

Piotr Karwacki

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KONCEPCJE CONTROLLINGU W NIEMIECKIM OBSZARZE JĘZYKOWYM – WYBRANE ASPEKTY BADAŃ LITERATUROWYCH

Streszczenie: W artykule opartym na literaturze przedmiotu autor przedstawia wyniki badań literaturowych. Charakterystyka koncepcji, definicje controllingu różnych autorów zajmujących się controllingiem oraz ocena stanu badań nad koncepcjami w niemieckim obszarze językowym stanowią podstawowy problem, który opisuje autor. Artykuł stanowi prezentację różnorodnych koncepcji i stanowisk autorów w odniesieniu do zasadniczego problemu, jakim jest znaczenie koncepcji controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Słowa kluczowe: controlling, koncepcje controllingowe.

1. Wstęp

W ciągu ostatnich dziesięcioleci globalne otoczenie przedsiębiorstwa ulegało licznym zmianom, które w sposób istotny wpłynęły nie tylko na rozwój nauk o zarządzaniu, ale również na sposób zarządzania przedsiębiorstwami. Do tych zmian należy zaliczyć:

- rosnące wymagania klientów,
- drastyczne skracanie się cykli życia produktów,
- ogromny postęp w technologii informacyjnej,
- osłabienie barier formalnych i handlowych na rynkach krajowych i zagranicznych,
- procesy globalizacji,
- zmiany w sposobie postrzegania klienta,
- zmiany w podejściu do jakości,
- zmiany mechanizmu koordynacji działań,
- zmiana statusu pracownika,
- zmiany w podejściu do wartości wiedzy,
- rosnąca rola systemów informacyjnych,
- permanentna zmiana mechanizmu kontroli działań.

Zmiany te spowodowały w wielu przedsiębiorstwach potrzebę wypracowania takich koncepcji zarządzania, które sprostałyby wyzwaniom współczesnego świata. Potrzeba zmian w praktyce zarządzania przedsiębiorstwami powoduje zmianę i/lub formułowanie nowych paradygmatów zarządzania, które powstają w wyniku zacho-

dzących w otoczeniu organizacji przeobrażeń oraz możliwości adaptacji do zmieniających się warunków działania (organizowanie procesów, funkcji i zadań). Zmiany te mogą być źródłem nowych szans i/lub zagrożeń dla sprawnego funkcjonowania organizacji w odniesieniu do jej mocnych i/lub słabych stron.

W odpowiedzi na zjawiska występujące w praktyce gospodarczej formułowane są liczne paradygmaty, koncepcje, metody zarządzania, które opisują zarządzanie w różnych wymiarach w zależności od zasobów (zarządzanie zasobami ludzkimi, zarządzanie finansami, zarządzanie jakością, zarządzanie strategiczne, zarządzanie wiedzą itd.). Powstające koncepcje, metody i techniki zarządzania stanowią efekt analizy poszczególnych wymiarów zarządzania i określenia zachodzących pomiędzy nimi znaczących relacji, których celem jest usprawnienie procesów zarządzania w całym przedsiębiorstwie. Liczba powstałych koncepcji, metod, technik i narzędzi w ostatnim czasie jest ogromna, do najbardziej znanych można zaliczyć:

- *reengineering*,
- *total quality management*,
- *benchmarking*,
- analiza wartości dodanej,
- *controlling*,
- *just in time*,
- *outsourcing*,
- zarządzanie wiedzą,
- organizacja ucząca się,
- strategiczna karta wyników.

Koncepcje te stanowią przedmiot badań zarówno w teorii, jak i w praktyce zarządzania, wskazując na określony sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa wynikający z zastosowania różnorodnych metod, technik i narzędzi zarządzania z uwzględnieniem specyficznych czynników otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego przedsiębiorstwa, a mających służyć zwiększeniu sprawności obszarów jego działania.

Zamierzeniem autora niniejszego artykułu było przeprowadzenie selektywnych badań literaturowych w obszarze niemieckojęzycznym związanych z controllingiem w zakresie jego ewolucji w teorii i praktyce w Niemczech w ciągu ostatnich kilkunastu lat.

2. Ujęcie definicyjne controllingu w obszarze niemieckojęzycznym

Pojęcie controllingu w literaturze ekonomicznej pojawiło się stosunkowo niedawno. Miało to miejsce w Europie Zachodniej w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych XX wieku. Termin pochodzi z języka angielskiego i w każdym innym języku zostaje w pewien sposób przyswojony. Artykuł dotyczy niemieckojęzycznego obszaru

Tabela 1. Prezentacja definicji controllingu w obszarze niemieckojęzycznym

Autor	Definicje controllingu
Coenenberg	<i>Controlling</i> to filozofia myślenia, której celem jest właściwe kierowanie przedsiębiorstwem. <i>Controlling</i> = zarządzanie przedsiębiorstwem
Hahn	<i>Controlling</i> to narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem, które daje możliwość realizacji działań i podejmowania decyzji z uwzględnieniem funkcji planowania i kontroli
Heinen	<i>Controlling</i> to instrument, którego celem jest bieżące dostarczenie informacji, jej przetwarzanie i zastosowanie w systemie planowania i kontroli przedsiębiorstwa
Horvath	<i>Controlling</i> 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
Mann/Mayer	<i>Controlling</i> polega na tym, że osoby zajmujące się nim dokonują na bieżąco analizy porównawczej typu plan – wykonanie i sterują w taki sposób procesami w firmie, ażeby nie dopuścić do popełnienia błędów i wystąpienia odchyłeń zarówno w czasie teraźniejszym, jak i w przyszłości
Pfohl	<i>Controlling</i> to filozofia myślenia przedsiębiorstwa zorientowana na optymalizację wyniku finansowego przedsiębiorstwa z wykorzystaniem instrumentu rachunkowości wewnętrznej
Reichmann	<i>Controlling</i> to narzędzie wsparcia kierownictwa przedsiębiorstwa w zakresie systematycznej poprawy jakości realizowanych zadań i decyzji podejmowanych na wszystkich szczeblach przedsiębiorstwa przez wykorzystanie systemu informacji w planowaniu i kontroli celem zapewnienia lepszej koordynacji zarządzania przedsiębiorstwem
Schierenbeck	<i>Controlling</i> to skuteczne i celowe kierowanie procesami zachodzącymi w przedsiębiorstwie
Strobel	<i>Controlling</i> to specyficzny sposób myślenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem składający się z następujących faz: 1) orientacja na koszty 2) <i>controlling</i> zorientowany na koszty + budżetowanie 3) <i>controlling</i> zorientowany na koszty + budżetowanie + <i>controlling</i>
Vollmuth	<i>Controlling</i> jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyрекcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji
Weber	<i>Controlling</i> to podsystem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przyjmuje, a częściowo tylko wspiera procesy planowania, sterowania i kontroli, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu

Źródło: opracowano na podstawie: [Coenenberg 2004, s. 138-180, 258-330, 340-380; 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, 418-488].

zastosowań. Przy omawianiu koncepcji controllingu należy przede wszystkim wyjaśnić znaczenie takich terminów, jak: *to control*, *controlling*, *controllership* i *controller*. *To control* oznacza w języku angielskim: kierować, regulować, prowadzić. *Con-*

trolling znaczy to samo (kierowanie, regulowanie, prowadzenie). Controllingu nie można utożsamiać z kontrolą, ponieważ jest ona tylko jego częścią. Realizacja funkcji controllingu w organizacji wymaga jej zinstytucjonalizowania. Kompleks zadań umożliwiających wykonanie funkcji controllingu określa się jako *controllershship*. Realizatorem funkcji *controllershship* jest *controller*, który wspomaga menedżera w wykonaniu tej funkcji poprzez dostarczenie odpowiednich informacji i doradzenie w doborze optymalnych decyzji.

W koncepcji controllingu chodzi głównie o *controllershship*, tzn. o ogół zadań umożliwiających realizację controllingu. Wzorując się na praktyce i literaturze niemieckiej, słowa *controlling* używamy w znaczeniu *controllershship*. *Controller* jest realizatorem tak rozumianej funkcji controllingu.

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 P. Horvatha czy J. 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 z charakterem controllingu. Tabela 1 zawiera prezentacje definicji controllingu w niemieckim obszarze językowym.

Definicje zawarte w tabeli 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. Jak widać, mamy do czynienia z ogromnym zróżnicowaniem pojęciowym, prawie każdy autor rozumie pojęcie controllingu inaczej, *controlling* jest więc procesem, instrumentem, systemem zarządzania, metodą kierowania, narzędziem, systemem wspomaganie kierownictwa itd. Do chwili obecnej nie ma konsensusu w zakresie przyjęcia jednej uniwersalnej definicji controllingu.

3. Płaszczyzny ujęcia koncepcji controllingu w obszarze niemieckojęzycznym

W literaturze tematu możemy się spotkać z różnymi kryteriami podejścia do koncepcji controllingu, na które niewątpliwie wpływa szereg znaczących czynników, do których można zaliczyć:

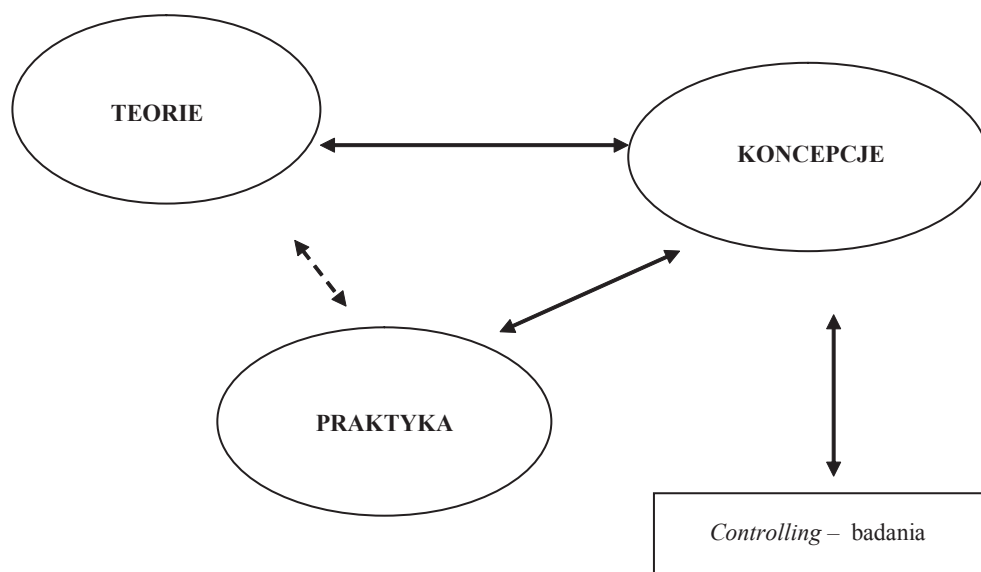
- stopień organizacji przedsiębiorstwa (mikro, średnie, duże),
- sposoby realizacji funkcji zarządczych,
- sposób budowania strategii przedsiębiorstwa,
- forma prawna,
- obszar działania etc.,
- system wartości,

- zachowania społeczne,
- otoczenie organizacyjne.

Czynniki te różnicują w sposób istotny możliwość implementacji tej koncepcji w funkcjonowaniu mikro-, makro-, średnich i dużych przedsiębiorstwach.

Do grona osób, które wyróżniają się szczególną aktywnością naukową, zajmujących się koncepcją controllingu, można zaliczyć: P. Horvatha, H.-U. Kueppera, W. Muellera, T. Reichmanna, E. Scherma, U. Schaeffera, G. Pietscha i J. Webera.

Opierając się na poglądach zawartych w ich pracach, można wyciągnąć wniosek, że rozwój tej koncepcji jest ciągłym procesem jej poznawania i wzbogacania poprzez teorię i praktykę (rys. 1), które wnoszą zmiany jakościowe w zakresie istotnych problemów związanych z procesem zarządzania (np. formułowanie strategii, planowanie, budowa struktur, instrumentarium zarządzania etc.), którego celem jest włączenie przedsiębiorstwa w globalny system społeczno-polityczny, ekonomiczny i kulturowy.

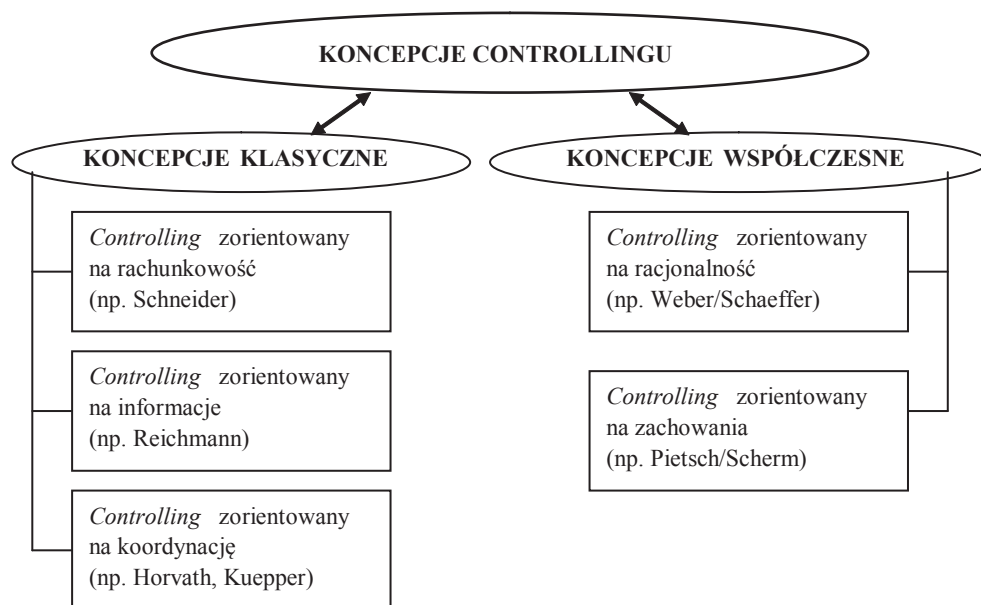


Rys. 1. Teoria i praktyka w rozwoju koncepcji controllingu

Źródło: opracowano na podstawie: [Pietsch, Scherm 2003, s. 33].

Nauka o organizacji i zarządzaniu i wynikająca z niej koncepcja zarządzania organizacją oparta na controllingu pozostają zawsze w określonym stosunku do praktyki, relacje te mają też wymiar pewnych napięć wynikających z postrzegania tej koncepcji w wymiarze naukowym i praktycznym, co znajduje swoje odbicie w zachowaniu dystansu do praktyki i celowości badań teoretycznych. Tylko wtedy, kiedy badania nad controllinglem mogą wykazać swój indywidualny punkt widzenia

związany z praktyką, możliwe będzie bardziej krytyczne spojrzenie na praktykę i stworzy to właściwy klucz do odbioru tej koncepcji z uwzględnieniem aspektów teoretycznych i praktycznych. W badaniach nad controllingiem dominuje ogromne zróżnicowanie poglądów w obszarze podstaw teoretycznych, ich usystematyzowanie sprowadza się do dwóch zasadniczych grup opartych na tradycyjnym i zupełnie nowym podejściu do controllingu (rys. 2).



Rys. 2. Podejście klasyczne i współczesne w koncepcjach controllingu

Źródło: opracowano na podstawie: [Pietsch, Scherm 2003, s. 34].

Pierwsze z nich były przez ponad 25 lat przedmiotem dyskusji i z różnym natężeniem poddawano je fundamentalnej krytyce. W ostatnim czasie kluczowego znaczenia nabrały nowe koncepcje zorientowane na informację i koordynację.

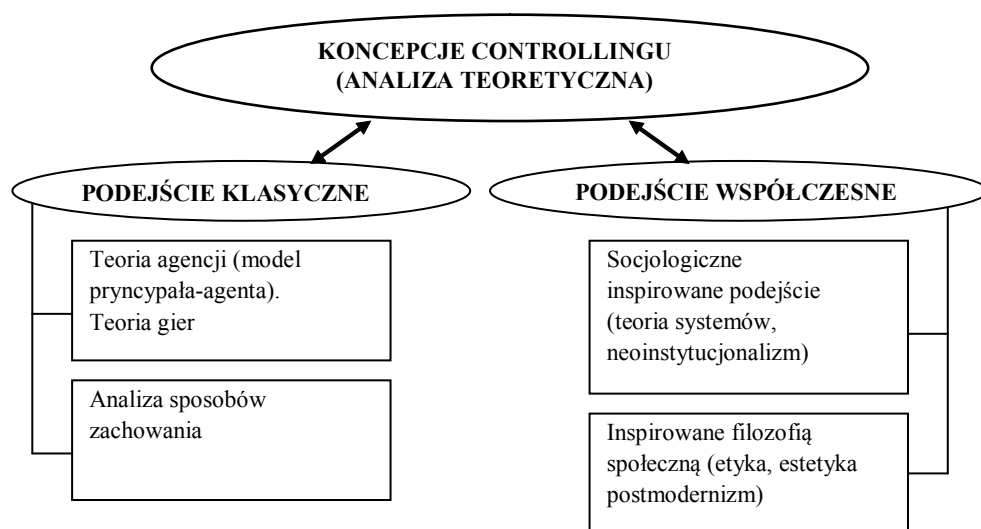
Nowe spojrzenie na controlling zaproponowane przez G. Pietscha i J. Scherma (podstawową przesłanką controllingu jest racjonalność, która zapewnia sprawność zarządzania) oraz J. Webera i E. Schaeffera (*controlling* jako koncepcja zorientowana na decyzje) ponownie ożywiły dyskusje nad dalszym rozwojem tej koncepcji.

Wśród autorów koncepcji występuje pewne zróżnicowanie poglądów co do podstawowych funkcji controllingu (Pietsch/Scherm, Weber/Schaeffer). I tak Weber/Schaeffer uważają za podstawowy warunek w controllingu zapewnienie racjonalności w zarządzaniu przedsiębiorstwem, innego zdania są Pietsch i Scherm, dla których bazą tej koncepcji są podejmowane decyzje.

Teorie i koncepcje controllingu są w stałym związku z praktyką. Można rzec, że zasadniczym impulsem w rozwoju tej koncepcji jest praktyka, ale i nie bez znaczenia pozostaje wymiar teoretyczny. Niestety nie można w chwili obecnej wyróżnić specyficznych „własnych teorii controllingu” w literaturze niemieckiej. Z pewnością duży wpływ postępu w rozwoju nauk o organizacji i zarządzaniu ma swoje znaczenie w rozwoju teorii controllingu, ale ich weryfikowaniem, oceną zajmuje się praktyka. Teoretyczny wymiar controllingu daje podstawy do badań naukowych w różnych obszarach funkcjonalnych działania przedsiębiorstwa pod kątem jego przyszej implementacji [Pietsch, Scherm 2003, s. 54]

Bardzo ciekawym zjawiskiem w rozwoju teorii controllingu w niemieckim obszarze językowym jest neoinstytucjonalizm. Ten kierunek wyraźnie wpływa na rozwój teorii controllingu, wnosząc w ich treść: moralność, „psychikę gospodarczą”, „system wartości”, „zachowania społeczne” itp.

Na bazie analizy teoretycznej można wyróżnić w podejściu klasycznym i współczesnym najczęściej stosowane narzędzia z innych dyscyplin naukowych mających zastosowanie w koncepcjach controllingu (rys. 3).



Rys. 3. Narzędzia stosowane w koncepcjach controllingu

Źródło: opracowano na podstawie: [Pietsch, Scherm 2001, s. 200-213].

Prezentacje i próby klasyfikacji koncepcji controllingu w chwili obecnej w niemieckim obszarze językowym są podejmowane przez różnych autorów zajmujących się tym problemem i wymagają sprecyzowania właściwych kryteriów celem uporządkowania bardzo dużej ich różnorodności. Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych autor wyróżnia następujące ujęcia controllingu:

- **Controlling zorientowany na wiedzę (podejście interdyscyplinarne) (Kueper, Schwarz)**

Jest to system interdyscyplinarny wykorzystujący zdobycze wielu nauk i mający za zadanie w sposób optymalny wykorzystywać zasoby i potencjał każdej organizacji do osiągania jej celów. Podstawowym zadaniem controllingu jest partnerstwo z zarządem (*management*) w zakresie współodpowiedzialności za ekonomiczne powodzenie przedsiębiorstwa, czyli współudział w tworzeniu i ciągłej weryfikacji strategii, która powinna być tworzona na bazie interdyscyplinarnej wiedzy zgromadzonej w całej organizacji. Przywiązuje się również dużą wagę do aspektów psychologicznych. Celem tych zabiegów jest wbudowywanie w ekonomiczną teorię podejmowania decyzji wiadomości z zakresu psychologii osobowości i psychologii społecznej odnoszących się do pojedynczych decydentów oraz systemu społecznego.

- **Controlling zorientowany na informację (Reichmann, Richter)**

Według tej koncepcji *controlling* wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem poprzez informacje. Punktem ciężkości tej koncepcji jest pozyskiwanie, wzbogacanie i koordynacja informacji, która jest wykorzystywana przez menedżerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Informację tę uzyskuje się i przygotowuje dla różnych poziomów podejmowania decyzji. Informacja stanowi najważniejsze jądro systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

- **Controlling zorientowany na wynik przedsiębiorstwa (Franz, Weissenberger)**

Według tej koncepcji *controlling* to proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Zadaniem controllingu jest zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności działalności.

- **Controlling zorientowany na koordynację (Horvath, Steinle)**

Według tej koncepcji koordynacja stanowi centralną funkcję controllingu. Koordynacja oznacza ukierunkowanie pojedynczych działań na określony cel. Jej konieczność wynika z istoty wykonywanych prac, zakresu wymaganych informacji oraz ze stopnia współzależności realizujących je jednostek. Podstawą osiągnięcia pożądanej koordynacji jest system komunikowania się, koordynacja zależy bowiem bezpośrednio od uzyskiwania, przekazywania i przetwarzania informacji. Im większa jest niepewność zadań wymagających uzgodnienia, tym silniejsza okazuje się potrzeba koordynacji. Funkcja koordynacyjna jest tutaj postrzegana przez pryzmat koordynacji tworzącej, polegającej na zaprojektowaniu i wprowadzeniu do przedsiębiorstwa systemu planowania i kontroli, systemu zasilania w informacje oraz powiązań między tymi systemami, oraz przez pryzmat koordynacji sprzęgającej, zapewniającej spójność w ramach istniejących systemów planowania, kontroli i zasilania w informacje oraz ich bieżące dopasowanie do zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa.

- **Controlling zorientowany na racjonalność (Schaefer, Weber)**

W tej koncepcji wskazuje się, że *controlling* zwiększa racjonalność podejmowanych decyzji, daje możliwość instrumentalizacji zarządzania, a to z kolei ma bez-

pośredni wpływ na zwiększenie racjonalności podejmowanych decyzji (racjonalność obiektywna będąca wynikiem instrumentalizacji zarządzania daje szerokie spojrzenie na alternatywy zachowań ważne z punktu widzenia decyzji, rozpatrzenie całego zespołu skutków każdego z wyborów), sprecyzowanie, zgodnie z danym systemem wartości, którą z alternatyw należy ostatecznie uznać za najlepszą. Wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa zależą od podjęcia właściwych decyzji dotyczących (sposobów) osiągania uzgodnionych celów. Skonstruowanie sprawnego systemu controllingu wymaga precyzyjnego określenia relacji między kadrą kierowniczą a zespołem zajmującym się controllingiem. Wdrożenie controllingu ma pełne uzasadnienie i jest racjonalne jedynie wówczas, gdy zarządzanie przedsiębiorstwem ma charakter zdecentralizowany.

- **Controlling zorientowany na działania (Pietsch, Scherm)**

Według tej koncepcji zasadniczym kierunkiem controllingu jest orientacja na przyszłość działań przedsiębiorstwa. Informacje odnoszące się do przeszłych działań przedsiębiorstwa stanowią określoną wartość poznawczą, lecz niewystarczającą dla planowania jego rozwoju. A zatem przedsiębiorstwo powinno koncentrować swoją uwagę na możliwościach wynikających z otoczenia i własnego potencjału, który będzie można wykorzystać w przyszłości. Konieczne jest opracowanie oraz wdrażanie instrumentów i narzędzi dostarczających informacji o przyszłym rozwoju przedsiębiorstwa oraz o tendencjach zmian w otoczeniu, do których przedsiębiorstwo musi się dostosowywać.

- **Controlling zorientowany na zachowania organizacyjne (Suessmair, Eigler)**

Koncepcja ta koncentruje się na behawioralnych aspektach zarządzania związanych z zachowaniami organizacyjnymi, w której wykorzystuje się wiedzę interdyscyplinarną (psychologia, antropologia, socjologia, ekonomia). W koncepcji tej zwraca się szczególną uwagę na zmianę sposobu podejścia menedżerów do pracowników jako cennych zasobów organizacji. *Controlling* jest źródłem kształtowania określonych wzorców działania członków organizacji, którzy bezpośrednio lub pośrednio wpływają na jej sprawność.

- **Controlling jako podejście socjologiczne (neoinstytucjonalizm) (Meyer, Mayer)**

W tej koncepcji zwraca się uwagę na bardzo ważny aspekt pracy controllerów, a mianowicie na relacje międzyludzkie w przedsiębiorstwie. Przygotowanie zestawień liczbowych to „twardy” wymiar pracy controllera, natomiast właściwe „sprzedanie” ich menedżerom z innych działów to jej „miękki” wymiar, obejmujący działania z pogranicza obszarów psychologii, socjologii. „Twardy” wymiar pracy controllera, czyli jego wiedza ekonomiczna i umiejętności przedstawienia w liczbach prowadzonej działalności gospodarczej, odpowiada koncepcji sprawnego zarządzania. Natomiast wymiar miękki odpowiada koncepcji skutecznego zarządzania. W tej koncepcji wyraźny wpływ ma kierunek neoinstytucjonalizmu, który zakłada rozbudowanie koncepcji „człowieka ekonomicznego”. Uznaje on, że w toku podejmowania decyzji i prowadzenia działalności jednostka ludzka podlega wpływom nie

tylko racjonalizmu. Innymi, ważnymi dla jednostki bodźcami, są moralność, a także psychika gospodarcza. Jest ona odpowiedzialna za wytyczanie nowych celów czy posługiwanie się konkretnym systemem wartości.

W tabeli 2 przedstawiono charakterystykę wybranych ujęć controllingu, które w literaturze tematu są najczęściej przedmiotem naukowej polemiki, pozostałe ujęcia stanowią nowe spojrzenie na koncepcje controllingu i będą obiektem dalszych badań literaturowych autora.

Tabela 2. Charakterystyka wybranych koncepcji controllingu

Koncepcje controllingu	Kryterium funkcjonalne: zadania i działania w controllingu	Kryterium instrumentalne: metody i techniki stosowane w controllingu	Kryterium instytucjonalne: struktura organizacyjna	Autorzy koncepcji
<i>Controlling</i> zorientowany na informację	<ul style="list-style-type: none"> – gromadzenie informacji – opracowanie informacji – analiza danych – określenie zadań i działań według funkcji, rodzaju informacji 	Wykorzystanie systemów informatycznych dotyczących organizacji przetwarzania danych	Funkcje controllingu są rozmieszczone na różnych szczeblach organizacji i powiązane ze sobą	Reichmann
<i>Controlling</i> zorientowany na planowanie i kontrolę	<ul style="list-style-type: none"> – koordynacja zadań z systemem planowania – koordynacja systemów planowania, kontroli i informacji 	Koordinacja działań związanych z ewidencją, strukturalizacją, oceną, gromadzeniem informacji	Wyraźne rozróżnienie roli controllera od <i>controllership</i>	Horvath
<i>Controlling</i> zorientowany na system zarządzania	Koordinacja całego systemu zarządzania organizacją	Instrumenty koordynacji wyselekcjonowane z części systemu zarządzania	Pozycja controllera może być ujęta w strukturę liniowo lub sztabowo	Kuepper
<i>Controlling</i> zorientowany na racjonalność	Zapewnienie właściwego poziomu racjonalności działań dla kierownictwa organizacji	Wykorzystanie specyficznych instrumentów i metod zarządzania przedsiębiorstwem zapewniających racjonalność podejmowanych decyzji	<i>Controller</i> jako doradca menedżera w zakresie podejmowania decyzji zarządczych	Weber

Źródło: opracowano na podstawie [*Controlling: Theorien ...* 2004, s. 123-188].

W tabeli 3 zostały przedstawione różne ujęcia controllingu u wybranych autorów w niemieckim obszarze językowym:

- *controlling* zorientowany na rachunkowość: celem tej koncepcji jest orientowanie rachunkowości finansowej wraz z rachunkiem kosztów na planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa w celu zapewnienia jego płynności finansowej,
- *controlling* zorientowany na generowanie i przetwarzanie informacji: jest narzędziem wspomagania w sterowaniu przedsiębiorstwem poprzez informację. Pozyskanie, wzbogacanie i koordynacja informacji stanowi ważny punkt ciężkości tej koncepcji,
- *controlling* jako podsystem zarządzania: jest częścią składową systemu zarządzania, jego celem głównym jest zapewnienie zdolności przedsiębiorstwa do antycypacji, adaptacji i koordynacji działań,
- *controlling* jako podejście holistyczne: punktem ciężkości w tej koncepcji jest podkreślenie znaczenia funkcji koordynacyjnej controllingu oraz jego obecność we wszystkich subsystemach zarządzania przedsiębiorstwem.

Tabela 3. Podejścia do controllingu wybranych autorów w obszarze niemieckojęzycznym

Autor	<i>Controlling</i> zorientowany na rachunkowość	<i>Controlling</i> zorientowany na generowanie i przetwarzanie informacji	<i>Controlling</i> jako podsystem zarządzania	<i>Controlling</i> – 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: opracowano na podstawie: [Coenberg 2004, s. 138-180, 258-330, 340-380; 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].

Wyżej opisane koncepcje controllingu określa się często jako modele koncepcyjne, w których zawarte są zróżnicowane poglądy ich autorów co do treści, istoty i funkcji controllingu. Wielość istniejących i nowo powstających koncepcji może stać się ważnym argumentem w uznaniu controllingu jako „subdyscypliny naukowej”. Zdaniem Kueppera jest to możliwe pod warunkiem, że koncepcje będą spełniać trzy podstawowe kryteria:

- zakres problematyki badawczej jest ściśle powiązany z controllingiem,

- zawierają podstawy teoretyczne controllingu,
- określają aspekt praktyczny controllingu.

4. Zakończenie

Prezentacja, rozwój, analiza i ocena powstających koncepcji controllingu w Niemczech stanowi istotny punkt ciężkości w literaturze tematu. Podejście naukowe do istniejących i nowych, proponowanych koncepcji ma charakter teoretyczno-praktyczny.

Dyskurs ten ma charakter samopoznania i określenia funkcji controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem, dlatego też są prowadzone badania, spotkania z przedstawicielami różnych dyscyplin naukowych, prezentujących różne poglądy związane z aspektami controllingu (cele, zadania, instrumenty). Brak wystarczających podstaw teoretycznych i powiązania z innymi dyscyplinami naukowymi jest podstawową przyczyną braku uznania controllingu jako subdyscypliny naukowej. Zmiana tego *status quo* dla controllingu może nastąpić poprzez podjęcie szeroko zakrojonych badań naukowych zarówno pod względem teoretycznym, jak i praktycznym, których wynikiem będzie opracowanie katalogu kryteriów koncepcji controllingu jako bazy oceny stanu badań związanych z controllinglem.

Z treści lektury dotyczącej zagadnień controllingu wynika, że w perspektywie czasu kluczową rolę w ocenie koncepcji controllingu będą miały z pewnością badania empiryczne, otwierające drogę do uznania controllingu za dyscyplinę naukową. Ponadto oczekuje się, że informacje płynące z doświadczeń praktycznych wzmocnią opracowanie podstaw teoretycznych controllingu. Obecnie głównym wyzwaniem dla badań związanych z controllinglem w Niemczech będzie przedstawienie ich wyników pod obrady międzynarodowego sympozjum naukowego, które być może zakończy toczące się od wielu lat spory wokół controllingu.

Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych można dokonać wstępnej charakterystyki dotyczącej stanu badań nad koncepcjami controllingu w Niemczech:

1. Obecny kierunek badań zajmuje się realnym zdefiniowaniem problemów naukowych będących przyszłym przedmiotem controllingu w ścisłej koordynacji z innymi dyscyplinami wiedzy. Wymaga to wnikliwej i krytycznej analizy podstaw teorii przedsiębiorstwa i innych przyległych dyscyplin naukowych (psychologia, socjologia, ekonomia) z udziałem ekspertów ze świata nauki i praktyki. Wskazuje się na interdyscyplinarny charakter prowadzonych badań.

2. Wielu praktyków i teoretyków controllingu w określeniu katalogu problemów będących przedmiotem badań controllingu postrzega możliwość konsolidacji środowiska naukowego i praktyków w opracowaniu teoretycznych podstaw controllingu, które będą stanowić zasadniczy rdzeń w tworzeniu określonych modeli, wzorców controllingu na potrzeby nauki i praktyki (zbliżenie do międzynarodowych standardów rachunkowości).

3. Zwraca się szczególną uwagę na tworzenie określonych procedur w zakresie bazy controllingu. Rozważania w tym względzie mają charakter analityczno-empiryczny, ich celem jest uniknięcie nieporozumień w toczącym się od lat dyskursie związanym z controllingiem. Praktyka stanowi istotne wsparcie dla prowadzonych badań.

4. W odniesieniu do zapewnienia spójności, oceny, ważności i organizacji badań jest potrzeba określenia i rozwijania odpowiednich standardów niezbędnych do przyswajania i wzrostu poziomu wiedzy dotyczącej controllingu.

5. *Controlling* jest postrzegany jako istotny i ważny element funkcji zarządzania. Postrzeganie go jako „nie do końca odkrytej i zaniedbanej” funkcji zarządzania zaczyna zanikać.

Ogromna liczba koncepcji controllingu w niemieckim obszarze językowym opracowana przez teoretyków i praktyków controllingu zwraca uwagę na coraz to nowe problemy związane z controllingiem, które w zmieniających się warunkach otoczenia przedsiębiorstwa wymagają nowego spojrzenia, zastosowania nowych instrumentów, technik i metod zarządzania. Pomimo tej ogromnej różnorodności postaw i przymysłów, czasem budzących kontrowersje, dostarczają one szereg impulsów do tworzenia nowych koncepcji, lepszych pomysłów na sprawność zarządzania przedsiębiorstwem. Możliwość implementacji z pewnością budzi potrzebę ich wnikliwej oceny zarówno przez teoretyków, jak i praktyków controllingu, po to, aby dla wielu potencjalnych odbiorców stały się źródłem sukcesów z jednej strony, a z drugiej – aby nie stanowiły porażki w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Literatura

- Coenberg A.G., *Betriebswirtschaft fuer Fuehrungskraefte*, Verlag Schaeffer-Poeschel, Stuttgart 2006.
- Coenberg A.G., *Strategisches Controlling*, Verlag Schaeffer-Poeschel, Stuttgart 2004.
- Controlling: Theorien und Konzeptionen*, red. E. Scherm, G. Pietz, München 2004.
- Hahn D., *PUK. Controllingkonzepte*, Auflage 6, Verlag Gabler, Wiesbaden 2001.
- Horvath P., *Controlling*, Auflage 8, Verlag Vahlen, München 2002.
- Horvath P., *Das Controllingkonzept – der Weg zu einem Wirkungsvollen Controllingsystem*, Auflage 6, Verlag Beck-Wirtschaftsberater, Muenchen 2006.
- Horvath P., Reichmann T., *Controlling*, Auflage 9, Verlag Vahlen, Muenchen 2003.
- Horváth P., *Controlling*, Verlag Vahlen, München 2006.
- Horváth P., *Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationprobleme der Führung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)“ 1978, vol. 48, nr 3, s. 194-208.
- Küpper H.-U., *Controlling – Konzeptionen, Aufgaben, Instrumente*. 4. Auflage, Verlag Schaeffer-Poeschel, Stuttgart 2005.
- Küpper H.-U. et al., *Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling – Thesen zur Konsensbildung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB)“ 1990, vol. 60, nr 3, s. 281-293.

- Müller W., *Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling*, „Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)“ 1974, vol. 26, nr 10, s. 683-693.
- Neukirchen R., *Controlling-Konzeption zur wertorientierten Ressourcenallokation innerhalb strategischer Geschäftseinheiten*, Frankfurt 2000.
- Pfohl H.-Chr., Controlling-Konzepte, „Controllingorganisation“, [in:] *Vahlen Grosses Controlling Lexikon*, Muenchen 2003.
- Pietsch G., *Reflexionsorientiertes Controlling - Konzeption und Gestaltung*, Wiesbaden 2003.
- Pietsch G., Scherm E., *Controlling auf der Suche nach Identität: Ein Standpunkt*, Diskussionsbeiträge Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Fern Universität in Hagen nr 272, Fern Universitaet, Hagen 1999.
- Pietsch G., Scherm E., *Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion*, „Die Unternehmung“ 2000, vol. 5, nr 5, s. 395-412.
- Pietsch G., Scherm E., *Neue Controlling-Konzeptionen*, „Das Wirtschaftsstudium“ 2001, vol. 30, nr 2, s. 206-213.
- Pietsch G., Scherm E., *Zur Zukunft der Controllingforschung. Empirie, Schnittstellen und Umsetzung in der Lehre*, Wiesbaden 2003.
- Reichmann Th., *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: die systemgestützte Controlling-Konzeption*, Verlag Vahlen, München 2006.
- Reichmann Th., *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten*, Auflage 6, Verlag Vahlen, München 2001.
- Schierenbeck H., *Value Controlling. Grundlagen Wertorientierter Unternehmensfuehrung*, Wissenschaftsverlag, Oldenbourg 2002.
- Weber J., *Einfuehrung in das Controlling*, Auflage 10, Verlag Schaeffer-Poeschel, Stuttgart 2004.
- Weber J., Schaeffer U., *Einführung in das Controlling*, 12. Auflage, Verlag Schaeffer-Poeschel, Stuttgart 2008.

CONCEPTS OF CONTROLLING IN GERMAN-SPEAKING AREA – SELECTED ASPECTS OF LITERATURE RESEARCH

Summary: In the article the author presents the results of theoretical findings. Characteristics of the controlling concept, definitions by various authors dealing with controlling, as well as the assessment of findings in the German-speaking area are the fundamental problem that are described in the text. The article presents various ideas and opinions of many authors who examine the fundamental problem of importance of controlling in business management.

Key words: controlling concept, controlling.