

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka

Politechnika Wroclawska

O BŁĘDACH I RACJACH W KONTROLINGU

1. Wstęp

Kontroling jest wdrażany w wielu przedsiębiorstwach na całym świecie od ponad stu lat, ostatnio zaś przeżywa okres kolejnego rozkwitu zainteresowania. Powstał jako odpowiedź na żądania praktyki i przez praktyków głównie jest doskonalony, ale od razu stał się przedmiotem ożywionej naukowej dysputy. Zaliczany jest do grupy koncepcji odznaczających się wielce dynamiczną naturą i stale się rozwijających. „Treść” kontrolingu ulega „stałym zmianom i wzbogacaniu tak, że dzisiaj ani w praktyce przedsiębiorstw, ani w badaniach naukowych nie można mówić o jakimś jednolitym rozumieniu tego pojęcia” [Steinmann, Scherer 1996, s. 4].

Ów dynamiczny rozwój, powodowany w głównej mierze różnorodnością, kompleksowością i dynamiką samych procesów zarządzania, doprowadził do znacznego zróżnicowania systemu kontrolingu. Dzięki temu może on szybko reagować na wszystkie przemiany, jakie zachodzą w rzeczywistości gospodarczej, a przez stałe wypracowywanie nowych rozwiązań – w coraz to bardziej doskonały sposób usprawniać zarządzanie w przedsiębiorstwie, a tym samym także skuteczniej wpływać na zabezpieczenie jego istnienia. Mnogość opracowań oraz nieprecyzyjność tłumaczeń doprowadziły jednak do niejednoznaczności w pojmowaniu kontrolingu, w tym szczególnie do zgody co do definicji kontrolingu i jego koncepcji, składników (obszarów odniesienia) i funkcji kontrolingu, a także zasadności jego stosowania. Literatura przedmiotu pełna jest niedomówień, a sam kontroling często traktowany jest raczej w sposób popularnonaukowy niż *stricte* naukowy. Znamienny jest również brak konsekwencji u niektórych autorów, posługujących się w danej chwili w opisie tą definicją kontrolingu, która najbardziej pasuje do omawianych zagadnień. W dużej mierze utrudnia to fachową dyskusję, porozumienie się i wymianę poglądów. Niniejszy artykuł ma być więc swego rodzaju próbą rozliczenia się z mitami o kontrolingu, obalenia pokutujących uproszczeń oraz pozornych i rzeczywistych sprzeczności, ustalenia, czym jest, a czym nie jest kontroling. Dotyczy to zwłaszcza pojmowania i koncepcji kontrolingu, jego obszarów odniesienia i funkcji oraz podejścia procesowego w kontrolingu.

2. Pojmowanie i koncepcje kontrolingu

Pierwszymi publikacjami dotyczącymi kontrolingu w Polsce były tłumaczenia opracowań obcojęzycznych. Na ich podstawie polscy autorzy próbowali ustosunkować się do nowej koncepcji i stworzyć własny aparat pojęciowy. Ze względu jednak na nieprecyzyjność tłumaczeń i na sięganie do różnych wzorców (głównie anglo-, francusko- i niemieckojęzycznych) pojawiły się rozbieżności co do interpretacji pojęcia kontrolingu oraz jego zadań w przedsiębiorstwie.

Spotykane w literaturze definicje kontrolingu często są sprzeczne, co potęguje chaos uniemożliwiający poprawne zrozumienie istoty tego pojęcia. Ogół definicji kontrolingu można jednak podzielić na dwie zasadnicze grupy. Pierwsza z nich ujmuje kontroling jako „zadanie kierownicze”, czyli jako część lub całość systemu zarządzania bądź sterowania. Drugą grupę tworzą definicje nazywające kontroling metodą, narzędziem bądź instrumentem wspomagania zarządzania, dostarczającym instancjom kierowniczym wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych niezbędnych do zarządzania przedsiębiorstwem. Obie grupy definicji kontrolingu nie są przy tym jednorodne wewnętrznie. Ów definicyjny dualizm sygnalizuje zasadnicze „kontrowersje w literaturze [...] dotyczącej kontrolingu, obracające się wokół pytania, czy chodzi tu tylko o wspomaganie kierowania przedsiębiorstwem, czy też kontroling należy uważać za instancję lub funkcję kierowniczą” [Steinmann, Scherer 1996, s. 5]. Dylemat ten nie jest wbrew pozorom błahy. Stanowi jeden z podstawowych punktów zapalnych dyskusji nad istotą kontrolingu.

Wydaje się, że spośród obu wymienionych grup definicji większą poprawnością odznaczają się te, które traktują kontroling jako metodę wspomagania zarządzania. W metodzie akcentuje się bowiem ciąg usystematyzowanych działań, które mają doprowadzić do osiągnięcia założonych uprzednio w przedsiębiorstwie celów, a o takim ciągu działań można też mówić w odniesieniu do kontrolingu. Ponadto kontroling dostarcza i wykorzystuje szereg technik zarządzania, składających się z instrumentów badawczych i sposobów ich wykorzystania, należących np. do rachunkowości zarządczej, co potwierdzałoby powyższą tezę. Pozostaje jednak wątpliwość, czy kontroling można nazywać metodą wspomagania całego zarządzania, skoro oddziałuje on przede wszystkim na trzy jego elementy: planowanie kontrolę i sterowanie? B. Haus twierdzi, iż „mylące jest przyjęcie kontrolingu jako podsystemu wspomagania systemu zarządzania. Miałoby to uzasadnienie, gdyby sam system zarządzania przedsiębiorstwem był wadliwy i wymagał wsparcia we wszystkich funkcjach. [...] Controller, jak niektórzy mu przypisują, nie może być doradcą kierownictwa w spełnianiu wszystkich funkcji zarządczych” [Haus 1999, s. 52]. Wydaje się jednak, iż nazwanie kontrolingu metodą wspomagania zarządzania nie powinno wprowadzić nieścisłości, o których wspomina B. Haus, a jest znacznie prostsze aniżeli stosowanie określenia „metoda planowania, kontroli i sterowania” (tym bardziej, że kontroling w sposób pośredni oddziałuje również na pozostałe funkcje zarządzania).

Rozpatrując kontroling z nieco innego punktu widzenia, rację mogą jednak mimo wszystko mieć zarówno zwolennicy ujmowania kontrolingu w kategoriach zarządzania, jak i stronnicy ograniczania znaczenia (i zadań) kontrolingu. Z ogółu

proponowanych definicji kontrolingu można bowiem wywieść trzy zasadnicze jego koncepcje: kontroling jako informacyjne wspomaganie zarządzania, kontroling jako koordynacja zarządzania oraz kontroling jako specyficzna forma zarządzania¹ [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2004, s. 21-28].

Kontroling wyrósł z niedostatków klasycznej księgowości i rachunkowości. Pierwotnie sprowadzał się więc do niewielkiego rozszerzenia zadań tradycyjnej rachunkowości finansowej. Bardzo szybko jednak takie ujęcie przestało być wystarczające. Dlatego też w kolejnym etapie rozwoju kontroling najczęściej był postrzegany jako zasilanie w informacje, a ściślej mówiąc – utożsamiany z rachunkowością zarządczą (znacznie już odbiegającą od tradycyjnej rachunkowości finansowej). Tak rozumiany kontroling generował więc i dostarczał informacje na użytek zarządzania w przedsiębiorstwie. Dzięki temu ich kształt, forma i częstotliwość przekazywania w pełni odpowiadały potrzebom adresatów. Na dziale rachunkowości zarządczej (realizującym funkcje kontrolingu) spoczywała odpowiedzialność terminowego dostarczania jakościowo odpowiednich informacji po jak najniższym koszcie. Tylko wówczas kierownictwo naczelne i kierownicy ośrodków odpowiedzialności byli w stanie wykorzystać informacje kontrolingowe do podejmowania decyzji zarówno długo-, jak i krótkookresowych.

W rozumieniu drugiej z wyróżnionych koncepcji kontroling traktowany jest jako „metoda wspomaganie zarządzania, umożliwiająca – poprzez swój wymierny i ekonomiczny wydzwitek – podejmowanie trafnych decyzji w przedsiębiorstwie, polegająca na współuczestnictwie w rozwiązywaniu określonych zadań, koordynowaniu tego procesu, a także nadzorowaniu i monitorowaniu przebiegu realizacji zadań, głównie w zakresie planowania, kontroli i sterowania” [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 1998, s. 289]. Na pierwszy plan wysuwa się tu potrzeba koordynacji oraz towarzyszącej jej nadzór i monitorowanie, które powstają w wyniku sprzężenia przedsiębiorstwa z otoczeniem, jak również na skutek konieczności uwzględnienia różnorodnych zależności (personalnych, przedmiotowych i czasowych) wewnątrz poszczególnych podsystemów zarządzania i między nimi [Goliszewski 1991, s. 22].

Trzecia koncepcja stawia praktycznie znak równości między kontrolingiem a zarządzaniem. Podejście to zakłada, iż głównymi funkcjami kontrolingu są planowanie, kontrola i sterowanie. Specjaliści ds. kontrolingu – będąc głównymi realizatorami idei kontrolingu – rozwiązują problemy i realizują zadania merytoryczne głównie na poziomie strategicznym dotyczącym przedsiębiorstwa jako całości i poszczególnych obszarów funkcyjnych. Uczestniczą w procesie podejmowania decyzji, wyręczając tym samym i zastępując kadrę menedżerską przedsiębiorstwa w wymienionym względzie. Powierza się im także projektowanie, implementację i utrzymywanie instrumentarium kontrolingu [Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka

¹ Podobnie jak w przypadku definicji, także i w odniesieniu do koncepcji kontrolingu, a przede wszystkim do ich nazewnictwa, w literaturze nie ma jednomyślności. Na przykład J. Weber jako koncepcję kontrolingu przyjmuje funkcję zapewnienia dostępu do informacji, funkcję koordynacji i szczególną formę kierowania [Weber 2001, s. 19-28]. M. Sierpińska i B. Niedbała zaś mówią o kontrolingu zorientowanym na rachunkowość, generowanie i przetwarzanie informacji oraz stanowiącym podsystem zarządzania [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 25-36].

2004, s. 21-28]. Koncepcja ta jest nieustającym źródłem polemik wśród teoretyków zarządzania. Zrównanie funkcji zarządzania z kontrolingiem zrodziło bowiem argumenty, że „trudno jest dopatrzeć się korzyści takiego ujmowania kontrolingu zarówno dla praktyki, jak i dla teorii” [Nowosielski 1998, s. 34].

Z przedstawionych koncepcji kontrolingu najbardziej zasadna wydaje się druga koncepcja – kontroling rozumiany jako koordynacja zarządzania. W niej najpełniej wyrażona jest podstawowa idea kontrolingu – wspomaganie zarządzania. Jej znaczenie wzrasta szczególnie w dużych i bardzo dużych przedsiębiorstwach, działających w zmiennym czy burzliwym otoczeniu. W takich przedsiębiorstwach wspomaganie procesów koordynacyjnych, należących do podstawowych obowiązków kadry kierowniczej (ale zawsze sprawiających jej sporo problemów), może być nie do przecenienia. Koncepcja informacyjnego wspomaganie kontrolingu może zresztą towarzyszyć koncepcji koordynacyjnej, zwłaszcza w przedstawionym kształcie organizacyjnym (bez oddzielnego w tym względzie stanowiska kontrolera, a z powołaniem komórki rachunkowości zarządczej) i dla przedsiębiorstw spełniających wyżej wymienione warunki.

3. Obszary odniesienia i funkcje kontrolingu

Kolejny ważny punkt sporny w rozważaniach dotyczących kontrolingu to jego obszary odniesienia i funkcje. W literaturze przedmiotu obie te kategorie mają zróżnicowaną interpretację, często są ze sobą przemieszane, a nawet utożsamiane. Nierozróżnianie tych kategorii jest, jak się wydaje, naturalną konsekwencją nierozróżniania i niejednolitego opisu koncepcji kontrolingu. W zależności bowiem od koncepcji kontrolingu obszary odniesienia i funkcje kontrolingu mogą być inne lub te same.

Próby odniesienia kontrolingu do systemu zarządzania przedsiębiorstwem, a zarazem wyznaczenia podstawowych obszarów jego zainteresowań, podejmowane były przez wielu autorów, m.in. przez H.J. Vollmutha, K. Wierzbickiego, J. Goliszewskiego, K. Czubakowską oraz F. Hulsenberga i J. Wróbla. Autorzy ci wskazują odpowiednio na bezpośrednie odniesienie kontrolingu do następujących elementów zarządzania przedsiębiorstwem:

- systemu organizacji, planowania i kontroli, doboru i szkolenia kadr, informacji [Wierzbicki 1994, s. 9],
- systemu planowania, kontroli, dyspozycyjnego i zasilania w informacje [Goliszewski 1990, s. 17],
- planowania, sterowania, kontroli i informacji [Czubakowska 1998, s. 5; Czubakowska 2000, s. 4], planowania, kontroli i kierowania [Vollmuth 2000, s. 39],
- planowania i kontroli oraz zdobywania informacji [Hulsenberg, Wróbel 1995, s. 14].

Pośród obszarów zainteresowań kontrolingu najczęściej wskazywane są zatem dwie funkcje zarządzania: planowanie i kontrola², jak również – będące istotą kontro-

² Należy podkreślić, że na użytek kontrolingu przyjmuje się wąskie rozumienie kontroli (tj. jako porównywanie stanu istniejącego z zaplanowanymi wzorcami i identyfikację odchylenia). Całokształt działań pokontrolnych należy do trzeciego jego obszaru – sterowania. Podkreślona zostaje w ten sposób

lingu – sterowanie. Takie podejście jest charakterystyczne dla koncepcji kontrolingu rozumianego jako koordynacja zarządzania. Analogiczne obszary odniesienia można wyróżnić w koncepcji kontrolingu jako informacyjnego wspomaganie zarządzania.

W świetle przyjętego w tej koncepcji rozumienia kontrolingu należy założyć, że nadrzędną (naczelną) jego funkcją jest wspomaganie. W literaturze niezmiernie rzadko określa się jednoznacznie, w jaki sposób odbywa się owo wspomaganie (a zatem nie wyróżnia się konkretnych funkcji cząstkowych kontrolingu). Częściej mówi się o opiniowaniu i doradzaniu, koordynacji i integracji [Sekuła 1999, s. 22], koordynacji i zasilaniu w informacje [Goliszewski 1990, s. 16; Olech 1997, s. 22], a także o koordynowaniu, nadzorowaniu, doradzaniu, udzielaniu metodycznej pomocy, proponowaniu środków zaradczych, inspirowaniu, wskazywaniu na doświadczenia obce [Wierzbicki 1994, s. 9], jako o podstawowych jego zadaniach. Jedynie K. Wierzbicki wyszczególnia wprost dwie funkcje kontrolingu: koordynacyjno-nadzorczą oraz inspiratorsko-doradczą [Wierzbicki 1994, s. 9]. W. Brzezina do funkcji kontrolingu zalicza pomiar i dokumentację, planowanie, prognozowanie i doradztwo, sterowanie wyprzedzające oraz kontrolę [Brzezina 2000, s. 43]. Wydaje się jednak słuszne, aby – w myśl przyjętej definicji kontrolingu w rozważanej, najpełniejszej jego koncepcji – uznać, iż wspomaganie kontrolingowe odbywa się przez współuczestnictwo kontrolerów w realizacji określonych zadań planowania i kontroli oraz sterowania, koordynację tej działalności, a także nadzorowanie i monitorowanie prawidłowego jej przebiegu. Do podstawowych funkcji kontrolingu zalicza się zatem: współuczestnictwo, koordynację, nadzór i monitorowanie, spośród których koordynacja jest uznawana za najistotniejszą.

W niektórych pracach [Hulsenberg, Wróbel 1995, s. 14; Czubakowska 2000, s. 8, Błoch, s. 2] przez pojęcie funkcji kontrolingu rozumie się planowanie, kontrolę bądź (i) sterowanie. Powyższe koncepcje są zgodne z postrzeganiem kontrolingu jako funkcji kierowniczej (szczególnej formy zarządzania), kiedy to praktycznie dochodzi do zrównania pojęcia kontrolingu i zarządzania. Tym samym dotychczasowe obszary odniesienia kontrolingu (będące w istocie funkcjami zarządzania) zostają uznane automatycznie za jego funkcje. W koncepcji tej nie poszukuje się obszarów odniesienia kontrolingu.

4. Koordynacja jako szczególna funkcja kontrolingu

Koordynacja (w znaczeniu ogólnym) oznacza ukierunkowanie zadań odnoszących się do zarządzania na określony cel, albo ściślej – proces integrowania zadań w omawianym względzie, podejmowanych w różnych obszarach funkcjonalnych działalności przedsiębiorstwa i prowadzących do osiągnięcia celów organizacji. Definiuje się ją również jako „funkcję racjonalnej organizacji pracy”, „postulat integracji działań” lub „prawo harmonii”. Jest harmonizowaniem działań różnych jednostek służących osiągnięciu zamierzonych celów zarówno w aspekcie usunię-

rola sterowania jaką pełni ono w nowoczesnym przedsiębiorstwie. Sterowanie rozumiane jest jako reagowanie na pojawiające się w przedsiębiorstwie i przewidywane odchylenia przez wypracowywanie na podstawie różnorodnych analiz wariantów decyzji i realizację jednej z nich.

cia już istniejących rozbieżności oraz usuwania niepotrzebnego podwajania działań, jak i w aspekcie zapobiegania tym rozbieżnościom na przyszłość [Gęsicki, Gęsicki 1998]. Koordynacja to także – „w sensie czynnościowym – włączanie do działania jako systemu dynamicznego elementów niezbędnych (powiązanych przyczynowo) dla osiągnięcia zamierzonego wyniku, w odpowiedniej ilości, jakości i we właściwym czasie” [Pszczolowski 1978, s. 106]. Potrzeba tak rozumianej koordynacji powstaje w wyniku sprzężenia przedsiębiorstwa z otoczeniem, jak również konieczności uwzględnienia różnorodnych zależności (personalnych, przedmiotowych i czasowych) wewnątrz poszczególnych (sub)systemów zarządzania i między nimi [Goliszewski 1991, s. 22]. W tym sensie koordynacja jest zaliczana bądź bezpośrednio do funkcji zarządzania (jak np. w klasycznej już klasyfikacji POSDCORB L.H. Gulicka), bądź w sposób pośredni – jako element (fragment, metafunkcja) wszystkich funkcji zarządzania (podobnie jak podejmowanie decyzji), sprawowany przez mnogość różnych działań kierowniczych (według H. Koontza i C. O’Donella) [Steinmann, Schreyögg 2001, s. 23].

Z drugiej strony uważa się, że koordynacja jest centralną funkcją kontrolingu, co podkreślają m.in. P. Horvath i J. Weber [Horvath 2002, s. 118; Weber, Schaffer 2000, s. 111]. Takie podejście, o czym wspomniano wcześniej, jest aktualne zwłaszcza w ujęciu drugiej jego koncepcji. W koncepcji tej nie chodzi jednak o realizację przez kontrolerów wszystkich form koordynacji w przedsiębiorstwie. Niektóre z nich powinny wciąż pozostać w gestii menedżerów. Należy zatem wyraźnie określić, jakiego typu koordynacją zajmują się kontrolerzy, a jakiego typu koordynacja przynależy menedżerom. W przeciwnym razie utożsamianie pracy kontrolerów i menedżerów może doprowadzić do nieuzasadnionego merytorycznie zrównania pojęć kontrolingu i zarządzania.

Koordynacja w przedsiębiorstwie może się odnosić do nadzorowania i kierowania systemem wykonawczym, czyli ukierunkowywania zadań na cele w układach pionowych dotyczących określonych pionów (oddzielnych obszarów funkcjonalnych) – tzw. koordynacja pierwotna, a także do integracji i wzajemnego dopasowania poszczególnych subsystemów zarządzania (odpowiadających różnym obszarom funkcjonalnym) oraz orientowaniu ich na określone dla całego przedsiębiorstwa cele – tzw. koordynacja wtórna. Kontroling dotyczy bardziej – jak się wydaje – koordynacji wtórnej, czyli uzgadniania zadań w układach poziomych, a zatem harmonizowania działań należących do różnych obszarów funkcjonalnych. W mniejszym stopniu powinien się odnosić natomiast do koordynacji pierwotnej, czyli do ukierunkowywania zadań na cele w układach pionowych dotyczących poszczególnych obszarów funkcjonalnych [Goliszewski 1991, s. 22; Wall 2000, s. 296].

W nieco innym ujęciu wyróżnia się również koordynację wstępną (tworzącą i właściwą (sprzęgającą)). Koordynacja wstępna sprowadza się do zaprojektowania, wdrożenia i doskonalenia systemu planowania, kontroli i sterowania, a także powiązań między tymi systemami. Koordynacja właściwa zaś ma ścisły związek z prawidłową realizacją bieżących zadań odnoszących się do zarządzania [Bieńkowska, Kral 2000, s. 30]. Kontroling bardziej dotyczy koordynacji właściwej, szczególnie

(podobnie jak w przypadku koordynacji wtórnej) w odniesieniu do harmonizowania działań należących do różnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa.

5. Podejście procesowe w kontrolingu

Każde nowo powstałe pojęcie bądź zjawisko musi posiadać pewne cechy charakterystyczne, które odróżniają go od innych pojęć (zjawisk), i sprawiają, że jest ono na swój sposób niepowtarzalne. Już w początkowych fazach tworzenia koncepcji kontrolingu autorzy zgodnie zauważyli, iż filarami, na których opiera się omawiana koncepcja, są, wymienione przez H. Stieglera i R. Hofmeistera, trzy podstawowe jej cechy charakterystyczne. Należą do nich zorientowanie na cele, przyszłość i „wąskie gardła” [Nowak 1998, s. 5]. Mająca kluczowe znaczenie orientacja na cele oznacza, że w zakresie planowania, kontroli i sterowania kontroling odnosi się do celów organizacji. Cele te muszą być sformułowane jasno i dokładnie oraz muszą być realne. Nie wystarcza przy tym wyznaczenie jedynie celów ogólnych, ale wymagana jest ich dekompozycja na cele cząstkowe – odpowiadające poszczególnym częściom składowym organizacji – i doprowadzenie aż do bezpośrednich wykonawców. Umożliwia to pomiar stopnia osiągnięcia tak wyznaczonych celów, podejmowanie działań zapobiegających powstawaniu odchyień, a także korygowanie celów, przy jednoczesnym skupieniu wysiłków wszystkich przełożonych i podwładnych wokół realizacji przyjętych założeń [Antoszkiewicz 1996, s. 291]. Z tak rozumianej orientacji na cele wynika odniesienie się kontrolingu do przyszłości, a także konieczność eliminowania w jego ramach wąskich gardeł.

Okazuje się jednak, iż tradycyjna, i nieco już dziś przebrzmiała, orientacja na cele jest współcześnie wypierana przez tzw. orientację na procesy zachodzące w przedsiębiorstwie. Potrzebę opracowywania zorientowanych na proces, nowych metod zarządzania podkreślają M. Hopej, J. Kroik oraz L. Martan, pisząc: „Potrzebne są nowe metody zarządzania, które pozwalałyby sprawniej organizować pracę nie wokół funkcji lub zadań, ale procesów. Menedżerowie wówczas bardziej szkoliliby i projektowali, zamiast tylko nadzorować i kontrolować, a pracownicy byłiby traktowani jako aktywni, a nie koszty. Struktura organizacyjna byłaby elastyczna, dzięki czemu każda zmiana byłaby oczekiwana z nadzieją, a nie z obawą” [Hopej, Kroik, Martan 2001, s. 18]. Kontroling w swej istocie akcentuje współcześnie potrzebę rozpoznania i analizy głównych oraz pomocniczych procesów w organizacji, a także reorganizację przedsiębiorstwa pod tym kątem, tak aby wyznaczonym w nim i w jego otoczeniu procesy mogły „od samego początku przebiegać płynnie” [Vollmuth 2000, s. 81]. W literaturze przedmiotu mówi się o wyodrębnieniu najnowszej postaci kontrolingu, zwanej kontrolingiem procesowym [Fisher 1996, s. 222; Bieńkowska, Kral, Zabłocka-Kluczka 2002, s. 161-171]. Do jego podstawowych zadań zalicza się koordynację wybranych lub wszystkich procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa, a także koordynację wzajemnych powiązań podmiotów w łańcuchu tworzenia wartości oraz koordynację zależności występujących między pozostałymi podmiotami w otoczeniu przedsiębiorstwa

[Skoczylas 2001, s. 74]. Orientacja na procesy w poszczególnych obszarach funkcjonalnych ma w kontrolingu mniejsze znaczenie.

6. Zakończenie

W artykule odniesiono się do tych podstawowych zagadnień kontrolingu, które budzą dzisiaj, jak się wydaje, najczęściej kontrowersje i które sprawiają, że ta metoda wspomagania zarządzania ma równie wielu przeciwników, co zwolenników. Wskazanie niekonsekwencji dotyczących poruszanych aspektów kontrolingu i próba ich porządkowania mogą stanowić zacznik do dalszej dyskusji naukowej na ten temat. Omawiane w artykule zagadnienia nie zostały bowiem, z braku miejsca, naświetlone w pełnym zakresie, z uwzględnieniem całokształtu uwarunkowań i zależności. Do rozważenia pozostały jeszcze inne zagadnienia kontrolingu, równie istotne – z punktu widzenia rozumienia istoty kontrolingu – co poruszone (jak np. styl kierowania w kontrolingu czy stosowane w nim techniki zarządzania). Należy mieć nadzieję, że autorzy niniejszego artykułu będą mogli na sygnalizowane kwestie jeszcze się wypowiedzieć.

Literatura

- Antoszkiewicz J.D. (1996), *Metody skutecznego zarządzania*, wyd. I, Wydawnictwo Instytutu Organizacji i Zarządzania w Przemśle „ORGMAZ”, Warszawa.
- Bieńkowska A. (2002), *Kształtowanie rozwiązań kontrolingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym*, rozprawa doktorska, Wrocław.
- Bieńkowska A., Kral Z. (2000), *Wybrane aspekty informacyjne funkcjonowania kontrolingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym*, „Problemy Jakości”, nr 12.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A. (1998), *Zarządzanie kontrolingowe czy tradycyjne*, [w:] *Nowe tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu*, Międzynarodowa konferencja naukowa, Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej nr 68, seria: Konferencje, Szklarska Poręba.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A. (2002), *Podejście procesowe w kontrolingu*, [w:] *Zarządzanie przyszłością przedsiębiorstwa*, t. 2, Future 2002, Materiały konferencji naukowej, red. Elżbieta Skrzypek, Wydaw. UMCS, Kazimierz Dolny.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A. (2004), *Koncepcje kontrolingu*, *Visnik Zytomyrskowo Dierzawnowo Technologiczeskovo Uniwersitetu, Ekon. Nauky*.
- Bloch H., *Controlling*, Materiały Szkoleniowe Szkoły Controllingu, Gdańsk.
- Brzezin W. (2000), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Poradnik Gazety Prawnej”, nr 24(154).
- Czubakowska K. (1998), *Controlling – metoda usprawniająca zarządzanie*, „Prawo Przedsiębiorcy – Raport”, nr 11.
- Czubakowska K. (2000), *Controlling jako instrument zarządzania*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 14(38).
- Fisher J. (1996), *Prozessorientiertes Controlling: Ein notwendiger Paradigmawechsel!?*, „Controlling”, nr 4.
- Gęsicki Ł., Gęsicki M. (1998), *Słownik terminów ekonomiczno-prawnych*, wyd. I, Agencja Wydawnicza Interfart.
- Goliszewski J. (1990), *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa (I)*, „Przegląd Organizacji”, nr 8-9.
- Goliszewski J. (1991), *Controlling (V) – System controllingu*, „Przegląd Organizacji”, nr 4.
- Haus B. (1999), *Nowe koncepcje a rzeczywistość*, Międzynarodowa konferencja naukowa pt. „Nowoczesne tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu”, 17-19 września, Szklarska Poręba.

- Hopej M., Kroik J., Martan L. (2001), *O niektórych wyzwaniach wobec nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*”, nr 1.
- Horvath P. (2002), *Kontrolling*, wyd. VIII, Verlag Franz Vahlen, München.
- Hulsenberg F., Wróbel J. (1995), *Controlling*, wyd. I, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Zarządzania, Zielona Góra.
- Koźmiński A.K., Piotrowski W. (1996), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
- Nowak E. (red.), (1998), *Budżetowanie kosztów*, ODDK, Gdańsk.
- Nowosielski S. (1998), *Kontrolling w literaturze i praktyce*, „*Przegląd Organizacji*”, nr 12.
- Olech S. (1997), *Controlling ma już 100 lat*, Nowa Europa.
- Pszczolowski T. (1978), *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.
- Sekuła Z. (1999), *Controlling personalny. Cz. 1. Istota i przedmiot controllingu personalnego*, wyd. I, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz.
- Sierpińska M., Niedbala B. (2003), *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa.
- Skoczyła W. (2001), *Controlling zintegrowany w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa*, Ogólnopolska Konferencja pt. „Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu”, 11 września, Legnica.
- Steinmann H., Scherer A.G. (1996), *Strategiczny i operacyjny controlling. Propozycja metodycznego określenia pojęć*, „*Organizacja i Kierowanie*”, nr 1.
- Steinmann H., Schreyögg G. (2001), *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Vollmuth H.J. (2000), *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, wyd. III, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa.
- Wall F. (2000), *Koordinationsfunktion des Controlling und Organisation*, KRP-Kostenrechnungspraxis, vol. 44, iss. 5.
- Weber J., Schaffer U. (2000), *Kontrolling als Koordinationsfunktion?*, KRP-Kostenrechnungspraxis, vol. 44, iss. 2.
- Weber J. (2001), *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Wierzbicki K. (1994), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*”, nr 3.

ABOUT MISTAKES AND POINTS IN CONTROLLING

Summary

Comprehension and concept of controlling were considered. Differences between controlling components and functions were characterized. Their interpretation was also presented. Process orientation of controlling was pointed out.