

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

## Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci  
Edward Nowak  
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-475-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	7
<b>Anna Balicka:</b> Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady .....	9
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice .....	19
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego .....	30
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców .....	42
<b>Joanna Dynowska:</b> Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach .....	57
<b>Rafał Jagoda:</b> Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw .....	70
<b>Zdzisław Kes:</b> Pojęcie kontroli a budżetowanie .....	81
<b>Marcin Klinowski:</b> Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
<b>Robert Kowalak:</b> Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami .....	101
<b>Marcin Kowalewski:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa .....	114
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna .....	122
<b>Maria Nieplowicz:</b> Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających .....	132
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek .....	145
<b>Marta Nowak:</b> Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu .....	154
<b>Michał Poszwa:</b> Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów .....	162
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła .....	172

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council .....	18
---	----

<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences .....	29
<b>Joanna Dyczkowska:</b> New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework .....	41
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors .....	56
<b>Joanna Dynowska:</b> Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
<b>Rafał Jagoda:</b> Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity .....	80
<b>Zdzisław Kes:</b> Control concept vs. budgeting .....	90
<b>Marcin Klinowski:</b> Management accounting in projects-oriented structures .....	100
<b>Robert Kowalak:</b> Performance management for the waste disposal plants....	113
<b>Marcin Kowalewski:</b> Using benchmarking in performance measurement and management systems .....	121
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Management board evaluation measures – critical analysis .....	131
<b>Maria Nieplowicz:</b> The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
<b>Edward Nowak:</b> Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities .....	152
<b>Marta Nowak:</b> Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin .....	161
<b>Michał Poszwa:</b> The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses .....	170
<b>Marcin Wierziński:</b> Critical assessment of heat price regulation system ....	190

## Zdzisław Kes

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: [zdzislaw.kes@ue.wroc.pl](mailto:zdzislaw.kes@ue.wroc.pl)

---

# POJĘCIE KONTROLI A BUDŻETOWANIE

---

**Streszczenie:** Budżetowanie jest systemem wykorzystującym funkcję zarówno planistyczną, jak i kontrolną. Artykuł zwraca uwagę na asymetryczność wagi przykładanej do tych funkcji na niekorzyść zainteresowania się środowisk naukowych oraz praktyki gospodarczej tą drugą. Ponadto istnieje mała liczba publikacji szczegółowo wyjaśniających rolę kontroli wykorzystywanej w budżetowaniu. W związku z tym głównym celem niniejszego artykułu jest określenie istoty tytułowego pojęcia w kontekście budżetowania. Realizacja tego celu wymaga osiągnięcia następujących celów szczegółowych:

- analizy definicji pojęcia „kontrola”,
- identyfikacji etapów procesu kontroli,
- podkreślenia elementów teorii związanej z kontrolą mających związek z budżetowaniem.

W artykule wykazano rolę i zakres kontroli w budżetowaniu oraz ustosunkowano się do zakresu tego pojęcia w naukach o zarządzaniu.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie, kontrola, budżetowanie.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.07

*The budget everyone loves to hate.*  
Valerie Gibbons

## 1. Wstęp

Pojęcie kontroli doczekało się wielu definicji, opracowań i analiz, które wyjaśniają jego znaczenie, rolę w zarządzaniu, strukturę procesu oraz relacje między analogicznymi kategoriami. Należy jednak pamiętać, że ten z pozoru prosty wyraz okazuje się wieloznacznym określeniem różnych, niezwiązanych czasami ze sobą czynności oraz stanów. Mimo pokaźnego dorobku nauki to może stanowić argument za prowadzeniem dalszych badań w kierunku wyjaśnienia istoty tej kategorii. Wspomniany brak jednoznaczności stawia również podwyższone wymagania interpretacyjne przy implementacji kontroli w różnych systemach.

Budżetowanie jest systemem wykorzystującym funkcję zarówno planistyczną, jak i kontrolną. Jednakże autor zauważa asymetryczność wagi przykładanej do tych funkcji na niekorzyść zainteresowania się środowisk naukowych oraz praktyki gospodarczej

tą drugą. Ponadto istnieje mała liczba publikacji szczegółowo wyjaśniających rolę kontroli wykorzystywanej w budżetowaniu.

W związku z tym niniejszy artykuł dotyczy problemu badawczego, który można określić jako identyfikacja zakresu i roli kontroli w budżetowaniu. W niniejszym artykule podjęto próbę jego rozwiązania, co wiąże się z postawieniem następującego celu: określenie istoty kontroli w kontekście budżetowania. Realizacja tego celu wymaga realizacji celów szczegółowych, a są to:

- analiza definicji pojęcia „kontrola”,
- identyfikacja etapów procesu kontroli,
- określenie elementów teorii związanej z kontrolą mających związek z budżetowaniem.

Realizacja tak postawionego celu głównego oraz celów szczegółowych wymaga zastosowania metod analizy i krytyki piśmiennictwa oraz analizy i konstrukcji logicznej (por. [Apanowicz 2000, s. 106, 109]). Za pomocą analizy i syntezy będzie możliwe także ukazanie pogłębionego ujęcia kontroli w budżetowaniu.

## 2. Ujęcie kontroli w literaturze

W toku prac badawczych poddano analizie szereg publikacji z zakresu szeroko pojętej nauki o zarządzaniu, autorów zagranicznych, jak również polskich. Prace te zostały opublikowane w latach stulecia zarówno ubiegłego, jak i bieżącego. Formalizując badania, postawiono pytania, na które następnie starano się znaleźć odpowiedź w pozycjach bibliograficznych. Poszczególne książki zostały podzielone na trzy grupy. Są to źródła: o charakterze encyklopedycznym, napisane przez autorów zagranicznych oraz polskich.

Uznany polski naukowiec w obszarze nauk społecznych – T. Pszczołowski – hasło „kontrola” definiuje jako „porównanie wyniku działania z jego celem, po to by dokonać oceny prakseologicznej i w przypadku działania powtarzalnego wprowadzić modyfikacje w odniesieniu do celu lub poszczególnych członów działania” [Pszczołowski 1978, s. 104]. Natomiast z punktu widzenia czynnościowego analizowane tu pojęcie obejmuje [Pszczołowski 1978, s. 105]:

- ustalanie stanu rzeczywistego, a w tym jego wyników,
- porównywanie stanu rzeczywistego z obowiązującymi wyznaczeniami,
- wykrywanie przyczyn niezgodności,
- wskazywanie drogi do osiągnięcia sprawności i skuteczności działania poprzez: określenie sposobu usunięcia niezgodności między stanem rzeczywistym a zamierzonym lub ustalenie zmian w przebiegu procesów realizacji wyznaczeń lub korekty wyznaczeń.

Istotną kwestią z punktu widzenia celu niniejszego artykułu jest pogląd T. Pszczołowskiego, czego kontrola nie dotyczy. Uważa on, że w sensie prakseologicznym nie nazywamy kontrolą należącego do obowiązków kierownika stałego nadzoru pracy podwładnych, jeżeli nie wiąże się on z interwencją mającą na celu korekturę

wykonywanego toku działań pracownika, tak by wyniki ich zgodne były z nałożonymi zadaniami. A włączanie do kontroli takich kategorii, jak kierownictwo, sprawowanie władzy czy też samokontrola, jest wynikiem rozszerzania tego pojęcia „pod wpływem literatury anglosaskiej” [Pszczółowski 1978, s. 104].

W *Encyklopedii rachunkowości* pod redakcją M. Gmytrasiewicza możemy znaleźć wiele haseł dotyczących różnych rodzajów kontroli, np. danych, dokumentów, ksiąg rachunkowych itp. W odniesieniu jednak do analizowanego pojęcia bez dopełnień czytamy, że jest to „sprawdzanie, weryfikacja, rewizja” i „oznacza ustalanie i wyjaśnianie różnicy między stanem faktycznym a wyznaczeniem, stanem pożądanym” [Dziedziczak 2005, s. 366].

Pomimo tego samego obszaru badawczego w kolejnej encyklopedii omawiany tu termin jest definiowany zupełnie odmiennie. W *Podręcznej encyklopedii rachunkowości* M. Klimasa jako fazy kontroli [Klimas 1998, s. 237] zostały przypisane:

- 1) ustalenie stanu rzeczywistego,
- 2) ustalenie stanu obowiązującego,
- 3) porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- 4) wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzonej zgodności lub niezgodności.

Warto zwrócić uwagę na zastosowanie listy numeracyjnej w opisie faz. Zorganizowane działanie wymaga zazwyczaj wcześniejszego wyznaczenia planu przed realizacją, natomiast na cytowanej liście kolejność ta jest odwrócona. Zaakceptowanie sekwencji, w której stan obowiązujący (rozumiany np. jako plan, wyznaczenia, cele, wzorce, normy itp.) jest przyjmowany po fazie ustalenia stanu rzeczywistego, jest mało prawdopodobne. Jednakże użycie przez M. Klimasa słowa „ustalenie”, zdaniem autora, nie wskazuje na odmienną kolejność faz w procesie zarządzania. Może to oznaczać czynności<sup>1</sup> polegające na zebraniu danych oraz stwierdzeniu stanu wykonania lub wyznaczenia po uprzednim jego zbadaniu. W takim ujęciu kolejność tych czynności dla procesu kontroli nie będzie miała znaczenia.

Kolejnym ważnym zagadnieniem z punktu widzenia realizacji celu niniejszego opracowania jest identyfikacja celów kontroli. W odniesieniu do jednostek, do których stosuje się ustawę o rachunkowości, M. Klimas stwierdza, że są to [Klimas 1998, s. 238-239]:

- dostarczanie informacji dla kierownictwa nt. zaniedbań, nieprawidłowości, nadużyć itp.,
- zapobieganie niekorzystnym zjawiskom w działalności jednostki,
- wskazywanie kierunków prawidłowego działania, udzielanie wyjaśnień oraz określanie sposobów i środków prawidłowego działania.

---

<sup>1</sup> Na przykład: pierwszą czynnością jest przesłanie raportu z wykonania zadań produkcyjnych do komórki zajmującej się kontrolą kosztów, drugą czynnością jest wprowadzenie zapytania do bazy danych i pobranie danych odnośnie do planu kosztów produkcyjnych w danym okresie rozliczeniowym.

Przedstawione tu cele wypełniają odpowiednio funkcje: informacyjną, profilaktyczną i instruktażową. Poza funkcjami zostały wymienione kryteria kontroli, tj.: legalności, rzetelności, celowości i gospodarności. M. Klimas dodatkowo zauważa korelację między liczbą stosowanych kryteriów a głębokością i zakresem kontroli. Ponadto określa on metody wykorzystywane w toku realizacji czynności kontrolnych. Są to: metoda indukcyjna (badanie rozpoczyna się od szczegółu i następnie przechodzi do uogólnień) oraz dedukcyjna (badanie rozpoczyna się od danych syntetycznych i przechodzi do danych szczegółowych).

Dalszy przegląd literatury koncentrował się na pozycjach zaliczanych do dyscypliny nauk o zarządzaniu. Najwcześniejszym<sup>2</sup> analizowanym opracowaniem jest książka pt. *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych* autorstwa H. Koontza i C. O'Donnella. Wspomniani autorzy, opisując funkcje kierownicze, porównali planowanie i kontrolę do „braci syjamskich” [Koontz, O'Donnell 1969, s. 508], co wydaje się bardzo dobrą charakterystyką dla relacji między tymi pojęciami.

W pierwszym zdaniu rozdziału poświęconego procesowi kontroli w analizowanej książce możemy znaleźć definicję kontroli jako jednej z funkcji zarządzania, polegającej na sprawdzaniu i korygowaniu działalności podwładnych w celu zapewnienia, że zrealizowane zostaną zadania przedsiębiorstwa, a plany opracowane będą tak, aby zadania te zostały osiągnięte [Koontz, O'Donnell 1969, s. 660].

Wskazane w książce *Zasady...* zadania kontroli to korygowanie odchyłeń od planów, zanim one wystąpią, lub korygowanie odchyłeń w miarę ich występowania. W książce pojawia się przy tej okazji porównanie korekt w kontroli do działań nawigatora, który odczytuje zapisy na przyrządach, aby upewnić się, czy położenie statku nie odbiega od wyznaczonego [Koontz, O'Donnell 1969, s. 661]. To porównanie nasuwa ciekawą konstatację. Jeżeli kontrola powinna korygować odchylenia po ich wystąpieniu, jak sugerują autorzy, to analogicznie nawigator powinien po stwierdzeniu odchylenia od kursu skorygować je. Oznacza to np.: powrót statku do portu wyjściowego, ponowne wyruszenie w drogę i podjęcie wysiłku, aby wcześniej wykryte odchylenia od kursu już nie wystąpiły.

Oczywiście to jest absurdalny pomysł i wydaje się, że autorzy nie mieli na myśli takiego rozwiązania. Prawdopodobnie zastosowali skrót myślowy, pisząc o korekcie „zaistniałych” odchyłeń. Praca nawigatora w przypadku zaobserwowania odstępstwa od kursu polega zazwyczaj na wyznaczeniu nowego kursu, który musi zostać skorygowany w stosunku do pierwotnego tak, aby zniwelować wykryte odstępstwa. Zakładając oczywiście, że kapitan statku nadal chce dotrzeć do uprzednio wybranego miejsca.

Odnosząc ten sposób myślenia do działania kontroli w jednostkach gospodarczych, należy stwierdzić, że działania korygujące nie polegają na eliminacji zaistniałych odchyłeń<sup>3</sup>, tylko na podjęciu działań powodujących powstanie, w kolejnych okresach,

<sup>2</sup> Pierwsze wydanie tej książki miało miejsce w 1955 roku.

<sup>3</sup> Tu pojawia się jeszcze jedna możliwość korekty już zaistniałych odchyłeń. Dzięki odpowiednim procedurom kontroli w przypadku pojawienia się odchyłeń może zostać wszczęta procedura weryfi-



przeciwstawnych odchyień w stosunku do zarejestrowanych. Dzięki temu może nastąpić efekt kompensaty przeciwstawnych różnic, co w dłuższej perspektywie czasu daje wrażenie zanikających odchyień. Należy dodać, że efekt ten będzie widoczny tylko w przypadku ustalania odchyień w sposób skumulowany, np. od początku roku budżetowego.

Innym typem reakcji na odchylenia może być podjęcie działań zabezpieczających pojawienie się tego samego rodzaju odchyień w przypadku powtarzających się operacji i wysokiego prawdopodobieństwa pojawienia się podobnych odchyień. Również w tym wypadku trudno jest uznać, że następuje korekta zaistniałych odchyień.

Efektom wyników kontroli również może być zmiana wcześniej przyjętych planów bez podejmowania działań naprawczych realizowanych procesów. Ma to miejsce w przypadku modyfikacji celów lub przyjęcia nowych, np. na skutek braku możliwości utrzymania kosztów na wyznaczonym poziomie zarząd postanawia zwiększyć przyjęte kwoty w budżecie.

Ostatnią możliwością może być brak reakcji na wykryte różnice. Tego typu sytuacja wiąże się np. z pojawieniem się odchyień:

- będących skutkiem korygowania danych historycznych,
- o nieistotnej wielkości,
- wynikających z działania czynników pozostających poza wpływem kierownictwa przedsiębiorstwa oraz brakiem decyzji zmieniającej cele.

Koontz i O'Donnell w części poświęconej procesowi kontroli przytoczyli trzy etapy: ustalenie norm, porównywanie wykonania z normami i korygowania odchyień od norm i planów [Koontz, O'Donnell 1969, s. 661].

Podczas analizy pierwszego etapu tego procesu pojawia się kolejna konstatacja dotycząca słowa „ustalać”. Zgodnie ze słownikiem [Dunaj (red.) 1996, s. 1190] jest to wyrażenie wieloznaczne i może oznaczać m.in.:

- podejmowanie decyzji względem czegoś, wyznaczanie, określanie czegoś, rozstrzygnięcie o czymś,
- stwierdzanie czegoś na podstawie wyników badań, obserwacji, spekulacji myślowych itp.

Jak widać, różnica w znaczeniach słowa „ustalać” jest bardzo duża. Przyjęcie pierwszej wersji dla definicji zakresu pojęciowego kontroli oznacza nałożenie się funkcji planistycznych na funkcje kontrolne. Podejmowanie decyzji o wyznaczeniach nie powinno być domeną instytucji kontrolujących. Zatem tylko drugie przedstawione tu znaczenie czasownika „ustalać” ma odniesienie do omawianego w artykule pojęcia. W tym rozumieniu pierwszy etap procesu kontroli polega na przyjmowaniu do wiadomości m.in.: jakie były przyjęte cele, jakie są ich miary, w jakim okresie mają

---

kacji danych rzeczywistych, ewentualnie wyznaczeń. W przypadku stwierdzenia błędów w rejestracji stanu faktycznego dane wykorzystywane przez kontrolę mogą zostać poprawione, co w szczególnych przypadkach wpłynie na likwidację wcześniej wykrytego odchylenia. Tak więc pojawi się efekt korekty „zastałego” odchylenia, o którym wspominali autorzy.

zostać osiągnięte oraz jakie są wartości poszczególnych mierników. Źródłem tych informacji mogą być różne plany, preliminarze, budżety, normy, standardy itp., przy czym nie jest konieczne dla podmiotu kontrolującego, aby te wyznaczenia zostały stwierdzone przed ich realizacją. Wydaje się jednak, że określenie tych wyznaczeń przed realizacją może mieć wpływ na skuteczność i efektywność kontroli. Na przykład, jeżeli w kalkulacji kosztów zostaną przyjęte dane dla okresu 4-tygodniowego, o czym komórka kontroli nie zostanie wcześniej poinformowana, a do dyspozycji są tylko dane w układzie miesięcznym, to może oznaczać brak możliwości porównywania lub opóźnienie w dostarczeniu odpowiednich danych.

Drugi etap procesu kontroli – porównywanie wykonania z normami – przez autorów został sprowadzony do „pomiarów wykonania” [Koontz, O’Donnell 1969, s. 662]. Takie podejście może wskazywać na przyznanie instytucjom kontrolnym kompetencji do dokonywania pomiarów. Ma to zastosowanie w sytuacjach, w których tylko instytucje kontrolne są zainteresowane (lub zobligowane) zbieraniem danych nt. realizacji określonych zadań. Ten rodzaj czynności występuje np. w kontroli jakości, gdzie są pobierane próbki i za pomocą specjalistycznych przyrządów dokonuje się pomiarów różnych cech. Należy tu zwrócić uwagę, że tego rodzaju kompetencje nie są konieczne we wszystkich przypadkach. Na przykład podczas kontroli budżetowej nie ma konieczności tworzenia wyspecjalizowanego systemu pomiarowego dla danych charakteryzujących realizację budżetów. Wystarczający będzie dostęp do bazy danych istniejącego systemu finansowo-księgowego lub sprzedażowego. Pojawia się tu zatem analogia do wniosków wysnutych przy omawianiu pierwszego etapu kontroli. Aby porównać ze sobą dwa stany, musimy stwierdzić, jaki reprezentują one poziom. Oznacza to, że oprócz ustalania (rozumianego oczywiście jako stwierdzanie) wyznaczeń, pojawia się stwierdzanie (ustalanie) wartości miar wykonania dla wyznaczeń.

Ostatnią czynnością procesu kontroli wskazaną przez Koontza i O’Donnella jest korekta odchyień. Według nich kierownik może dokonywać korekty przez zmianę planów lub zmianę celów, jak również przez wpływanie na realizowane procesy za pomocą zmian organizacyjnych, edukacyjnych, kadrowych, w komunikacji czy w przewodzeniu [Koontz, O’Donnell 1969, s. 663]. Jest to charakterystyczny element dla procesów kierowniczych oraz integracji funkcji kontroli z innymi funkcjami kierowniczymi.

H. Steinmann i G. Schreyogg w pracy pt. *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady* dzielą kontrolę na strategiczną i operacyjną. Ta pierwsza jest zdefiniowana jako zadanie polegające na ciągłym sprawdzaniu planów strategicznych i ich realizacji pod względem aktualności, aby zawczasu sygnalizować zagrożenia i konieczne zmiany kursu strategicznego [Steinmann i in., 2001, s. 198]. Ponadto wspomniany autorzy wyróżnili, w związku z wydłużonym horyzontem planów strategicznych, kontrolę założeń oraz kontrolę realizacji. W odniesieniu do kontroli operatywnej widzą również oba typy kontroli, jednakże ze względu na punkt ciężkości położony na czynnościach porównywania wyników z planami kontrolę operatywną traktują jako kontrolę realizacji [Steinmann, Schreyogg 2001, s. 251].

H. Steinmann i G. Schreyogg prezentują proces kontroli jako cybernetyczny model regulacji w obwodzie zamkniętym składający się z następujących faz [Steinmann, Schreyogg 2001, s. 252]:

1. Wyznaczanie stanu zadanego.
2. Ustalenie stanu faktycznego.
3. Porównanie stanów zadanego i faktycznego i ustalenie różnic.
4. Analiza odchyleń.
5. Sprawozdanie.

Widać w przedstawionym podejściu wiele różnic w stosunku do omawianych wcześniej koncepcji. Istotną kwestią jest brak działań korygujących. Akcentowane są za to czynności analityczno-sprawozdawcze. Oznaczać to może uznanie kontroli jako odrębnej funkcji w stosunku do podejmowania decyzji o charakterze korekt. Przy czym włączenie tu zadań z zakresu wyznaczania stanów zadanych sugeruje, podobnie jak przy procesie Koontza i O'Donnella, niejasne połączenie funkcji kontrolnej z funkcją planistyczną.

Analizie poddano jeszcze jedną definicję kontroli, autorstwa P. Szczepankowskiego, z książki pt. *Zarządzanie. Teoria i praktyka* pod redakcją A. Koźmińskiego i W. Piotrowskiego. Autor ten pisze, że „jest to proces działania kierownictwa organizacji, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich przyszłej sprawności i skuteczności” oraz „kontrola polega na porównywaniu informacji o tym, co rzeczywiście następuje w trakcie wdrażania planu w życie, z preliminarzami, budżetami, programami, wzorcami opracowanymi podczas planowania” [Szczepankowski 2007, s. 199]. Istotnym wnioskiem wyciągniętym przez autora jest wskazanie na zachodzenie na siebie funkcji kontrolnej i planistycznej oraz wskazanie jako części wspólnej tych funkcji: budżetów, preliminarzy oraz programów działania. Przy czym wyróżnia on 4 fazy procesu kontroli [Szczepankowski 2007, s. 208]:

- 1) ustalenie norm, wzorców, standardów, celów i metod pomiaru efektywności,
- 2) ustalanie rzeczywistego stanu działania,
- 3) porównanie stanu rzeczywistego ze stanem pożądanym,
- 4) podjęcie działań korygujących.

Cytowany autor, opisując pierwszy krok przedstawionego procesu polegający na „ustalaniu norm”, podaje następujące metody:

- odwołanie się do własnego doświadczenia,
- wykorzystanie danych statystycznych,
- analiza informacji wewnętrznych i zewnętrznych.

Nie można uznać, że „ustalanie” oznacza tu „stwierdzenie stanu”, tylko ma to charakter „podejmowania decyzji”. Zatem jest to jedno z ogniw procesu planowania i trudno zaakceptować tezę, że ustalanie: norm, wzorców, standardów czy celów jest częścią wspólną kontroli. Takie podejście wydaje się próbą rozszerzenia zakresu pojęciowego analizowanej w artykule kategorii.

### 3. Miejsce kontroli w budżetowaniu

Jak pokazała analiza pojęcia kontroli w literaturze, zdania są podzielone. Do tej kategorii zaliczane są elementy planowania, motywowania oraz organizowania. Można na kontrolę patrzeć szeroko: są tu akcentowane m.in. takie czynności, jak ustalanie planów oraz określanie i wdrażanie działań naprawczych. Można również spojrzeć wąsko: podstawową czynnością jest porównywanie dwóch stanów wyznaczeń i wykonań. Należy zatem znaleźć odpowiedź na pytanie: które podejście występuje w procesie budżetowania.

Według M. Ossowskiego na gruncie teorii i praktyki zarządzania budżetowanie postrzegane jest jako metoda zarządzania. Wynika to m.in. ze złożoności procesu oraz specyfiki narzędzi [Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, 2005, nr 2, s. 153-167, Metody budżetowania, Marek Ossowski]. Proces budżetowania, pomimo różnych poglądów co do jego struktury, można przedstawić jako dwa przenikające się etapy: tworzenia budżetów i kontroli wyznaczeń w odniesieniu do poziomów przyjętych w budżetach.

W pierwszym etapie przyjmowane są założenia budżetowe dotyczące osiągnięcia najważniejszych dokonań przedsiębiorstwa oraz dostępności poszczególnych zasobów. Ponadto tworzone są, uzgadniane oraz zatwierdzone budżety cząstkowe oraz budżet główny. Podczas drugiego etapu następuje zebranie danych z różnych źródeł z zachowaniem ich adekwatności. W kolejnym kroku oblicza się odchylenia między wyznaczeniami a wykonaniami, które są poddawane analizie odnośnie do ich: istotności, poziomu, kierunku, częstotliwości, trendów, przyczyn, miejsc występowania oraz osób odpowiedzialnych za ich powstanie. W przypadku wykrycia istotnych odchyżeń zależnych od przedsiębiorstwa podejmowane są działania korygujące, które również podlegają kontroli. Należy tu podkreślić, że budżetowanie nie jest narzędziem „ślepych”, które dla każdego odchylenia wskazuje, jakie działania korygujące należy podjąć.

Decyzja o przeciwdziałaniu czynnikom zakłócającym zależy od wielu elementów i nie jest domeną budżetowania. Kontrola budżetowa nie może stać ponad kierownikami odpowiedzialnymi za poszczególne segmenty działalności przedsiębiorstwa. Nie może wymuszać określonych działań. Jest ona jedynie systemem informującym menedżerów nadzorujących swoje segmenty działalności o odstępstwach od przyjętych celów. To ich przełożeni lub oni sami powinni podejmować decyzje nt. sposobów postępowania w przypadku pojawienia się odchyżeń. Za takim podejściem przemawia wiele ważnych czynników:

- brak kompetencji osób pracujących jako analitycy do zarządzania poszczególnymi segmentami organizacji,
- postrzeganie zjawisk zachodzących w ocenianych podmiotach przez pryzmat danych znajdujących się w budżetach bez uwzględniania innych źródeł informacji,

- usytuowanie komórek realizujących funkcje kontrolne w układzie sztabowym lub nieuprawniającym do wydawania poleceń osobom znajdującym się na wyższych szczeblach hierarchii.

Za oczywiste natomiast należy przyjąć, że rolą pracowników działów zajmujących się kontrolą budżetową jest dostarczanie informacji nt. charakteru odchyłeń, ich obecnych bądź przyszłych trendów, czynników wpływających na te odchylenia oraz możliwych sposobów uniknięcia tego rodzaju sytuacji w przyszłości lub wskazanie działań powodujących przeciwstawne odchylenia w najbliższej przyszłości.

W przedstawionym ujęciu uwidacznia się zasadnicza różnica między tzw. szerokim ujęciem kontroli przez nauki o zarządzaniu a kontrolą występującą w budżetowaniu. Szerokie ujęcie oznacza przypisanie atrybutu decyzyjności dla podmiotów uprawnionych do kontroli. Budżetowanie posiada jedynie uprawnienia do wydawania sądów, proponowania różnych działań oraz informowania nt. konsekwencji przyjętych wariantów postępowania przez osoby odpowiedzialne za oceniane segmenty przedsiębiorstwa.

Innym czynnikiem różnicującym podejście do kontroli w naukach o zarządzaniu od budżetowania jest sposób ustalania norm. W przypadku budżetowania normy te przybierają postać budżetów i są przyjmowane na I etapie tego procesu. Oznacza to, że kontrola budżetowa nie może ich ustalać, tylko wykorzystuje dane w nich zawarte jako podstawę porównań. Większość autorów piszących o zarządzaniu do procesu kontroli zalicza ustalanie norm. Bez jednoznacznego dopowiedzenia, jakie jest znaczenie tego czasownika, definicje kontroli są dwuznaczne. Mogą przybierać formę procesu, w którym decyduje się o poziomie norm lub tylko stwierdza, jaki był przyjęty poziom tych norm. Dla takiej wieloznaczności nie ma miejsca w przypadku kontroli budżetowej. Kontrola budżetów wymaga porównania dwóch stanów. Aby to było możliwe, oba stany muszą zostać przedstawione w porównywalnej<sup>4</sup> postaci.

Technicznie chodzi tu o czynność polegającą na dostarczeniu bazy danych planistycznych w celu ich porównania z wartościami pochodzącymi z drugiej bazy danych. Przed porównaniem dane planistyczne mogą podlegać dodatkowej obróbce, np. związanej ze stosowaniem budżetowania elastycznego, gdzie są poddawane aktualizacji. Nie ma tu jednak miejsca na czynności polegające na ustalaniu norm.

#### 4. Zakończenie

Zarządzanie, podobnie jak budżetowanie, doczekało się licznych opracowań opisujących tę kategorię. Dzięki temu mamy możliwość poszerzenia perspektyw wiedzy. Natomiast skutkiem ubocznym tego zjawiska może być wieloznaczność.

W przypadku zarządzania ta wieloznaczność utworzyła kilka ujęć kontroli, od traktowania jej jako zamiennika słowa „sterowanie” do wąskiej czynności polegającej na porównywaniu dwóch stanów. Zdaniem autora ta różnorodność jest najważniejszym

---

<sup>4</sup> Porównywalność może tu dotyczyć: czasu, podmiotu, przedmiotu, metodyki oraz ceny.

czynnikiem „popychającym” naukę na nowe obszary i jak najbardziej jest czynnikiem pozytywnym. Jest to efektem kolejnych przemyśleń, stosowania nowych metod badawczych oraz nowatorskich koncepcji.

Wydaje się jednak, że czasami to zjawisko może być konsekwencją wieloznaczności słów używanych zarówno przez samych autorów, jak również tłumaczy. Przykładem tej sytuacji jest pojęcie kontroli, które ma o wiele szersze znaczenie w języku angielskim niż w polskim. Brak staranności w doborze słów jest również czynnikiem powodującym pojawianie się wieloznaczności. Na razie nie opracowano metody, która mogłaby wykazać tego typu zachowania. Jedynym sposobem na ustalenie, czy dany autor definiuje pojęcia w koherentny sposób, jest wykazanie logiczności jego wywodów oraz konsekwencji w rozumieniu i nazywaniu pojęć.

## Literatura

- Apanowicz J., 2000, *Metodologiczne elementy procesu poznania naukowego w teorii organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo WSAiB, Gdynia.
- Dunaj B. (red.), 1996, *Słownik współczesny języka polskiego*, Wilga, Warszawa.
- Dziedziczak I., 2005, *Kontrola*, [w:] red. M. Gmytrasiewicz, *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Klimas M., 1998, *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltekst, Warszawa 1998.
- Koontz H., O'Donnell C., 1969, *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych*, PWN, Warszawa.
- Pszczółowski T., 1978, *Mala encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.
- Steinmann H., Schreyogg G., 2001, *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Szczepankowski P., 2007, *Kontrola i controlling*, [w:] A. Koźmiński, W. Piotrowski, *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.

## CONTROL CONCEPT VS. BUDGETING

**Summary:** Budgeting is a system that uses both the planning function and control. The article draws attention to the importance attached to the asymmetry of these functions at the disadvantage of an interest in the scientific community and economic practices of the second function. In addition, there is a small number of publications explaining in detail the role of control in budgeting. Therefore, the main objective of this article is to define the essence of the control concept in the context of budgeting. The realization of this objective requires the following specific objectives:

- analysis of the definition of control,
- identifying the stages of the control process,
- highlighting the elements of the theory related to the control associated with the budgeting.

The article shows the role and scope of budgeting and a discussion of the scope of this concept in the management sciences.

**Keywords:** management, control, budgeting.