

Danuta Fjalkowska

Kolegium Karkonoskie w Jeleniej Górze

MIEJSCE I ROLA KONTROLI BUDŻETOWEJ W SYSTEMIE KONTROLI ORGANIZACJI

1. Wstęp

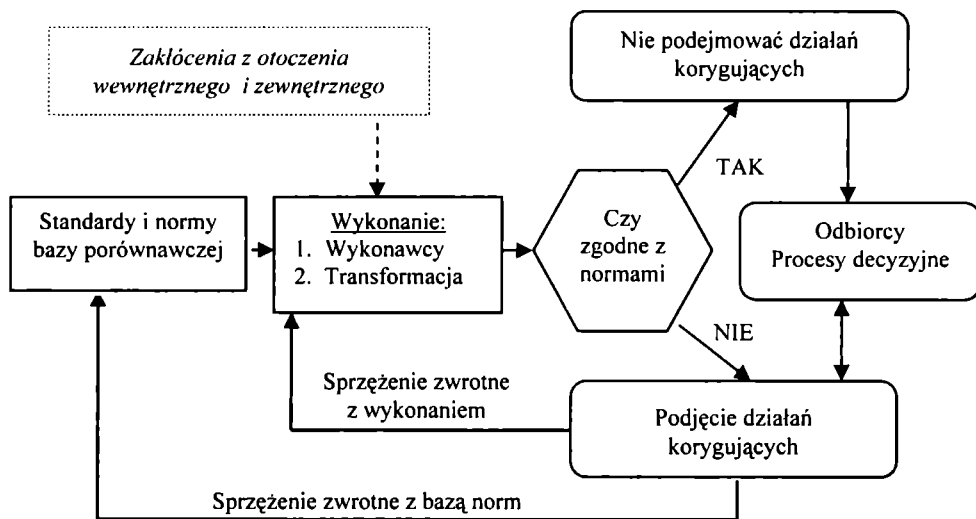
Istnieje wiele, często rozbieżnych poglądów na najlepszy sposób zarządzania organizacją. Jednakże zarówno teoretycy, jak i praktycy zgadzają się co do tego, że dobre kierownictwo potrzebuje skutecznego systemu kontroli. Kombinacja dobrze zaplanowanych celów, efektywnych działań organizacyjnych i umiejętnego kierowania nie ma wielkich szans powodzenia bez dostatecznie sprawnego systemu kontroli. Ponieważ wszystkie funkcje zarządzania są wzajemnie powiązane, więc w praktyce większość menedżerów stosuje ich różnorodne kombinacje. Niemniej jednak ostatnim etapem cyklu ich działania jest skontrolowanie wykonania, czyli porównanie efektu działań z odpowiednim wzorcem, i wyciągnięcie z tego porównania wniosków na przyszłość [18, s. 218]. Według J. Zieleniewskiego jest to najbardziej istotny element składowy wszelkich form kontroli i właśnie wprowadzenie w życie tych wniosków pokontrolnych stanowi rację bytu wszystkich form kontroli [19, s. 328].

2. Kontrola jako funkcja zarządzania

T. Kotarbiński uważał [7, s. 128], że kontrola to eksperyment należący do zabiegów poznawczych, mających na celu uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy i jak zostały zrealizowane dotychczas plany, które usiłowało się urzeczywistnić. K. Adamiecki [1, s. 213] nazwał kontrolę kluczem otwierającym coraz dalsze horyzonty postępu i środkiem dającym możliwość stawiania następnych, ulepszonych planów-wzorców. Według B. Siwonia kontrola jest instrumentem zarządzania immanentnie związanym z całym systemem zarządzania, którego zadaniem jest weryfikacja założeń i dobór środków [17, s. 28], często utożsamiana z metodą zarządzania przez

wyjątki, w myśl której kierownik reaguje tylko w razie stwierdzenia odchylenia od przyjętych standardów.

W największej swej części definicje dotyczące kontroli zarządczej odnoszą się do innej funkcji zarządzania – planowania, logicznie wyznaczając miejsce planowania jako czynności realizowanej wcześniej i w ogóle implikującej możliwość działań kontrolnych. Niekiedy przedmiotem kontroli, wykonywanej jako faza symulacji w procesie planowania lub budżetowania, jest porównywanie przeszłych (wygenerowanych podczas planowania) stanów z wielkościami oczekiwanymi lub pożądanymi [3, s. 25], zawsze jednak jej wyniki stanowią ważną podstawę planowania przyszłych działań przedsiębiorstwa. Zatem, jak pisze W. Kowal [8, s. 43], z punktu widzenia roli, jaką kontrola odgrywa, nie ma większego znaczenia, czy umieścimy ją na końcu łańcucha procesu zarządzania (po analizie, planowaniu i wdrożeniu), czy też postawimy ją na czele procesu, gdyż stanowi ona element spinający go, wprowadzając ciągłość w jego funkcjonowanie, pełniąc jednocześnie funkcję służebną wobec wszystkich innych funkcji zarządzania. Należy jednak zaznaczyć, że w zależności od poziomu zarządzania, różne są znaczenie i zasięg kontroli, a zakres i charakter zależą od momentu jej dokonywania i celu, któremu ma służyć.



Rys. 1. Kontrola w układzie warunków i sprzężeń

Źródło: opracowanie własne.

Najogólniej rzecz biorąc, funkcja kontrolowania w ramach zarządzania polega na tym, że podmioty zarządzające organizacją dążą do takiego ukształtowania realizowanych w niej procesów i tworzonych przez nią produktów, aby były zgodne z

obowiązującymi normami [9, s. 115]. Funkcja kontrolna w zarządzaniu jest więc systematycznym działaniem na rzecz ustanowienia norm efektywności przy planowanych celach, projektowania informacyjnych sprzężeń, porównywania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalania odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by zasoby przedsiębiorstwa były wykorzystywane optymalnie przy skutecznym i sprawnym osiągnięciu wyznaczonych celów. Etapy procesu kontroli w układzie warunków i sprzężeń zaprezentowano na rys. 1.

Kontrola budżetowa w przedsiębiorstwie polega na porównaniu i ocenie wykonania zadań gospodarczych, sformułowanych w budżetach, mierzonych ilościowo, wartościowo i jakościowo, za okresy odpowiadające okresom budżetowym. Budżetowanie i kontrola wzajemnie się warunkują i uzupełniają; budżety stanowią podstawę czynności kontrolnych, kontrola zaś pozwala ujawnić błędy i niedostatek precyzji w budżetowaniu oraz sprzyja opracowaniu lepszych jakościowo budżetów w przyszłości [4, s. 29].

3. Finansowa i kontrolna rola budżetowania

W literaturze spotyka się najczęściej dwa podejścia do budżetowania, w których budżety traktuje się albo jako instrument alokacji zasobów opisujący sposoby tej alokacji, albo jako system kontroli. Także praktyka wyznaczyła budżetowaniu dwójną rolę: finansową i kontrolną.

Rola finansowa jest konsekwencją przyjęcia budżetów jako podstawy przydzielania środków finansowych, jakie będą wykorzystywane i pozyskiwane w przedsiębiorstwie w danym czasie, w określonym obszarze działalności. Realizowanie tak dokładnej, jak to umożliwiałoby budżetowanie, analizy zasobów finansowych daje szansę zwiększenia rentowności prowadzonej działalności oraz ułatwia zachowanie wymaganego poziomu płynności finansowej, m.in. poprzez lepszą synchronizację przepływów pieniężnych związanych z możliwością koordynacji działań rzeczowych i finansowych.

Oprócz roli, jaką odgrywa w sferze finansowych działań przedsiębiorstwa, pozwalając utrzymać dyscyplinę finansową, budżetowanie jest traktowane przede wszystkim jako instrument kontrolny. Pozwala ono kierownictwu przedsiębiorstwa kontrolować i wpływać na poczynania kadry niższego szczebla, bardziej ukierunkowując je w stronę efektywniejszej realizacji zadań całego przedsiębiorstwa. Jednocześnie zaś dla samego zarządu jest podstawą podejmowania decyzji wpływających na stopień realizacji różnych, najczęściej pozornie sprzecznych ze sobą zadań krótko- i długookresowych [15, s. 16]. Funkcja kontrolna budżetów należy do immanentnych cech każdego budżetu i każdego budżetowania. Dodatkowo, dzięki okresowemu porównaniu założeń z wykonaniem, kierujący jest nieustannie podda-

wany ocenie. Pierwsza ocena należy zwykle do niego samego, gdy uświadamia sobie wpływ własnych decyzji na poziom realizacji budżetu. Ocena wtórna dokonywana jest przez przełożonych, którzy wyciągają wnioski na temat sprawności działania podwładnych [14, s. 515].

Według Ouchiego [15, s. 18] działania kontrolne w procesie budżetowania dotyczą trzech obszarów kontrolnych:

1) kontroli zachowań (działań) – zatwierdzone plany, które odzwierciedla budżet, oraz zasoby przydzielone do ich realizacji zobowiązują do osiągnięcia rezultatów w określony sposób,

2) kontroli wielkości na wyjściu – w procesie budżetowania dokonuje się oceny osiągniętych rezultatów na tle wielkości przyjętych w budżecie,

3) kontroli wielkości na wejściu – proces budżetowania jest związany przede wszystkim z przydzielaniem zasobów na realizację zatwierdzonych planów.

Wnioski z analizy wykonania budżetów powinny stanowić podstawę do podejmowania decyzji ewentualnego uruchamiania działań korekcyjnych, które wpłyną na zamianę sposobu realizacji budżetów w przyszłości, wyznaczając przy tym zasady i ramy działań innych jednostek organizacyjnych lub całego przedsiębiorstwa. Aby kontrola budżetowa mogła zrealizować to zadanie, niezbędne jest odpowiednie ukształtowanie kanałów informacyjnych i generowanie odpowiednio zindywidualizowanych informacji w relacji do adresata i jego formalnego udziału w procesach decyzyjnych, ale z rygiorem, że wszystkie muszą być przekazane do wiadomości służb controllingowych. Budżetowanie bowiem – zarówno w teorii, jak i w praktyce – uznano za jedną z lepszych form wspomagających działania controllingu przedsiębiorstw i istotne narzędzie pobudzania działania zorientowanego na określone cele i koordynację realizacji bieżących decyzji operacyjnych [16, s. 74].

4. Kontrola budżetowa a kontrola w ramach controllingu

Każdy kierownik jednostki budżetowej powinien opracować adekwatny do działalności jednostki wewnętrzny system kontroli budżetowej, dający racjonalną pewność, że postawione przed ośrodkiem zadania finansowe i rzeczowe będą wykonywane efektywnie i zgodnie z planem. Natomiast controller jest uprawniony, niezależnie innych działań, do przeprowadzania okresowych ocen skuteczności funkcjonowania tych wewnętrznych systemów kontroli w relacji do celów osiąganych przez poszczególne jednostki w kontekście ich wpływu na cele całego przedsiębiorstwa. Porównując zakres zadań i działań obu tych kontroli, można stwierdzić, że wewnętrzna kontrola wykonywana w trakcie realizacji budżetów, mająca charakter bieżącego nadzoru, oraz kontrola wykonania budżetów jako kontrola wynikowa, mają charakter działań *ex post*. Dochodzi tu do tradycyjnego porównania „założono → jest”, opartego na zdarzeniu zaistniałym głównie w przeszłości, przy jedno-

czesnym „śledzeniu” realizacji zadań w czasie rzeczywistym [16, s. 101]. Natomiast stałe konfrontowanie „jest \leftarrow cel” i „będzie \leftarrow cel”, czyli ocenianie działań przyszłych i aktualnych z perspektywy ich wpływu na możliwość osiągnięcia zamierzonego celu (celów), jest zasadniczą cechą samego controllingu, realizowana zaś w jego ramach kontrola ma przede wszystkim charakter kontroli *ex ante*.

Według Z. Mikołajczyk i K. Zimniewicza [11, s. 204] controlling w ogóle można interpretować jako zintegrowany system planowania i kontroli. Kontrola w takim podejściu polega głównie na pozyskiwaniu informacji o rzeczywistości, analizie odchylenia oraz działaniach korygujących.

Z przytoczonych, a także innych, znanych z literatury przedmiotu definicji wynika wprost, że kontrola realizowana w ramach controllingu jest pojęciem i działaniem zdecydowanie szerszym niż kontrola budżetowa. W tym sensie kontrola budżetowa, a szerzej – działanie kontrolne, realizowane w ramach rachunkowości zarządczej („funkcja kontrolna rachunkowości polega na dostarczaniu udokumentowanych informacji na potrzeby kontroli” [12, s. 11]), jest zbiorem działań komplementarnych w stosunku do kontroli realizowanej w controllingu, przy czym wszystkie działają na zasadzie sprzężeń: zwrotnego i nadążnego [16, s. 103].

Porównanie założono \rightarrow jest	Kontrola w ujęciu tradycyjnym	Kontrola budżetowa	Kontrola realizowana w ramach controllingu
Analiza odchylenia			
Perspektywa <i>ex post</i>			
Porównywanie jest \leftarrow cel będzie \leftarrow cel	Działania korygujące		
Przed wszystkim: perspektywa <i>ex ante</i>			

Rys. 2. Kolejność, kierunek i perspektywa działań w ramach procesów kontrolnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 21].

Według M. Chalastry [2, s. 41] w skład czynności realizowanych w samej kontroli controllingu wchodzi także działania na zasadzie „sprzężenia zwrotnego – wyprzedzającego”. W takim przypadku działania korygujące uruchamia się antycypacyjnie, zanim pojawi się odchylenie od działania czy stanu, który dopiero ma się zdarzyć (rys. 2).

Stojąc na gruncie powyższych rozważań, można stwierdzić, że wyniki działań kontrolnych w budżetowaniu stanowią podstawę do podejmowania różnego rodzaju decyzji operacyjnych, które mogą dotyczyć:

- 1) działań w ramach indywidualnych budżetów cząstkowych,
- 2) jak w pkt 1 + działań w ramach całego systemu budżetowania,

- 3) jak w pkt 2 + działań w ramach systemu controllingu,
- 4) jak w pkt 3 + działań w ramach systemu kontroli organizacji,
- 5) systemowych działań kierowniczych (bez wsparcia controllingu) jako konsekwencji realizacji zadań wynikających wprost z obowiązków,
- 6) akcyjnych działań pokontrolnych.

W wielu przypadkach wnioski z pokontrolnej analizy odchyień – zarówno na poziomie kontroli budżetowej, jak i kontroli w ramach controllingu – nie odgrywają przypisanej im roli łączenia przeszłych procesów decyzyjnych z decyzjami nowymi. Paradoksalnie również delegowanie uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania staje się często przyczyną braku decyzji niwelujących odchylenia w przyszłości. Ma to swoje, głównie subiektywne powody. Zaliczyć do nich można m.in.: (1) tendencję do traktowania odchyień ujemnych jako przejściowych, (2) rozumienie zasady autonomii decyzyjnej kierowników jednostek budżetowych jako zgody na zatrzymywanie informacji o wynikach działań, a także (3) niechęci kierowników niższych szczebli do ujawniania istnienia jakichkolwiek odchyień i kreowanie iluzorycznego obrazu, że wszystko jest w porządku, co wynika m.in. z:

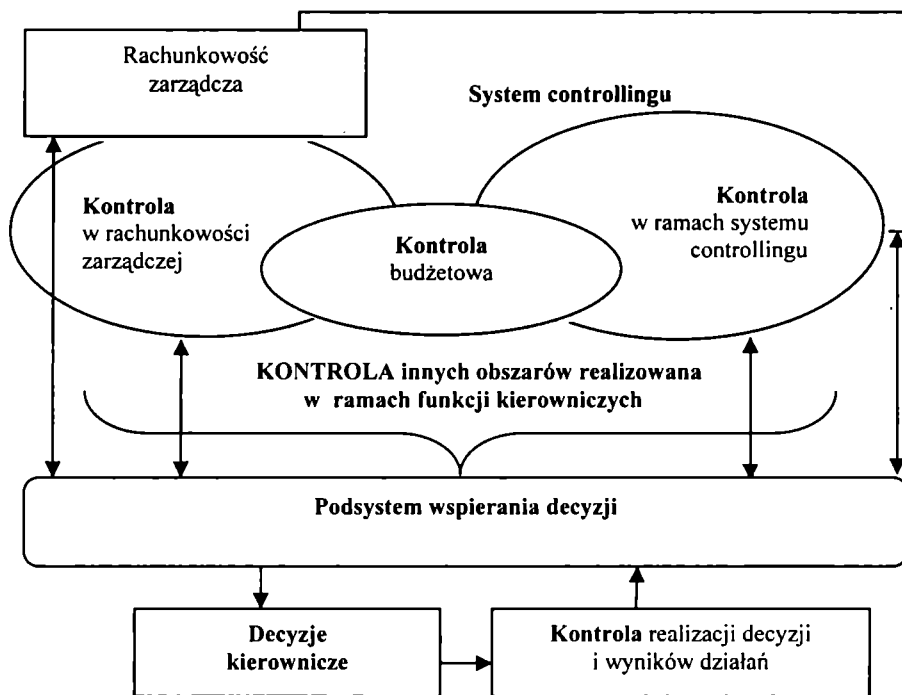
- obawy o złą wolę zwierzchników i controllera w interpretacji każdego odchylenia,
- poczucia możliwości utraty twarzy i obniżenia prestiżu,
- obawy ujawnienia własnej niekompetencji.

Zachowania takie mogą ograniczyć pole działania kontroli controllingu i prowadzić do niewłaściwego rozłożenia środków finansowych w całym budżecie przedsiębiorstwa, a już na pewno przyczyniają się do powstawania odchyień w strategicznym wymiarze systemu planowania. W praktyce, aby temu przeciwdziałać, tworzy się dodatkowe, integralnie związane z systemem kontroli, formalne regulaminy, określające formy i sposoby niwelowania odchyień. W wyraźny sposób opisywane są tam preferowane zachowania decyzyjne w zależności od miejsca budżetu w strukturze systemu budżetowania oraz wagi i charakteru powstałego odchylenia. Jednoznacznie rozwiązuje się tam zasadniczą dla skuteczności obu kontroli kwestię rozdziału kompetencji między realizatorami budżetów a służbami controllingowymi, najczęściej nadając wyraźnie silniejszą pozycję działaniom controllera. Stanowisko takie powodowane jest uznaniem, że controlling, poza wszelkimi dla niego właściwymi działaniami poziomu operacyjnego, musi skupiać swoją aktywność na kwestiach strategicznych, o zasadniczym znaczeniu dla skuteczności funkcjonowania całej organizacji.

5. System kontroli organizacji

Według B.R. Kuca najważniejsze znaczenie dla kontroli zarządczej ma kontrola wstępna, czyli kontrola planu działania. Najbardziej znanym, według tego autora,

narzędziem kontroli wstępnej jest budżet [10, s. 88]. Również R.N. Anthony jednoznacznie wykazuje bezpośredni wpływ działań prowadzonych w ramach kontroli budżetowej na działania w kontroli zarządczej. Proponuje on zaliczenie działań kontrolnych realizowanych w przedsiębiorstwie do jednego z trzech poziomów, tj.: (1) do kontroli zadań – realizowanej poprzez budżetowanie na poziomie operacyjnym, (2) do kontroli kierowniczej oraz (3) do planowania strategicznego. W takim rozumieniu budżetowanie bezsprzecznie jest uznawane za podstawowy, najistotniejszy składnik kontroli kierowniczej (zob. także [15, s. 18]).



Rys. 3. Uproszczony model systemu kontroli w relacji do procesów podejmowania decyzji kierowniczych

Źródło: opracowanie własne.

Wieloszczeblowość i wieloaspektowość zarządzania przedsiębiorstwem powodują znaczne zróżnicowanie zadań i przedmiotu kontroli, a tym samym także wymagań stawianych systemowi informacji ekonomicznej, umożliwiającemu realizację zadań kontroli [17, s. 30]. Najczęściej powstaje wewnętrzny zhierarchizowany algorytm postępowania, uruchamiany w celu kontrolowania realizacji zadań wszystkich obszarów działalności i na wszystkich szczeblach zarządzania, wyko-

rzystujący właściwie zaprojektowane informacyjne sprzężenia zwrotne. Według P. Senge'a to właśnie sprzężenia zwrotne są podstawową kategorią działań systemowych w organizacji, istotą zaś sprzężeń jest wzajemność wpływu (zob. [13, s. 188]). B.R. Kuc twierdzi, że najlepiej byłoby nie zakładać popełniania błędów, wobec czego nie byłby potrzeby stosowania „pośrednich” metod kontroli, do jakich zalicza m.in. kontrolę budżetową. Przewiduje jednak, że w miarę wprowadzania zmian kierunków w gospodarce metody kontroli pośredniej zaczną dominować, opierając się na nowoczesnym instrumencie „zarządzania przez kontrolę” [10, s. 89].

Uproszczony model systemu kontroli w relacji do procesów decyzyjnych ukazuje rys. 3. Przedstawione na nim rodzaje kontroli jako składowe procesu kontroli zarządczej są względem siebie komplementarne, systemowe zaś ujęcie daje możliwość elastycznego ich stosowania na różnych odcinkach działalności gospodarczej, z naprzemiennym i/lub równoległym ich wykorzystywaniem w różnych okresach. Zjawisko to dodatkowo ma także tę pozytywną cechę, że pozwala na wzajemne wykorzystywanie materiałów, analiz oraz doświadczeń jednej kontroli przez drugą. W tym kontekście można uznać, że istotą działań w systemie kontroli zarządczej są dialog i przepływ informacji w ramach całej organizacji w celu poszukiwania środków oraz możliwości podnoszenia skuteczności i efektywności procesów decyzyjnych na wszystkich szczeblach zarządzania, natomiast warunkiem realizacji tych działań są odpowiednie budowa i organizacja tego systemu. Według S. Kałużnego dobrze ustrukturyzowany i sprawny system kontroli w przedsiębiorstwie dostarcza zarządzającym wiedzy, staje się swoistego rodzaju systemem wczesnego ostrzegania, własnym sygnalizatorem zagrożeń, mechanizmem samoobrony, źródłem nieupiększonej prawdy, a przede wszystkim skutecznym instrumentem doskonalenia całokształtu działalności organizacji [5, s. 10].

6. Podsumowanie

Uznając, że zarządzanie to proces stałego podejmowania decyzji, można łatwo zauważyć, jak istotne w tworzeniu bazy informacyjnej dla tych decyzji są wnioski wyprowadzone z analizy odchyleń wszystkich rodzajów kontroli realizowanych w ramach systemu kontroli organizacji. W tym kontekście umiejętne wykorzystanie kontrolnej funkcji budżetów stawia kontrolę budżetową na początku działań systemowych i nadaje jej zasadniczą, niemożliwą do zastąpienia żadnymi innymi działaniami rolę.

LITERATURA

- [1] Adamiecki K., *O nauce organizacji. Wybór pism*, PWE, Warszawa 1970.
- [2] Chalstra M., Susmarski S., *Controlling, Nord-Controlling*, Gdynia 1999.

- [3] Fjałkowska D., *Rola i zadania Komisji budżetowej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 11.
- [4] Jończak E., *Kontrola budżetowa jako narzędzie skutecznej restrukturyzacji przedsiębiorstw. Pojęcia, zakres, źródła i metody*, [w:] *Rachunkowość zarządcza – budżetowanie jako narzędzie współczesnego menedżera*, red. J. Mońka, D. Sołtys, AE, Wrocław 1999.
- [5] Kałużny S., *Leksykon kontroli*, DOSKO, Warszawa 2002.
- [6] Kluge P.D., *Podstawy controllingu. Komputerowo wspomagany controlling MSP*, Wyd. Politechniki Zielonogórskiej, Zielona Góra 2001.
- [7] Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1969.
- [8] Kowal W., *Kontrola marketingowa – teoria i praktyka jej funkcjonowania w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Controlling – koncepcje, wdrożenia*, red. J. Mońka, D. Sołtys, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 956, Wrocław 2002.
- [9] Koziański J., Listwan T., *Podstawy zarządzania organizacją*, Terra, Poznań 1999.
- [10] Kuc B.R., *Kontrola strategiczna: zmniejszając ryzyko, zdążyć przed błędem*, [w:] *Stan i perspektywy rozwoju teorii i praktyki zarządzania na progu XXI wieku*, red. R. Krupski, J. Lichtarski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 940, Wrocław 2002.
- [11] Mikołajczyk Z., Zimmiewicz K., *Zarządzanie małym przedsiębiorstwem*, [w:] *Ekonomika i zarządzanie małą firmą*, red. B. Piasecki, PWN, Warszawa–Łódź 1999.
- [12] Misińska D., *Podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa 1994.
- [13] Niemczyk J., *Metody organizacji i zarządzania*, Wyd. Terra, Poznań–Wrocław 2000.
- [14] Rutka R., *Budżetowanie jako narzędzie budowy odpowiedzialności w strukturach zdecentralizowanych*, [w:] *Nowe kierunki w zarządzaniu przedsiębiorstwem – między teorią a praktyką*, red. H. Jagoda, J. Lichtarski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1014, Wrocław 2004.
- [15] Sawicki K., *Budżetowanie*, wydanie internetowe, strony Uniwersytetu Szczecińskiego 2004.
- [16] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- [17] Siwoń B., *Kontrola kosztów działalności gospodarczej*, PWE, Warszawa 1988.
- [18] Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1979.
- [19] Zieleniewski J., *Organizacja zespołów ludzkich*, PWN, Warszawa 1978.

THE POSITION AND ROLE OF BUDGET CONTROL IN THE ORGANIZATION CONTROL SYSTEM

Summary

In the paper there have been presented selected questions concerning situating budget control in the organization management control system and the role that it plays in the control within the controlling system. There has been presented a model of relations between all kinds of control within the whole control system, particularly regarding the perspective and substance of control activities of budget control and of the control in controlling. There has been proven that the adequate importance conferred to the control function of budgeting and then the skilful exploitation of information from post-control deviations analyses not only have fundamental influence on the accomplishment of tasks of the controlling and management control systems, but also they ultimately define the quality of managerial decisions.