

*KAZIMIERA WINIARSKA*

Uniwersytet Szczeciński

## POJĘCIE I KLASYFIKACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W LITERATURZE ZAGRANICZNEJ

### Wprowadzenie

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła do sektora finansów publicznych pojęcie „kontrola zarządcza”, które stało się obowiązujące od 2010 r. Nowe pojęcie wywołało duże zamieszanie, ze względu na funkcjonujące już pojęcia „kontrola wewnętrzna”, „kontrola finansowa”, „audyt wewnętrzny”. Zarówno w polskiej literaturze, jak i na stronach internetowych Ministerstwa Finansów, pojawiły się różne interpretacje.

Celem artykułu jest przedstawienie definicji kontroli zarządczej według literatury zagranicznej, celem skonfrontowania jej z polską definicją ustawową.

### 1. Pojęcie kontroli zarządczej

W literaturze zachodnioeuropejskiej i amerykańskiej zwyczajowo używa się wyrażenia „kontrola zarządcza” głównie w kontekście prywatnych, zorientowanych na zys organizacji. Nie ma powszechnie uznanych definicji słów „zarządzanie” i „kontrola”, ale konotacja wyrażenia „kontrola zarządcza” dotyczy oceny rezultatów pracy ludzi.

Według znanego amerykańskiego autora: „kontrola zarządcza to proces, za pomocą którego menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz

wykorzystane skutecznie i efektywnie w realizacji celów jednostki”<sup>1</sup>. Kontrola zarządcza w tym znaczeniu jest jednym z głównych zadań większości menedżerów, którzy są zazwyczaj wspierani przez niektóre formalne systemy kontroli (takie jak budżetowanie i rachunek wyników).

W Europie Zachodniej odpowiednikiem tej koncepcji jest „cybernetyka stosowana” oraz jej aplikacje, głównie w jednostkach produkcyjnych. Bardzo rzadko publikowane są koncepcje kontroli zarządczej dla jednostek publicznych albo organizacji nieukierunkowanych na zysk. Jednakże coraz większa część krajowych zasobów jest przeznaczana właśnie na tego typu formy działalności. Następuje przesunięcie działalności z bezpośrednio produkcyjnej (w której koncepcja kontroli zarządczej jest najchętniej stosowana) do działalności pośrednio produkcyjnej, nienastawionej na wyniki finansowe.

Z punktu widzenia kontroli zarządczej nie ma dużych różnic pomiędzy organizacjami publicznymi, prywatnymi i wolontariackimi, organizacjami nastawionymi i nienastawionymi na zysk albo organizacjami produkcyjnymi, handlowymi i usługowymi. W ramach jednej organizacji może być kilka poziomów typów działalności.

Należy rozważyć cztery kryteria badawcze:

- 1) czy cele działalności są jednoznaczne, czy niejednoznaczne?
- 2) czy wyniki działalności są mierzalne, czy niemierzalne?
- 3) czy efekty kontroli zarządczej są znane, czy nie?
- 4) czy działalność jest powtarzająca się, czy nie?

Ustalenie, czy cele działalności są jednoznaczne, czy niejednoznaczne, jest najbardziej istotnym kryterium dla kontroli zarządczej. Kontrola zakłada cel. Jest kilka powodów, dla których cele muszą być jasno sprecyzowane:

- a) z powodu konfliktów w postrzeganiu interesów i/lub wartości pomiędzy tymi, którzy mają coś do powiedzenia w działalności. Przykładowo, prowadząc więzienie dyrektor może kierować się pragnieniem maksymalnego bezpieczeństwa w ochronie społeczeństwa, personel psychiatryczny maksymalizowaniem możliwości rehabilitacji więźniów, a wyższe władze państwowe minimalizacją kosztów. Organizacje wolontariackie, charytatywne lub zawodowe są często miejscem konfliktów wartości stojących ponad celami,

---

<sup>1</sup> R.N. Anthony: *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University, Boston, Mass. 1965.

- z powodu zaangażowania ideologicznego członków tych organizacji; poglądy jednych członków prawdopodobnie różnią się od pozostałych<sup>2</sup>,
- b) z powodu braku wiedzy o związkach pomiędzy środkami i rezultatami, która dla określonej działalności powinna stanowić istotny punkt rozważań co do wyboru sposobu realizacji celu. Na przykład możliwe jest uzyskanie porozumienia na wyższym poziomie określania celów, takich jak „redukcja bezrobocia”, ale odmienne przekonania, czy zaproponowane rozwiązanie zmniejszania poziomu bezrobocia na niższym poziomie sprawia, że pomysł jest już na początku porzucany lub nie kontynuuje się pracy nad nim,
  - c) z powodu szybkich zmian w otoczeniu, które zmuszają do tworzenia nowych celów lub sprawiają, że dotychczasowe cele stają się przestarzałe. Zmiany w otoczeniu nie sugerują, w jaki sposób należy określać nowe cele. Na przykład nowa legislacja zmusza do opodatkowania emisji zanieczyszczeń, nowe leki całkowicie zmieniają rolę szpitali w leczeniu pewnych chorób. Takie przypadki wymagają zmiany celów, podczas gdy równocześnie znaczące siły w organizacji i jej otoczeniu skłaniają do kontynuacji dotychczas ustalonych celów.

Cele są jednoznaczne w przypadku, kiedy członkowie organizacji dojdą do porozumienia, albo zostaną one narzucone przez centralny organ władzy lub przez dominującą koalicję.

Kontrola zarządcza zakłada, że wynik działalności jest możliwy do zidentyfikowania i porównania z ustalonymi celami, a także to, że informacja może zostać wykorzystana do przekierowania wysiłków do tych obszarów działalności jednostki, które są istotne.

„Mierzalny” oznacza „wymierny”, co w ostatecznym przypadku może być wyrazem „kwantyfikacji” pytania: czy planowane wydarzenie wystąpiło, czy nie (kwantyfikacja „jedynkowa” lub „zerowa”). Jednakże wiele działalności zarówno w organizacjach prywatnych, jak i publicznych uzyskuje wyniki w kategoriach jakościowych. Jak określić ilościowo wyniki wojska w czasie pokoju, wyniki działu public relations, wyniki działań zarządczych i personelu, wyniki ministerstwa edukacji? W tych przypadkach jedynie zasoby ulokowane w działalności mogą zostać zmierzone, ale nie wyniki.

Skuteczna kontrola zarządcza zakłada, że zasoby ulokowane w działalności mogą zostać przekierowane, jeżeli rezultaty nie będą pokrywać się z zakła-

---

<sup>2</sup> C.C. Selby: *Better Performance form „Nonprofits”*, „Harvard Business Review” 1978, 56, 5, 92–98.

danymi celami. Jednak takie sytuacje pozwalają stwierdzić, że menedżer wie, w jaki sposób interweniować, aby uzyskać pożądaną korekcję: relacje pomiędzy jego interwencją a reakcją organizacji oraz odpowiedzią otoczenia muszą być jasno sprecyzowane. „Technologia” działalności musi być (w najszerszym znaczeniu) zrozumiała. Jednakże ma ona często drugorzędne znaczenie. Przykładowo, menedżer projektu może powiedzieć, że zmiana kluczowego personelu jest spowodowana uzyskaniem rezultatów, które uznano za niezadowalające. Właściwie wcale nie jest pewne, że takie rozwiązanie poprawi rezultaty. Nawet jeśli wyniki będą lepsze po zmianie personelu, to nie muszą być efektem tej zmiany. Może to być opóźniony rezultat inicjatyw podejmowanych przez poprzedniego menedżera projektu, który nie został doceniony przez wyższą kadrę zarządzającą. Większość politycznych decyzji jest podejmowanych przez działania, których technologia jest w najlepszym wypadku częściowo zrozumiała. Edukacja jest kolejnym obszarem mało zrozumiałym technologicznie: relacja pomiędzy interwencjami podejmowanymi przez władze odpowiedzialne za edukację i sukcesami zawodowymi absolwentów szkół jest prawie zawsze niejasna.

Czynności powtarzające się – te, które występują codziennie, tygodniowo, kilka razy w roku, raz w roku – umożliwiają wystąpienie zjawiska uczenia się, które znacznie ułatwia kontrolę. Przykładowym procesem powtarzającym się jest budżetowanie bieżących operacji. Systemy budżetowania nigdy nie funkcjonują dobrze w pierwszym roku wdrożenia, jednak może to się zmienić po czterech lub pięciu cyklach. Działania niepowtarzające się to jednorazowe programy, inwestycje lub kampanie. W związku z tym, że działanie w takiej formie nigdy nie powróci, zjawisko uczenia się nie występuje. Na koniec programu można dowiedzieć się, w jaki sposób się on skończy, lecz wiedzy tej nie można wykorzystać w innym projekcie.

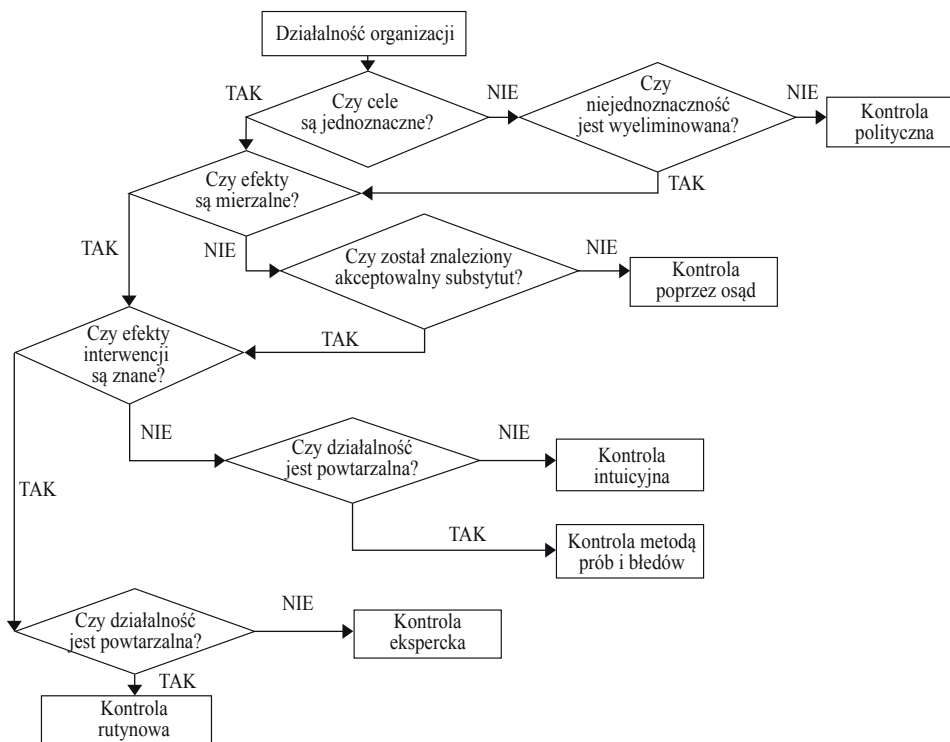
## **2. Rodzaje kontroli zarządczej**

Biorąc pod uwagę cztery kryteria badawcze, dokonano klasyfikacji kontroli zarządczej. Rozróżniono sześć typów kontroli: rutynowa, ekspercka, metoda prób i błędów, intuicyjna, poprzez osąd, polityczna (schemat 1).

Kontrola rutynowa to najłatwiejszy przypadek: jednoznaczne cele, mierzalne efekty, znane wyniki kontroli, powtarzająca się działalność. Odnosi się do najbardziej aktualnych operacji w organizacjach produkcyjnych i usługowych.

Kontrola tego typu może być często uregulowana w szczegółowych zasadach i przepisach. Może być sprawowana przez personel operacyjny (samokontrola) i czasami może być zaprogramowana w komputerze.

W kontroli eksperckiej jeżeli cele są jednoznaczne, efekty mierzalne, wyniki kontroli znane, lecz działalność nie jest powtarzająca się (tak jak jednorazowy projekt budowy, wdrożenie nowego systemu komputerowego), uzasadnione jest powierzenie kontroli osobie, dla której takie działania są powtarzające się, to jest temu, kto mógł się ich nauczyć przy okazji w przeszłości: taka osoba jest ekspertem. Oczywiście niebezpieczeństwo kontroli eksperckiej wiąże się z tym, że ekspert nie używa wiedzy o efektach kontroli stosowanych obecnie w organizacji. Skuteczność kontroli eksperckiej zależy od integracji wiedzy eksperta ze wsparciem tych, którzy są odpowiedzialni za bieżące działania (operacje).



Schemat 1. Klasyfikacja kontroli zarządczej

Źródło: G. Hofstede: *Management Control of Public and Not-For-Profit Activities*, International Institute for Applied Systems Analysis, Laxenburg, Austria, April 1980, s. 6.

Kontrola metodą prób i błędów występuje, gdy cele są jednoznaczne, wyniki mierzalne, efekty kontroli nieznanne; jednak działalność jest powtarzająca się, organizacja może uczyć się kontroli poprzez własne porażki. Sztynne zasady i przepisy są niedopuszczalne, natomiast wymagana jest analiza *ex post* zarówno sukcesów jak i porażek. Jako przykład można podać wprowadzenie nowych produktów lub sposobów leczenia.

W kontroli intuicyjnej, gdy działalność nie jest powtarzająca się, uczenie się metodą prób i błędów jest niewłaściwe. W tym przypadku organizacja musi polegać na kontroli zarządczej bardziej jak na sztuce niż nauce oraz znaleźć osobę lub osoby, które można przyjąć w celu intuicyjnego poszukiwania właściwej interwencji, umożliwiającej osiągnięcie pożądanych rezultatów.

Osoba ta często będzie typem charyzmatycznego przywódcy. Przykładem jest proces naprawczy przedsiębiorstw (przywódca jest wykorzystywany w przypadku, kiedy jednostka nie ma czasu na cykle prób i błędów). Szczególnym przypadkiem wykorzystania kontroli intuicyjnej jest proces zużywania zasobów. W większych organizacjach propozycje oszczędnościowe na niższych poziomach mogą zostać zatwierdzone lub odrzucone na wyższych poziomach zarządzania. Każde z proponowanych rozwiązań to działania, które nie powtarzają się; uzyskanie akceptacji jest procesem, w którym efekty kontroli są nieprzewidywalne. J.L. Bower<sup>3</sup>, po gruntownych badaniach dotyczących procesów alokacji zasobów w dużych amerykańskich firmach sektora biznesowego, zaleca system przeglądów faz akceptacji proponowanych rozwiązań przez menedżerów wyższego szczebla. Zaleca się działalność powtarzalną, tak aby kontrola intuicyjna poprzez próbę uzyskania zaakceptowanego rozwiązania mogła zostać zastąpiona przez kontrolę metodą prób i błędów.

Kontrola poprzez osąd dotyczy przypadku, gdy znane są cele, ale wyniki są niemierzalne. Pierwszą czynnością powinno być zadanie pytania, czy można znaleźć mierniki pośredniego pomiaru wyników, które będą uznane za zaakceptowane „substytuty” lub „zastępstwa” dla brakujących mierników bezpośrednich. Niemierzalne wyniki są związane z wkładem organizacji wniesionym dla dobra całej populacji. Możliwy do zastosowania pomiar związany jest z liczbą obsługiwanych klientów oraz przeciętnym czasem przypadającym na jednego klienta.

---

<sup>3</sup> J.L. Bower: *Managing the Resource Allocation Process*, „Homewood”, Irwin Illinois, 1970.

Taki pomiar ma sens w przypadku, kiedy możliwe jest podzielenie klientów według czasu potrzebnego do uzyskania profesjonalnego, akceptowanego poziomu pomocy. Zastępcze mierniki mogą zostać wykorzystane, jeżeli mają sens oraz są akceptowane przez zaangażowane strony, a kontrola jest mierzalna. W przypadku kiedy pośrednie mierniki są niedostępne, kontrola działalności staje się kwestią subiektywnego osądu, którą nazwano kontrolą poprzez osąd. Osąd zależy od siły i struktury wpływów w organizacji, tzn. czy znajduje się w niej jeden lider (lub koalicja liderów), którego osądy są podstawą decyzji podczas prowadzonej kontroli, czy osądy muszą być negocjowane zanim będzie przeprowadzona kontrola, lub czy brak możliwości dokonania osądu spowoduje, iż kontrola nie będzie jedynie przypadkiem.

Kontrola polityczna to najtrudniejsza sytuacja, ponieważ cele są niejednoznaczne. Można wyróżnić trzy przyczyny niejednoznaczności: (1) konflikty w postrzeganiu interesów i/lub wartości, (2) brak wiedzy o związkach pomiędzy środkami i rezultatami, (3) turbulentne otoczenie.

Organizacje mają swoje sposoby, za pomocą których rozwiązują problem niepewności (zewnętrzne niepewności zostają zamienione na wewnętrzną wiedzę o faktach), dzięki czemu możliwe jest przeprowadzenie kontroli za pomocą jednego z opisanych sposobów.

Pierwszym sposobem, który rozwiązuje problem niejednoznaczności, jest wykorzystanie hierarchii: władze wyższego poziomu ustalają cele, które dla osób niższych szczebli hierarchii stają się jednoznaczne.

Drugim sposobem jest wykorzystanie zasad i ustalonych polityk; zasadniczo reprezentują one arbitralne wybory, jednak tworzą quasi-jednoznaczne ustawienia/konfiguracje.

Trzeci sposób, wykorzystywany przede wszystkim w konfliktach dotyczących postrzegania interesów i/lub wartości, to negocjacje; wynegocjowane uzgodnienia stają się jednoznaczными celami.

Czwarty sposób wiąże się z wykorzystaniem ekspertów, w szczególności w przypadku braku wiedzy na temat związków pomiędzy środkami i rezultatami. W tym przypadku kluczowym czynnikiem jest sposób postrzegania eksperta przez zarządzających organizacją: czy ten ekspert posiada wiedzę, czy jest tylko wiarygodny dla organizacji jako ktoś, kto rozwiąże problem niejednoznaczności.

Piąty sposób to kontrola przez kryzys: pozwolenie na rozwinięcie sytuacji kryzysowych, w której organizacja poddawana jest szczególnemu stresowi. Stres powoduje redukcję alternatywnych rozwiązań, które mogą być przez ludzi

dostrzeżone; taka redukcja dostrzeżonych alternatyw może dwuznaczne sytuacje traktować jako jednoznaczne. Zatem kryzys paliwowy z lat 1973–1974 w USA zmusił do podjęcia decyzji w sprawie realizacji projektu paliwowego na Alasce, który został opóźniony, ponieważ powstał konflikt pomiędzy celami związanymi z zachowaniem czystości środowiska naturalnego i zapotrzebowaniem na energię<sup>4</sup>.

W sytuacji kiedy występuje niejednoznaczność w celach, kontrola jest zawsze kontrolą polityczną uzależnioną od struktur siły, procesów negocjacyjnych, zapotrzebowania na dystrybucję ograniczonych zasobów, szczególnych zainteresowań i sprzecznych wartości. Kontrola polityczna „na górze” organizacji może być realizowana wspólnie z pozostałymi formami kontroli wewnątrz organizacji, gdyż dla jej członków decydent polityczny może rozwiązać problem braku jednoznaczności.

Model przedstawiony na schemacie 1 można stosować do każdego typu działalności, zarówno organizacji prywatnych, publicznych, nastawionych na zysk, jak również dla jednostek non-profit. Możliwe jest także zastosowanie modelu na wszystkich poziomach hierarchicznych, chociaż kontrola rutynowa i ekspercka powinny być wykorzystane na niższych, a kontrola poprzez osąd i polityczna na wyższych poziomach organizacji, natomiast kontrola metodą prób i błędów oraz intuicyjna pomiędzy tymi poziomami.

R.N. Anthony<sup>5</sup> zdefiniował ogólne ramy dla analizy systemów planowania i kontroli, w których kontrola zarządcza jest jedynie drugim z trzech typów, które odnoszą się do poziomów w hierarchii:

- 1) planowanie strategiczne: proces podejmowania decyzji dotyczących celów w organizacji, zmiany tych celów, zasobów wykorzystywanych do realizacji zakładanych celów oraz polityk, które mają wpływ na nabywanie, wykorzystanie i dysponowanie tymi zasobami,
- 2) kontrola zarządcza,
- 3) kontrola operacyjna: proces zapewniający, że poszczególne zadania są efektywnie i wydajnie wykonane.

Klasyfikacja kontroli ujęta na schemacie 1 zawiera wszystkie trzy typy zaproponowane przez R.N. Anthony'ego. Jednakże większość „planowania strategicznego” jest zawarta w definicji kontroli politycznej. Kontrola polityczna

---

<sup>4</sup> P. Slovic: *Judgment, Choice and Social Risk Taking*, in: *Judgment and Decision in Public Policy Formation*, edited by W. R. Hammond, „Westview Press”, Boulder, Col. 1978, s. 109.

<sup>5</sup> R.N. Anthony: *Planning and Control...*



jest rzadko interpretowana w teorii kontroli zarządczej. Znamienne jest to, że częściej mówi się o „planowaniu strategicznym” niż o „kontroli strategicznej”. Znaczna część „kontroli operacyjnej” należy do kontroli rutynowej. Tylko „kontrola zarządcza” według R.N. Anthony’ego może mieścić się we wszystkich sześciu typach kontroli, które przedstawiono na schemacie 1.

Zaproponowane rodzaje kontroli zarządczej nie muszą być ograniczone do pojedynczej organizacji. Możliwe jest ich zastosowanie w działalności, w której zaangażowano więcej niż jedną organizację (*inter-organizational networks*, tłum. sieci międzyorganizacyjne). Jednak w tym przypadku będzie występować tendencja do stosowania głównie kontroli politycznej oraz kontroli poprzez osąd.

### Uwagi końcowe

Obowiązujące w Polsce od 2010 r. w sektorze finansów publicznych pojęcie kontroli zarządczej nie zostało jeszcze odpowiednio zinterpretowane w literaturze krajowej.

Z przeglądu literatury zagranicznej wynika, że pojęcie kontroli zarządczej jest znane w literaturze zachodnioeuropejskiej i amerykańskiej oraz posiada rozbudowaną klasyfikację.

### Literatura

- Anthony R.N.: *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University, Boston, Mass. 1965.
- Bower J.L.: *Managing the Resource Allocation Process*, „Homewood”, Irwin Illinois, 1970.
- Selby C.C.: *Better Performance form „Nonprofits”*, „Harvard Business Review” 1978, 56, 5, 92–98.
- Slovic P.: *Judgment, Choice and Social Risk Taking*, in: *Judgment and Decision in Public Policy Formation*, edited by W. R Hammond, „Westview Press”, Boulder, Col. 1978.

prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska  
Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości  
ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin

**THE DEFINITION AND CLASSIFICATION OF MANAGEMENT CONTROL  
IN THE FOREIGN LITERATURE**

**Summary**

The article defines management control and its typology on the basis of West-European and American literature. It is possible to employ practice control within the confines of management control, expert, method of attempt and errors, intuitive, through opinion and political.

*Translated by Magdalena Janowicz*