

*Justyna Dobroszek**

EWOLUCJA CONTROLLINGU W PRAKTYCE AMERYKAŃSKICH I EUROPEJSKICH PRZEDSIĘBIORSTW

1. Wprowadzenie

Controlling¹ miał swój początek w Stanach Zjednoczonych w obszarze administracji państwowej w 1778 r., gdzie szczególna rola w realizacji zadań controllingowych przypisana była tzw. „comptrollerowi” sprawującemu nadzór nad utrzymaniem równowagi między budżetem a ponoszonymi przez państwo wydatkami. Swoje źródła controlling miał także na dworze królewskim w Anglii (XV w.), gdzie powstało stanowisko „controllera”. Pierwszym amerykańskim przedsiębiorstwem z branży transportowej, które wprowadziło w struktury organizacyjne stanowisko „controllera” („comptrollera”) było Atschison, Topika & Santa Fe Railway System (1880 r.) (H o r v á t h, 2006, s. 20). To kilka z wielu przykładów potwierdzających początek rozwoju controllingu.

* Mgr, doktorantka w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego.

¹ Termin „controlling” cechuje niejednoznaczność. Pojęcie to zarówno w literaturze, jak i w praktyce gospodarczej rozumiane jest w szerokim zakresie, a także w różnorodny sposób. Dotychczas podejmowane próby ujednolicenia terminu „controlling” nie przyniosły pożądanego rezultatu, ponieważ nie udało się znaleźć satysfakcjonującej i ogólnie akceptowalnej definicji. W związku z tym pojęcie „controlling” można pojmować indywidualnie, a mianowicie w zależności od „szkoły”, z jaką utożsamia się badacz. Najlepiej wyraził ową różnorodność terminologii „controlling” P. R. P r e i ß l e r (1999, s. 12): „Każdy ma własne wyobrażenie o tym, co oznacza controlling lub co powinien oznaczać controlling, tylko że każdy sądzi co innego”, zob. również: D o b r o s z e k, S z y c h t a, 2009.

„Controlling” jest nazwą, która najbardziej została upowszechniona w krajach niemieckojęzycznych, zaś na arenie międzynarodowej występuje jako *management accounting* – rachunkowość zarządcza (B e c k e r, M e s s n e r, 2005, s. 418), zob. także S o b a Ń s k a i in., 2010, s. 59.

Kolejne 10-lecia charakteryzowały się dynamicznym wzrostem znaczenia controllingu w jednostkach gospodarczych, zwłaszcza w okresie wielkiego kryzysu gospodarczego, w czasie którego problemy gospodarcze (np. nadprodukcja) powodowały wzrost wymagań w stosunku do informacji dostarczanych przez „controllera” oraz rozwoju funkcji „controllingu”. Następnym potwierdzeniem istotności controllingu w praktyce było tworzenie większej liczby stanowisk „controllingowych”, a także powstanie w Stanach Zjednoczonych w 1931 r. instytucji zrzeszającej controllerów – Controller’s Institute of America – przekształconego w 1962 r. w Financial Executive Institute².

Stany Zjednoczone i Anglia to nie jedyne obszary geograficzne, na których został zapoczątkowany i rozwinięty controlling. W związku z rozrastaniem się przedsiębiorstw amerykańskich na nowych rynkach, głównie europejskich, controlling zyskał kolejnych zwolenników w Niemczech oraz we Francji (lata 50., 60. XX w.), a następnie w Austrii, Szwajcarii, we Włoszech oraz na początku lat 90. w Polsce.

Controlling ma swoje źródło w praktyce, mając odniesienie przede wszystkim do wykonawcy zadań controllingowych, który często musiał pracować w odmiennych warunkach gospodarczych. Ewolucja controllingu, któremu towarzyszyła zmiana zakresu zadań controllingowych i poglądów pracowników komórki controllingu, ukształtowała różne sylwetki controllerów, a tym samym różne wymiary controllingu i jego aspekty w praktyce. Praktyka miała z kolei przełożenie na teorię – naukowcy, gromadząc i analizując materiały otrzymane od komórek controllingu i finansów, dokonywali przekładu i porządkowali je w bogate koncepcje teoretyczne. Powyższa chronologia rozwoju controllingu potwierdza fakt, że praktyka stała się i będzie nadal bazą dla teorii. Trzeba jednak pamiętać, że usystematyzowane przez naukowców koncepcje controllingu nie zawsze można wdrożyć w określonych warunkach, np. nie każdy instrument controllingu ma swoje zastosowanie w każdym przedsiębiorstwie. Odpowiednie narzędzie controllingu musi być dostosowane do uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych danej jednostki gospodarczej.

Wiedząc, że praktyka stała się początkiem dla controllingu, zaś analizowana problematyka systematycznie ewoluowała na różne obszary geograficzne w odmiennym kształcie, warto przeanalizować i ukazać stan controllingu, jaki kształtował się w przedsiębiorstwach przez kolejne lata.

Celem artykułu jest przedstawienie rozwoju i stanu controllingu w praktyce na przykładzie przeprowadzonych przez zagranicznych i krajowych naukowców

² Instytut FEI (CIA) podejmował szereg działań zmierzających do usystematyzowania zadań controllera. Opracowany przez wymienioną organizację katalog zadań dla controllerów stanowił wzorzec nie tylko dla praktyków, ale również dla teoretyków przy porządkowaniu zagadnienia „controlling”.

badan empirycznych i obserwacji różnorodnych podmiotów gospodarczych w następujących krajach: USA, Niemcy, Francja, Austria, Szwajcaria oraz Polska. Wyniki dokonanych pomiarów pozwalają określić, w jakim zakresie controlling był stosowany przez przedsiębiorstwa oraz jak był przez nie postrzegany.

2. Controlling w praktyce amerykańskich przedsiębiorstw

Praktyka controllingu miała najistotniejsze znaczenie dla rozprzestrzenienia koncepcji controllingu, ponieważ dostarczyła istotnych wskazówek o jego kształcie i zakresie realizowanych zadań. Teraźniejszy kształt controllingu w Stanach Zjednoczonych jest rezultatem rozwoju przemysłowego w drugiej połowie XIX w. Jak wspomniano we wstępie artykułu, zadania controllingowe wykonywał tzw. „comptroller”. Obejmowały one zadania przypisane zarówno sekretarce (*secretary*), jak i skarbnikowi (*treasurer*). Oprócz przedsiębiorstwa Atschison, Topika & Santa Fe Railway System działającego w sektorze transportu, na rynku pojawiło się przedsiębiorstwo General Electric Company, które jako pierwszy podmiot z branży produkcyjnej wdrożyło w 1892 r. w strukturę organizacyjną stanowisko controllera. Okres recesji w gospodarce amerykańskiej jeszcze bardziej wzmocnił znaczenie planowania oraz rachunkowości w przedsiębiorstwach, co z kolei doprowadziło do powstania nowych zadań controllingowych i wzmocnienia się funkcji controllingu w aspekcie zarządzania całą jednostką gospodarczą (H o r v á t h, 2006, s. 21).

W latach 40. wieku XX na zlecenie Standard Oil of California zostało przeprowadzone badanie empiryczne wśród 25 dużych amerykańskich przedsiębiorstw. Badanie pokazało, że zakres zadań wykonywanych przez controllerów ma swoje źródło w rachunkowości finansowej (obejmującej: księgowość, rachunek kosztów), w rewizji (zarządzanie systemem wewnętrznej kontroli, współpraca z zewnętrzną kontrolą), w rachunkowości podatkowej oraz w analizach finansowych. Controller zazwyczaj pełnił rolę członka zarządu przedsiębiorstwa lub był w sposób pośredni jemu przyporządkowany (H o r v á t h, 2006, s. 21).

Następne badanie empiryczne przeprowadzili w 1954 r. H. A. Simon, H. Guetzkow, G. Kozmetsky, G. Tyndell. Objęło ono swym zakresem siedem dużych przedsiębiorstw amerykańskich, m. in. American Steel & Wire Division czy National Supply Company. Wyniki badania nie były jednak zaskakujące, ponieważ podstawowe zadania controllerów miały swoje źródło nadal w rachunkowości i analizie finansowej. Controller był postrzegany w badanych przedsiębiorstwach przede wszystkim jako „dostawca” informacji oraz analityk finansowy. Badania potwierdziły również zależność między siłą funkcji controllingu a decentralizacją. Jeśli wynikające z rachunkowości funkcje doradcze oraz

analityczne controllera były silnie ukształtowane w jednostce gospodarczej, wówczas pojawiała się konieczność wprowadzenia przez zarząd decentralizacji (Horváth, 2006, s. 29).

W latach 60. XX w. badania innego naukowca, E. T. Curtisa, obejmujące 278 małych i dużych przedsiębiorstw z branży przemysłowej i handlowej, ukazały duże znaczenie stanowiska skarbnika (*treasurer*) w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, które często występowało obok stanowiska controllera lub też łączyło się z nim. Wiele czynności controllera wynikało jednak z wyselekcjonowania zadań wykonywanych dotychczas przez skarbnika, przy czym skarbnikowi przypisane były zadania związane z finansami, zaś controllerowi z księgowością. Tworzenie oddzielnych komórek dla controllera i skarbnika zależało już od wielkości przedsiębiorstwa. Dopiero gdy jednostka gospodarcza zatrudniała ok. 19 000 pracowników pojawiał się tzw.: „vice president in charge of finance”, który nie pełnił funkcji ani controllera, ani skarbnika (Horváth, 2006, s. 30).

Badania³ przeprowadzone przez V. Sathe w latach 70. i 80. XX w. potwierdziły zachodzące zmiany w controllingu oraz rosnące znaczenie jego funkcji dla przedsiębiorstwa. Z całą pewnością zadania controllera nabrały dużego znaczenia w aspekcie wspierania pracy zarządu, co skutkowało przyporządkowaniem controllera do centralnej części struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, a więc do zarządu. Przedsiębiorstwa, w których controller w sposób zaangażowany uczestniczył w podejmowaniu decyzji, osiągnęły lepsze wyniki finansowe niż w jednostkach gospodarczych, w których funkcja controllera była ograniczona. Ponadto badanie V. Sathe wykazało kolejną zależność w controllingu, tj. między uczestnictwem controllera a stopniem ryzyka w aspekcie kierowania oraz jakości systemu sterowania (Horváth, 2006, s. 30).

Największe zmiany w obszarze controllingu wystąpiły w latach 90. XX w., czego potwierdzeniem były wyniki badań G. Siegla i C. S. Kuleszy (1994) oraz Price Waterhouse... (1997)⁴. Wyniki pierwszego badania ukazały, iż controller przechodzi wielkie przeobrażenia z przygotowującego sprawozdania finansowe nasycone liczbami w specjalistę wspierającego decyzje na wysokim szczeblu.

³ Badanie w latach 70. XX w. przeprowadzone zostało na 280 przypadkowo wybranych dużych przedsiębiorstwach z listy 1000 najbogatszych firm. Badanie zatytułowane było „Controlership in divisinalized firms”. Badanie w latach 80. XX w. o nazwie „Controller Involvement in Management” objęło zasięgiem 14 przedstawicieli zarządu z 24 przedsiębiorstw, których obroty wносиły więcej niż 300 mln \$ (Horváth, 2006, s. 31).

⁴ Badanie G. Siegla i C. S. Kuleszy zostało przeprowadzone wśród 4000 controllerów z różnych przedsiębiorstw (Horváth, 2006, s. 31). W badaniu zorganizowanym przez Price Waterhouse Financial & Cost Management Team uczestniczyło ok. 300 przedstawicieli, pełniących funkcję dyrektora finansowego w międzynarodowych firmach.

Również badania podkreśliły, że w pracy controllera coraz częściej istotne stają się umiejętności miękkie (*soft skills*), a nie są to wyłącznie umiejętności analityczne. Badanie przeprowadzone przez firmę konsultingowo-finansową podkreśliło, że amerykański controlling przeobraża się z obszaru zadań mających zasięg krótkookresowy (controllingu operacyjnego) na zadania mające charakter strategiczny (controlling strategiczny). W badaniu potwierdzono, że controllerzy amerykańscy w stosunku do controllerów europejskich są bardziej nastawieni na stosowanie instrumentów controllingu strategicznego. Główny cel, jaki mają amerykańscy controllerzy, to maksymalizowanie wartości udziałów jednostki dla swoich kapitałodawców. Ponadto controlling nabrał bardziej charakteru nauki o zarządzaniu, z głównymi obszarami takimi, jak: zarządzanie procesami, doradztwo, rozwijanie strategii, planowanie (H o r v á t h, 2006, s. 31–32).

Kształt amerykańskiego controllingu jest zróżnicowany, co pokazują poszczególne badania empiryczne. Controlling w pierwszych etapach swojego rozwoju mieścił się w ramach ogólnie rozumianej rachunkowości przedsiębiorstwa. W miarę rozwoju przedsiębiorstw controlling nabierał na znaczeniu – jednostki gospodarcze tworzyły działy controllingu, które znajdowały się przy zarządzie jako komórki doradcze. Jeszcze w latach 60. XX w. istniało nadal ugruntowane stanowisko skarbnika, jednakże wiele przedsiębiorstw łączyło to stanowisko ze stanowiskiem controllera lub też tworzyły one odrębne stanowiska obok skarbnika. Kolejne badania podkreślały duże znaczenie pozycji controllera w procesie podejmowania decyzji. Controller z finansisty stał się specjalistą od podejmowania decyzji i wspierania kierownictwa. Ostatnie dostępne badanie empiryczne podkreśla rolę controllingu strategicznego, a więc planowania i budowania strategii długookresowych.

Zmiany, jakie przechodził controlling w USA, można zestawić w następujące punkty tematyczne (B e r t s c h, 1990, s. 669):

- nacisk na planowanie strategiczne i jakość podejmowanych analiz;
- odejście od rachunku kosztów z orientowanego na przeszłość na rzecz rachunku kosztów o charakterze decyzyjnym;
- stworzenie elastycznego systemu kontroli i planowania;
- zintegrowanie controllerów w odpowiednie grupy menedżerskie;
- aktywne uczestnictwo w rozwoju nowych systemów informacyjnych;
- skoncentrowanie się na analizowaniu i opracowywaniu bieżących informacji, a nie przeszłych danych.

Przeobrażenia controllingu amerykańskiego i jego nowa orientacja, choć są widoczne, to jednak budzą pewne wątpliwości. Od lat w Stanach Zjednoczonych rachunkowość była bardzo istotnym elementem controllingu. Wiele przedsiębiorstw amerykańskich nie rozdzielało rachunkowości finansowej od zarządczej. Zadania typowe dla rachunkowości zarządczej wykonywane były w ramach jednej komórki organizacyjnej.

Jak pokazuje praktyka, jest mało prawdopodobne, aby amerykańscy controllerzy ostatecznie oddzielili controlling od zagadnień z obszaru rachunkowości finansowej. Nie zmienia to jednak faktu, że amerykański controlling poszukuje nowych rozwiązań, wdraża nowoczesne metody i narzędzia, które są niezbędne dla egzystencji przedsiębiorstw w tak współcześnie zmiennym otoczeniu.

3. Controlling w obszarze niemieckojęzycznym

Początkowo controlling nie był znany w krajach europejskich. Liczne podróże do Stanów Zjednoczonych i odwiedziny przedsiębiorstw amerykańskich nie przyniosły poparcia dla stanowiska controllera w niemieckich przedsiębiorstwach. W latach 60. XX w. pojawiało się wiele artykułów, które nawet ośmieszały controlling. We „Frankfurter Allgemeine Zeitung” umieszczono artykuł W. Gretze’a pt. *Amerykańska rachunkowość jako instrument zarządzania*, w którym autor napisał, iż „perspektywa dwóch szefów odpowiedzialnych za finanse zamiast jednego byłaby dla wielu przedsiębiorstw w Niemczech okrucieństwem”. Choć W. Gretze nie popierał amerykańskiego controllingu, to ostatecznie uznał w artykule, iż controlling na pewno znajdzie w Niemczech uznanie, ale pojawi się w innej, zmodyfikowanej formie (Weber, 2001, s. 44). Pierwsze stanowiska controllerów powstały pod koniec lat 60. XX w. w przedsiębiorstwach-córkach należących do amerykańskich koncernów⁵. Badania empiryczne McKinseya opisane przez H. Henzlera w artykule pt. *Der Januskopf muss weg* w „Wirtschaftswoche” dowodzą, iż prawdopodobnie ok. 90% przedsiębiorstw niemieckich w 1974 r. posiadało stanowisko controllera. Najintensywniejszy wzrost liczby controllerów w Niemczech przypadł zaś na lata 80. XX w.

Dokładny obraz rozwoju zadań wykonywanych w komórkach controllingu w niemieckich przedsiębiorstwach prezentują liczne badania empiryczne. Pod koniec lat 70. XX w. rodzaj czynności controllingowych realizowanych w podmiotach gospodarczych obejmował: koordynację planowania, większe wykorzystywanie danych liczbowych płynących z rachunkowości, rozwój rachunku kosztów jako źródła informacji, koordynację projektów z zakresu systemu informacyjnego (IS)⁶, opracowywanie planów cząstkowych oraz spo-

⁵ Po raz pierwszy zastosowano termin „controlling” w ogłoszeniach o pracę na stanowisko controllera w Niemczech w 1969 r., a pierwszy podręcznik pt. *Controlling* opublikował P. Horváth w 1979 r. (Becker, Messner, 2005, s. 418). W 2006 r. ukazało się już dziesiąte wydanie tej książki.

⁶ IS (niem. *Informationssystem*) – projekty realizowane w przedsiębiorstwie poprzez zarządzanie IS obejmują planowanie, rozwój oraz przepływ informacji. Projekty IS bazują na nowoczesnej technologii informatycznej, która umożliwia zintegrowanie systemów w całym przedsiębiorstwie oraz zapewnia prawidłowy obieg informacji.

rzządzanie sprawozdań finansowych. Jak widać, liczba zadań controllingowych w przedsiębiorstwach niemieckich już w latach 70. XX w. była dość duża, co potwierdzili w swoim badaniu⁷ w 1978 r. P. Horváth, P. Gaydoul i W. J. Hagen (Horváth, 2006, s. 54). Dokonane analizy ukazały także związek między wielkością przedsiębiorstwa a rodzajami zadań controllingu, natomiast nie udało się potwierdzić zależności między branżą a funkcjami controllingu.

W 1981 r. H. Uebele opublikował wyniki swojego badania dotyczącego stopnia rozwoju controllingu w niemieckich przedsiębiorstwach przemysłowych (277 podmiotów gospodarczych). Połowa wszystkich jednostek posiadała silnie ukształtowaną komórkę controllingu. W 87% przypadków controller znajdował się na pierwszym lub drugim stopniu w hierarchii przedsiębiorstwa. Rodzaje zadań controllingu były identyczne z wymienionymi w katalogu FEI (Horváth, 2006, s. 55).

Inni pracownicy naukowcy, do których należeli m.in. P. Horváth, J. Dambrowski, H. Jung i S. Posselt, zbadali rolę budżetowania w niemieckich przedsiębiorstwach⁸. Wyniki badania ukazały się w połowie lat 80. Na ich podstawie stwierdzono, iż w większości przedsiębiorstw sporządza się roczne budżety oraz przeprowadza się miesięczne kontrole ich wykonania. Dla realizacji budżetowania w żadnym z przedsiębiorstw nie utworzono odrębnej komórki (Horváth, 2006, s. 47).

Lata 90. XX w. zapoczątkowały rozwój controllingu w kierunku takich aspektów, jak: zarządzanie kosztami procesów, wdrażanie *target costing*, pomiar wyników oraz elastyczność controllingu. W tym celu w 1999 r. zrealizowano badania odnoszące się do zastosowania nowych instrumentów sterowania przedsiębiorstwem. Badania potwierdziły szerokie zastosowanie w niemieckich przedsiębiorstwach rachunku kosztów procesów i systemu *target costing* oraz występujący między nimi silny związek. Przedsiębiorstwa, które dysponowały obszernymi systemami o tzw. „ruchomej” strukturze organizacyjnej, częściej korzystały z nowoczesnych narzędzi controllingu niż te, w których struktury organizacyjne były sztywne. Kolejne badania (2000 r.) potwierdziły inne postrzeganie controllingu w niemieckich przedsiębiorstwach. Nowe spojrzenie można scharakteryzować następująco (Horváth, 2006, s. 52–53):

- zwiększenie udziału controllerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, szczególnie przy ocenach finansowych i analizach;
- szersze zastosowanie kalkulacyjnych modeli inwestycyjnych;

⁷ Badanie empiryczne objęło zasięgiem małe, średnie i duże przedsiębiorstwa (463 jednostki gospodarcze).

⁸ Badanie empiryczne dotyczyło przedsiębiorstw przemysłowych zatrudniających więcej niż 1000 pracowników.

– wprowadzenie do analizy, obok tradycyjnych wskaźników, wskaźników wartości dodanej typu *EVA*, bądź wskaźników rentowności typu *CFROI*⁹.

Autorzy tego badania (C. Tomaszewski, B. Pellens i N. Weber) zauważyli zwrot w kierunku zarządzania wartością, pomimo brakujących kompletnych systemów zarządzania wartością przedsiębiorstwa oraz wzrost znaczenia systemów opartych na wskaźnikach (H o r v á t h, 2006, s. 52–53).

Podsumowując, należy podkreślić, że niemiecki controlling kładzie szczególny nacisk na rachunek kosztów, który cały czas zmieniał się w relacji do pojawiających się potrzeb informacyjnych; poza tym skupia się na celach rzeczowych i na koordynacji przy sporządzaniu planów.

4. Kształt controllingu we Francji

Opisując rozwój controllingu¹⁰ zarówno od strony praktycznej, jaki i od strony teoretycznej, podkreśla się jego znaczenie w USA, a przede wszystkim w Niemczech. Niemniej jednak controlling ewoluował również we Francji w latach 60. XX w. Jak podają źródła, już w 1965 r. ok. 50% francuskich przedsiębiorstw posiadało wyodrębniony dział controllingu (S z w a r t z, 1990, s. 699).

Do rozwoju controllingu we Francji prowadziło wiele czynników, m. in. zwiększenie się wielkości i złożoności przedsiębiorstw, decentralizacja odpowiedzialności pracowników za powierzone do wykonania zadania, tworzenie centrów zysków, przy zachowaniu centralnego sterowania przez głównego dyrektora i jego prezesa. Właściciele firm zrozumieli, że bez planowania, budżetowania czy analizy odchyleń nie jest możliwe zarządzanie powstałymi centrami zysków. Także zarząd małych i średnich przedsiębiorstw przekonał się do utworzenia stanowiska controllera. Przemawiały za tym poniższe fakty (S z w a r t z, 1990, s. 697):

– kierownik oraz jego współpracownicy nie dysponowali taką ilością czasu, aby sami mogli zbierać informacje finansowe oraz inne dane, a następnie mogli je oceniać i segregować z korzyścią dla przedsiębiorstwa;

⁹ *CFROI* – Cash Flow Return on Investment jest wskaźnikiem pieniężnej efektywności za-inwestowanego kapitału.

¹⁰ Niemieckie słowo „controlling” posiada odpowiednik w języku francuskim: „Contrôle de Gestion”, co tłumaczyć można jako „kontrola kierowania, zarządzania” (tł. ang. *management control*). Powstanie controllingu we Francji było ściśle związane z centralnym systemem gospodarki. Kredytowanie przedsiębiorstw francuskich przez państwowe banki doprowadziło do zachwiania inwestycji. Jednakże to nie controller pełnił ważną rolę w aspekcie płynności czy rozwoju przedsiębiorstwa, a *treasurer*, czyli skarbnik oraz dyrektor finansowy.

– koszty utworzenia działu controllingu wprawdzie były wysokie, lecz jednak nie tak wysokie, jak koszty niekompletnych informacji o przebiegu działalności gospodarczej.

W latach 70. XX w. gospodarka francuska, podobnie jak wiele gospodarek światowych, przeżywała kryzys gospodarczy spowodowany rosnącą inflacją. Zjawisko to wywoływało szybki wzrost kosztów transportu wśród dostawców, co z kolei wpływało na wzrost cen produktów. Praca controllera stała się w tym czasie bardzo przydatna, ponieważ prowadzone przez niego analizy finansowe oraz systematyczne poszukiwania alternatywnych rozwiązań w controllingu przyczyniły się do utrzymania cen wyrobów, a nawet ich spadku (Szwartz, 1990, s. 699).

Controlling we Francji w początkowym etapie jego rozwoju był rozumiany jako kontrola, dopiero w latach recesji controllerzy dostrzegli w nim głębszy sens. Instrumenty controllingu stały się dla controllera bazą do sterowania działalnością gospodarczą oraz do tworzenia i dostarczania informacji. Na podstawie przeprowadzonej obserwacji pracy praktyków można wskazać zestaw czynności, które były charakterystyczne dla francuskiego controllingu (Szwartz, 1990, s. 698):

- sporządzanie krótko- i średniookresowych planów dla centralnych obszarów zarządzania;
- dążenie do realizacji przyjętych planów;
- sporządzanie długookresowych planów.

Ponadto controller był odpowiedzialny za rozwój i wdrażanie narzędzi planowania, aby wspierać na bieżąco funkcjonowanie przedsiębiorstwa, oraz podejmowanie racjonalnych i ekonomicznych decyzji dla osiągnięcia zamierzonych celów. Przykładem sukcesu na skutek wdrożenia systemu controllingu może być francuskie przedsiębiorstwo z branży chemicznej, które musiało w krótkim czasie rozwinąć i wdrożyć złożony system planowania. Obok rachunku marży brutto na jednostkę produktu, rachunku przychodów w odniesieniu do działów, jednostka gospodarcza postawiła sobie za cel kreowanie dodatkowych informacji o wynikach finansowych dla kapitałodawców. Wykorzystano do tego celu specjalne oprogramowanie informatyczne, które następnie dostosowano do charakteru działalności gospodarczej. Efekty tej kosztownej inwestycji były jednak bardzo szybkie, m.in. zmniejszenie pracochłonności zadań controllingu, płynne sporządzanie alternatywnych planów dla zarządu, poprawa wskaźników rentowności, płynności czy wyników finansowych jednostki gospodarczej (Szwartz, 1990, s. 700).

Wraz z ewolucją controllingu zmieniała się pozycja controllera w strukturze organizacyjnej francuskich przedsiębiorstw. Coraz częściej można było spotkać na rynku podmioty gospodarcze, w których podejmowanie decyzji, a tym samym ponoszenie odpowiedzialności było zdecentralizowane. W tym aspekcie

system controllingu funkcjonował bez zakłóceń. Z drugiej jednak strony egzystowały wciąż jednostki gospodarcze z typowym dla Francji centralnym zarządzaniem. Sytuacja ta z kolei wiązała się często z licznymi wewnętrznymi konfliktami przy realizowaniu czynności controllingu – planowania i budżetowania, np. dokonywanie przez kierownictwo zmian w budżecie w okresie planowania, utrudnianie odpowiedzialnym osobom wypełniania przyjętych planów. W przedsiębiorstwach ze zdecentralizowanym systemem zarządzania zarząd zaczął szybko dostrzegać pozytywne strony wynikające z wdrożenia systemu controllingu, który nie tylko przyczynił się do poprawy sytuacji finansowo-majątkowej firm, ale zapewnił ich funkcjonowanie na rynku w długim okresie.

Podsumowując, początkowo controlling we Francji rozumiany był jako instrument służący wyłącznie do kontroli działalności gospodarczej w średnich i dużych przedsiębiorstwach. Jednostki gospodarcze koncentrowały się głównie na krótko- i średniookresowym planowaniu. W związku z tym controller niezwykle rzadko postrzegany był jako partner wspierający najwyższy szczebel przy podejmowaniu decyzji o charakterze strategicznym lub jako partner i wsparcie dla zarządu. Obecnie rozwój controllingu we Francji zyskał na znaczeniu, ponieważ menedżerowie przekonali się, że controlling nie tylko pozwala utrzymać działalność gospodarczą w najtrudniejszej sytuacji rynkowej, np. recesji, ale przede wszystkim wysyła sygnały ostrzegawcze, aby przedsiębiorstwo mogło wcześniej zabezpieczyć się przed niepożądanymi zdarzeniami i funkcjonowało dalej bez zakłóceń.

5. Controlling w Austrii

Stan controllingu w Austrii, jak i w pozostałych analizowanych krajach, ocenia się z punktu zastosowania instrumentów controllingu w przedsiębiorstwie oraz w aspekcie różnorodnych koncepcji controllingowych. Na pierwszy rzut oka można byłoby stwierdzić, iż controlling w Austrii jest zgodny z kształtem tej dziedziny w Niemczech. W rzeczywistości drugi niemieckojęzyczny kraj charakteryzuje się innymi uwarunkowaniami, które nie wpływają na swobodny rozwój controllingu, lecz go ograniczają.

Controlling w średniej wielkości przedsiębiorstwach, które najczęściej kierowane są przez właścicieli, jest „zorientowany na założyciela”. Przedsiębiorca jest postrzegany jako controller swojej firmy, a jednocześnie wykonawca czynności controllingowych. Właścicieli średnich przedsiębiorstw jest bardzo trudno przekonać do wdrożenia koncepcji controllingu w system zarządzania własną jednostką gospodarczą, a z kolei kiedy controlling zostanie wdrożony

w taki rodzaj działalności gospodarczej, to trudno utrzymać go w długim okresie (Eschenbach, 1990, s. 674).

Duże przedsiębiorstwa przemysłowe i banki w Austrii znajdowały się przez pewien okres czasu pod wpływem polityki państwa. Wprawdzie po 1987 r. nastąpiła częściowa prywatyzacja jednostek gospodarczych, to jednak uzyskanie większości głosów przez prywatnych kapitałodawców nie dało im możliwości w pełni swobodnego podejmowania decyzji. Sytuacja ta wynikała z faktu, że kraj był reprezentowany zarówno pośrednio i bezpośrednio przez państwowe banki, mające swoją większość na walnym zgromadzeniu oraz w organach nadzorczych. Innym czynnikiem oddziałującym również na ten stan rzeczy byli Niemcy, którzy po II wojnie światowej dysponowali swoimi „posiadłościami” w Austrii. W związku z tym uzyskanie jakichkolwiek konsensusów w zarządzaniu dużymi podmiotami wynikało bardziej z interesu politycznego niż gospodarczego. Nawet controlling nie był w stanie w tym obszarze gospodarki uaktywnić dużych przedsiębiorstw do elastycznego i nowoczesnego zarządzania. Należy pamiętać, że takie jednostki gospodarcze, które są mocno powiązane z polityką państwa, a mniej z prawami rynku, tracą „wolność” w procesie podejmowania decyzji. Wówczas nie potrzebują lub rzadziej potrzebują controllera, ponieważ taki pracownik postrzegany jest jako „hamulec” dla procesu decyzyjnego. W tym miejscu można stwierdzić sprzeczność w rozumowaniu charakteru pracy controllera w Austrii i przykładowo w Niemczech. Z reguły controllera postrzega się jako osobę, która ułatwia i wspiera podejmowanie racjonalnych decyzji w przedsiębiorstwie, poprzez dostarczanie na podstawie szeregu analiz finansowych istotnych informacji dla zarządu. Fakt ten dowodzi, że controller nie powinien być postrzegany jako osoba, która utrudnia pracę przedsiębiorstwa, a wręcz jako ta, która ułatwia czy prowadzi je i steruje nim w odpowiednim kierunku.

Kolejne lata w Austrii zapoczątkowały wraz z rozwojem gospodarczym zmiany w funkcjonowaniu jednostek gospodarczych, ale i te przeobrażenia miały specyficzne uwarunkowania. Jedne ze źródeł podają, iż więcej niż 25% podmiotów funkcjonowało bez ingerencji politycznej państwa w ich działalność gospodarczą, a dokładniej – władze państwowe nie wywierały nacisku na decyzje podejmowane przez zarząd, nie narzucały własnej strategii czy też kierunków działania. Do tych przedsiębiorstw zaliczały się przede wszystkim jednostki z branży elektronicznej, spożywczej, samochodowej oraz farmaceutycznej, a także z obcym kapitałem, m. in. niemieckim, amerykańskim, holenderskim, francuskim (Eschenbach, 1990, s. 675). Przedsiębiorstwa te posiadały najczęściej wyodrębniony dział controllingu lub wdrażały dla osiągnięcia wzrostu efektywności prowadzonej działalności gospodarczej wyłącznie pojedynczy instrument controllingu operacyjnego. Pomimo że podmioty gospodarcze działały w Austrii, to jednak w większości przypadków przejmowały rozwiązania typowe dla centralnych jednostek, które miały swoje główne

siedziby w Niemczech, Francji, Szwajcarii lub w USA. W związku z tym nie można mówić w odniesieniu do Austrii o nowej, własnej formie controllingu, która została ukształtowana przez austriackich controllerów, jak to jest w przypadku szkoły niemieckiej lub amerykańskiej. W efekcie dominowały w Austrii dwie szkoły: europejska – stosowana przez spółki-córki należące do niemieckiego lub francuskiego właściciela, oraz amerykańska – w spółkach-córkach podporządkowanych centrali w USA. Koncepcja amerykańska zdecydowanie odbiegała od europejskiej, ponieważ ta pierwsza kładła większy nacisk w controllingu na rachunkowość, tj. na księgowość, sprawozdawczość finansową oraz podatki (E s c h e n b a c h, 1990, s. 675).

Sytuacja gospodarcza, nasilająca się konkurencja na międzynarodowym rynku wymuszała stopniowo na austriackich przedsiębiorstwach wdrażanie systemów controllingu, a przez to tworzenie komórek controllingowych w ramach struktury organizacyjnej jednostki. Dodatkowo, aby rozszerzyć świadomość rangi controllingu wśród przedsiębiorców oraz umożliwić szkolenia osobom, które chciałyby pracować jako controllerzy, powołano do życia Instytut Controllerów (Österreichisches Controller – Institut). Instytut ten sformułował własną koncepcję i zadania controllera, które wyraża m. in. następująco:

Zmieniające się dynamicznie otoczenie zmusza przedsiębiorstwa do wyznaczania nowych celów i dokonywania ich oceny. Cele, które podmiot gospodarczy określi, muszą być realne do wdrożenia. Formułowane cele powinny uwzględniać takie aspekty, jak: odpowiednia wielkość kapitału, wewnątrz przedsiębiorstwa (w szczególności jego pracownicy) i otoczenie jednostki. Controlling poprzez zadania kierowania, koordynowania oraz dostarczania informacji umożliwia systematyczne kontrolowanie wyznaczonych celów oraz wyznaczanie nowych celów (E s c h e n b a c h, 1990, s. 675).

Pozytywne symptomy wprowadzenia systemu controllingu widoczne były w pierwszej kolejności wśród przedsiębiorstw produkcyjnych, a następnie handlowych. Banki zaczęły tworzyć działy controllingu dopiero w połowie lat 80. XX w., zaś w jednostkach gospodarczych świadczących usługi controlling znajdował się w tym okresie dopiero w fazie popularyzacji i wprowadzania (E s c h e n b a c h, 1990, s. 679).

W Austrii przedsiębiorstwa dysponowały z czasem szerokim wachlarzem instrumentów controllingu i programów komputerowych do ich obsługi. Typowe narzędzia stosowane w komórkach controllingu obejmowały m. in. (E s c h e n b a c h, 1990, s. 679):

- budżet operacyjny, obejmujący zazwyczaj 12 miesięcy, a maksymalnie 36 miesięcy;
- rachunek kosztów zmiennych;
- dynamiczny rachunek inwestycyjny;
- raportowanie dla odpowiednich stanowisk i organów.

Controlling operacyjny, oparty na bieżącej kalkulacji prowadzonej działalności gospodarczej, miał i ma obecnie najistotniejsze znaczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwami austriackimi. Wiele dużych przedsiębiorstw, głównie z zagranicznym kapitałem, wdraża coraz częściej elementy strategicznego controllingu, a także kładzie nacisk na umiejętności miękkie wśród controllerów w procesie planowania. Jako narzędzia controllingu strategicznego, które wykorzystywane są przez austriackich controllerów wymienia się (E s c h e n b a c h, 1990, s. 680):

- analizę potencjału, planowanie strategii dla produktu, rynku;
- budżet długookresowy;
- długookresową analizę odchyleń;
- analizę słabych i mocnych punktów.

Pozycja controllera w austriackich podmiotach gospodarczych jest w miarę silna. Wprawdzie controller nie jest członkiem zarządu, jednak znajduje się bezpośrednio na szczeblu podporządkowanym zarządowi w strukturze organizacyjnej. Ponadto w Austrii nastąpił dość szybki podział controllerów odpowiedzialnych za konkretne obszary działania, m.in. controllerzy ds.: produkcji, marketingu, gospodarki materiałowej. Inaczej pozycjonowanie stanowiska controllera wygląda w austriackich spółkach-córkach należących do międzynarodowych koncernów. Controlling w spółce-córce jest podporządkowany „dyscyplinarnie” zarządowi tej spółki, zaś „fachowo” menedżerowi ds. controllingu spółki-matki (E s c h e n b a c h, 1990, s. 682).

Controlling w Austrii wprawdzie rozwija się, jednak nie jest tak silnie ukształtowany jak jest to w przypadku USA, Niemiec lub Francji. Potwierdzają to przeprowadzone w 1993 r. przez R. Niedermayer pomiary empiryczne. Wyniki badania wykazały, że kierownik controllingu w ponad połowie przedsiębiorstw został przyporządkowany do trzeciego szczebla struktury organizacyjnej. W 76% przedsiębiorstw występowała klasyczna, centralna organizacja controllingu, zaś w 38% firm systemy controllingu były słabo wykształcone, szczególnie dotyczyło to funkcji planowania i kontroli w aspekcie strategicznym. Głównym zadaniem komórki controllingu w 92% austriackich przedsiębiorstw było wyłącznie budżetowanie (H o r v á t h, 2006, s. 52–53).

Taki obraz austriackiego controllingu jest uzasadniony, ponieważ znaczącą większość podmiotów gospodarczych w Austrii stanowią małe lub średnie przedsiębiorstwa, które nie tworzą komórek controllingu bądź korzystają nieregularnie z pojedynczego instrumentu controllingu operacyjnego. Duże przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym stosują zaś zasady przyjęte od własnej centrali znajdującej się w innym kraju.

Reasumując, w latach 80. duża część austriackich przedsiębiorstw z branży przemysłowej znajdowała się pod wpływem polityki państwa, w związku z tym rozwój controllingu w tych podmiotach był w znacznym stopniu ograniczony.

Dopiero pojawienie się w Austrii przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym zapoczątkowało duże zainteresowanie controllingiem i jego narzędziami na szczeblu kierowniczym. Obecnie większość austriackich przedsiębiorstw posiada rozwinięty system controllingu operacyjnego, a dodatkowo komórki ds. controllingu wdrażają stopniowo w działalność gospodarczą narzędzia controllingu strategicznego.

5. Rozwój controllingu w praktyce szwajcarskich przedsiębiorstw

Controlling w Szwajcarii został ukształtowany na bazie doświadczenia zgromadzonego dzięki systematycznej pracy controllerów oraz finansistów. W związku z rosnącą ilością coraz bardziej kompleksowych zadań powstała potrzeba zastosowania odpowiednich instrumentów, które prowadziłyby do uzyskania własnych rozwiązań controllingowych. Taka sytuacja miała miejsce w połowie lat 50. XX w. (Siegwart, Sander, 1990, s. 689).

Pierwszymi przedsiębiorstwami, które wdrożyły w swoje struktury controlling, były Swissair i Ciba-Geigy. Obecnie systemy controllingu w wymienionych powyżej przedsiębiorstwach są bardzo rozwinięte. W przypadku firmy Swissair zadania controllingu realizuje komórka finansów, współpracując z innymi obszarami funkcjonalnymi w przedsiębiorstwie wraz z zdecentralizowanymi controllerami. W Ciba-Geigy organizacja controllingu jest bardziej zaawansowana. Firma sformułowała sobie następującą misję: „wspierać zarządzanie przedsiębiorstwem, optymalizować przychody i rentowność w krótkim, średnim i długim okresie – wszystko po to, aby zapewnić trwałą egzystencję podmiotowi”. Innym przykładem jest firma Nestle, która w obszarze funkcjonalnego controllingu osiągnęła sukces. Jako pierwsza w latach 60. XX w. wdrożyła controlling w obszarze marketingu (Wissenbach, 1988, s. 204, 214).

Wiele źródeł podkreśla, że controlling w dużych przedsiębiorstwach jest jednolity oraz rozbudowywany w zależności od danych uwarunkowań. Dotyczy to zarówno przedsiębiorstw produkcyjnych, handlowych, jak i banków. W rzeczywistości w Szwajcarii dominują w przemyśle małe i średnie przedsiębiorstwa. I to w tych jednostkach gospodarczych controlling stał się ważną funkcją dla procesu zarządzania dopiero w latach 80. XX w., podobnie jak w Austrii (Siegwart, Sander, 1990, s. 691).

W 1988 r. została przeprowadzona ankieta obejmująca 130 szwajcarskich przedsiębiorstw. W firmach zatrudniających do 100 pracowników w 95% przypadków nie powołano odrębnego stanowiska controllera, lecz zadania

controllingu wykonywał menedżer działu rachunkowości i finansów. W grupie przedsiębiorstw zatrudniających od 100 do 500 pracowników w 51% pojawił się częściowo wyodrębniony system controllingu. Połowa badanych jednostek gospodarczych wyodrębniła komórkę controllingu, a w drugiej połowie controlling został zintegrowany z rachunkowością i finansami. W 49% podmiotach gospodarczych czynności controllingowe przejął menedżer ds. finansów i rachunkowości. Z kolei w przedsiębiorstwach posiadających od 500 do 1000 pracowników wystąpiła tendencja tworzenia pełnego systemu controllingu wraz z większą liczbą controllerów. W ramach badanej grupy 70% przedsiębiorstw miało własny określony system controllingu, a wśród nich w 40% utworzono komórkę sztabową, zaś 60% jednostek gospodarczych posiadało zorganizowany controlling w dziale finansów i rachunkowości. Tylko w przypadku 30% przedsiębiorstw zadania controllingu zostały przyjęte przez menedżera ds. rachunkowości i finansów. W grupie przedsiębiorstw powyżej 1000 pracowników, 96% posiadała wyodrębniony obszar systemu controllingu. Liczba controllerów rosła proporcjonalnie do wielkości przedsiębiorstwa, natomiast malała ilość tworzonych komórek sztabowych. W 67% firm zadania controllingowe zostały dopisane do zadań realizowanych w dziale rachunkowości i finansów (Siegwart, Sander, 1990, s. 692).

Podsumowując, tworzenie działu controllingu w szwajcarskich przedsiębiorstwach było uzależnione w dużym stopniu od wielkości, struktury i organizacji przedsiębiorstwa oraz od branży, w której działało. Im większe jest przedsiębiorstwo, tym większe są koszty koordynacji oraz potrzeby informacyjne, tym bardziej dokonuje się specjalizacji kadry kierowniczej, a w efekcie zwiększa się znaczenie działu controllingu.

Z całą pewnością można stwierdzić, iż controlling w krajach niemieckojęzycznych podlega systematycznej ewolucji. Potwierdzają to liczne badania empiryczne, które przeprowadzone zostały przez niemieckich, austriackich oraz szwajcarskich naukowców. Wyniki prac badawczych dowodzą jednak, że controlling najsilniej rozwinięty jest w Niemczech i tam jawi się jego dalsza ewolucja wzbogacona o nowe koncepcje i instrumenty controllingu. Przykładowo, controlling w Austrii nie jest tak mocno ukształtowany. Badanie przeprowadzone przez R. Niedermayer (1998 r.) wykazało, że efektywność systemu controllingu oraz stopień jego rozbudowania w austriackich jednostkach gospodarczych były na przeciętnym poziomie. Nie oznacza to jednak braku zainteresowania dalszą ewolucją controllingu. Przedsiębiorstwa wszystkich analizowanych państw podkreślają ważną rolę systemu controllingu dla funkcjonowania działalności gospodarczej oraz wyrażają gotowość do unowocześniania czy wdrażania innowacyjnych rozwiązań w tym obszarze.

6. Controlling w Polsce

W Polsce controlling pojawił się dopiero na początku lat 90. XX w. Sytuacja ta związana była z przeobrażeniami polityczno-ekonomicznymi w kraju. Najczęściej narzędzia controllingowe stosowane były przez spółki z obcym kapitałem, m. in. przedsiębiorstwa niemieckie, angielskie, francuskie, rzadziej zaś przez rodzime firmy. Ponadto dodatkowym czynnikiem prowadzącym do wdrożenia controllingu przez jednostki gospodarcze w Polsce mogły stać się procesy prywatyzacyjne, które powiązane były z licznymi trudnościami w aspekcie finansowo-ekonomicznym. Wówczas controlling był metodą zarządzania, która miała przyczynić się do poprawy i odbudowania działalności gospodarczej przedsiębiorstw oraz wzmocnienia jej pozycji rynkowej. Często jednak występowało zjawisko odwrotne – pracownicy komórki finansowej stosowali uproszczone metody do rozwiązywania problemów w podmiotach gospodarczych, nie wiedząc przy tym, że wykonywali zadania controllingowe.

Obecnie coraz więcej menedżerów polskich jednostek organizacyjnych podejmuje decyzję o utworzeniu samodzielnej komórki controllingu lub też o wdrażaniu nowych instrumentów controllingowych, dostrzegając w analizowanej dziedzinie ponadfunkcyjne narzędzie zarządzania, które odnosi się nie tylko do całego przedsiębiorstwa, ale również do produktów i procesów.

Wcześniej nie dostrzegano w Polsce tak wysokiej wartości controllingu jak dziś. Sytuacja ta wynikała z ówczesnej polityki państwa oraz stanu gospodarczego kraju, które nie umożliwiały samodzielnego zarządzania jednostką gospodarczą na taką skalę, jak to miało miejsce w przedsiębiorstwach zagranicznych. Wprawdzie z początkiem 1990 r. rozpoczęto popularyzowanie controllingu poprzez tłumaczenie specjalistycznych czasopism i literatury obcojęzycznej oraz pojawienie się wielu prac naukowych na temat controllingu, to jednak duża liczba właścicieli polskich przedsiębiorstw nie rozumiała głębszej istoty tego pojęcia. Dziś, kiedy na rynku konkurencja jest liczna i silna oraz informacje czysto finansowo-księgowe stały się niewystarczające dla potrzeb efektywnego kierowania jednostką gospodarczą, zaczęto doceniać rolę i znaczenie controllingu.

Z całą pewnością można stwierdzić, że controlling w Polsce dotychczas nie osiągnął takiego stopnia rozwoju, jak np. w Niemczech czy we Francji, jednak nie oznacza to, że rodzime przedsiębiorstwa nie są nim zainteresowane. Coraz liczniej firmy w Polsce wprowadzają w strukturę organizacyjną stanowisko controllera, specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, ds. rachunku kosztów lub analityka finansowego. W tym miejscu można postawić pytanie, czy tworzona w przedsiębiorstwach komórka controllingu lub też dział rachunkowości zarządczej spełniają takie same, czy odmienne funkcje? Problematyka controll-

ingu i rachunkowości zarządczej stała się przedmiotem zainteresowań pracowników Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, m. in. I. Sobańskiej i A. Szychty¹¹.

Jak słusznie wskazuje I. Sobańska, zarówno koncepcja controllingu, jak i koncepcja rachunkowości zarządczej w odniesieniu do stosowanych instrumentów, metod czy wyznaczonych celów i zadań nie wykazują żadnych różnic. Również w samej praktyce gospodarczej podmiotów opartych na kapitale niemieckim i anglosaskim, gdzie dochodzi do zetknięcia się dwóch koncepcji, nie zauważono komplikacji we współpracy specjalistów (Sobańska, 2006, s. 52). Z kolei w rozprawie habilitacyjnej A. Szychty można przeczytać, że wprowadzenie controllingu w większym wymiarze pokrywa się z instrumentami rachunkowości zarządczej, to jednak uznawany jest w krajach niemieckojęzycznych za aspekt zarządzania, zaś rachunkowość zarządczą przypisuje się do dziedziny rachunkowości. W związku z tym wielu kierowników zarządzających przedsiębiorstwami w Niemczech oraz w niektórych europejskich państwach nie uznaje terminu „rachunkowość zarządcza” w praktyce (Szychta, 2008, s. 193).

Reasumując, jedynie teoria oraz struktura obu koncepcji może być w odmienny sposób prezentowana w literaturze, ale od praktycznej strony między rachunkowością zarządczą a controllingiem należy postawić znak równości.

Uwzględniając zarówno oddziaływanie koncepcji anglosaskiej oraz niemieckiej na przedsiębiorstwa w Polsce, przeprowadzono badania empiryczne, w celu weryfikacji stanu controllingu, stosowanych instrumentów controllingowych oraz pracy controllera.

Pierwsze badanie empiryczne po przekształceniach gospodarczo-politycznych w Polsce przeprowadzono w latach 1991–1993 (A. Kniast). Kolejne prace badawcze prowadzone były przez A. Jarugową, J. Skowrońskiego (1994 r.), I. Sobańską, A. Sychtę (1995, 1996), J. Gierusza, J. Kujawskiego i L. Kujawskiego (1996 r.) oraz I. Sobańską, T. Wnuka (1999, 2000). Badania te nie odpowiadały wprowadzone swoimi zasięgiem analogicznym badaniom za granicą,

¹¹ Controlling był dziedziną, która rozwijała się wyłącznie w Niemczech oraz w krajach niemieckojęzycznych. Sam zaś termin „controlling” pochodzi od angielskiego słowa *to control*, które ma szerszy zakres znaczeniowy niż polskie słowo „kontrola” czy niemieckie *die Kontrolle*. Z początku controlling rozumiany przez praktyków jako metoda udoskonalania procesów zarządzania nie zyskał szerokiej akceptacji wśród niemieckich przedsiębiorstw. Dopiero kiedy pojawiła się szczegółowa dyscyplina „controlling” w nauce o przedsiębiorstwach (*die Betriebswirtschaftslehre*), wówczas zaczęto podkreślać rolę i znaczenie controllingu dla zarządzania podmiotem gospodarczym, co wywołało zainteresowanie w Niemczech. Największy „boom” na tworzenie stanowisk controllerskich pojawił się w latach 80. XX w., kiedy przedsiębiorstwa działały w trudnych warunkach gospodarczych, wynikających z kryzysu energetycznego oraz silnej konkurencji firm japońskich (Sobańska i in., 2010, s. 62).

jednakże dostarczyły również wiele ważnych informacji o stosowanych metodach rachunku kosztów czy kierunkach rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce (S z y c h t a, 2008, s. 223).

Badanie empiryczne przeprowadzone przez M. Radek i R. Schwarza w 2000 r. podkreśliło, że czynności controllingowe były już znane i realizowane w systemie gospodarki planowanej. Przekształcenie systemu gospodarki z planowanej na rynkową przyczyniło się wyłącznie do poszerzenia wachlarza zadań i wykorzystywanych instrumentów controllingu (S z y c h t a, 2008, s. 222).

Kolejne badanie empiryczne (Szadzińska, 2002), obejmujące duże podmioty gospodarcze zatrudniające 250 osób lub więcej, wykazało, iż 86% badanych jednostek stosuje rozbudowaną formę rachunku kosztów, a ponadto wiele z nich wprowadziło wielostopniowe czy wieloblokowe rachunki kosztów zmiennych (S z y c h t a, 2008, s. 226).

Nieco sprzeczne wyniki w stosunku do poprzedniego pomiaru dostarczyło badanie ankietowe przeprowadzone w 2004 r. przez A. Januszeńskiego i J. Gierusza. Wielu kierowników w badanych jednostkach gospodarczych było zadowolonych z zastosowania rachunku kosztów pełnych, a w dalszej kolejności także z rachunku kosztów zmiennych. Z drugiej strony ponad połowa zarządzających wyrażała jednak chęć zmiany dotychczasowych systemów rachunku kosztów. Wynika z tego, że w rzeczywistości zastosowane typy rachunków kosztów były źle wdrożone lub pojawiła się luka wiedzy wśród kadry kierowniczej (S z y c h t a, 2008, s. 226).

W roku 1999 oraz w latach 2005–2006 prace badawcze zostały przeprowadzone przez pracowników Uniwersytetu Łódzkiego z Katedry Rachunkowości, m. in. Annę Szychtę oraz Irenę Sobańską. Celem pierwszego badania było określenie stopnia wdrożenia i rozwoju systemów rachunku kosztów wśród krajowych jednostek gospodarczych, zaś celem drugiego badania ankietowego było poznanie roli rachunkowości zarządczej i znaczenia jej specjalistów w przedsiębiorstwie w latach 2000–2005 (S z y c h t a, 2008, s. 227).

Badanie z 1999 r. dowiodło, że 72% przedsiębiorstw posiadało w swojej strukturze wyodrębnioną komórkę controllingu lub rachunkowości zarządczej, zaś w 28% nie utworzono żadnego działu. Większość jednostek gospodarczych stosowała narzędzia controllingu operacyjnego, m. in. podstawowe systemy rachunku kosztów oraz budżetowanie operacyjne. Przeważająca część korzystała z rachunku kosztów pełnych rzeczywistych, w dalszej kolejności z rachunku kosztów pełnych standardowych, zaś nieliczne podmioty opierały analizę własnej działalności gospodarczej na rachunku kosztów zmiennych. Podobna sytuacja występowała w przypadku sporządzania budżetów. 80% ankietowanych firm stosowało budżety operacyjno-finansowe, zaś tylko 17% jednostek opracowywało tzw. *master* budżet. Również zadania związane z planowaniem długookresowym były ograniczone jedynie do planów biznesowych oraz planów

nakładów inwestycyjnych. Badanie dodatkowo pokazało, że wielu menedżerów było świadomych ważności controllingu dla procesu zarządzania i wyrażało chęć wprowadzenia nowych form narzędzi controllingu w najbliższej przyszłości (S z y c h t a, 2008, s. 232–235).

Podsumowując wyniki badań empirycznych, można stwierdzić, że polskie przedsiębiorstwa stosują ograniczony wachlarz instrumentów controllingu. Wprawdzie istnieją działy controllingu, to jednak wydaje się, że zaangażowanie controllerów w wykonywanie zadań controllingu oraz kierownictwa we wdrażanie zmian jest bardzo powolne.

Kolejne badanie empiryczne przeprowadzone w 2005 r. dowiodło, że w 26% przedsiębiorstw nie występuje dział controllingu, zaś w prawie 40% wprowadzono w strukturę organizacyjną komórkę controllingu. W powstałych komórkach, służących do realizowania zadań z obszaru rachunkowości zarządczej lub controllingu, dominowała szkoła niemiecka, nie zaś angloamerykańska. W związku z tym w przedsiębiorstwach przeważają działy controllingu, a rzadziej spotyka się działy rachunku kosztów czy rachunkowości zarządczej.

W dalszym ciągu dominowały systemy rachunku kosztów, budżetowanie oraz analiza odchyleń kosztów, przychodów i wyników jako instrumenty controllingu operacyjnego. W odniesieniu do wyników badania z 1999 r. zwiększył się nieznacznie procent firm, które wdrożyły rachunek kosztów zmiennych. Nieliczne przedsiębiorstwa wprowadziły również rachunek kosztów działań oraz system kosztów docelowych. Inne jednostki ankietowane planują lub są na etapie implementacji zbilansowanej karty wyników. W aspekcie planowania długoterminowego zyskuje na znaczeniu wskaźnik EVA (ekonomiczna wartość dodana).

Obydwa badania ankietowe przeprowadzone przez A. Szychtę prezentują pewne zależności oraz tendencje. Przedsiębiorstwa, które posiadają dział controllingu lub rachunkowości zarządczej skoncentrowane są wyłącznie na realizacji bieżących zadań, a nie na zadaniach strategicznych. Narzędzia controllingu nie są wykorzystywane w pełnym zakresie, a nowe rozwiązania są implementowane bardzo powoli. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest późniejsza ewolucja controllingu w Polsce, brak wysoko wykwalifikowanych specjalistów ds. controllingu oraz wysokie koszty wdrożenia systemu controllingu.

W związku z intensywnym rozwojem gospodarczym naszego kraju controlling zyskuje coraz bardziej na znaczeniu, jednak jeszcze długa droga i ciężka praca czeka przedsiębiorstwa i ich pracowników, aby osiągnąć poziom stanu controllingu przedsiębiorstw niemieckich lub francuskich. Z przeprowadzonych badań empirycznych I. Sobańskiej oraz A. Szychty wynika, że działy controllingu głównie tworzyły się i nadal powstają w przedsiębiorstwach z udziałem zagranicznym, przejmując założenia oraz cele głównie centrali. Jedynie duże polskie jednostki gospodarcze wdrażają stopniowo system controllingu, zaś

średnie i małe rodzime przedsiębiorstwa nie planują takiego procesu, ponieważ jest on zbyt kosztowny i złożony.

Reasumując, controlling (rachunkowość zarządcza) w Polsce staje się ważną dziedziną, która poprzez zastosowanie określonych instrumentów ma za zadanie wspierać działalność gospodarczą i funkcjonowanie przedsiębiorstw nie tylko w krótkim okresie, ale również długookresowo. Dużą rolę w popularyzowaniu obu koncepcji w Polsce posiada edukacja w dziedzinie rachunkowości zarządczej i controllingu, np. poprzez studia podyplomowe w tym zakresie oraz wzrost liczby szczegółowych przedmiotów na studiach licencjackich oraz magisterskich. Ponadto wpływ na ewolucję controllingu w Polsce mają rynki wydawnicze, tj. coraz większa liczba publikacji (podręczniki, artykuły itp.) oraz pojawienie się od 2000 r. czasopisma „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” wydawnictwa INFOR.

Procesy globalizacyjne, zbliżenie się gospodarki polskiej do gospodarek krajów Europy Zachodniej stawiają przed przedsiębiorstwami nowe wyzwania. Coraz częściej na polskim rynku tworzą się filie koncernów międzynarodowych, w związku z tym pojawia się nie tylko liczniejsza konkurencja, ale także nowe, odmienne instrumenty controllingowe. Procesy te stanowią nowy problem wśród menedżerów krajowych jednostek gospodarczych, które nie tylko muszą poradzić sobie z nową, silną konkurencją, ale również w aspekcie controllingu – wdrażać systematycznie innowacyjne instrumenty controllingowe, by móc dalej egzystować na rynku i osiągać wysokie wyniki finansowe.

8. Podsumowanie

Controlling jest dziedziną, która zarówno w teorii, jak i w praktyce nie straciła na znaczeniu. Potwierdzają to przeprowadzone liczne badania empiryczne w Stanach Zjednoczonych, Niemczech, Austrii, Szwajcarii oraz w Polsce, a także dostępne na rynku pozycje literaturowe. Controlling wyposażony jest w różnorodne narzędzia, których zastosowanie ma stanowić wsparcie w całym procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Odmienność metod controllingowych, a dodatkowo możliwości finansowo-organizacyjne oraz uwarunkowania otoczenia danego przedsiębiorstwa przyczyniają się do tego, że system controllingu może być ukształtowany w różnym stopniu, tj. jednostka gospodarcza może posiadać jeden system rachunku kosztów pełnych jako narzędzie controllingowe, zaś inny podmiot wykorzystuje w praktyce liczne narzędzia zarówno controllingu operacyjnego i strategicznego. W związku z tym można potwierdzić, że „obraz controllingu” w każdym kraju nie może być taki sam, kiedy różnice są widoczne już w obrębie danej branży, sektora oraz zależą od charakteru i typu przedsiębiorstwa.

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.
- Bertsch L. (1990), *Zum Stand des Controlling in den USA*, [w:] *Handuch Controlling*, E. Mayer, J. Weber (Hrsg.), C.E. Poeschal Verlag, Stuttgart.
- Dobroszek J., Szychta A. (2009), *Koncepcyjny i ewolucyjny wymiar controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 52, SKwP, Warszawa.
- Eschenbach R. (1990), *Stand des Controlling in Österreich*, [w:] *Handuch Controlling*, E. Mayer, J. Weber (Hrsg.), C.E. Poeschal Verlag, Stuttgart.
- Horváth P. (2006), *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Preißler P. R. (1999), *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, R. Oldenburg Verlag, München, Wien.
- Siegwart H., Sander S. (1990), *Stand des Controlling in der Schweiz, Konzept, Entwicklung und Vorbereitung*, [w:] *Handuch Controlling*, E. Mayer, J. Weber (Hrsg.), C.E. Poeschal Verlag, Stuttgart.
- Sobańska I. (2006), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. BECK, Warszawa, rozdz. 2.
- Sobańska I., Szychta A., Świdorska K., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Szwartz P. (1990), *Controlling in Frankreich*, [w:] *Handuch Controlling*, E. Mayer, J. Weber (Hrsg.), C.E. Poeschal Verlag, Stuttgart.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Weber J. (2001), *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice.
- Wissenbach H. (1988), *Marketing und Controlling im täglichen Miteinander*, „Controller-Magazin, Loseblatt Zeitschrift, Grundwerk”, 6 Jg., H. 4 (1983).

Justyna Dobroszek

EVOLUTION OF CONTROLLING IN THE PRACTICE OF AMERICAN AND EUROPEAN COMPANIES

The paper presents the general controlling condition in the practice of companies, located in different countries. Controlling is primarily a practice, not just a theory. The controlling's development from the U.S., Germany, France, Austria, Switzerland to Poland illustrates how differently controlling can be developed and how it is important for business units. Reality shows that it isn't easy to implement a controlling system in the company, because it is often conditioned not only by factors dependent on the same entity, such as costs of controlling implementation, controller's employment, but often depends on state policy, which could hinder the flexibility during making decisions by managers (eg. state-owned enterprises in Austria). Controlling is the most developed in Germany and the United States. In the U.S. studied issue is more identified with the elements of management accounting and financial accounting, while in Germany with the

management. Controlling from Germany gradually penetrated into France, Austria, Switzerland, Italy and Poland. Controlling of the U.S. only applies in the U.S. subsidiaries. In Poland dominates influence of German controlling concept, therefore arise controlling sections, and to a lesser extent, management accounting departments. Controlling development degree in our country isn't high, due to the possible implementation of this concept only since the restoration of market economy in Poland. Currently controlling departments have subsidiaries of foreign companies and large Polish enterprises, while mid-sized domestic enterprises do not decide to incorporate controlling into the structure of their own business.