

*Janusz Nesterak*

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

# Ewolucja controllingu w Polsce i na świecie

## Streszczenie

Menedżerowie firm, świadomi istnienia skomplikowanych procesów gospodarczych, poszukują instrumentów, które umożliwią im podejmowanie decyzji ograniczających prowadzenie działalności gospodarczej. Wieloletnie doświadczenia firm zagranicznych, ale także coraz częściej rodzimych, wskazują, że funkcję takiego instrumentu może pełnić controlling. Mimo rosnącego znaczenia controllingu w naukach ekonomicznych oraz w praktyce gospodarczej wciąż występują rozbieżności odnośnie do tego, co należy pod tym pojęciem rozumieć. Controlling nie jest jednakowo definiowany w światowej literaturze, a liczne autorytety w zakresie zarządzania wskazują duże trudności uporządkowania tego pojęcia.

Artykuł prezentuje z jednej strony genezę controllingu, z drugiej zaś przedstawia etapy rozwoju tej koncepcji na świecie. Autor prezentuje również własne podejście do definiowania controllingu.

**Słowa kluczowe:** controlling, ewolucja controllingu, controller, proces zarządzania.

## 1. Wprowadzenie

W wyniku obecnego kryzysu gospodarczego zarządzający z dużą determinacją poszukują nowoczesnych narzędzi poprawiających jakość i skuteczność zarządzania przedsiębiorstwem. Dodatkowym bodźcem do podjęcia takich działań jest stale wzrastająca konkurencja na rynku zwłaszcza po wejściu Polski w struktury Unii Europejskiej. Przedsiębiorstwa zmuszone są z jednej strony do obniżki kosztów swojej działalności, z drugiej zaś do podejmowania nowych wyzwań, które niejed-

nokrotnie są bardzo kosztowne. Menedżerowie świadomi istnienia skomplikowanych procesów gospodarczych poszukują instrumentów, które umożliwią im podejmowanie decyzji ograniczających ryzyko działalności gospodarczej. Wieloletnie doświadczenia firm zagranicznych, ale także coraz częściej rodzimych, wskazują, że funkcję takiego instrumentu może pełnić controlling.

Mimo rosnącego znaczenia controllingu w naukach ekonomicznych oraz w praktyce gospodarczej wciąż występują rozbieżności, co należy pod tym pojęciem rozumieć. Controlling nie jest jednolicie definiowany w światowej literaturze, a liczne autorytety w zakresie zarządzania wskazują na bezradność, jaka towarzyszy uporządkowaniu tego pojęcia. Trafnie twierdzi P. Preibler [1999, s. 12], że „każdy ma swoje własne wyobrażenia na temat tego, co controlling znaczy lub znaczyć powinien, tylko że każdy myśli coś innego”. Wielość definicji spowodowana jest także stosowaniem controllingu w przedsiębiorstwach o odmiennych sytuacjach organizacyjnych czy finansowych. Controlling dotyczy może wielu obszarów funkcjonalnych, co również ma wpływ na mnogość pojęć. Jedną z przyczyn odmiennych teorii może być wieloznaczność angielskiego słowa *to control*.

Celem artykułu jest omówienie z jednej strony genezy controllingu, z drugiej zaś – etapów rozwoju tej koncepcji na świecie. Zaprezentowane też zostało autorskie podejście do definiowania controllingu zarządczego.

## 2. Controlling w ujęciu teorii światowej i polskiej

Największy wpływ na ukształtowanie terminu „controlling” mieli Amerykanie oraz Niemcy. W literaturze zazwyczaj przywołuje się pojęcia wywodzące się z tych dwóch szkół (tabela 1).

Tabela 1. Zestawienie definicji controllingu amerykańskich i niemieckich autorów

Autor	Definicja controllingu
USA	
R. Anthony	Controlling jest narzędziem wspomagającym proces zarządzania, który prowadzi organizację w stronę wyznaczonych celów, służy osiągnięciu przewagi konkurencyjnej, zapewnia skuteczną realizację strategii i osiągnięcie sukcesu.
Ch. Horngren	Controlling jest metodą gromadzenia i wykorzystania informacji w celu wsparcia i koordynacji procesów planowania oraz ich kontroli w całym przedsiębiorstwie. Celem controllingu jest stałe doskonalenie wszystkich decyzji podejmowanych wewnątrz organizacji.
H. Kerzner	Controlling to proces zarządzania obejmujący etapy pomiaru wielkości ekonomicznych, za pomocą których ocenia się stopień realizacji celów, identyfikacji przyczyn zaistniałych odchyleń i korygowania złej lub wykorzystania korzystnej tendencji.

cd. tabeli 1

Autor	Definicja controllingu
H. Koontz C. O'Donnell H. Weihrich	Controlling to funkcja zarządzania, której istotą jest pomiar i korekta wykonywanych zadań przez podwładnych, w związku z potrzebą oceny osiągniętych celów.
R.J. Mockler	Controlling jest procesem systematycznego porównywania planów z rzeczywistością ich realizacją, co pozwala na podjęcie szybkich działań korygujących. Mają one w pełni wykorzystać wszelkie zasoby przedsiębiorstwa dla efektywnego i skutecznego osiągnięcia założonych w firmie celów.
Niemcy	
R. Bramsemann	Controlling to taki sposób myślenia pracowników, który zapewnia pełną zgodność realizowanych celów na wszystkich szczeblach przedsiębiorstwa. Osiąga się to przez silną koordynację narzędzi, technik know-how, odpowiednich systemów planowania, kontroli i informacji.
A.G. Coenenberg	Controlling jest postrzegany jako koncepcja myślenia o sposobie kierowania, względnie zarządzania przedsiębiorstwem.
D. Hahn	Controlling wspomaga decyzyjność i działania w przedsiębiorstwie poprzez odpowiednie zorientowanie na wynik, planowanie i kontrolę.
A. Heigl	Controlling to odpowiednio wyznaczone zadania procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Odrzuca utożsamianie controllingu z kontrolą, zwracając uwagę, że jest to raczej organizacja, motywacja, koordynacja, kierowanie, prognozowanie, planowanie oraz komunikacja.
D. Heinen	Zadanie stworzenia i bieżącego wykorzystania instytucjonalnego systemu planowania i kontroli w całym przedsiębiorstwie jest określane mianem controllingu.
P. Horvath	Controlling jest podsystemem zarządzania, który koordynuje planowanie, kontrolę i dostarczanie informacji i w ten sposób wspiera adaptację i koordynację całego systemu. Działania te są ukierunkowane na sterowanie całym przedsiębiorstwem ze względu na wyznaczone cele, czyli na osiągnięcie określonych wcześniej efektów.
W. Männel	Controlling to cybernetyczny, koordynujący system zarządzania procesami w firmie, dający nieograniczony zakres informacji dostarczany kierownictwu dla potrzeb podejmowania przez nich decyzji.
H.Ch. Pfohl	Controlling jest interpretowany jako: filozofia przedsiębiorstwa, sposób myślenia, nowa orientacja rachunkowości zarządczej, zadanie controllera oraz nowy styl zarządzania.
T. Reichmann	Proces zarządzania zorientowany na realizację celów, wspomagany przez system oparty na informacji ekonomicznej, koordynacji zadań i kontroli stopnia ich realizacji. Zastosowanie controllingu służy poprawie jakości podejmowanych decyzji na wszystkich poziomach firmy.
C. Richter	Controlling jako zorientowane na realizację celów przedsiębiorstwa zadania, wsparte planowaniem, kierowaniem i kontrolą. Zostają one realizowane na odpowiednich poziomach decyzyjnych w hierarchii zarządzania.
H. Schierenbeck	Pod pojęciem controllingu rozumiany jest zwyczajowo system wspierania zarządzania, za pomocą którego przebiegające procesy menedżerskie mogą zostać poprawione w odniesieniu do określenia i osiągnięcia celu działania.

cd. tabeli 1

Autor	Definicja controllingu
G. Seicht	[...] systematyczne opracowywanie i dostarczanie podstaw decyzyjnych, to funkcja zarządzania i delegacja analitycznych zadań częściowych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.
K. Serfling	System zaopatrywania w informacje służący wsparciu kierownictwa przedsiębiorstwa, poprzez planowanie, kontrolę, analizę i rozwój różnych alternatywnych działań.
Solaro	Controlling jest to zorientowane na wynik kierowanie poprzez planowanie, kontrolę i informację.
J. Weber	Celem controllingu jest wsparcie kadry zarządzającej przedsiębiorstwa, poczynając od kierowników centrów odpowiedzialności (MPK), aż do zarządu, w wypełnianiu ich zadań. Ukazuje trzy najważniejsze aspekty controllingu: zapewnienie dostępu do rzetelnej informacji, na co pozwalają szybko działające rozbudowane bazy danych (1), formę kierowania, która umożliwia skuteczne osiągnięcie założonych celów firmy (2) oraz koordynację wszelkich obszarów kierowania firmą, co zwiększa efektywność podejmowanych decyzji i ułatwia wdrażanie strategii (3).
G. Woehle	Wsparcie w procesie podejmowania decyzji i zarządzania poprzez planowanie, kierowanie i kontrolę.
H. Vollmuth	Controlling ma ponadfunkcyjne znaczenie. Jako instrument zarządzania wspomaga całą kadre kierowniczą firmy przy podejmowaniu decyzji. Istotą kierowania jest takie planowanie, w którym cele są wyznaczane wspólnie przez kierownictwo operacyjne i członków zarządu. Skuteczność takiego podejścia osiąga się dzięki stałemu porównywaniu wyznaczonych celów z ich realizacją. Ostatnim istotnym elementem controllingu jest system informacyjny, który pozwala na szybkie wykrycie zakłóceń.
K. Ziegenbein	Controlling dostarcza metody i informacje jednostce gospodarczej w zakresie systemów pracy, do których zalicza procesy planowania i kontroli, a także wsparcie i koordynację tych systemów.

Źródło: [Bramseman 1990, Heigl 1989, Horngren 2008, Kerzner 1989, Koontz, O'Donnell i Wehrinch 1984, Saunders 1996, Weber 2001, Vollmuth 2007, [www.horvath-partners.com](http://www.horvath-partners.com), [www.teialehrbuch.de](http://www.teialehrbuch.de), [www.university.akelius.de](http://www.university.akelius.de), Ziegenbein 2004].

Należy wskazać, że amerykańskie podejście do controllingu wyznacza mu zadanie monitorowania aktualnych rezultatów i stałego ich przyrównywania do założeń planowanych, a także prognozowania i przekazania menedżerom rozmaitych informacji, które mają służyć realizacji założonych celów przedsiębiorstwa. Z tego powodu amerykański controller jest bardziej utożsamiany z działem finansów i rachunkowości, a jego obowiązki są zbliżone do zadań europejskiego głównego księgowego. Controlling pełni funkcje doradcze w procesie zarządzania. Dla niemieckich naukowców zaś controlling jest bardziej wszechstronnym procesem, który obejmuje szerokie instrumentarium służące kierowaniu i sterowaniu finansami przedsiębiorstwa, przy czym uwaga controllera skupiona jest na wszystkich działach

firmy. Controlling nie tylko wspiera funkcje procesu zarządzania, lecz wręcz je tworzy, stąd można powiedzieć, że jest systemem zarządzania. Różnice w wizjach tych dwóch fundamentalnych podejść do controllingu ukazują tabele 2 i 3.

Tabela 2. Funkcje controllingu według szkoły niemieckiej i amerykańskiej

Funkcje	Niemcy				Stany Zjednoczone			
	Controlling				Management Control (Controllership)			
Funkcje controllingu	P. Horvath	H. Kupper	H. Vollmuth	J. Weber	M. Anthony	A. Belkaoui	Ch. Horngren	R. Kaplan
Przepływ informacji	T	T	T	W/T	P	P	P/T	P
Planowanie	T	T	T	W/T	P	P	P	W
Kontrola	T	T	T	W/T	P	P	P	W
Kierowanie zespołem		T	T	W/T	W	W	P	W
Organizacja		T	T	W/T	W	W	T	W
Koordynacja	G	G	G	G	G	G	G	G

W – wsparcie funkcji, P – przejęcie części funkcji, T – tworzenie funkcji, G – głęboka funkcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Anthony 1988, Belkaoui 1986, Horngren 2008, Janczyk-Strzała 2008, Kaplan 2006, Kupper 2005, Vollmuth 2007, Weber 2001] oraz ([www.horvath-partners.com](http://www.horvath-partners.com)).

Tabela 3. Różnice między szkołą niemiecką i amerykańską

Kompetencje w zakresie controllingu	Niemcy	Stany Zjednoczone
Controlling a zarządzanie	Controlling jako metoda zarządzania	Controlling jako funkcja pomocnicza w zarządzaniu
Controlling a funkcje zarządzania	Całkowicie przejmuje funkcje zarządzania dodając własne	Wspomaga funkcje zarządzania własnymi
Controlling a obszar jego wpływów	Całe przedsiębiorstwo	Dział finansów lub(i) rachunkowości
Controlling a planowanie	Ustrukturyzowane	Brak ustrukturyzowanego
Controlling a informacje	Koncentracja na skomplikowanych systemach informacyjnych	Prostsze bazy danych oparte na rachunkowości
Controlling a decydowanie	Controlling ma kompetencje decydujące	Controlling nie ma możliwości decydujących, jest organem doradczym
Controlling a rachunkowość	Jest dla controllingu źródłem informacji	Controlling zajmuje się rachunkowością

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Controlling według polskich środowisk naukowych

Autor i ośrodek	Controlling	Główne zadania controllingu
H. Błoch Szkola Controllingu Katowice	Proces sterowania i regulacji firmy	Doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie, przygotowanie i oddanie do dyspozycji kadry kierowniczej metod, technik, instrumentów, modeli, schematów interpretacyjnych oraz informacji zasilających planowanie, koordynowanie przebiegu realnych procesów społeczno-materialnych w ramach poszczególnych funkcji firmy
J. Goliszewski Instytut Analiz Przedsiębiorstwa	Forma kierowania przedsiębiorstwem	Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany poprzez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość
J. Olech Akademia Controllingu w Gdańsku	Element nowoczesnego zarządzania	Wszeczhronne, systemowe, ciągłe wspomaganie zarządzania
M. Sierpińska Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Metoda zarządzania, podsystem zarządzania	Planowanie, kontrola i motywacja przy ustalaniu celów w każdym obszarze firmy
S. Marciniak Politechnika Warszawska	Instrument zarządzania, filozofia zarządzania	Wspomaga funkcjonowanie systemu zarządzania, wpływa na menadżerów w procesie decyzyjnym
E. Nowak Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	System wspomaganie decyzji, zarządzania	Pomoc kadry kierowniczej w podejmowaniu decyzji i dostosowanie się do zmian w otoczeniu
B. Haus, S. Nowosielski Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	System wspomaganie zarządzania	Controlling to system wspomaganie kierownictwa jednostki organizacyjnej w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania, ukierunkowujący działania i decyzje kierowników wszystkich szczebli na globalne cele całej organizacji
H. Bieniok Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	System zarządzania	Sterowanie przedsiębiorstwem dla realizacji zamierzonych celów
J. Penc Politechnika Łódzka	Element nowoczesnego zarządzania	Wykonywanie i modyfikacja modeli planowania, oceniania i zasilania informacją podczas podejmowania decyzji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Błoch 1992, Marciniak 2008, Nowak 2003, Palonka 2007, Penc 1997, Sierpińska 2004, Goliszewski 1991, Haus i Nowosielski 1995].

Zadaniem ujednoczenia definicji controllingu zajęł się International Group of Controlling, który przedstawia go jako koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem. Obejmuje ona całościowo proces określania celów poprzez planowanie,

decydowanie, kontrolę, sterowanie i regulację istotnych czynników finansowych i pozafinansowych. Kluczowe według niej jest dokładne sprecyzowanie działań, przyporządkowanie odpowiedzialności oraz zadań konkretnym działom lub osobom. Controlling uznaje przedsiębiorstwo za system wzajemnie powiązanych czynników przy uwzględnieniu jego indywidualnego charakteru i zmieniającego się otoczenia ([www.igc-controlling.org](http://www.igc-controlling.org)).

W polskiej literaturze termin „controlling” jest również rozmaicie tłumaczone, co w głównej mierze jest wynikiem doświadczeń autorów. Najogólniej przyjęło się definiować controlling jako proces sterowania ukierunkowany na wynik, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Controlling uznaje się za narzędzie doskonalące sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa, co jest możliwe dzięki sterowaniu procesami wyznaczania celów na każdym szczeblu organizacyjnym. Dzięki temu kadra kierownicza może efektywnie zarządzać poprzez: rozsądny układ kompetencji i odpowiedzialności w hierarchii przedsiębiorstwa, scalenie uzyskiwanych wyników z systemem motywacyjnym, kontrole procesów gospodarczych oraz jakości podejmowanych decyzji, zapewnianie koniecznych informacji wszelkim szczeblom zarządzania, orientację na przyszłość oraz sterowanie kosztami. Controlling pozwala osiągnąć przewagę konkurencyjną oraz zapewnia długoterminowy rozwój, a w przypadku recesji skutecznie zmniejsza jej konsekwencje. Wprowadzenie controllingu wymusza na kierownictwie nieustanne uczenie się oraz zmianę sposobu myślenia i nadążanie za otoczeniem [Sierpińska 2004, s. 9–10]. W tabeli 4 zestawiono definicje różnych ośrodków naukowych zajmujących się controllingiem.

Na bazie przedstawionych definicji zarówno zagranicznych, jak i krajowych autorów, a także aktywnej obserwacji procesu przemian zachodzących w przedsiębiorstwach działających w Polsce można zbudować dwuwymiarowy obraz controllingu. Pierwszy z nich jest poszerzonym systemem rachunkowości finansowej i zarządczej, służącym głównie opracowywaniu wielowymiarowych raportów rzeczowo-finansowych, wykorzystywanych często poza krajowymi siedzibami oddziałów czy filii. Raporty te przesyłane są często do centrali przedsiębiorstw, w których decydenci wykorzystują wnioski z nich wypływające do podejmowania decyzji o zasięgu globalnym. Nie sprzyja to jednak poprawie sposobu funkcjonowania pojedynczej firmy. Taki rodzaj controllingu można określić jako sprawozdawczy.

Drugi wymiar controllingu, zdecydowanie bliższy autorowi, jest ściśle powiązany z procesem zarządzania. Controlling można uznać za system wspomagający podejmowanie strategicznych, taktycznych i operacyjnych decyzji przez menedżerów na różnych poziomach zarządzania, od naczelnego kierownictwa do kierowników szczebli operacyjnych. Definiowanie controllingu jako sposobu zarządzania organizacją, ukierunkowanego na poprawę efektów jej działania, pozwala rozsze-

rzyć określenie controllingu, o przymiotnik „zarządczy”. Jednym z celów częściowych controllingu zarządczego jest bowiem dążenie do zbudowania wielowymiarowego systemu wspierania decyzji zarządczej. Mimo że controlling zarządczy korzysta z pełnego spektrum narzędzi informacyjnych, nie należy go traktować jako systemu tożsamego z rachunkowością czy controllingiem sprawozdawczym. Pozyskana bowiem wiedza analityczna służy przede wszystkim do optymalizowania przebiegu realizacji procesów technologicznych zachodzących w każdym obszarze funkcyjnym organizacji. Controlling zarządczy ma więc znacznie szerszy zakres oddziaływania, gdyż wpływa zarówno na przebieg procesów podstawowych, jak i pomocniczych zachodzących w przedsiębiorstwie. Controllingiem zarządczym zajmują się nie tylko pracownicy pionów ekonomicznych, ale przede wszystkim pracownicy pionów technicznych, którzy swoimi decyzjami w największym stopniu wpływają na wyniki ekonomiczno-finansowe organizacji.

### 3. Geneza i rozwój controllingu oraz jego narzędzia stosowane na świecie i w Polsce

Zalążki controllingu datują się na okres budowy egipskich piramid, kiedy zadaniem wąskiego grona osób była kalkulacja ilości potrzebnego budulca oraz liczby niewolników, a dalej porównywanie osiągniętych rezultatów z pierwotnymi ustaleniami. Osoby takie były odpowiedzialne za koordynację realizowanych projektów [Kerzner 2006, s. 193–195].

F. Bowie jest zdania, że słowo controller wywodzi się od łacińskiego *contra-rolle* oznaczającego urzędnika, który sprawdza innego urzędnika. Takie tłumaczenie wydaje się prawdopodobne, biorąc pod uwagę rozmiar korupcji panującej w Imperium Rzymskim. Prawdopodobnie kiedy Cezar prowadził swoje legiony przeciwko Galom zabrał ze sobą jednego z takich urzędników. W efekcie tego już w starożytnej Francji pojawia się po raz pierwszy słowo *conre-rolle*, oznaczające kopię rachunku albo rejestru liczbowego, a używane do określania urzędnika, który sprawdzał rachunki innego urzędnika. W takiej pisowni słowo to przetrwało do czasów średniowiecznej Francji i wraz z podbiciem Anglii w 1066 r. przez księcia Normandii, Williama stanowisko controllera dotarło na Wyspy Brytyjskie. Pierwsza wzmianka odnośnie do tego stanowiska pojawiła się w publikacji z 1292 r. i choć w zmienionej pisowni *contre-roullour* nadal oznaczała to samo. Słowo to ostatecznie przyjęło formę *controller* i było szeroko używane w Anglii przez kolejne 200 lat. Jednakże z czasem uznano, że słowo *controller* jest błędnie utożsamiane z francuskim czasownikiem *contre* tłumaczonym jako „przeciwko”, przyjęto że wywodzi się ono z francuskiego określenia *compte* oznaczającego rachowanie (liczenie). W 1551 r. pojawił się rzeczownik *comptroller*, który



obecnie oznacza controllera. Kolejna wzmianka o tym stanowisku ukazała się w 1780 r. (*When the treasurer is taken away, the comptroller might as well be taken away also, because a comptroller is hardly necessary where there is no treasurer.* [Bowie 1998, s. 15–18]). Jednakże wydaje się, że w dalszym ciągu nie było zgody co do formy zapisu nazwy stanowiska controllera, gdyż w przypadku Anglii do dnia dzisiejszego zachowały się wywodzące się z tamtego okresu nazwy stanowiska Controllera Marynarki Wojennej, jak i Generalnego Comptrollera Urzędu Patentowego. Współczesne słowniki brytyjskie rozróżniają *comptrollera* jako księgowego rodziny królewskiej oraz *controllera* jako kierownika działu rachunkowości w dużych korporacjach.

Za kolebkę controllingu (amer. *controllership*) w jego współczesnym rozumieniu uznaje się Stany Zjednoczone. Pierwsze Biuro Controllera (Office of Controller) utworzono w 1778 r., Przejęło ono obowiązki Biura Rachunkowego Skarbu Państwa (Tresury Office of Accounts) i powołało stanowisko Comptrollera. W 1921 r. usunięto pojedyncze biura comptrollerów i w zamian utworzono Główny Urząd Rachunkowości (The General Accounting Office) oraz stanowisko Głównego Comptrollera [Bowie 1998, s. 16].

W 1873 r. dla zabezpieczenia interesu państwa powołano instytut badawczy Controller's Institute of America oraz stanowisko *controller of the currency*. Zakres obowiązków controllera ograniczał się wówczas wyłącznie do zadań powiązanych z rachunkowością i jej funkcjami kontrolnymi. Nadzorowali oni państwowe budżety, kontrolowali wszelkie rachunki, tworząc podwaliny pod powstającą wówczas rachunkowość zarządczą. Pod koniec XIX w. szybki rozwój gospodarki, w tym głównie kolei, spowodował powstanie pierwszych stanowisk controllerów w komercyjnych gałęziach gospodarki prywatnej. Comptrollera zatrudniono po raz pierwszy w 1880 r. w amerykańskiej firmie Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System (Amerykańskie Towarzystwo Kolei Żelaznych) i pełnił on przede wszystkim obowiązki finansowe, związane z obligacjami, akcjami i papierami wartościowymi, będącymi własnością firmy [Hugh 1949]. Powstała w 1892 r. firma General Electric Company poszerzyła zakres obowiązków controllera o funkcje koordynujące. Można uznać to za podstawową decyzję w procesie tworzenia współczesnego znaczenia controllingu. Po rozpowszechnieniu controllingu w przemyśle coraz bardziej ujednolificały się funkcje controllera, które obejmowały rachunkowość i wykonywanie budżetów. Raporty controllingowe zawierały wówczas porównania poniesionych kosztów w różnych okresach dla indywidualnych produktów oraz ich grup. Właściciele zakładów przemysłowych oraz menadżerowie podejmowali decyzje w zakresie *make or buy*, oceniając przy tym efektywność zakładów, stopień w jakim ustalone ceny sprzedaży produktów pokrywały koszty produkcji, a także decydowali o rozwoju infrastruktury. V.L. Elliott wskazuje, że od początku XX w. stanowisko control-

lera działało w wielu dużych korporacjach kolejowych, w górnictwie oraz dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych. Jednakże wydzielenie w ramach struktury organizacyjnej jednostek odpowiedzialnych za prowadzenie kontroli działalności przedsiębiorstwa nie przyjęło się w USA aż do lat 20. XX w. [Elliott 1940, s. 185].

Dopiero światowy kryzys gospodarczy na przełomie lat 20. i 30. XX w. spowodował, że zwrócono uwagę kadry zarządzającej firmami na rolę rachunkowości, kontroli i planowania w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Stopniowo zaczęto analizować przyczyny kryzysu, wykorzystując do tego celu rachunki kosztów budowane przez controllera, którego rola nabrała ogromnego znaczenia. W amerykańskich dużych przedsiębiorstwach controller był najczęściej członkiem zarządu firmy lub bezpośrednio im podporządkowany [Horvath 2006, s. 21]. W świetle kryzysu oraz zwiększonej industrializacji gospodarki dotychczas używane systemy księgowości zaczęły być postrzegane jako mało elastyczne. Niska ich efektywność doprowadziła do powstania zapotrzebowania na nowe podejście do kalkulacji kosztów. W pierwszej połowie XX w. zaczęto stosować standardowy rachunek kosztów i analizować odchylenia pomiędzy szacowanymi a rzeczywiście poniesionymi kosztami. Zdecentralizowane przedsiębiorstwa rozwinęły koncepcję zwrotu z inwestycji, tworzenie prognoz, elastyczne budżetowanie oraz ustalanie cen w oparciu o rynek. W okresie tym doszło także do powstania pierwszych instytucji bezpośrednio związanych z controllingiem, takich jak założony w 1931 r. Controller's Institute of America ([www.financialexecutives.org](http://www.financialexecutives.org)). Powołanie tego instytutu badawczego było odpowiedzią na wzrastającą popularność idei controllingu wraz ze zmieniającą się rolą controllera, którego zadania ewoluowały od rejestracji w rachunkowości zdarzeń gospodarczych i ich kontroli do prognozowania wyników. Instytut ten opublikował listę standardów w obszarze planowania i kontroli w procesach controllingu [Controllers Institute 1962, s. 228]. W 1934 r. instytut wydał pierwszy specjalistyczny magazyn dla controllerów pt. „The Controller”, który od 1962 r. pojawia się pod nazwą „The Financial Executive” [Ossadnik 2003, s. 8]. Główne funkcje controllera w 25 największych amerykańskich przedsiębiorstwach na początku lat 40. koncentrowały się wokół istotnych funkcji rachunkowości [Horvath 2006, s. 21], takich jak:

- funkcja rachunkowa: prowadzenie ksiąg rachunkowych, rachunek kosztów, projektowanie metod i systemów w rachunkowości, koordynacja zarządzania w przedsiębiorstwie,
- funkcja rewizyjna: projektowanie i opieka nad systemem kontroli wewnętrznej,
- współpraca z kontrolą zewnętrzną,
- funkcja podatkowa: zbieranie informacji podatkowych, deklaracje podatkowe, współpraca z urzędami podatkowymi,
- funkcja interpretacyjna: opracowanie, analiza i wyjaśnienie informacji finansowych w celu wsparcia managementu przy planowaniu, ustaleniu wyniku finansowego oraz innych zadaniach wewnętrznych i zewnętrznych.

Lata 50. i 60. to okres intensywnych badań nad zakresem zadań, które powinny realizować działy księgowości. Zdefiniowano zakres obowiązków controllera. Controller's Institute of America, przekształcony w 1962 r. w Financial Executives International – FEI, opracował katalog zadań controllera, do którego wliczono funkcje planowania, kontroli, ocenę i doradztwo dla wszystkich grup menedżerów, analizy w skali makro, zagadnienia podatkowe, raportowanie do urzędów państwowych oraz zabezpieczenie majątku. Funkcje controllera wykroczyły znacznie poza zakres rachunkowości. Controllershypowi przypisano trzy główne funkcje: rejestrowanie osiągniętych wyników przedsiębiorstwa, skupianie uwagi na pojawiających się odchyleniach od przyjętych założeń oraz rozwiązywanie problemów ekonomicznych. W latach 50. XX w. wprowadzono rachunek kosztów zmiennych oraz zaczęto delegować odpowiedzialność za wyniki na niższe szczeble zarządzania, zaś kontrole kosztów i budżetów zaczęto wdrażać w latach 60. W kolejnej dekadzie wprowadzono także programowanie liniowe w celu maksymalizacji zysku i minimalizacji kosztów, system PPBS<sup>1</sup> oraz metodę PERT<sup>2</sup> dla sprawnego zarządzania długoterminowymi projektami oraz nową koncepcję budżetowania ZBB<sup>3</sup>. W 1970 r. produkcja zintegrowana (automatyzacja, just in time, TQM) wniosła wiele nowego do controllershipu: decentralizację, pozafinansowe mierniki oceny wyników, nowe rodzaje kalkulacji kosztów, ustalanie standardów kosztów, systemy wynagradzania, rozwój koncepcji TOC<sup>4</sup>, cyklu życia produktu oraz kaizen<sup>5</sup>. Dużo uwagi poświęcano procesowi budżetowania, który stał się głównym obszarem badań ekonomistów.

Na przełomie XX i XXI w. w odpowiedzi na globalną konkurencję wzrosła presja redukcji kosztów, co skutkowało pojawieniem się nowych metod kalkulacji. W latach 90. XX w. stworzono kalkulację ABC<sup>6</sup> razem z koncepcją zarządzania opartą na działaniach oraz rachunkiem kosztów działań sterowanym

---

<sup>1</sup> PPBS – (*planning, programming and budgeting system*). System planowania, programowania i budżetowania stanowi integrację dużej liczby technik stosowanych w procesach planowania i budżetowania w celu identyfikacji i kalkulacji dostępnych surowców dla ustalenia priorytetów i strategii w głównych programach przedsiębiorstwa, przewidywania kosztów, wydatków i osiągnięć w trakcie danego roku obrachunkowego.

<sup>2</sup> PERT – (*programme evaluation and review techniques*) to metoda planowania i kontroli projektu wykorzystująca programowanie za pomocą grafu i stosuje się ją w zarządzaniu projektami.

<sup>3</sup> ZBB – (*zero-based budgeting*) metoda planowania i podejmowania decyzji o odwrotnej procedurze postępowania niż w przypadku budżetowania tradycyjnego.

<sup>4</sup> TOC – (*theory of constraints*) metoda zarządzania istniejącymi w firmie wąskimi gardłami.

<sup>5</sup> Kaizen – koncepcja zaangażowania wszystkich pracowników przedsiębiorstwa w ciągłe poszukiwanie możliwości usprawnień zachodzących w firmie procesów.

<sup>6</sup> ABC – (*activity-based costing*) metoda pomiaru i analizy kosztów pośrednich poprzez precyzyjne przypisanie ich do obiektów kosztowych.

czasem TDABC (*time-driven activity-based costing*). Rachunek kosztów docelowych (*target costing*) jako narzędzie strategiczne pojawił się na w latach 90. XX w. i od razu wzbudził duże zainteresowanie. Przełomową koncepcją, jeśli chodzi o controllership strategiczny, okazała się koncepcja BSC<sup>7</sup> wyznaczająca standard oceny stopnia realizacji strategii firmy.

Rozwój funkcji controllershipu wystąpił także w innej części Ameryki Północnej, a mianowicie w Kanadzie. Zmiany zachodzące w środowisku biznesowym oraz jego przemiany strukturalne doprowadziły do rozszerzenia zakresu odpowiedzialności korporacyjnych menedżerów finansowych. Controller stał się najbliższym asystentem kierownika działu finansowego (CFO – Chief Financial Officer). Oprócz tradycyjnego zakresu działań w obszarze finansów przedsiębiorstwa, był on odpowiedzialny także za analizę procesu produkcyjnego [Hubleby 1990, s. 25–27].

Niektórzy autorzy podają, że pierwsze stanowisko, które w pewnym stopniu nawiązuje do obecnego wizerunku controllera pojawiło się w Europie już w średniowieczu. W XV w. na dworze angielskim funkcjonowało stanowisko countrollera, który nadzorował wpływy i wydatki dóbr królewskich oraz przepływ środków pieniężnych [Weber 2001, s. 2]. Controlling w obecnym rozumieniu do Europy dotarł dopiero w latach 50. XX w., kiedy to amerykańskie firmy zakładały swoje filie w Europie, a od końca lat 60. zostały wprowadzane pierwsze stanowiska controllera do tych spółek. Przeniesienie amerykańskich technik controllingu do europejskich jednostek bez zmian było niemożliwe. Odmienne warunki gospodarcze oraz filozofia działań wymagały adaptacji tej koncepcji w Europie. Zajęli się tym głównie teoretycy niemieccy, a potem również Brytyjczycy i Francuzi. W pierwszej fazie obecności w Europie controlling skupiał się on na problemach finansowych, a z upływem czasu obejmował swoim zasięgiem pozostałe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa [Sierpińska i Niedbała 2003, s. 13; Nesterak 2003, s. 14].

Pomimo że pojedyncze zadania controllingu już wcześniej znajdowały zastosowanie w przedsiębiorstwach niemieckich, toczyła się rozległa dyskusja czy amerykańskie rozumienie controllingu może być zaakceptowane w Europie. Trudności sprawiała w szczególności decentralizacja takich zadań controllingu, jak planowanie, kierowanie, kontrolowanie i koordynacja, gdyż funkcje te tradycyjnie stanowiły portfel zadań naczelnego kierownictwa firmy. Równie intensywnie była dyskutowana kwestia sztabowego oraz liniowego podejścia do controllingu. Korzyści płynące z controllingu nie były kwestią sporną, ale nie było jednoznacznego określenia zadań realizowanych przez controlling. Dodatkowo katalog FEI nie mógł być bezpośrednio przyjęty w Niemczech z powodu

---

<sup>7</sup> BSC – (*balanced scorecard*) – instrument zarządzania strategicznego przekładający misję firmy i strategię na cele oraz system mierników, które zestawia się w różnych perspektywach.

odmiennych warunków gospodarczych. Podział na opartą na przepisach prawnych rachunkowość finansową (niem. *externes Rechnungswesen*) i rachunkowość zarządczą (niem. *internes Rechnungswesen*) nakierowaną na informację potrzebną w procesie zarządzania doprowadził do tego, że controllerowi w Niemczech podlegała wyłącznie rachunkowość zarządcza, a rachunkowość finansowa, jak również sfera podatków, ubezpieczeń, tworzenia informacji były organizacyjnie oddzielone. Punktem wyjścia rozwoju controllingu w Niemczech była rachunkowość zarządcza. W powiązaniu z procesem planowania i kontroli miała ona przekształcić się w instrument wspierania procesu zarządzania przedsiębiorstwem [Holland-Letz 2009, s. 7–8]. Znaczny rozwój controllingu datuje się w Niemczech dopiero na koniec lat 60. XX w., ale ciągle jeszcze można go było spotkać głównie w spółkach córkach koncernów amerykańskich. Tak późny rozwój controllingu w Niemczech był spowodowany [Ossadnik 2003, s. 8]:

- skoncentrowaniem się rachunkowości na polityce cenowej, która nie dawała impulsów do wprowadzenia controllingu zorientowanego na koszty,
- niemiecką ustawą o spółkach akcyjnych, która zabraniała rozdzielania funkcji zarządczych od kontrolnych,
- silnym rozwojem gospodarczym Niemiec w okresie powojennym – Wirtschaftswunder, który nie sprzyjał dokonywaniu zmian.

Ostatecznie controlling rozwinął się na skutek zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa i konieczności dopasowania sposobów działania i myślenia do wymagań rynku. Zmiany te spowodowały wzrost znaczenia controllingu, systemu, który koordynuje budżetowanie, kierowanie i kontrolę, dostarczając w tym celu potrzebną informację.

Na początku lat 70. XX w. ukształtowało się rozumienie controllingu ukierunkowane na koordynację systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie. W latach 80. rozwinął się controlling jako alternatywa funkcji informacyjnej, jako podsystem zarządzania, którego głównym zadaniem była funkcja koordynacyjna [Holland-Letz 2009, s. 8]. Można jednak zauważyć znaczne różnice w pojmowaniu controllingu w Niemczech i w USA. Pisownia słów controlling i controller w znacznym stopniu pokrywa się z niemieckim słowem „Kontrolle”, często controlling zostaje utożsamiany z kontrolowaniem, a controller z Kontrolerem – rewizorem. Instynktownie zostają przyporządkowane controllingowi zadania kontrolera – rewizora, co jest podejściem błędnym [Preissler 2007, s. 15].

Na podstawie opublikowanego przez McKinseya studium w 1974 r. około 90% dużych niemieckich przedsiębiorstw dysponowało controllingiem instytucjonalnym. Rozwój ten został wsparty powstaniem organizacji, które intensywnie zajmowały się propagowaniem koncepcji controllingu. W 1969 r. zostało utworzone we Frankfurcie nad Menem Niemieckie Towarzystwo Finansowe GEFIU (Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V., w 1971 r.

powstała w Gauting Akademia Controllerów (Controller Akademie), która wydaje Controller Magazin, a w 1975 r. został utworzony Związek Controllerów ICV (Controller-Verein e.V.) ([www.gefiu.de](http://www.gefiu.de); [www.controllerakademie.de](http://www.controllerakademie.de); [www.haufe.de](http://www.haufe.de); [www.controllerverein.de](http://www.controllerverein.de)).

Druga faza niemieckiego controllingu datuje się od 1981 r., czyli od konferencji, która odbyła się z okazji 10-lecia utworzenia organizacji „Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaft Praxis im Controlling Und Rechnungswesen”, która do dzisiaj zajmuje się wspieraniem rozwoju controllingu [Nowak 2011, s. 14].

Obecnie obserwuje się tendencje do coraz mocniejszego wprowadzania controllera do procesów decyzyjnych zarządu organizacji. Według „International Group of Controlling” (IGC): „controllerzy tworzą i towarzyszą w procesie zarządzania określaniu celów, budżetowaniu i zarządzaniu oraz ponoszą współodpowiedzialność za osiągnięcie celów”. Również Vollmuth postrzega controllera jako członka managementu, a nie samodzielną jednostkę. Coraz większego znaczenia nabiera controlling strategiczny. Dynamicznie zmieniające się środowisko prowadzi do tego, że szczegółowe operacyjne planowanie i kontrola na skutek zmian w otoczeniu tracą szybko swoją aktualność i mogą nawet ograniczać elastyczność działania managementu, w odróżnieniu od planowania i kontroli strategicznej [Holland-Letz 2009, s. 11–13].

Ewolucja controllingu niemieckiego dokonywała się od dominacji kalkulacyjnego spojrzenia na rachunek kosztów (lata 50. XX w.), poprzez raportowanie, budżetowanie, kontrolę budżetu i analizy porównawcze (lata 60. XX w.) po wzrastającą pozycję stanowiska controllera i jego zadań ściśle zmierzających do współkształtowania polityki operacyjnej i strategicznej przedsiębiorstwa.

Rachunkowość francuska z dwóch powodów różni się od tradycji anglosaskiej i niemieckiej poziomem nacisku na wynik finansowy. Pierwszy to stosunkowo słabe znaczenie Francuskiej Giełdy Papierów Wartościowych w finansowaniu ekspansji światowego biznesu, drugi zaś tkwił w specyfice zatrudniania na najwyższy szczebel menedżerów o profilu inżynierskim. Zmniejszyło to znaczenie bieżącego zysku, a potęgowało długoterminowy cel, czyli rozwój firmy. W tym okresie nie istniała we Francji żadna organizacja oficjalnie reprezentująca specjalistów rachunkowości zarządczej i controllingu. Stowarzyszenia grupujące inżynierów z branż przemysłowych debatowały na tematy dotyczące rachunkowości w tym samym stopniu co środowisko specjalistów z dziedziny rachunkowości. Może to w dużej mierze wyjaśniać zjawisko istnienia dwóch różnych podejść do wykorzystania informacji z zakresu rachunkowości zarządczej. Stowarzyszenia inżynierów z sektora przemysłowego aktywnie działały w ruchu określanym nazwą „zarządzanie naukowe” (*scientific management*). Swoje prze-myślenia rozwijali głównie pod auspicjami CEGOS (Commission Générale d’Or-



ganisation Scientifique), organizacji utworzonej przez związek przedsiębiorstw. Pojęcie kosztów produktu stało się szczególnie istotne w czasach światowego kryzysu gospodarczego w latach 1929–1937. Zjawiska takie, jak protekcjonizm, ustalanie cen przez rząd czy zaostrzenie konkurencji, stworzyły potrzebę jednolitej metody kalkulacji kosztów, aby uczciwa konkurencja pomagała firmom w rozwoju lub utrzymaniu się na rynku. Większość inżynierów za rachunkowość zarządczą uznawała *comptabilité de rendement*, czyli rachunkowość zajmującą się rentownością lub produktywnością. Jej głównym celem było zapewnienie uzasadnienia dla tworzenia przez przedsiębiorstwa wartości ekonomicznej oraz pomoc w znalezieniu sposobów oszczędzania pieniędzy i zwiększenia rentowności [Durand 1992]. Ze względu na nagłe zagrożenie wywołane przez wielki światowy kryzys gospodarczy i potrzebę szybkiego wdrożenia systemu rachunku kosztów francuski system rachunkowości zarządczej powstał obok istniejącego wcześniej systemu rachunkowości finansowej. Podczas gdy rachunkowość finansowa skupiała się na sytuacji majątkowej i wyniku finansowym firmy, rachunkowość zarządcza koncentrowała się na tym, co wpływa na proces tworzenia tego majątku i wyniku finansowego [Lebas 1994, s. 471–487].

W tradycji francuskiej rachunkowości wyłoniły się więc dwa główne nurty rachunkowości zarządczej:

- metoda jednolitych centrów (*méthode des sections homogènes*) – standaryzowane podejście do rachunku kosztów produktów i procesów oparte na przepływach kosztów, stworzone i wdrożone przez CEGOS, oficjalnie opublikowane w 1937 r. Jego celem jest zapewnienie standaryzacji w zakresie rachunku kosztów, tak by firmy mogły lepiej ze sobą konkurować dzięki wykorzystaniu podobnych metod kalkulacji kosztów ([www.cegos.com](http://www.cegos.com)).

- *tableau de bord*, wywołane przez inżynierów, którzy potrzebowali większej wiedzy na temat sposobów kierowania firmą. Jest ono ukierunkowane na monitorowanie wskaźników pochodzących z systemu rzeczywistego i wskaźników finansowych w celu oceny i przewidywania wyników. *Tableau de bord* stanowi spójny zestaw wyselekcjonowanych informacji zasilających proces decyzyjny [Gray 1993, s. 114].

Controlling w Polsce pojawił się na początku lat 90. XX w., co ściśle wiąże się z transformacją systemową oraz wprowadzeniem mechanizmów gospodarki rynkowej. Zainteresowanie controllinglem na początku było niewielkie, ale w ciągu kilku lat koncepcja ta szybko się rozpowszechniała i rozwinęła. Chronologicznie miało to następujący przebieg:

- w 1990 r. powstała Akademia Controllingu w Gdańsku (obecnie Akademia Controllingu Ośrodek Doradztwa i Treningu Kierowniczego),
- w 1993 r. powstała Szkoła Controllingu w Katowicach,

– w 1993 r. miał miejsce znaczny wzrost zainteresowania rozwiązaniami controllingowymi, głównie dzięki pionierom polskiego controllingu, za których uznaje się: dra S. Olecha (twórcę i kierownika Akademii Controllingu ODiTK), dr H. Błocha (główna trenerka Szkoły Controllingu w Katowicach) oraz dra J. Goliszewskiego, którzy dzięki wiedzy nabytej w Controller Akademii w Gauting k/Monachium, popularyzowali controlling w fachowych czasopismach.

Czynnikami, które przyczyniły się do popularyzacji controllingu w Polsce, były prywatyzowane przedsiębiorstwa oraz program Narodowych Funduszy Inwestycyjnych. Zarządy funduszy wymagały od naczelnego kierownictwa spółek wchodzących w skład Funduszy zainteresowania się problematyką controllingu. Tłumaczono coraz więcej zagranicznych prac dotyczących tej koncepcji, a także zaczęły pojawiać się pierwsze polskie publikacje traktujące na powyższy temat.

#### 4. Podsumowanie

Jak wskazano w artykule, controlling jest różnie definiowany, jednak niezależnie, czy jest on określany jako technika, metoda czy system, to w każdej definicji chodzi o koordynację i doskonalenie funkcji zarządzania. Nie można go rozpatrywać w oderwaniu od zarządzania, ponieważ jest z nim ściśle związany. Jednym z podstawowych zadań zespołu wdrażającego controlling jest zbudowanie wizerunku controllera jako osoby o dużej wiedzy, wspartej wielowymiarowym systemem informacji, która silnie wspomaga kierowników podejmujących decyzje w poszczególnych jednostkach wewnętrznych firmy. Parafrazując, należałoby utożsamiać controllera z postacią *consigliere*, bez którego rady podjęcie decyzji było praktycznie niemożliwe. Warto w tym miejscu także podkreślić, że controlling pełni tu bardzo podmiotową rolę i nie powinien być utożsamiany wyłącznie z liczbami.

Koncepcja controllingu ciągle się rozwija. Pojawiają się nowe publikacje i artykuły w branżowych czasopismach. Oprócz studiów w zakresie controllingu prowadzi się wiele szkoleń i treningów o tematyce controllingowej. W 2011 r. na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie otwarto unikatowy w skali kraju kierunek studiów rachunkowość i controlling. Działają także Koła Praktyków Controllingu oraz różne stowarzyszenia zrzeszające zwolenników i sympatyków controllingu. Controlling ma szanse się rozwijać, gdyż sięgają po niego menedżerowie, którzy w warunkach kryzysu uważają go za bardzo skuteczne narzędzie zarządzania.



## Literatura

- Anthony R. [1988], *Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston.
- Belkaoui A. [1986], *Handbook of Management Control Systems*, Quorum Books, New York.
- Bowie F.R. [1998], *Comptroller' or `controller*, *Armed Forces Comptroller*, vol. 43, nr 2.
- Błoch H. [1992], *Controlling i rachunkowość zarządcza*, CIM, Warszawa.
- Bramsemann R. [1990], *Handbuch Controlling – Methoden und Techniken*, Hanser, München, Wien.
- Controllers Institute: CIA becomes FEI*, „The Controller” 1962, nr 5.
- Durand R. [1992], *La séparation des comptabilités: origine et conséquences*, *Revue Française de Comptabilité*, nr 12.
- Elliott V.J. [1940], *Functions and Activities of the Controller's Department*, *Accounting Review*, vol. 15, nr 2.
- Goliszewski J. [1991], *Controlling strategiczny – część 2*, „Przegląd Organizacji” nr 6.
- Haus B., Nowosielski S. [1995], *Controlling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, „Przegląd Organizacji”, nr 12.
- Gray J., Pesqueux Y. [1993], *Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord*, *Revue Française de Comptabilité*, February.
- Heigl A. [1989], *Controlling – Interne Revision*, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, New York.
- Holland-Letz S. [2009], *Controlling im Mittelstand*, Wissenschaftlicher Verlag Berlin, Berlin.
- Horngren Ch. [2008], *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
- Horvath P. [2006], *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Hublely R. [1990], *The Picture in Canada: Finance Roles are Changing There, Too*, „Financial Executive”, nr 2.
- Hugh J. [1949], *The Comptroller: his Functions and Organization*, Harvard University Press, Cambridge.
- Janczyk-Strzała E. [2008], *Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, CeDeWu, Warszawa.
- Kaplan R. [2006], *Management Control System*, McGraw Hill, New York.
- Kerzner H. [2006], *Project Management: A Systems Approach to Planning, Scheduling and Controlling*, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Koontz H., O'Donnell C., Wehrinch H. [1984], *Management*, Mc-Graw Hill, New York.
- Kupper H. [2005], *Controlling*, Schaffer-Poeschel, Berlin.
- Lebas M. [1994], *Managerial Accounting in France – Overview of Past Tradition and Current Practice*, *European Accounting Review*, vol. 3.
- Marciniak S. [2008], *Controlling. Teoria, zastosowanie*, Difin, Warszawa.
- Nesterak J. [2003], *Controlling – system oceny centrów odpowiedzialności*, Wydawnictwo ANVIX, Kraków.
- Nowak E. [2003], *Uwarunkowania systemu controllingu przedsiębiorstwa*, *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, nr 987, Wrocław.
- Ossadnik W. [2003], *Controlling*, Wissenschaftsverlag GmbH, Oldenbourg.
- Palonka J. [2007], *Kontroling banku komercyjnego wspomagany przez systemy eksperckie*, *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach* nr 158, Katowice.

- Preibler P. [1999], *Controlling – Lehrbuch und Intensivkurs*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien.
- Saunders E.J. [1996], *Kontrola wewnętrzna w bankowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Sierpińska M. [2004], *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sierpińska M., Niedbała B. [2003], *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa.
- Vollmuth H. [2007], *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa.
- Weber J. [2001], *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice.
- Ziegenbein K. [2004], *Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft – Controlling*, 8 Aufl., Ludwighafen.

## The Evolution of Controlling in Poland and the World

Aware that business processes are complicated, company managers strive to find solutions that will enable them to make decisions that restrict business risk. The many years of experience foreign companies bring as well as, more and more often, that of domestic companies show that controlling can be one such instrument. In spite of the increasing importance of controlling in the economic sciences and in business practice, there are still discrepancies in the understanding of this notion. Thus, there is no uniform definition for controlling to be found in the world literature, and numerous leading managers have struggled to define it.

The article presents the origin and stages of development of controlling in the world. The author also presents his own approach to defining it.

**Keywords:** controlling, evolution of controlling, controller, process of management.