

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KONTROLA ZARZĄDCZA A ZARZĄDZANIE DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Artykuł dotyczy relacji między kontrolą zarządczą i zarządzaniem dokonaniem przedsiębiorstwa. W pierwszej części opisano historyczne źródła pojęcia „kontrola” w ujęciu przedstawicieli naukowego zarządzania. Następnie omówiono klasyczną definicję sterowania menedżerskiego wg R.N. Anthony’ego, jak również zaprezentowano krytykę jego stanowiska. W drugiej części przeanalizowano ewolucję kontroli zarządczej oraz omówiono koncepcję dźwigni sterowania R. Simonsa. Na podstawie tych rozważań argumentowano, że współczesne podejście do sterowania menedżerskiego jest reprezentowane w formie zarządzania dokonaniem. Na końcu przedstawiono teorię uwarunkowań sytuacyjnych jako podstawę projektowania nowoczesnych systemów rachunkowości zarządczej, funkcjonujących w ramach zarządzania dokonaniem.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, kontrola zarządcza, zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa

1. Wstęp

W deklaracji Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej IMA (*Institute of Management Accountants*) z 2008 r. stwierdza się, że „rachunkowość zarządcza to dyscyplina, która pełni integracyjną rolę w formułowaniu i implementacji strategii organizacyjnej”. Wyjaśniono w niej również znaczenie specjalistów rachunkowości zarządczej jako członków zespołu zarządzającego przedsiębiorstwem na różnych poziomach – od najwyższego szczebla po wspomagające funkcje z zakresu finansów i rachunkowości. Specjaliści rachunkowości zarządczej wykorzystują swoją wiedzę i doświadczenie na potrzeby sprawozdawczości, budżetowania, wspomagania podejmowania decyzji, zarządzania dokonaniem, zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej oraz zarządzania kosztami [IMA 2008, s. 48]. Podana definicja jednoznacznie wskazuje na zmianę orientacji rachunkowości zarządczej i jej coraz większe znaczenie w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa (*performance management*). W literaturze naukowej z zakresu rachunkowości zarządczej równie często pojawia się odwołanie do kontroli zarządczej (*management control*) jako narzędzia wspomagającego osiągnięcie celów strategicznych organizacji, a jednocześnie postrzeganej jako jedna z zasadniczych funkcji zarządzania. W związku z tym pojawia

się pytanie o relacje między tymi koncepcjami oraz interpretację obu pojęć na gruncie rachunkowości zarządczej.

Celem niniejszego opracowania jest wyjaśnienie znaczenia kontroli zarządczej i zarządzania dokonaniami przy uwzględnieniu procesów ewolucyjnych w rachunkowości zarządczej. Podstawowa teza artykułu sprowadza się do stwierdzenia, że zarządzanie ukierunkowane na dokonania przedsiębiorstwa wyrasta koncepcyjnie z założeń sterowania menedżerskiego i stanowi współcześnie podejście do zarządzania, dla którego kontrola zarządcza stanowi integralny komponent.

2. Kontrola jako funkcja zarządzania w ujęciu naukowego zarządzania

Koncepcje kontroli jako funkcji zarządzania były rozwijane przez przedstawicieli naukowego zarządzania i były silnie związane z wyznaczaniem standardów, a następnie ich porównywaniem z wielkościami rzeczywistymi. Powszechnie uznaje się, że twórcą naukowego zarządzania, którego rozwój datuje się na lata 1890–1930, był amerykański inżynier F.W. Taylor [por. Piotrowski 1995, s. 449; Stoner i in. 2001, s. 48]. F.W. Taylor w książce pt. *Scientific management*, wydanej w 1911 r., sformułował cztery podstawowe zasady naukowego zarządzania, w których nawiązywał do sterowania przez poszukiwanie sposobów zwiększenia wydajności pracowników. Po przeanalizowaniu zaangażowania siły roboczej w wykonywanie pojedynczego zadania określił, jak można wykonywać je wydajniej. Sterowanie w jego rozumieniu wymagało wyraźnego oddzielenia fazy koncepcyjnej i fazy wykonywania danego zadania w miejscu pracy. Ujmując najkrócej – menedżerowie planują przebieg danej czynności, a robotnicy powinni ją wykonać najlepiej jak potrafią. Takie podejście wydaje się obecnie oczywiste, jednak na początku XX w. było dosyć rewolucyjne.

Okazuje się, że to właśnie F.W. Taylor użył jako pierwszy terminu *control* w kontekście zarządzania, ale nie podał przy tym ścisłej definicji tego pojęcia, nie wskazał też tej kategorii jako wyodrębnionej funkcji zarządzania. Występując w 1906 r. przed Amerykańskim Stowarzyszeniem Inżynierów Mechaników (*American Society of Mechanical Engineers*), stwierdził, że „przejęcie warsztatu mechanicznego od wielu robotników i przekazanie go w całości w ręce zarządu – oto praktyczna reguła kontroli naukowej (*scientific control*)” [Giglioni, Bedeian 1974, s. 292]. Wymieniona opinia zwraca uwagę na dwa istotne aspekty zwiastujące pojawienie się sterowania menedżerskiego (*management control*). Po pierwsze, podkreśla znaczenie odgórnego oddziaływania na podmiot, jakim jest organizacja przemysłowa, po drugie, wskazuje, że sprawcami tego oddziaływania są menedżerowie.

3. Kontrola zarządcza wg R.N. Anthony’ego

R.N. Anthony, wybitny teoretyk rachunkowości, opublikował w 1965 r. pracę pt. *Planning and control systems: a framework for analysis*, w której jako pierwszy wy-

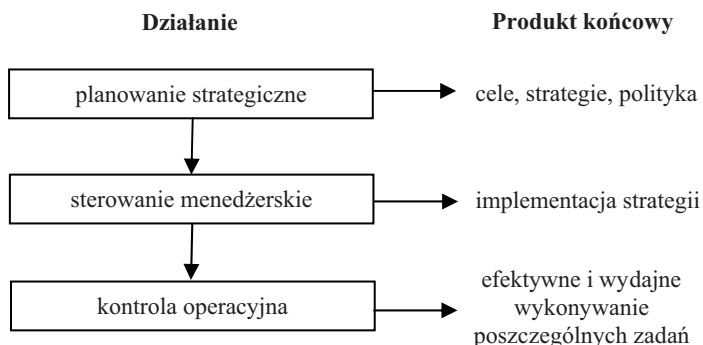
jaśnił szerzej sterowanie menedżerskie (*management control*). Wg R. Anthony'ego [Anthony 1965, s. 17] sterowanie menedżerskie oznacza „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie zapewniają efektywne i wydajne pozyskiwanie zasobów przedsiębiorstwa przy osiąganiu jego celów”. Przez wiele lat rozwijał swoją teorię wspólnie z innymi współpracownikami i w jednej ze współczesnych publikacji wyraża pogląd, zgodnie z którym sterowanie menedżerskie to „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie oddziałują na pozostałych członków organizacji, ukierunkowując ich zachowanie na wdrażanie strategii organizacyjnych” [Anthony, Govindarajan 2004, s. 7]. W tej definicji akcentuje jednoznacznie dwa istotne aspekty koncepcji *management control*. Po pierwsze, wskazuje wyraźnie na hierarchię układów sterującego i sterowanego, przy czym układem sterującym są menedżerowie, a obiektami sterowania są procesy zachowań pracowników organizacji. Po drugie, identyfikuje cel sterowania, który określa jako implementację strategii. Rozwijając tę definicję, R. Anthony dodaje, że sterowanie menedżerskie obejmuje [Anthony, Govindarajan 2004, s. 7]:

- planowanie tego, czym należy się zajmować w organizacji,
- koordynowanie działań wykonywanych w różnych obszarach organizacji,
- komunikowanie informacji,
- ocenę informacji,
- decydowanie, jakie – jeśli w ogóle – działania powinny być podjęte,
- oddziaływanie na ludzi w celu zmiany ich zachowania.

Interesujące wydaje się usytuowanie tak rozumianego sterowania menedżerskiego w kontekście zarządzania organizacją. R. Anthony jednoznacznie bowiem oddziela sterowanie od planowania strategicznego i kontroli operacyjnej, co przedstawiono na rysunku 1. Można więc stwierdzić, że w ujęciu R.N. Anthony'ego planowanie strategiczne stanowi proces określania celów organizacji i formułowania strategii niezbędnej do ich osiągnięcia. Niezbędne jest zatem sterowanie menedżerskie, które ma umożliwić implementację ustalonej strategii rozwoju organizacji. Natomiast kontrola operacyjna stanowi ogniwo uzupełniające, ukierunkowane na zapewnienie wykonywania określonych zadań efektywnie i wydajnie.

Przedstawione podejście wywarło duży wpływ na dalszy rozwój koncepcji sterowania menedżerskiego w przedsiębiorstwie, przy czym należy podkreślić, że wywołało wiele dyskusji i kontrowersji. W zamierzeniu R.N. Anthony'ego takie ujęcie miało rozszerzyć zakres informacji wykorzystywanych przez kierowników ponad informacje pochodzące z systemu rachunkowości. Paradoksalnie okazało się to bardzo trudne, głównie ze względu na świadome umniejszanie znaczenia kontroli operacyjnej (*operational control*), spowodowane tym, że różne organizacje wykorzystują odmienne techniki kontroli zadań na tym szczeblu, natomiast R.N. Anthony koncentrował się wyłącznie na cechach wspólnych, charakterystycznych dla różnych podmiotów. Koncentracja na właściwościach zbieżnych dla różnych przedsiębiorstw pozwoliła na zastosowanie wspólnego języka w odniesieniu do wszystkich działań wykonywanych w organizacji. Takiego wspólnego języka dostarczyła ra-

chunkowość i okazało się, że sterowanie menedżerskie (*management control*) stało się niemal synonimem terminu „rachunkowość zarządcza” w czasie, gdy ta dyscyplina przeżywała swój kryzys, czyli w latach osiemdziesiątych minionego stulecia [Otley 1999, s. 364].



Rys. 1. Ogólne relacje między planowaniem, sterowaniem i kontrolą wg R.N. Anthony’ego

Źródło: [Antony, Govindarajan 2004, s. 7].

Inny zarzut pod adresem koncepcji R.N. Anthony’ego wynika z poglądu, że obecnie pracownicy niższych szczebli są zaangażowani nie tylko w codzienne i rutynowe wykonywanie zadań, lecz również coraz częściej biorą udział w wykonywaniu działań o charakterze strategicznym. Ma to ścisły związek z partycypacyjnym stylem zarządzania i angażowaniem wszystkich członków organizacji w projekty strategiczne. W związku z tym „sztuczna” granica między kontrolą operacyjną, zarządczą i planowaniem strategicznym jest współcześnie trudna do utrzymania [Langfield-Smith 1997, s. 209]. Pomimo krytyki pod adresem koncepcji R.N. Anthony’ego, należy przyznać, że wywarła ona duży wpływ na dalsze koncepcje, które coraz intensywniej rozwijały się w obszarze rachunkowości zarządczej od lat 60. ubiegłego wieku.

4. Dźwignie sterowania R. Simonsa

Do lat 90. pomiar dokonań przedsiębiorstwa postrzegano jako integralny element sterowania kierowniczego (*management control*). Dominowało podejście cybernetyczne, w którym menedżerowie wyższych szczebli oddziaływali na szeregowych pracowników, ukierunkowując ich zachowania na osiąganie celów organizacji. Kształtowanie pożądanego obrazu dokonań przedsiębiorstwa nie może się odbywać wyłącznie za pomocą sterowania, które R.N. Anthony tak jednoznacznie wyodrębnił. Ramy współczesnego zarządzania dokonania wymagać znacznie szerszego ujęcia, które obejmuje całokształt procedur zarządczych, w tym również związanych z planowaniem strategicznym i kontrolą operacyjną.

R. Simons w oryginalnych pracach dotyczących koncepcji dźwigni sterowania (*levers of control*) wskazuje na niedoskonałości stanowiska R.N. Anthony'ego, w którym cele są z góry ustalone, wyniki są porównywane z obecnymi celami, a istotne odchylenia są raportowane menedżerom w związku z potrzebą podjęcia działań naprawczych [Simons 1991, s. 49]. W tym ujęciu zakłada się, że strategia stanowi ograniczenie sterowania, ponieważ jest ona akceptowana przez menedżerów najwyższych szczebli, szczegółowe plany realizacyjne są komunikowane na niższe szczeble struktury organizacyjnej, a wreszcie formalne mechanizmy kontroli są wykorzystywane do informowania top-menedżerów czy wykonywane działania i uzyskiwane wyniki są zgodne z założonym planem. Omówione podejście można również scharakteryzować określeniem „hierarchiczne, odgórne sterowanie”. Takie sterowanie ogranicza inicjatywę pracowników, zmniejsza ich zaangażowanie i motywację do działania, a także inicjatywę. Zdaniem R. Simonsa należy odejść od modelu sterowania, gdzie posiadaczem informacji jest zarząd, który planuje i decyduje a następnie swoje ustalenia przekazuje na niższe szczeble zarządzania. Odgórne sterowanie celami po prostu stwarza pokusę manipulacji na dole i dostosowywania wyników do oczekiwań menedżerów oraz właścicieli. R. Simons, zmieniając pojmowanie sterowania kierowniczego, definiuje je jako „formalne, informacyjne procedury, wykorzystywane przez menedżerów do utrzymywania lub modyfikowania wzorców w zakresie działań organizacyjnych” [Simons 1987, s. 357]. Przez formalne procedury Simons rozumie planowanie, budżetowanie, monitorowanie udziałów rynkowych, przy czym są one oparte na informacji, która służy wyznaczaniu przez kierowników zakresu, w którym podwładni poszukują możliwości poprawy dokonania przedsiębiorstwa, komunikowaniu planów i celów oraz monitorowaniu stopnia osiągnięcia tych celów. Owe procedury stają się systemami sterowania wówczas, gdy obejmują nie tylko działania zorientowane na cele, lecz również wzorce nieprzewidywanych wcześniej innowacji.

Podsumowaniem wieloletnich dociekań R. Simonsa była publikacja *Levers of control: How managers use control systems to drive strategic renewal*, w której przedstawił oryginalną, całościową propozycję metody implementacji strategii w przedsiębiorstwie. Za punkt wyjścia do budowy swojego modelu R. Simons przyjął stosunek do zarządzania strategicznego, w którym wyróżnia się strategie zamierzone oraz samorzutne, a także rozważył warunki realizacji obu tych strategii. Zgodnie z tym podejściem strategii organizacyjne udaje się zrealizować na bazie wcześniej zamierzonych strategii lub strategii wyłaniających się w toku prowadzenia działalności gospodarczej. Innymi słowy, realizacja strategii stanowi w praktyce kombinację strategii zamierzonych, które rzeczywiście były wdrażane, oraz strategii pojawiających się spontanicznie. Takie spojrzenie na implementację strategii doprowadziło Simonsa do wniosku, że sterowanie zorientowane na dokonania przedsiębiorstwa realizuje się za pomocą czterech dźwigni, które obejmują [Simons 1995, s. 7]:

- diagnostyczne systemy sterowania (*diagnostic control systems*),
- interaktywne systemy sterowania (*interactive control systems*),

- systemy przekonań (*beliefs systems*),
- systemy ograniczające (*boundary systems*).

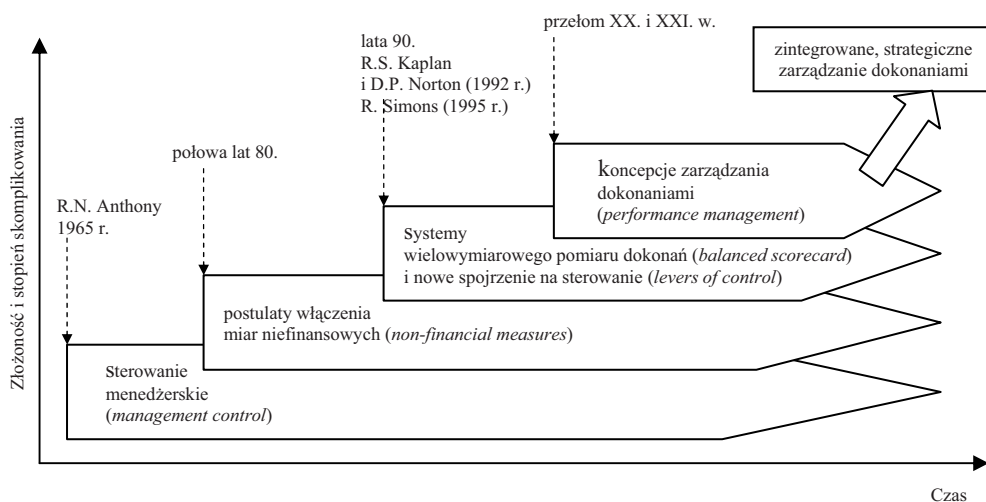
Diagnostyczne systemy sterowania stanowią podstawowe instrumenty służące transformacji strategii zamierzonych w strategię zrealizowaną. Koncentrują się na osiąganiu celów dla przedsiębiorstwa jako całości oraz poszczególnych członków organizacji. Interaktywne systemy sterowania stanowią instrumenty oddziaływania na procesy związane z poszukiwaniem możliwości, które mogą zaowocować formułowaniem strategii samorzutnych. Systemy przekonań są definiowane jako wyraźny zbiór organizacyjnych definicji, które menedżerowie wyższych szczebli formalnie komunikują oraz systematycznie wzmacniają w celu dostarczenia pracownikom podstawowych wartości, celów i kierunków działania organizacji. Natomiast systemy ograniczające mają zagwarantować, by realizowane strategie mieściły się w ramach akceptowanej domeny działań przedsiębiorstwa. Owe systemy sterują strategią, która jest rozumiana jako pozycja organizacji w otoczeniu, czyli ograniczają działania wykonywane w przedsiębiorstwie do zdefiniowanych rynków, przy akceptowanym poziomie ryzyka.

5. Od kontroli zarządczej do zarządzania dokonaniem

Współczesne podejście do zarządzania dokonaniem jest rezultatem procesu ewolucji, który przejawiał się w poszukiwaniu nowych metod zorientowanych na wieloaspektowy pomiar dokonań oraz proponowaniu nowych ram koncepcyjnych rachunkowości zarządczej przez badaczy, takich jak R. Simons. Na rysunku 2 zaproponowano chronologiczne uszczegółowienie rozwoju koncepcji związanych z pomiarem, sterowaniem i zarządzaniem dokonaniem.

Jak wynika z rysunku, przez niemal dwie dekady dominowało stanowisko zorientowane na sterowanie menedżerskie, zaproponowane przez R.N. Anthony'ego, które zakładało odgórne, hierarchiczne sterowanie, ukierunkowane na finansowe dokonania przedsiębiorstwa. Z upływem czasu uwzględniano potrzebę pomiaru wielkości niefinansowych, co doprowadziło do wieloaspektowego pomiaru dokonań i nowego spojrzenia na sterowanie kierownicze [Nita 2008, s. 53–64]. Najnowsze koncepcje uwzględniają zintegrowane, wieloaspektowe i strategiczne zarządzanie dokonaniem. Zasadnicze pytanie, na które należy odpowiedzieć w tym podrozdziale, dotyczy przesłanek nowego podejścia do pomiaru dokonań i sterowania kierowniczego w nurcie *performance management* na przełomie XX i XXI w.

Interesujące argumenty na rzecz nowego podejścia podaje H.T. Johnson, postulując zmianę modelu zarządzania a w konsekwencji systemów rachunkowości zarządczej, w szczególności w zakresie sterowania menedżerskiego. Jego zdaniem potencjalny klient w dobie rozwiniętych technologii komunikacyjnych ma wręcz nieograniczony dostęp do informacji o produktach oraz możliwości wyboru. Siła tego wyboru powinna motywować przedsiębiorstwa do szybkich zmian, ale by zmiany te były możliwe, każdy pracownik musi się cały czas uczyć. Ustawiczne uczenie



Rys. 2. Od sterowania menedżerskiego do zarządzania dokonaniami

Źródło: [Nita 2009, s. 124].

się implikuje natomiast stwierdzenie, że pracownicy zawsze dysponują informacją, czyli są niejako umocowani do współudziału w procesie zarządzania, co wyzwala w nich zaangażowanie [Johnson 1992, s. 155–157]. Na uczenie się – jako podstawową przesłankę kształtowania systemów pomiaru i oceny dokonań – wskazują również A. Neely i M.A. Najjar [Neely, Najjar 2006, s. 101]. Ich zdaniem nie można utrzymać w mocy stwierdzenia, że podstawowa rola pomiaru dokonań sprowadza się do sterowania menedżerskiego zorientowanego na dokonania. Zagadnienie to postrzegają znacznie szerzej, wyrażając pogląd, iż współcześnie to właśnie uczenie się jest wyróżnikiem pomiaru dokonań i tym samym wyznacza jego główną rolę. We współczesnych przedsiębiorstwach menedżerowie powinni porzucić rolę zdalnego sterowania i rozdzielania zasobów, a przejąć rolę tych, którzy ułatwiają, umożliwiają i promują aktywność na niższych szczeblach struktury. Obecnie pracownicy niższych szczebli w hierarchii organizacyjnej coraz powszechniej angażują się nie tylko w codzienne, rutynowe operacje, lecz również w działania o wymiarze strategicznym.

D.T. Otley [Otley 2003, s. 319] opowiada się jednoznacznie za zastąpieniem stosowanego do przełomu wieków pojęcia „sterowanie menedżerskie” (*management control*) znacznie szerszym „zarządzanie dokonaniami” (*performance management*). Podaje przy tym wiele argumentów. Przekonuje, że zasadniczy cel sterowania – wspomaganie osiągania przez organizację jej zamierzeń – pozostaje ten sam, przy czym zmienił się kontekst, w jakim działają współczesne przedsiębiorstwa. O ile w latach 60. i 70. XX w. przedsiębiorstwa odznaczały się integracją pionową oraz strukturami wielooddziałowymi, o tyle w latach 90. nasiliło się znaczenie outsour-

cingu, zarządzania łańcuchem wartości oraz budowania organizacji procesowych. Dlatego należało przesunąć akcent z wewnętrznego sterowania na rzecz zarządzania z uwzględnieniem otoczenia przedsiębiorstwa. Współcześnie trudno mówić o odgórnym, hierarchicznym sterowaniu również dlatego, że organizacje stają się coraz bardziej płaskie i mniej zhierarchizowane. Ponadto potwierdza fakt zróżnicowania mierników służących do oceny dokonań poszczególnych pracowników, jednostek organizacyjnych i całych przedsiębiorstw. Przy korzystaniu z bardzo złożonych zbiorów mierników proste sterowanie nie jest już możliwe a przedmiotem pomiaru, czyli dokonania, należy zarządzać. Wreszcie nieustannie rośnie znaczenie ładu korporacyjnego (*corporate governance*) i zewnętrznej kontroli zorientowanej na zapewnienie zgodności między działaniami menedżerów wyższego szczebla a interesami właścicieli.

Również A.A. de Waal w jednej z najnowszych publikacji z tego zakresu zajmuje stanowisko, że zarządzanie dokonaniaми przedsiębiorstwa stanowi rozszerzenie koncepcji sterowania kierowniczego [Waal 2007, s. 32]. Jego zdaniem rozwój koncepcji sterowania kierowniczego i systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie jest tak dynamiczny od przełomu stuleci, iż wymaga sformułowania nowego podejścia do zarządzania, które współcześnie określa się jako zarządzanie dokonaniaми. Szerszy kontekst tego stanowiska przedstawia W. Bruggeman [Bruggeman 2005, s. 154], wskazując na sterowanie kierownicze jako niezbędny, jednak niewystarczający element zarządzania ukierunkowanego na dokonania.

Wyjaśnienie istoty współcześnie stosowanego terminu „zarządzanie dokonaniaми” nie jest zadaniem łatwym. Po pierwsze, ewolucja tego podejścia do zarządzania jest bardzo dynamiczna oraz istnieje wiele poglądów na zagadnienia dotyczące zarządzania zorientowanego na dokonania przedsiębiorstwa. Po drugie, nie ujednociono dotychczas funkcjonującej w literaturze naukowej terminologii w tym zakresie. Studia nad literaturą anglojęzyczną wskazują na obecność wielu określeń, jak np.: *corporate performance management*, *business performance management*, *enterprise performance management*, *strategic enterprise management*, *strategic performance management*. Tak duże zróżnicowanie stosowanych terminów wynika niewątpliwie z chęci wielu autorów do podkreślenia oryginalności proponowanych podejść i akcentowania niektórych ich aspektów. Ponadto, jak wyjaśnia M.A. Stiffler [Stiffler 2006, s. 11–16], wiele niezależnych firm konsultingowych, które zajmują się projektowaniem systemów zarządzania zorientowanych na dokonania, poszukuje nowych określeń po to, by odróżnić się od konkurencji. Dlatego należy zgodzić się z opinią G. Cokinsa [Cokins 2006, s. 3], że wymienione pojęcia są synonimami, a zatem rozważania należy skoncentrować na merytorycznej treści proponowanych rozwiązań.

Zdaniem autora zarządzanie dokonaniaми przedsiębiorstwa można postrzegać najszerzej z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniaми jest rozumiane jako podejście do zarządzania, które jest ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyj-

nych – ukierunkowanych na osiągnięcie celów związanych z dokonaniem przedsiębiorstwa – oraz motywowanie, polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych, a tym samym ich wynagradzania, a także na sterowanie, zorientowanego na pożądany obraz dokonań, przedsiębiorstwa w przyszłości. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniem podporządkowany jest z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś stałej aktualizacji strategii, z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy.

6. Podejście sytuacyjne w zarządzaniu dokonaniem

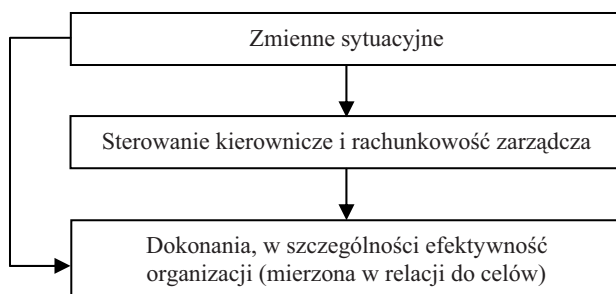
Współczesne systemy rachunkowości zarządczej są niejako „szyte na miarę”, każde zaś przedsiębiorstwo działa w określonych warunkach i podlega wpływowi wielu czynników sytuacyjnych. Zatem nie można zakładać, że w odmiennych warunkach działania przedsiębiorstwa zachowywać się będą podobnie i nie ma jednego uniwersalnego modelu rachunkowości zarządczej. Dlatego coraz częściej na potrzeby projektowania systemów rachunkowości zarządczej proponuje się podejście spójne z teorią uwarunkowań sytuacyjnych. Źródła takiego stanowiska można odnaleźć w teorii organizacji i zarządzania już w latach 60. ubiegłego wieku [por. Chenhall 2003, s. 128]. W dziedzinie rachunkowości zarządczej teoria ta zdobyła popularność dopiero w latach 80. Od tego czasu zakłada się, że projektowanie systemów rachunkowości ukierunkowanych na dokonania przedsiębiorstwa wymaga uwzględnienia wielu zmiennych kontekstualnych, takich jak jego otoczenie, struktura organizacyjna, stosowane rozwiązania technologiczne czy wreszcie przyjęta strategia [Langfield-Smith 2006, s. 248]. Jedną z pierwszych, zresztą najbardziej rozpowszechnioną, definicję *contingency theory* w warunkach rachunkowości zarządczej sformułował D.T. Otley w 1980 r. Píše on następująco: „podejście uwarunkowań sytuacyjnych do rachunkowości zarządczej opiera się na założeniu, że nie istnieje uniwersalny system rachunkowości, który można zastosować do wszystkich przedsiębiorstw w każdych okolicznościach. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych próbuje raczej zidentyfikować specyficzne aspekty systemu rachunkowości, które towarzyszą określonym warunkom działania oraz ukazać odpowiedni sposób ich powiązania” [Otley 1980, s. 413]. Tymczasem D.C. Hambrick i D. Lei [Hambrick, Lei 1985, s. 764] postrzegają to zagadnienie znacznie szerzej i wyrażają pogląd, że teoria uwarunkowań sytuacyjnych stanowi swego rodzaju kompromis, oznacza bowiem podejście badawcze pośrednie między dwoma skrajnymi podejściami do studiowania problemów sterowania w przedsiębiorstwie:

- podejściem sytuacyjno-specyficznym (*situation-specific approach*),
- podejściem uniwersalistycznym (*universalistic approach*).

Pierwsze z nich zakłada, że czynniki oddziałujące na przedsiębiorstwo są unikatowe do tego stopnia, że nie można określić żadnych ogólnych zasad projektowania systemów rachunkowości zarządczej. Zwolennicy tego podejścia przyjmują, że nie da się sformułować wniosków na temat działania przedsiębiorstw bez rozpoznania specyficznej sytuacji każdego z osobna. W związku z tym właściwą metodą badawczą są studia przypadków (*case studies*), które pozwalają na zrozumienie zmiennych charakterystycznych dla działania konkretnego podmiotu gospodarczego objętego badaniem.

Podejście uniwersalistyczne jest skrajne w stosunku do poprzedniego, ponieważ zakłada, że można zaproponować system rachunkowości zarządczej, który będzie właściwy przy pewnych założeniach we wszystkich warunkach i przedsiębiorstwach. Zwolennicy tego stanowiska podejmowali się prób tworzenia „uniwersalnych” instrumentów zarządzania.

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency*) jest zatem podejściem pośrednim, zakładającym, że można wyróżnić określone klasy uwarunkowań i grupy przedsiębiorstw, dla których identyfikuje się ustalone zbiory czynników sytuacyjnych, co pozwala na pewne uogólnienia. W dziedzinie rachunkowości zarządczej oznacza to, że na potrzeby projektowania systemu rachunkowości zarządczej, zorientowanego na zapewnienie efektywności w prowadzeniu działalności, należy zidentyfikować odpowiednie czynniki sytuacyjne, które ten system determinują. Zagadnienie to wyjaśniono schematycznie na rysunku 3.



Rys. 3. Ramy podejścia uwarunkowań sytuacyjnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Otley 1980, s. 421].

Termin *contingency* oznacza w języku angielskim: ewentualność, nieprzewidywany wypadek. Z punktu widzenia zarządzania dokonaniami *contingency theory* zakłada zatem, że menedżerowie dostosowują organizacje, którymi kierują, do różnych ewentualności i uwarunkowań sytuacyjnych właśnie na potrzeby poprawy dokonań [Chenhall 2003, s. 160]. Uważa się, że czynniki sytuacyjne pozostają poza sferą oddziaływania menedżerów, a procesy z nimi związane nie mogą być sterowane. Zmienne, które mogą być sterowane w przedsiębiorstwie, nie mogą być postrzegane

jako zmienne sytuacyjne, ale jako element projektowania systemu rachunkowości zarządczej. Ostatecznie można stwierdzić, że na zmienne te wolno oddziaływać, aby ukształtować uwarunkowania sytuacyjne w odpowiedniej konfiguracji w celu poprawy dokonań przedsiębiorstwa [Otley 1980, s. 422].

7. Podsumowanie

Powyższe rozważania doprowadziły do stwierdzenia, że współcześnie istnieje potrzeba zmiany podejścia do pomiaru dokonań i sterowania zorientowanego na dokonania. Można uznać za zasadne zastąpienie koncepcji *management control* znacznie szerszą, określaną jako *performance management*, ponieważ zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można postrzegać najbardziej ogólnie z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania, w tym szeroko rozumianego sterowania menedżerskiego. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniem jest rozumiane jako podejście do zarządzania, które służy implementacji strategii przedsiębiorstwa. Cybernetyczne myślenie o sterowaniu można wzbogacić znanym od dawna w teorii zarządzania podejściem uwarunkowań sytuacyjnych. Stanowisko to szczególnie w ostatnich latach wywarło duży wpływ na zakres badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej oraz kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej w praktyce. Współcześnie, w złożonych i niestabilnych dla działalności gospodarczej warunkach, niezwykle trudno proponować rozwiązania, które można stosować bezpośrednio w różnych przedsiębiorstwach, niezależnie od zmiennych sytuacyjnych, które determinują możliwości osiągnięcia i utrzymywania przewagi konkurencyjnej oraz pożądany obrót dokonań organizacji.

Literatura

- Anthony R.N., Govindarajan V., *Management control systems*, McGraw-Hill, New York 2004.
- Anthony R.N., *Planning and control systems: A framework for analysis*, Harvard Business School Press, Boston 1965.
- Bruggeman W., *Integrated performance management through effective management control*, w: *Integrated performance management. A guide to strategy implementation*, red. K. Verweire, L.V. den Berghe, Sage Publications, London 2005.
- Chenhall R.H., *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, „Accounting, Organizations and Society” 2003, vol. 28, no. 2–3.
- Cokins G., *Performance management*, w: *Case studies in performance management. A guide from the experts*, red. T.C. Adkins, John Wiley & Sons, Hoboken 2006.
- Giglioli G.B., Bedeian A.G., *A conspectus of management control theory: 1900–1972*, „Academy of Management Journal” 1974, vol. 17, no. 2.
- Hambrick D.C., Lei D., *Toward an empirical prioritization of contingency variables for business strategy*, „Academy of Management Journal” 1985, vol. 28, no. 4.
- Institute of Management Accountants, *Draft statement on management accounting: Definition of management accounting and management accountants*, „Strategic Finance” 2008, vol. 90, no. 2.

- Johnson H.T., *Relevance regained. from top-down control to bottom-up empowerment*, The Free Press, New York 1992.
- Langfield-Smith K., *Management control systems: A critical review*, „Accounting, Organizations and Society” 1997, vol. 22, no. 2.
- Langfield-Smith K., *Understanding management control systems and strategy*, w: *Contemporary issues in management accounting*, red. A. Bhimani, Oxford University Press, Oxford 2006.
- Neely A., Najjar M.A., *Management learning not management control: The true role of performance measurement*, „California Management Review” 2006, vol. 48, no. 3.
- Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2009.
- Nita B., *Transformation of management accounting: From management control to performance management*, „Transformations in Business & Economics” 2008, vol. 7, no. 3 (15).
- Otley D.T., *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*, „Accounting, Organizations and Society” 1980, vol. 5, no. 4.
- Otley D., *Management control and performance management: Whence and whither?*, „The British Accounting Review” 2003, vol. 35.
- Otley D., *Performance management: A framework for management control systems research*, „Management Accounting Research” 1999, vol. 10, no. 4.
- Piotrowski W., *Organizacja i zarządzanie – kierunki, koncepcje, punkty widzenia*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 1995.
- Simons R., *Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis*, „Accounting, Organizations and Society” 1987, vol. 12, no. 4.
- Simons R., *Levers of control: How managers use control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston 1995.
- Simons R., *Strategic orientation and top management attention to control systems*, „Strategic Management Journal” 1991, vol. 12, no. 1.
- Stiffler M.A., *Performance. Creating the performance-driven organization*, John Wiley & Sons, Hoboken 2006.
- Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
- Waal A.A. de, *Strategic performance management. A managerial and behavioural approach*, Palgrave Macmillan, Houndmills 2007.

MANAGEMENT CONTROL AND CORPORATE PERFORMANCE MANAGEMENT

Summary: The paper deals with the relations between management control and corporate performance management. In the first part the historical origins of the term „control” were described under the scientific management. Later on the classic explanation of management control by R.N. Anthony was elaborated as well as the critique of R.N. Anthony’s approach was presented. In the second part of the article the evolution of management control was analyzed and the R. Simons’ concept of levers of control was presented. On this basis it was argued that the contemporary approach to control is represented in the form of performance management. Finally, the contingency theory as a basis for modern management accounting systems design under the framework of performance management was described.