

Andrzej Niemiec*

Uniwersytet Szczeciński

ŹRÓDŁA I OBECNE ROZUMIENIE CONTROLLINGU W LITERATURZE ANGLOSASKIEJ

Streszczenie

Celem artykułu jest odnalezienie źródeł oraz najbardziej aktualnego rozumienia controllingu w literaturze anglosaskiej. W artykule dokonano syntezy ewolucji idei controllingu od XII wieku. Okresy ewolucji tego pojęcia w literaturze anglosaskiej podzielono na następujące 4 podokresy. Do 1880 roku rozumiany był zgodnie ze słowem *to controll* tłumaczonym jako „mieć kontrolę nad” w tym przypadku budżetem. Drugi okres to lata 1880–1962, kiedy idea controllingu nawiązywała do osoby i zadań kontrolera. W trzecim okresie, przypadającym w latach 1962–1995, utożsamiano ją w literaturze amerykańskiej z rachunkowością zarządczą, a później strategiczną rachunkowością zarządczą. Natomiast po 1995 roku controlling jest coraz częściej tożsamy z terminem zarządzania dokonaniem (*performance management*).

Słowa kluczowe: controlling, zarządzanie dokonaniem, rachunkowość zarządcza

Wprowadzenie

Historia controllingu jest stosunkowo dobrze opisana w literaturze przedmiotu. Pojęcie „controlling” wywodzi się z języka łacińskiego od słów *contra* (przeciw)

* Adres e-mail: andrzej.j.niemiec@gmail.com.

i *rotulus* (kręcenie, rolowanie), na podstawie których w XII wieku w języku francuskim powstał zwrot *con-tre-role* (kontrola), a w angielskim – *countreroullour*¹. Rozkwit literatury anglosaskiej z dziedziny controllingu nastąpił w latach 1931–1962. Od 1962 roku Controllers Institute of America przekształca się w Financial Executive Institute (FEI), zaś idea controllingu ewoluuje odmiennie niż w Europie kontynentalnej. W literaturze nie ma zgodności co do przebiegu tej ewolucji. Celem artykułu jest odnalezienie źródeł oraz najbardziej aktualnego rozumienia controllingu w literaturze anglosaskiej.

1. Controlling rozumiany jako *to control*

Zazwyczaj ideę controllingu wiąże się z osobą określaną jako *controllour*, która funkcjonowała na angielskim dworze już w XV wieku. Jej zadaniem było kontrolowanie wpływów i wydatków dóbr i środków². A. Major, charakteryzując historię idei controllingu, stwierdził, że kolebką jego nowoczesnego rozumienia są Stany Zjednoczone, gdzie w 1778 roku utworzono stanowisko „comptrollera” w administracji państwowej do kontroli równowagi pomiędzy wpływami i wydatkami budżetu USA³. Funkcja comptrollera polegała pierwotnie na kontroli równowagi pomiędzy wpływami i wydatkami budżetu, a więc kontrolowaniu realizacji budżetu. Również obecnie w niektórych obszarach finansów publicznych krajów anglosaskich istnieją osoby lub instytucje spełniające tę historyczną rolę, często w bardzo wybiórczy i zróżnicowany sposób. Dla przykładu The Office of the Comptroller General of Canada (OCG) zapewnia nadzór i kierunek działań na rzecz poprawy gospodarowania wpływami z podatków i aktywów państwowych.

Obecne stanowisko comptrollera w finansach publicznych wynika zazwyczaj z tradycji. Zakres obowiązków osób na tych stanowiskach został jednakże bardzo zmodyfikowany, a zakres kompetencji znacznie rozszerzony w stosunku do pierwotnej, piętnastowiecznej funkcji kontrolnej rozumianej jak u E. Meyera⁴.

¹ P. Tyrała, B. Stęplewski, *Controlling nowoczesną metodą zarządzania strategicznego. Poradnik dla studentów, nauczycieli i menedżerów*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2003, s. 45–47.

² Pierwotnie D. Hahn, *Planungs und Kontrollrechnung*, Verlag Gerber, Wiesbaden 1994, s. 169. Za nim np.: J. Weber czy G. Ebert oraz polscy autorzy, np. E. Nowak i wielu innych.

³ A. Major, *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Semper, Warszawa 1998, s. 12.

⁴ E. Meyer, *Controlling als Führungskonzept*, Gabler Verlag, Wiesbaden 1986, s. 3–9.

2. Controlling rozumiany jako „controllership”⁵

W 1880 roku po raz pierwszy „comptroller” pojawia się w przedsiębiorstwie kolejowym Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System⁶. Pierwotnie jego obowiązki koncentrowały się głównie na aspektach finansach przedsiębiorstwa związanych z papierami dłużnymi, akcjami i papierami wartościowymi⁷. Wzrost zainteresowania tą koncepcją zarządzania ze strony przedsiębiorstw był spowodowany zmianami w warunkach działalności gospodarczej, jakie nastąpiły na początku XX wieku, a zwłaszcza takich, jak⁸:

- postępująca koncentracja działalności i szybki wzrost przedsiębiorstw, które to zjawiska spowodowały problemy w komunikacji i koordynacji poszczególnych jednostek,
- wzrost stopnia niepewności oraz zmienności warunków prowadzenia działalności, co spowodowało zwiększone zapotrzebowanie na informacje,
- nadejście pod koniec drugiej dekady XX wieku kryzysu gospodarczego, który przyczynił się do wzrostu zainteresowania nowymi, skutecznymi instrumentami zarządzania.

W 1921 roku po raz pierwszy pojęcie „kontroler” dotyczyło stanowiska odpowiedzialnego za budżet i rachunkowość przedsiębiorstwa⁹. W czerwcu 1933 roku CIA sformułowało 17 obowiązków kontrolera w przedsiębiorstwie¹⁰, takich jak¹¹:

1. Organizowanie i nadzór nad wszystkimi zapisami rachunkowości w przedsiębiorstwie.
2. Przygotowanie i interpretacja wszystkich sprawozdań i raportów finansowych przedsiębiorstwa.

⁵ Termin *controllership* odnosi się do zakresu obowiązków kontrolera.

⁶ W 1892 roku stanowisko *comptrollera* tworzy General Electric Company.

⁷ J.H. Jackson, *The Comptroller: His Functions and Organization*, Harvard University Press, Harvard 1949, s. 8.

⁸ *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004, s. 11.

⁹ E. Czyż-Gwiazda, *Controlling procesów narzędziem poprawy wyników organizacji*, Universitas Oeconomicus Sigillum, Katowice 2013, s. 34.

¹⁰ H.S. Grace Jr., J.E. Hauptert, *Financial Officers' Code of Ethics: Help or Hindrance?*, „CPA Journal”, March 2003, s. 6.

¹¹ G.D. Hoffman, *University Comptrollership*, The George Washington University, June 1956, s. 37–38.

3. Ciągły audyt wszystkich kont i zapisów przedsiębiorstwa bez względu na lokalizację.
4. Zestawienie kosztów produkcji.
5. Zestawienie kosztów dystrybucji.
6. Przyjęcie i rozliczenie kosztów aktywów trwałych przyjętych na stan.
7. Przygotowanie i wypełnienie dokumentów związanych ze zwrotem podatku oraz nadzór nad problemami związanymi z opodatkowaniem.
8. Przygotowanie i interpretacja wszystkich sprawozdań i raportów statystycznych przedsiębiorstwa.
9. Tworzenie przez dyrektora budżetu wspólnie z innymi kierownikami działów rocznego budżetu uwzględniającego wszystkie obszary działania przedsiębiorstwa w celu przedstawienia radzie dyrektorów założeń do rozpoczynającego się nowego roku fiskalnego. Audytor powinien uwzględnić ewentualne *veto* dla wydatków nieautoryzowanych w budżecie, który okresowo może być korygowany przez radę dyrektorów.
10. Upewnienie się, czy majątek przedsiębiorstwa jest właściwie i aktualnie ubezpieczony.
11. Inicjowanie, przygotowanie i dystrybucja standardowych praktyk i procedur związanych z rachunkowością, koordynowanie systemów w przedsiębiorstwie włącznie z metodami, zapisami, raportami i procedurami biurowymi.
12. Gromadzenie odpowiednich zapisów dotyczących autoryzowanych rozliczeń i ustalenie, że wszelkie kwoty wydatkowane na jej podstawie są prawidłowo rozliczane.
13. Upewnianie się na bieżąco, że transakcje finansowe angażujące radę dyrektorów lub/i zarząd są właściwie dokonane i zapisane.
14. Utrzymanie właściwych zapisów wszystkich kontraktów i rozliczeń.
15. Zatwierdzanie wypłaty (lub/i kontrasygnaty) wszystkich czeków, weksli i innych zbywalnych instrumentów przedsiębiorstwa, które zostały potwierdzone przez skarbnika lub innego urzędnika, uprawnionego przez umowę spółki, a czasami także przez radę dyrektorów.
16. Badanie wszystkich nakazów zapłaty dotyczących (dłużnych) papierów wartościowych korporacji i zapewnienie, że takie wypłaty są dokonywane zgodnie z regulaminem i/lub przepisami ustanowionymi od czasu do czasu przez radę dyrektorów.

17. Przygotowywanie i zatwierdzanie regulaminu lub standardowych praktyk niezbędnych do zapewnienia zgodności z przepisami lub nakazami wydanymi przez odpowiednie, stanowiące agencje rządowe.

Pozostały one w mocy do 1949 roku, kiedy to rada dyrektorów stowarzyszenia sformułowała 18 zadań i zakresów odpowiedzialności pogrupowanych w 4 grupach¹². Zmiany te nie wprowadziły jednak w obowiązkach kontrolera istotnych zmian. J.H. Jackson, autor „The Comptroller: His Functions and Organization”, jednej z najważniejszych pozycji książkowych z tego okresu, uważał, że podstawową funkcją controllingu jest prezentowanie danych z rachunkowości w kształcie przydatnym do zarządzania i podejmowania decyzji. Do innych istotnych publikacji zaliczyć można także prace H.A. Simona i innych. Zdaniem autorów zadania kontrolera można zawrzeć w następujących obszarach¹³:

- ogólna rachunkowość – rachunkowość finansowa wszystkich działów, rachunek kosztów i bieżąca analiza wszystkich działów poza działem produkcji i sprzedaży,
- planowanie kosztów i analiza – bieżąca analiza kosztów działu produkcji,
- ewidencja sprzedaży – bieżąca analiza kosztów działu sprzedaży,
- badania specjalne na poziomie przedsiębiorstwa,
- audyt wewnętrzny.

Może się wydawać, że lata 50. XX wieku były okresem istotnego rozwoju naukowego, a w efekcie istotnie rozszerzyły zadania kontrolera o elementy rachunkowości zarządczej. Jednakże czytając książki ekonomiczne z przełomu XIX i XX wieku, można odnieść wrażenie, że rachunkowość zarządcza istniała również wcześniej, ale nazywano ją „danymi statystycznymi”¹⁴.

¹² H.S. Grace Jr., J.E. Hauptert, *op.cit.*, s. 6.

¹³ H.A. Simon, H. Guetzkow, G. Kozmetzky, G. Tyndal, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllershship Fundation, New York 1954, s. 71.

¹⁴ W odniesieniu do danych z rachunkowości zarządczej H.T. Newcomb pisał: „dane statystyczne mają niską użyteczność w praktyce z wyjątkiem sytuacji, kiedy są one gromadzone, aby podejmować właściwe działania w przyszłości”. H.T. Newcomb, *The Industrial Commission on Transportation*, „Political Science Quarterly”, December 1902, Vol. 17, No. 4, s. 568–608.

3. Controlling rozumiany jako rachunkowość zarządcza (*management accounting*)

W latach 60. XX wieku pojęcie controllingu rozumianego jako *controllershship*¹⁵ jest ograniczane i powoli znika z literatury. W 1962 roku CIA zmieniło nazwę na „Financial Executives Institute”, natomiast sztandarowe czasopismo „The Controller” na „The Financial Executive”¹⁶. W teorii istotną zmianą było rozróżnienie w 1962 roku obowiązków kontrolera i skarbnika (rysunek 1).

Controllershship, czyli controlling, został ograniczony do wybranych obszarów aktywności finansowej podmiotów. Część zadań kontrolera przypisano skarbnikowi, natomiast zwierzchnictwo przejął dyrektor finansowy. Zmiana ta zmarginalizowała znaczenie kontrolera do pozycji księgowego. N.G. Olve opisał tę zmianę równaniem¹⁷: amerykański kontroler – odpowiedzialność za rachunkowość finansową i zarządczą + odpowiedzialność za strategię i skoncentrowanie się na biznesie i sprzedaży = skandynawski (europejski) kontroler.

Również obecnie, w opisie zawodu „comptrollera”, zauważalne są istotne różnice w jego postrzeganiu. Comptroller podlega dyrektorowi operacyjnemu i jest odpowiedzialny za przygotowanie sprawozdań finansowych, zachowanie kontroli środków pieniężnych, zarządzanie płacami i kadrami, zakupy, prowadzenie rachunków do zapłaty oraz zarządzanie działalnością biura¹⁸.

Co zatem stało się z ideą controllingu w literaturze anglosaskiej po wspomnianym okresie zmian? Wielu naukowców uważa, że idea controllingu wyraża się również obecnie w rachunkowości zarządczej¹⁹. Kontroler nawet przy ograniczeniu zakresu obowiązków realizował zadania w obszarze właśnie rachunkowości zarządczej. R. Anthony wprowadzając termin rachunkowość zarządcza, definiował ją jako

¹⁵ Można ten zwrot tłumaczyć jako biuro kontrolera (Webster) albo jako jego pozycję (WordNet Dictionary). W pracy przyjęto to drugie rozumienie. W literaturze polskiej bywa tłumaczony jako nadzór kontrolny, jednakże częściej utożsamia się go z controllingiem. Por. H. Błoch, *Controlling. Rachunkowość zarządcza*, CIM, Warszawa 1992.

¹⁶ P. Horváth, *Controlling*, Vahlen, München 2012, s. 19.

¹⁷ N.G. Olve, *Controllerns roll: konturer av en affärsekonom*, Ord & Form AB, Uppsala 1988.

¹⁸ www.maca.gov.nt.ca/school/tools/JD_docs/Comptroller%20JD.pdf (dostęp 15.05.2014).

¹⁹ Patrz Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość” 2010, nr 3, s. 59 i n., natomiast w literaturze niemieckojęzycznej: P. Horváth, *op.cit.*, s. 24 i n.

Rysunek 1. Rozumienie obowiązków kontrolera w USA od 1962 roku

Dyrektor finansowy	
Controllership	Treaseurership
<p>Planowanie Przygotowanie, koordynacja i realizacja planów biznesowych jako integralna część zarządzania do kontroli działalności gospodarczej. Plan obejmuje plany, programy dla inwestycji kapitałowych i finansów, planów sprzedaży i zysku. Koszty ogólne budżetu i normy kosztów.</p>	<p>Pozyskiwania kapitału Ustanowienie i wdrożenie programów dla pozyskania kapitału, w tym negocjacje w celu pozyskania kapitału i utrzymanie niezbędnych połączeń finansowych.</p>
<p>Sprawozdawczość i interpretacja Porównanie modelu z planów i norm oraz raportowania i interpretacji wyników działalności gospodarczej we wszystkich obszarach zarządzania i własności. Funkcja ta obejmuje formułowanie standardów rachunkowości i księgowości, koordynację systemów i procesów, jak również przygotowanie danych do przetworzenia i raporty specjalne.</p>	<p>Kontakt z inwestorami Emisja i utrzymanie płynności papierów wartościowych Spółki oraz utrzymanie odpowiednich kontaktów do banków inwestycyjnych, ekspertów finansowych i akcjonariuszy.</p>
<p>Ocena i doradztwo Konsultacje z kierownictwem, które jest odpowiedzialne za politykę i projekty w różnych działach, jeśli chodzi o osiągnięcie wyznaczonych celów i skuteczność wytycznych, jak również struktury i procesy organizacyjne.</p>	<p>Krótkoterminowe finansowanie Zakup i zachowanie zasobów dla obecnych krótkoterminowych potrzeb kredytowych firmy, takich jak banki i inne instytucje biznesowych pożyczek.</p>
<p>Kwestie podatkowe Definicja i stosowanie zasad i procedur dotyczących rozpatrywania spraw podatkowych.</p>	<p>Nadzór bankowy Kontakt z bankiem w zakresie sprawowania nadzoru nad funduszami spółki i papierami wartościowymi, a także branie odpowiedzialności za finansowe aspekty finansowania majątku.</p>
<p>Raportowanie do agencji rządowych Kontrola i koordynacja przygotowania sprawozdań dla instytucji rządowych.</p>	<p>Zobowiązania i należności Kontrola przyznawania kredytów dla klientów i ściągalność zaległości, w tym weryfikacji specjalnych warunków dla finansowania sprzedaży, takich jak płatności ratalne i harmonogramy leasingowe.</p>
<p>Ochrona aktywów Za pomocą kontroli wewnętrznej i audytu, a także przez monitorowanie ochrony ubezpieczeniowej, zabezpieczenia majątku musi być zagwarantowane.</p>	<p>Inwestycje kapitałowe Odpowiednie inwestycje funduszy kapitałowych firmy oraz opracowywanie i koordynację polityki dla inwestycji kapitału w ramach funduszy emerytalnych i podobnych zastosowań.</p>
<p>Badania ekonomiczne Zatrudnienie, analiza sił i wpływów agencji rządowych, gospodarki i społeczeństwa, a także na ocenę potencjalnego wpływu na spółkę.</p>	<p>Ubezpieczenie Troska o konieczną i wystarczającą ochronę ubezpieczeniową.</p>

Źródło: P. Horváth, *op.cit.*, s. 24.

proces, dzięki któremu menedżerowie są zapewniani, że zasoby są dostępne i zużywane efektywnie i wydajnie do realizacji celów organizacji²⁰. Późniejsze definicje rachunkowości zarządczej silnie wiązały się z obowiązkami kontrolera. Wielu późniejszych autorów²¹ rozumiało rachunkowość zarządczą jako zbieranie i zapisywanie przydatnych danych rachunkowych i statystycznych, jak również raportowanie ich decydom. Definicja ta silnie koresponduje z ideą controllingu przedstawioną przez J.H. Jacksona. Wielu autorów prezentuje historię rozwoju myśli rachunkowości zarządczej w różnych ujęciach i jest ona zasadniczo zbieżna z rozwojem controllingu w krajach Europy kontynentalnej.

Istotne zmiany w rozumieniu rachunkowości zapoczątkowali J.S. Demski i G.A. Feltham²², którzy zauważyli różnice pomiędzy rachunkowością zarządczą tradycyjną dostarczającą informacji *ex ante*, umożliwiających podejmowanie decyzji (*decision-facilitating information*) a tą, dzięki której informacje wpływają na decyzje poprzez rewizję subiektywnych odczuć decydentów (*decision-influencing information*). Wyodrębnienie części informacji wpływających na decyzje decydentów stawało się z czasem coraz bardziej zauważalne i doprowadziło ostatecznie do wydzielenia tzw. strategicznej rachunkowości zarządczej, która jest w zasadzie odwzorowaniem idei controllingu jako podsystemu zarządzania. Według K. Warda, strategiczna rachunkowość zarządcza wpisuje się w nurt procesu zarządzania dzięki okresowym analizom, planowaniu i kontroli. Dodatkowo, jak udowadnia autor, podejmowanie decyzji strategicznych wymaga wielu różnorodnych informacji. Systemy podejmowania decyzji są tworzone w sposób bardziej skomplikowany, ponieważ odnoszą się do strategicznego planowania na różnych poziomach organizacji, a swoim zakresem dotyczą wielu funkcji i obszarów podejmowania decyzji. Strategiczne decyzje są dokonywane zarówno okresowo, jak i wymagają działań w odpowiedzi na dynamiczne i nieprzewidywalne zmiany w otoczeniu zewnętrznym²³.

²⁰ R. Anthony, *Management Accounting: Text and Cases*, Homewood, Irwin, IL 1956, s. 27.

²¹ P.T. Crossman, *The Nature of Management Accounting*, „Account Rev” 1958, No. 33 (2), s. 222; F.A. Singer, *Management Accounting*, „Account Rev” 1961, No. 36 (1), s. 112; G.A. Feltham, *The Value of Information*, „Account Rev” 1968, No. 43 (4), s. 684–696.

²² J.S. Demski, G.A. Feltham, *Cost Determination. A Conceptual Approach*, Iowa State University Press, Ames 1976.

²³ K. Ward, *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford 1992, s. 3.

4. Rozumienie controllingu w literaturze anglosaskiej po 1995 roku

Pomimo tego, iż wiele autorytetów wypowiada się za rozumieniem controllingu jako rachunkowości zarządczej, to nadal jest to kwestia dyskusyjna. Stoi bowiem w sprzeczności z niemieckojęzyczną literaturą przedmiotu lat 70. i 80. ubiegłego wieku²⁴. Dodatkowo na przestrzeni lat nie przyjął się termin strategiczna rachunkowość zarządcza. Zaczęto poszukiwać innych określeń. Obecnie coraz częściej w literaturze przedmiotu idea controllingu zaczyna być nazywana zarządzaniem dokonaniem (*performance management*)²⁵. Mogą o tym świadczyć następujące sformułowania z literatury ostatnich lat, np.: „R. Anthony pisząc niemal 50 lat temu, opisuje zarządzanie dokonaniem (rachunkowość zarządczą!)...”²⁶ czy „[Dla realizacji] strategii organizacyjnej zorientowanej na tradycję, obronę, rozszerzanie udziału w rynku lub strategię przywództwa kosztowego, najlepiej służą do zarządzania dokonaniem systemy oparte na scentralizowanych systemach kontroli, specjalistycznej i sformalizowanej pracy, prostych mechanizmach koordynacji i ukierunkowanych na problem”²⁷.

Pomiędzy controllingiem a ideą zarządzania dokonaniem można dostrzec pewne podobieństwa. W obu tych systemach nieodzowny jest system pomiaru dokonań. R. Simons uważa, że system pomiaru dokonań jest to zbiór formalnych

²⁴ Por. K. Möller, F. Wirnsperger, T. Gackstatter, *Performance Management – Konzept, Erfahrungen und Ausgestaltung einer neuen Disziplin*, „Controlling” 2015, Nr. 27, s. 24–30.

²⁵ Nieliczne głosy przeciwników utożsamiania controllingu z terminem *Performance Management* argumentują, że ten pierwszy jest bardziej skoncentrowany na finansowej stronie podmiotu, podczas gdy drugi obejmuje także procesy realne (por. K. Möller, F. Wirnsperger, T. Gackstatter, *op.cit.*). Argument ten jednak łatwo oddalić. Weześniejsze rozumienie mierzenia i zarządzania dokonaniem w latach 90. ubiegłego wieku jest zogniskowane, podobnie jak w controllingu w tym okresie, na stronie finansowej (por. *Harvard Business Review on Measuring Corporate Performance*, Harvard Business School Press, Harvard 1998). G. Cookins określa te systemy jako *Performance Management 1.0* i odróżnia od nowoczesnego systemu zarządzania dokonaniem (*Performance Management 2.0*) (G. Cookins, *Performance Management. Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk, and Analytics*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken 2009, s. XXVIII). Również szczegółowa analiza najnowszej literatury z dziedziny controllingu przedstawia go nie tylko w obszarze sfery finansowej (por. P. Horváth, *op.cit.*).

²⁶ R.W. Adler, *Performance Management and Organizational Strategy: How to Design Systems that Meet the Needs of Confrontation Strategy Firms*, „The British Accounting Review” 2011, No. 43, s. 251–263.

²⁷ R.H. Chenhall, *Management Control Systems Design within It Organizational Context: Findings Form Contingency-Based Research and Directions for the Future*, „Accounting, Organizations and Society” 2003, No. 28 (2/3), s. 150, za: R.W. Adler, *op.cit.*, s. 251–263.

procedur zbierania i gromadzenia informacji, których używają kierownicy w celu podtrzymania i zmieniania wzorów zachowania w działaniach organizacyjnych²⁸. Autor ten uważa, że zbiór ten jest częścią większego systemu, który określa mianem systemu pomiaru i kontroli. P. Horvath definiuje system pomiaru dokonań jako podsystem informacyjny podmiotu służący porównywaniu otrzymanych rezultatów z celami zapisanymi w planach wyznaczonych dla poszczególnych jednostek i obszarów działania podmiotu. System pomiaru osiągnięć w tym przypadku powiązany jest z systemem controllingu. Natomiast w literaturze anglosaskiej pomiar dokonań zwykło się wiązać z zarządzaniem dokonaniem. D. Amaratunga i D. Baldry definiują zarządzanie dokonaniem jako wykorzystanie informacji z pomiaru dokonań do wprowadzania pozytywnych zmian w kulturze organizacyjnej, systemach i procesach, pomagania w ustanowieniu mierników celu, alokowania i hierarchizacji zasobów, informowania menedżerów, by potwierdzić lub zmienić bieżący kierunek polityki dla realizacji celu i dzielenia się wynikami realizacji tych celów²⁹. Pomiar dokonań i zarządzanie dokonaniem są wzajemnie zależne. Zarządzanie zarówno poprzedza, jak i kończy pomiar i w ten sposób stwarza warunki dla jego istnienia³⁰. Można zatem przyjąć, że rozumienie controllingu we współczesnej literaturze anglosaskiej może być utożsamiane z zarządzaniem dokonaniem, o czym świadczą przedstawione przesłanki.

Podsumowanie

Literatura anglosaska prezentuje problem controllingu w bardzo różny sposób. Pierwotnie wiąże się z pojęciem *to control* rozumianym jako „mieć kontrolę nad” – pierwotnie wpływami i wydatkami. Następnie wraz z popularyzacją funkcji comptrollera (później kontrolera) w przedsiębiorstwie wiązano go częściej z terminem *controllershship* – stanowisko, pozycja kontrolera w przedsiębiorstwie. W latach 60. XX wieku znacząco ograniczono jego zadania, przez co przestał on być

²⁸ R. Simons, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, New Jersey 2000.

²⁹ D. Amaratunga, D. Baldry, *Moving from Performance Measurement to Performance Management*, „Facilities” 2002, No. 20 (5–6), s. 217–223.

³⁰ M. Lebas, *Performance Measurement and Performance Management*, „International Journal of Production Economics” 1995, No. 41 (1–3), s. 23–25.

przedmiotem zainteresowania teoretyków i praktyków. W tym okresie controlling sprowadzono w literaturze anglosaskiej do rachunkowości zarządczej, a później do strategicznej rachunkowości zarządczej. Obecnie, zauważając różnice pomiędzy rachunkowością zarządczą i controllingiem, ten drugi zaczyna być coraz częściej utożsamiany z zarządzaniem dokonaniem. Niesie to wiele korzyści dla podmiotów. Systemy zarządzania dokonaniem, powiązane z odpowiednimi rozwiązaniami informatycznymi, umożliwiają lepsze i bardziej zintegrowane zarządzanie podmiotem. Zarządzanie dokonaniem kładzie większy nacisk na realizację strategii (spojrzenie długofalowe na działalność podmiotu). Jego celem jest nie tylko lepsze informowanie i monitorowanie procesów w podmiocie, ale także działanie zwiększające wydajność. Dla przykładu w organizacjach handlowych zarządzanie dokonaniem zawiera przesunięcie akcentu z produktu na klienta, a zwłaszcza klienta z większym potencjałem wartości ekonomicznej dla inwestorów i akcjonariuszy³¹.

Literatura

- Adler R.W., *Performance Management and Organizational Strategy: How to Design Systems that Meet the Needs of Confrontation Strategy Firms*, „The British Accounting Review” 2011, No. 43.
- Amaratunga D., Baldry D., *Moving from Performance Measurement to Performance Management*, „Facilities” 2002, No. 20 (5–6).
- Anthony R., *Management Accounting: Text and Cases*, Homewood, Irwin, IL 1956.
- Błoch H., *Controlling. Rachunkowość zarządcza*, CIM, Warszawa 1992.
- Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- Cookins G., *Performance Management. Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk, and Analytics*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken 2009.
- Crossman P.T., *The Nature of Management Accounting*, „Account Rev” 1958, No. 33 (2).
- Czyż-Gwiazda E., *Controlling procesów narzędziem poprawy wyników organizacji*, Universitas Oeconomica Sigillum, Katowice 2013.
- Demski J.S., Feltham G.A., *Cost Determination. A Conceptual Approach*, Iowa State University Press, Ames 1976.
- Feltham G.A., *The Value of Information*, „Account Rev” 1968, No. 43 (4).

³¹ Por. G. Cookins, *op.cit.*, s. XXVIII.

- Grace H.S. Jr., Hauptert J.E., *Financial Officers' Code of Ethics: Help or Hindrance?*, „CPA Journal”, March 2003.
- Hahn D., *Planungs und Kontrollrechnung*, Verlag Gerber, Wiesbaden 1994.
- Harvard Business Review on Measuring Corporate Performance*, Harvard Business School Press, Harvard 1998.
- Hoffman G.D., *University Comptrollership*, The George Washington University, June 1956.
- Horváth P., *Controlling*, Vahlen, München 2012.
- Jackson J.H., *The Comptroller: His Functions and Organization*, Harvard University Press, Harvard 1949.
- Lebas M., *Performance Measurement and Performance Management*, „International Journal of Production Economics” 1995, No. 41 (1–3).
- Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Semper, Warszawa 1998.
- Meyer E., *Controlling als Führungskonzept*, Gabler Verlag, Wiesbaden 1986.
- Möller K., Wirsperger F., Gackstatter T., *Performance Management – Konzept, Erfahrungen und Ausgestaltung einer neuen Disziplin*, „Controlling” 2015, Nr. 27.
- Newcomb H.T., *The Industrial Commission on Transportation*, „Political Science Quarterly”, December 1902, Vol. 17, No. 4.
- Olve N.G., *Controllerns roll: konturer av en affärsekonon*, Ord & Form AB, Uppsala 1988.
- Simone H.A., Guetzkow H., Kozmetzky G., Tyndal G., *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation, New York 1954.
- Simons R., *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, New Jersey 2000.
- Singer F.A., *Management Accounting*, „Account Rev” 1961, No. 36 (1).
- Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość” 2010, nr 3.
- Tyrała P., Stęplewski B., *Controlling nowoczesną metodą zarządzania strategicznego. Poradnik dla studentów, nauczycieli i menedżerów*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2003.
- Ward K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford 1992.

THE SOURCES AND CURRENT UNDERSTANDING OF PERFORMANCE MANAGEMENT IN THE ANGLO-SAXON LITERATURE

Abstract

This article aims to find the sources and the most current understanding of performance management in the Anglo-Saxon literature. The article presents the synthesis of evolution of the performance management idea since twelfth century. The periods of the evolution of this concept in the Anglo-Saxon literature is divided into the following four sub-periods. Till 1880 was understood, according to the word „to controll”, as to be in control, in this case, the budget. The second period: years 1880–1962 when the idea was connected with Controller’s person and tasks. Third: 1962–1995 when it was identified in American literature as management accounting and later strategic management accounting, and after 1995, where it have shown up in the term of performance management.

Translated by Andrzej Niemiec

Keywords: controlling, performance management, management accounting

JEL code: N01

