącznie z rachunkowością zarządczą, której zadaniem jest wspieranie funkcji zarządzania.



Rys. 2. Zależność między rachunkowością a controllingiem

Źródło: H.J. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 1996, s. 34.

Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych² w wybranych polskich przedsiębiorstwach należy stwierdzić, że rachunkowość jest kategorią systemu informacyjnego, a controlling kategorią systemu zarządzania, która charakteryzuje się interdyscyplinarnością w zakresie doboru narzędzi oraz zróżnicowaną wielowarstwowością w zakresie projektowania konkretnych rozwiązań dla firm. W zakresie pełnionych funkcji oprócz planowania, kontroli i informowania (funkcji przypisanych rachunkowości zarządczej) controlling pełni jeszcze trzy dodatkowe: sterowania i koordynowania działań w przedsiębiorstwie oraz motywowania pracowników. Zarówno controlling, jak i rachunkowość dostarczają informacji niezbędnych

² Wyniki badań empirycznych przedstawiono w pracy D. Chachuły, *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w controllingu przedsiębiorstwa*.

kierownictwu do podejmowania decyzji i sterowania działalnością przedsiębiorstwa, jednak ich wykorzystanie jest zupełnie inne, co przedstawiono na rys. 2.

Rachunkowość rozpoznaje sytuację w przedsiębiorstwie, controlling operacyjny rozpoznaje rzeczywiste odchylenia od planu w celu ich korygowania, a controlling strategiczny możliwe i prawdopodobne odchylenia w celu ich uniknięcia. Ponieważ sposób myślenia w sferze controllingu i rachunkowości jest odmienny, oba te obszary zadań powinny zostać oddzielone. Regulacje ustawowe i dotychczasowa tradycja orientują rachunkowość na przeszłość [8]. Początkowo rozróżnienie ich polegało na przypisaniu rachunkowości analizy kosztów (rozwijającej się na bazie kalkulacji kosztów), analizę zaś kosztów i przychodów przypisywano controllingowi. Controlling jest więc czymś nadrzędnym wobec rachunkowości. Controlling, rozumiany jako analiza kosztów i przychodów, ma za zadanie wyszukiwanie i wskazanie najsłabszego ogniwa w łańcuchu powiązań gospodarczych, który w razie zakłócenia mógłby zostać przerwany. Rzeczywiste rozróżnienie rachunkowości i controllingu wynika z dużej roli, jaką odgrywa motywacja w controllingu – w takim ujęciu rachunkowość to liczby, a controlling to liczby motywujące do działania [8, s. 21].

W zakresie pełnionych funkcji różnice przedstawiają się następująco:

funkcje controllingu:	funkcje rachunkowości:
-----------------------	------------------------

- | | |
|----------------|----------------|
| – informowanie | – informowanie |
| – pomiar | – pomiar |
| – analiza | – analiza |
| – planowanie | – planowanie |
| – sterowanie | – sterowanie |
| – regulacja | – regulacja |
| – kontrola | – kontrola |
| – motywowanie | |
| – koordynacja | |

Widać zatem, że controlling oprócz typowych funkcji rachunkowości spełnia jeszcze dwie dodatkowe: motywowania i koordynacji.

Motywowanie jest funkcją controllingu często pomijaną w literaturze wśród zadań przeznaczonych do realizacji. Są zwolennicy i przeciwnicy włączenia motywowania do funkcji controllingu. Motywowanie w swoim bogatym instrumentarium zachęt i kar musi się opierać na rozpoznanej świadomości osób, którymi się kieruje. Błędem byłoby pominięcie motywowania jako funkcji controllingu, gdyż controlling w obszarze zadań ma m.in. kierowanie ukierunkowane na ludzi tworzących organizację. W zależności od rodzaju controllingu inny jest dobór zadań realizowanych w ramach szczegółowej jego odmiany. Wśród funkcji controllingu personalnego czy marketingu motywowanie będzie wymieniane znacznie częściej niż wśród funkcji pozostałych. Wiąże się to ze specyfikacją danej odmiany controllingu. Stworzenie dobrego systemu motywacyjnego wchodzi zatem w zakres zadań controllingu. Umiejętne korzystanie z wiedzy o potrzebach i aspiracjach pracowni-

ków zatrudnionych i tworzących organizację staje się fundamentem dobrze działającego controllingu personalnego.

Podstawową funkcją controllingu jest jednak „koordynacja systemu zarządzania, którą osiąga się przez tworzenie odpowiednich struktur wewnętrznych w przedsiębiorstwie i zintegrowanie systemu celów z systemem planowania i systemem informacyjnym” [5, s. 71]. Pozwala to tym samym na sterowanie całym systemem z punktu widzenia wyznaczonych celów. Centralna funkcja koordynacji odróżnia controlling od pozostałych podsystemów zarządzania. Żaden z nich nie stawia sobie bowiem koordynacji za główny cel.

Potrzeba koordynacji wynika zarówno ze sprzężenia przedsiębiorstwa z otoczeniem, jak i z konieczności uwzględnienia różnorodnych zależności (przedmiotowych, czasowych) między poszczególnymi podsystemami zarządzania.

W zakresie stosowanych narzędzi controlling stosuje nie tylko narzędzia rachunkowości, lecz również narzędzia z dziedziny marketingu i zarządzania strategicznego, ponieważ narzędzia rachunkowości w stopniu niewystarczającym pozwalają sterować procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie w przyszłości. Tak więc rachunkowość jest narzędziem controllingu, a nie odwrotnie.

W controllingu postrzeganym jako nowoczesny system zarządzania rachunkowość pozostaje jednak najważniejszym i najbardziej wiarygodnym systemem informacji. Controlling opiera się na danych dostarczonych przez rachunkowość. Oznacza to, że controlling bez danych z rachunkowości nie mógłby funkcjonować, ale także to, że wiarygodność controllingu zależy od wiarygodności danych rachunkowych.

Jak wynika z przeprowadzonych badań³, udział rachunkowości w controllingu przedsiębiorstwa jest bardzo duży. Aż 95% ankietowanych przedsiębiorstw stosuje budżetowanie. W takim przypadku controlling jest kojarzony z działaniami selektywnymi, z koncentracją uwagi na wybranych celach, z uruchamianiem procedur pozwalających na ocenę zgodności z nimi wybranych programów działania. W 79% przedsiębiorstw tworzony jest rachunek kosztów. Według I. Sobańskiej controlling do sporządzania sprawozdań zaadaptował z tego rachunku rozwinięte struktury informacji i sposób wielostopniowego obliczania wyniku operacyjnego (podejście marżowe). Przejął także z tego rachunku czynności tworzenie informacji planowych o kosztach, przychodach, wynikach i o odchyleniach, analizę odchyłeń oraz metody planowania (budżetowania) [10, s. 51]. Kolejne narzędzia rachunkowe stosowane w controllingu to systemy informatyczne (78%) oraz systemy wskaźników ekonomicznych (75%)

Też o bardzo wysokim udziale rachunkowości w controllingu przedsiębiorstwa potwierdzają również badania R. Kalwaita i S. Maginota przeprowadzone w Niemczech w 1998 r. Wynika z nich, że do narzędzi najczęściej wykorzystywanych przez

³ Zob. przypis 2.

controlling należą: system informatyczny (59%), planowanie strategiczne (53%), analizy gospodarcze (45%), budżetowanie (44%), rachunek kosztów (40%), systemy wskaźników ekonomicznych (16%) (za [2, s. 57]).

Bardzo podobne wyniki otrzymał A. Preissner. Według niego narzędziami najczęściej stosowanymi w controllingu są: system informacyjny (43,8%), planowanie (40%), rachunek kosztów (32,8%), analiza odchyłeń (32,5%), budżetowanie (30,5%), systemy wskaźników ekonomicznych (10,5%) [7, s. 219].

Wobec tego należy stwierdzić, że udział rachunkowości w controllingu przedsiębiorstwa jest wysoki – kształtuje się na poziomie ok. 50%. W Polsce udział ten jest znacznie wyższy, co może być spowodowane początkowym stadium rozwoju controllingu, w którym najczęściej utożsamiany jest on z rachunkowością zarządczą.

Część wspólna systemu rachunkowości zarządczej i controllingu jest bardzo rozległa. Wspólne pole controllingu i rachunkowości przedstawia się następująco:

- wspieranie procesu planowania przyszłości firmy,
- monitorowanie zdarzeń występujących w środowisku zewnętrznym i badanie ich wpływu na firmę,
- dokonywanie pomiaru operacji wewnątrz organizacji i komunikowanie rezultatów zarządzającym,
- prowadzenie rachunków wskazujących warianty działań tworzących najwyższą wartość ekonomiczną,
- sporządzanie raportów oceniających wykonanie i motywujących zespoły pracowników do poprawy efektywności ich działań.

Rachunkowość, a zwłaszcza rachunkowość zarządcza, ma szczególne znaczenie w controllingu: wspomaga planowanie w przedsiębiorstwie przez liczbowe opracowanie materiałów będących podstawą do podejmowania decyzji oraz liczbowe przedstawienie rzeczywistego rozwoju przedsiębiorstwa (tj. wpływu podjętych decyzji) przez porównanie wartości rzeczywistych z założonymi, co ma ułatwiać sterowanie działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów. Rachunkowość zarządczą powinna cechować zdolność zaspokajania potrzeb informacyjnych, wykraczających poza system ewidencyjny rachunkowości tradycyjnej. Dlatego istotne jest ustalenie zapotrzebowania na informacje ze strony najwyższego, średnich i niższych szczebli zarządzania, a także ustalenie ośrodków odpowiedzialności za wykonanie zadań i ponoszone w związku z tym koszty. Z punktu widzenia skuteczności controllingu i przydatności rachunkowości zarządczej ważne jest ustalenie z góry wielkości stanowiących podstawę (bazę) porównań, którymi mogą być np. budżety i preliminarze kosztów. Z drugiej jednakże strony zasoby informacji generowane przez rachunkowość zarządczą powinny być zdeterminowane sytuacją przedsiębiorstwa w trakcie procesu decyzyjnego w taki sposób, aby każdy decydent otrzymał „swoje” dane liczbowe, tj. takie, które są mu potrzebne do podejmowania decyzji. Rachunkowość zarządcza jest więc systemem elastycznym, uwzględniają-

cym zarówno wielkości rzeczywiste o charakterze historycznym, jak też wielkości planowane i przewidywane.

LITERATURA

- [1] Jaruga A., *Rachunkowość zarządcza na świecie. Wczoraj – dziś – jutro*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 1999 nr 1.
- [2] Kalwait R., Maginot S., *Wenn Controller wechseln wollen. Controller's Anforderungsprofil*, „Controller Magazin” 1998 nr 1.
- [3] Kaplan R.S., Norton D., *Strategiczna karta wyników*, PWN, Warszawa 2001.
- [4] Kluge P.D., Kuźdowicz P., *Efektywność controllingu wspomagane go komputerowo*, Druk-Ar, Głogów 2004.
- [5] Nahotko S., *Podstawy controllingu finansowego*, OPOV, Bydgoszcz 2000.
- [6] Preisler P.R., *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, R. Oldenberg Verlag, Munchen 1994.
- [7] Preissner A., *Was machen Controller?*, „Controller Magazin” 1998 nr 3.
- [8] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2000.
- [9] Sobańska I., *Jak zmienia się praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX I XXI wieku?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 8.
- [10] Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003.

INFORMATIVE NEEDS OF CONTROLLING

Summary

This article presents internal and external needs of controlling and focus mainly on accounting as a main source of informative system for controlling. Accounting can offer many instruments which can be used by controlling in the process of acquiring information. Without instruments, which were presented in this paper, controlling system could not exist. This article also tries to settle the problem of relationship between accounting and controlling and gives an answer to the question what is the percentage accounting share in controlling.