

*Lesław Martan, Jerzy Wilimowski*

# Kilka uwag o controllingu i kontroli wewnętrznej

Controlling, rozumiany dziś z reguły jako zadanie kierownicze (por. H.-U. Küpper w [3, szp. 649]) bądź jako funkcja (zbiór zadań), wywodzi się z praktyki gospodarki amerykańskiej ostatnich dwudziestu lat ubiegłego wieku, kiedy to powstawały tam pierwsze stanowiska controllerów (comptrollerów). Asumpt do jego rozwoju dał następnie kryzys gospodarki światowej. Do dnia dzisiejszego controlling zrobił dużą „karierę” w praktyce gospodarczej, a reypowany w Republice Federalnej Niemiec rozpoznał się w tym kraju w drugiej połowie lat pięćdziesiątych bieżącego stulecia jako funkcja (por. [4, s. 27 i 540]). Liczne badania empiryczne, zarówno amerykańskie, jak i niemieckie, ukierunkowane były przede wszystkim na zadania i funkcję controllingu (por. [4, s. 31–49, 54–60]). Controlling doczekał się już bogatej literatury (por. [4, s. 49–54, 61–64, 74–84]), ale nauka zachowuje rezerwę wobec wielkich oczekiwań praktyki, aż do negacji włączenia, a teoretyczne podwaliny controllingu znajdują się dopiero w załączkach (por. H.-U. Küpper w [3, szp. 648]). Trudności pogłębia różnojęzyczna terminologia i swoboda pojęciowa, charakterystyczna dla nauk zarządzania. Tak więc mówi się, że controlling to „obszar interakcji” (por. [1]), „zadanie” (por. [7]) albo „funkcja”, różnie zresztą określana (np. koordynacyjna), niekiedy tak szeroko, że właściwie trudna do wyodrębnienia (por. [2, s. 167–187 i literatura tam powołana]). Uznanie controllingu za funkcję wymagałoby – naszym zdaniem – zrelacjonowania go do funkcji kierowniczych, różnie zresztą ujmowanych w literaturze. Np. klasyfikacja POSDCORB Gulicka (za [8, s. 20]) wyróżnia siedem funkcji (*planning, organizing, staffing, directing, coordinating, reporting budgeting*), wśród których znajduje się właśnie koordynacja. Zarówno z tej, jak i z innych koncepcji – jak piszą H. Steinmann i G. Schreyögg – wykształcił się „...klasyczny kanon funkcji zarządzania, obowiązujący w tradycyjnej nauce zarządzania do dziś...” [8, s. 20–21] i opisany przez H. Koontza i C. O’Donella następująco: planowanie, organizowanie, zabezpieczanie kadr (*staffing*), kierowanie w węższym zakresie (*directing*), kontrola. Jak widać, „koordynowanie w tej koncepcji nie jest (tak jak w POSDCORB i w wielu innych

*podejściach) traktowane jako samodzielna funkcja. Nie jest ono funkcją cząstkową, lecz jest sprawowane przez mnogość różnych działań kierowniczych” [8 s. 21]. W polskiej literaturze (por. [5]) – jak wiadomo – wyróżnia się cztery funkcje, a mianowicie: planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrolowanie. Celowe zatem wydaje się zbadanie, w jakich relacjach pozostaje controlling do tradycyjnie wyróżnianych funkcji kierowania.*

Autorzy niniejszego artykułu ograniczyli swoje zainteresowania do relacji controllingu i kontroli. O wyborze tej właśnie funkcji zdecydowały konsekwencje terminologiczne w językach: angielskim, niemieckim i polskim, a także to, iż wśród różnie określanych i w różnej liczbie wymienianych funkcji kierowania, zawsze występuje kontrola, oznaczająca porównywanie sytuacji faktycznych z wymaganymi.

W celu uzyskania odnośnych danych opracowano ankietę, którą rozesłano do 140 losowo wybranych firm niemieckich (64), austriackich (39) i szwajcarskich (37). Badania nie powiodły się, bowiem ankietę wypełniło jedynie 8 firm, z czego 5 niemieckich, 2 austriackie i 1 szwajcarska. Łącznie z materiałami z 12 firm niemieckich, otrzymanymi wcześniej w drodze bezpośrednich korespondencyjnych kontaktów, uzyskano informacje dotyczące badanego zagadnienia z 20 firm o różnej wielkości (zatrudniających od kilkuset do kilkuset tysięcy pracowników), o różnym, niekiedy wielorakim, profilu działalności (produkcja, handel, usługi, działalność badawczo-rozwojowa) oraz zróżnicowanej organizacji i systemie zarządzania (od pojedynczych przedsiębiorstw po koncerny, grupujące do kilkuset przedsiębiorstw działających na różnych kontynentach, zarządzanych niekiedy przez holdingi).

Szczupłość próbki badawczej nie daje podstaw do formułowania wniosków uogólniających. Z otrzymanych materiałów wynika, że w 16 firmach pojęcie „controlling” jest znane i rozumiane jako zadania bądź funkcja, a w 10 spośród nich istnieją wyodrębnione organizacyjnie komórki controllingu. Jak już wspomniano, są to bardzo różne firmy, np. ■ Mannesmann AG, koncern-holding o charakterze międzynarodowym, o rocznym obrocie około

28 mld DEM, w skład którego wchodzi około 480 przedsiębiorstw w Niemczech i za granicą, zatrudniający na pięciu kontynentach około 128 tysięcy pracowników. Głównymi domenami działalności firmy są: budowa maszyn i urządzeń, pojazdy, elektronika, elektrotechnika, telekomunikacja, rury stalowe i wyroby z rur oraz handel.

■ Steyr Nutzfahrzeuge AG, firma austriacka, mająca roczny obrót około 6,4 mld ATS, wchodząca w skład spółki nadrzędnej (Muttergesellschaft) MAN Nutzfahrzeuge w Monachium. Firma zatrudnia około 2500 pracowników. Domeny działalności to: produkcja i sprzedaż środków transportu wszelkiego rodzaju, zwłaszcza pojazdów ciężarowych i omnibusów, handel nimi oraz świadczenie usług w zakresie automatycznego przetwarzania danych. Firma prowadzi działalność na rynkach Europy, Azji, Afryki. Posiada 10 filii i 3 spółki podporządkowane (Tochtergesellschaften).

■ Deutsche Nickel AG, niemiecka firma o rocznym obrocie około 250 mln DEM, produkująca przemysłowe wyroby metalowe. Zatrudnia około 650 osób.

We wszystkich dziesięciu firmach, w których istnieją organizacyjnie wyodrębnione komórki controllingu, funkcją ich jest czuwanie nad realizacją celów i wynikających z nich zadań we wszystkich aspektach działalności firmy (np. produkcja, usługi, koszty, finanse). Polega ono głównie na zapewnieniu dopływu informacji, analizie odchylenia od wielkości planowanych, koordynacji podejmowanych działań i doradztwie. Taką właśnie funkcję w literaturze uważa się za istotę controllingu (por. P. Horvath w [3, szp. 669–680]), niezależnie od tego, czy jest on wyodrębniony organizacyjnie, czy też nie.

Kontrola wewnętrzna to nie tylko badanie realizacji celów i wynikających z nich zadań, ale także badanie przestrzegania obowiązujących w ramach organizacji procedur wewnętrznych oraz przepisów prawa. Te zadania nie są z reguły objęte funkcją controllingu, a mieszczą się w funkcji „kontrola wewnętrzna”.

Wyodrębnieniu komórek controllingu w 10 firmach towarzyszą różne rozwiązania dotyczące tej właśnie części kontroli wewnętrznej. I tak:

- organizacyjnie wyodrębnioną kontrolę wewnętrzną mają dwie firmy, w tym Mannesmann AG; komórka organizacyjna zarządu tego koncernu pod nazwą „Rewizja” ma formę prawną spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i jej zadaniem jest kontrola przestrzegania obowiązujących przepisów prawa i reguł postępowania, weryfikacja sprawozdań i współdziałanie z biegłymi, a także dokonywanie badań w sytuacjach szczególnych;

- w firmie Steyr Nutzfahrzeuge AG, będącej spółką podporządkowaną (Tochtergesellschaft), nie po-

siadającej wyodrębnionej komórki kontroli wewnętrznej, do badań szczególnych angażowany jest wydział rewizji spółki nadrzędnej (Muttergesellschaft), jaką jest MAN Nutzfahrzeuge AG w Monachium;

- w pozostałych firmach, zadania kontroli wewnętrznej wykonują inne komórki organizacyjne, w tym niekiedy komórki controllingu (częściowo).

Warto nadmienić, że P. Horvath [4, s. 766] zalicza do podstawowych zadań rewizji (kontroli wewnętrznej) między innymi:

- kontrolę realizacji polityki przedsiębiorstwa i przestrzegania dyspozycji kierownictwa, kontrolę prawidłowości prowadzenia księgowości i sprawozdawczości z punktu widzenia zgodności z obowiązującymi przepisami i wytycznymi, terminowości i wiarygodności oraz prawidłowego zarządzania majątkiem przedsiębiorstwa,

- zabezpieczenie majątku przedsiębiorstwa przed stratami poprzez zapobieganie nadużyciom, a także ujawnianie przestępstw.

Do pozostałych zadań natomiast P. Horvath zalicza między innymi opracowywanie opinii, doradztwo kierownictwu przedsiębiorstwa, pomoc w usprawnianiu księgowości, współpracę z biegłymi przy ocenie sprawozdań rocznych.

Wydaje się, że hipoteza, iż kontrola wewnętrzna przechodzi ewolucję, w wyniku której „...kontrolę realizacji zadań i osiągania celów wchłonął controlling, rozumiany jako uogólniona częściowo funkcja kierowania, a kontrolę przestrzegania reguł postępowania pozostawiono tradycyjnie rozumianej kontroli wewnętrznej...” – jeżeli wyodrębnionej, to zazwyczaj nazywanej rewizją – jest nadal aktualna (L. Martan w [6, s. 101]).

## BIBLIOGRAFIA

- [1] GOLISZEWSKI J., *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa (I)*, „Przegląd Organizacji” nr 8–9/ 90.
- [2] HAHN D., *PuK – Controllingkonzepte*, 4 Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th.Gabler, Wiesbaden 1994.
- [3] *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 5 Auflage, Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart 1993.
- [4] HORVATH P., *Controlling*, Verlag Vahlen, München 1994.
- [5] KRZYŻANOWSKI L., *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, PWN, Warszawa 1992.
- [6] *Rozwój organizacji*, Księga jubileuszowa dla uczczenia 50-lecia działalności naukowej profesora Jerzego Trzecieckiego, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1995.
- [7] STEINMANN H., SCHERER G., *Strategiczny i operacyjny controlling*, „Organizacja i Kierowanie” nr 1/96.
- [8] STEINMANN H., SCHREYÖGG G., *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1995.

Autorzy – prof. dr hab. L. Martan i dr Jerzy Wilimowski są pracownikami naukowymi Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej.