

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Ilona Kędzierska-Bujak

Uniwersytet Szczeciński

ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW A KOMPLEKSOWA KARTA WYNIKÓW I ZARZĄDZANIE PRZEZ OTWARTE KSIĘGI – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie: Od działań podejmowanych przez pracowników, osiąganych przez nich wyników oraz ich indywidualnych celów życiowych i planów zawodowych zależy w znacznej mierze sukces jednostki gospodarczej, w której pracują. Niezbędne jest zatem dostarczenie im odpowiednich informacji. Pomagają w tym koncepcja kompleksowej karty wyników, która w znacznej mierze bazuje na zbilansowanej karcie wyników, oraz zarządzanie przez otwarte księgi, które może wykorzystywać BSC, aby podnieść swoją efektywność oraz umożliwić jasne i klarowne przedstawienie pracownikom informacji istotnych przy podnoszeniu efektywności ich działania i ułatwieniu jednostce gospodarczej realizacji jej celów i strategii. Celem niniejszego artykułu jest próba analizy roli, jaką zbilansowana karta wyników może odegrać w koncepcjach kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi.

Słowa kluczowe: karty wyników, zarządzanie, otwarte księgi.

1. Wstęp

Tradycyjne zarządzanie opiera się na idei *homo oeconomicus* – człowieka racjonalnego, który zawsze będzie dążył do osiągnięcia jak największych korzyści. Paradigmat ten ma w szczególności zastosowanie w zarządzaniu zasobami ludzkimi, w ramach którego niezwykle ważnym działaniem jest motywowanie pracowników. Zarówno skuteczne zarządzanie organizacją, jak i sprawny system motywacyjny wymagają informacji, na podstawie których można oceniać przedsiębiorstwo i jego pracownika, gdyż od podejmowanych przez pracowników działań, osiąganych przez nich wyników oraz ich indywidualnych celów życiowych i planów zawodowych, opracowanej dla organizacji strategii zależy w znacznej mierze sukces jednostki gospodarczej. Dlatego ważne jest ocenianie również osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie. Przydatnych danych może dostarczyć rachunkowość, a także systemy pomiaru i oceny dokonań jednostki gospodarczej, a zwłaszcza:

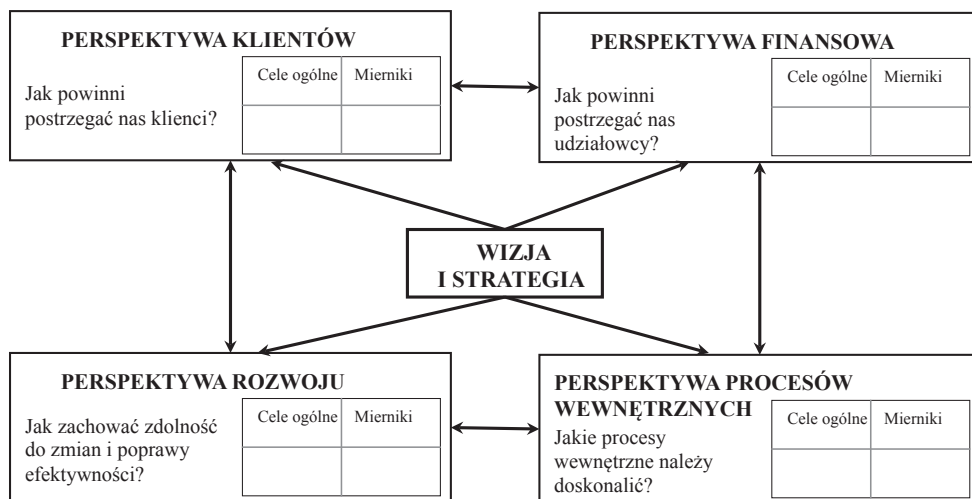
- koncepcja kompleksowej karty wyników, która w znacznej mierze opiera się na zbilansowanej karcie wyników (BSC),

- zarządzanie przez otwarte księgi, które może wykorzystywać BSC, aby podnieść swoją efektywność, oraz umożliwić jasne i klarowne przedstawienie informacji istotnych dla pracowników, przy podnoszeniu efektywności ich działania i ułatwieniu jednostce gospodarczej realizacji jej celów i strategii.

W artykule podjęto próbę analizy roli, jaką zbilansowana karta wyników może odgrywać w koncepcjach kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi. Główną metodą badawczą, zastosowaną podczas pisania niniejszego artykułu, była analiza źródeł oraz metody dedukcji i indukcji.

2. Zbilansowana karta wyników

Koncepcja zbilansowanej karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) została zaproponowana przez R. Kaplana i D. Nortona i jest jednym z najbardziej rozpowszechnionych modeli pomiaru dokonań. Wspomaga ona osiąganie celów strategicznych w takich obszarach, jak finanse, relacje z klientami, zarządzanie wiedzą oraz efektywność procesów gospodarczych [Wierziński 2008, s. 122]. Kaplan i Norton wyodrębnili cztery podstawowe perspektywy (rys. 1), w ramach których jednostka gospodarcza określa cele strategiczne, mierniki ich realizacji, wartości docelowe, a także działania, które należy podjąć, aby osiągnąć wyznaczone założenia. Zbilansowana karta wyników ma bowiem pomóc w przełożeniu wizji i strategii przedsiębiorstwa w konkretne działania, które mają pomóc w jej realizacji. Umożliwia ona również kontrolę realizacji tych celów oraz komunikowanie ich wszystkim członkom organizacji [Jakimowicz 2011, s. 170-171].



Rys. 1. Schemat zbilansowanej karty wyników

Źródło: opracowanie na podstawie [Kaplan, Norton 1996, s. 9; Kaplan, Norton, 2006, s. 28; Michalak, 2008, s. 114].

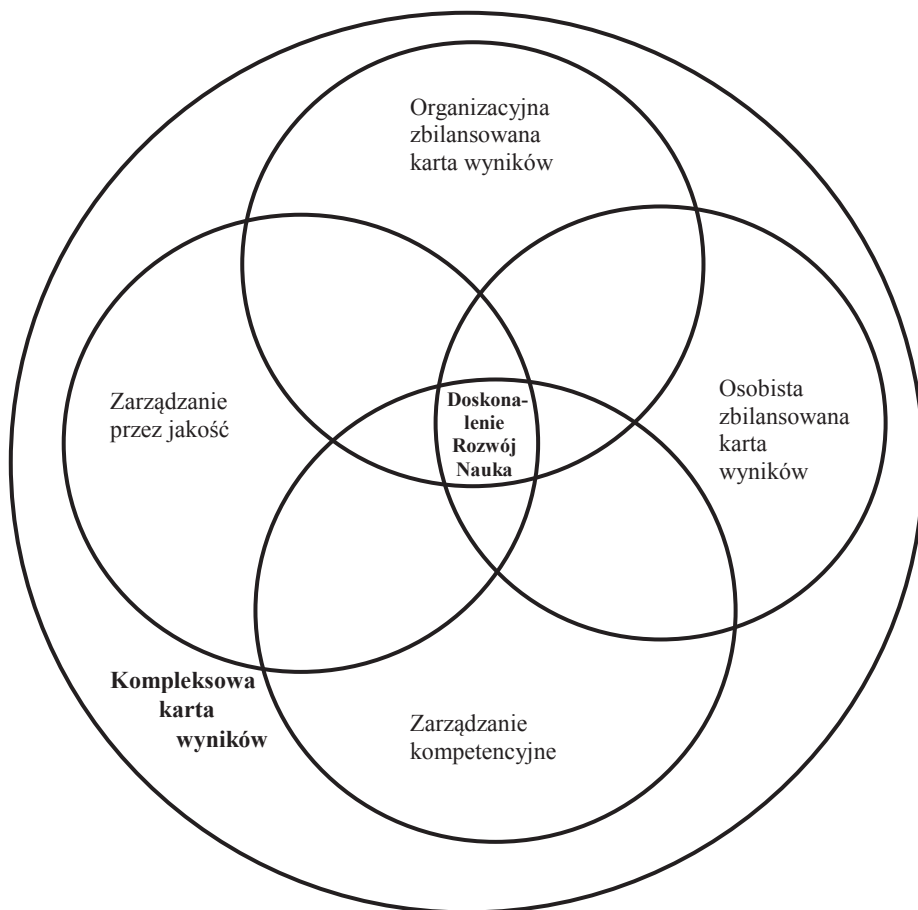
Zadaniem perspektyw jest dostarczenie kompleksowego obrazu działalności jednostki gospodarczej. W związku z tym, budując zbilansowaną kartę wyników, dostosowuje się je do potrzeb i wymagań jednostki. Perspektyw może być więcej niż cztery podstawowe wskazane przez Kaplana i Nortona. Zaproponowane przez autorów koncepcji BSC stanowią jednakże jej fundament.

Jako narzędzie perspektywiczne zbilansowana karta wyników umożliwia równoczesne i systematyczne skoncentrowanie się na kluczowych obszarach funkcjonowania organizacji. Dzięki temu unika ona optymalizacji jednego obszaru kosztem innego, co pozwala na zrównoważony rozwój organizacji.

Zbilansowana karta wyników umożliwia analizę dokonań jednostki za pomocą mierników zarówno finansowych, jak i niefinansowych, dzięki czemu przedsiębiorstwo można wszechstronnie ocenić. Ponadto mierniki występujące w BSC można podzielić na wynikowe, charakteryzujące jednostkę gospodarczą w chwili bieżącej, oraz wyprzedzające, których wielkość wpływa na sytuację, w jakiej przedsiębiorstwo będzie w przyszłości [Michalak 2008, s. 113]. Kaskadowanie zbilansowanej karty wyników pozwala na przełożenie dostarczanych przez nią informacji na wszystkie szczeble zarządzania jednostką gospodarczą oraz zarządzanie jej zasobami. BSC pozwala także na jasne komunikowanie dotychczasowych osiągnięć i założeń oraz celów na przyszłość.

3. Kompleksowa karta wyników

Koncepcja kompleksowej karty wyników (*Total Performance Scorecard – TPS*) została zaproponowana przez H.K. Rampersada. Stanowi ona swoiste rozwinięcie zbilansowanej karty wyników Kaplana i Nortona. W TPS zakłada się wyodrębnienie organizacyjnej i osobistej zbilansowanej karty wyników (*Organizational Balanced Scorecard – OBSC*, *Personal Balanced Scorecard – PBSC*), a także wykorzystanie narzędzi oferowanych przez zarządzanie przez jakość (*Total Quality Management – TQM*), zarządzanie kompetencyjne (*Talent Management – TM*) oraz cykl nauki Kolba (*Kolb's Learning Cycle*). Kompleksowa karta wyników zakłada konieczność ciągłego doskonalenia, rozwoju i nauki, które są niezbędne, jeśli jednostka gospodarcza chce osiągać jak najlepsze wyniki, rozwijać się, zwiększać swoją konkurencyjność na rynku i nadążać za zmianami zachodzącymi w otoczeniu organizacji. Narzędzia i koncepcje, które wykorzystuje TPS, nakładają się na siebie w obszarze doskonalenia, rozwoju i nauki (rys. 2).



Rys. 2. Wzajemne powiązania elementów koncepcji kompleksowej karty wyników

Źródło: [Rampersad 2004, s. 34].

W TPS zauważa się i podkreśla, że ważną rolę w osiągnięciu sukcesu przez przedsiębiorstwo odgrywają pracownicy, którzy muszą być odpowiednio wyedukowani, posiadać właściwe kwalifikacje, a także rozumieć konieczność ustawicznego dokształcania się i poszerzania wiedzy. Może w tym pomóc:

- cykl Deminga¹ oferowany przez TQM,
- cykl rozwoju² pochodzący z TM,

¹ Cykl Deminga składa się z faz: planuj, wdrażaj, sprawdź, działaj. W tym cyklu TPS kładzie główny nacisk na naukę i zarządzanie procesami, które zachodzą w organizacji [por. Kędzierska 2011, s. 381].

² Cykl rozwoju składa się z czterech następujących po sobie faz: planowania rezultatów, coachingu, oceny i rozwoju kompetencji zawodowych [por. Rampersad 2004, s. 31-32].

- cykl nauki Kolba³ pojawiający się we wszystkich narzędziach i koncepcjach wykorzystywanych przez kompleksową kartę wyników.

Odpowiednio wykwalifikowani pracownicy lepiej rozumieją powierzone im zadania oraz dane i będą potrafili przełożyć otrzymane informacje na właściwe działania, mające na celu realizację założonej strategii przedsiębiorstwa. Ponadto kadra, która jest świadoma tego, w jaki sposób wykonywane zadania przekładają się na osiągnięcia całej organizacji, łatwiej pokonuje swój opór przed zmianami oraz dostrzega korzyści z podnoszenia własnych kwalifikacji i dalszego autorozwoju.

4. Zarządzania przez otwarte księgi

Zarządzanie przez otwarte księgi (*Open Book Management* – OBM) to koncepcja, która została opisana przez J. Case'a, a którą spopularyzował i wdrożył J. Stack [Hindle 2008, s. 139]. OBM zakłada, że księgi rachunkowe powinny być jawne dla pracowników, dzięki czemu możliwe staje się dla nich obserwowanie i zrozumienie, w jaki sposób wykonywane zadania oraz osiągane przez nich wyniki przekładają się na realizację celów i strategii całej organizacji. W ten sposób zarządzanie przez otwarte księgi wpływa na zmotywowanie pracowników do efektywniejszej pracy, a to z kolei umożliwi przedsiębiorstwu polepszenie osiąganych wyników i zrealizowanie założonych celów krótko- i długoterminowych. Większe zaangażowanie w wykonywaną pracę i działalność organizacji osób zatrudnionych w jednostce gospodarczej sprzyja usprawnianiu jej funkcjonowania.

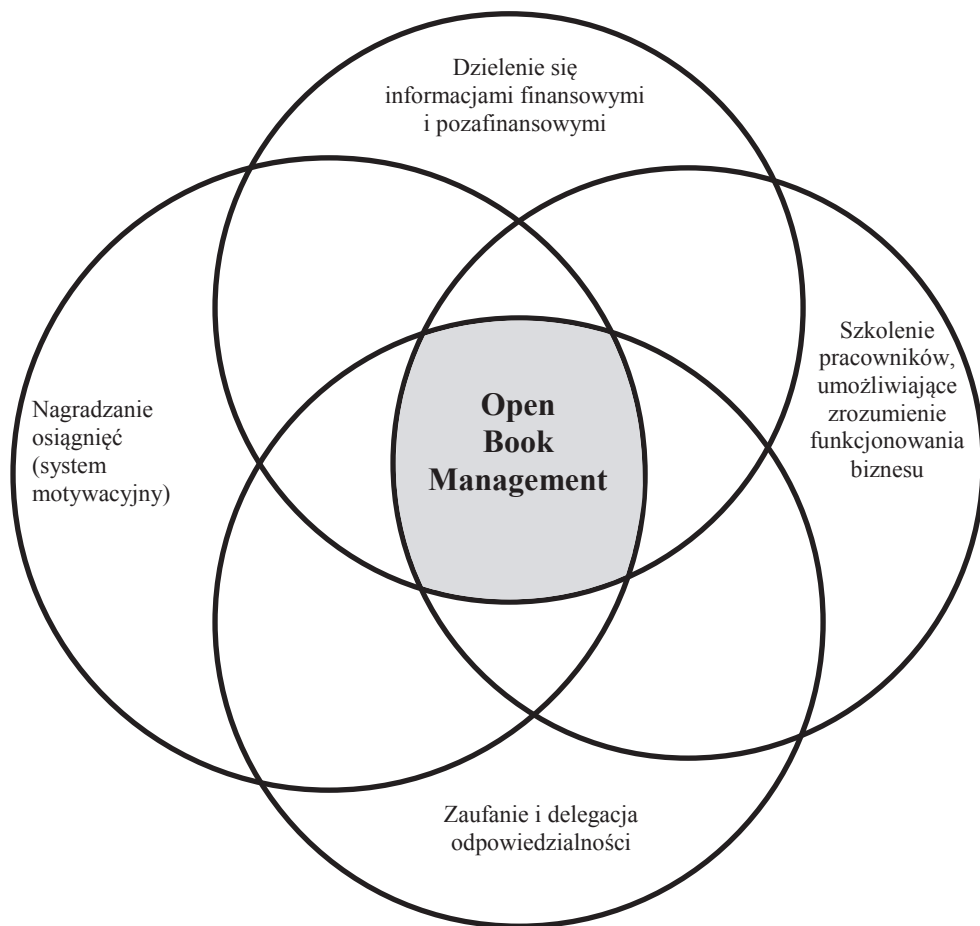
Ze względu na nacisk na dane finansowe wydawać by się mogło, że zarządzanie przez otwarte księgi jest związane przede wszystkim z rachunkowością. Jednakże, choć księgowość odgrywa tu znaczącą rolę, OBM to znacznie więcej niż tylko rachunkowość i przedstawianie pracownikom wyników finansowych z ksiąg rachunkowych. Wymaga ono fundamentalnych zmian w sposobie myślenia i działania kadry zarządzającej, która musi edukować swoich pracowników oraz myśleć i działać jak właściciele przedsiębiorstwa.

Osiągnięcie sukcesu jest możliwe tylko wtedy, gdy wszystkie cztery elementy, na których bazuje zarządzanie przez otwarte księgi, zostaną realizowane. Podstawowe elementy OBM to (rys. 3):

- dzielenie się informacjami finansowymi i niefinansowymi,
- szkolenie i edukacja pracowników, które umożliwią im zrozumienie funkcjonowania biznesu,

³ Koncentruje się on na istocie doświadczenia. Można go rozpocząć w dowolnym momencie, jednak aby przyniósł on efekt należy przejść przez cały cykl. Cykl ten rozpoczyna się najczęściej od zdobycia konkretnego doświadczenia, które się następnie obserwuje i dokonuje refleksji nad nim. Kolejna faza to wnioskowanie, zaś cały cykl kończy się na eksperymentowaniu [por. Woodall, Winstanley 1998, s. 143; Kolb 1984, s. 30-31].

- okazanie zaufania pracownikom i delegacja odpowiedzialności, co pozwoli na samodzielne podejmowanie przez nich decyzji i działań na podstawie posiadanych informacji,
- nagradzanie za osiągnięte wyniki (odpowiedni system motywacyjny).



Rys. 3. Powiązania między podstawowymi elementami zarządzania przez otwarte księgi

Źródło: [Barton, Shenkir, Tyson 1998, s. 4].

Kluczem do sukcesu zarządzania przez otwarte księgi jest dzielenie się z pracownikami informacjami zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi, a także ciągła edukacja pracowników, samo bowiem przekazanie informacji będzie niewystarczające, jeśli pracownicy nie będą ich rozumieli i potrafili przełożyć na podejmowane działania. Niezbędne jest także zaufanie do pracowników, gdyż zostają im powierzane istotne, a czasem wręcz krytyczne dla funkcjonowania jednostki gospo-

darczej informacji. Aby uniknąć zagrożenia wynikającego z dostarczenia tych danych konkurencji, konieczne jest powiązanie celów przedsiębiorstwa i pracownika, co skutkuje wykształceniem się jego lojalności wobec pracodawcy.

Wzajemne dostosowanie celów pracowników i przedsiębiorstwa nie jest rzeczą prostą. Niemniej jednak pracownicy chętnie realizują cele przedsiębiorstwa, jeśli [Barton, Shenkir, Tyson 1998]:

- zrozumieją, w jaki sposób przedsiębiorstwo generuje środki pieniężne,
- uzyskają podstawowe informacje dotyczące jednostki gospodarczej, w której pracują,
- będą regularnie otrzymywać raporty i wyjaśnienia dotyczące funkcjonowania organizacji,
- będą mogli wykorzystać wiedzę na temat przedsiębiorstwa oraz wpływu ich pracy na jego wyniki podczas wykonywania swoich zadań, co pozwoli im na wprowadzenie usprawnień w wykonywanych procesach i zadaniach,
- zostawi się im pewną swobodę w podejmowaniu działań,
- otrzymają możliwość wspólnego uczczenia wyjątkowych osiągnięć i podniesienia wydajności,
- otrzymają nagrody bądź premie, gdy organizacja będzie odnosić sukcesy.

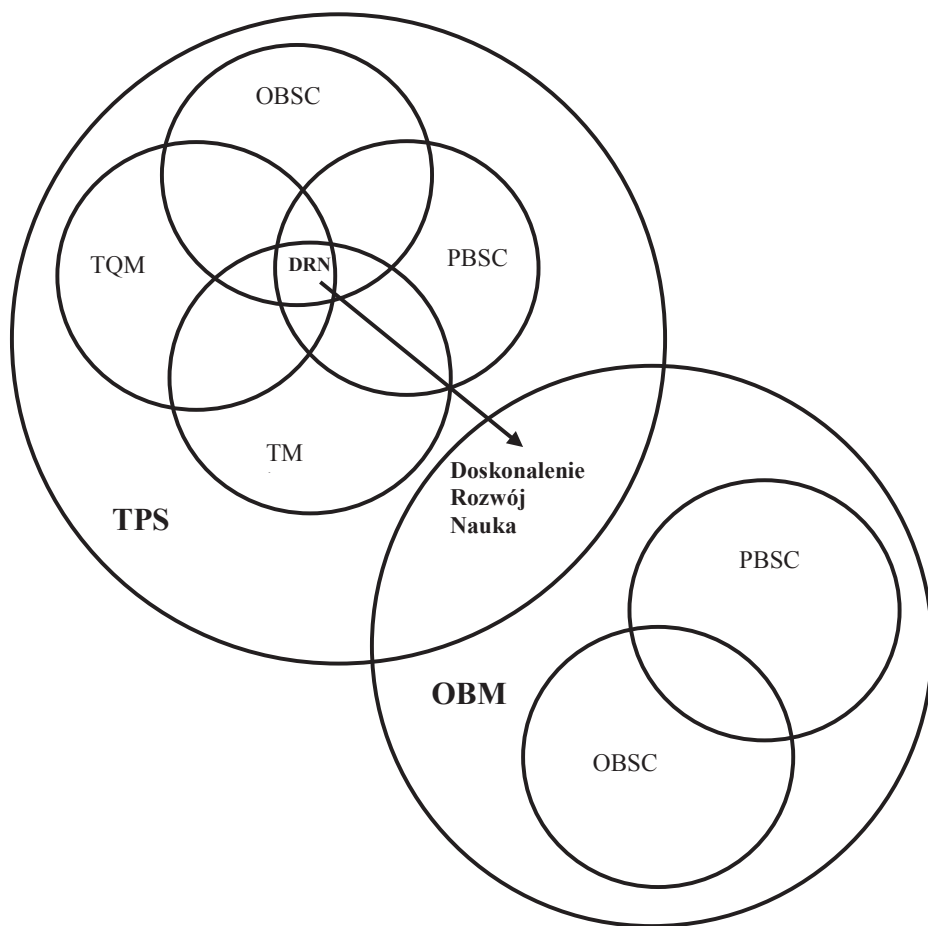
Do połączenia celów jednostki gospodarczej i indywidualnych celów pracowniczych w zarządzaniu przez otwarte księgi można wykorzystać zbilansowaną kartę wyników. Tak jak kompleksową kartę wyników można podzielić ją na organizacyjną i osobistą. Pozwala to podnieść skuteczność OBM, a także w sposób jasny i klarowny przekazać pracownikom wszelkie niezbędne informacje, mające wpływ na ich prace, stawiane im wymagania, cele do osiągnięcia, wpływ wykonywanych zadań na organizację jako całość, a także jej cele, strategię, a nawet misję.

5. Rola zbilansowanej karty wyników w TPS i OBM

Zbilansowana karta wyników jako narzędzie jest wykorzystywana przez kompleksową kartę wyników i może znaleźć zastosowanie podczas wprowadzania i korzystania w jednostce gospodarczej z zarządzania przez otwarte księgi. W obu przypadkach możliwe jest wyszczególnienie OBSC i PBSC, co ułatwia powiązanie celów organizacji z celami indywidualnymi pracowników oraz uświadomienie zatrudnionej kadry ich zbieżności.

Zarówno organizacyjna, jak i osobista zbilansowana karta wyników tworzona jest na podstawie zbilansowanej karty wyników. Niezmiernie ważne zadanie, jakie spełnia zbilansowana karta wyników, polega na przełożeniu misji, wizji i strategii przedsiębiorstwa na cele najpierw ogólne, a potem szczegółowe. To właśnie dzięki temu możliwe staje się określenie w OBSC, kto i w jakim stopniu odpowiada za dany wynik i jak to wpływa na organizację jako całość. Jednocześnie pozwala ona pracownikowi przełożyć swoje cele życiowe i zawodowe na działania, które musi wykonać, aby się zrealizować, na co pozwala PBSC.

OBSC, stworzona dla danej jednostki gospodarczej, może być kaskadowana w dół na poszczególne wydziały, działy oraz zespoły, aż do planów indywidualnych. Organizacyjna karta wyników staje się podstawą opracowania PBSC. Osobista zbilansowana karta wyników pozwala na połączenie celów i planów życiowych pracownika z celami i strategią jednostki. Jednakże, aby było to możliwe, proces kaskadowania OBSC musi zostać przeprowadzony poprawnie, a obie karty muszą zostać zakomunikowane członkom organizacji, dzięki czemu łączenie karty organizacyjnej z osobistą będzie znacznie ułatwione.



Rys. 4. Połączenie kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi z uwzględnieniem celów wspólnych

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzenie zbilansowanej karty wyników, kompleksowej karty wyników czy zarządzania przez otwarte księgi wymaga, aby okresowo były dokonywane pomiary dokonań jednostki gospodarczej i osób w niej zatrudnionych. Następnie konieczne jest ich prezentowanie pracownikom. Tylko w ten sposób będą oni oraz menedżerowie w stanie monitorować postęp, a także diagnozować procesy, które nadal wymagają usprawnienia.

Jeśli menedżerowie, wprowadzając zarządzanie przez otwarte księgi, zdecydują się wykorzystać zbilansowaną kartę wyników oraz równocześnie kompleksową kartę wyników, BSC stanie się jednym z elementów umożliwiających połączenie TPS i OBM (rys. 4). TPS i OBM zakładają bowiem konieczność ciągłej edukacji pracowników i oprócz wykorzystania BSC wszystkie trzy koncepcje nakładają się we wspólnym obszarze doskonalenia, rozwoju i nauki, który dotyczy zarówno przedsiębiorstwa, jak i osób w nim zatrudnionych.

Każda z tych koncepcji wymaga również, aby pracownicy zostali przeszkoleni w kierunku zrozumienia dostarczanych im informacji. Tylko odpowiednio wykwalifikowana kadra będzie potrafiła wykorzystać przedstawione jej wyniki do podejmowania decyzji i działań. Zbilansowana karta wyników pozwoli zaprezentować wyniki, które są informacjami zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi, co zwiększy możliwości ich interpretacji i pozwoli na wykorzystanie ich przez pracowników, niekoniecznie związanych z zarządzaniem czy z rachunkowością.

6. Podsumowanie

Od czasu stworzenia przez Kaplana i Nortona koncepcji zbilansowanej karty wyników, wielu teoretyków i praktyków starało się tę koncepcję rozwijać i dostosowywać do potrzeb organizacji z różnych branż. Ponieważ BSC jest potężnym narzędziem, dającym wiele możliwości oraz badającym różne perspektywy funkcjonowania organizacji, niejednokrotnie stosowane jest podczas zarządzania jednostką, czasem jako swoista koncepcja zarządzania, innym razem jako narzędzie wspomagające zarządzanie. Skuteczność tego narzędzia wymaga jednak, by pracownicy zostali odpowiednio wyedukowani, a wyniki osiągnięte przez nich i organizację były prezentowane regularnie.

Zbilansowana karta wyników wykorzystywana jest przez kompleksową kartę wyników i może być użyta przy zastosowaniu w jednostce zarządzania przez otwarte księgi. Wszystkie trzy koncepcje pozwalają na przedstawienie pracownikom, w sposób dla nich zrozumiały, roli, jaką odgrywają i zadań, które wykonują, w realizacji misji, strategii i celów jednostki gospodarczej, w której są zatrudnieni. Niezbędna jest jednak odpowiednia edukacja pracowników i dobór informacji im dostarczanych. Nie można obarczać ich nadmiarem danych, gdyż zamiast poprawiać efektywność ich działania, może to przynieść efekt odwrotny do zamierzonego.

Odpowiednie zastosowanie BSC, TPS i OBM oprócz usprawnienia funkcjonowania jednostki gospodarczej, przyspieszenia osiągnięcia założonych celów i wyini-

ków oraz przyczynić się może do wytworzenia więzi pracownika z przedsiębiorstwem i wzrostu jego lojalności, a przez to również przelożyć się na zwiększenie jego zaangażowania w pracy. Oferowane przez te narzędzia jasne i klarowne przedstawienie osiąganych wyników indywidualnych, grupowych oraz organizacyjnych, możliwość podnoszenia kwalifikacji, zdobywania nowej wiedzy, a także jawne pokazanie ścieżek awansu, może stać się bazą informacji dla systemu motywacyjnego. Co ważniejsze, dzięki temu, że pracownicy są na bieżąco informowani o dokonaniach swoich i jednostki gospodarczej, sami, bez bodźców z systemu motywacyjnego, mogą reagować i motywować się do efektywniejszego działania. Należy bowiem pamiętać, że nie tylko motywacja materialna (np. nagrody pieniężne, podwyżka, samochód służbowy) jest skuteczna; równie efektywna może być motywacja niematerialna, taka jak pochwała, uznanie, satysfakcja z wykonania zadania, duma z powierzonej odpowiedzialności czy możliwość samodzielnego podejmowania decyzji, mających mniej lub bardziej istotny wpływ na realizację celów przedsiębiorstwa.

Na podstawie powyższych rozważań, można wnioskować, że zbilansowana karta wyników odgrywa znaczącą rolę nie tylko w kompleksowej karcie wyników, lecz również w zarządzaniu przez otwarte księgi, jeśli zostanie przez nie wykorzystana. Dostarcza ona bowiem wielu cennych informacji, które mogą zostać jawnie zakomunikowane pracownikom. Wpływa ona nie tylko na osiągnięcia jednostki; pozwala ona pracownikom łatwiej zrozumieć i wizualizować ich własne cele indywidualne, a systemom motywacyjnym dobrać stosowane bodźce motywacyjne.

Literatura

- Barton T.L., Shenkir W.G., Tyson T.N. [1998], *Open Book management: Creating an Ownership Culture*, Financial Executives Research Foundation, Moristown, New Jersey.
- Barton T.L., Shenkir W.G., Tyson T.N. [1999], *Open Book Management*, <http://www.nysscpa.org/cpa-journal/1999/0399/features/f360399.html> (dostęp: 4.04.2013).
- Hindle T. [2008], *Guide to Management Ideas and Gurus*, Profile Books Ltd., London.
- Jakimowicz H. [2011], *Zbilansowana karta wyników jako podstawa system pomiaru i oceny dokonań szpitali*, [w:] Hass-Symotiuł M. (red.), *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kaplan R., Norton D. [1996], *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan R., Norton D. [2006], *Strategiczna karta wyników. Jak przelożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kędzierska I. [2011], *Możliwość zastosowania kompleksowej karty wyników na uczelniach wyższych do podniesienia ich konkurencyjności oraz rozwoju pracowników*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kolb D.A. [1984], *Experiential Learning*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.
- Michalak J. [2008], *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

- Rampersad H.K. [2004], *Kompleksowa Karta Wyników. Jak przekształcić zarządzanie, aby postępując uczciwie osiągać doskonałe wyniki*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa.
- Wierzbiński M. [2008], *Zrównoważona karta wyników*, [w:] Nowak E. (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Woodall J., Winstanley D. [1998], *Management Development. Strategy and Practice*, Blackwell Business, Oxford.

BALANCED SCORECARD VERSUS TOTAL PERFORMANCE SCORECARD AND OPEN BOOK MANAGEMENT – SELECTED ISSUES

Summary: Success of an enterprise employees work for greatly depends on activities taken by them, results they achieve, their individual life goals and career. It is therefore necessary to provide them with relevant information. It is helped by the concept of the Total Performance Scorecard, which is largely based on the Balanced Scorecard, and the Open Book Management, which can use the BSC to increase its efficiency and to enable clear presentation of relevant information to employees in order to improve the efficiency of their actions and facilitate the implementation of entities objectives and strategy of economic entities. The main purpose of this article is to analyze the role which the Balanced Scorecard can perform in concepts of the Total Performance Scorecard and the Open Book Management.

Keywords: scorecards, management, open books.