

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka

Politechnika Wrocławska

DYLEMATY ZWIĄZANE Z WPROWADZANIEM ZMIAN W ORGANIZACJI W KONTEKŚCIE WDRAŻANIA CONTROLLINGU

1. Wstęp

Wdrożenie rozwiązań controllingowych implikuje wprowadzenie licznych zmian w wielu obszarach organizacji i przybiera postać skończonego projektu/procesu, realizowanego w mniej albo bardziej dynamiczny sposób, ale zawsze ograniczonego pewnymi ramami czasowymi. Zmiany te mogą mieć różny charakter i zakres, brak jest bowiem uniwersalnego modelu rozwiązań controllingowych. W literaturze często podkreśla się ogromną różnorodność i elastyczność owych rozwiązań i możliwości ich dopasowania do organizacji, w zależności od jej potrzeb. Powstają zatem dylematy, w jaki sposób dokonywać tych zmian? Czy mają one obejmować całą organizację, czy tylko niektóre jej obszary? Czy konieczne jest wdrożenie wszystkich możliwych rozwiązań controllingowych, czy tylko wybranych? Czy postulowane zmiany mają mieć charakter fakultatywny, czy też bez ich wprowadzenia nie można mówić o wdrożeniu controllingu? Czy należy je wprowadzać jednocześnie, czy też stopniowo? Czy zmiany mają mieć charakter rewolucyjny, czy też przebiegać w drodze spokojnej adaptacji? I czy w ogóle niektóre z nich są możliwe do wprowadzenia w tak ograniczonym czasie, jaki zazwyczaj zakładany jest przy implementacji controllingu? Próba udzielenia odpowiedzi na te i tym podobne pytania jest przedmiotem niniejszego artykułu. Należy jednak rozpocząć od enumeracji i krótkiego opisu postulowanych warunków wstępnych, a także przedstawienia pozostałych zaleceń odnośnie wdrażania controllingu.

2. Zmiany w organizacji implikowane wdrażaniem controllingu

Według S. Nowosielskiego i R. Marcza, wprowadzenie controllingu wymaga uprzedniej realizacji wielu prac analityczno-projektowych, które zasadniczo można podzielić na trzy etapy.

I etap – działania wstępne – obejmuje przede wszystkim: pozyskanie wstępnej akceptacji naczelnego kierownictwa dla idei nowego systemu zarządzania; określenie głównych celów stawianych controllingowi, które zamierza się osiągnąć w centrach gospodarowania; powołanie zespołu wdrożeniowego; szkolenia, które mają na celu wprowadzenie pracowników w zagadnienia organizacji i funkcjonowania controllingu, a także krytyczną analizę stosowanych dotychczas rozwiązań, dostarczającą informacji o przedsiębiorstwie w dwóch obszarach – „twardym” (struktury, metody, procedury, techniki) oraz „miękkim” (postawy kadry zarządzającej i pracowników, prezentowane systemy wartości, opinie związków zawodowych).

II etap – projektowanie zmian organizacyjnych – dotyczy: szczegółowego zdefiniowania celów strategicznych i operacyjnych; opracowania ogólnej koncepcji systemu controllingu, zgodnej z sekwencją: cele, zadania, metody, procedury, instrumenty, dokumenty; wstępnej oceny i weryfikacji rozwiązań w czasie sesji treningowej oraz akceptacji koncepcji.

III etap – wprowadzenie controllingu – w szczególności ukierunkowany jest na opracowanie szczegółowych wytycznych, procedur, dokumentów planistyczno-rozliczeniowych i harmonogramów wdrożenia na podstawie przyjętych wcześniej i zaakceptowanych rozwiązań, jak również korygowanie rozwiązań działającego systemu [Controlling... 2004, s. 24-25].

W nieco innym ujęciu przyjmuje się, że aby controlling mógł być prawidłowo wdrożony, aby mógł sprawnie funkcjonować, niezbędne jest spełnienie dwóch grup warunków wstępnych. Pierwszą grupę stanowią pierwotne warunki wstępne. Ich spełnienie w jednakowym stopniu przyczynia się do właściwego przeprowadzenia procedury wdrożeniowej controllingu oraz jego sprawnego funkcjonowania. Należą do niej: ustalenie właściwego stylu kierowania, wsparcie go odpowiednimi technikami i zasadami zarządzania, modyfikacja struktury organizacyjnej pod kątem przyszłych potrzeb i wymagań controllingu – w tym wyraźne określenie i rozgraniczenie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych stanowisk w organizacji oraz sporządzenie charakterystyk (kart) stanowisk pracy, a także przekształcenie księgowości (rachunkowości) w użyteczną z punktu widzenia controllingu. Spełnienie drugiej grupy warunków wstępnych, wtórnych warunków wstępnych, oddziałuje przede wszystkim na sprawne funkcjonowanie controllingu. Zalicza się tu opracowanie oraz wdrożenie specyficznych dla konkretnej organizacji rozwiązań instytucjonalnych (organizacyjnych) oraz instrumentalnych controllingu [Bieńkowska 2002, s. 40; Bieńkowska, Kral 2001, s. 15].

Spełnienie warunków wstępnych controllingu to jednak nie jedyna zmiana spowodowana w organizacji przez tę koncepcję wspomagania zarządzania. Samo funkcjonowanie controllingu wiąże się bowiem z koniecznością bieżącego wdrażania w organizacji zmian w postaci działań korygujących i/lub zapobiegawczych, opracowanych na potrzeby osiągania założonych celów jako reakcji na występujące w organizacji bądź antycypowane odchylenia.

Zestawienie działań w zakresie controllingu implikujących konieczność wdrażania zmian w organizacji zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Działania w zakresie controllingu implikujące konieczność wdrażania zmian w organizacji.

Działania związane z:		
pierwotnymi warunkami wstępnymi wdrażania controllingu	wtórnymi warunkami wstępnymi wdrażania controllingu	funkcjonowaniem controllingu
- ustalenie właściwego stylu kierowania - wsparcie stylu kierowania odpowiednimi technikami i zasadami zarządzania - modyfikacja struktury organizacyjnej pod kątem przyszłych potrzeb i wymagań controllingu - przekształcenie księgowości (rachunkowości) w użyteczną z punktu widzenia controllingu	- opracowanie i wdrożenie rozwiązań instytucjonalnych (organizacyjnych) controllingu - opracowanie i wdrożenie rozwiązań instrumentalnych controllingu	- wypracowywanie i wdrażanie bieżących decyzji korygujących - wypracowywanie i wdrażanie bieżących decyzji zapobiegawczych

Źródło: opracowanie własne.

3. Pierwotne warunki wstępne wdrażania controllingu

Pierwszą grupę warunków wstępnych prawidłowej implementacji i sprawnego funkcjonowania controllingu otwiera wymóg stosowania w przedsiębiorstwie demokratycznego lub zbliżonego do niego stylu kierowania. Wynika to z faktu, iż omawiana koncepcja wspomagania zarządzania wymaga od pracownika maksymalnego zaangażowania oznaczającego kreowanie własnych pomysłów i podejmowanie odpowiednich działań w osiąganie celów zarówno całej organizacji, jak i tych znajdujących się w indywidualnym obszarze działalności pracownika. To z kolei pociąga za sobą konieczność współdziałania z innymi pracownikami i współodpowiedzialności za podejmowane w przedsiębiorstwie decyzje. Zespołowy styl kierowania natomiast jest właśnie stylem promującym wysiłek intelektualny, inwencję twórczą, samodzielność i zdolność do pracy zespołowej.

Wymóg konieczności zmiany stylu kierowania (o ile w organizacji nie panuje sprzyjający klimat organizacyjny) wydaje się niezwykle prosty, jeśli chodzi o dokonanie zapisów w dokumentach organizacyjnych, i bardzo skomplikowany, jeśli chodzi o jego praktyczną realizację. Stosowanie demokratycznego lub zbliżonego do niego stylu kierowania wymaga zmian w sposobie myślenia zarówno podwładnych, jak i przełożonych. Tych pierwszych bowiem należy przekonać do większej samodzielności decyzyjnej, a przede wszystkim – do wzięcia na siebie odpowiedzialności za podejmowane decyzje i działania, tych drugich zaś – do rzeczywistego przekazania części swoich uprawnień na niższe szczeble zarządzania. Styl kierowania jest swoistą umiejętnością, można by nawet powiedzieć – cechą osobową menedżera. Kształtuje i utrwała się latami dzięki doświadczeniom. Ktoś z natury władczy, przekonany o skuteczności swojego sposobu oddziaływania na podwładnych, nawet w obliczu „nowych

dyrektyw postępowania” niełatwo podzieli się władzą i uprawnieniami decyzyjnymi. Ponadto demokratyczny styl kierowania wymaga znacznie większych umiejętności interpersonalnych od kierującego, który oddziałując na pracowników, musi to robić w sposób nieuciążliwy i niemalże nieodczuwalny, a jednocześnie musi wziąć odpowiedzialność za czyny podwładnych i – nie narzucając jawnie swojej woli – w pełni je kontrolować. Demokratyczny styl kierowania wymaga także większej dojrzałości i aktywności pracowników na niższych szczeblach zarządzania. Nie zawsze w ich interesie jest podejmowanie nowych wyzwań, branie na siebie odpowiedzialności, poddanie się porównaniom i ocenie. Jak wobec tego przekonać pracowników do wzięcia na siebie odpowiedzialności? Wymienić kadrę kierowniczą, czy też zmusić aktualną do podejmowania określonych działań za pomocą systemu nagród i kar?

Idea controllingu zakłada wsparcie zespołowego stylu kierowania odpowiednimi technikami zarządzania. Wśród nich wyróżnia się w szczególności zarządzanie przez cele, delegowanie uprawnień, odchylenia, wyniki oraz motywowanie. Integracja wymienionych technik zarządzania powinna doprowadzić do wypracowania właściwej dla danej organizacji techniki dobrego kierowania pracownikami. H.J. Vollmuth postuluje wdrażanie wspomnianych technik zarządzania równocześnie [Vollmuth 2000, s. 69]. Czy rzeczywiście jednak jest to możliwe i zgodne z przyjętymi wcześniej założeniami? W controllingu preferuje się demokratyczny styl kierowania, a np. technika zarządzania przez wyniki wymusza autokratyczny styl kierowania. Powstaje zatem pytanie, czy jest ona aktualna w controllingu?

Ponadto zaleca się, aby każde przedsiębiorstwo opracowało własne zasady zarządzania, które pozwolą ustalić wymagania dotyczące sposobu zachowania w relacjach między przełożonymi a pracownikami, jak też między osobami równymi sobie rangą [Vollmuth 2000, s. 71]. Z pomocą tych wytycznych zostaną w przedsiębiorstwie wprowadzone – oparte na pełnym zaufaniu – stosunki, które umożliwią funkcjonowanie controllingu i elastyczne zarządzanie nastawione na wyszukiwanie odchyleń i twórcze rozwiązywanie problemów, tak aby doprowadzić do osiągnięcia wcześniej określonych celów organizacji.

Samo zapisanie zasad zarządzania nie oznacza jeszcze ich wprowadzenia. Wdrożenie controllingu wymaga zatem przyjęcia odpowiedniego sposobu myślenia, który musi być „zachowany w codziennych działaniach i przy podejmowaniu decyzji na różnych szczeblach zarządzania” [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 60]. Przyjęcie owego odpowiedniego sposobu myślenia to nic innego jak wprowadzenie wielu zmian kulturowych – tych najtrudniejszych chyba spośród wszystkich zmian organizacyjnych – znajdujących swój wyraz w przestrzeganych systemach wartości, standardach i normach postępowania. Zakładając nawet pełne zaangażowanie pracowników i aprobatę kierunków zmian, co wcale nie jest takie oczywiste, i tak proces wprowadzania i ugruntowania tego typu zmian w organizacji będzie długotrwały. Wydaje się zatem, że nie sposób w krótkim czasie spełnić większości wymienionych warunków, a i w długim – ich pełna realizacja nie jest taka pewna (same tylko uregulowania organizacyjne (dokumenty) nie zmieniają bowiem sposobu myślenia i postępowania).

Zanim zostanie podjęta ostateczna decyzja dotycząca implementacji controllingu należy w przedsiębiorstwie przeprowadzić analizę jego struktury organizacyjnej. W

czasie badań mogą zostać ujawnione słabe punkty w organizacji przedsiębiorstwa, które powinny być usunięte. Nie ma bowiem sensu nakładanie rozwiązań controllingowych na nieefektywne procesy i struktury. Podkreśla się często, że przekształcenia organizacyjno-strukturalne obejmować powinny „w pierwszej kolejności słabe punkty struktury organizacyjnej oraz zasady organizacji, których identyfikacja jest celem wstępnej analizy organizacyjnej” [Major 1998, s. 27]. Dla wielu jednak organizacji, zwłaszcza tych mniej innowacyjnych, oznaczają one w praktyce prawie radykalne przeprojektowanie organizacji. Rodzi się zatem pytanie, jak takie rewolucyjne zmiany mają się do zalecanego przez teoretyków stopniowego i ewolucyjnego wdrażania controllingu? Controlling zatem może wywołać rewolucję w organizacji zanim rozpocznie się jego wdrażanie.

Bardzo często podkreśla się również konieczność opracowania szczegółowych zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności dla każdego stanowiska pracy, a także procedur i diagramów przebiegów poszczególnych procesów [Vollmuth 2000, s. 74]. Wiąże się z tym jednak pewne niebezpieczeństwo. Dążenie do precyzyjnego rozgraniczenia obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności może prowadzić do nadmiernej szczegółowości w tym względzie, a to z kolei w prosty sposób – z jednej strony – do ograniczenia postulowanej samodzielności decyzyjnej pracowników, a w konsekwencji elastyczności działania organizacji, z drugiej zaś – do ograniczenia inicjatywy ponad zakres ustalonych obowiązków. Należy więc postępować w tym względzie nadzwyczaj rozważnie.

Ostatnim z pierwotnych warunków wstępnych jest przekształcenie księgowości (rachunkowości) w użyteczną z punktu widzenia controllingu. W controllingu konieczne jest zatem wprowadzenie do przedsiębiorstwa systemu rachunkowości zarządczej (menedżerskiej). Pozyskiwane, przetwarzane i dystrybuowane przez nią informacje powinny w pełni odpowiadać zidentyfikowanym wcześniej potrzebom użytkowników, a zarazem być wiarygodne, obiektywne, jasne, aktualne i precyzyjne. Tylko takie informacje mogą stanowić podstawę podejmowanych przez zarządzających decyzji. Reorganizacja systemu rachunkowości na użytek controllingu stworzy podwaliny pod funkcjonowanie ośrodków odpowiedzialności (umożliwi pomiar i rozliczanie strumieni finansowych związanych z ich działaniem, sporządzanie rankingów centrów, wiązanie wynagrodzeń z wynikami pracy itd.), a także umożliwi korzystanie z podstawowych instrumentów controllingu (takich jak budżetowanie, controllingowy rachunek wyników itd.).

4. Wtórne warunki wstępne wdrażania controllingu

Drugą grupę warunków wstępnych tworzą tzw. szczegółowe rozwiązania wtórne, a zatem opracowanie szczegółowych rozwiązań organizacyjnych (instytucjonalnych) oraz instrumentalnych controllingu. Umożliwiają one prawidłową realizację funkcji controllingu, a także wynikających z nich zadań w jego poszczególnych obszarach odniesienia.

W kontekście wprowadzania zmian organizacyjnych implikowanych wdrożeniem controllingu szczególnie istotne wydają się rozwiązania instytucjonalne. Należy je

traktować jako pierwotne w stosunku do rozwiązań instrumentalnych. Spośród wtórnych warunków wstępnych zaprojektowanie i wdrożenie określonych rozwiązań instytucjonalnych controllingu odnosi się do sfery organizacyjnej i obejmuje zagadnienia związane z wyodrębnianiem w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności, określaniem dla nich celów i zadań, wkomponowywaniem w strukturę organizacyjną controllerów oraz ustalaniem dla tych stanowisk zakresu samodzielności. W dalszej kolejności dotyczy również określania mierników oceny poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, ustalania zasad wiązania mierników ich oceny z systemem motywacyjnym (głównie z systemem wynagrodzeń), a także określania trybu i procedur wprowadzania i obsługi pracy centrów [Bieńkowska 2002, s. 42; Nowosielski 2001, s. 9].

W procesie organizowania i funkcjonowania centrów gospodarowania „pojawia się szereg problemów, których poprawne rozwiązanie gwarantuje skuteczność i efektywność takiej koncepcji zarządzania podmiotami wewnętrznymi przedsiębiorstwa” [Nowosielski 1999, s. 65]. Najpierw występuje problem wytypowania komórek organizacyjnych lub ich grup, które mogą stanowić ośrodki odpowiedzialności. Proces ten należy wiązać z koniecznością udzielenia odpowiedzi na pytania odnoszące się przede wszystkim do kryterium podziału centrów gospodarowania w organizacji (np. organizacyjne, terytorialne, funkcjonalne, technologiczne). Następnie należy rozważyć, czy ośrodki odpowiedzialności powinny obejmować całą organizację, czy mogą dotyczyć (zwłaszcza w początkowej fazie funkcjonowania controllingu) tylko jej części, a także od jakich komórek organizacyjnych rozpoczynać wdrażanie controllingu? Należy podjąć również decyzję odnośnie do określenia kierowników wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności, co może być szczególnie kłopotliwe, zwłaszcza w grupach komórek stanowiących wspólne centra. W końcu należy określić cele i zdefiniować zadania każdego ośrodka. Działanie to może okazać się procesem dość skomplikowanym, gdyż ośrodki odpowiedzialności są *de facto* drugą płaszczyzną organizacyjną nałożoną na pierwotną strukturę organizacyjną i posiadającą własne, ustalone założenia funkcjonowania. Zastale przyzwyczajenia mogą stanowić poważną barierę implementacji rozwiązań controllingowych.

Controller, jako podstawowe ogniwo funkcjonowania controllingu i główny realizator jego funkcji, jest jednocześnie całkowicie nowym „tworem” w organizacji. Dodatkowo „twór” ten ma dość niewdzięczne – z punktu widzenia tradycyjnego funkcjonowania organizacji – zadanie do wykonania. Ma wspomóc menedżerów w zarządzaniu. Wymóg pomocy rodzi zawsze pytanie o jej niezbędność: po cóż bowiem wspomagać kogokolwiek w sytuacji, gdy realizuje on swe zadania bez zarzutu? Czy niezbędność controllingowej pomocy oznacza zarzuty pod adresem kadry zarządzającej? Wszystkie te wątpliwości zaburzają *status quo* menedżerów w organizacji i mogą powodować naturalny opór wobec controllingu. Nie bez znaczenia są więc – podnoszone przez wielu autorów – wymagania w stosunku do osoby controllera, mające ułatwić mu realizację funkcji controllingowych. Zalicza się do nich m.in. nieposzlakowaną opinię, łatwość w nawiązywaniu kontaktów i komunikatywność, umiejętność przekonywania. H.J. Vollmuth twierdzi nawet, że „sukces controllingu jest ściśle uzależniony od osobistych uzdolnień kontrolera” [Vollmuth 2000, s. 29].

5. Funkcjonowanie controllingu

Funkcjonowanie controllingu wiąże się, co zaznaczono na wstępie, z koniecznością bieżącego wdrażania w organizacji zmian w postaci działań korygujących i/lub zapobiegawczych, będących reakcją na występujące w organizacji bądź antycypowane odchylenia. Oznacza to w istocie wprowadzanie stopniowych, ewolucyjnych zmian w codziennym funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Zmiany te wiążą się zwłaszcza z najważniejszym obszarem odniesienia controllingu – sterowaniem rozumianym jako reagowanie na pojawiające się i przewidywane w organizacji odchylenia. Wymaga to wypracowywania – na podstawie różnorodnych analiz – wariantów decyzji i przyjęcia jednego z nich. Wszystkie występujące w przedsiębiorstwie bądź antycypowane odchylenia powinny więc być poddane szczegółowej analizie, prowadzącej do wykrycia ich przyczyn, a także wypracowania różnych wariantów decyzji korygujących lub/i zapobiegawczych. Powinien zostać wybrany taki wariant, który w przyszłości uniemożliwiałby zejście przedsiębiorstwa z przyjętego uprzednio kursu.

W procesie tak rozumianego sterowania controlling wykorzystuje zarówno sprzężenie zwrotne (*feed-back*), jak i wyprzedzające (*feed-forward*). Sprzężenie zwrotne, którego korzenie osadzone są w przeszłości, polega na wykorzystaniu dwukierunkowej zależności pomiędzy planowaniem a kontrolą *ex post*, wykonywaną po zrealizowaniu (częściowym lub całkowitym) zadań. *Feed-back* oznacza, że uzyskane przez kontrolę informacje są sprzężone z planowaniem przez nieustanne porównywanie stanów faktycznych z zadanymi wzorcami, analizę odchyłeń oraz podejmowanie na tej podstawie decyzji mających zapewnić osiągnięcie celów.

Sprzężenie wyprzedzające stanowi logiczne uzupełnienie działalności opartej na sprzężeniu zwrotnym. Umożliwia ono nie tyle kontrolę i analizę odchyłeń, co zapobieganie występowaniu odchyłeń. Polega na stałej obserwacji wybranych działań i obszarów organizacji oraz określonych segmentów otoczenia. Uzyskane na tej podstawie informacje służą antycypacji przyszłego stanu sytuacji obecnej. Porównywanie przewidywanego stanu przyszłego z ustalonymi celami umożliwia wskazanie potencjalnych odchyłeń, ich analizę i odpowiednio wczesne wprowadzenie przeciwdziałań.

Zorientowany na przyszłość controlling, łącząc sprzężenie zwrotne z wyprzedzającym, umożliwia zatem analizę zarówno zaistniałych, jak i antycypowanych odchyłeń, a także korektę tych pierwszych i zapobieganie tym drugim. W każdym jednak przypadku wymaga wprowadzenia w organizacji zmian. To z kolei może powodować określone reakcje (niekoniecznie pożądane) pracowników. Z tego powodu jedną z technik wspomagających demokratyczny styl zarządzania jest zarządzanie przez uwzględnianie odchyłeń. W praktyce oznacza ono, że wszyscy pracownicy w organizacji są świadomi, iż występujące bądź antycypowane odchylenia stanowią podstawę podejmowania decyzji, a zarazem zdają sobie sprawę z funkcji, jaką pełnią one w zarządzaniu organizacją. Ważne jest także, że pracownicy nie obawiają się odchyłeń i nie utożsamiają ich jedynie z własnymi błędami, czyli niewłaściwą realizacją określonych zadań. Wiedzą oni, że u podstaw odchyłeń może leżeć wiele przyczyn, np. błędne planowanie i cele, zła organizacja, nieprzewidziane

wpływy zewnętrzne czy też niedostateczna wydajność kierowników działów. Zarządzanie przez uwzględnianie odchyleń polega na tym, iż załoga organizacji jest zaangażowana w wykrywanie zarówno występujących, jak i potencjalnych odchyleń, analizuje je i śledzi powody ich wystąpienia, a także podejmuje decyzje korygujące tak, aby w przyszłości odchylenia te nie wystąpiły.

6. Zakończenie

Implementacja rozwiązań controllingowych w organizacji oraz ich wzajemne powiązanie – w celu stworzenia spójnego systemu – jest procesem niezwykle żmudnym, wymagającym nakładu sił i wielu środków. Na opisane w artykule dylematy nakładają się bowiem dodatkowo niepożądane zachowania pracowników, będące wynikiem niechęci do wszelkich zmian, które m.in. burzą dotychczasowe przyzwyczajenia i zrywają z rutyną w postępowaniu; grożą utratą dotychczas zajmowanej pozycji w strukturze organizacyjnej, a także wymagają podjęcia nowych obowiązków i związanej z tym większej samodzielności i odpowiedzialności [Postrach 2001, s. 49]. Potęgują one w sposób oczywisty problemy związane z implementacją controllingu. W tym kontekście największą trudnością, z jaką stykają się zespoły wdrożeniowe, jest kompleksowość działań, które należy podjąć, by skutecznie „opieść” sieć controllingową wszystkie obszary przedsiębiorstwa [Major 1998, s. 27].

Literatura

- Bieńkowska A. (2002), *Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Raporty Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej PRE nr 16, rozprawa doktorska, Politechnika Wrocławska, Wrocław.
- Bieńkowska A., Kral Z. (2001), *O istocie i znaczeniu controllingu jakości*, Konferencja naukowa pt. „Nowe tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu u progu XXI wieku”, Krzyżowa, 17-19 września.
- Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie* (2004), red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Major A. (1998), *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Warszawa.
- Nowosielski S. (1999), *Ośrodki odpowiedzialności w przedsiębiorstwie – istota, cele i problemy funkcjonowania*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 834, AE, Wrocław.
- Nowosielski S. (2001), *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław.
- Postrach K. (2001), *Problemy wdrażania controllingu na przykładzie polskich przedsiębiorstw*, Międzynarodowa konferencja naukowa pt. „Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji z Unią Europejską”, Częstochowa.
- Sierpińska M., Niedbala B. (2003), *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Warszawa.
- Vollmuth H.J. (2000), *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.

DILEMMAS OF INTRODUCING CHANGES INTO ORGANIZATION IN CONTEXT OF IMPLEMENTING THE CONTROLLING

Summary

A necessity of introducing changes in an organization in connection with implementing the controlling was justified. The stages of implementing the controlling and required to fulfilling in this context preliminary conditions were listed. That was the basis to presenting sorts of changes in an organization. Primary and secondary conditions of implementing the controlling, and connected with functioning as well, were discussed. The most basic dilemmas to solve in this frames were accentuated.