

Kazimierz Gorczyński

Uniwersytet Gdański

CONTROLLING W TEORII I W PRAKTYCE**1. Wstęp**

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa we współczesnym świecie oznacza konieczność ciągłego zmagania się ze zmieniającymi się warunkami oraz ze złożonym i wielowymiarowym otoczeniem. Dynamika rynku powoduje, że podmioty gospodarcze poszukują narzędzi oraz instrumentów, pozwalających na szybkie dostosowywanie firmy do nowych warunków. Umiejętność formułowania i wprowadzania w życie dynamicznych i kreatywnych strategii zarządzania przedsiębiorstwem jest czynnikiem zapewniającym utrzymanie zdolności przedsiębiorstwa do trwania i rozwoju firmy w długim horyzoncie czasowym. Prowadzi to do konieczności wykorzystywania coraz nowszych metod zarządzania, z jednej strony zapewniających możliwość aktywnego planowania przyszłych zamierzeń, z drugiej strony zaś pozwalających na pomiar uzyskiwanych wyników na podstawie pełnej informacji o dokonaniach podmiotu.

Controlling jest jedną z najnowocześniejszych metod zarządzania przedsiębiorstwem, która w pierwszej kolejności rozwinęła się w praktyce przedsiębiorstw, następnie zaś stała się przedmiotem zainteresowania środowisk naukowych. Celem artykułu jest dokonanie przeglądu teoretycznych poglądów na temat controllingu oraz porównanie ich z praktyką funkcjonowania przedsiębiorstw.

2. Geneza controllingu

Controlling jako metoda zarządzania rozwijał się w praktyce przedsiębiorstw w ciągu ostatnich 80 lat, choć nawiązania do obecnie istniejącego controllingu występowały już w dużo bardziej odległej przeszłości¹. Ukształtowanie się controllin-

¹ W XV wieku w systemie angielskiej gospodarki publicznej funkcjonował „counroller”, zajmujący się notowaniem wpływów i wydatków publicznych. Podobną rolę od końca XVIII wieku pełnił

gu w dzisiejszej postaci wiąże się z kryzysem gospodarczym, który wystąpił na przełomie lat dwudziestych i trzydziestych ubiegłego stulecia. Negatywne dla wielu przedsiębiorstw konsekwencje, wynikające z załamania gospodarczego, doprowadziły do intensyfikacji poszukiwań metod zarządzania, nie tylko pozwalających na analizowanie przeszłej i bieżącej sytuacji, ale także zorientowanych na efektywne planowanie przyszłości. Ponadto w tym czasie licznie powstawały duże przedsiębiorstwa, często o znacznym poziomie automatyzacji, co doprowadziło do nasilenia się niektórych problemów zarządczych, jak np. konieczność koordynacji działań, komunikacji w rozwiniętych organizacjach, wzrost kosztów stałych i związane z tym ograniczenie elastyczności przedsiębiorstw na rynku.

Stopniowa adaptacja controllingu w krajach europejskich miała miejsce dopiero w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych XX wieku, głównie wskutek tworzenia przedstawicielstw firm amerykańskich, które przenosiły do swoich filii sprawdzone już wzorce działania. W Polsce idea controllingu rozwija się dynamicznie od połowy lat dziewięćdziesiątych, podobnie jak w Europie Zachodniej, poprzez przenoszenie standardów działań przez filie przedsiębiorstw zachodnich działających w Polsce.

3. Controlling w teorii

Geneza controllingu i jego wielotorowy rozwój w praktyce przedsiębiorstw doprowadziły do istotnych problemów z definicją pojęcia controllingu w literaturze naukowej. W różnych opracowaniach teoretycznych controlling przedstawia się jako metodę, system, podsystem, narzędzie lub instrument zarządzania, filozofię sterowania przedsiębiorstwem itp. Z punktu widzenia czysto semantycznego pojęcie „controlling” pochodzi od angielskiego czasownika *to control*, który znaczy „kontrolować”, ale także „sterować”.

Według niektórych koncepcji teoretycznych controlling oznacza system kontroli nad wykonywaniem zadań w poszczególnych komórkach przedsiębiorstwa, a więc w istocie auditing wewnętrzny. W podejściu tym uwypukla się kwestię kontroli jako kluczowego zadania controllingu. Jednym z przejawów takiej koncepcji controllingu może być spolszczenie nazwy tej koncepcji i określanie jej jako „kontroling”. Osoba zajmująca się „kontrolingiem” jest wówczas nazywana „kontrolerem”, np. finansowym, co nadaje tej metodzie pejoratywne znaczenie. Oznacza bowiem, że nadrzędnym celem systemu controllingowego jest kontrola, ukierun-

w Stanach Zjednoczonych „comptroller”, do którego zadań należało nadzorowanie realizacji budżetu państwa. W XVIII wieku „comptroller” pojawił się również w amerykańskich przedsiębiorstwach prywatnych, gdzie pełnił zadania związane generalnie z zarządzaniem finansami. Pierwszym przedsiębiorstwem przemysłowym, w którego strukturze organizacyjnej pojawił się „controller”, było General Electric Company (pod koniec XIX wieku) [10, s. 12].

kowana na identyfikację nieprawidłowości w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Takie ujęcie wydaje się jednak niepełne, ponieważ koncentruje się na badaniu przeszłości, pomijając główne założenie controllingu, jakim jest orientacja na cele i dostosowywanie przedsiębiorstwa do przyszłych warunków.

Inna grupa koncepcji controllingu kładzie główny nacisk na narzędzia służące do dostarczania informacji zarządczych. Dane użyteczne w procesie zarządzania dostępne są głównie dzięki stosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej, jak budżetowanie, rachunki kosztów, analiza odchyleń oraz system wskaźników. Rachunkowość zarządcza jest w istocie systemem informacyjnym, służącym do zarządzania kosztami i wynikami oraz zasobami majątkowo-kapitałowymi w ujęciu retrospektywnym i prospektywnym [1, s. 49]. Stosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej jest warunkiem koniecznym do skutecznego funkcjonowania systemu controllingu, jednak pomijanie pozostałych aspektów zarządzania, np. elementów zarządzania zasobami ludzkim, może powodować ograniczenie zakresu zadań controllingu w praktyce.

Najczęściej spotykane w literaturze przedmiotu podejście traktuje controlling jako metodę skoordynowanego i kompleksowego zarządzania przedsiębiorstwem, skoncentrowaną na prawidłowości formułowania i realizacji celów przedsiębiorstwa, przybierających najczęściej postać zysku netto dla krótkiego horyzontu czasowego oraz maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa dla długiego okresu. Zasadniczym zadaniem systemu controllingu jest dostarczanie informacji oraz koordynacja rozwiązywania problemów w całym łańcuchu tworzenia wartości firmy. Controlling jest zatem w istocie międzyfunkcją wspomagającą zarządzanie wszystkimi obszarami funkcjonalnymi występującymi w przedsiębiorstwie (jak zaopatrzenie, produkcja, dystrybucja, sprzedaż, badania, projektowanie, zarządzanie kapitałem ludzkim itd.).

Ze względu na to, że w założeniach controlling powinien obejmować całość procesów występujących w przedsiębiorstwie, istotną kwestią jest systematyzacja controllingu. Najczęściej spotykanym kryterium klasyfikacyjnym controllingu jest podział ze względu na szczeble zarządzania. Według tej linii podziału wyróżnia się:

- controlling operacyjny,
- controlling strategiczny.

Najważniejsze różnice między controllingiem operacyjnym a controllingiem strategicznym przedstawiono w tab. 1.

Podział controllingu strategicznego i operacyjnego wynika z zakresu problemów obejmowanych przez system. Controlling strategiczny koncentruje się na formułowaniu i realizacji celów zapewniających utrzymywanie długofalowych zdolności do osiągania zysków oraz maksymalizacji wartości firmy w długiej perspektywie. Controlling operacyjny skupia się, głównie ze względu na ograniczony horyzont czasowy, na krótkoterminowych wynikach osiąganych przez przedsiębiorstwo. Jak można zauważyć, w krótkim horyzoncie czasowym przedsiębiorstwo ma zwykle jedynie ograniczone możliwości wpływania na czynniki długookresowe, wpływające na wzrost jego wartości, zwią-

zane np. z profilem produkcji, wyposażeniem w środki trwałe, a także z posiadanymi zasobami kapitałowymi. Opierając się na informacjach na temat posiadanych zasobów, można natomiast kształtować politykę przedsiębiorstwa zorientowaną na krótki horyzont czasowy. Z tego względu controlling operacyjny i strategiczny należy traktować jako systemy uzupełniające się i ściśle ze sobą powiązane.

Tabela 1. Cechy charakterystyczne controllingu strategicznego i operacyjnego

Cechy	Controlling strategiczny	Controlling operacyjny
Cele	długofalowe zdolności do osiągania zysku	sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa
Orientacja	szybkie dopasowanie działalności do zmian w otoczeniu	regulacja wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa
Charakter zadań	uwzględnienie wielkości kwalitatywnych	uwzględnienie wielkości kwantytatywnych
Przedmiot zadań	mocne i słabe strony przedsiębiorstwa, szanse i zagrożenia otoczenia	mierzenie i ocena takich wielkości, jak koszty, dochody, wynik, wpływy, wydatki
Horyzont czasowy	długookresowy, nie jest ograniczony	krótkookresowy – kwartał, rok średniookresowy – do trzech lat

Źródło: [8, s. 23].

Innym kryterium podziału controllingu jest klasyfikacja bazująca na funkcjach wykonywanych w różnych obszarach zarządzania przedsiębiorstwem. Z punktu widzenia funkcjonalnego można wyróżnić m.in.:

- controlling produkcji,
- controlling sprzedaży,
- controlling zasobów ludzkich,
- controlling marketingu,
- controlling zaopatrzenia,
- controlling badań i rozwoju,
- controlling projektów.

4. Praktyczne aspekty controllingu

Kluczowym elementem wpływającym na miejsce controllingu w praktyce przedsiębiorstw jest wyznaczenie zadań realizowanych przez system. W najbardziej ogólnym ujęciu wśród zadań controllingu można wyróżnić:

1) planowanie – rozumiane jako proces stawiania celów oraz wyznaczania zadań i zasobów (rzeczowych, osobowych i finansowych) niezbędnych do właściwej realizacji tych celów,

2) kontrolę – polegającą na porównywaniu faktycznie osiągniętych wyników ze stanem wzorcowym, wynikającym z przyjętych planów (np. budżetów, strategii), a więc na identyfikacji odchylenia od planów,

3) sterowanie – koncentrujące się na podejmowaniu działań korygujących stwierdzone odchylenia (zgodnie z zasadą sprzężenia zwrotnego) lub zapobiegających przewidywanym odchyleniom jeszcze przed ich zaistnieniem (zgodnie z zasadą sprzężenia wyprzedzającego).

Powyższe zadania mogą skłaniać do przyjęcia uproszczonej, czysto technicznej formuły controllingu jako systemu wyznaczania stanów wzorcowych, porównywania ich ze stanami faktycznymi i podejmowania na tej podstawie odpowiednich działań zarządczych.

Istotę funkcjonowania systemu controllingu w praktyce przedsiębiorstw oddaje katalog zadań controllera, sformułowany przez Financial Executive Institute w 1962 r. Wśród zadań osoby zajmującej się controllingiem wymieniono m.in.:

- planowanie, tj. wykonywanie planów, ale także administrowanie planami, koordynację procesu planowania,
- analizę ekonomiczną, rozumianą głównie jako porównywanie wykonania z wielkościami wynikającymi z budżetów,
- raportowanie, a więc stworzenie systemów raportowania o odchyleniach (opartego na systemach księgowych) oraz ujednolicanie informacji wewnętrznej,
- nadzór nad wykonywaniem zadań, czyli kontrolę wewnętrzną,
- doradztwo wewnętrzne na rzecz kadry kierowniczej w przedsiębiorstwie, w zakresie planowania oraz wykonywania budżetów,
- nadzór nad sprawozdawczością zewnętrzną, a w konsekwencji także nadzór nad systemem rachunkowości finansowej.

Przedstawiony wykaz zadań sugeruje, że controller powinien pełnić w przedsiębiorstwie funkcję usługową w stosunku do menedżerów. Nadrzędną rolą controllera jest dostarczanie informacji odpowiednich do podejmowania decyzji zarządczych, a także sugerowanie rozwiązań najlepszych z punktu widzenia długofalowych celów przedsiębiorstwa.

Warto nadmienić, że w firmach amerykańskich i europejskich występują istotne różnice w postrzeganiu zakresu zadań controllingu. Historia controllingu, a także różne warunki funkcjonowania podmiotów gospodarczych w Stanach Zjednoczonych i w krajach europejskich, doprowadziły do wykształcenia się dwóch odrębnych orientacji controllingu, tj. orientacji amerykańskiej i orientacji europejskiej (zwanej często niemiecką). W firmach amerykańskich zakres zadań controllera jest szerszy i obejmuje także nadzór nad zadaniami przypisanymi w przedsiębiorstwach europejskich głównie księgowemu. Z kolei w firmach europejskich dominuje model równoległego umiejscowienia controllera oraz głównego księgowego w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Taka sytuacja wymusza ścisłą współpracę pomiędzy komórkami księgowymi i controllingowymi, co w praktyce rodzi niejednokrotnie konflikty [3, s. 61].

Właściwe wdrożenie systemu controllingu w podmiotach gospodarczych jest możliwe w przypadku zaistnienia odpowiednich warunków organizacyjnych. Wprowadzenie controllingowej metody zarządzania wymaga spełnienia dwóch, ściśle ze sobą powiązanych warunków organizacyjnych, tj. wdrożenia w życie koncepcji zarządzania przez cele oraz decentralizacji stylu zarządzania. Spełnienie tych wymogów oznacza w praktyce konieczność wyodrębnienia w strukturze przedsiębiorstwa ośrodków odpowiedzialności posiadających wyszczególnione do realizacji zadania, a także wyposażonych w uprawnienia niezbędne do ich wykonywania. Kierownicy tych jednostek ponoszą odpowiedzialność za prawidłową realizację postawionych celów. W zasadzie można przyjąć, że każdy podmiot w strukturze organizacji, sprawujący kontrolę nad powstawaniem kosztów, tworzeniem przychodów lub nad wykorzystaniem środków inwestycyjnych jest ośrodkiem odpowiedzialności [5, s. 453]².

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności pozwala na dokonanie podziału celów głównych przedsiębiorstwa na cele cząstkowe, a także określenie zadań koniecznych do wykonania dla osiągnięcia założonych celów przez poszczególne jednostki operacyjne. Taki tryb postępowania umożliwia dokonanie przeglądu zasobów rzeczowych i osobowych niezbędnych do realizacji przydzielonych zadań, co w konsekwencji pozwala na właściwe opracowanie planów finansowych, uwzględniających zakres prowadzonych działań. W krótkim okresie przejawem planowania finansowego będzie stworzenie systemu powiązanych ze sobą budżetów cząstkowych, tworzących łącznie budżet główny przedsiębiorstwa.

Zadania controllingu koncentrują się zatem głównie na procesach związanych z ustalaniem oraz osiąganiem celów, zarówno dla przedsiębiorstwa jako całej organizacji, jak i dla poszczególnych, wyodrębnionych w podmiocie gospodarczym jednostek organizacyjnych. Z tego względu w ramach controllingu konieczne będzie utworzenie przejrzystego i dostępnego dla wszystkich systemu celów cząstkowych, formułowanych dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, zapewniających osiągnięcie celów globalnych przedsiębiorstwa.

Cele cząstkowe i główne w przedsiębiorstwie powinny być formułowane w sposób jasny, realistyczny i dokładny, tak aby z jednej strony możliwe było ich osiągnięcie, z drugiej zaś kontrolowanie stopnia ich wykonania. Cele określane zgodnie z zasadami controllingu powinny więc być przedstawiane w wielkościach liczbowych oraz posiadać ściśle określony horyzont czasowy przeznaczony na ich wykonanie. Jedynie wtedy będzie możliwe przeprowadzenie w dowolnym momencie ich realizacji kontroli stopnia ich wykonania.

W trakcie procesu ustalania celów w przedsiębiorstwie może dochodzić do różnorodnych konfliktów, wynikających z prowadzenia „przetargów” wśród poszcze-

² Warto tutaj nadmienić, że w literaturze można spotkać także inne definicje ośrodka odpowiedzialności (por. [9, s. 243; 14, s. 119]).

gólnych decydentów, a także występowania różnego rodzaju grup nacisku. Z tego względu do zadań controllingu powinno należeć również określenie jasnych reguł i procedur postępowania przy opracowywaniu celów. Jedynie w warunkach pełnej przejrzystości zasad zarządzania w zdecentralizowanym środowisku organizacyjnym możliwe będzie uzyskanie maksymalnych korzyści płynących z kluczowej dla controllingu koncepcji zarządzania przez cele [13, s. 321-329].

Wyznaczenie odpowiednich celów w przedsiębiorstwie implikuje konieczność formułowania odpowiednich planów działań i akcji [4, s. 75-76; 7, s. 4-5]. Plany te w głównej mierze powinny się odnosić do wyznaczonych celów przedmiotowych. Oznacza to, że w odniesieniu do każdej jednostki organizacyjnej wyodrębnionej w przedsiębiorstwie konieczne staje się jasne określenie zakresu i charakteru zadań, posiadanych przez nie środków rzeczowych, a także wyznaczenie osób, do których będzie należało wykonanie przyjętych celów. Zależności czasowe, przedmiotowe i hierarchiczne występujące między poszczególnymi planami prowadzą do konieczności ich wzajemnego dopasowania i powiązania w plany całościowe. Koordynacja planów częściowych, a także ich zgodność z planami całościowymi oraz z przyjętymi strategiami jest więc zadaniem controllingu operacyjnego.

Wyznaczenie celów i określenie planów działań zorientowanych na realizację celów pozwala w dalszej kolejności na sporządzenie budżetów dla poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz dla całego przedsiębiorstwa. Określenie w budżetach wielkości planowanych kosztów i przychodów, wyrażających w wymierny sposób przewidywane do realizacji zadania, sprawia, że budżety stanowią nośniki wyznaczonych celów i planów działania.

Bardzo ważnym zadaniem controllingu operacyjnego jest również stworzenie sprawnego systemu raportowania, zapewniającego możliwie szybkie dostarczanie informacji zarządczych odpowiadających potrzebom i wymaganiom poszczególnych jednostek decyzyjnych. Głównym instrumentem zapewniającym dostarczanie odpowiednich danych niezbędnych w procesie zarządzania jest rachunkowość zarządcza, pozwalająca na dostosowanie systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie do oczekiwań decydentów.

Mając na względzie potrzeby decyzyjne i kontrolne poszczególnych menedżerów, należy koniecznie opracować system wskaźników stanowiących podstawę oceny stopnia wykonania celów przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności wyodrębnione w strukturze firmy. Stworzenie systemu mierników oceny powinno być dostosowane do warunków działalności konkretnego podmiotu i wkomponowane w wieloprzekrojową strukturę podmiotu.

Integralnym elementem systemu controllingu jest kontrola. Podmioty gospodarcze stosują w celach kontrolnych różne rachunki porównawcze. Ich rodzaj zależy od danych, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, oraz od informacji, jakie można uzyskać z otoczenia. W zależności od dostępnych informacji oraz potrzeb zarząd-

czych stosuje się m.in. takie metody kontroli, jak porównania w czasie, porównania branżowe oraz porównania wartości planowanych z wynikami.

System controllingu powinien dostarczać decydentom przede wszystkim danych umożliwiających prowadzenie kontroli stopnia wykonania założonych planów. Oznacza to więc, że kontrola prowadzona na zasadach controllingu jest ściśle powiązana z planowaniem i wynika z wielkości określonych w trakcie planowania. W razie stwierdzenia wystąpienia odchyłeń przedsiębiorstwo musi, po pomiarze ich znaczenia, podjąć działania korygujące, ukierunkowane na likwidację odchyłeń w celu osiągnięcia planowanych wielkości [11, s. 34]. Jak więc widać, planowanie i kontrola wzajemnie się warunkują i uzupełniają [2, s. 23-25].

Kontrola, jako element controllingu, koncentruje się na dwóch podstawowych obszarach [12, s. 51]:

- kontrola wyniku – koncentruje się na rezultacie procesu planowania,
- kontrola procesu – kontroluje rodzaj i sposób powstania wyniku (tj. przebieg procesu).

Wyszczególnienie obszarów planowania umożliwia sprawdzenie, czy odchylenia mają swoje źródło w niewłaściwie sporządzonych planach, czy też zostały spowodowane ewentualnymi nieprawidłowościami na etapie wykonywania planów. Użyteczność controllingu w procesie zarządzania wymaga, aby wyniki przeprowadzanych kontroli były aktualne i dostępne we właściwym czasie. Dlatego też procedura kontroli powinna stanowić proces ciągły, zapewniający stały dostęp decydentów do informacji o występujących odchyleniach od planu.

5. Zakończenie

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa w otoczeniu zewnętrznym prowadzi do szeregu zagrożeń, które mogą zakłócić proces realizacji założonych celów. Z tego względu przedsiębiorstwa dążą do poszukiwania takich rozwiązań systemowych, które w sposób optymalny pozwoliłyby na ograniczanie ryzyka niewykonania założonych celów. Cechy charakterystyczne dla otoczenia przedsiębiorstwa prowadzą do konieczności jednoznacznego formułowania i identyfikacji pożądaných wartości i celów działania przedsiębiorstwa w sposób umożliwiający spójne działanie wszystkich elementów przedsiębiorstwa dla realizacji przyjętych założeń.

Controlling, jako metoda zarządzania, wychodzi naprzeciw potrzebom współczesnych przedsiębiorstw, nic więc dziwnego, że coraz więcej podmiotów gospodarczych dostrzega liczne korzyści, płynące z wdrożenia systemu controllingu. W praktyce jednak główny nacisk jest kładziony na wdrażanie narzędzi krótkoterminowych, jak budżetowanie i analiza odchyłeń, co może powodować rozbieżności między realizacją planów operacyjnych i strategicznych. W tym kontekście warto przypomnieć nadrzędne zadanie controllingu, jakim jest

formułowanie celów w sposób ukierunkowany na utrzymywanie długofalowych zdolności do osiągania zysków oraz do rozwoju poprzez ciągłe doskonalenie procesów zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa. Dlatego też zaniedbania w zakresie wdrażania warsztatu narzędziowego controllingu strategicznego mogą powodować liczne negatywne konsekwencje dla funkcjonowania przedsiębiorstw w długim horyzoncie czasowym.

Literatura

- [1] Brzezin W., *Controlling. Modele teoretyczno-normatywne do zastosowania w polskich przedsiębiorstwach*, Wyd. CWN WSZ, Częstochowa 2001.
- [2] Chalastra M., Susmarski S., *Controlling*, Nord Controlling, Gdynia 1999.
- [3] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 1997.
- [4] Drucker P., *Management and the World's Work*, „Harvard Business Review”, September-October 1988.
- [5] Garison R.H., *Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, Boston 1991.
- [6] Jędralska K., Woźniak-Sobczak B., *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, AE, Katowice 2000.
- [7] Koźmiński A.K., *Zarządzanie: praktyka i teoria*, „Organizacja i Kierowanie” 1994 nr 4.
- [8] *Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 1996.
- [9] *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1997.
- [10] Sierpińska M., Niedbała S., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [11] Stoner J., Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1992.
- [12] Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Wyd. Placet, Warszawa 1996.
- [13] Webber R.A., *Zasady zarządzania organizacjami*, PWE, Warszawa 1996.
- [14] Wermut J., *Rachunkowość zarządcza*, ODDK, Gdańsk 1995.

CONTROLLERSHIP IN THEORY AND PRACTICE

Summary

The controllership as an instrument of management is a modern method, which at first had been implemented in corporate practice, and then started to be a subject of academic research. The aim of the article is to compare theoretical understanding of controllership with practice of corporations. Firstly there is a history of controllership, as a management concept, shortly described. The second part presents different definitions, schools and classifications of controllership, which can be found in the academic literature. At the end the theory is compared with practical aspects of the controllership implementation treated as a corporate managerial system.