

Piotr Karwacki

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

CONTROLLING JAKO NOWOCZESNE NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM

1. Wstęp

Współczesne środowisko, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo, odznacza się dużą turbulencją i dynamiką, nieporównywalną do tej, jaka występowała jeszcze kilkanaście lat temu. Globalizacja, monopolizacja wielu rynków, zawieranie różnego typu dalekosiężnych umów między firmami i całymi państwami powodują, iż los wielu firm, szczególnie tych z obszaru małego i średniego biznesu, staje się niepewny, a w wielu innych przypadkach jest wręcz tragiczny [*The Paradox Principles, The Price...*, s. 10-12].

Wraz z wejściem w nowe tysiąclecie mamy do czynienia z fundamentalnymi zmianami w sposobie percepcji i rozumienia otaczającej nas rzeczywistości, nie tylko gospodarczej. Wiele stereotypów metodologicznych rodem z XX, a nawet XIX w. trzeba będzie odłożyć na bok, wypracowując nowe, bardziej efektywne sposoby myślenia. Należy odejść od pokutującego w wielu kręgach intelektualnych analitycznego, podmiotowego, przedmiotowego i statycznego sposobu eksplorowania zjawisk związanych z szeroko pojętą organizacją. Taki stan rzeczy rodzi potrzebę implementacji nowoczesnych, dynamicznych, procesualnych, holistycznych metod zarządzania organizacjami – zarówno tymi z kręgu rynkowego, jak i działającymi w sektorze publicznym i samorządowym [Perechuda 1999].

Współczesna literatura i praktyka gospodarcza daje wiele różnego typu przykładów tzw. nowoczesnych, dynamicznych metod zarządzania, które w mniejszy bądź większy sposób odpowiadają na wyzwania współczesnych czasów. Zaliczyć do nich możemy: *business process reengineering*, *lean management*, *benchmarking*, *time based management*, *outsourcing*, *controlling*. Metody te, aczkolwiek bazujące w wielu przypadkach na odmiennych, a nawet sprzecznych aksjologicznie podstawach, są w jakiś sposób odpowiedzią na dynamicznie rozwijające się procesy we współczesnym świecie.

Wymienione metody są ukierunkowane na rozwiązanie wielu paradoksów zarządzania, które zawarte są w prostym stwierdzeniu, iż współczesne organiza-

cje, jak nigdy dotąd, potrzebują zmiany, ale także – co najważniejsze – stabilizacji pojęć *a priori* sprzecznych ze sobą [*The Paradox Principles, How High...*]. Dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa niosą za sobą potrzebę zmiany koncepcji zarządzania. Nie wystarcza już styl zarządzania operacyjnego, skupiającego swą uwagę na podejmowaniu decyzji dotyczących bieżącej działalności firmy i zorientowanego na zyski na krótkim okresie. Przedsiębiorstwo funkcjonujące w gospodarce rynkowej powinno koncentrować swoją uwagę na budowie i wdrażaniu strategii rozwoju, polegającej na wyznaczaniu długofalowych celów przynoszących sukces oraz formułowaniu, dostosowanych do sytuacji przedsiębiorstwa i otoczenia, sposobów osiągnięcia celów tego przedsiębiorstwa. Każde przedsiębiorstwo jest w jakiś sposób zarządzane, jednak w zależności od tego, czy koncepcja zarządzania jest właściwa, zależeć będzie w dużej mierze jego efektywność, ekspansywność i sukces. Należy również podkreślić, iż skuteczne zarządzanie podmiotem gospodarczym powinno mieć na celu realizację określonych założeń planów przedsiębiorstwa podjętych przez jego zarząd poprzez wykorzystanie odpowiedniego instrumentarium.

Sztuką w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest, aby w każdej chwili mogło ono podolać wyzwaniom, jakie niesie ze sobą rynekowa rywalizacja poprzez trafne podjęcie określonych decyzji. Działania towarzyszące temu procesowi obejmują różnorodne sfery jego działalności i czasami zdarza się tak, że menedżerowie, podejmując decyzje, które jedynie w ich opinii są najlepsze dla przedsiębiorstwa, niejednokrotnie dopiero w momencie wdrażania danych rozwiązań uświadamiają sobie, że są one nieskuteczne i niespójne. Aby uniknąć takich błędów, zarząd przedsiębiorstwa powinien scalać i koordynować różnorodne typy działalności wewnątrz jednostki w taki sposób, aby proces decyzyjny był bardziej skuteczny i optymalny w odniesieniu do przedsiębiorstwa jako całości, stąd też potrzeba skutecznego i przemyślanego zarządzania. Menedżerowie współczesnych podmiotów gospodarczych, dążąc do wyboru racjonalnych metod zarządzania, powinni dysponować odpowiednimi instrumentami planowania, kontroli i sterowania przy zastosowaniu nowoczesnych systemów informacyjnych. Rolę nowoczesnego i wysoce efektywnego instrumentu zarządzania wspomagającego funkcje kierowania odgrywa controlling.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie ogólnych założeń jednej z metod usprawniania organizacji, tzn. controllingu. Metoda ta daje możliwość całościowego podejścia do problemów przedsiębiorstwa i jednocześnie zwiększenia efektywności działania przedsiębiorstwa.

2. Controlling jako jedna z nowoczesnych tendencji w zarządzaniu przedsiębiorstwem

W literaturze określa się controlling jako „ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji” [Vollmuth 1996, s. 15]. Controlling rozwinął się w Stanach Zjednoczonych i od końca XIX w. spotkał się z dużym zainteresowaniem

w Niemczech, Francji i Szwajcarii. Jego koncepcja to planowanie oparte na sprzężeniu zwrotnym i „wyprzedzającym”, rachunku kosztów pełnych i rachunku marży na pokrycie kosztów stałych i zysków oraz harmonizowania celów zarządzających i wykonawców z celami przedsiębiorstwa [Jarugowa 1995, s. 19]. Podobnie jak w rachunkowości zarządczej możemy wyróżnić zarządzanie operatywne – controlling operatywny oraz zarządzanie strategiczne – controlling strategiczny. Zarządzając przedsiębiorstwem przy zastosowaniu koncepcji controllingu operatywnego, ma na celu sterowanie zyskiem, a instrumenty to planowanie (krótko- i średniookresowe), porównanie stanu faktycznego z planem, rachunek kosztów zmiennych i analiza odchyleń. Celem controllingu strategicznego zaś jest utrzymanie i rozwój zdolności do osiągnięcia zysku, a instrumenty to metody portfolio, analiza potencjału, analiza wąskich gardeł oraz formułowanie celu. Taki model zarządzania przedsiębiorstwem wykorzystuje techniki, metody i koncepcje pochodzące z rachunkowości zarządczej oraz system rachunkowości finansowej. Według polskich badaczy i autorów controlling wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem przede wszystkim w sferze planowania. Definiowany jest jako „nowoczesna koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem urzeczywistniająca wszystkie funkcje zarządzania oraz wspierania menedżerów przy podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej” [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 1998, s. 371]. W literaturze przyjmuje się, iż treścią controllingu są [Mann/Mayer 1998, s. 198-201]:

- orientacja na cele – jest to główne założenie controllingu; polega na trzyetapowym podejściu do sterowania strategicznego (wyznaczanie celu, sterowanie przez cel oraz osiągnięcie celu),
- orientacja na przyszłość – stabilny rozwój przedsiębiorstwa oraz zapewnienie zatrudnienia,
- orientacja na wąskie gardła – umożliwia działania korygujące, naprawcze,
- orientacja na rynek i klienta – kształtowanie cen oferowanych klientom oraz procesów gospodarczych przedsiębiorstwa,
- orientacja na wynik – efekt końcowy działalności, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość.

Definicje controllingu są bardzo różne, ale praktycznie w każdej z nich podkreśla się istnienie pewnego szerszego, obejmującego wiele działów, systemu. Możemy posługiwać się najbardziej uproszczoną definicją, według której controlling to proces porównywania stanu požadanego ze stanem rzeczywistym.

Można wyróżnić rozmaite jego definicje:

- kompleksową – określającą controlling jako system wzajemnie powiązanych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie planowanego celu;
- poglądową (wizualną) – objaśniającą controlling jako proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu wyznaczającego miejsce przeznaczenia;
- abstrakcyjną – traktującą controlling jako zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania.

Z tych definicji można wysnuć wniosek, że controlling jest koncepcją urzeczywistniającą podstawowe funkcje zarządzania. Podstawą controllingu jest krótko- i długookresowe planowanie oparte na kilku zasadach:

- ciągłości,
- elastyczności,
- wariantowości,
- optymalności,
- realności.

W myśl tego systemu w poszczególnych jednostkach przedsiębiorstwa tworzy się plany cząstkowe, łączone na kolejnych szczeblach przedsiębiorstwa w ten sposób, aby mógł powstać plan działania całej firmy. Proces ten wymaga współdziałania wielu pracowników przedsiębiorstwa. Współpraca ta nie byłaby możliwa bez identyfikacji kierowników poszczególnych jednostek z celami przedsiębiorstwa.

Należy podkreślić, że controlling łączy w sobie wiele różnorodnych metod zarządzania, począwszy od zarządzania przez cele – określonych przez zarząd przedsiębiorstwa, poprzez zarządzanie przez delegowanie uprawnień, wyrażające się w przekazywaniu części obowiązków i uprawnień do podejmowania decyzji niższym szczeblom organizacyjnym, zarządzanie przez motywację, aż po zarządzanie przez rezultaty i wyjątki. Ważną cechą w controllingowym zarządzaniu przedsiębiorstwem jest jego zorientowanie na przyszłość i na jego najsłabsze elementy. Ponadto controlling jest koncepcją zorientowaną na rynek i klienta, dlatego mimo księgowego podejścia do zarządzania bardzo dużą wagę przywiązuje do działań badawczych, marketingowych i dystrybucyjnych. W tym systemie równie ważne jest zadowolenie klienta, jak i osiągnięcie zamierzonych celów finansowych. Na indywidualne postrzeganie systemu controllingu przez osoby wdrażające wpływają inne przyczyny, które tkwią w [Brzezina, Dziewiątkowski 2001]:

- pojawieniu się controllingu jako kategorii praktycznej; dopiero literatura z zakresu ekonomiki, organizacji przedsiębiorstw i zarządzania pomaga w wyjaśnieniu jego roli w systemie zarządzania przedsiębiorstwem;
- różnym odbieraniu funkcji zarządzania i funkcji controllingu (planowanie, sterowanie, kontrola) i rozgraniczaniu tych funkcji w obszarze działalności przedsiębiorstwa;
- traktowaniu controllingu i rachunkowości zarządczej jako tożsamy dziedzin wspomagających system zarządzania albo rozdzieleniu controllingu i przyjmowaniu go jako komplementarnego narzędzia obok rachunkowości zarządczej;
- braku postrzegania controllingu jako systemu, czyli traktowaniu controllingu w przedsiębiorstwie w oderwaniu od innych narzędzi zarządzania;
- postrzeganiu controllingu jako zinstytucjonalizowanego systemu rachunkowości zarządczej, który wykorzystuje planistyczno-kontrolne funkcje rachunkowości w praktyce zarządzania.

3. Zarządzanie przez controlling

Zarządzanie przez controlling to kompleksowy system sterowania przedsiębiorstwem wspierający dyrekcję i kierowników niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji. Pojęcia controllingu nie należy utożsamiać z pojęciem kontroli.

Istotnym składnikiem systemu controllingu są tworzone w przedsiębiorstwach ośrodki odpowiedzialności w postaci autonomicznych centrów gospodarczych (zysków lub kosztów). Zasadniczym celem powoływania centrów gospodarczych jest planowanie, kontrolowanie i sterowanie ich działalnością w kierunku poprawy efektywności gospodarowania (głównie w centrach zysku) oraz obniżki kosztów wytwarzania (głównie w centrach kosztów). Zapewnia się to przez zwiększenie samodzielności decyzyjnej kierownictwa tych jednostek oraz poprzez bezpośrednie powiązanie uzyskiwanych wyników z wysokością wynagrodzeń kierownictwa i całej załogi danego centrum. System zarządzania przez controlling można przedstawić w postaci graficznej (rys. 1).



Rys. 1. System zarządzania przez controlling

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Vollmuth 1996].

Bieżące sprzężenie zwrotne polegające na operatywnym kontrolowaniu realizacji zadań i wyznaczaniu ewentualnych odchyłań postuluje się dziś zastąpić sprzężeniem wyprzedzającym *feed-forward*, którego istota polega na wyprzedzającym prognozowaniu i wykrywaniu zakłóceń i zagrożeń jeszcze przed ich wystąpieniem. Wówczas controlling operatywny nabiera formę controllingu strategicznego.

Zalety zarządzania przez controlling polegają na:

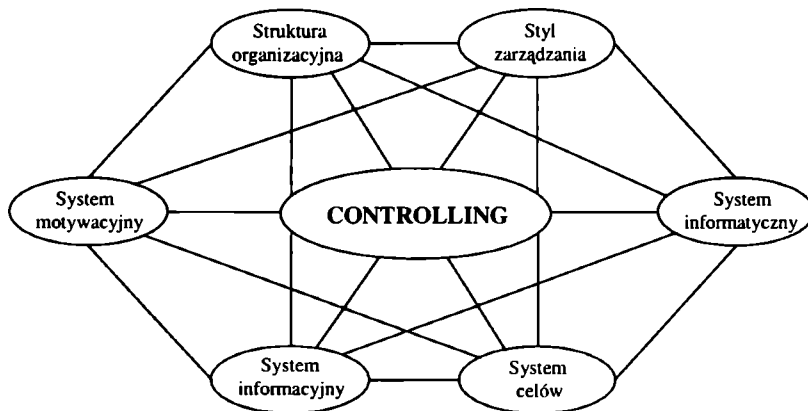
- bezpośrednim powiązaniu wynagrodzeń kierownictwa i załogi z wynikami działalności komórek produkcyjnych i pomocniczych,
- zaktywizowaniu i wyraźnym przedstawieniu kierowników i pracowników w kierunku proefektywnościowym i prorynkowym,

- c) zdynamizowaniu wyników, poprawie rentowności oraz przyspieszeniu rozwoju przedsiębiorstwa,
 d) usuwania wąskich gardeł i barier w rozwoju przedsiębiorstwa.

Punktem zapalnym tej koncepcji jest kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej. Oznacza to, że jeżeli zdecydujemy się na wprowadzenie controllingu, to powinniśmy posiadać również odpowiednio dostosowany i sprawny system informacyjny. Przedsiębiorstwa, które zaczynają myśleć o systemie controllingowym poprzez pryzmat przyszłych korzyści, powinny na początku ocenić swój obecny potencjał, czyli to, co już posiadają. Dlatego tak ważne jest, by przedsiębiorstwo dokonało rzetelnej, prawdziwej i szerokiej analizy swoich możliwości. Szczególnie przydatna może być analiza kluczowych czynników sukcesu w poszczególnych obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Zdecydowanie należy też podkreślić, że istnieje kilka takich podstawowych czynników funkcjonujących w przedsiębiorstwie, które w znaczny sposób decydują o istnieniu controllingu w organizacji. Do tych czynników można zaliczyć:

- styl zarządzania,
- system celów,
- strukturę organizacyjną firmy,
- system informatyczny,
- system motywacyjny,
- system informacyjny.

Na rysunku 2 przedstawiono czynniki (na podstawie warunków i zasad implementacyjnych) kształtujące poprawne funkcjonowanie systemu controllingowego w przedsiębiorstwie oraz ich wzajemne interakcje.



Rys. 2. Czynniki warunkujące poprawne funkcjonowanie zaimplementowanego controllingu

Źródło: opracowanie własne.

O istnieniu controllingu w organizacji decyduje sześć czynników. Treść poszczególnych czynników, zostanie krótko zasygnalizowana, ze wskazaniem, czym

każdy z nich powinien się charakteryzować w poprawnie wdrażanym systemie controllingu.

Styl zarządzania

Na potrzeby controllingu preferuje się styl zarządzania oparty na zarządzaniu przez cele. Jest to jedna z najbardziej partnerskich form zarządzania, umożliwiająca przenoszenie układu celów oraz ich przełożenie na konkretne zadania na niższe szczeble organizacyjne.

System celów

Zarządzanie przedsiębiorstwem na zasadach controllingu opiera się na stosowaniu w praktyce stylu zarządzania przez cele. Dzięki systemowi celów przedsiębiorstwa stosujące controlling ukierunkowują swoją działalność na działania *ex ante* skierowane w przyszłość. Proces ustalania celów ma wymiar struktury hierarchicznej, pozwala na opracowanie piramidy celów, dzięki której można wskazać osoby, stanowiska i komórki organizacyjne przedsiębiorstwa odpowiedzialne za wykonanie wyznaczonych im konkretnych zadań cząstkowych.

Struktura organizacyjna

W strukturze organizacyjnej kontroler może zajmować pozycję sztabową bądź liniową. Innym ważnym problemem związanym ze strukturą organizacyjną jest wyznaczenie jednostek odpowiedzialności dla poszczególnych działów, wydziałów i mniejszych wyodrębnionych jednostek przedsiębiorstwa.

System informatyczny

Systemy informatyczne stosowane są m.in. do zarządzania danymi (zazwyczaj w formie hurtowni danych), wielorakiej eksploracji tych danych i czerpania z nich danych użytkowych dla celów controllingu. Informatyzacja systemów informacyjnych controllingu w praktyce opiera się na implementacji [Chalastra, Susmarski 2001]:

- rozbudowanych systemów finansowo-księgowych,
- niezależnie budowanych systemów informatycznych stworzonych na potrzeby konkretnej jednostki,
- zintegrowanych systemów zarządzania na bazie systemów MRP/ERP.

System motywacyjny

Jednym z wymogów poprawnie funkcjonującego systemu controllingu jest stworzenie właściwego systemu motywacyjnego, który spowoduje zaangażowanie w pracy nad każdym odcinkiem działalności przedsiębiorstwa. W tym miejscu rola kontrolera powinna być przedstawiana i postrzegana pozytywnie. W systemie kar i nagród należy upatrywać możliwości polepszenia jakości pracy i systematycznego eliminowania działań negatywnych. W systemie motywacyjnym należy również określić odpowiedzialność pracowników za powierzone im zadania oraz wskazać na potrzebę ich identyfikowania się z celami przedsiębiorstwa.

System informacyjny

Jedną z najbardziej istotnych cech warunkujących prawidłowe funkcjonowanie controllingu jest jego zabezpieczenie informacyjne, dające możliwość koordynacji systemu planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. Controlling jako system opiera się na mechanizmie informacyjnego sprzężenia *feed-back* oraz *feed-forward* – jest to element łączący system informacyjny przedsiębiorstwa z controllinglem. Ponadto

warunkiem koniecznym budowy wydzielonego systemu informacyjnego jest jego kompatybilność z istniejącym w przedsiębiorstwie planem kont, a także zbudowanie odpowiednich procedur tworzenia sprawozdań, które, opierając się na systemie informacyjnym, będą zbierały informacje i tworzyły szerszy obieg dokumentów.

Ważne jest też, by wdrażając controlling, użyć sprawdzonych i właściwych środków i narzędzi. Praktyka dowodzi, że wiele firm, które wdrożyły controlling, opiera się na zaadaptowanych już narzędziach, niejednokrotnie wypracowanych przez praktykę organizacji i zarządzania. Spośród narzędzi stosowanych w controllingu można wskazać na koncepcje i techniki nowoczesnego zarządzania, stworzone i stosowane skutecznie przez wiele firm z Europy Zachodniej.

W praktyce polskich przedsiębiorstw instrumenty controllingowe są zazwyczaj utożsamiane z:

- budżetowaniem kosztów i przychodów,
- zintegrowanymi systemami informatycznymi,
- rachunkiem ABC,
- skoordynowanym systemem planowania i kontroli kosztów według jednostek odpowiedzialności,
- restrukturyzacją.

Przedstawiony wyżej zestaw czynników może stanowić rdzeń dla uniwersalnego modelu controllingu. Jednak może się okazać, że wraz z rozwojem techniki controllingu inne czynniki okażą się bardziej ważne, a niektóre z przedstawionych dużo mniej istotne. Ważny również jest stopień integracji między poszczególnymi elementami, (czyli czynnikami) w procesie przygotowania do wdrożenia systemu controllingu. Wiadomo, że w pierwszym momencie dostosowuje się do swoich potrzeb te elementy, które ze względu na ideę działania zdają się być najistotniejsze. Przy nacisku na znaczenie budżetu na samym początku modyfikuje się system celów i system informatyczny.

Można jednak mimo wszystko stwierdzić, że niezależnie od wymagań oraz jednostki organizacyjnej, w której controlling się wprowadza, do nowych potrzeb należy dostosowywać przede wszystkim trzy czynniki:

- narzędzia controllingu,
- system informacyjny,
- system informatyczny.

Mniej zmian wymagają system motywacyjny, struktura organizacyjna, system celów oraz styl zarządzania i kultura organizacyjna. Bardzo istotnym zagadnieniem we wdrażaniu controllingu jest uwzględnienie dotychczasowego charakteru przedsiębiorstwa, do którego zamierza się wdrażać system (chodzi m.in. o preferowany styl zarządzania, prowadzoną działalność operacyjną, kontakty z otoczeniem, orientację na zmiany). To do niego należy dostosowywać wyżej wymienione czynniki, z właściwościami istotnymi dla controllingu.

4. Efekty zastosowania controllingu

Z badań autora wynika, iż zastosowanie controllingu w przedsiębiorstwach przyniosło znaczne efekty w działalności przedsiębiorstwa, które zostały przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Efekty uzyskane w ankietowanych przedsiębiorstwach, w których zastosowano controlling

Rodzaj osiągniętych korzyści	Liczba przedsiębiorstw (39)	% 100
Zmniejszenie kosztów działalności	9	23,08
Zwiększenie poziomu rentowności	27	69,23
Poprawa jakości produkcji	11	28,21
Zwiększenie płynności finansowej	6	15,38
Zwiększenie dyscypliny wykonania planów	7	17,95
Usprawnienia organizacyjne	31	79,49

Źródło: opracowanie własne.

5. Zakończenie

Podsumowując całość oceny efektywności systemu controllingu, należy podkreślić, iż jego zastosowanie w skali całego przedsiębiorstwa pozwala na zdecydowane polepszenie organizacji i zarządzania. System umożliwi poszczególnym jednostkom decyzyjnym trafne i szybkie podejmowanie decyzji, co wyraźnie poprawia sterowność wszystkich struktur tworzących firmę poprzez [Nowosielski 1998]:

- dostarczenie kadrze kierowniczej przedsiębiorstwa różnych narzędzi oraz informacji, niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących,
- koordynację przebiegu prac planistycznych w ramach poszczególnych funkcji organicznych przedsiębiorstwa,
- symulację skutków różnych decyzji kierowniczych,
- wspomaganie procesu analizy odchyłań, a szczególnie przewidywania przyszłych, potencjalnych odchyłań, analizowania możliwych przyczyn ich wystąpienia i udzielania pomocy w celu skutecznego im przeciwdziałania.

Duża konkurencja, zwiększające się oczekiwania klientów, a także pojawiające się coraz nowsze technologie zmuszają menedżerów do podejmowania działań zapewniających długotrwałą egzystencję przedsiębiorstwa na rynku. Działania te wymagają odpowiednich informacji decyzyjnych, orientacji na przyszłość, na cele, na klienta oraz zastosowania skutecznych instrumentów zarządzania. Najlepszym rozwiązaniem w takiej sytuacji staje się dobrze zorganizowany system controllingu, którego głównym celem jest zapewnienie efektywności procesu zarządzania przedsiębiorstwem poprzez:

- sterowanie bieżącą działalnością przedsiębiorstwa,
- poprawę płynności finansowej i efektywności działań,

- realizację strategii firmy przez budżetowanie,
 - planowanie w jednostkach budżetowych,
 - planowanie i realizację rozliczeń wewnętrznych,
 - kontrolę poszczególnych jednostek organizacyjnych,
 - symulacje wariantów i scenariuszy,
 - rozliczanie poszczególnych zadań i realizowanych procesów,
 - wielowymiarową analizę zyskowności,
 - integrację z innymi podsystemami informatycznymi,
 - integrację działań jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa,
 - planowanie i analizę przepływów finansowych,
 - wykorzystanie hurtowni danych i tworzenie własnych zestawień i raportów.
- W przedsiębiorstwach, gdzie system controllingu został wdrożony, na informację już się nie czeka, to ona oczekuje na uwagę ze strony Kierownika Działu, czy Zarządu.

Literatura

- Brzezina W., Dziewiątkowski A. (2001), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, CWN, Częstochowa.
- Chalastra M., Susmański S. (2001), *Controlling*, North Controlling, Szczecin.
- Gabruszewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (1998), *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A. (red.), (1995), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Mann/Mayer (1998), *Controlling w twojej firmie*, Centrum Rozwoju Rachunkowości i Finansów, Skiernewice.
- Nowosielski S. (1998), *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji”, nr 12.
- Perechuda K. (1999), *Metody zarządzania przedsiębiorstwem*, AE, Wrocław.
- The Paradox Principles, How High – Performance Companies Manage Chaos, Complexity and Contradictions to Achieve Superior Results*, The Price Waterhouse Change Integration team. Irwin Professional Publishing, Chicago-London-Singapore.
- The Paradox Principles, The Price Waterhouse Change Integration Team*, Irwin Professional Publishing, Chicago-London-Singapore.
- Vollmuth H.J. (1996), *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.

CONTROLLING AS A MODERN MANAGEMENT TOOL

Summary

The present day managers choosing rational management methods should have adequate planning, controlling and steering instruments at disposal using modern information systems. Modern and highly effective management instrument adding management functions is controlling.

In this paper author presents some general backgrounds of one method developing organization, it means controlling. This method gives possibilities for holistic view for enterprises' problems and simultaneously gives possibilities to improve effectiveness present day operating organizations.