

Anna Szychta, Justyna Dobroszek

Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania

e-mails: aszychta@uni.lodz.pl; jdobroszek@uni.lodz.pl

POSTRZEGANIE CONTROLLINGU W ŚRODOWISKU NAUKOWYM RACHUNKOWOŚCI W POLSCE

PERCEPTION OF CONTROLLING BY POLISH ACADEMIC COMMUNITY

DOI: 10.15611/pn.2017.471.34

JEL Classification: M40, M41, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest ukazanie percepcji controllingu przez przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości w Polsce od początku lat 90. XX wieku, biorąc za punkt odniesienia ustalenia wynikające z dyskusji dotyczącej koncepcji *Controlling* w krajach niemieckojęzycznych. Artykuł zawiera odpowiedzi na następujące pytania: jak polscy autorzy, będący pracownikami naukowymi rachunkowości, oraz aktualni kierownicy instytutów i katedr zajmujących się edukacją i badaniami naukowymi w dziedzinie rachunkowości interpretują koncepcję controllingu oraz jak postrzegają relację między controllingiem a rachunkowością zarządczą? Z przeglądu literatury przedmiotowej i przeprowadzonego badania ankietowego wynika, że pracownicy naukowci rachunkowości w Polsce różnią się znacznie w traktowaniu istoty i zakresu controllingu oraz jego relacji z rachunkowością zarządczą.

Słowa kluczowe: controlling, rachunkowość zarządcza, kontrola zarządcza, Polska.

Summary: The aim of this article is to present the perception of the nature of controlling by the representatives of academic accountants in Poland since the early 1990s, taking into consideration the discourse on defining the concept of *Controlling* in German-speaking countries. The paper provides an answer to the following questions: How Polish authors, who represent academic staff of accounting departments, and current heads of institutes and departments dealing with education and research in the field of accounting, interpret the concept of *Controlling* and how they perceive the relationship between *Controlling* and management accounting. A review of literature and the conducted survey show that accounting academics in Poland differ significantly in the treatment of the essence and scope of *Controlling* and its relationship with management accounting.

Keywords: controlling, management accounting, management control, Poland.

1. Wstęp

Od początku transformacji społeczno-gospodarczej w Polsce, jaka nastąpiła po upadku komunizmu w 1989 r., środowiska akademickie i praktyczno-konsultingowe wykazały rosnące zainteresowanie metodami i organizacją rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w gospodarce rynkowej, czerpiąc wiedzę o koncepcji *management accounting* (rachunkowość zarządcza), powstałej w krajach anglojęzycznych, oraz o koncepcji *Controlling* (controlling), ukształtowanej i mającej zastosowanie w przedsiębiorstwach niemieckiego kręgu kulturowego. Od początku lat 90. XX w. controlling stał się popularnym tematem publikacji polskich pracowników naukowych zarówno z obszaru zarządzania, jak i rachunkowości, a także konsultantów biznesowych, a następnie praktyków, prezentujących przypadki wdrożenia określonych metod lub systemów controllingu w polskich firmach. Formułowane są różne opinie dotyczące istoty, zakresu i metod controllingu, co potwierdza coraz to liczniejszy zbiór publikacji. Z przeglądu wybranych prac, w tym artykułów opublikowanych w czasopismach „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” oraz „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” (zob. [Szychta, Dobroszek 2016]), wynika, że koncepcja controllingu jest wieloznacznie interpretowana, a w celu syntetycznego wyrażenia, czym jest controlling, są stosowane takie określenia, jak: „system zarządzania”, „podsystem zarządzania”, „metoda zarządzania”, „narzędzie zarządzania”, „model zarządzania”, „ponadfunkcyjny instrument zarządzania”, „element systemu zarządzania”, „system wspomaganie kierownictwa”, „proces sterowania”, „system koordynacji” (por. [Goliszewski 1990, 2015; Fjałkowska 2003; Nesterak 2013; Dobroszek 2011, 2016]). Taka różnorodność semantyczna nie sprzyja formowaniu klarownego zrozumienia koncepcji controllingu zarówno przez studentów, młodych naukowców, jak i praktyków.

Celem artykułu jest zaprezentowanie postrzegania controllingu przez przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości w Polsce w kontekście definiowania tej koncepcji w krajach niemieckojęzycznych. W szczególności publikacja przedstawia odpowiedź na następujące pytania: jak polscy autorzy publikacji, będący pracownikami naukowymi rachunkowości, oraz aktualni kierownicy instytutów i katedr zajmujących się edukacją i badaniami naukowymi w dziedzinie rachunkowości interpretują istotę controllingu, a także jak postrzegają relację między controllingiem a rachunkowością zarządczą (RZ)?

Podstawę odpowiedzi na te pytania stanowią studia literaturowe i badanie ankietowe nt. statusu rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce z perspektywy akademickiej, które zostało przeprowadzane przez autorki w 2016 r. wśród polskich pracowników naukowych, będących kierownikami katedr i instytutów mających w swojej nazwie termin „rachunkowość” lub określenia pokrewne. Ze względu na ograniczenia objętościowe uwzględniono w artykule jedynie wybrane publikacje z bardzo licznego zbioru prac dotyczących problematyki controllingu.

2. Ewolucja istoty controllingu według opinii autorów niemieckojęzycznych

Termin *Controlling*¹, zapożyczony z języka angielskiego od słowa *to control* (sterować, regulować), pojawił się po raz pierwszy w Niemczech w latach 50. XX w. i kilkanaście lat później stał się popularnym określeniem dla „zbioru zadań skoncentrowanych wokół wspierania podejmowania decyzji i kontroli zarządczej”² [Becker, Messner 2005, s. 418]. Niemieccy autorzy (np. [Horváth 2006; Ewert, Wagenhofer 2007]) podkreślają, że istotnymi przesłankami rozwoju controllingu w przedsiębiorstwach w Niemczech i innych krajach niemieckojęzycznych były: wzrost zainteresowania metodami RZ podchodzącymi ze Stanów Zjednoczonych wśród autorów publikacji naukowych i czasopism dla praktyków oraz powstawanie w tych krajach filii dużych amerykańskich przedsiębiorstw, w których tworzone stanowiska controllerów.

Od lat 70. XX w. rozpoczęto długoletnią debatę w literaturze niemieckiego obszaru językowego na temat istoty, funkcji i zakresu controllingu. Przegląd wybranych prac z ogromnej liczby publikacji autorów niemieckojęzycznych (np. [Zünd 1981; Mayer 1986; Schweitzer, Friedl 1992; Schwarz 2002; Franz, Kajüter 2002; Becker, Messner 2005; Horváth 2006; Ewert, Wagenhofer 2007; Schäffer, Binder 2008; Küpper 2008; ICV i IGT 2012]) potwierdza, że rozumienie koncepcji *Controlling* zmieniało się, a w praktyce controlling rozszerzał swój zakres.

Początkowo controlling był wąsko definiowany, tj. jako rachunek kosztów (lub rachunkowość wewnętrzna), budżetowanie i raportowanie. Następnie obejmował także planowanie i kontrolę zarządczą na poziomie operacyjnym i strategicznym [Becker, Messner 2005, s. 418; Wagenhofer 2006, s. 1–2]. Z kolei w szerszym sensie controlling może być rozumiany jako całościowa koordynacja systemem zarządzania przedsiębiorstwa, obejmująca planowanie, kontrolę (sterowanie), informowanie, strukturę organizacyjną, zasoby ludzkie i motywowanie. W przeszłości przeważały opinie głoszące, że rolą controllingu jest wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem i nastawienie na osiąganie wyłącznie zysku. Następnie to podejście było wypierane przez alternatywne koncepcje, głoszące na przykład, że controlling jest ukierunkowany na zapewnienie racjonalności zarządzania, na skutek realizacji jego zadań [Ewert, Wagenhofer 2007, s. 1036]. Biorąc pod uwagę powyższe aspekty, również inny niemiecki naukowiec – Küpper³ [2008, s. 3–5] – zaprezentował trzy wymiary

¹ W tym artykule termin „controlling” jest pisany od dużej litery w przypadku bezpośredniego odwołania się do rzeczownika *Controlling* stosowanego w języku niemieckim.

² Kontrola zarządcza (*management control*) w organizacjach gospodarczych obejmuje działania, za pomocą których menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane i efektywnie wykorzystywane do osiągnięcia wyznaczonych celów organizacji. Kontrola zarządcza oznacza więc sterowanie i „nawodnienie” – przez kierowników – pracowników i procesów na osiągnięcie pożądanego celu.

³ Autor zbadał, w jaki sposób jest postrzegany *Controlling* w niemieckiej praktyce gospodarczej. Spośród 218 zbadanych przedsiębiorstw 42% wskazało na funkcję koordynacji planowania, kontroli, dostarczania informacji, 22% zaś na „centrum” systemu planowania, kontroli i informacji [Küpper 2008, s. 5].

obrazujące ewolucję analizowanej koncepcji. Pierwszy wymiar to postrzeganie pojęcia *Controlling* jako nowoczesnego terminu, który zastępuje poprzednie określenia, takie jak: *Internes Rechnungswesen* (wewnętrzna rachunkowość), *Unternehmensrechnung* (rachunkowość przedsiębiorstwa) lub *Betriebswirtschaft* (ekonomika przedsiębiorstwa). W drugim wymiarze *Controlling* stanowi pojęcie nadrzędne dla różnych obszarów funkcjonalnych w przedsiębiorstwie. W tym przypadku koncepcja obejmuje m.in. planowanie, kontrolę i system informacyjny. Ostatni wymiar wskazuje, że *Controlling* jest traktowany jako zupełnie nowy obszar problemowy.

Według podejścia ukształtowanego w krajach niemieckojęzycznych (np. [Horváth 2006, s. 19, 135]) controlling jest zadaniem zarówno kierowników, jak i controllerów. Każdy menedżer realizuje controlling w sensie sterowania procesami operacyjnymi. Spełnia on zatem funkcję określaną w języku angielskim terminem *management control*. Kierownicy są wspierani w procesach zarządzania przez pracowników nazywanych controllerami, którzy organizują i troszczą się o systemy, metody i informacje niezbędne do realizacji controllingu w rozumieniu sterowania. Controllerzy zaś sami nie zajmują się sterowaniem. Controlling jest więc postrzegany w sensie funkcjonalnym (jako sterowanie przez kierownika) i instytucjonalnym (stanowisko i zadania controllera lub działu controllingu). Zgodnie z tym podejściem eksperci organizacji Internationaler Controller Verein (ICV) i International Group of Controlling (IGC) podkreślają, tak jak to pierwotnie wyraził Albrecht Deyhle⁴ [1998], że *Controlling* jest wspólną częścią działalności menedżera i controllera w podejmowaniu decyzji [ICV i IGC 2012, s. 4].

Zdaniem Schäffera i Bindera [2008, s. 35], mimo wieloletniej dyskusji w krajach niemieckojęzycznych „jest mało różnic wśród pracowników naukowych i praktyków na temat kluczowych kwestii controllingu. Kwestie te pokrywają się szeroko z tym, co w ujęciu międzynarodowym uważa się za rachunkowość zarządczą i kontrolę zarządczą”. Becker i Messner [2005, s. 418] też stwierdzają, że *Controlling* obejmuje większość zadań, które w międzynarodowej debacie są traktowane jako zadania RZ. Jest on jednak wyraźniej oddzielany od rachunkowości finansowej niż w przypadku RZ praktykowanej w innych kontekstach kulturowych. Podobnie uważają Luther i in. [2010, s. I i XI], pisząc: „*Controlling* jest niemieckim terminem dla oznaczenia *Management Accounting*”, a zgodnie z literaturą przedmiotową, „niemiecki model controllingu charakteryzuje się oddzieleniem rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej od rachunkowości finansowej, oddzieleniem controllingu od działalności operacyjnej, funkcjonowaniem controllerów raczej jako koordynatorów niż członków kierownictwa”. Współcześnie uznaje się coraz bardziej, że controllerzy, wspierając menedżerów w zarządzaniu, współdziałają z nimi jako ich partnerzy biznesowi.

⁴ Koncepcję controllingu opracowaną przez A. Deyhle'a charakteryzują trzy główne cechy: zarządzanie zorientowane na cel, wykonywanie w ramach zespołu controllingu funkcji zarówno controllera, jak i menedżera oraz harmonijne współgranie twardej analityki i czynników miękkich [ICV i IGC 2012, s. 2].

Zmiany zachodzące w postrzeganiu roli controllerów przez niemieckojęzycznych badaczy są takie same jak zmiany w traktowaniu roli pełnionej przez specjalistów ds. rachunkowości zarządczej (*management accountants*), wyrażane w przedmiotowej literaturze anglojęzycznej (np. [Kaplan 1995; *Management* 1998 – zob. Szychta 2007, s. 152–165]).

W świetle przytoczonych opinii jest uzasadnione traktowanie controllingu i RZ w praktyce podmiotów gospodarczych jako zbioru metod i czynności pokrywających się ze sobą w dużym stopniu, co potwierdzają m.in. Ewert i Wagenhofer [2007, s. 1037]. Z drugiej strony, jak to szeroko naświetlili Schäffer i Binder [2008, s. 34], „controlling stał się w krajach niemieckojęzycznych uznaną dyscypliną w ramach nauki o gospodarce przedsiębiorstwa (niem. *Betriebswirtschaftslehre*) i może być uważany za stosunkowo młodą dziedzinę, która jest mocno zorientowana na praktykę, ale jest także samo referencyjna oraz w dużej części niezintegrowana ze społecznością międzynarodową”.

3. Controlling a rachunkowość zarządcza w ujęciu polskich autorów

Anglo-amerykańska koncepcja *management accounting* i niemiecki *Controlling* w różnicowany sposób wpływają na poglądy różnych osób i grup teoretyków zarządzania i rachunkowości, doradców biznesowych i praktyków w Polsce. Z dużym przekonaniem można stwierdzić, że doradztwo biznesowe i praktyka zarządzania w Polsce pozostają pod większym wpływem koncepcji controllingu niż RZ. Natomiast edukacja na poziomie akademickim i badania pracowników naukowych rachunkowości rozwijają się, czerpiąc więcej wzorców z dydaktyki i badań prowadzonych w nurcie RZ (zob. np. [Szychta, Dobroszek 2016]). Niemniej jednak od początku lat 90. XX w. środowisko naukowe rachunkowości ma istotny wkład w kształtowanie wizerunku controllingu wśród polskich studentów i praktyków.

Z grona pracowników naukowych rachunkowości istotę, odmiany i metody controllingu najwcześniej prezentowali Sawicki [1992, 1999], Sobańska [1992], Szychta [1992, 1997], Czubakowska [1994, 1997], Nowak [1996], Brzezina [1998, 2000]. Na przykład, Sawicki [1992, s. 24, 27] wyjaśniał, że controlling „to wspieranie zarządzania w ten sposób, iż łączy (integruje) planowanie, kontrolę i informację” oraz „jest podstawowym elementem (podsystemem) zarządzania, sterującym działalnością przedsiębiorstwa w kierunku wyznaczonego celu poprzez koordynację całokształtu procesów planowania, dyspozycji i kontroli oraz dostarczania użytecznych informacji”. Szychta [1992, s. 32] informowała, że controlling jest „koncepcją sterowania przedsiębiorstwem opartą na rachunkowości finansowej i rachunku kosztów oraz zorientowaną na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w przyszłości. Zadaniem controllingu jest sterowanie firmą poprzez planowanie, kontrolowanie i komunikowanie informacji”. Z kolei Sobańska [1992, s. 9] podkreślała, że koncepcja controllingu

„zbudowana została na podstawie metodologii tworzenia informacji przez rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, z ukierunkowaniem na okresy przyszłe”.

Różnorodne objaśnienie istoty controllingu w publikacjach polskich autorów (np. [Czubakowska 1997; Brzezin 1998; Kiziukiewicz 2003; Dobija 2008; Dobroszek, Szychta 2009; Sobańska 2010; Nowak 2011]) można sprowadzić do dwóch zasadniczych, syntetycznych ujęć. Controlling to:

1) narzędzie wspomagające zarządzanie lub ponadfunkcyjny instrument zarządzania;

2) system sterowania i koordynacji w przedsiębiorstwie.

Wśród polskich autorów publikacji naukowych i popularnonaukowych nie ma też jednolitej opinii na temat relacji, jaka zachodzi między controllingiem a RZ. Można wyróżnić w tym względzie co najmniej trzy stanowiska:

1) controlling jest szerszy od RZ,

2) controlling i RZ mają wspólne elementy, przy czym RZ jest np. narzędziem albo podstawą informacyjną dla controllingu,

3) controlling i RZ pokrywają się ze sobą.

Przedstawicielem pierwszej grupy autorów jest W. Brzezin [1998]. Po przeanalizowaniu kilku definicji controllingu, sformułowanych przez niemieckich autorów, Brzezin [1998, s. 6] zaproponował następującą własną definicję: „Controlling jest to zorientowany na zysk zdecentralizowany system planowania, sterowania i kontroli, który wykorzystuje w szerokim zakresie metodologię rachunkowości zarządczej i nowoczesną metodologię zarządzania finansami”. Wyjaśniając zależność między RZ a controllingiem, autor ten stwierdził, że controlling „jest pojęciem szerszym, gdyż tworzy podsystem zarządzania zorientowany na osiągnięcie zysku poprzez kształtowanie korzystnych relacji zachodzących między celami i środkami zużyтыми na realizację tych celów”. RZ zaś „ma zabezpieczyć nowoczesnie zorganizowany rachunek ekonomiczny, który będzie wykorzystywany zarówno w planowaniu, jak i podejmowaniu doraźnych i strategicznych decyzji”.

Do zwolenników drugiego z tych poglądów należą np. Sawicki [1992], Olech [1999], Kiziukiewicz [2003], Dobija [2008] i Świdarska [2010]. Nawiązując do cech RZ i rachunkowości finansowej, Sawicki [1992, s. 28–32] konkludował: „istnieją ściśle związki między controllingiem a rachunkowością”, ponieważ rachunkowość przedsiębiorstwa jest „ważnym narzędziem wspomagającym controlling” oraz „z controllingiem jest bardziej powiązana rachunkowość zarządcza, która rozwinęła się z rachunku kosztów”. Natomiast zdaniem Olecha [1999, s. 2] rachunkowość zarządcza stała się pierwszą skrzynką narzędziową controllingu. Dobija [2008, s. 61–62] przekonuje, że controlling nie jest tożsamy z RZ. Ma on dużą część wspólną z systemem rachunkowości, zarówno finansowej, jak i zarządczej, i wykorzystuje istotne procedury i dane z tego systemu. Z kolei Świdarska [2010, s. 25] uważa, że RZ i controlling „korzystają z tych samych narzędzi informacji, jednakże controlling jest swego rodzaju filozofią wykorzystania informacji z rachunkowości zarządczej dla efektywnego wsparcia pracy controllera”, a rachunkowość, zwłaszcza RZ, „jest

podstawą informacyjną pracy controllera”. Ta autorka stwierdza, że RZ, realizując dwa podstawowe cele (dostarczanie informacji do zarządzania i uczestnictwo w procesie zarządzania), „staje się integralną częścią kluczowych procesów zarządzania w organizacji – planowania, organizowania, przewodzenia i kontrolowania. Wspiera czynności kierownicze – podejmowanie decyzji, komunikowanie i zarządzanie zmianą”. Jeszcze inaczej tę relację interpretuje Kiziukiewicz [2003, s. 275], twierdząc, że system RZ i system controllingu mają „wspólne obszary i cele działania. Różnica sprowadza się do ich filozofii – rachunkowość zarządcza ma pomóc w rozwiązywaniu problemów decyzyjnych i osiągnięciu celu od strony merytorycznej, a controlling od strony sprawnego systemu zarządzania”.

Do zwolenników trzeciego sposobu określania relacji RZ i controllingu należą np. Jaruga [1995], Błoch [1992] i Sobańska [2010]. Na podstawie opisu obu koncepcji Sobańska [2010, s. 98] wnioskuje, że „ich cele, zadania, stosowane metody i techniki nie wykazują obecnie żadnych różnic, nawet specjaliści uprawiający te profesje w praktyce są identycznie nazywani”, tzn. jako controllerzy. „W praktyce wielkich firm światowych – opartych na kapitale niemieckim i angloamerykańskim, gdzie zderzają się obie koncepcje – nie obserwuje się żadnych różnic ani problemów we współpracy specjalistów”. Autorka ta podkreśla, iż „controlling jest tylko historycznie i kulturowo uwarunkowaną nazwą dla wiedzy i praktyki rachunkowości zarządczej”, i w swoich publikacjach stosuje określenie „rachunkowość zarządcza/controlling”. To podejście zostało uwzględnione w stanowisku Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, działającej w latach 2003–2015 w ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce [Sobańska i in. 2010].

W powyższych opiniach nie można wprost odczytać takiego objaśnienia zakresu controllingu, jaki podają niemieccy badacze, stwierdzając, że zagadnienia controllingu pokrywają się szeroko z tym, co na arenie międzynarodowej uważa się za rachunkowość zarządczą i kontrolę zarządczą. Oznacza to, że koncepcyjnie controlling wykracza poza zakres RZ, a narzędziowo jest zbieżny z RZ.

4. Postrzeganie controllingu przez kierowników instytucji i katedr rachunkowości w Polsce

W celu odpowiedzi na pytania sformułowane we wstępie autorki przeprowadziły także badanie ankietowe skierowane do kierowników katedr i instytucji na polskich uczelniach, zajmujących się nauczaniem i badaniami naukowymi w dziedzinie rachunkowości. Zbiorowość badawczą stanowili respondenci z uczelni publicznych i niepublicznych. Wykaz na stronie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW) w sierpniu 2016 r. zawierał 59 uczelni publicznych różnego typu, a w wykazie uczelni niepublicznych znajdowało się 269 jednostek o statusie działających. Z badania wyłączono uczelnie publiczne niemające oferty kształcenia w takich obszarach, jak rachunkowość, finanse, ekonomia i zarządzanie. W przypadku czterech uniwersytetów publicznych kwestionariusz ankiety wysłano do kierowników dwóch

jednostek funkcjonujących na tych uniwersytetach. Zbiór uczelni niepublicznych uwzględniony w badaniu został ograniczony do 16 uczelni biznesowych, działających najdłużej i posiadających dobrą renomę w skali krajowej. Ponadto do badania włączono kilka państwowych szkół wyższych, które nie zostały ujęte w wykazie uczelni publicznych na stronie MNiSW. Ostatecznie badaniem empirycznym objęto 60 kierowników z 56 uczelni (tab. 1).

Tabela 1. Liczba uczelni i kierowników objętych badaniem oraz liczba uzyskanych odpowiedzi

Rodzaj uczelni	Liczba uczelni	Liczba kierowników	Liczba wypełnionych ankiet
(1)	(2)	(3)	(4)
Uczelnie publiczne, w tym:	40	44	20
Uniwersytety	14	15	6
Politechniki	12	12	3
Uczelnie ekonomiczne (Uniwersytety Ekonomiczne i SGH w Warszawie)	5	8	8
Uczelnie rolnicze	4	4	0
Państwowe szkoły wyższe	5	5	3
Uczelnie prywatne	16	16	2
Razem	56	60	22

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranego materiału empirycznego.

Badanie przeprowadzono od sierpnia do października 2016 r., wysyłając kwestionariusz ankiety pocztą elektroniczną bezpośrednio do kierowników instytutów i katedr. Spośród 60 respondentów tylko 22 (z 18 uczelni) odesłało wypełnioną ankietę. W badaniu wzięło udział 14 respondentów z tytułem naukowym profesora, 5 ze stopniem naukowym doktora habilitowanego i 3 ze stopniem naukowym doktora. Wskaźnik zwrotności ankiet 36,6% nie jest zadowalający, biorąc pod uwagę fakt, że respondentami byli pracownicy naukowcy. Mając jednak na względzie to, że kierownicy ze wszystkich publicznych uczelni ekonomicznych oraz z 6 uniwersytetów wypełnili ankietę, uzyskane dane pozwalają na ich analizę i wnioskowanie.

W celu poznania, jak pracownicy naukowcy rachunkowości interpretują obecnie istotę controllingu, byli oni proszeni o wskazanie:

1) definicji spośród jedenastu (podanych w kwestionariuszu ankiety) sformułowanych przez niemieckojęzycznych autorów, która najlepiej wyraża istotę controllingu;

2) wyrażenia w języku polskim (spośród zaproponowanych w kwestionariuszu) najtrafniej odzwierciedlającego istotę koncepcji *Controlling* ukształtowanej w krajach niemieckojęzycznych.

Wybór preferowanej definicji controllingu przez 22 respondentów przedstawia tab. 2. Spośród 11 definicji lub syntetycznych objaśnień istoty controllingu polscy

naukowcy wskazali na 9 z nich. Najwięcej respondentów (6) wybrało definicję sformułowaną przez ekspertów organizacji ICV i IGC. Czterej badani wybrali definicję zaproponowaną przez niemieckiego profesora, Pétera Horvátha [2006]. W przypadku pozostałych 12 respondentów głosy rozłożyły się na siedem innych definicji. Dwa przytoczone objaśnienia controllingu nie zostały wybrane przez żadnego respondenta⁵.

Tabela 2. Preferowane przez respondentów rozumienie istoty controllingu

Autor/-rzy	Definicja/objaśnienie controllingu	Liczba wskazań
1	2	3
ICV i IGC, 2012, s. 2	Controlling oznacza myślenie z perspektywy celu i ukierunkowywanie wszystkich podejmowanych decyzji na jego osiągnięcie. Centralne znaczenie mają tutaj działania związane z planowaniem i kalkulacją (<i>calculative practices</i>) oraz kontrolą i zarządzaniem. Dotyczy to zarówno każdej, pojedynczej decyzji kierowniczej, jak i zarządzania przedsiębiorstwem jako całością.	6
Horváth, 2006, s. 134	Controlling oznacza podsystem systemu zarządzania, planowanie i kontrolę oraz koordynację informacjami, która jest ukierunkowana na określone cele, a także koordynację całym systemem przedsiębiorstwa. Controlling ma wspierać zarządzanie, tj. umożliwiać dostosowywanie całego przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia, oraz zadania koordynacyjne wspierające bieżące działania systemu przedsiębiorstwa.	4
Busse von Colbe, 1990, s. 116	Zadaniem controllingu jest zorientowane na wyniki sterowanie przedsiębiorstwem przez planowanie, kontrolowanie i informacje. Controlling, zbudowany na fundamencie rachunkowości finansowej i rachunkowości zakładowej (wewnętrznej), jest silnie nastawiony na przyszłość.	3
Bramsemann, 1990, s. 44	Controlling jest koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem przez planowanie, informacje, organizację i kontrolę.	2
Deyhle, 1996, s. 157	Controlling oznacza porównywanie danych planowanych z rzeczywistymi i odpowiednie reagowanie w przypadku zaistnienia odchyleń. Controlling jest całościowym procesem wyznaczenia celów, planowania i sterowania.	2
Reichmann, 1997, s. 12	Controlling oznacza celowe wspieranie zadań zarządczych, które poprzez tworzenie i dostarczanie informacji służą planowaniu, koordynacji i kontroli; oznacza on zbiór zasad rachunkowości i zasad wspierających system, które mają poprawiać jakość podejmowanych decyzji na wszystkich szczeblach zarządzania przedsiębiorstwa.	2

⁵ Nie wybrano objaśnień przytoczonych z publikacji Ziegenbein [2002, s. 22–23]: *Controlling dostarcza metody (technikę, instrumenty, modele, sposoby myślenia) i informacje do realizacji bieżących procesów planowania i kontroli, jak również do szeroko rozumianej ich koordynacji*; Becker, Messner [2005, s. 418]: *Controlling to zbiór zadań ugrupowanych wokół wsparcia podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie*.

Tabela 2, cd.

1	2	3
Weber, Schäffer, 1999, s. 731	Zadaniem controllingu jest zapewnienie racjonalności w zarządzaniu, które w różnych fazach swojego cyklu przyjmuje także różnorodne cechy. W zależności od występowania wąskich gardeł w racjonalności, postrzeganie w koncepcji funkcji zabezpieczającej prowadzi do wyodrębnienia całkiem różnych typów zadań controllingu.	2
Ewert, Wagenhofer, 2007, s. 1036	Controlling odnosi się do koordynacji w przedsiębiorstwie, która dotyczy planowania i kontroli, informowania, delegowania uprawnień, pomiaru wyników i motywowania.	1
Franz, Kajüter, 2002, s. 128	Specyficzna funkcja controllingu polega na nakierowaniu wszystkich działań przedsiębiorstwa na osiągnięcie celu, jakim jest zysk. W wyniku delegowania zadań controllerowi controlling staje się ważną (instytucjonalną) funkcją wspierającą zarządzanie. Wspiera on zarządzających przy planowaniu i kontroli, zabezpieczając ich w konieczne do tego informacje.	1
Razem		*

*Jeden respondent wskazał dwie odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Tabela 3. Określenia wyrażające istotę koncepcji *Controlling*, rozwijanej w krajach niemieckojęzycznych

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
1	Rachunkowość zarządcza i controlling	6	27,3
2	Koordinacja i sterowanie	5	22,7
3	Rachunkowość zarządcza	4	18,2
4	Rachunkowość zarządcza i kontrola zarządcza	2	9,1
5	Kontrola zarządcza	1	4,5
6	Analiza i sterowanie kosztami	1	4,5
7	Rachunek kosztów	0	0
8	Inne określenie	3	13,7
	Razem	22	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Najczęstszy wybór dwóch ww. definicji mógł być podyktowany takimi przesłankami, jak: aktualność publikacji zawierającej definicję, praktyczne podejście do controllingu, które prezentują organizacje ICV i IGC, skupiające controllerów także spoza krajów niemieckojęzycznych, znajomość przez polskich profesorów licznych publikacji profesora Horvátha, który jako pierwszy został powołany na pierwszy utworzony w Niemczech *Lehrstuhl für Controlling* w Uniwersytecie w Technicznym Darmstadt w 1973 r. [Schäffer, Binder 2008, s. 38] i który ma olbrzymi wkład w rozpropagowanie koncepcji controllingu w praktyce w Niemczech. Wybór przez

respondentów tych dwóch definicji jako wiodących w objaśnieniu istoty controllingu nie jest w pełni spójny z obrazem, jaki zarysował się z odpowiedzi uzyskanych od uczestników tego badania na pytanie o preferowane przez nich określenie w języku polskim najtrafniej wyrażające istotę tej koncepcji, stosowanej w krajach niemieckojęzycznych. Zestawione opinie 22 profesorów i doktorów zawiera tab. 3.

Ponad połowa respondentów (12) wybrała jako odpowiednik dla controllingu wyrażenia (nr 1, 3 i 4) orientujące tę koncepcję na RZ. Natomiast w najliczniej wybranych dwóch definicjach (por. tab. 2) dominuje aspekt koordynacyjny, kontrolny i ukierunkowanie controllingu na osiągnięcie celu działalności przedsiębiorstwa. Dwaj respondenci odpowiedzieli tak, jak to wynika z cytowanych wcześniej prac autorów niemieckojęzycznych, iż *Controlling* = rachunkowość zarządcza i kontrola zarządcza. Zastanawia fakt wskazania przez ponad 27% badanych dla niemieckiego terminu *Controlling* odpowiednika „rachunkowość zarządcza i controlling”. Prawdopodobnie respondenci zastosowali spolszczony wyraz „controlling” w znaczeniu „sterowanie, regulowanie”. Przy takim ujęciu *Controlling* = rachunkowość zarządcza i sterowanie.

Trzej uczestnicy badania stwierdzili, że żadne z sugerowanych określeń nie jest odpowiednie dla oznaczenia koncepcji *Controlling*, ale też nie wskazali preferowanego przez siebie wyrażenia. Jedna z tych osób podała własne rozumienie koncepcji *Controlling*, wskazując, że w oderwaniu od krajów niemieckojęzycznych żadna przytoczona w tab. 3 charakterystyka nie powinna być z nią identyfikowana. Ponadto stwierdziła: „controlling to według mnie weryfikowanie wykonywania zamierzeń (odnoszących się do absolutnie wszystkich aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa, nie tylko w obszarze kosztów) i czuwania nad ich pożądaną realizacją, zarówno w horyzoncie krótko-, jak i długoterminowym. Controlling to nie rachunkowość zarządcza, ani nie rachunek kosztów. Controlling jest *ex post* z wnioskami *ex ante*, rachunkowość zarządcza jest generalnie *ex ante*, z sugestiami dla decyzji i działań *ex ante*”.

Na podstawie powyższych, aktualnych opinii polskich naukowców z dziedziny rachunkowości, uzyskanych w badaniu ankietowym, nie można jednoznacznie wskazać przeważającego poglądu na temat postrzeganej istoty i zakresu controllingu. Analiza danych pozyskanych z badania empirycznego potwierdziła, że również obecnie wśród pracowników naukowych rachunkowości w Polsce nie ma zgodnego postrzegania relacji między RZ a controllingiem. Zróżnicowane opinie polskich autorów o tej relacji wynikają głównie z różnorodnego definiowania istoty koncepcji *Controlling* w literaturze niemieckojęzycznej, stanowiącej dla nich źródło wiedzy. Wielość poglądów polskich autorów, spośród których część współpracuje z praktykami, rzutuje z kolei na wieloraki wizerunek controllingu tworzony w podmiotach gospodarczych w Polsce.

5. Zakończenie

Rachunkowość zarządcza (*management accounting*) i kontrola zarządcza (*management control*) rozwijały się w sposób specyficzny krajach niemieckojęzycznych od

lat 70. XX w. pod nazwą *Controlling* [Schäffer, Binder 2008, s. 34]. W tym czasie rozpoczęto niekończącą się debatę teoretyków na temat istoty i zakresu controllingu, gdyż wraz z dynamicznie rozwijającymi się rynkami, zmianami w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu społeczno-gospodarczym zakres controllingu rozszerzał się, a systemy controllingu w przedsiębiorstwach różniły się i ewoluowały.

W Polsce ponad 25 lat temu zostały włączone do słownictwa ekonomicznego terminy „controlling” i „rachunkowość zarządcza” dla oznaczenia koncepcji związanych ze wspieraniem menedżerów w procesach zarządzania. W pracach wydanych w latach 1990–2016 pracownicy naukowcy rachunkowości różnie objaśniali istotę i zakres tych koncepcji. Analiza definicji controllingu preferowanych przez uczestników badania ankietowego ukazała również pewne rozbieżności. Najczęściej polscy naukowcy wskazywali na definicję controllingu przedstawioną przez organizacje ICV i IGC oraz sformułowaną przez profesora P. Horvátha. Pierwsza akcentuje aspekt ukierunkowania wszystkich podejmowanych decyzji na osiąganie wyznaczonego celu. Podobnie jest w przypadku drugiej definicji, która uwypukla wsparcie zarządzania przez określone procesy i nie nawiązuje do RZ.

Z przytoczonych wypowiedzi polskich pracowników naukowych, którzy są też często doradcami menedżerów lub projektantami systemów controllingu dla przedsiębiorstw, wynika, że postrzegają oni wielorako związek między controllingiem a RZ, wpływając na kształtowanie wizerunku RZ i controllingu wśród studentów i praktyków rachunkowości i zarządzania w Polsce. Zdaniem Sobańskiej [2010, s. 97], pod wpływem informacji dostarczanych do polskich przedsiębiorstw na temat anglo-amerkańskiej koncepcji RZ i koncepcji controllingu napływających głównie z Niemiec w praktyce powstała świadomość (głównie u menedżerów i wielu księgowych), że są to dwie różne koncepcje, toteż w niektórych dużych przedsiębiorstwach utworzono zarówno dział controllingu, jak i dział RZ [Szychta 2007, s. 237].

Konkludując, należy stwierdzić, że skoro nadal istnieją rozbieżności w interpretowaniu istoty i zakresu koncepcji controllingu przez naukowców w Polsce, to może warto byłoby pogłębić dyskusję naukową w tym zakresie, która pozwoliłaby na uporządkowanie pojęć i określenie ich znaczenia. Obecnie występuje bowiem zamieszanie pojęciowe, gdyż jedni naukowcy utożsamiają controlling z RZ, inni z procesem koordynacji i kontroli, systemem zarządzaniem, a więc bez udziału lub z niewielkim udziałem RZ, a pozostali respondenci z RZ i kontrolą zarządczą. Z kolei jednostki naukowo-dydaktyczne na polskich uczelniach objęte badaniem bardziej utożsamiają się z RZ niż controllingiem, o czym świadczy częstsze użycie w nazwie katedr lub zakładów terminów „rachunkowość zarządcza” albo „rachunkowość menedżerska” oraz oferowanie kierunków studiów i przedmiotów bardziej związanych z RZ niż z controllingiem.

W świetle przytoczonych opinii i dociekań należałoby przyjąć w Polsce, iż controlling obejmuje zakresem rachunkowość zarządczą i kontrolę (sterowanie) zarządczą, co byłoby spójne z podejściem do objaśniania na arenie międzynarodowej koncepcji *Controlling*, uformowanej w niemieckojęzycznym kręgu kulturowym.

Literatura

- Becker A., Messner M., 2005, *After scandals: A German-speaking perspective on management accounting research and education*, European Accounting Research, vol. 14, no. 2, s. 417–427.
- Binder Ch., Schäffer U., 2005, *Controllinglehrstühle und ihre Inhaber – ein Überblick*, [w:] *Internationalisierung des Controlling: Standortbestimmungen und Optionen*, Hrsg. J. Weber, E. Meyer, Wiesbaden, s. 11–28.
- Błoch H., 1992, *Controlling i rachunkowość zarządcza*, CIM, Warszawa.
- Bramsemann R., 1990, *Handbuch Controlling: Methoden und Techniken*, Carl Hanser, München–Wien.
- Brzezin W., 1998, *Rachunkowość finansowa i zarządcza a controlling*, Rachunkowość Zarządcza i Controlling, nr 1, grudzień, s. 2–6.
- Brzezin W., 2000, *Instrumentarium controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 868, *Rachunkowość i controlling*, red. E. Nowak.
- Busse von Colbe W., 1990, *Lexikon des Rechnungswesen*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien.
- Czubakowska K., 1994, *Przydatność rachunku wyników w controllingu*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, tom 29, s. 23–26.
- Czubakowska K., 1997, *Idea controllingu a funkcje controllera*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 43, SKwP, s. 115–122.
- Deyhle A., 1996, *Controller-Handbuch: enzyklopädisches Lexikon für die Controller-Praxis*, Verlag Gauting.
- Deyhle A., 1998, *Controlling-Leitlinie*, Systemheft Controller Akademie, 20. Aufl., Gauting.
- Dobja M., 2008, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dobroszek J., 2011, *Ewolucja controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw*, Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica, nr 249, s. 101–121.
- Dobroszek J., 2016, *Pomiar kosztów i wyników w systemie controlling w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Dobroszek J., Szychta A., 2009, *Koncepcyjny i ewolucyjny wymiar controllingu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 52 (108), s. 21–48.
- Ewert R., Wagenhofer A., 2007, *Management accounting theory and practice in German-speaking countries*, [w:] *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, eds. Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields, Elsevier, Amsterdam, s. 1035–1070.
- Fjałkowska D., 2003, *Moda na controlling*, Controlling i Rachunkowości Zarządcza, nr 2, s. I–XVI.
- Franz K.P., Kajüter P., 2002, *Zum Kern des Controlling*, Sonderdruck aus J. Weber, B. Hirsch (Hrsg.), *Controlling als akademische Disziplin – Ergebnisse einer Bestandsaufnahme*, Wiesbaden, s. 123–130.
- Goliszewski J., 1990, *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 8–9.
- Goliszewski J., 2015, *Controlling. Koncepcje zastosowania, wdrożenie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Horváth P., 2006, *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- ICV i IGC, 2012, *Fundamenty controllingu. Stanowisko ICV i IGC*, https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_POLNISCH.pdf (25.08.2016).
- Jaruga A., 1995, *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. A. Jaruga, SKwP, Warszawa.
- Kaplan R.S., 1995, *New roles for management accountants*, Journal of Cost Management, vol. 9, no. 3, s. 6–13.
- Kiziukiewicz T., 2003, *Rachunkowość zarządcza jako instrument zarządzania*, [w:] *Zasady rachunkowości zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.
- Küpper H.U., 2008, *Controlling Konzeption, Aufgaben, Instrumente*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Luther R., Jones T.C., Saxi A., 2010, *Experiencing Change in German Controlling: Management Accounting in Globalizing World*, CIMA, Amsterdam.

- Management Accounting Concepts. International Management Accounting Practice Statement*, 1998, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York.
- Mayer E., 1986, *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden.
- Nesterak J., 2013, *Ewolucja controllingu w Polsce i na świecie*, Zeszyty Naukowe, nr 905, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, s. 37–54.
- Nowak E. (red.), 1996, *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E., 2011, *System controllingu w przedsiębiorstwie*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, wyd. 2, red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Olech S., 1999, *Tendencje rozwojowe controllingu*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 2, s. 2–3.
- Reichmann T., 1997, *Controlling mit Kennzahlen: Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse – und Reprintinginstrumenten*, Vahlen, München.
- Sawicki K., 1992, *Controlling a rachunkowość podmiotów gospodarczych*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 21, s. 23–33.
- Sawicki K., 1999, *Problemy stosowania controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 48, s. 98–105.
- Schäffer U., Binder Ch., 2008, *Controlling as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003*, *Accounting History*, vol. 13 (1), s. 33–74.
- Schwarz R., 2002, *Controlling-Systeme*, Gabler, Wiesbaden.
- Schweitzer M., Friedl B., 1992, *Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption*, [w:] *Controlling. Grundlagen-Informationssysteme-Anwendungen*, Hrsg. K. Spermann, E. Zur, Gabler, Wiesbaden, s. 141–167.
- Sobańska I., 1992, *Od tłumacza*, [w:] Mayer E., Mann R., *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Szychta A., Świdarska G.K., Kabalski P., 2010, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, *Rachunkowość*, nr 3, s. 59–62.
- Szychta A., 1992, *Rachunkowość jako narzędzie operatywnego i strategicznego controllingu*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 20, s. 32–36.
- Szychta A., 1997, *Controlling a rachunkowość*, [w:] *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, red. A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, ODDK, Gdańsk.
- Szychta A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A., Dobroszek J., 2016, *Perception of Management Accounting and Controlling by Polish Authors in Publications in 1990–2016*, Proceedings of the 5th International Conference on Accounting, Auditing and Taxation (ICAAT 2016), ed. J. Alver, Tallinn, Atlantis Press, DOI: 10.2991/icaat-16.2016.45.
- Świdarska G.K., 2010, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Wagenhofer A., 2006, *Management accounting research in German-speaking countries*, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 18, s. 1–19.
- Weber J., Schäffer U., 1999, *Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe, Die Betriebswirtschaft: DBW.*, Schäffer-Poeschel, vol. 59, Stuttgart, s. 731–747.
- Ziegenbein K., 2002, *Controlling*, [w:] *Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft*, Ludwigshafen (Rhein), Kiel.
- Zünd A., 1981, *Begriffsinhalte Controlling – Controller*, [w:] *Handbuch Revision, Controlling, Consulting*, Hrsg. G. Haberland, P. Preissler, E. Meyer, wyd. 4, Verlag Moderne Industrie, München.