
POLITECHNIKA WROCŁAWSKA
WYDZIAŁ INFORMATYKI I ZARZĄDZANIA

ROZPRAWA DOKTORSKA

Kształtowanie wynagrodzeń
z uwzględnieniem wymagań controllingu
w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności
przedsiębiorstwa przemysłowego

AUTOR:
Agnieszka Parkitna

PROMOTOR:
dr hab. Zygmunt KRAL, prof. nadzw. PWr

WROCŁAW 2004

Lao-tse

„...Najlepsi przywódcy to tacy, których istnienia ludzie nie dostrzegają. Stopień niżej są tacy, których ludzie cenią i szanują, potem tacy, których ludzie się boją, wreszcie tacy, których nienawidzą. kiedy najlepszy z przywódców skończy pracę, ludzie mówią – Zrobiliśmy to sami!”

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	5
1 MOTYWACYJNA FUNKCJA WYNAGRODZEŃ.....	9
1.1 Motywacja i jej instrumenty.....	9
1.1.1 Modele motywacji	13
1.1.2 Teorie motywacji	18
1.1.3 Narzędzia motywacji	21
1.2 Podstawowe elementy motywowania za pomocą wynagrodzeń	25
1.3 Wynagradzanie z perspektywy przedsiębiorstwa i pracownika.....	31
2 POLITYKA WYNAGRODZEŃ	33
2.1 Pojęcie płacy i systemu wynagrodzeń.....	33
2.2 Formy plac.....	36
2.3 Modele plac.....	39
2.4 Kształtowanie struktury wynagrodzeń.....	42
2.4.1 Kształtowanie struktury wewnętrznej wynagrodzeń	44
2.4.2 Kształtowanie struktury zewnętrznej wynagrodzeń	52
2.4.3 Uwarunkowania wynagrodzeń.....	56
2.5 Trendy rozwojowe w wynagradzaniu	60
2.5.1 Tradycyjne systemy wynagrodzeń.....	60
2.5.2 Potrzeba budowania nowych systemów wynagrodzeń.....	61
2.5.3 Kierunki zmian systemów wynagrodzeń	65
3 CONTROLLING JAKO METODA ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM I JEGO ZARYS W ODNIESIENIU DO PROJEKTOWANIA SYSTEMU WYNAGRODZEŃ	74
3.1 Geneza controllingu.....	74
3.2 Istota controllingu.....	80
3.2.1 Controlling a zarządzanie	91
3.2.2 Controlling a rachunkowość	94
3.2.3 Controlling a kontrola	95
3.2.4 Controlling a rewizja gospodarcza.....	97
3.2.5 Controlling a zarządzanie finansami.....	97
3.3 Rodzaje controllingu.....	98
3.4 Narzędzia controllingu.....	108
3.5 Składniki controllingu.....	110
3.5.1 Planowanie.....	111
3.5.2 Kontrola	112
3.5.3 Sterowanie.....	114
3.6 Funkcje controllingu.....	115
3.7 Fazy projektowania systemu wynagrodzeń w podejściu controllingowym.....	119
3.7.1 Faza przygotowawcza	119
3.7.2 Projektowanie właściwe.....	121

3.7.3	Wdrażanie systemu	122
4	DETERMINANTY KSZTAŁTOWANIA WYNAGRODZEŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU.....	125
4.1	<i>Determinanty pośrednio związane z controllinglem.....</i>	<i>126</i>
4.1.1	Ustalenie stylu kierowania.....	129
4.1.2	Opracowanie ogólnej koncepcji i zasad zarządzania.....	130
4.1.3	Zmiana struktury organizacyjnej	131
4.1.4	Organizacja controllingu.....	133
4.1.5	Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w strukturze organizacyjnej	136
4.2	<i>Determinanty bezpośrednio związane z controllinglem</i>	<i>141</i>
4.2.1	Systematyka kosztów na potrzeby controllingu	141
4.2.2	Budżetowanie kosztów ośrodków odpowiedzialności.....	148
4.2.3	Rachunek kosztów w controllingu.....	153
4.2.4	Rachunek wyników w controllingu	157
4.2.5	System informacyjno-sprawozdawczy	160
4.3	<i>Determinanty związane z wynagradzaniem.....</i>	<i>162</i>
4.3.1	Determinanty zewnętrzne wynagradzania	162
4.3.2	Determinanty wewnętrzne wynagradzania	166
5	METODYKA KSZTAŁTOWANIA WYNAGRODZEŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU W KOSZTOWYCH OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI.....	171
5.1	<i>Rodzaje kosztowych ośrodków odpowiedzialności.....</i>	<i>172</i>
5.2	<i>Wyznaczanie celów i zadań dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności.....</i>	<i>176</i>
5.2.1	Wyznaczanie celów ośrodków kosztowych.....	176
5.2.2	Wyznaczanie zadań ośrodków kosztowych.....	177
5.2.3	Kontrola realizacji zadań ośrodków kosztowych	179
5.3	<i>Ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności</i>	<i>182</i>
5.3.1	Ocena indywidualnych efektów pracy.....	185
5.3.2	Ocena zespołowych efektów pracy.....	188
5.4	<i>Ustalanie kryteriów i mierników oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności</i>	<i>190</i>
5.4.1	Kryteria i mierniki indywidualnych efektów pracy	190
5.4.2	Kryteria i mierniki zespołowych efektów pracy	192
5.5	<i>Wiązanie wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.....</i>	<i>197</i>
5.5.1	Określanie stałej części wynagrodzeń	198
5.5.2	Określanie ruchomej części wynagrodzeń.....	204
5.5.3	Określanie wynagrodzeń grup pracowniczych	209
5.5.4	Kształtowanie wynagrodzeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa	214

6 ZASTOSOWANIE PROPONOWANEJ METODYKI KSZTAŁTOWANIA WYNAGRADZAŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU W KOSZTOWYCH OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI W KGHM POLSKA MIEDŹ.....219

6.1	<i>Charakterystyka przedsiębiorstwa.....</i>	219
6.1.1	Historia Spółki	219
6.1.2	Profil działalności	220
6.1.3	Pozycja Spółki na rynkach miedzi i srebra	220
6.1.4	Baza zasobowa.....	222
6.1.5	Proces produkcyjny.....	223
6.1.6	Zatrudnienie	226
6.2	<i>Determinanty kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w KGHM Polska Miedź.....</i>	227
6.2.1	Determinanty pośrednio związane z controllinglem.....	228
6.2.2	Determinanty bezpośrednio związane z controllinglem	235
6.2.3	Determinanty związane z wynagrodzeniami	241
6.3	<i>Ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w KGHM Polska Miedź.....</i>	251
6.3.1	Ocena indywidualnych efektów pracy.....	251
6.3.2	Ocena zespołowych efektów pracy.....	252
6.4	<i>Kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w KGHM Polska Miedź.....</i>	255
6.4.1	Określanie stałej części wynagrodzeń	255
6.4.2	Określanie ruchomej części wynagrodzeń.....	256
6.4.3	Określanie wynagrodzeń grup pracowniczych	258
6.4.4	Kształtowanie wynagrodzeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa	259
6.5	<i>Wybrane rozwiązania wdrożeniowe kształtowania wynagrodzeń w KGHM Polska Miedź.....</i>	259

Zakończenie	270
--------------------------	------------

Spis rysunków.....	273
---------------------------	------------

Spis tabel.....	274
------------------------	------------

Spis załączników.....	276
------------------------------	------------

Literatura.....	277
------------------------	------------

Wstęp

W świecie zachodzą dzisiaj niezwykle zmiany, które wykraczają poza samą nierównowagę podaży i popytu, czy postęp technologiczny. Oznacza to dostosowanie się do dalekosiężnych sił, do których należy również zjawisko nie mające historycznego precedensu, a mianowicie wyłanianie się globalnej siły roboczej.¹ Od początku historii cywilizacja tworzyła swoje struktury w dużej mierze wokół koncepcji pracy. Światowe bezrobocie osiągnęło w połowie lat 90 swój najwyższy poziom od czasów wielkiej depresji lat 30. W dobie trzeciej rewolucji technologicznej wkraczamy w nową fazę historii świata, w której potrzeba coraz mniej robotników do wyprodukowania dóbr i usług dla całej ludności.² Z drugiej jednak strony epoka ta jest erą ludzkiego intelektu, w której sukces firmy zależy przede wszystkim od umiejętności człowieka. Efektywność zależy, bowiem od kreatywności, a nie od szybko upowszechniających się nowinek technicznych. Wiedza, bardziej niż kapitał determinuje długość życia firmy oraz wzrost jej przychodów.³ W efekcie dostrzeżono ogromny potencjał tkwiący w ludziach. Człowiek stał się strategicznym źródłem osiągania przewagi konkurencyjnej i ekonomicznej. Wynikiem takiej sytuacji jest nowe spojrzenie na rolę, jaką, odgrywa motywacja do pracy, a zwłaszcza wynagradzanie.⁴

Zarządzanie przedsiębiorstwem w obecnych warunkach gospodarczych jest zadaniem niezwykle skomplikowanym. Z jednej strony pozostaje ono pod wpływem warunków zewnętrznych, z drugiej musi zapewnić utrzymanie bieżącej płynności. Tradycyjne, stosowane dotychczas w organizacji i zarządzaniu metody nie potrafią już pogodzić sprzecznych orientacji: pro rynkowej i pro efektywnościowej. Potrzebę zasadniczych zmian w tym zakresie przedsiębiorstwa coraz częściej zaspokajają przez wprowadzenie do zarządzania controllingu⁵. Podstawowym celem controllingu jest efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa poprzez *zwiększenie skuteczności i sprawności zarządzania oraz jego wzmocnienie i dopasowanie się do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa*.⁶ Podstawowym zadaniem controllingu w przedsiębiorstwie jest *zapewnienie warunków długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności zatrudnienia, które osiąga się przez tworzenie odpowiednich struktur wewnętrznych i zintegrowanie celów z systemem planowania oraz systemem informacyjnym*.⁷

Dyskusja na temat centrów odpowiedzialności powstałych w wyniku implementacji controllingu do organizacji, a zwłaszcza centrów kosztowych, nabrała nowego wymiaru dzięki współczesnemu trendowi do głębokiej decentralizacji, kontroli kosztów oraz efektywnego wykorzystania pracowników. Controlling ma wspomagać i dostarczać informacje pozwalające na eliminowanie sprzeczności występujących między poszczególnymi funkcjami plac. Pracownicy są dla controllingu źródłem informacji o tym, jak postrzegają oni system wynagradzania. W wyniku zastosowania controllingu możliwe są takie modyfikacje systemu motywacyjnego, które służą rozsądnemu kompromisowi między interesami pracodawcy a potrzebami pracobiorcy. Wynagradzanie i ocena efektów stanowią kluczowe składniki w motywowaniu ludzi. Stanowią one element wychowania

¹ SENGE M.P., KLEINER A., ROBERTS CH., ROSS R., SMITH J.B., Piąta dyscyplina. Materiały dla praktyka. Jak budować organizację uczącą się, OE, Kraków 2002, s.29.

² RIFKIN J., Koniec pracy, Wydawnictwo Dolnośląskie, Wrocław 2001, s.11-21.

³ JABŁOŃSKI M., Postawić na intelekt, Personel, 1-31 sierpnia 2002, s.32.

⁴ STOR M., Świadomy pracuje lepiej (1), Personel, nr 10/1999, s.28.

⁵ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.7.

⁶ WEBER J., Einführung in das Controlling, wyd 6., Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1995, s.50.

⁷ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.15.

i kształcenia pracowników. Dzięki ocenie i wynagradzaniu można zmienić zachowania ludzi⁸, czyli można ich właściwie motywować.

Systemy wynagradzania stosowane dotąd w wielu polskich przedsiębiorstwach skonstruowane były w minionym okresie. Pomimo pewnej ich modyfikacji nadal są nieefektywne i odbiegają od rozwiązań istniejących w nowoczesnych firmach zagranicznych. Podejmowanie i intensyfikowanie problemu kształtowania wynagrodzeń w gospodarce polskiej jest ze wszech miar konieczne. Ta sfera funkcjonowania gospodarki wydaje się, bowiem być jedną z najmniej rozpoznawalnych, a jednocześnie - ze względu na wielokierunkowe oddziaływanie wynagrodzeń, jedną z najważniejszych, wzbudzających przy tym najwięcej kontrowersji i emocji. Kształtowanie wynagrodzeń, szczególnie, gdy na ich podstawie pragniemy wykreować dezyderaty pod adresem twórców polityki płac, jest niezwykle trudne.⁹

Nowy trend w kształtowaniu płac to dążenie nie tylko do sprawiedliwego opłacania pracy, ustalenia wynagrodzeń na godziwym poziomie, ale również obserwowanie potrzeb i zainteresowań pracowników oraz pomoc ze strony firmy w ich realizacji przy jednoczesnej kontroli kosztów. Budowa obwarowanego wymienionymi wymaganiami systemu wynagrodzeń może być osiągnięta przez zastosowanie controllingu w wynagradzaniu. W controllingu funkcję motywowania uwypukla się w procesie budżetowania i premiach przyznawanych za stopień realizacji zadań. Proces zarządzania w controllingu ukierunkowany jest na człowieka, zaś sam pracownik postrzegany jest jako potencjał firmy nie tylko w aspekcie jednostkowym, ale również jako całość stanowiąca jej kapitał. Ta myśl o wysokiej randze pracownika znalazła swoje odzwierciedlenie w motywacji, która stała się jednym z elementów controllingu¹⁰, a moim zdaniem najważniejszym z nich. Wielu praktyków controllingu uważa, że osiągnięcie celu, a w szczególności realizacja zadań centrów odpowiedzialności mogą być zagrożone bez wykorzystania efektywnych narzędzi motywacyjnych. Bez zaangażowania i efektywnej pracy pracowników nie można oczekiwać realizacji jakichkolwiek zadań. Motywacja do podnoszenia efektywności zachowań, jest tym większa im w większym stopniu można uzależnić efekty pracy od wynagrodzeń. Stąd tak istotny w systemie controllingowego motywowania jest pomiar efektów pracy centrów odpowiedzialności. Motywowanie nie może być jednorazową, wydzieloną czynnością, lecz powinno przenikać wszelkie działania menedżerów w przedsiębiorstwie.¹¹ Dlatego koniecznym jest stworzenie właściwego systemu motywacyjnego, który zaspakajałby aspiracje i oczekiwania pracowników wobec płacy. Można to uzyskać poprzez system bazujący na controllingu. Stwarza on naturalne podwaliny dla właściwej motywacji, w szczególności w ramach kosztowych ośrodków odpowiedzialności. W swoich założeniach dąży on do wzrostu sprawności zarządzania całą organizacją i umożliwia właściwe jej kierowanie.

Nie jest to jednak proste, gdyż w literaturze polskiej dotyczącej controllingu brak jest w tym względzie wzorców teoretycznych i praktycznych. Zastosowanie idei controllingu w sferze wynagrodzeń narzuca zmianę ich wewnętrznej struktury, co oznacza pozostawienie w wynagrodzeniu jedynie składników mających związek z wykonywaną pracą, takich jak płaca zasadnicza i premia lub nagroda czy składniki gwarantowane Kodeksem Pracy. Wprowadzenie nowych zasad kształtowania niektórych składników wynagradzania oznacza wykorzystanie w tym celu wartościowania pracy i systemu oceny pracowników.

W świetle powyższego celem rozprawy doktorskiej jest opracowanie metodyki

⁸ POTORA R., Motywowanie w przedsiębiorstwie jako przykład działalności pedagogicznej, *Przegląd Organizacji*, nr 1/2002, s.23.

⁹ KRASZEWSKA H., Monitorowanie wynagrodzeń w przedsiębiorstwach, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 8/2002, s.43.

¹⁰ *Ibidem.*, s.120.

¹¹ KOTARSKA D., Celów uzgadnianie, *Personel*, 1-15 marca 2001, s.28.

kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Podstawą podjęcia pracy naukowo-badawczej są zwłaszcza niedostatki metodologiczne i metodyczne dotyczące tego obszaru wynagradzania w ośrodkach odpowiedzialności. Owe mankamenty odnoszą się zarówno do aspektów teoretycznych, jak i praktycznych i są wynikiem niedostatecznego zainteresowania problematyką wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwie.

Implementacja sposobu kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu, uczyniłaby proces wynagradzania sprawnym. Takich rozwiązań dzisiaj brakuje i dlatego szczegółowym celem niniejszej rozprawy doktorskiej jest opracowanie nowych lub udoskonalenie istniejących - pod kątem wymagań controllingu - propozycji kształtowania wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

Tak sformułowany cel wyznacza jednoznacznie problemy badawcze. Należy do nich zaliczyć:

- określenie determinant kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności,
- zaproponowanie metodyki kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

Jednocześnie wymienione problemy badawcze narzucają niezbędne rozwiązania następujących zadań badawczych:

- określenie determinant kształtowania wynagrodzeń odnoszących się do controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności,
- określenie determinant kształtowania wynagrodzeń odnoszących się do wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności,
- sklasyfikowanie kosztowych ośrodków odpowiedzialności
- wyznaczenie celów i zadań dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności,
- ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności,
- określenie kryteriów i mierników oceny w poszczególnych rodzajach kosztowych ośrodków odpowiedzialności,
- określenie sposobu wiązania wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

Wyróżnione zadania badawcze cechuje naukowa nowość (określenie determinant kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu - odnoszących się zarówno do controllingu jak i samych wynagrodzeń, określenie mierników oceny w poszczególnych rodzajach kosztowych ośrodków odpowiedzialności, ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności, określenie sposobu wiązania wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności) bądź udoskonalenie znanych już rozwiązań (klasyfikacja kosztowych ośrodków odpowiedzialności, wyznaczenie celów i zadań dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności.). Ich użyteczność praktyczna oznacza przydatność w praktyce zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym, które jest przedmiotem odniesienia badanych problemów.

W realizacji problemów badawczych przyjęto schemat ogólnego dedukcyjnego procesu rozwiązywania problemów, na który składają się identyfikacja problemu, analiza i diagnoza, synteza i wnioskowanie podsumowujące. Identyfikacja problemu objęła dogłębne studia literaturowe w szeroko rozumianym przedmiocie badania oraz próbę uporządkowania definicyjnego podstawowych pojęć wykorzystywanych w pracy, takich jak motywowanie, wynagradzanie, controlling, wynagradzanie z uwzględnieniem wymagań controllingu, a także szczegółowe rozpoznanie struktury - istotnych z punktu widzenia rozprawy - wzajemnych powiązań występujących między tymi pojęciami. Analiza i diagnoza problemu dotyczy przede wszystkim zbadania istniejących w literaturze rozwiązań odnoszących się do wynagradzania z uwzględnieniem wymogów controllingu,

ale także dotyczących motywacyjnego wynagradzania i controllingu w ogóle, zwłaszcza w kontekście implementacji tych ostatnich w kształtowaniu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu.

W etapie syntezy ustosunkowano się do istniejących w literaturze przedmiotu rozwiązań w podmiocie badania oraz zaproponowano nowatorskie modelowe rozwiązanie dotyczące kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymogów controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Podjęto również próbę bezpośredniego zaprezentowania (przeniesienia) proponowanych rozwiązań modelowych w konkretnym przedsiębiorstwie przemysłowym (modelowa analiza przypadku).

Proponowany sposób osiągnięcia celu znajduje odbicie w układzie treści rozprawy. Praca składa się z sześciu rozdziałów, wstępu oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy traktuje o teoretycznych podstawach motywowania. Rozważono w nim pojęcie motywacji, określono jej istotę, rodzaje i modele. Nakreślono również podstawowe elementy motywowania za pomocą wynagrodzeń.

W rozdziale drugim przybliżono zagadnienie wynagradzania. Rozważa się w nim strukturę, funkcje i sposoby kształtowania wynagrodzeń. Z jednej strony pokazuje się tradycyjne systemy wynagrodzeń, z ich niedostatkami i wynikającą z tego potrzebą zmian, z drugiej zaś określa kierunki zmian systemów wynagradzania.

Rozdział trzeci zawiera teoretyczne podstawy controllingu. Rozważono w nim pojęcie controllingu, określono jego koncepcje i cechy, obszary odniesienia. Podjęto rozważania na temat istoty, rodzajów, narzędzi, składników i funkcji controllingu. Nakreślono również wstępnie problematykę kształtowania wynagrodzeń w ujęciu controllingowym oraz fazy projektowania systemu wynagrodzeń w controllingu.

Rozdziały czwarty i piąty zawierają szczegółowe rozwiązania teoretyczne związane z kształtowaniem wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu. W rozdziale czwartym prezentuje się determinanty kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu, zarówno determinanty związane (bezpośrednio i pośrednio) z controllingiem jak i wynagradzaniem (w tym determinanty zewnętrzne- i wewnętrzne). W rozdziale piątym omówiono szczegółowo metodykę kształtowania wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Scharakteryzowano rodzaje kosztowych ośrodków odpowiedzialności i przedstawiono ich klasyfikację. Proces kształtowania wynagrodzeń rozpoczął się od wyznaczenia celów i zadań w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Następnie określono tryb oceny efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności oraz wyodrębniono kryteria i mierniki ich oceny. W końcu przedstawiono sposób wiązania wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

Rozdział szósty jest rozdziałem praktycznym, prezentującym przykładowe rozwiązania kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w KGHM Polska Miedź S.A. Scharakteryzowano w nim przedsiębiorstwo, przedstawiono determinanty kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu oraz zaprezentowano - zgodnie z zaproponowanymi rozwiązaniami teoretycznymi – całą procedurę kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w przykładowych kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

W przygotowaniu pracy doktorskiej korzystałam z cennych wskazówek Pani Doktor Zofii Sekuły, której składam teraz podziękowania. Dziękuję również Panu Prezesowi Stanisławowi Siewierskiemu, bez którego zgody i wsparcia moja praca badawcza nie mogłaby być tak sprawnie zrealizowana. W końcu wdzięczna jestem moim najbliższym, bez których ofiarnej pomocy napisanie niniejszej rozprawy nie byłoby możliwe.

1 MOTYWACYJNA FUNKCJA WYNAGRODZEŃ

Wynagrodzenia, jak wiadomo, są głównym narzędziem motywowania ludzi do pracy, choć ich rola nie jest jednakowa we wszystkich grupach społeczno-zawodowych. Umiejętna gra płacowa może wydajnie przyczynić się do wzrostu efektywności i dynamicznego rozwoju firmy. Aby ją opanować, trzeba poznać reguły i instrumenty skutecznego motywowania¹². Marzeniem każdego menedżera jest stworzenie takiego systemu motywacyjnego, który zapewniałby nieustanne zaangażowanie jego pracowników na rzecz sukcesu firmy, zachęcałby do podwyższania kwalifikacji i dawał szczerą satysfakcję z pracy. Innymi słowy, systemu lokującego źródło energii i chęci do pracy w samych pracownikach i jednocześnie uwalniającego menedżera od obowiązku ciągłej kontroli i zachęcania do działania. Dążenie do tego celu przypomina poszukiwanie perpetuum mobile.¹³ A pierwszym krokiem do jego znalezienia jest odpowiedzieć na pytanie, czym jest motywacja i jakie są jej odmiany?

1.1 Motywacja i jej instrumenty

Motywacja jest bardzo złożonym pojęciem. W wielu definicjach autorzy podkreślają, że jest to cały szereg dynamicznych czynników wpływających na działanie człowieka. Wszystkie organizacje interesują się tym, co należy zrobić, by dzięki ludziom osiągnąć stały wysoki poziom efektów. Skuteczność działania każdej organizacji jest sumą sukcesów i porażek jej pracowników. Warunkiem „*być albo nie być*” wielu przedsiębiorstw jest to, w jaki sposób menedżerowie motywują swoich podwładnych. Czynniki kształtujące motywację mają wpływ na klimat środowiska pracy, którego ogólny pozytywny charakter może poprawić lub pogorszyć rezultat wysiłków pracowniczych. Pracownicy zaś odnajdują motywację, gdy doskonale wiedzą, co mają robić i są pewni, że zrobią to dobrze.¹⁴ Dlatego też należy zwrócić baczną uwagę na sposoby jak najlepszego motywowania pracowników za pomocą bodźców: wynagradzania, przywództwa i co ważne, wykonanej przez nich pracy oraz kontekstu, w ramach którego praca jest wykonana.¹⁵ Motywowanie nie może być jednorazową, wydzieloną czynnością, lecz powinno przenikać wszelkie działania menedżerów w firmie.¹⁶

Motywacja zajmuje się czynnikami wpływającymi na ludzi, by zachowali się w określony sposób. Można wymienić trzy podstawowe czynniki motywacji:

- kierunek - co stara się zrobić dana osoba,
- wysiłek - jak bardzo się stara,
- wytrwałość - jak długo się stara.

Butler i Waldroop stwierdzają, że większość ludzi pracujących w przedsiębiorstwach, motywowanych jest przez zakorzenione zainteresowania życiowe, czyli trwałe, oparte na pasji emocje dla określonych sposobów działania, które odpowiadają na pytania, co naprawdę lubimy robić. Ta koncepcja wyróżnia osiem rodzajów (typów) zainteresowań życiowych:¹⁷

- zastosowanie technologii - dotyczy to ludzi, którzy skupiają swoje działania na różnych przedmiotach i zjawiskach; zawsze będą oni ciekawi jak użyć technologii, by rozwiązać problemy firmy,
- analizy jakościowe - dotyczy to ludzi, którzy w swojej pracy uważają, że najlepszym sposobem, żeby zrozumieć i rozwiązać problemy jest użycie liczb,

¹² BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.20.

¹³ PADZIK K., Pelen portfel to nie wszystko, Personel, nr 1/1999, s.19.

¹⁴ TKACZ K., Motywowanie bez pieniędzy, Manager, nr 6/2002, s.25.

¹⁵ ARMSTRONG M., Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s.106.

¹⁶ KOTARSKA D., Celów uzgadnianie, Personel, 1-15 marca 2001, s.28.

¹⁷ BUTLER T., WALDROOP J., The art of retaining best people, Harvard Business Review, September-October 1999, s.144-152, [w:] ANISZEWSKA G., Sztuka zatrzymania w firmie najlepszych, Przegląd Organizacji, nr 12/1999, s.36-38.

- rozwijanie teorii i praca koncepcyjna - dotyczy to ludzi, dla których nie ma większej przyjemności niż mówienie i myślenie o abstrakcyjnych ideach; ludzie ci są zdeterminowani w swoim działaniu przez teorię,
- kreowanie i wytwarzanie - dotyczy to ludzi, którzy w swojej pracy lubią tworzyć oryginalne procesy czy produkty, których zafascynuje samym proces tworzenia,
- doradztwo i pełnienie roli mentora - dotyczy to ludzi, których nie fascynuje bardziej niż uczenie się,
- zarządzanie ludźmi, kontrola w przedsiębiorstwie - dotyczy to ludzi, którzy czerpią satysfakcję w pracy głównie z dobrej atmosfery oraz stosunków międzyludzkich,
- wpływanie poprzez sposób komunikacji - dotyczy to ludzi, którym największą satysfakcję przynosi wyrażanie i propagowanie, czyli komunikowanie się z innymi.

Z ponad dziesięcioletnich badań tych autorów wynika, iż podwładni nie reprezentują jednego modelowego rodzaju zainteresowań motywujących do pracy, ale kombinację dwóch lub trzech powyższych typów. Do najczęściej występujących kombinacji zainteresowań można zaliczyć:¹⁸

- kontrolę i zarządzanie ludźmi, najczęściej stosowane w komórkach liniowych,
- zarządzanie ludźmi i doradztwo, najczęściej stosowane w obszarze usług i obsługi klienta,
- analizy ilościowe i zarządzanie ludźmi, najczęściej stosowane w pracach związanych z finansami,
- kontrola i wpływanie przez sposób komunikacji, najczęściej stosowane w sprzedaży,
- zastosowanie technologii i zarządzanie ludźmi, najczęściej stosowane do informatyków i inżynierów,
- kreatywne wytwarzanie i kontrola, najczęściej stosowane do przedsiębiorców.

Hryniewicz twierdzi, że w ostatnio wydanych pracach polskich psychologów znajdujemy pewne nowe propozycje w zakresie enumeracji kluczowych motywów postępowania. Termin *motyw* jest kategorią o dużym poziomie ogólności i ma taką samą moc jak *potrzeba*. Doliński i Łukaszewski zwracają uwagę na konieczność uwzględniania motywu kontroli definiowanego jako wpływ na bieg zdarzeń. Ponadto dość ważnymi przyczynami zachowań są: dążenie do zdobycia wiedzy o otaczającej człowieka rzeczywistości oraz dążenie do poszukiwania złożoności. Wyróżniają oni motyw ciekawości, co koresponduje z analizami zawartymi w monumentalnym dziele Landesa, w którym silnemu odczuwaniu bezinteresownej ciekawości przypisuje się dość duże znaczenie dla kreowania rozwoju gospodarczego i bogactwa.¹⁹

Sam termin *motywacja* pochodzi od łacińskiego *movere*, co oznacza *ruch*, a ruch, zmiany i ewolucje są nierozdzielnie związane z człowiekiem i naturą.²⁰ Definicja motywacji jest różnie rozumiana (Tabela 1), co wynika między innymi z tego, że istnieje trudna do szczegółowego wyliczenia liczba czynników, na które reagują ludzie i uwzględniają je w większym lub mniejszym stopniu, kształtując swoje środowiska życia i pracy.²¹

¹⁸ BUTLER T., WALDROOP J., The art of retaining best people, Harvard Business Review, September-October 1999, p. 144-152, [w:] ANISZEWSKA G., Sztuka zatrzymania w firmie najlepszych, Przegląd Organizacji, nr 12/1999, s.36-38.

¹⁹ HRYNIEWICZ J. T., Motywacje pracownicze, Przegląd Organizacji, nr 2/2002, s.20.

²⁰ LASKOWSKI A., Optymiści sprzedają więcej, Personel, 16-31 marca 2002, s.27.

²¹ SEKUŁA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.7.

Tabela 1 Definicja motywacji według różnych autorów

Autor	Definicja
Amstrong M.,	wpływanie na innych by poruszali się w pożądanym przez nas kierunku ²²
Borkowska S.	funkcja zarządzania, której celem jest stymulowanie całej siły wytwórczej za pomocą odpowiednio dobranych bodźców materialnych i niematerialnych ²³
Coffer Ch. N., Appley M. H.	proces inicjujący działania człowieka utrzymujący je w toku, realizujący jego przebieg ²⁴
Encyklopedia	proces regulujący zachowania człowieka tak, by można było osiągnąć określony wynik uznany za użyteczny. Jednocześnie pracownik musi być świadomy, że wynik można z pewnym prawdopodobieństwem osiągnąć ²⁵
Jacukowicz Z.	tworzenie zachęt dla pracowników do coraz wydajniejszej i bardziej efektywnej pracy oraz do współdziałania z kierownictwem firmy, poznanie jej celów i dążenie do jej osiągnięcia ²⁶
Juchnowicz M.	chęć dokonania wszelkich starań dla osiągnięcia zamierzonych celów lub/i siła, która wywołuje, kierunkuje i podtrzymuje zachowania ludzi ²⁷
Koźmiński A.	zespół czynników ukierunkowujących i dynamizujących zachowania ludzi ²⁸
Listwan T.	rodzaj Oddziaływania na podwładnych przy pomocy odpowiednio dobranych bodźców materialnych i niematerialnych ²⁹
Masłyk-Musiał E.	proces regulacji, który pełni funkcje sterowania czynnościami w taki sposób, aby doprowadziły one do osiągnięcia określonego wyniku ³⁰
Penec J.	mechanizm psychologiczny uruchamiający i organizujący zachowanie człowieka skierowany na osiągnięcie zamierzonego celu ³¹
Pszczołkowski T.	wprowadzenie w ruch, czyli podejmowanie pewnych działań ³²
Reykowski J.	proces, w którym następuje sterowanie czynnościami, tak by prowadziły do realizacji zamierzonego celu ³³
Steimann H., Schreyögg	specyficzne ukierunkowanie za pomocą siły motywu ludzkiego zachowania ³⁴
Stoner J.A.F., Wankler Ch.	to, co wywołuje, ukierunkowuje i podtrzymuje zachowania ludzi ³⁵

Źródło: opracowanie własne

Powyższe definicje świadczą o tym, że motywacja nie jest pojmowana jednolicie. Jedni pojmują ją jako proces, inni jako zespół czynników ukierunkowujących działanie człowieka, jako rodzaj Oddziaływania czy też mechanizm psychologiczny. Częścią wspólną definicji motywacji jest to, że w jej wyniku powstaje określone działanie prowadzące do osiągnięcia założonego wcześniej celu. Masłowski stwierdził, że nie znaleziono dobrej całościowej i kompleksowej definicji motywacji.³⁶ Najwcześniejsze dostępne informacje na temat motywacji pochodzą od starożytnych Greków, którzy usiłowali znaleźć podstawy i logiczne uzasadnienie ludzkich zachowań i uznawali, że siłą napędową poczynań człowieka jest dążenie do przyjemności oraz uniknięcia bólu. Już starożytni Grecy dostrzegali znaczenie motywacji do osiągnięcia sukcesu.³⁷ Takie podejście do motywacji znalazło swoje odzwierciedlenie w spojrzeniu na ten problem przez dzisiejszych praktyków-menedżerów. Według nich *motywowanie to stwarzanie*

²² SEKULA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.7.

²³ Ibidem.

²⁴ COFER CH.N., APPLEBY M.H., Motywacja teoria i praktyka, PWN, Warszawa 1972, s.15.

²⁵ Encyklopedia Organizacji i Zarządzania, PWE, Warszawa 1981, s.283-284.

²⁶ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.5.

²⁷ JUCHNOWICZ M., Wartościowanie pracy w przedsiębiorstwie, PWE, Warszawa 1989, s.34.

²⁸ KOŹMIŃSKI A., PIOTROWSKI W., Zarządzanie, PWN, wyd. II, Warszawa 1996, s.137.

²⁹ Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, WYDAWNICTWO C.H.BECK, Warszawa 2002, s.393.

³⁰ MASŁYK- MUSIAŁ E., Strategiczne Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, OWPW, Warszawa 2000, s.71.

³¹ PENC J., Motywowanie w zarządzaniu, Wydawnictwo PSB, Kraków 1996, s.137.

³² PSZCZOŁOWSKI T., Organizacja od dołu do góry, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1984, s.337.

³³ REYKOWSKI J., Procesy emocjonalne, motywacja, osobowość, PWN, Warszawa 1992, s.23-24.

³⁴ STAEINMANN H., SCHREYÖGG G., Zarządzanie. Koncepcje, funkcje, przykłady, OWPW, Wrocław 1995, s.351.

³⁵ STONER J.A.F., WANKEL CH., Kierowanie, PWE, Warszawa 1994, s.358.

³⁶ MASŁOW A., W stronę psychologii istnienia, PAX, Warszawa 1986, s.27.

³⁷ GLICK A., TARCZYŃSKA M., Motywowanie Pracowników, PWE, Warszawa 1999, s.32.

*takich warunków pracy, by pracownik sam chciał robić to, co od niego oczekuje przedsiębiorstwo. Najlepiej z przyjemnością i bez kontroli. Dlatego tak ważnym jest stworzenie takiego klimatu, takiej kultury firmy, by ludzie pracowali w niej dla przyjemności i by mogli poczuć radość tworzenia.*³⁸

Motywacja w pracy może mieć różnorodny charakter. Po pierwsze, ludzie sami mogą znajdować motywacje w wykonywaniu pracy zaspokajającej ich potrzeby lub przynajmniej pozwalającej żywić nadzieję, że ich cele zostaną osiągnięte. Po drugie, ludzi najlepiej można motywować przez zarządzanie takimi bodźcami, jak płaca, awans, pochwała. Dlatego też możemy wyróżnić następujące rodzaje motywacji: motywację wewnętrzną i zewnętrzną.³⁹

Motywacja wewnętrzna - czyli pojawiające się samoczynnie bodźce, które sprawiają, że ludzie zachowują się w określony sposób lub poruszają się w określonym kierunku. Bodźce to m.in. odpowiedzialność (poczucie, że praca jest ważna), sprawowanie kontroli nad samym sobą, swoboda działania, możliwość wykorzystania i rozwoju umiejętności, interesująca i stawiająca wyzwania praca oraz awans. Motywacja wewnętrzna jest wrodzoną predyspozycją czy skłonnością do pewnego rodzaju aktywności zarówno umysłowej, jak i fizycznej. Stanowi wewnętrzny kod wyznaczający obszary, w których będziemy odnosili sukcesy lub skazani będziemy na porażkę. Należy przy tym pamiętać, że tak rozumiana motywacja wewnętrzna nie oznacza umiejętności i vice versa. Tak pojmowana motywacja stanowi jeden z trzech czynników gwarantujących to, czy podejmiemy działanie czy nie. Pozostałymi czynnikami są: postrzegane prawdopodobieństwo, że dane działanie prowadzi do celu oraz wartość samego celu.⁴⁰ Wzajemna zależność tych trzech elementów wyznacza tendencję do działania i daje możliwości manipulowania nią, co z kolei jest sednem efektywnego zarządzania pracą innych. Tendencja ta wraz z wyżej przedstawionymi elementami tworzy tzw. matematyczny wzór na sukces:⁴¹

$$A=f(M_e * E_a * I_a)$$

gdzie:

A	-tendencja do działania,
M_e	-wewnętrzna motywacja,
E_a	-sposrzeganie prawdopodobieństwa osiągnięcia celu,
I_a	-sposrzeganie wartości samego celu.

Tendencja do działania jest funkcją iloczynu zmiennych. Oznacza to, że gdy jeden z elementów nie występuje bądź jego wartość wynosi zero, wynik również równa się zero, czyli wówczas występuje brak jakiegokolwiek działania. Najistotniejszym czynnikiem obniżającym motywację wewnętrzną jest koncentracja na chęci wątpliwego zwycięstwa, a nie na samej aktywności. Zjawisko to często występuje w czasie współzawodnictwa.⁴²

Motywacja zewnętrzna - są to pojawiające się z otoczenia zewnętrznego różnego typu bodźce sprawiające, że ludzie zachowują się w określony sposób lub poruszają się w określonym kierunku. Do takich bodźców możemy zaliczyć: nagrody, podwyżki, pochwały, awans, kary, czy krytyka.

Motywację można pobudzić na wiele sposobów: zagrażając temu, co człowiek już osiągnął (stosowanie ujemnych bodźców motywacyjnych), lub tworząc warunki umożliwiające pełniejsze urzeczywistnienie celów pracownika (stosowanie dodatnich bodźców motywacyjnych). W pierwszym przypadku uruchamia się motywację negatywną (ujemną), w drugim – pozytywną (dodatnią).⁴³

³⁸ PAWŁOWSKI A., Inwestowanie w klimat, Personel, 1-15 grudzień 2000, s.17.

³⁹ ARMSTRONG M., Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s.109.

⁴⁰ FILUS M., Dramat wspólnego pastwiska, Personel, nr 9/1999, s.16.

⁴¹ Ibidem.

⁴² Ibidem.

⁴³ PENC J., Zarządzanie dla przyszłości. Twórcze kierowanie firmą, Wydawnictwo PSB, Kraków 1998, s.140.

Motywacja negatywna opiera się na poczuciu lęku (obawie), która pobudza do pracy przez stworzenie poczucia zagrożenia, takiego jak groźba utraty części zarobków w razie gorszego wykonania zadania, nagany czy też przesunięcie do pracy mniej płatnej. W praktyce bodźce ujemne są często stosowane, ponieważ poczucie zagrożenia dość łatwo uruchamia silniejsze dążenia i prowadzi do wyzwolenia większej energii, a jednocześnie proces ten nie jest związany z ponoszeniem przez pracodawcę kosztów finansowych. Działanie bodźców w motywacji negatywnej wyzwała w pracowniku poczucie obawy, wręcz lęku, w następstwie czego pracownik nie stara się o jak najlepsze wykonanie zadania, ale za wszelką cenę chce zaspokoić oczekiwania pracowników. Skutkiem stosowania motywacji negatywnej jest niekorzystna zmiana osobowości człowieka, np. obniżenie poczucia własnej wartości, przyjmowanie postawy defensywnej, małoduszności w sprawach, które wymagają wytrwałości, spadek ambicji, bunt wewnętrzny bądź nadmierny lojalizm.

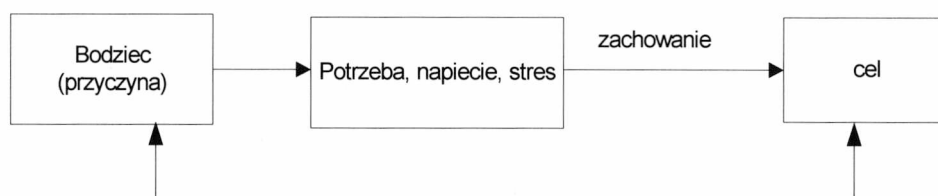
Motywacja pozytywna polega na stwarzaniu pracownikowi perspektyw coraz lepszego urzeczywistniania jego celów w miarę spełnienia oczekiwań pracodawcy, jak np. osiągnięcie wyższych zarobków, stanowiska, większej samodzielności itp. Skutkiem takiej motywacji jest większa aktywizacja i pełniejsze wykorzystanie możliwości pracowników ze względu na zwiększone zaangażowanie uczuciowe z ich strony. Jej skuteczność w dużej mierze zależy od realności obietnic i przeświadczenia pracownika, że sukces jest możliwy.⁴⁴

Działalność człowieka powinna być przede wszystkim pobudzona przez pozytywne następstwa sukcesu, dobrej roboty, sprawnego wykonywania działań. Równocześnie muszą istnieć zabezpieczenia działające w przypadku, gdy pozytywne pobudki okazują się niewystarczające. Wówczas konieczne jest posłużenie się bodźcami ujemnymi.⁴⁵ W praktyce należy stosować motywację pozytywną, jednakże w konkretnych sytuacjach może być ona wspierana motywami negatywnymi.

1.1.1 Modele motywacji

Jednym z pierwszych badaczy, który przedstawił model zachowania się człowieka (Rysunek 1) był Leavitt. Jego koncepcję uznano za pierwszy, podstawowy model motywacji. Był on oparty na prostej reakcji pomiędzy bodźcem zewnętrznym, wywołującym pożądane emocje i zachowaniem człowieka, których skutkiem było osiągnięcie zamierzonego celu.

Rysunek 1 Model procesu motywacji Leavitta



Źródło: Leavitt H.L. *Managers Psychology*, Illinois 1985, s. 9, za Michoń F. 1981 s. 122, [w:] Koziół L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.30.

W następnych latach model ten był modyfikowany wielokrotnie i uszczegóławiany przez licznych twórców. W naukach zarządzania możemy wyróżnić trzy podstawowe typy modeli motywacji, które powstały w wyniku ewolucji teorii motywacji,⁴⁶ co przedstawia Tabela 2.

⁴⁴ PENC J., *Zarządzanie dla przyszłości. Twórcze kierowanie firmą*, Wydawnictwo PSB, Kraków 1998, s.141-143.

⁴⁵ REYKOWSKI J., *Teoria motywacji a zarządzanie*, PWE, Warszawa 1975, s.215.

⁴⁶ STONER J.A.F., WANKEL CH., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1994, s.359.

Tabela 2 Ogólne podejście do motywacji i jej wpływ na zachowanie się ludzi

Model klasyczny	Model stosunków współdziałania	Model zasobów ludzkich
Założenia		
dla większości ludzi praca jest z natury nieprzyjemna	ludzie chcą czuć się użyteczni, ważni i traktowani podmiotowo	praca nie jest z natury niepotrzebna, ludzie pragną przyczyniać się do realizacji ważnych celów, które współustalili
mniej ważne jest to, co robią, niż ile za to zarobią	ludzie pragną przynależności i uznania	większość ludzi stać na więcej inicjatywy i twórczości, samokierowania i samokontroli od tej, którą się od nich wymaga
niewielu chce i potrafi wykonać pracę, wymagającą twórczości, samokontroli i samokierowania	potrzeby mają większe znaczenie niż pieniądze w motywacji do pracy, a wynagrodzenie przynależy do czynników higieny	motywacja materialna odgrywa dużą rolę, stwarza możliwości poprawy warunków życia
Zasady postępowania kierownika		
nadzór i kontrola podwładnych	zapewnienie każdemu pracownikowi poczucia podmiotowości w procesie pracy	spożytkowanie niewykorzystanych zasobów pracy tworząc środowisko, w którym każdy może wnieść wkład do granic swoich możliwości
organizacja zadań zgodnie z zasadami naukowej organizacji pracy	informowanie podwładnych o swoich planach	opracowanie skutecznego i efektywnego systemu wynagradzania akceptowanego przez pracowników
ustalenie reguł, instrukcji i procedur roboczych oraz sprawiedliwe, ale stanowcze wymuszenie ich przestrzegania; ustanowienie efektywnego regulaminu wynagradzania	pozostawienie podwładnym pewnego zakresu samokierowania i samokontroli w rutynowych sprawach	zachęcanie do uczestnictwa w ważnych sprawach, wciąż rozszerzając zakres samokierowania i samokontroli podwładnych
Oczekiwania		
ludzie mogą tolerować pracę, jeżeli płaca jest przyzwoita a szef sprawiedliwy oraz wtedy, gdy jest ona wykonana stosunkowo niskim kosztem biologicznym	dzielenie się informacją z podwładnymi i angażowanie ich w podejmowanie rutynowych decyzji zadowoli ich podstawowe potrzeby społeczne.	rozszerzenie wpływów, samokierowania i samokontroli podwładnych prowadzące do zwiększenia efektywności pracy.
jeśli zadania są zrozumiałe i wystarczająco proste, a pracownicy ściśle kontrolowani, ich wydajność będzie zgodna z normami	zaspokojenie tych potrzeb poprawi morale i zmniejszy opór wobec autorytetu formalnego, zwiększy motywację do pracy, a w ostatecznym rachunku przyczyni się do wzrostu produktywności pracy	wzrost zadowolenia z pracy w wyniku samorealizacji oraz osiągnięcia korzyści materialnych

Źródło: STEERSA R. M., PORTERA L. W., Motivation and Work Behavior, New York 1983, s.13, za: STONER J.A.F., WANKEL CH., Kierowanie, PWE, Warszawa 1994, s.361.

Tradycyjny model motywacji wiąże się z podejściem taylorowskim i zakłada, że robotnicy są z reguły leniwi i nie potrafią lub nie mają ochoty wkładać inwencji w pracę. Dlatego nie należy przyznawać im prawa do podejmowania decyzji w zakresie wykonywanej pracy i wierzyć w ich odpowiedzialność oraz wymagać inicjatywy. To podejście zakładało, że jedynym sposobem zachęcającym robotników do pracy jest motywowanie za pomocą płacy w myśl zasady: większa produkcja, większa płaca oraz dokładne kontrolowanie wyników pracy. Tayloryzm przyjmował wzorce pracownika niechętnego, niesamodzielnego, o niskich kwalifikacjach i niskim poziomie motywacji

wewnętrznej. Było to prymitywne i niepełne założenie, co wypaczało złożoność natury człowieka.⁴⁷ Kolejną wadą tego modelu było zawężenie zakresu podmiotowego tylko do robotników, nie uwzględniając pracowników umysłowych. Wraz z upływem czasu praca na stanowiskach robotniczych stawała się bardziej skomplikowana i wymagała od szeregowych wykonawców pewnej innowacyjności i samodzielności w podejmowaniu decyzji oraz wyższych kwalifikacji. Motywowanie wyłącznie poprzez wzrost płacy straciło na znaczeniu wobec wzrastającego bezrobocia. Tradycyjny model nie odpowiada już dzisiejszym uwarunkowaniom pracy, ale nie oznacza to, że niektórzy pracodawcy nie stosują go w praktyce do dzisiaj.⁴⁸

Model stosunków współdziałania powstał na bazie ruchu human relations, który poświęcał dużą uwagę znaczeniu stosunków międzyludzkich i kontaktów pracowniczych w procesie pracy. Mayo wraz z innymi badaczami stwierdzili, że ważne w stosunkach pracy są nieformalne towarzyskie kontakty pracowników w trakcie pracy. Przyjął on, że kierownicy również mogą motywować do pracy, uznając potrzeby społeczne pracowników oraz zapewniając im poczucie przydatności i znaczenia. Monotonie i powtarzalność zadań zgodnie z tym podejściem uważano za atrybut podejścia tradycyjnego. W tym modelu oczekiwano, że robotnicy zaakceptują autorytet kierownictwa ze względu na to, że ich przełożeni będą traktować ich z szacunkiem i będą zwracać uwagę na ich potrzeby. Oponenti zarzucają temu podejściu to, że przyznane pracownikom „przywileje” w rzeczywistości stanowiły narzędzia do manipulowania nimi. W dalszym bowiem ciągu chodziło o akceptację sytuacji w pracy. Innym zarzutem oponentów jest przecenianie roli stosunków międzyludzkich i związanych z nimi konfliktów społecznych przy jednoczesnym nie zwracaniu należytej uwagi na politykę, jaką prowadzi przedsiębiorstwo i na mankamenty organizacji.⁴⁹

Model zasobów ludzkich powstał na bazie dwóch poprzednich modeli. Teoretycy McGregow i Maslow oraz badacze Argyris i Likert dowodzili, że większość ludzi z góry jest motywowana do dobrej pracy i że nie traktuje automatycznie pracy jako niepożądanego. Zadaniem kierowników w tym podejściu nie jest niezbędna integracja w pracę grupową, lecz tworzenie takich warunków i klimatu, w których pracownicy będą chętnie pracować dla realizacji celów przedsiębiorstwa.⁵⁰

Współcześni kierownicy stosują najczęściej modele mieszane stanowiące kompozycję elementów z wszystkich trzech podejść. Nie brak przy tym i takich, którzy preferują dla podwładnych model współdziałania, a dla siebie model zasobów ludzkich. W dobie tak ogromnego postępu technicznego, w którym zacierają się różnice między pracą umysłową i fizyczną, a większość prac wymaga wysokich kwalifikacji, trzeba tworzyć nowe modele uwzględniające nie tylko pewne elementy z modeli dotychczasowych, ale także nowe „detale”.⁵¹

Wiele współczesnych prac nad motywowaniem opiera się na różnych odmianach klasycznego modelu motywacji (Rysunek 2). Poniżej przytoczę kilka wybranych koncepcji dotyczących motywowania płacowego, zwłaszcza przytoczonych przez autorów polskich. Punktem wyjścia moich rozważań będzie jednak model Lawlera, który jest rozwinięciem modelu podstawowego.

⁴⁷ SZMIDT CZ., *Humanizacja pracy* wysoce podzielonej, Łódź 1987, s.36-37.

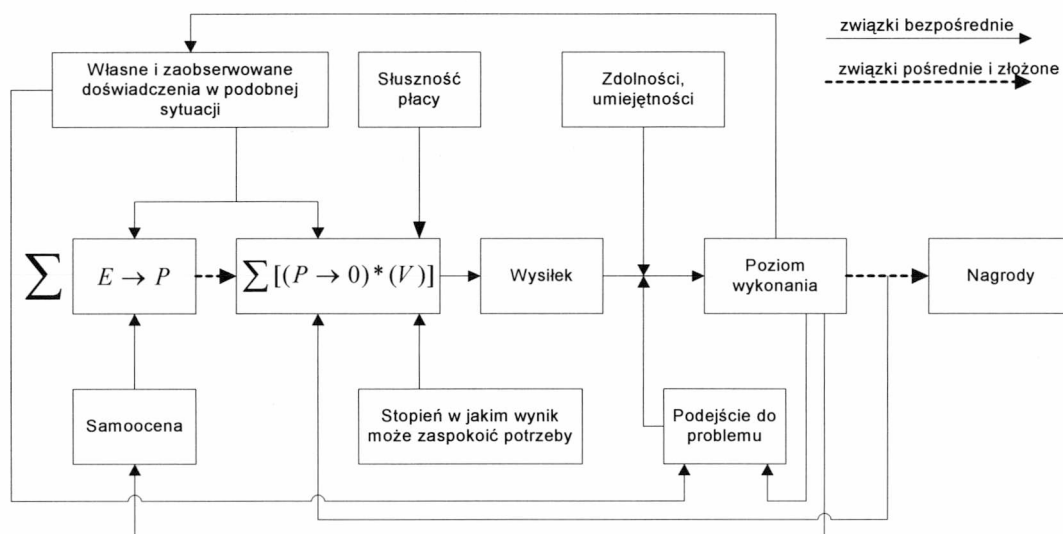
⁴⁸ SEKUŁA Z., *Motywacyjne kształtowanie płac*. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.9.

⁴⁹ JAGAS J., *Produktywność pracy-wzrost gospodarczy*, Wydawnictwo UO, Opole 1994, s.167-168.

⁵⁰ GREGOR D.MC., *Leadership and Motivation*, London 1972, s.338, za: STONER J.A.F., WANKEL Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1994, s.361.

⁵¹ SEKUŁA Z., *Motywacyjne kształtowanie płac*. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.11.

Rysunek 2 Model motywacji według Lawlera



Źródło: CZARNIAWSKA B., *Motywacyjne problemy zarządzania: psychologiczne aspekty kierowania działalnością gospodarczą*, PWN, Warszawa 1980, s.71.

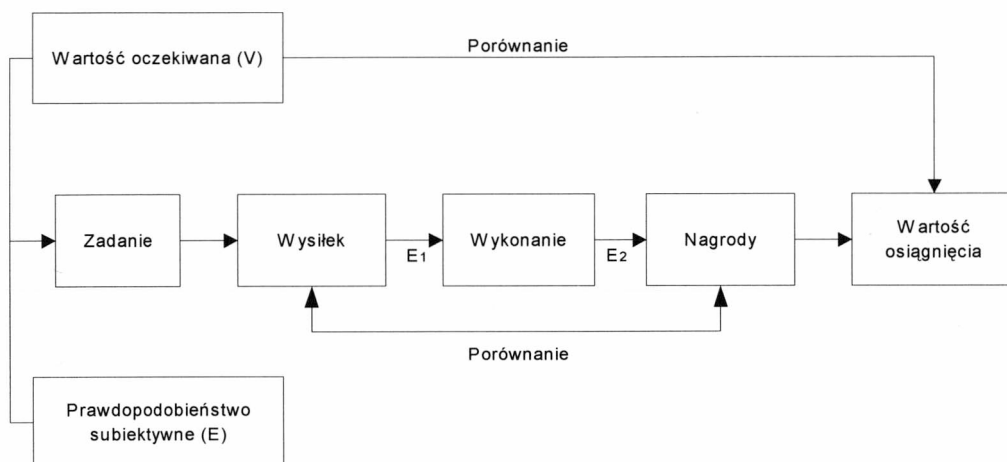
Model Lawlera był oparty na dwóch zmiennych: pierwsza dotyczyła prawdopodobieństwa wykonania zadania na przewidzianym poziomie, druga natomiast dotyczyła spostrzegania i oceniania związku między wykonaniem zadania a nagrodą. Według Lawrata prawdopodobieństwo wykonania zadania na określonym poziomie P jest iloczynem wyniku wykonania O (obtain) i wartości tego wyniku V (valance), co możemy zapisać jako:

$$\Sigma [(P \rightarrow O) \times (V)]$$

Znak sumy przed powyższym iloczynem oznacza, że dla określonego poziomu wykonania mamy do czynienia z co najmniej dwoma wariantami wyników i wartości. Wartość iloczynu może zmieniać się od +1 (pożądany wynik) do -1 (niepożądany wynik) oraz 0, gdy jej wykonanie nie prowadzi do wyniku. Dlatego większą wartość tego czynnika uzyskamy wtedy, gdy dany człowiek (jednostka) postrzega więcej nagród jako rezultat dobrego wykonania zadania, a mniej negatywnych wyników, które są skutkiem tych samych działań. Na siłę motywacji w tym modelu wpływają starania i wielkość wysiłków, jakie człowiek wkłada w wykonanie zadania, jak również to, czy ów wysiłek wywoła zamierzony skutek. Bezpośrednio wykonanie zadania zależy od zdolności i umiejętności jednostki, ale również od sposobu i technik wykonania zadania. Model ten został skonstruowany głównie na podstawie badań dotyczących motywowania przez płace, ale może on również być wykorzystany przy analizie wpływu innych czynników niż materialne na poziom motywacji.

Na uwagę zasługuje model motywacji przedstawiony przez Gliszczyńską, uznany w literaturze polskiej za uproszczony model motywacji (Rysunek 3).

Rysunek 3 Model motywacji według Gliszczyńskiej



Źródło: praca pod redakcją Gliszczyńskiej., *Psychologia pracy*, PWN, Warszawa 1979, s.186.

Model ten przedstawia relacje, które oznaczają konfrontację osiąganego stanu rzeczy z oczekiwaniami. W psychologii proces ten nazwano informacją zwrotną. Pełni ona określoną funkcję motywacyjną i dotyczy wykonania danego zadania. Ułatwia kontrolę nad dynamiką kształtowania się elementów składowych E subiektywnego prawdopodobieństwa osiągania wartości oczekiwanej V , jakimi są E_1 i E_2 . Informacja zwrotna o zgodności lub niezgodności wykonania zadania reguluje więc subiektywne prawdopodobieństwo następstwa wykonania po wysiłku E_1 . W myśl tego, że ludzie przystosowują zamierzony poziom wykonania zadania do poziomu, o którego uzyskaniu zostali poinformowani. Ale od momentu przekroczenia tej granicy pracownik może podnosić poziom zamierzonego wykonania, aby zwiększyć prawdopodobieństwo następstw nagród, czyli aby zwiększyć E_2 .⁵²

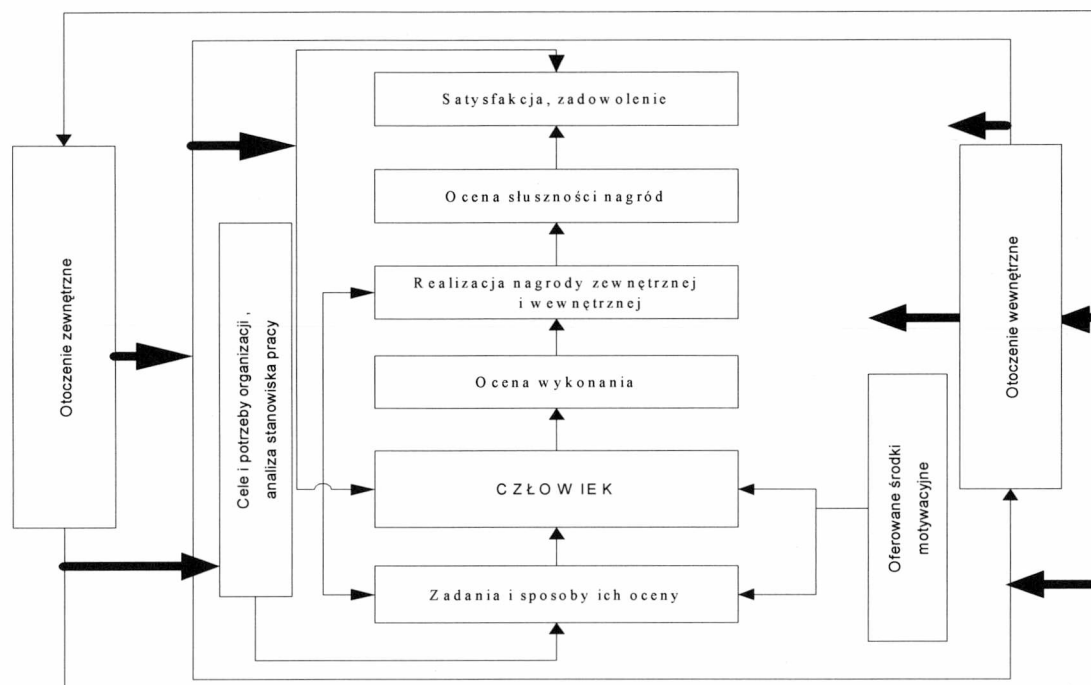
Na uwagę zasługuje również model Jasińskiego, w którym proces motywacji ma charakter dwustronny i zachodzi między kierującym a podwładnym, przy wzajemnych interakcjach. Motywowani mogą na zasadzie sprzężenia zwrotnego wpływać na decyzje motywującego. W procesie motywowania podwładni zachowują się zgodnie z wolą kierującego, jeśli stworzył on w trakcie pracy możliwość realizacji ich systemu wartości i oczekiwań.⁵³ Model ten bazuje na znajomości kierowników celów pracownika i ich dotychczasowych doświadczeń w sytuacjach motywacyjnych oraz skuteczności i zakresu stosowanych narzędzi motywacyjnych.

Modelem, który będzie stanowił punkt wyjścia w moich dalszych rozważaniach jest model Borkowskiej przedstawiony na rysunku 4. Proces motywacji odbywa się w nim w ścisłym powiązaniu z otoczeniem zewnętrznym oraz otoczeniem wewnętrznym, ale tkwiącym poza samym procesem motywowania. Składa się on z trzech członów. Pierwszy, to układ celów przedsiębiorstwa oraz jego ogniw i kolejno wynikających z tego układu zadań, których realizacji oczekuje się od pracowników. Zadania te uwzględniają cechy osobowe pracowników, system wartości oraz doświadczenie. Drugi, to człowiek ze swoim systemem wartości i oczekiwań, doświadczeniami oraz strukturą procesu uczenia się. Trzeci człon modelu to środki motywacyjne.

⁵² PENC J., Zarządzanie dla przyszłości. Twórcze kierowanie firmą, Wydawnictwo PSB, Kraków 1998, s.195.

⁵³ JASIŃSKI Z., Motywowanie w przedsiębiorstwie, Placet, Warszawa 1998, s.16-17.

Rysunek 4 Model motywacji według Borkowskiej



Źródło: Borkowska S., *System motywacji w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 1985, s. 12.

1.1.2 Teorie motywacji

Niektórzy ludzie potrafią skutecznie zachęcać innych do działania, inni wręcz przeciwnie – zniechęcają i zabijają inicjatywę oraz zaangażowanie, co w rezultacie wywiera destrukcyjny, demobilizacyjny wpływ. Współcześni badacze rzeczywistości społecznej twierdzą, że we wszystkich aspektach życia, sposoby motywowania ograniczają się do kilku prostych zasad, które może opanować każdy, kto pragnie być skutecznym liderem czy przewodnikiem grupy.⁵⁴

Ponieważ w mojej pracy w modelu proponowanego przeze mnie wynagradzania duży nacisk kładę na to jak w szczególności motywacja płacowa wpływa na efektywność pracy, nie sposób nie wspomnieć o teoriach motywacji. Podstawą rozważań z uwzględnieniem wymagań controllingu są teorie treści, zajmujące się tym „co” motywuje (np. teorie Masłowa, Alderfela, Herzberga, Webera, McClanda) oraz teorie procesu, które koncentrują swoją uwagę na tym „jak” się motywuje (np. teoria Vrooma, Adamsa, Portera-Lawlera). Trzecią odmianą są teorie wzmocnień, które skupiają się na sposobach uczenia się zachowań (np. Skinnera).

Inny podział kwalifikacji teorii motywacji przedstawili Gray i Stark.⁵⁵

- teorie uniwersalistyczne – mają zastosowanie do większych zbiorowości ludzkich np. Masłowa z modyfikacjami wprowadzonymi przez Herzberga, Webera, McClellanda,
- teorie indywidualistyczne – uwzględniające różnice indywidualne między ludźmi; teoria Vrooma wraz z jej modyfikacją Portera-Lawlera, Adamsa i Skinnera.

Teorie te wymagają omówienia. **Teoria Masłowa** jest najslawniejszą klasyfikacją potrzeb, sformułowaną w roku 1954. Masłow uważał, że istnieje pięć zasadniczych grup potrzeb tworzących piramidę. Potrzeby te kwalifikowane są następująco:⁵⁶

⁵⁴ PORZUCZEK L., Żeby inni chcieli chcieć, *Personel*, nr 4/1999, s.24.

⁵⁵ MICHON F., *Organizacja i kierowanie w przedsiębiorstwie: w świetle socjologii i psychologii pracy*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Warszawa 1981, s.124.

⁵⁶ STONER J.A.F., WANKEL CH., *Kierowanie, PWE*, Warszawa 1994, s.365.

- potrzeby fizjologiczne, są one związane z biologicznym funkcjonowaniem człowieka,
- potrzeby bezpieczeństwa, czyli potrzeby pewności, porządku, braku lęku lub zagrożenia,
- potrzeby przynależności, czyli potrzeby społeczne, potrzeby miłości,
- potrzeby uznania, potrzeby osiągnięć, szacunku i uznania dla samego siebie oraz szacunku ze strony innych,
- potrzeby samorealizacji, potrzeby rozwoju, poczucia spełnienia, realizacji własnego potencjału.

Autor ten zakładał, że człowiek jest skłonny do działania, gdy odczuwa brak czegoś. Konstruuąc swoją hierarchię potrzeb Maslow pogrupował te pięć klas w dwie grupy. Pierwsza z nich dotyczyła potrzeby redukcji odczuwalnych braków, a druga potrzeby rozwoju. Kiedy zostaje zaspokojona potrzeba niższego rzędu, dominować zaczyna potrzeba bezpośrednio wyższa w hierarchii. Stwierdził on, że potrzeby samorealizacji nigdy nie da się zaspokoić w pełni. Człowiek w teorii Maslowa jest „zwierzęciem pragnącym”⁵⁷ w myśl tego, że tylko niezaspokojona potrzeba może motywować, a potrzeba dominująca jest podstawowym motywem działania. W literaturze skrytykowano ją za zbyt uproszczenie rzeczywistości i brak badań empirycznych. W rzeczy samej, jak twierdzi Armstrong, sam Maslow poddał w wątpliwość jej zasadność. Jednak nie przeszkadza to, że ten model do chwili obecnej jest najbardziej popularny.

Richards i Greenlaw w swojej teorii próbują dokładniej opisać związek między potrzebami, jakie postuluje Maslow, a procesem ukierunkowania zachowania. I dochodzą do wniosku, że struktura osobowości człowieka formuje się pod wpływem socjalizacji, doświadczenia życiowego, predyspozycji instytucji społecznych i grupy, lecz relatywne znaczenie tych czynników jednoznacznie nie jest poznane. Zachowanie człowieka determinuje najbardziej niezaspokojona potrzeba, a w przypadku jej niezaspokojenia prowadzi to do działań konstruktywnych zorientowanych na rozwiązanie problemu lub do zachowania obronnego.⁵⁸

Teoria Herzberga popularnie zwana jest też teorią dwuczynnikową. Wyjaśnia ona zadowolenie lub niezadowolenie z pracy. Herzberg stwierdził, że pracownicy, opisując doświadczenia będące źródłem satysfakcji, zwykle wymieniali czynniki wewnętrzne tkwiące w ich pracy, tj. osiągnięcia, uznanie, praca sama w sobie, odpowiedzialność, awans, rozwój. Zdefiniował je więc jako czynniki motywujące, inaczej zwane czynnikami satysfakcji. Natomiast, gdy osoby badane opisywały doświadczenia, kojarzące się z niezadowoleniem najczęściej podawały w tym względzie czynniki zewnętrzne związane z kontekstem pracy, np. polityka firmy i administracja, nadzór, stosunki z przełożonym, warunki pracy, wynagradzanie, relacje z kolegami. Te czynniki Herzberg określił jako czynniki higieny, zwane inaczej czynnikami psychologicznymi. W dalszych badaniach Herzberg doszedł do wniosku, że niecałkowite eliminowanie negatywnego wpływu wszystkich czynników higieny nie zapewni motywacji pracowników. Kształtując natomiast te czynniki możemy jedynie zminimalizować poziom niezadowolenia z pracy, a motywację można uzyskać tylko przez aktywizację czynników motywujących. Płac nie zaliczono do czynników motywujących, co spotkało się z ostrą krytyką innych badaczy.⁵⁹

Teoria McClellanda zwana jest teorią potrzeby osiągnięć. Autor ten stwierdził, że każdy człowiek, oprócz innych potrzeb, odczuwa także potrzebę władzy, afirmacji i osiągnięć. Ludzie różnią się między sobą natężeniem, w jakim rozmaite motywy

⁵⁷ STONER J.A.F., WANKEL CH., Kierowanie, PWE, Warszawa 1994, s.365.

⁵⁸ STAEINMANN H., SCHREYÖGG G., Zarządzanie. Koncepcje, funkcje, przykłady, OWPWr, Wrocław 1995, s.328.

⁵⁹ GLICK A., TARCZYŃSKA M., Motywowanie Pracowników, PWE, Warszawa 1999, s.34.

dominują w ich zachowaniu. Najcenniejsze w teorii McClellanda jest to, że potrzeba może zostać wyuczona lub nie wyuczona i można ją nasilić za pomocą odpowiednich działań.⁶⁰

Teoria Webera wyróżniała dwie klasy potrzeb:

- potrzeby skierowane na innych, takie jak potrzeba bezpieczeństwa, przynależności, miłości, uznania społecznego i władzy,
- potrzeby skierowane do wewnątrz, takie jak potrzeba autonomii, kompetencji, osiągnięć, twórczości, uznania dla samego siebie.

Weber w swojej teorii przedstawił ewolucję potrzeb i postaw ludzi wobec otoczenia. Zróżnicowane potrzeby (zależności, współzależności, niezależności) uzależnione są od wieku pracowników i pozostają w ścisłym z nim związku. Dlatego też zadaniem kierowników jest pobudzenie ludzi do stałego rozwoju przez skuteczną motywację. Sposób tej motywacji zależy również od wieku pracownika.⁶¹

Teoria Vrooma, zwana inaczej teorią oczekiwań, zakłada, że zachowanie się jednostki jest wynikiem Oddziaływania otoczenia zewnętrznego, a za punkt wyjścia przyjmuje się każde zachowanie celowe, które jest poprzedzone przez skomplikowane procesy psychiczne.⁶² Teoria ta głosi, że motywacja do podjęcia jakiegoś działania jest funkcją oczekiwanego wartości wyniku i przeświadczenia, iż wynik ten jest realnie osiągalny.⁶³

Teoria Portera-Lawlera jest określana w literaturze mianem rozwinięcia teorii oczekiwań i stwierdza, iż zadowolenie i osiągnięcia w pracy mogą być ze sobą związane. Według tej teorii wyższe osiągnięcia prowadzą do wyższego zadowolenia. W tym modelu wydajność nabiera dla jednostki dużego znaczenia jako droga prowadząca do realizacji ważnych celów. Postawy zaś, jakie ludzie przybierają wobec swojej pracy, są pochodną ich celów i częścią systemu wartości danej grupy. Motywację warunkuje iloczyn tych dwóch czynników.⁶⁴

Teoria Adamsa zwana teorią sprawiedliwego nagradzania zakłada, że główną potrzebą pracowników jest sprawiedliwa ocena ich wkładu osobistego w wykonywaną pracę, czyli sprawiedliwe wynagradzanie. Sprawiedliwość w tej teorii jest zdefiniowana jako indywidualnie postrzegane traktowanie danej osoby w porównaniu z innymi, oparte na zasadzie równości. Zaś sytuacja, w której jednostka ma poczucie nadmiernego lub zbyt niskiego wynagrodzenia jej wkładu pracy motywuje ją w kierunku usunięcia owej nierówności.⁶⁵ Motywacja w tej teorii pojawia się z chwilą, gdy dana osoba dokonuje porównania stosunku między swoim osobistym wkładem a uzyskanym zań ekwiwalentem, z punktu widzenia stosunku tych samych wielkości u innych osób lub grup, z którymi się porównuje. Co można zapisać równaniem⁶⁶:

$$\frac{\text{ekwiwalent}(\text{osoba})}{\text{wkład}(\text{osoba})} = \frac{\text{ekwiwalent}(\text{inni})}{\text{wkład}(\text{inni})}$$

Zgodnie z przedstawionymi powyżej teoriami, pieniądze w formie pensji czy innej postaci wynagrodzenia stanowią bardzo oczekiwaną formę nagrody zewnętrznej. Co prawda w swoich rozważaniach najmocniej Herzberg poddał w wątpliwość skuteczność pieniądza jako czynnika motywującego, ze względu na to, że jego brak powoduje frustracje, ale jego dostatek nie daje trwałego zadowolenia. Oczywiście jest w tym dużo

⁶⁰ KOZIOŁ L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.45.

⁶¹ WEBER J., Menagement-Encyklopedie. wyd. 2, Landsberg/Lech 1984, s.64.

⁶² KOZIOŁ L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.45.

⁶³ BARABASZ-NOWAK A., System komunikacji wewnętrznej w firmie, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEŃ-MACIĄG L., Stan i perspektywy zarządzania zasobami ludzkimi u progu XXI wieku, AGH, Kraków 2000, s.32.

⁶⁴ LAWLER. E.E., PORTER L.W., Antecedent Attitudes of Effective Managerial Performance, Organizational Behavior and Human Performance 1967, nr 2., s.12.

⁶⁵ KOZIOŁ L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.47-48.

⁶⁶ MACIEJEWSKA M., W poczuciu (nie) sprawiedliwości, Personel, 1-15 styczeń 2000, s.18-21.

racji, szczególnie w odniesieniu do pracowników, których pensje są stałe. Jest to zgodne z twierdzeniem, że człowiek jest istotą chciwą. Jednak krytycy tego podejścia udowodnili, że pieniądze nie motywują każdego jednakowo i w takim samym stopniu. Armstrong twierdzi, iż naiwne byłoby twierdzenie, że wprowadzenie systemu płacy uzależnionej tylko od efektów w cudowny sposób zmieni każdego człowieka w posiadającego silną motywację bardzo efektywnego pracownika. Nie zmienia to jednak faktu, że pieniądze stanowią środek do osiągnięcia ważnych celów. Są one potężną siłą, ponieważ zaspakajają podstawowe potrzeby oraz mogą zaspakajać potrzeby wyższego rzędu. Uzyskują znaczną moc motywacyjną, ponieważ symbolizują wiele nieuchwytnych celów oraz funkcjonują jako symbol. Pieniądze mogą zapewnić pozytywną motywację w odpowiednich okolicznościach nie tylko dlatego, że ludzie potrzebują i chcą pieniędzy, ale także dlatego, że służą one jako środek bardzo namacalnego uznania, przy jednoczesnym zachowaniu zasady sprawiedliwego nagradzania.⁶⁷ Powinno to znaleźć swoje uwidocznienie w motywowaniu za pomocą wynagrodzeń.

1.1.3 Narzędzia motywacji

Aby w sposób pożądaný rozbudzić motywację, należy stworzyć warunki umożliwiające zaspokojenie różnych potrzeb. Procesu motywacyjnego nie można ograniczyć do polityki kreowania i zróżnicowania płac, powinno się go traktować w bardzo szeroki sposób. Należy podejść do niego systemowo, czyli tak, aby stworzyć w przedsiębiorstwie pewien układ logicznie spójnych i wzajemnie wspomagających się środków motywacji. Do uzyskania takiego efektu należy operować różnymi motywatorami, np. takimi jak:⁶⁸

- kreowanie wyższych zarobków,
- zainteresowanie pracowników samą pracą,
- stworzenie perspektyw awansu,
- uzyskanie korzystniejszych świadczeń socjalnych, lepsze warunki pracy,
- zwiększanie możliwości uczestniczenia w zarządzaniu,
- zwiększanie swobody działania, itp.

Do alternatywnych metod motywowania pracowników w sytuacjach, kiedy firmy szukają oszczędności, możemy zaliczyć systemy korzyści pracowniczych. Rozpowszechnione są one w szczególności w krajach wysoko uprzemysłowionych. Do elementów tych systemów zalicza się: doradztwo w zakresie finansów osobistych i w zakresie obsługi zadłużenia, doradztwo podatkowe i inwestycyjne oraz ubezpieczeniowe, plany emerytalne.⁶⁹

Skuteczność motywowania uzależniona jest od otoczenia zewnętrznego, czyli głównie od strategii, struktury i kultury organizacyjnej, celów i oczekiwań pracowników, konstrukcji systemu wynagrodzeń.⁷⁰ Czynniki wzbudzającymi napięcie motywacyjne pracowników są m.in.: sytuacja zadaniowa, zmiany w otoczeniu pracownika, zalecenia, perswazja, konsensus, wyposażenie stanowiska pracy, elementy kultury przedsiębiorstwa, indywidualne cechy zatrudnionych.⁷¹ Systemem motywacyjny przedsiębiorstwa można zdefiniować jako zespół czynników stymulujących ludzi do określonych zachowań w celu osiągnięcia celów firmy, za pomocą takich bodźców, które stwarzają możliwość zaspokojenia indywidualnych potrzeb jednostki w niej zatrudnionej.⁷² System motywacji w przedsiębiorstwach powinien być układem różnych narzędzi pobudzenia, w skład

⁶⁷ ARMSTRONG M., Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s.121-122.

⁶⁸ PENC J., Motywowanie w zarządzaniu, Wydawnictwo PSB, Kraków 1996, s.205.

⁶⁹ KOWALSKI M., Pakiety korzyści, Personel, 16-31 marca 2002, s.38.

⁷⁰ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.25.

⁷¹ BAŃKA W., Zarządzanie Personelem w przedsiębiorstwie, Toruń 1998, s.98.

⁷² KAWKA T., Wynagradzanie Pracowników, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie Kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.126.

których wchodzi bodźce, środki i warunki mające zachęcić do pełnego zaangażowania się w pracę, w najkorzystniejszy sposób dla przedsiębiorstwa i pracownika. System motywacyjny winien być powiązany z następującymi elementami polityki personalnej: system wynagrodzeń, możliwość kształcenia i rozwój, możliwość awansu⁷³ oraz planowanie karier zawodowych⁷⁴.

Wobec powyższego nowoczesny system motywacyjny powinien zawierać następujące elementy:⁷⁵

- rozpoznanie kwalifikacji, zainteresowań, potrzeb i aspiracji pracowników, w celu lepszego dostosowania charakteru wykonywanej przez nich pracy do ich predyspozycji oraz stworzenia ścieżki rozwoju kariery,
- skuteczny i wszechstronny przepływ informacji oraz organizowanie pracy tak, aby zapewnić zatrudnionym możliwości świadomego i zaangażowanego uczestnictwa w przedsięwzięciach firmy, dzięki rozumieniu współzależności i efektów pracy,
- wyznaczenie zadań i ustalenie sposobu oceny efektywności ich wykonania tak, aby umożliwić pracownikom zarówno samokontrolę osiąganych postępów, jak i rzetelne uwzględnianie ich jednostkowego wkładu pracy przy naliczaniu wynagrodzeń,
- ustalenie podstawowej płacy oraz ruchomych jej elementów, uzależnionych od konkretnych wyników, dodatkowego wysiłku lub inwencji wykazanej przez pracownika,
- korzystanie z bogatej gamy bodźców pozapłacowych, zwłaszcza związanych z możliwością awansu, poszerzenia kompetencji, a także kształtowaniem korzystnych stosunków międzyludzkich i pogłębieniem więzi emocjonalnej pracowników z firmą,
- oceny okresowe pracowników, służące ich rozwojowi, określeniu potrzeb szkoleniowych oraz efektywnemu wykorzystaniu kompetencji i zainteresowań zatrudnionych osób dla dobra firmy.

Środki motywacyjne są to narzędzia, dzięki którym można realizować proces motywowania. Możemy podzielić je na trzy podstawowe grupy: środki przymusu, środki perswazji, środki zachęty.⁷⁶ Środki przymusu zakładają podporządkowanie zachowań motywowanego interesom i woli motywującego, bez względu na interesy i oczekiwania motywowanego. Możemy je podzielić na:

- rozkazy: określają samo zachowanie oraz sposób i termin realizacji,
- polecenia: zawierają stanowcze żądanie określonego działania, ale pozostawiają motywowanemu swobodę wyboru terminu realizacji,
- zalecenia: cechują się niewielkim stopniem stanowczości, określają samo zachowanie bez określenia środków, sposobu, a nawet terminu realizacji.

Środki perswazji oddziałują na sferę emocjonalną człowieka, ingerują w jego sferę umysłową, przekonują do pewnych zachowań lub zachęcają do wykonywania zadań. Umiejętne ich stosowanie może dać duże efekty. Ich rola rośnie wraz ze wzrostem kwalifikacji i świadomości motywowanych pracowników oraz zwiększaniu się potrzeby uczestnictwa w procesie podejmowania decyzji. Do podstawowych środków perswazji można zaliczyć:

- apele o dobrą pracę, konsultacje,
- negocjacje,
- rady,
- sugestie,
- porozumienia,

⁷³ PIOCH J., Systemy motywacyjne a wdrażanie zmian w przedsiębiorstwie, Przegląd Organizacji, nr 2/2000, s.18.

⁷⁴ SZADKOWSKA Z., KIERKIEWICZ A., Motywowanie przez rozwój, Personel, 1-15 października 2000, s.22-24.

⁷⁵ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., Motywowanie przez ocenianie, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8/2003

⁷⁶ MICHON F., FRANCIK A., Ekonomia Pracy, PWN, Warszawa-Kraków 1991, s.392-295.

- sugerowanie przez reklamę lub informacje.

Środki zachęty mają największą skuteczność i największy zasięg. Mogą przyjąć formę wzmocnienia, pobudzenia systemowego lub doraźnego. Można je podzielić na bodźce materialne i niematerialne.⁷⁷ Wśród bodźców materialnych można wyróżnić ekonomiczne środki oferujące pracownikowi korzyści, które wpływają na warunki życia, tj. wynagrodzenie, świadczenia socjalno-bytowe, przywileje. Bodźce niematerialne – to pozaekonomiczne środki związane z istniejącym w przedsiębiorstwie formalnym systemem wyróżnień, oceny efektów pracy, współzawodnictwa pracy, jej charakterem i warunkami społecznymi.

Do pozaekonomicznych czynników motywacyjnych możemy zaliczyć:^{78, 79, 80, 81, 82}

- zaspokojenie potrzeb niematerialnych, tj.: autorytetu, oczekiwanego wsparcia, klarownych celów, pragnienia sprawiedliwości
- pochwały, wyrażenie uznania, wzmocnienie pozytywnych cech pracownika, bez uwypuklania jego wad
- elastyczne, indywidualne podejście do czasu pracy na poszczególnych stanowiskach,
- klimat wynikający z realizacji misji firmy i rodzaju preferowanej przez organizację kultury organizacyjnej, tj. styl kierowania, formy integracji pracowników i ich rodzin, zwiększenie uprawnień, dobór pracowników, planowanie karier, oceny pracownicze,
- zapewnienie komfortu i prestiżu w pracy, tj. dostęp do najnowszych osiągnięć technicznych, służbowy samochód, telefon, komputer,
- poszerzenie zakresu samodzielności i odpowiedzialności,
- przydzielenie trudniejszych zadań, konsultowanie decyzji, zasięganie opinii,
- kulturalne traktowanie.

Aby dobrze zmotywować pracownika trzeba Oddziaływać na niego z różnych stron jednocześnie, a więc stosować całe zespoły bodźców wyzwających motywy komplementarne. Właściwe sterowanie procesem motywacji wymaga rzetelnej i wielostronnej wiedzy,⁸³ np. dotyczącej rodzajów motywacji o szczególnym znaczeniu dla przedsiębiorstwa, w powiązaniu z cechami pracowniczymi (tabela 3).

Tabela 3 Rodzaje motywacji w powiązaniu z cechami człowieka

Rodzaj motywacji	Pracownik uosabiający cechy danego rodzaju motywacji:
HUBRYSTYCZNA	- stale dąży do doskonałości, - przypisuje własne sukcesy swojej inteligencji i swoim zaletom, - wyolbrzymia swoją rolę w aktualnych działaniach, - zawsze przypisuje sobie centralne miejsce w poczynaniach, choć często odgrywa jedynie rolę równorzędną lub podrzędną, - jest przekonany o swojej nieomyślności w działaniu, - stale dąży do podwyższenia swojej ważności, stale dokonuje porównań z drugą osobą lub z grupą, im lepsze jest położenie w zestawieniu z innymi, tym lepiej zaspokaja dążenie hubrystyczne, - gdy nie ma na kogo patrzeć z góry, doznaje poczucia niższości i traci sens życia, - stale kontroluje reakcje otoczenia, co do swojej osoby i swoich poczynañ, niepowodzenia stara się wyjaśnić za pomocą takich czynników jak: zdarzenia losowe, brak warunków do pracy, niekompetencje, złośliwość innych.

⁷⁷ ZIELENIEWSKI J., Organizacja i zarządzanie, Warszawa 1981, s.511.

⁷⁸ NIECKARZ Z., Moc spełnionych życzeń, Personel, 1-15 października 2002, s.42.

⁷⁹ CELIŃSKA-NIECKARZ S., Cena dobrego pracownika, Personel, 7/8/1999, s.67.

⁸⁰ JARECKI W., Bez nadgodzin po godzinach, Personel, nr 1/1999, 22-24.

⁸¹ SKAŁA M., Chwał bez zastrzeżeń, Personel, 16-30 czerwca 2002, s.10.

⁸² Ibidem.

⁸³ FILIPOWICZ J., ALOT M., Kształtowanie się systemów wynagrodzeń i jego wpływ na motywację do pracy[w:] Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000, s.9.

POZNAWCZA (KOMPENSACYJNA)	- dąży do mistrzostwa intelektualnego, - wciąż podejmuje działania twórcze, ekspansywne, - stale poszukuje nowych problemów oraz sposobów ich rozwiązania, - wykonuje czynności eksploracyjne, pozwalające lepiej zrozumieć otoczenie naturalne i społeczne, - gdy nie może poznać rzeczywistości empirycznej, ucieka się do mitów i urojeń, - zdobywa informacje o świecie nie dlatego, że spodziewa się zewnętrznych gratyfikacji, ale dlatego, że pragnie zaspokoić własną ciekawość, zamierza przeżyć piękno nieznanymi form, chce zmienić nudę i monotonię, - inicjując działania ekspansywne lub twórcze nie koncentruje się na sobie, nie angażuje własnego „ja”, - stara się osiągać intelektualne szczyty nie dlatego, aby podnieść swój standard materialny, ale dlatego, że samo ich osiągnięcie daje mu zadowolenie,
HEROSTATYCZNA (WZROSTOWA)	- wciąż dąży do zmian, do realizacji nowych zadań, - posiada silną potencję twórczą, tworzy wizje przyszłościowe, - jest nastawiony na samorealizację jako dominującą potrzebę w jego życiu, - osiągając wymarzony cel nie czuje się zaspokojony lub nasycony, - działa dynamicznie, dąży do realizacji aspiracji zajmujących centralne miejsce w jego systemie wartości i traktowanych jako pewnego rodzaju stany idealne - zdominowany i zmotywowany pozytywnymi emocjami: nadzieją dumą itp., stara się maksymalizować przyjemność,
WŁADCZA	- stale dąży do władzy - stanowi to siłę napędową wszelkich podejmowanych przez niego działań, - gdy zdobędzie określony szczebel władzy, wciąż stara się o coś więcej, - uparcie dąży do utrzymania władzy w myśl zasady głoszącej, iż władzy się <i>nie oddaje, władzę się traci</i>, - wywiera wpływ na jednostki i grupy za pomocą środków władzy, takich jak przymus i przywileje, wzmocnienia negatywne i pozytywne, - zazwyczaj stara się narzucić otoczeniu swoją wolę,
EGOCENTRYCZNA	- dąży do zdobycia władzy, gdyż jej sprawowanie sprawia mu satysfakcję, - traktuje życie jako grę z bilansem zerowym, w którym jedni wygrywają dokładnie tyle, ile inni przegrywają, - stosuje wszelkie dostępne środki przymusu i zachęty, aby zdobyć i pomnażać kontrolę nad innymi, - dominuje w stosunkach międzyludzkich, podejmowanie decyzji kierowniczych to czynności posiadające wartości same w sobie, - nie dąży do poznawania nowych zjawisk, w jego strukturze motywacji dążenie afiliacyjne i poznawcze nie odgrywa większej roli, w życiu kieruje się żądzą panowania.
HOMEOSTATYCZNA	- ulega emocjom negatywnym: lękowi, poczuciu zagrożenia, co dominuje w jego strukturze motywacyjnej, - stara się minimalizować przykrości, - osiągając zamierzony cel czuje się w pełni zaspokojony, następuje u niego redukcja napięcia spowodowana brakiem czegoś lub kogoś, - ma charakter mało ekspansywny, - dąży do osiągania i zachowania stanu równowagi psychologicznej, - ma charakter zachowawczy,
ALTRUISTYCZNA	- kieruje się wyłącznie dobrem innych, - jest gotowy do poświęceń, wyzbyty egoizmu, - nie oczekuje nagród.

Źródło: Wziętek-Staśko A, *Więcej niż inni, Personel*, nr 12/1999, s.28.

Istnieje konieczność różnicowania motywatorów pozaekonomicznych, w szczególności dla zespołu pracowników rozpoczynających pracę i doświadczonych w przedsiębiorstwach o spłaszczonej strukturze. W pierwszej grupie bardzo istotnymi motywatorami mogą być: interesujący zakres zadań, pozwalający na samodzielność w działaniu, możliwość konfrontowania trudniejszych zadań oraz omawiania pomysłów w gronie współpracowników, prestiż firmy. Osoby te przykładają mniejszą wagę do zabezpieczeń przyszłości. Dla osób doświadczonych ważna jest praca w fachowym,

sprawdzonym gronie, możliwość poruszania się w grupie wykształconych. Rozumieją one karierę jako poszerzenie wiedzy, doskonalenie zawodowe, wzrastanie razem z firmą, współtworzenie jej wizerunku poprzez fachowość, odpowiedzialność i rzetelność usług.⁸⁴

Z sondy zamieszczonej w portalu internetowym na 300 respondentów na pytanie: „Co najbardziej motywuje cię do lepszej pracy?” 27% ankietowanych zaznaczyło satysfakcjonującą pensję, 19% wskazało na uznanie ze strony kierownictwa, 16% stwierdziło, że są nimi premie związane z dobrymi wynikami pracy, 34% wskazało na możliwość rozwoju, a tylko 4% wskazało na służbowy samochód czy telefon.⁸⁵ Wyniki tego badania w pewien sposób odzwierciedliły wcześniejsze stwierdzenia na temat motywacji. Taka różnorodność odpowiedzi na z pozoru proste pytanie potwierdza złożoność procesu motywacyjnego dla pojedynczych członków organizacji.

Dlatego tak ważnym jest dobór właściwych czynników motywacyjnych konkretnego pracownika, który uzależniony jest od:⁸⁶

- potrzeb indywidualnych pracownika,
- rozumienia procesu motywowania przez kierującego oraz znajomości technik motywacyjnych i umiejętności motywowania,
- czynników sytuacyjnych.

Możemy wyróżnić następujące techniki służące wzmocnieniu motywacji:⁸⁷

- rozszerzenie pracy,
- rotacje zadań,
- wzbogacenie pracy,
- wprowadzenie wariantowych rozkładów czasu pracy.

1.2 Podstawowe elementy motywowania za pomocą wynagrodzeń

Pieniądze fascynują, nie tylko są niezbędne do życia, ale mają znaczenie symboliczne dla człowieka. Często są miarą wartości człowieka i jego sukcesu. Jak nic innego oddziałują na jego psychikę, są przedmiotem dyskusji i główną przyczyną konfliktów. Dlatego każdy zarządzający płacami w przedsiębiorstwie musi zdawać sobie sprawę z różnych aspektów postrzegania pieniędzy przez pracowników.⁸⁸

Wynagrodzenia stanowią dla pracownika dochód, który służy pokryciu kosztów utrzymania jego i osób pozostających na jego utrzymaniu. Pracownik jest zatem zainteresowany maksymalizacją tego dochodu w relacji do ponoszonych przez siebie nakładów i starań. Dla pracodawcy natomiast wynagrodzenia są kosztem i z natury rzeczy jest on zainteresowany szybkim i maksymalnym zwrotem poniesionych nakładów. Wynagrodzenia są zatem złożoną kategorią ekonomiczną, psychologiczną i społeczno-polityczną. Ten różnorodny ich charakter stanowi podstawę wyróżnienia czterech klasycznych funkcji wynagrodzeń:

- kosztowej,
- dochodowej,
- społecznej,
- motywacyjnej.*

Sekuła, do tych czterech funkcji dodaje jeszcze jedną funkcję rynkową.⁸⁹

⁸⁴ POREBSKA J., Motywowanie w firmie o spłaszczonej strukturze-studium przypadku, *Personel*, 1-15 września 2001, s.36.

⁸⁵ POTORA R., Motywowanie w przedsiębiorstwie jako przykład działalności pedagogicznej, *Przegląd Organizacji*, nr 1/2002, s.23.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Praca wzbogacona, *Personel*, nr 7/8/1999, s.44.

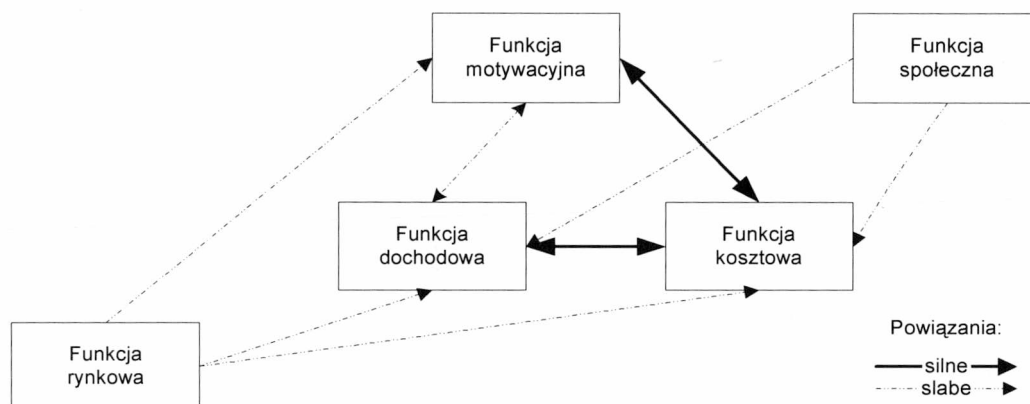
⁸⁸ GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Nie kupisz miłości za pieniądze, *Personel*, 1-15 lutego 2000, s.24.

* Niekiedy wyodrębnia się również funkcje informacyjną i integracyjną wynagrodzeń. Obie mieszczą się w funkcji motywacyjnej a druga częściowo w funkcji społecznej. Innymi słowy, akceptują one niektóre ważne aspekty funkcji głównych.

⁸⁹ SEKUŁA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.85.

Funkcje wynagrodzeń są ze sobą ściśle związane. Wzajemna zależność między funkcjami wynagrodzeń przedstawia poniższy rysunek.

Rysunek 5 Powiązanie funkcji płac



Źródło: SEKUŁA Z, *Motywacyjne kształtowanie płac*, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s. 86.

Chcąc uwzględnić powiązania funkcji można stwierdzić, iż właściwe, prawidłowe wynagradzanie to takie, (...) które pod względem poziomu struktury i rozpiętości jest tak kształtowane, by skutecznie motywować do pracy, stanowić znaczący dochód pracownika, wpływać korzystnie na strukturę kosztów w przedsiębiorstwie oraz przyczyniać się do spełnienia aspiracji społecznych.⁹⁰ Postaram się teraz scharakteryzować poszczególne rodzaje funkcji płac.

Funkcja rynkowa, według której płaca w pewnej mierze powinna być dostosowana do sytuacji na rynku pracy i stanowić jej odbicie. Bezrobocie i wiążący się z nim nadmiar rąk do pracy w danym zawodzie jest czynnikiem, który przedsiębiorstwo może wykorzystać do obniżenia płacy, jednak nie więcej niż do poziomu rynkowego. Rynkowa funkcja płacy ma odmienne znaczenie dla różnych przedsiębiorstw. Ranga tej funkcji będzie zależeć przede wszystkim od lokalizacji geograficznej i zasobności siły roboczej na danym rynku. Funkcja rynkowa wymaga takiego kształtowania płac, aby można było do przedsiębiorstwa przyciągnąć wartościowych pracowników i ich zatrzymać.

Funkcja kosztowa wiąże się z tym, że płace stanowią istotny element kosztów pracy, a tym samym kosztów całkowitych przedsiębiorstwa, co wpływa w znaczący sposób na konkurencyjność cenową produkowanych wyrobów czy świadczonych usług. Koszty bezpośredniego wynagradzania są podstawową grupą kosztów związanych z funkcjonowaniem firmy.⁹¹ Należy je rozpatrywać w dwóch aspektach i dokonać analizy oraz oceny poziomu kosztów i osiąganych wyników. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa będzie to produktywność, a z punktu widzenia pracownika będzie to różnica między kosztami związanymi z utrzymaniem pracownika w firmie, a jego wynikami pracy. Poziom kosztów jest podstawą do określania siły konkurencyjności firmy na rynku. Opłacanie pracownika to swoistego rodzaju inwestycja, która wymaga nakładów, które w określonym terminie zaczną się zwracać.⁹²

Funkcja dochodowa jest bardzo istotna dla pracownika, ponieważ przez (...) środki materialne ludzie gromadzą swój dochód majątkowy mogący zaspokoić ich

⁹⁰ SEKUŁA Z., *Motywacyjne kształtowanie płac*. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.87.

⁹¹ KULICKI J., *Koszty zatrudnienia pracowników*, Warszawa 2000, s.54.

⁹² Praca zbiorowa, pod redakcją SEDŁAK K., *Jak skutecznie wynagradzać pracowników*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997, s.119

indywidualne potrzeby.⁹³ W większości przypadków płaca stanowi główne, a bardzo często jedyne źródło utrzymania i jedyne źródło dochodów pracownika i jego rodziny. Wielkość dochodu pracownika jest ściśle związana ze stopniem zaspokojenia potrzeb materialnych i niematerialnych jego i rodziny. Dochód jest więc głównym determinantem stopnia zaspokojenia potrzeb osobistych pracownika. Tak rozpatrywana płaca powinna zapewnić pracownikowi, co najmniej zaspokojenie potrzeb bytowych oraz gwarancję możliwości odtwarzania zdolności do pracy i rozwoju osobistego. Potrzeby te traktuje się dynamicznie, jako warunek poprawy standardu życiowego i awansu społecznego. Niespełnienie tego warunku ma negatywny wpływ nie tylko na pracownika, ale przede wszystkim na przedsiębiorstwo. Przy niskich płacach trudno jest bowiem utrzymać wartościowych pracowników w firmie, a także stawiać wysokie wymagania. Wysokie opłacanie pracy może być powiązane z wysokimi wymaganiami. W związku z tym, w literaturze pojawiła się kategoria pracy godziwej.⁹⁴

Funkcja społeczna, według której odpowiedni system płac wytwarza właściwy klimat pracy, relacje interpersonalne, zaufanie i współdziałanie, pozycję społeczną w danej zbiorowości oraz prestiż.⁹⁵ Poziom i zróżnicowanie wynagrodzeń musi odpowiadać systemom wartości i oczekiwań występujących w danym kraju, społeczności czy grupie zawodowej. Względy te stanowią o istocie społecznej funkcji wynagrodzeń, co rodzi następujące wymogi:⁹⁶

- ustalenie wynagrodzenia minimalnego (najniższego) na poziomie, który wespół z innymi dochodami pracowniczego gospodarstwa domowego będzie zapobiegać ubóstwu pracownika i jego rodziny,
- ochronę wynagrodzeń realnych, w tym szczególnie płacy minimalnej,
- zapobieganie konfliktom społecznym i rozwiązywanie ich,
- zapobieganie nadmiernym, nieuzasadnionym rozpiętością wynagrodzeń, czyli ich nierównościom.

Im większe jest znaczenie funkcji społecznej, tym bardziej egalitarny jest system wynagrodzeń. Natomiast przywiązanie większej wagi do motywacyjnej funkcji wynagrodzeń prowadzi zazwyczaj do większej ich dyferencji. Sztuka właściwego wynagradzania polega na rozsądnym kojarzeniu obu tych funkcji w systemie wynagrodzeń. Waga tych funkcji zależy od przyjętego modelu wynagrodzeń i jego uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych, jak również od stopnia zasobności społeczeństwa i przedsiębiorstwa oraz fazy jego rozwoju. Funkcja społeczna odgrywa bardzo dużą rolę w społeczeństwach ubogich oraz w warunkach zagrożenia bytu społecznego, np. w czasie klęski żywiołowej czy wojny. W tak ekstremalnych warunkach najważniejszą funkcją wynagrodzeń i innych dochodów staje się zapewnienie przetrwania wszystkim ludziom bez względu na ich pracę. Wzrost roli funkcji społecznej jest też ściśle powiązany ze zjawiskiem kryzysu. W organizacjach znajdujących się w fazie kryzysu i działających w sektorach schyłkowych wzrasta znaczenie funkcji społecznej wynagrodzeń. Natomiast faza szybkiego wzrostu, wysokie kwalifikacje w połączeniu z szerokim zróżnicowaniem tych kwalifikacji sprzyjają większej dyferencji wynagrodzeń.

Funkcja motywacyjna uważana jest za najbardziej znaczącą z punktu widzenia przedsiębiorstwa. Szeroko omawiana w literaturze przedmiotu często nazywana też funkcją bodźcową. Zakłada ona, że chęć zarabiania pieniędzy jest głównym czynnikiem skłaniającym ludzi do podejmowania pracy, trwania przy niej i zwiększania jej

⁹³ KAWKA T., Wynagradzanie Pracowników, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie Kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.128.

⁹⁴ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.17.

⁹⁵ KAWKA T., Wynagradzanie Pracowników, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie Kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.128.

⁹⁶ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.17.

wydajności. Zdaniem Kozła, wynagrodzenie stanowi rekompensatę i nagrodę za wykonaną pracę, pełni funkcję motywacyjną, która w swojej istocie zmierza do kształtowania pożądanych postaw i zachowań pracowników, zgodnie z oczekiwaniami pracodawców. Siła Oddziaływania wynagrodzenia jako czynnika motywacyjnego zależy od:⁹⁷

- jego wysokości,
- sposobu powiązania z osiąganymi przez pracowników wynikami,
- odpowiedniego, zależnego od wyników, zróżnicowania.

Kopertyńska stwierdza, że funkcja motywacyjna ma zachęcić pracujących do wzrostu produktywności przedsiębiorstwa, do obniżenia jednostkowych kosztów produkowanych dóbr i usług, innowacyjności, poprawy jakości itp., co daje duże korzyści. Aby płaca była motywacyjna w warunkach gospodarki rynkowej, konieczne jest ustalenie płacy indywidualnej pracownika oraz zróżnicowania proporcji płac między pracownikami.⁹⁸ Uwzględniają to prezentowane wcześniej teorie i modele motywacji.

Z punktu widzenia zarządzania zasobami ludzkimi do głównych subfunkcji funkcji motywacyjnej wynagrodzeń zaliczamy:⁹⁹

- przyciąganie odpowiednich pracowników, realizowane przez zasadnicze stawki płac ustalone na podstawie wartościowania pracy i rynkowych przeglądów wynagrodzeń, stałe dodatki do pracy, wynagrodzenia ruchome zależne od efektów pracy, świadczenia dodatkowe dostosowanie systemu wynagrodzeń do kultury organizacyjnej,
- utrzymywanie pracowników w organizacji, czyli zapobieganie odpływowi kompetentnych i pożądanych pracowników, realizowane przez gainsharing*, bodźce długoterminowe, wynagrodzenia kafeteryjne, udział w zyskach,
- pobudzenie pracowników do osiągania dobrych efektów pracy realizowane przez elastyczne tabele płac oparte na szerokich podziałach płac, wynagrodzenie ruchome zależne od efektów pracy,
- rozwój pracowników, poszerzenie zakresu ich wiedzy i umiejętności, uczenie nowych zachowań, realizowane przez wynagrodzenie oparte na wiedzy i umiejętnościach, wynagrodzenie ruchome zależne od efektów pracy, świadczenia dodatkowe.

Borkowska twierdzi, że waga ostatniej z wymienionych subfunkcji ciągle rośnie, a dzieje się tak dlatego, że w ostatnim czasie zwiększa się rola wiedzy i kompetencji jako kluczowego czynnika pozycji konkurencyjnej firm i pracowników. Zwłaszcza globalizacja narzuca konieczność uczenia się pracowników w ciągu całego życia zawodowego. Ta sama autorka twierdzi, że zwiększeniu skuteczności motywowania do pracy przez wynagradzanie sprzyja przestrzeganie kilku przykazań, odnoszących się głównie do motywowania za pomocą wynagrodzeń gotówkowych, ukierunkowanych bezpośrednio na opłacanie trudności i efektów pracy:¹⁰⁰

1. **Zasada proporcjonalności.** Wielkość wynagradzania za pracę powinna być proporcjonalna do wymagań i efektów pracy. Nie można tego ocenić bez uprzedniego pomiaru trudności i efektów pracy. Postrzeganie zasady proporcjonalności zapewnia jednocześnie adekwatność wynagrodzeń za daną pracę w porównaniu z wynagrodzeniami uzyskanymi przez inne osoby za podobną pracę i prowadzi do prawidłowych relacji wynagrodzeń.¹⁰¹

⁹⁷ KOZIOL L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.90-91.

⁹⁸ KOPERTYŃSKA W.M., *System płac w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.18.

⁹⁹ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.21.

* Tzw. wynagrodzenia udziałowe, rozumiane jako udział w korzyściach.

¹⁰⁰ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.22-26.

¹⁰¹ KOZIOL L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.93.

2. **Zasada różnicowania.** Narzędzia motywowania nie powinny być jednakowe dla wszystkich grup społeczno-zawodowych, lecz różnicowane stosownie do oczekiwań pracowników i organizacji przedsiębiorstw. W przedsiębiorstwach małych system wynagrodzeń może pełnić rolę skutecznego integratora interesów pracowników z interesami przedsiębiorstwa. W dużych firmach, gdzie interesy pracowników są różnicowane, przemawia to za odmiennymi rozwiązaniami płacowymi w poszczególnych ogniwach i partycypacją pracowników w ich konstruowaniu, w celu osiągnięcia łatwiejszej integracji.
3. **Zasady kompleksowości i systematyczności.** Wszystkie narzędzia powinny tworzyć wewnętrznie spójny, zharmonizowany system. Dlatego nie można budować polityki wynagrodzeń nie bacząc na jej skutki dla całokształtu zarządzania zasobami ludzkimi. Stanowi ona jej integralną część. Zasada ta podkreśla znaczenie trwałości stosowanych rozwiązań organizacyjnych. Kładzie nacisk na znaczenie podejścia systemowego, tzn. tworzenia w organizacji pewnego spójnego i logicznego układu wzajemnie wspomagających się środków motywacji. Zasada strategii wynagradzania, metody przyjęte przez organizację w zarządzaniu płacami muszą być spójne z jej szerszym podejściem do zarządzania.
4. **Zasada zrozumiałości (prostoty i przejrzystości oraz sprawiedliwości).** System motywowania powinien być zrozumiały dla wszystkich pracowników i w pełni akceptowalny przez nich. Powinien on być prosty i przejrzysty. Zamyka się to w stwierdzeniu, że system o prostej konstrukcji i jasnych zasadach motywowania pracownicy akceptują znacznie łatwiej, niż system o skomplikowanej konstrukcji i niesprecyzowanych zasadach, które w efekcie mogą mieć przez to działanie antymotywacyjne, a znajomość przez pracowników stosowanego w organizacji systemu wynagrodzeń jest zasadniczym warunkiem skuteczności.¹⁰² Prostota w tym przypadku jest pojęciem względnym, im niższe są kwalifikacje pracowników, tym większe jest jej znaczenie. System motywowania powinien być również sprawiedliwy, czyli taki, w którym decyzje są podejmowane na podstawie wyraźnie zdefiniowanego, łatwego do obrony, racjonalnego i obiektywnego zestawu otwarcie komunikowalnych, wszystkim znanych kryteriów.
5. **Zasada motywowania pozytywnego.** Motywowanie przez wynagradzanie powinno mieć charakter pozytywny, zgodnie z zasadami motywacji pozytywnej. Ma prowadzić do wzmacniania przedsiębiorczości, innowacyjności oraz do poprawy wyników pracy, a w konsekwencji ma tworzyć grunt do efektywnego, gospodarnego wykorzystania ograniczonych środków na wynagrodzenia.
6. **Zasada niewielkiej odległości czasowej.** Odległość czasowa między wykonaniem zadania a uzyskaniem gratyfikacji z tego tytułu nie może być tak duża, aby dochodziło do zatarcia związku między pracą a płacą.
7. **Zasada widoczności wpływu pracownika na efekt.** Pracownik może odpowiadać jedynie za wyniki, które są od niego bezpośrednio zależne i tylko wtedy, gdy stopień jego wpływu jest możliwy do oceny.
8. **Zasada indywidualnego doboru.** Motywowanie w przedsiębiorstwie dotyczy konkretnego, nie zaś przeciętnego, nieokreślonego, nieznanego pracownika. Wynika stąd potrzeba doboru różnicowanych narzędzi motywowania, także z zakresu wynagrodzeń, aby z jednej strony umożliwić i ułatwić ich lepsze dopasowanie oraz z drugiej strony pozwolić pracownikowi na wybranie zestawu najbardziej dla siebie atrakcyjnego.

¹⁰² KOZIOŁ L., Doskonalenie systemu wynagrodzenia w firmie, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją SEDLAK K., Jak skutecznie wynagradzać pracowników, Wydawnictwo PSB, Kraków 1997, s.55.

W swojej książce Koziół, do tych zasad–przykazań, dodaje cztery nowe, ale jakże aktualne zasady:¹⁰³

1. **Zasada zachowania progów bodźcowych.** Precyzuje ona najniższy próg motywacyjny odpowiadający wartości oczekiwanej. Autor powołuje się na liczne badania i obserwacje, które pozwoliły określić ten próg. Twierdzi, że aby zwiększyć wydatkowanie wysiłku w procesie pracy należy równocześnie zwiększyć zarobek tych pracowników co najmniej o około 20%-25%. Wynika z tego, że skutecznym narzędziem motywowania są wysokie nagrody i relatywnie niskie kary.
2. **Zasada uwzględnienia motywu samourzeczywistnienia** zależnego od cech pracy. Im zajęcie jest dla pracownika bardziej atrakcyjne, skomplikowane, odpowiedzialne, tym jednostka uzyskuje większe możliwości samourzeczywistnienia się. Czynniki motywacji płacowej nie odgrywa tu zatem tak dużej roli, jak ma to miejsce w przypadku pracy prostej i ciężkiej lub monotonicznej.
3. **Zasada internalizacji celów organizacyjnych.** Motyw ten jest najefektywniejszy ale jednocześnie w praktyce trudny do zastosowania. Stopień internalizacji zależy od rodzajów celów organizacyjnych i ich zbieżności z potrzebami oraz z systemem wartości pracownika, a także od rozmiaru wpływów na podejmowane decyzje w organizacji.
4. **Zasada umowy prawnej.** Dotyczy ona przede wszystkim wyrażonej dobrowolnie lub legalnie chęci przyjęcia przez pracownika i pracodawcę przepisów zawartych w systemie wynagrodzeń oraz poddanie się hierarchii organizacyjnej. Przestrzeganie zasad umowy prawnej zwiększa zaufanie pracowników do kierownictwa, zmniejsza obawę utraty pracy, a pośrednio przyczynia się do zwiększenia skuteczności wynagradzania. Z drugiej jednak strony nie można dopuścić nadmiernego dominowania tego sposobu pobudzania w systemie motywacyjnym, gdyż skłania on pracowników do wysiłku na minimalnym poziomie i powoduje odejście z chwilą pojawienia się bardziej atrakcyjnej pracy.

Glick i Tarczyńska wyróżniają zasady motywacyjnego kształtowania płac, które stanowią uzupełnienie wyżej wymienionej listy zasad:¹⁰⁴

1. **Zasada promowania rozwoju osobistego pracowników.** Odbyna się ona poprzez zachęcanie zatrudnionych do poszukiwania możliwości nabycia nowych umiejętności, zapewnianie szkoleń potrzebnych do pracy na obecnym stanowisku oraz odnoszących się do planowanej kariery pracownika, wprowadzanie programów, których celem jest dzielenie się wiedzą wśród pracowników i grup pracowniczych, oparcie struktury stanowisk na wymaganiach odnośnie do kompetencji oraz wynagradzanie kompetencyjne oraz osobiste. To oznacza w konsekwencji, że struktura taryfikatora powinna ściśle wiązać się z kryteriami dotyczącymi kompetencji.
2. **Zasada maksymalnego upelnomocnienia (empowerment).** Ta zasada oznacza radykalną zmianę w stosunku do tradycyjnych metod zarządzania, a polega na przekazaniu odpowiedzialności i uprawnień na niższe szczeble w strukturze organizacyjnej, co daje ludziom swobodę, możliwość działania z własnej inicjatywy i wprowadzania ulepszeń, samodzielnego rozwiązywania problemów, co prowadzi do lepszej obsługi klienta oraz zmiany roli menedżera, który staje się w nowych warunkach liderem zespołu i osobą oddaną pracownikom. Oznacza to wprowadzenie takiego systemu zarządzania płacami, który będzie wynagradzał:

¹⁰³ KOZIOL L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.94-95.

¹⁰⁴ GLICK A., TARCZYŃSKA M., *Motywowanie Pracowników*, PWE, Warszawa 1999, s.160-166.

osiągnięcia, szybkie reakcje, innowacyjność i pozytywne postawy wobec konieczności zmian, podejmowanie rozważnego ryzyka, konkretne rezultaty, a nie usytuowanie w strukturze organizacyjnej.

3. **Zasada elastyczności.** W przypadku systemu wynagrodzeń powinna się wiązać z następującymi jego elementami: płaca zasadnicza powinna być powiązana z wkładem stanowiska pracy, przepracowanym czasem lub jakąś miarą wydajności, składniki zmienne powiązane są z osiągnięciami.

Wszystkie wymienione wyżej zasady prowadzą do zwiększenia skuteczności motywowania. Przedsiębiorstwo, w celu zwiększenia efektów systemu motywacji płacowej, powinno dążyć do ich kompleksowego przestrzegania. Ważnym zagadnieniem z punktu widzenia skuteczności motywowania płacowego jest również właściwa realizacja polityki płacowej, do której podstawowych zadań w przedsiębiorstwie należy: kształtowanie środków na wynagrodzenia, rozdział środków na poszczególne składniki wynagrodzeń, podział środków przewidzianych na przeszerogowania płacowe między poszczególnymi pracownikami, dobór właściwych podmiotów realizujących tę politykę.¹⁰⁵

Wynagrodzenia, jako istotny czynnik motywowania ludzi do pracy, powinny wspierać osiąganie istotnych celów wynikających z wizji i strategii firmy oraz strategii zarządzania zasobami ludzkimi. Zmienność otoczenia, w którym działają przedsiębiorstwa, determinuje zmienność ich strategii. W konsekwencji cechą współczesnych systemów wynagrodzeń powinna być ich prokonkurencyjność, elastyczność i zróżnicowane stosownie do struktury i kultury organizacyjnej oraz systemu zarządzania przedsiębiorstwem.

Skuteczność systemu wynagrodzeń zależy od spełnienia również następujących warunków: wspierania realizacji zadań strategicznych firmy, nagradzania indywidualnego i zespołowego wkładu pracy, motywowania do działań pożądaných z punktu widzenia organizacji, zapewnienia efektywności pod względem kosztów, tworzenia warunków do pozyskania i utrzymania pożądaných pracowników, różnicowania pracy zgodnie z jej relatywną wartością.¹⁰⁶

Konkludując, motywacyjny system wynagrodzeń to taki, który (...) zapewnia odpowiednią liczbę składników i to takich, które mają związek z wykonywaną pracą (płaca zasadnicza i ruchoma część wynagrodzenia), bądź gwarantowane są prawem tj. Kodeksem Pracy, (...) dla kształtowania składników wynagrodzeń mających związek z pracą wykorzystuje się odpowiednie narzędzia, (...) pozwala to na właściwe zróżnicowanie płac stosownie do rodzaju realizowanej pracy i wyników osiąganych w pracy.¹⁰⁷

1.3 Wynagradzanie z perspektywy przedsiębiorstwa i pracownika

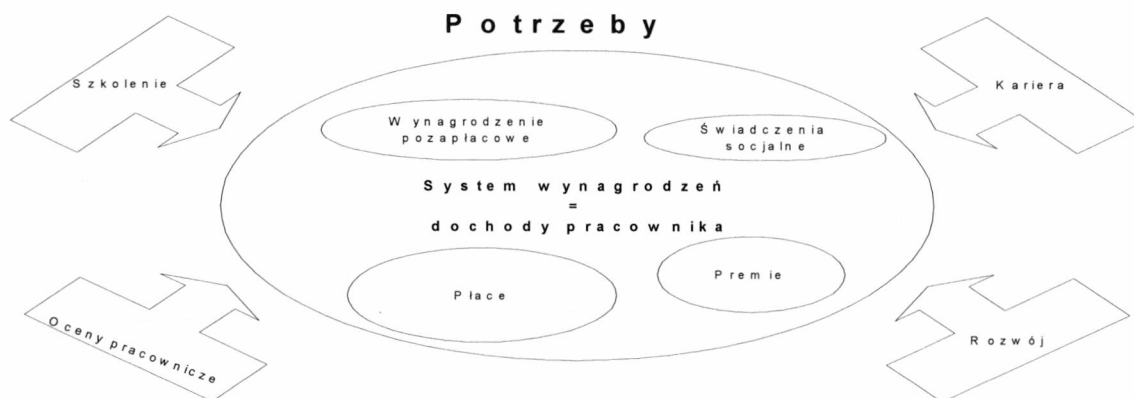
W zaspokojeniu potrzeb pracownika, co wynika z prezentowanych teorii motywacji, w uzyskaniu przez niego satysfakcji z pracy, duże znaczenie mają jego dochody, a więc także wynagrodzenia pozapłacowe, płace i świadczenia socjalne, jak również proponowane mu szkolenia i ścieżki rozwoju, typ możliwej do zrobienia w danej organizacji kariery oraz samopoczucie emocjonalne i wyniki ocen pracowniczych. (Rysunek 6).

¹⁰⁵ KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie poprzez płace (2), Personel, nr 1/99, s.57.

¹⁰⁶ JANOWSKA Z., Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, PWE, Warszawa 2002, s.130.

¹⁰⁷ KOPERTYŃSKA W.M., Narzędzia kształtowania motywacyjnych systemów wynagrodzeń, Zarządzanie kadrami a aktualne wyzwania praktyki, Wrocław 1995, s.171.

Rysunek 6 Zależność między potrzebami pracowników a systemem wynagrodzeń



Źródło: Masłyk-Musiał E., *Strategie zarządzania zasobami ludzkimi*, OWPW, Warszawa 2000, s. 89.

Zważywszy na funkcje, jakie pełni wynagrodzenie, można stwierdzić, że pracownicy i pracodawcy postrzegają je w różny, czasem sprzeczny sposób. System wynagrodzeń ma integrować zadania przedsiębiorstw i interesy pracowników. Z tego też względu oczekiwania pracowników powinny być okresowo rozpoznawalne, aby można je było uwzględnić w konstrukcji tego systemu. Mogą być one rozmaite, jednak można je pogrupować i znaleźć oczekiwania wspólne dla określonej grupy. Po pierwsze, powszechne i silne są oczekiwania dotyczące ciągłego i odczuwalnego wzrostu wynagrodzeń, co najmniej podążającego za wzrostem kosztów utrzymania. Jednocześnie jednak podwyżki wynagrodzeń postrzegane są jako wyraz akceptacji pracy zatrudnionego. Mają one olbrzymie znaczenie motywacyjne, tym większe im silniej wspomagają i dopełniają system awansu bez zmiany stanowiska pracy. Po drugie, ambiwalentne postawy pracowników do stopnia dyferencjacji i egalitaryzacji wynagrodzeń ujawniają się w tym, że z jednej strony występuje dążenie do przywrócenia autorytetu pracy i zróżnicowania płacy, z drugiej zaś utrwalone jest dążenie do egalitaryzacji wynagrodzeń, głównie przez nacisk na rozbudowę różnych ich składników. W konsekwencji maleje przejrzystość wynagrodzeń, co jest szkodliwe dla motywowania.¹⁰⁸ Gruszczyńska-Malec przedstawia następujące skutki niezadowolenia pracownika z wynagrodzeń:¹⁰⁹

- postawa bierna, przejawiająca się w niechęci do akceptacji, obniżenia jakości pracy, absencja, niższa atrakcyjność pracy,
- postawa czynna, przejawiająca się poprzez poszukiwanie innej pracy, skargi i zażalenia, próby negocjacji przez związki zawodowe, protesty i strajki.

Dlatego tak ważnym jest utrzymanie prawidłowej proporcji płac, które łagodzą lub nawet zapobiegają konfliktom płacowym, obniżają presję na wzrost płac, stabilizują załogę i działają motywacyjnie.¹¹⁰ Wszelkie modyfikacje polityki wynagrodzeń związane są jednak z zasadniczymi kwestiami natury nie tylko metodologicznej, ale i społecznej. Zbiorowe stosunki pracy w przedsiębiorstwie mają swoją własną dynamikę, od której trudno jest abstrahować. Z drugiej jednak strony, rzetelna metodologia polityki wynagrodzeń oraz wiarygodne i precyzyjne informacje, dotyczące poziomów płac na rynku zatrudnienia są bardzo ważnym narzędziem zarządzania, jak też i komunikacji. Uzyskanie akceptacji polityki wynagrodzeń ze strony pracowników i organizacji związkowych wiąże się właśnie z komunikowaniem, co stanowi założenie leżące u podstaw każdego systemu płac w przedsiębiorstwie.¹¹¹

¹⁰⁸ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.35.

¹⁰⁹ GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Ani absencja ani strajk, *Personel*, nr 1/1999, s.61.

¹¹⁰ JACUKOWICZ Z., Korzystny punkt, *Personel*, 1-15 października 2000, s.30.

¹¹¹ RYŃIAK L., WYŻYCKI M., Zarządzanie płacami, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 4/2000, s.42.

2 POLITYKA WYNAGRODZEŃ

2.1 Pojęcie płacy i systemu wynagrodzeń

W literaturze polskiej spotykamy się z niejednoznacznością treści pojęcia „płaca”, „wynagradzanie”. Według Borkowskiej, w polskim piśmiennictwie płaca i wynagradzanie bywają stosowane zamiennie, choć nie są synonimami (...) *zmienia się treść pojęcia „wynagradzanie”, a do języka polskiego wprowadza się wiele terminów z zakresu wynagrodzeń, czasem pozostawiając je bez tłumaczenia, co sugeruje, że chodzi o nowe terminy, tymczasem kryją się często pod nimi stare treści.*¹¹²

Płaca, to *cena siły roboczej na rynku pracy.*¹¹³ Do niedawna (...) *pojęcie płacy i wynagradzania nie było ostro i jednoznacznie zdefiniowane i rozgraniczone z punktu widzenia makroekonomicznego.*¹¹⁴ Płacę od wynagradzania odróżniano i traktowano jako szczególną formę dochodu pracownika z pracy na podstawie umowy o pracę. Obok płacy pracownik otrzymywał szereg innych świadczeń pieniężnych i świadczeń w naturze, które łącznie określano pojęciem wynagrodzenia.¹¹⁵ Wynagrodzenie zdefiniowane było, więc jako (...) *kwota należna pracownikowi za pracę lub z tytułu zatrudnienia.*¹¹⁶ Obowiązujące obecnie w Polsce przepisy prawne w Dzienniku Ustaw z 1996 nr 24, poz. 110 zdefiniowały jednoznacznie pojęcie wynagrodzenia jako *ogółu wydatków pieniężnych oraz świadczeń w naturze, wypłacanych pracownikom z tytułu zatrudnienia w podmiocie gospodarczym i obliczanych według zasad statystyki zatrudnienia i wynagrodzeń.* W chwili obecnej Główny Urząd Statystyczny uznał zamienność tych terminów. Wąsko rozumiane wynagrodzenie obejmuje następujące składniki, które przedstawia (Tabela 4).

Tabela 4 Rodzaje i składniki wynagrodzenia w Polsce

Rodzaj wynagrodzeń	Składniki
Wynagrodzenie osobowe	- wynagrodzenie zasadnicze - dodatki stałe i przejściowe za szczególne wartości pracy, kwalifikacje oraz warunki pracy - zryczałtowane wynagrodzenia kierowców samochodów - premie okresowe (regulaminowe i uznaniowe) - nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalno-rentowe - wynagrodzenia za dodatkowe obowiązki wykonywane w normalnym czasie pracy - wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych za czynności poza normalnym wymiarem czasu pracy - dodatki wyrównawcze - zasiłki chorobowe i wynagrodzenie za czas nieprzepracowany - świadczenia deputatowe lub ich ekwiwalent pieniężny - świadczenia odszkodowawcze - inne sporadyczne składniki wynagrodzeń - wynagrodzenia uczniów - ekwiwalent za praktyki zawodowe - wynagrodzenia za pracę nakładczą - płaca za pracę wykonaną przez chorych w ramach terapii itp. - agencyjno-prowizyjne - nagrody zakładowego funduszu nagród - wypłata z zysku do podziału i z nadwyżki bilansowej spółdzielni - dodatkowe wynagrodzenie roczne dla pracowników jednostek sfery

¹¹² BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, OE, Kraków 2001, s.11.

¹¹³ OTREBOWSKI T., Zatrudnienie i płace, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją MARCINIĄK S., Elementy makro- i mikroekonomii dla inżynierów, Warszawa, PWN, 1993, s.255.

¹¹⁴ MARTAN L., Praca i wynagradzanie w przedsiębiorstwie, OWPWr, Wrocław 1997, s.9.

¹¹⁵ MICHON F., Ekonomika pracy. Zarys problemów i metod, PWN, Warszawa-Kraków, 1991, s.363.

¹¹⁶ MARTAN L., Praca i wynagradzanie w przedsiębiorstwie, OWPWr, Wrocław 1997, s.9.

	budżetowej
Wynagrodzenia bezosobowe	- umowa o dzieło - umowa zlecenie
Honoraria	- wynagrodzenia za prace twórcze, autorskie i realizatorskie oraz tantiemy wypłacone twórcom

Źródło: na podstawie Załącznik do objaśnień do sprawozdawczości z zatrudnienia i wynagrodzeń GUS obowiązujący od 01.01.2000r.

Wszystkie składniki poza deputatami mają charakter gotówkowy. Poza tak rozumianym wynagradzaniem wg Borkowskiej, pracownicy mogą otrzymać beneficja powiązane z pracą, nazwane dochodami pozapłacowymi. Można do nich zaliczyć: dodatkowe ubezpieczenie, akcje, udziały, subsydia mieszkaniowe, samochód służbowy, ryczałty samochodowe, pomoc prawna i finansową. (Tabela 5) przedstawia systematyzację pozapłacowych świadczeń na rzecz pracowników. Tak rozumiane tradycyjne wynagradzanie powiększone o dochody pozapłacowe stanowi łączny dochód z pracy, który autorka nazywa wynagrodzeniem całkowitym. Zgodnie z artykułem 119 Traktatu Wspólnot Europejskich *wynagrodzenie to obejmuje korzyści uzyskiwane przez pracownika od pracodawcy z tytułu zatrudnienia bezpośrednio lub pośrednio, w gotówce lub naturze*. Od roku 1992 dane o wynagrodzeniach podaje się w ujęciu brutto, tj. bez potrącenia z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Płaca nominalna wyraża wartość wynagrodzenia w złotych, płaca realna stanowi wartość wynagrodzenia po uwzględnieniu wskaźnika inflacji. Kilka lat później całkowite ubruttowienie płac włączyło do płacy brutto również składkę ZUS (Tabela 5).

Tabela 5 Systematyzacja pozapłacowych świadczeń przedsiębiorstw na rzecz pracowników

Charakter świadczeń	Rodzaje świadczeń	Forma	Podstawy udzielania
elementy świadczeń zawarte w systemie wynagrodzeń	dodatki stażowe, nagrody jubileuszowe, gratyfikacje, odprawy emerytalne	wypłaty pieniężne z reguły wkomponowane w system płac	wynikają z kodeksu pracy, układu zbiorowego pracy, bądź innych regulacji zakładowych obowiązujących w niektórych przedsiębiorstwach
pozapłacowe kompensaty pracy	samochód służbowy, telefon komórkowy, ubranie służbowe, fundusz reprezentacyjny, ubezpieczenie na życie, ryczałty samochodowe, usługi zdrowotne	występują w naturze lub jako zwrot poszczególnych kosztów	wynikają z ustaw w niektórych instytucjach publicznych, niekiedy z regulacji zakładowych, najczęściej jako element umów indywidualnych z pracownikami (np. kontrakty menedżerskie)
dochody pozapłacowe indywidualne i grupowe	ubezpieczenie na życie, plany emerytalne, preferencyjne zakupy produktów firmy, pokrywanie kosztów kształcenia dzieci, usługi zdrowotne	pokrywanie kosztów bądź ulgi w zakupach czy w korzystaniu z usług	wynikają częściowo z regulacji umów zakładowych, a częściowo z kontraktów indywidualnych
świadczenie na rzecz rozwoju kadr	wszelkiego rodzaju szkolenia i stypendia, udział w kosztach kształcenia pracowników	organizowanie szkoleń lub pokrywanie ich kosztów, fundowanie stypendiów i opłata czesnego w uczelniach	plany i programy rozwoju kadr w przedsiębiorstwie, indywidualne umowy z pracownikami
świadczenia socjalne	prowadzenie	w naturze, w postaci	wynikają z ogólnych

wyrównawczo-integracyjne	zakładowych żłobków, przedszkoli, ośrodków zdrowia, stołówek, obiektów sportowo-rekreacyjnych i kulturowych, dofinansowanie wczasów, kolonii, obozów, imprezy świąteczne, podarki, zapomogi	dofinansowania lub pokrycia kosztów w gotówce, np. zapomogi	przepisów prawa, układów zbiorowych pracy, bądź innych umów zakładowych, niekiedy mają charakter indywidualny, jednorazowy
--------------------------	---	---	--

Źródło: SOKOŁOWSKI J., Pozapłacowe kompensaty pracy, Personel nr 3/ 1999, s. 50.

Pojęciem, które należy wyjaśnić, jest koszt pracy definiowany jako *ogół wydatków, jakie ponosi firma w związku z pozyskaniem, utrzymaniem, przekwalifikowaniem i doskonaleniem pracowników oraz z tytułu obligatoryjnej składki na ubezpieczenia społeczne*. Składniki wynagrodzeń i kosztów pracy przedstawia (Tabela 6).

Tabela 6 Składniki kosztów pracy

Pieniądze	W naturze
- wynagrodzenia zasadnicze płacowe za prace w normalnym wymiarze czasu pracy - dodatki do wynagrodzeń albo specjalistyczne dopłaty za nadgodziny, prace w godzinach nocnych, w dni wolne, prace w szkodliwych lub w niebezpiecznych warunkach - dopłaty z tytułu wzrostu kosztów utrzymania, dodatki lokalne i przesiedleńcze - premie powiązane z wydajnością pracy lub zyskami przedsiębiorstwa, premie świąteczne i noworoczne, z wyłączeniem pracowniczych świadczeń socjalnych, wypłaty trzynastek i czternastek - dopłaty do kosztów podróży do pracy i z pracy, wyłączając diety podróżne, dodatki za rozłąkę, koszty przeprowadzki oraz koszty reprezentacyjne poniesione w trakcie wypełniania obowiązków pracowniczych - płatne dni wolne z tytułu świąt urzędowych oraz urlopów - prowizje, napiwki, zapłaty za uczestnictwo w zjazdach i sesjach, premie dyrektorskie płacone pracownikom - premie lub inne wypłaty nadzwyczajne powiązane z wynikami działalności przedsiębiorstwa, uzyskane w ramach systemów motywacyjnych - płatności dokonywane na rzecz pracowników przez pracodawców w ramach systemów oszczędzania - jednorazowe wypłaty dla pracowników opuszczających przedsiębiorstwo, jeśli opłaty te nie są objęte umową zbiorową o pracę - dodatki mieszkaniowe płatne w gotówce	- posiłki i napoje, łącznie ze spożywanymi w trakcie podróży służbowych (z wyjątkiem niezbędnych do wykonania pracy w trudnych warunkach) oraz dostarczone pracownikom bezpłatnie lub po obniżonych cenach, posiłki i napoje w stołówkach lub otrzymywane za kwity obiadowe - usługi mieszkaniowe (wykonane na własny rachunek lub zakupione) lub takie zakwaterowanie, aby mogli z niego korzystać wszyscy członkowie gospodarstwa domowego, do którego należy pracownik - umundurowanie lub inne formy odzieży specjalnej, które pracownicy gotowi są, z własnego wyboru, nosić nie tylko w miejscu pracy, lecz także poza nim - usługi środków transportu oraz wyroby trwałego użytku dostarczane na osobisty użytek pracowników - wyroby i usługi pochodzące z własnego procesu produkcyjnego pracodawcy, takie jak bezpłatne przejazdy dla pracowników kolei czy lotnictwa, deputat węglowy dla górników lub bezpłatna żywność dla pracowników branży rolno-spożywczej - udostępnienie pracownikom i ich rodzinom urządzeń sportowych, rekreacyjnych i obiektów wczasowych - opieka w żłobkach dla dzieci pracowników - płatności dokonywane przez pracodawców na rzecz związków zawodowych lub innych podobnych organizacji - bezpłatne akcje rozdzielone pracownikom - wynagrodzenia w naturze mogą ponadto obejmować wartość odsetek od pożyczek udzielonych swoim pracownikom po obniżonej lub nawet zerowej stopie procentowej

Źródło: Europejski system rachunków narodowych i regionalnych. ESA 1995, GUS, Warszawa 2000, s 120-121.

Należy zauważyć, że suma dochodów z pracy otrzymywanych przez pracownika w przedsiębiorstwie nie pokrywa się z całością kosztów pracy poniesionych przez pracodawcę. Nie każdy bowiem składnik kosztów wpływa na dochód pracownika.

Ostatnim ważnym pojęciem z zakresu wynagrodzeń jest system wynagradzania. W literaturze definiuje się go rozmaicie, często zastępując następującymi synonimami: formy płac, system taryfowy, system premii i nagród, składniki wynagrodzenia itp. Najczęściej system wynagrodzeń jest utożsamiany z całokształtem problematyki płac w przedsiębiorstwie. A oto kilka jego definicji:

- układ elementów płacowych, składających się z zasad, norm przepisów oraz metod, środków i form im służących do określania płacy, mających na celu realizację złożonych celów polityki płac,¹¹⁷
- wewnętrzny spójny układ zasad, składników i narzędzi kształtowania środków na wynagrodzenia oraz sposobów ich podziału i waloryzacji,¹¹⁸
- określenie (w szerokim znaczeniu) stosownych składników (elementów) wynagrodzenia, miejsc i warunków przyznania wynagrodzeń oraz zasad ustalania i aktualizowania ich wysokości (autor mówi tu o zakładowym systemie wynagrodzeń),¹¹⁹
- ogół zasad i narzędzi oraz rozwiązań instytucjonalnych oraz mechanizmów regulujących wynagrodzenia całkowite,¹²⁰
- system, składający się ze sposobów, procesów i praktyki wynagradzania pracowników w danej organizacji, zgodnie z ich wkładem, umiejętnościami, kompetencjami oraz wartością rynkową pracy, rozwijający się w ramach filozoficznych strategii i działań organizacji dotyczących wynagrodzeń.

Listwan wymienia podstawowe zasady i działania, którymi należy kierować się przy budowaniu i wdrażaniu efektywnego systemu wynagrodzeń, który powinien:¹²¹

- być fundamentem realizacji ludzkich potrzeb, poprzez wynagrodzenia materialne, które są narzędziem do dostarczania takich bodźców, po których pracodawca może oczekiwać określonych podstaw, zachowań, wyników, jakości pracy czy też rozwoju i podnoszenia kwalifikacji (przede wszystkim chodzi tu o powiązanie wysokości płacy z odpowiednimi kryteriami oceny pracowniczej),
- monitorować rentowność płac (powiązanie składników wynagrodzenia z pracą i jej wynikami),
- promować osiągnięcie celów strategicznych firmy, co powinno znaleźć uwidocznienie chociażby w nagradzaniu bodźcami długookresowymi,
- uwzględnić prezentowane wcześniej zasady skutecznego motywowania płacowego,
- uzależnić wysokość funduszy płac od pozycji na rynku i sytuacji firmy,
- stworzyć podwaliny do postrzegania płacy jako atrakcyjnej rynkowo.

Kopertyńska zwraca uwagę, iż nie można tworzyć systemu płac w oderwaniu od określonych rozwiązań, które zakorzeniły się w firmie, stanowią dla niej pewną wartość i przyniosły jej pozytywne skutki.¹²²

2.2 Formy płac

Formy płac określają sposób powiązania płacy z wynikami pracy, co ma istotne znaczenie głównie dla realizacji motywacyjnej funkcji płac. Poprzez odpowiedni dobór form płac można motywować pracowników do zwiększenia efektywności pracy, jak też

¹¹⁷ MELICH A., Teoretyczne i praktyczne problemy płacowe we współczesnym kapitalizmie, Instytut Pracy, Warszawa 1964, s.233.

¹¹⁸ KOZIOŁ L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.86.

¹¹⁹ OLEKSYN T., CHORAŹKIEWICZ G., Współczesne procesy migracyjne, IPiSS, Warszawa 1992, s.101.

¹²⁰ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.14.

¹²¹ LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.129

¹²² KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.43.

realizacji wyznaczonych celów istotnych z punktu widzenia przedsiębiorstwa.¹²³ Formy płac są narzędziami, za pomocą których dokonuje się powiązanie wysokości płac z pracą.¹²⁴ Formy wynagrodzeń definiowane są *jako sposób uzależnienia wypłaty od kwoty i struktury wynagradzania w zależności od efektów pracy pracownika*.¹²⁵ Uważa się, że dzięki formom wynagrodzeń następuje logiczne powiązanie treści pracy i jej efektów w metodzie naliczania wysokości należnych stawek pracownikom. Motywacyjne Oddziaływanie form płac polega zarówno na ukierunkowywaniu ich na te czynniki, od których wynagrodzenie zostało uzależnione, jak i na wywołaniu odpowiedniego natężenia motywacji.¹²⁶ W literaturze przedmiotu wskazuje się na zróżnicowane podejście do klasyfikacji form płac. Zdaniem Kopertyńskiej najszersze ujęcie form płac prezentuje Melish systematyzując je z punktu widzenia:¹²⁷

- samodzielności występowania: elementarne, uzupełniające,
- podmiotu działania: indywidualne, zespołowe, zbiorowe,
- sposobu powiązania z wynikami pracy: bezpośrednie i pośrednie,
- zakresu udziału pracownika w dodatkowych efektach pracy: bez udziału, z udziałem proporcjonalnym, z udziałem więcej niż proporcjonalnym, z udziałem zmiennym, z udziałem nieregularnym,
- kierunków bodźcowego Oddziaływania: preferujące wzrost ilości produkcji, jakość produkcji, wzrost oszczędności, obniżkę elementów kosztów, podnoszące efektywność, o charakterze syntetycznym, ukierunkowane np. na wzrost zysku czy obniżkę kosztu jednostkowego,
- sposobu przyznawania płacy: na podstawie określonych kryteriów, podejście uznaniowe.

Autorzy, dokonując kwalifikacji różnych form pracy, wyróżniają: formę czasową, czasowo-premiową, czasowo-prowizyjną, akordową, akordowo-premiową, zadaniową, prowizyjną i bonusową, które pokrótce postaram się scharakteryzować.¹²⁸

Forma czasowa polega na uzależnieniu wynagrodzenia od przepracowanego czasu. Stosuje się ją najczęściej tam, gdzie występują trudności w kwalifikowaniu efektów pracy, jak również tam, gdzie wyraźnie określa się ilość i jakość pracy, którą należy wykonać w określonym czasie. Zaletami tej formy są głównie łatwość w administrowaniu wynagrodzeniami, utrzymaniu harmonijnego tempa pracy oraz stabilność dochodów pracownika.

Forma czasowo-premiowa polega na opłacaniu wkładu pracy płacą zasadniczą, a efektów premią. Stosowanie tej formy jest efektywne pod warunkiem, że przedsiębiorstwo zaprojektuje właściwy system premiowania i będzie go konsekwentnie realizować.

Forma czasowo-prowizyjna polega na opłacaniu pracy płacą zasadniczą i uzupełnieniu prowizją. Jest ona skuteczna zarówno z punktu widzenia proporcjonalnego, sprawiedliwego opłacania pracy, jak i motywowania do dobrych efektów. Ta forma wynagradzania może być stosowana między innymi w przypadku sprzedaży drogich wyrobów, płodów rolnych czy samochodów używanych.

Forma akordowa w swojej istocie wyraża się tym, że pracownik opłacany jest proporcjonalnie do ilości wykonywanej pracy. Zapewnia to bezpośredni związek pomiędzy wydajnością pracy i wysokością otrzymanego wynagrodzenia oraz powoduje zwiększenie zainteresowania i odpowiedzialności pracownika za wyniki pracy. Równocześnie jednak

¹²³ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.52.

¹²⁴ KOZIOL L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.156.

¹²⁵ KAWKA T., Wynagradzanie Pracowników, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie Kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.130.

¹²⁶ KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie poprzez płace (2), Personel, nr 1/99, s.57.

¹²⁷ Ibidem, s.53.

¹²⁸ KOZIOL L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.157-158.

ogranicza zakres stosowania tej formy do tych prac, przy których możliwe jest ustalenie norm pracy oraz obliczenie efektów pracy pracownika w jednostce. Akordowa forma wynagradzania stwarza atmosferę współzawodnictwa, motywuje ludzi do lepszej pracy, ale także prowadzi do obniżenia jakości produkowanych wyrobów, nadmiernego zużycia środków produkcji oraz do licznych napięć pomiędzy pracownikami. Dużym ograniczeniem stosowania tej formy jest wysoki stopień mechanizacji i automatyzacji produkcji.

Forma akordowo-premialna jest wynagradzaniem za wielkość produkcji (akord) oraz premiowaniem za jakość, oszczędność materiału lub inne pożądane efekty. W akordzie pracownik otrzymuje wynagrodzenie tylko za te produkty, które zostały prawidłowo wykonane.

Forma zadaniowa łączy w sobie elementy wcześniej omówionych form wynagradzania, tj. akordowej, czasowej i premialnej. Podstawą wynagradzania jest uzgodnione w formie umowy określone zadanie, zlecane do wykonania pracownikowi. Na podstawie odpowiednich norm, lub gdy ich brak, opinii ekspertów, ustala się czas pracy niezbędny do wykonania tego zadania. Forma zadaniowa zawiera część stałą, swego rodzaju płacę zasadniczą oraz część zmienną, obliczoną jako procent płacy zasadniczej i wypłacaną po ukończeniu zadania w terminie.

Forma prowizyjna wyraża się w opłacaniu pracy w formie ustalonej prowizji. Forma ta w czystej postaci gwarantuje wynagradzanie tylko wtedy, gdy pracownik spełni warunki uzyskania prowizji. Jeżeli natomiast w danym czasie nie pracował lub pracował nieefektywnie, wynagrodzenia nie otrzymuje.

Forma bonusowa polega na stosowaniu ruchomej, motywacyjnej części wynagrodzenia powiązanej z efektami pracy, tzn. bonusu. Sposób obliczania wysokości bonusu najczęściej dotyczy premii.

Listwan wyróżnia jeszcze formę zespołową oraz systemy kafeteryjne.¹²⁹

Forma zespołowa, w której motywacyjne działanie obejmuje integrację zespołu, można dostać część wynagrodzenia tylko jako członek zespołu. Wynagrodzenie może dotyczyć premii, akordu, prowizji. W tym rozwiązaniu płacowym może być dzielony określony fundusz pomiędzy pracowników ze względu na podział ról, poziomy wydajności, kwalifikacje. Kompetencje członków zespołu powinny być w miarę wyrównane, kryteria osobowościowe poszczególnych jej członków rzutują na dobór grupy.

Systemy kafeteryjne, polegają na dowolnym, indywidualnym wyborze odpowiednich elementów wynagrodzenia niepieniężnego (lub ekwiwalentów, co do oferowanej wartości) przez samego pracownika. Wartość pieniężna (gotówkowa) musi być zastąpiona usługami (ubezpieczenia, badania lekarskie, usługi mieszkaniowe), dobrami rzeczowymi (telefon komórkowy, samochód, wynajęcie mieszkania, wyposażenie domu), dodatkowymi dniami urlopu, świadczeniami socjalnymi, funduszem emerytalnym, elastycznym czasem pracy, szkoleniami, udziałem w klubach, imprezami sportowymi, wycieczkami, atrakcyjnymi czasami itp. System kafeteryjny jest składnikiem pakietowych systemów płacowych.

Kopertyńska, w przedstawionej przez siebie klasyfikacji, szczególną uwagę zwraca na podział form płacy ze względu na samodzielność występowania, wyjaśnia przy tym, że:

- Elementarne formy płac dotyczą przede wszystkim wynagrodzenia zasadniczego lub akordowego oraz tych składników, których ustalenie w sposób uzależniający ich wysokość od płacy zasadniczej lub akordowej jest stosunkowo łatwe.
- Formy płac uzupełniających dotyczą wyodrębnionych premii, dodatków wydajnościowych, prowizji i innych elementów wynagrodzenia, które są ustalane w oderwaniu od płacy elementarnej. Obejmują one następujące grupy:

¹²⁹ LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002, s.132.

- elementarne formy płac na podstawie czasowej: „czyste” formy płac czasowych, zróżnicowane formy płac czasowych, bonusowe formy płac czasowych,
- elementarne formy płac na podstawie płacy akordowej: akord ze stałą stawką, akord ze zmienną stawką,
- mieszane formy płac akordowo-czasowych.

Zdaniem tej autorki, formy płac oraz zakres ich stosowania ulegają ciągłej zmianie, na co wpływa wiele czynników. W Polsce, po wprowadzeniu gospodarki wolnorynkowej, nastąpiła zmiana w zakresie stosowanych form płac. Rosnąca konkurencyjność rynków zewnętrznych i wewnętrznych stawia przed przedsiębiorstwem nowe wyzwania odnośnie jakości produkcji, terminowości dostaw, kompleksowości usług i obniżki kosztów. Powoduje to stosowanie takich rozwiązań w zakresie form płac, które będą sprzyjać osiąganiu wzrostu efektywności i konkurencyjności firmy. Rozróżnienia te dotyczą:¹³⁰

- Ograniczenia w zakresie stosowania akordowej formy płac, które wobec zmniejszenia zapotrzebowania na produkcję spadło w ostatnim czasie. Ponadto przedsiębiorstwa koncentrują działania na wroście jakości produkcji, co wynika z wymagań klientów oraz obniżenia kosztów, aby zwiększyć konkurencyjność firmy na rynku, czemu nie sprzyja utrzymanie akordowej formy płac. Kolejny element uzasadniający ograniczenie tych form był brak technicznego uzasadnienia. Stosowanie form akordowych prowadzi w praktyce do szeregu konfliktów, głównie w tzw. zakresie przeprowadzania robót. Pracownicy koncentrowali się w pierwszej kolejności na wykonaniu prac korzystnych dla nich z punktu widzenia osiąganych wynagrodzeń, a nie niezbędnych z punktu widzenia celowości realizacji zadań jednostki organizacyjnej,
- Zastąpienia tradycyjnych form akordowych przez:
 - formy zawierające w sobie mechanizm kontroli płac, z myślą o zwiększeniu dyspozycyjności pracowników i poprawie jakości produkowanych wyrobów - należą do nich formy dniówkowe, formy zadaniowe.
 - formy czasowo-premialne i płace oparte na wewnętrznym rozrachunku gospodarczym, czyli powiązaniu wyników wyodrębnionego ośrodka odpowiedzialności,
 - formy czasowe, które są stosowane również w odniesieniu do robotników, w tym głównie zatrudnionych w produkcji pośredniej.
- Wprowadzenie zbliżonych do akordu form prowizyjnych wśród pracowników handlu.
- Szerszego stosowania grupowych lub zespołowych form płac w miejsce indywidualnych.
- Wprowadzenie nowych form, dotychczas nie stosowanych, do których można zaliczyć formy ryczałtu wykorzystane w odniesieniu do pracowników, których specyfika pracy uniemożliwia bądź utrudnia ewidencjonowanie czasu pracy.

Zdaniem Kopertyńskiej, przy doborze form płacy ważne jest uwzględnienie warunków techniczno-organizacyjnych stosowania oraz sprawdzenie czy wiążą one w sposób bezpośredni wyniki pracy z poziomem płac, czy są nakierowane na działalność zgodnie z celami przedsiębiorstwa i czy charakteryzują się prostotą w zakresie ustalania poziomu wynagrodzenia pracowników. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia sformułowanych wcześniej warunków płac firm.¹³¹

2.3 Modele płac

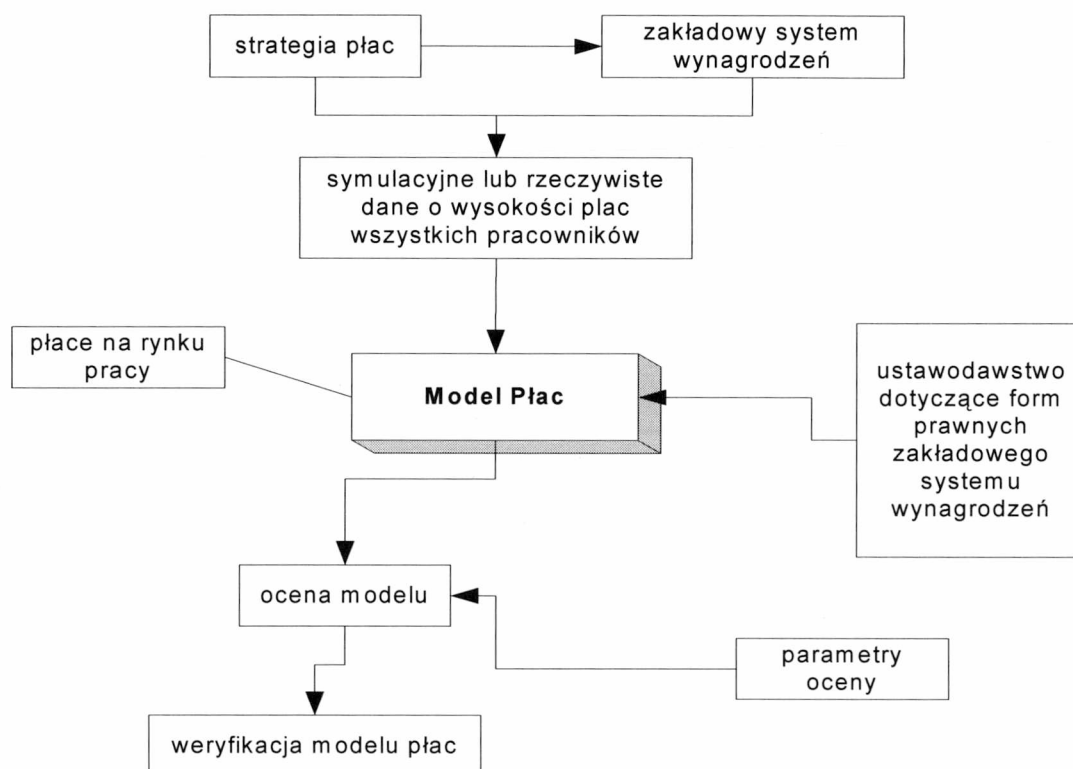
Model płac określić można jako wzorzec, do którego firma powinna dążyć, kształtując w tym celu odpowiednio strategię, systemy wynagradzania i politykę płac. Na podstawie analizy przyjętej strategii płac obowiązującego systemu wynagrodzeń oraz

¹³⁰ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.54.

¹³¹ Ibidem, s.55-56.

symulacji lub zebrania danych o rzeczywistej wydajności możemy określić, jaki model płac dane przedsiębiorstwo stosuje i ocenić jego poprawność oraz kierunki ewentualnych zmian.¹³² (Rysunek 7) obrazuje czynniki pozwalające na ocenę modelu płacy w przedsiębiorstwie.

Rysunek 7 Czynniki pozwalające na identyfikację i ocenę poprawności modelu płac w przedsiębiorstwie



Źródło: SEKUŁA Z., *Identyfikacja i klasyfikacja modeli płac*, *Przegląd Organizacji*, nr 3/2002, 24.

W jednym przedsiębiorstwie może wystąpić więcej niż jeden model płac ze względu na potrzebę stosowania różnych zasad i wymagań oraz miar efektywności pracy, wkładu w wyniki na różnych stanowiskach. Modele płac można rozpatrywać z punktu widzenia teorii ekonomicznych, zróżnicowania płac pomiędzy stanowiskami oraz pracownikami, preferencji uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych, wysokości płac rynkowych, regulacjami prawnymi, dotyczącymi zakładowego systemu wynagrodzeń i uczestnictwa w tworzeniu parametrów społecznych,¹³³ które pokrótce scharakteryzują.

Możemy wyróżnić cztery typy modeli. Pierwszym jest **model płac uzależnionych od podaży i popytu**, w którym płaca jest ściśle powiązana z rynkiem pracy i określona przez prawo podaży i popytu, przy założeniu, że wszystkie inne uwarunkowania są niezmiennie (co nie ma w rzeczywistości miejsca, ponieważ nie istnieje doskonały rynek pracy). Podstawową cechą tego modelu jest zmienność płac w zależności od wielkości podaży i popytu na rynku. Występują tu następujące submodele:

- ◆ płaca równowagi, gdy popyt jest równy podaży,
- ◆ płaca niższa od płacy równowagi, gdy podaż jest wyższa niż popyt,
- ◆ płaca wyższa od płacy równowagi, gdy podaż jest niższa niż popyt.

Drugim jest **model wydajnej pracy**, który zakłada, że płace w firmie powinny być wyższe niż rynkowe, w przeciwnym razie motywacja pracowników będzie

¹³² SEKUŁA Z., *Identyfikacja i klasyfikacja modeli płac*, *Przegląd Organizacji*, nr 3/2002, s.24.

¹³³ Ibidem, s.24-27.

niewystarczająca do wzrostu produktywności pracy. Model ten może mieć praktyczne zastosowanie w zakładach pracy, gdzie produktywność pracy jest niska i istnieje potrzeba oraz możliwość wzrostu jej wydajności. W konsekwencji tego, wyniki ekonomiczne wzrosną na tyle, by sfinansować płace na poziomie wyższym od rynkowego. Model ten bardzo silnie oddziałuje na stabilizację zatrudnienia i wzrost wydajności pracy oraz na atrakcyjność miejsc pracy.

Trzecim jest **model indywidualnej płacy** według teorii kapitału ludzkiego, w którym płaca jest negocjowana indywidualnie i stanowi wartość rynkową. Model ten obejmuje pewną elitę pracowników, bez istnienia których firma nie mogłaby dobrze funkcjonować lub wiele stracić, dla których satysfakcjonująca jest płaca na poziomie rynkowym lub wyższym.

Czwartym jest **model płac oparty na teorii mocodawcy i agenta**, w którym płace są rozpatrywane z punktu widzenia korzyści, jakie uzyska mocodawca w wyniku zatrudnienia agenta do prowadzenia działalności firmy lub wykonywania określonej pracy. Mocodawca jest właścicielem, a agent to z reguły menadżer średniego i wyższego szczebla. Dominującą strategią płac w tym modelu jest płaca za wyniki powiązane ze strategicznymi celami firmy, monitorowaniem ich realizacji oraz strategią płac odroczonej w czasie. Podstawą prawną do stosowania takiego modelu płac jest kontrakt menedżerski.

Biorąc pod uwagę zróżnicowania płac między stanowiskami a pracownikami, cechą charakterystyczną, według której oceania się taki model, jest rozpiętość płac między stanowiskami pracy oraz lepszymi i gorszymi pracownikami, a w krańcowych przypadkach, tylko między pracownikami, abstrahując od trudności pracy na stanowiskach. Trudność pracy wyraża się w wartościach punktowych po przemnożeniu ceny za punkt, co pozwala na ustalenie stawki płac zasadniczych za stanowisko. W modelu tym wartościowanie pracy jako najbardziej właściwe do oceny trudności pracy uniemożliwia kształtowanie bardzo wysokich rozpiętości płac, nawet gdy wartościowaniem objęte jest najwyższe kierownictwo, co stanowi zaletę i wadę takiego modelu. Zaletą tego modelu jest również poczucie sprawiedliwości płac, wadą zaś niemożliwość swobodnego różnicowania płac na stanowiskach o strategicznym znaczeniu. Mając na uwadze rozpiętość płac można wyróżnić trzy podstawowe modele:

- model egalitarny, płace o rozpiętości mniejszej niż 1:5,
- model elitarny, płace o rozpiętości większej niż 1:8,
- model umiarkowany, płace o rozpiętości większej od 1:5 a mniejszej od 1:8.

W zależności od wpływu tych czynników Sekuła wyróżnia następujące modele: zakładowy wewnętrzny model płac, rynkowy model płac oraz mieszany model płac. Zakładowy wewnętrzny model płac oparty jest na ważnych czynnikach, kryteriach i uwarunkowaniach wewnętrznych, w jakich firma działa na rynku, np.: rodzaj i charakter pracy, stan i struktura zatrudnienia, potrzeby i kierunki motywowania, uwzględniające z jednej strony skuteczną realizację celów firmy, a z drugiej oczekiwania pracowników. W modelu tym minimalizuje się znaczenie czynników zewnętrznych. Zdaniem Sekuły wewnętrzne modele płacy mogą charakteryzować się:

- ♦ wysokimi płacami w zakładach o bardzo korzystnej długookresowej sytuacji ekonomicznej,
- ♦ niskimi lub bardzo niskimi płacami o bardzo ograniczonej liczbie składników motywacyjnych.

Drugi rynkowy model płac, zwany inaczej zewnętrznym, kształtowany jest na podstawie analizy i przeglądu płac rynkowych na stanowiskach podobnych lub identycznych. Model ten minimalizuje znaczenie czynników wewnętrznych, ma on zastosowanie nie do ogółu pracowników, lecz do pewnej ich grupy. Najważniejszą kwestią jest rzetelność pomiarów płac rynkowych oraz porównywalność pracy na stanowiskach

objętych badaniami. Z kolei model płac mieszanych zorientowany jest zarówno na czynniki zewnętrzne jak i wewnętrzne, stanowi jakby połączenie dwóch wcześniejszych modeli.

Biorąc pod uwagę wysokość płac rynkowych w modelach, w których bardzo ważnym parametrem do oceny wysokości wynagrodzenia na stanowisku jest poziom najniższego wynagrodzenia (w kraju, branży czy regionie), wyróżnia się następujące trzy modele płac. Pierwszym jest model wysokich płac, gdy najniższe przeciętne i najwyższe płace w zakładzie są wyższe od płac krajowych, branżowych i lokalnych. Drugim jest model średnich płac, tzw. model solidnego środka, gdy płace w zakładzie kształtują się na poziomie płac krajowych, branżowych i innych rynków pracy. Trzecim jest model niskich płac, oznaczający, że zakład znajduje się w ogonie płacowym na lokalnym, branżowym lub krajowym rynku pracy. Model taki wskazuje na braki z punktu widzenia motywacyjnej i dochodowej funkcji wynagrodzenia pracowników.

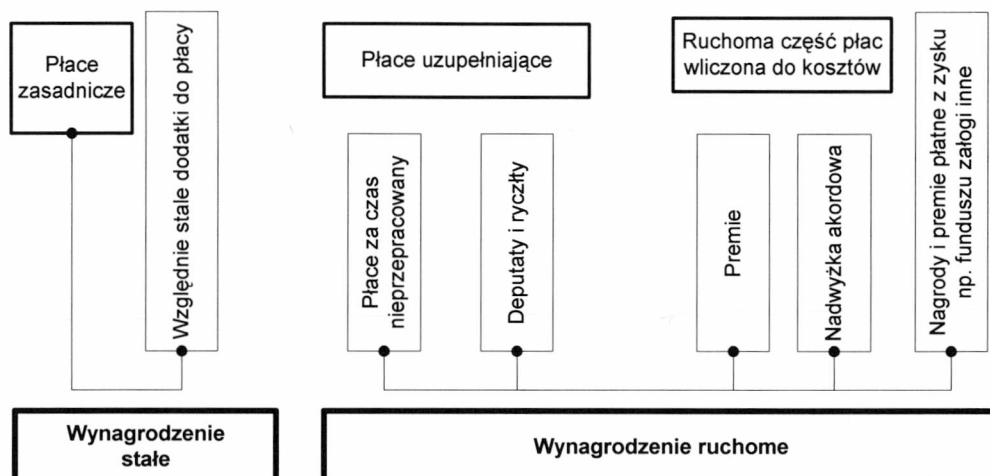
Biorąc pod uwagę regulacje prawne, dotyczące zakładowego systemu wynagradzania i uczestnictwa partnerów społecznych w jego tworzeniu (mając na uwadze obiektywność tych przepisów), można wyróżnić następujące modele: scentralizowany model płac, model wynikający z ponadzakładowych układów zbiorowych oraz model zdecentralizowany. Scentralizowany model płac to taki, w którym składniki i zasady przyznawania i wysokości płac są regulowane aktami prawnymi w państwie, np. w Polsce dla pracowników sfery budżetowej. Model płac wynikający z ponadzakładowych układów zbiorowych pracy powstaje w wyniku negocjacji przedstawicieli pracodawców lub rządu ze związkami zawodowymi. Cechą takiego modelu jest hierarchicznie zawarta struktura płac według stanowisk oraz stosowanie składników płac przysługujących każdemu pracownikowi, jeśli spełni określone warunki. W większości przypadków jest to model egalitarny, w którym obligatoryjne składniki wynagrodzeń są uregulowane korzystniej niż w Kodeksie Pracy. Wreszcie zdecentralizowany model płac tworzony jest na poziomie układu, w którym płace są bardzo zróżnicowane pod względem doboru składników, rozpiętości płac, preferowania ważnych stanowisk i wartościowych pracowników. Mogą one występować w dwóch formach, jako regulamin wynagrodzeń oraz jako układ zbiorowy pracy.

2.4 Kształtowanie struktury wynagrodzeń

W Polsce, zgodnie z wcześniej prezentowaną klasyfikacją GUS, wśród wąsko rozumianych wynagrodzeń gotówkowych, czyli pieniężnych, wyróżnia się wiele składników ze względu na tytuł płatności i sposób naliczania. W szczególności, wyróżnia się wynagrodzenia osobowe i bezosobowe. Te drugie obejmują płatności z tytułów umów zlecenia i umów o dzieło. W ramach wynagrodzeń osobowych (Rysunek 8) ze względu na znaczenie jego poszczególnych składników odróżnia się wynagrodzenia podstawowe oraz uzupełniające. Obciążają one koszty, zaś nagrody roczne i długoterminowe bodźce finansowe wypłaca się z zysku.¹³⁴

¹³⁴ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.12-13.

Rysunek 8 Schemat wewnętrznej struktury wynagrodzenia osobowego



Źródło: BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń, ABC*, Kraków 2001, s. 13.

Część wynagrodzeń osobowych ma charakter stały. Ich poziom nie jest istotnie powiązany z efektami pracy i jest gwarantowany pracownikowi tak długo, jak długo trwa jego zatrudnienie. Do tego typu wynagrodzeń zalicza się:

- płacę zasadniczą, czyli taryfową stawkę płac, która jest zdeterminowana trudnością pracy, a wzrost jej w ramach jednego przedziału płacowego jest uzależniony od efektów,
- względnie stałe dodatki do płac, stanowiące część dochodu pracownika.

Kolejną grupą wynagrodzeń osobowych są wynagrodzenia ruchome, nazwane też zmiennymi. Ich poziom zależy od efektów pracy. Do wynagrodzeń ruchomych zalicza się bodźce krótko- i długoterminowe. Pierwsze obejmują wynagrodzenie zależne od efektów za okres nie dłuższy niż rok, obejmują one takie składniki jak nadwyżka akordowa, prowizje, premie i nagrody oraz udziały w zysku. Drugie zaś - okres przekraczający jeden rok, mogą mieć charakter własnościowy i oszczędnościowy lub ubezpieczeniowy. Wynagrodzenia długoterminowe oraz świadczenia dodatkowe składają się na dochody pozapłacowe. Świadczenia dodatkowe cechuje duża różnorodność.

Ponieważ część wynagrodzeń całkowitych wypłacana jest w formie papierów wartościowych lub świadczeń rzeczowych, wyróżnia się całkowite wynagrodzenie gotówkowe, które obejmuje roczne płace plus premie, bonusy i nagrody (czyli bodźce krótkoterminowe). Całkowite wynagrodzenie efektywnościowe jest zaś sumą wynagrodzenia gotówkowego i bodźców długoterminowych.

Dokonując porównawczej analizy systemów płacowych w literaturze, Listwan stwierdził, że można wybrać wspólne składniki kształtujące system wynagrodzeń, którymi są:¹³⁵

- zasady ustalania poszczególnych składników, czyli sposoby i metody wyznaczania określonych struktur płacowych, jak i ich wysokości w zależności od wykonanej pracy,
- struktura wewnętrzna wynagrodzenia propozycje, w których ustalane są w stosunku do siebie poszczególne wysokości płac pracowników w obrębie jednego przedsiębiorstwa,
- struktura zewnętrzna wynagrodzenia to składniki, które tworzą pod względem kwotowym i strukturalnym poziom indywidualnego wynagrodzenia,

¹³⁵ LISTWAN T., *Zarządzanie kadrami*, WYDAWNICTWO C.H.BECK, Warszawa 2002, s.128.

- narzędzia systemu, czyli tabele, regulaminy, kryteria i programy informatyczne, kadrowo-płacowe oraz metody wartościowania,
- formy płac, czyli sposób uzależnienia otrzymania rodzaju i wysokości płacy od nakładu i wyników pracy.

Problem kształtowania struktury wynagrodzeń w literaturze znajduje swoje odzwierciedlenie w postaci propozycji i zaleceń prezentowanych przez różnych autorów. Można go rozpatrywać w dwóch aspektach:

- wewnętrznej struktury wynagrodzeń, czyli dopasowania treści i nakładu pracy do form wynagradzania,
- zewnętrznej struktury wynagrodzeń, czyli określenia relacji płacowych na poszczególnych stanowiskach, tzw. określenie miejsca płacowego danego stanowiska na tle pozostałych.

2.4.1 Kształtowanie struktury wewnętrznej wynagrodzeń

Pierwszym zagadnieniem, które wymaga rozwiązania na etapie tworzenia systemu płac, jest dobór składników płacowych. Składniki te tworzą wewnętrzną strukturę płac. Spojrzenia różnych autorów, takich jak Borkowska, Kopertyńska, Jacukowicz, Masłyk-Musiał, są zgodne co do tego, iż w systemie wynagrodzeń przedsiębiorstwa należy dążyć do ograniczenia liczby składników wynagradzania i uproszczenia całości struktury wynagrodzeniowej. W literaturze spotykamy się z ogólnie panującymi tendencjami do prostoty i przejrzystości, celowości, bezpośredniego odbicia wymogów, treści pracy i rezultatów działania. Listwan podaje następującą strukturę wewnętrznego wynagrodzenia (Tabela 7).

Tabela 7 Struktura wewnętrzna wynagrodzeń

Elementy struktury	Zastosowanie poszczególnych składników
płaca zasadnicza	wymagania pracy, treść pracy, złożoność pracy, ranking stanowisk, pozycja w firmie, prestiż, poczucie bezpieczeństwa, narzędzia awansu pionowego, podnoszenie kwalifikacji, rozwój firmy, bieżący dochód, kompetencje, cena rynkowa zawodu
premia	efekt pracy, krótkookresowe cele, poziom wykonanej pracy, oczekiwania w stosunku do zachowań, docenianie efektywności i uczciwej pracy, odczucie sprawiedliwości, kreatywności
nagroda	wyjątkowe zachowania, ponadobowiązkowe działania, ponadprzeciętność, wyróżnienie pracowników, budżet na specjalne projekty, wartość nagrody powinna być duża, rzadko stosowana, dla małej liczby pracowników, daje to odczucie sprawiedliwości
prowizja	osiąganie bieżących wyników finansowych firmy, dzielenie się z pracownikami wynikami jego efektywnej pracy, potwierdzenie profesjonalizmu pracownika, poczucie sprawstwa i rozwoju strategii sprzedaży
bonusy	„złote kajdanki”- związaną pracownika z firmą, wyróżnienie grup pracowniczych, urozmaicenie narzędzi motywacyjnych, kultura organizacyjna, zatrzymanie pracowników
udział w zyskach	partycypacja motywacyjna, poczucie własności firmy, identyfikacja z firmą, klimat organizacyjny
składniki majątkowo-finansowe (akcje)	aktywizacja kadry kierowniczej, zwiększenie wartości pakietu motywacyjnego bez ponoszenia kosztów przez firmę, tj. przerzucenie ich na rynek (wzrost cen akcji na giełdzie), identyfikacja z firmą, dochody odroczone
składniki płacy kafeteryjnej	identyfikacja oferty motywacyjnej, obniżenie poziomu dociążeń fiskalnych, „złote kajdanki”, związaną pracownika z firmą, wyróżnienie grup pracowniczych, urozmaicenie narzędzi motywacyjnych, image firmy, narzędzia walki na rynku pracy
płace nadliczbowe	monitoring czasu pracy, realizacja zapisów kodeksu pracy, nagradzanie dodatkowego czasu, „sprawiedliwość organizacyjna”
dodatki funkcyjne	realizacja szczególnych funkcji stanowiska, zachęt do obejmowania

	stanowisk kierowniczych
dotatki służbowe	lojalność, w okresie bezrobocia traci znaczenie docenianie „wiekowych” pracowników

Źródło: LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, Wydawnictwo Ch. Beck, Warszawa 2002, s.133.

Autor ten zaznacza jednocześnie, że efektywne wynagradzanie nie powinno się oczywiście składać ze wszystkich przedstawionych składników. Wśród wyżej wymienionych Jacukowicz wyróżnia trzy podstawowe rodzaje wynagrodzenia związane z wymaganiami pracy:¹³⁶

- płaca zasadnicza,
- premia,
- dodatek funkcyjny.

Płaca zasadnicza ma podstawowe znaczenie w systemie płac. Jest jedynym składnikiem mogącym występować samodzielnie, a w krańcowych przypadkach może być jedynym składnikiem. Rola płacy zasadniczej, zdaniem Jacukowicz, polega na opłacaniu wymagań pracy tak długo, dopóki nie ustali się, jakie są zasadnicze cechy danej pracy, jej wymagania kwalifikacyjne, odpowiedzialność, uciążliwość. Płaca zasadnicza pełni podstawową rolę w systemie płac. Punktem wyjścia do budowy płac zasadniczych jest taryfikator kwalifikacyjny i zasady ustalania kategorii zaszeregowania. Udział płacy zasadniczej w całkowitym wynagrodzeniu zależy w dużym stopniu od formy płac i poglądów na jej funkcję motywacyjną. Płaca zasadnicza stanowi wartość elementarną służącą do opłacania płacy w normalnych warunkach. Z nią wiąże się pojęcie płacy podstawowej, która agreguje w sobie wszystkie składniki należne za trudność, warunki pracy i w pewnej mierze efektywność pracy. Stanowi ona składnik złożony, obejmujący płacę zasadniczą, dodatek funkcyjny, dodatek za prace szkodliwe, niebezpieczne i uciążliwe warunki pracy oraz ewentualnie dodatek za pracę w porze nocnej i za pracę zmianową. Można również w miejsce płacy podstawowej stosować pojęcie zintegrowanej płacy zasadniczej. W praktyce nie używa się pojęcia płaca podstawowa, lecz płaca zasadnicza, niezależnie od tego, jakie funkcje jej przypisano.

Premia to zmienna część wynagrodzenia za pracę.¹³⁷ Premia, a właściwie premiowanie, jest podstawową metodą opłacania efektów pracy. Polega ona na określaniu: przedmiotu premiowania, czyli przesłanek stanowiących podstawę przyznawania premii, metod pomiaru efektów pracy, wysokości premii w formie stawki kwotowej lub procentowej płacy zasadniczej, nazywanych wskaźnikami lub współczynnikami premiowania, warunków uzyskania premii, wymagań, jakie musi spełnić pracownik, aby uzyskać określoną wysokość premii, rozwiązań organizacyjnych.¹³⁸

W praktyce gospodarczej spotykamy bardzo wiele systemów premiowania i możemy wyróżnić podstawowe ich rodzaje¹³⁹:

Ze względu na ilość osób wyróżnia się premie indywidualną i zespołową. W premiach zespołowych, w odróżnieniu do indywidualnych, funkcjonuje nowy szczebel ustalania premii w postaci zespołu oraz regulujący to premiowanie system. Takie premiowanie motywuje pracowników do integrowania pracy w zespole, np. w wydziale, zespole komórek organizacyjnych itp.

Ze względu na uzależnienie premii od efektów pracy wyróżnia się premie uznaniową i sformalizowaną. W premii uznaniowej uzależnienie od efektów ma ogólny i uproszczony charakter. Zaletą premiowania uznaniowego jest duża elastyczność systemu

¹³⁶ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.58.

¹³⁷ ZIÓŁKOWSKI P., Premia jako składnik wynagrodzeń, Serwis Prawno-Pracowniczy, nr 2/2003, s.29.

¹³⁸ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.96.

¹³⁹ BUDKA J, Premia jako instrument motywowania, [w:] Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 4 WSzIF, Wrocław 2000, s.13-18.

premiowania i możliwość jego stosowania przy często zmieniających się zadaniach pracownika czy zespołu. Podstawowymi wadami takiego premiowania są: możliwość konfliktów na tle jego uznaniowości, osłabienie pozycji kierowników szczebla średniego przez przejęcie uprawnień do ostatecznego ustalania premii przez kierowników szczebla wyższego, osłabienie odpowiedzialności kierowników szczebla średniego za efektywne wykorzystanie premii oraz działanie w kierunku zmniejszenia napięcia zadań premiowych. W premii sformalizowanej stosuje się ściśle uzależnienie wysokości premii od wykonania zadań premiowych. Przyjmuje ono postać formuł matematycznych lub tabel. Zaletami takiego premiowania są: minimalizowanie konfliktów na tle poziomu premii oraz wzrost pozycji kierowników komórek szczebla średniego, którzy dokonują rozdziału premii w zespołach. Do wad zalicza się złożoność opracowania takiego systemu oraz niebezpieczeństwo powstania zobowiązań płacowych przy złej sytuacji firmy i złym oszacowaniu parametrów systemu.

Wyróżnia się dwa rodzaje premii sformalizowanej:

- premiowanie prowizyjne, czyli takie, w których premia jest udziałem pracownika w efekcie pracy,
- premiowanie dezagregacyjne jest szczególnym przykładem premii sformalizowanej, w którym formalizacja dotyczy rozdziału premii.

Zdaniem Kopertyńskiej, dotychczasowe doświadczenia w zakresie premiowania wskazują, że premia w wielu przypadkach nie spełnia swojej roli skutecznego narzędzia motywowania, gdyż nie wiąże w sposób bezpośredni efektów pracy z poziomem płacy. Wskazują na to liczne doświadczenia tej autorki, zwłaszcza w przedsiębiorstwach państwowych i spółkach skarbu państwa. Wśród najczęściej popełnianych błędów w zakresie premiowania należy wymienić:¹⁴⁰

- Obligatoryjność premii, czyli należność wypłaconą pracownikowi w wysokości z góry określonej, tj. w sytuacji, gdy spełnił on warunki zapisane w regulaminie premiowania.
- Przekonanie, że funkcja motywacyjna płacy realizowana jest głównie przez premię. Dlatego też tworzy się wiele tytułów premiowych, w których oddzielnie premiuje się za właściwą realizację zadań na stanowisku, podniesienie poziomu jakości produkcji, oszczędność surowców czy materiałów oraz bezawaryjną pracę maszyn i urządzeń. W konsekwencji prowadzi to do mnożenia tytułów premiowych, co niweczy skuteczność motywowania.
- Bardzo niski udział premii w stosunku do płacy zasadniczej (np. 5-7,5%) lub bardzo wysoki udział premii w łącznym wynagrodzeniu pracowników stanowiący 50-60%, łącznego wynagrodzenia przy celowym utrzymaniu niskiego poziomu płacy zasadniczej - również niweczy jego motywacyjny charakter.
- Traktowanie premii jako uzupełnienie płacy zasadniczej (przy jednoczesnych niewłaściwych relacjach płacy zasadniczej w przedsiębiorstwie), poprzez zwiększenie poziomu płacy specjalistów i kierowników czy też wybranych grup pracowniczych o istotnym znaczeniu dla przedsiębiorstwa (tzw. premie specjalne).
- Motywowanie negatywne premią. Włączenie wymagań o charakterze dyscyplinarnym, tj. wchodzących w zakres podstawowych obowiązków pracownika, do zadań premiowych, jak np.: brak spóźnień, przestrzeganie przepisów bhp, zachowanie trzeźwości w miejscu pracy.
- Stosowanie premii przy akordowych formach płac, czyli podwójnego opłacania efektów pracy. W tym wypadku następuje błędne powiązanie premii z wynikami, jakie pracownik osiągnął na swoim stanowisku pracy, zamiast z wynikami firmy jako całości, w których pracownik ma prawo partycypować.
- Jednolite rozwiązania premiowe dla wszystkich pracowników.

¹⁴⁰ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.121.

- Brak kryteriów oceny pracy komórek organizacyjnych i zasad powiązania jej z wysokością premii, tj. określenia podstawy premiowania.
- Brak powiązania reguł premiowania z realizacją celów przedsiębiorstwa (nie zrealizowanie zadań firmy nie stanowiło przeszkody w wypłatach premii).
- Naliczanie premii stosownie do przepracowanego czasu.

Obserwując literaturę przedmiotu można zaobserwować różne poglądy na problem premiowania. Zasadnicze znaczenie w skuteczności premiowania ma obiektywna, kompleksowa i systematyczna ocena efektywności pracy: przyjęte mierniki, wskaźniki i reguły powinny odzwierciedlać istotę analizowanych cech, tj. rodzaj efektywności. Premiowanie powinno mieć charakter pozytywny i selektywny.¹⁴¹ Jacukowicz jest zdania, że system płac, w którym płaca zasadnicza stanowi wyłączny składnik, nie jest prawidłowy, a efekty pracy powinny być opłacane premią.¹⁴² Zdaniem Kopertyńskiej znaczenie premii w obecnych warunkach rośnie ze względu na:¹⁴³

- potrzebę wzrostu znaczenia efektów pracy oraz pro konkurencyjną orientację firm na dobrą i szybką obsługę klienta,
- potrzebę „efektywnego wydatkowania środków na płace”,
- monitorowanie wyników przedsiębiorstwa, zespołów lub wyodrębnionych centrów w krótkim okresie, np. co kwartał pozwala to sprawdzić, czy zadania są rzeczywiście zrealizowane i czy występuje określony wpływ środków na premię,
- likwidację akordowej formy płac i zastąpienie ją czasowo-premialną,
- tworzenie centrów odpowiedzialności, w których motywację do osiągnięcia określonych wyników uzyskuje się poprzez wiązanie wyników z premią,
- potrzebę zmian jakościowych w potencjale kadrowym przedsiębiorstw stosujących model kapitału ludzkiego,
- możliwość motywacyjnego Oddziaływania płacowego w krótszym okresie niż daje to wzrost wynagrodzenia zasadniczego,
- możliwość relacji wszystkich funkcji kierowniczych przez kierownika komórki organizacyjnej.

Premiowanie powinno być stosowane do osiągania wyników. Rola premii polega głównie na motywowaniu pracowników do utrzymania wyników ilościowych, z jednoczesnym osiągnięciem odpowiednich parametrów jakościowych i kosztowych. Z tego też względu premie powinny być opłacalne dla przedsiębiorstwa.¹⁴⁴

Zdaniem Sekuły, znaczenie premii w realizowaniu funkcji motywacyjnej jest wciąż duże. Premia spełnia swoją funkcję motywacyjną, gdyż jest: ściśle skorelowana z osiąganymi przez pracownika efektami, dostosowana do zmieniających się warunków organizacyjno-technologicznych, reaguje skutecznie na wzrost efektywności pracy.¹⁴⁵ Konkludując głównym celem premiowania jest realizacja krótkookresowych celów. Można wyróżnić następujące zasady właściwego premiowania:^{146 147}

- Zadania premiowe muszą być zrozumiałe, możliwe do wykonania, zmierzania i kontroli.
- Rodzaj zadań premiowych musi być ściśle uzależniony od komórki organizacyjnej.
- Treść zadań premiowych powinna być uzgodniona z przyszłymi wykonawcami.
- Aby premia pełniła rolę skutecznego i silnego narzędzia motywowania, nie może mieć charakteru stałego, należnego pracownikom, lecz musi być zależna od efektów pracy.

¹⁴¹ KOZIOŁ L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.168

¹⁴² JACUKOWICZ Z., *Skuteczny system wynagradzania w firmie*, ODDK, Gdańsk 1997, s.70.

¹⁴³ KOPERTYŃSKA W.M., *System płac w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.125.

¹⁴⁴ Ibidem.

¹⁴⁵ SEKUŁA Z., *Motywacyjne kształtowanie płac. cz.II*, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.436.

¹⁴⁶ KOPERTYŃSKA W.M., *System płac w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.127.

¹⁴⁷ SEKUŁA Z., *Motywacyjne kształtowanie płac. cz.II*, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.434-440.

- Premia powinna mieć charakter, prawny w postaci regulaminu premiowania. W regulaminie tym powinny być określone warunki stanowiące podstawę premiowania, kryteria oceny wyników oraz zasady wiązania wyników ocen z poziomem premii regulaminowych, których znaczenie w ostatnich czasach uległo wynaturzeniu. Samo zaś premiowanie powinno mieć charakter dwustronnie korzystny.
- Rozwiązania premiowe muszą podlegać ciągłym ewolucjom i zmianom, co oznacza, że nie można stworzyć systemu, który będzie skuteczny w długim okresie. Zmieniające się otoczenie zewnętrzne i wewnętrzne przedsiębiorstw wymusza zmiany w systemie premiowania. W przeciwnym wypadku nie będzie on przynosił założonych efektów.
- Premiowanie musi mieć charakter pozytywny. Fakt otrzymania premii musi być powiązany z oceną wyników pracy w danym zespole, komórce czy jednostce organizacyjnej.
- Udział premii w łącznym wynagrodzeniu pracownika musi być zróżnicowany w poszczególnych grupach stanowisk. Powinien być znacznie wyższy na stanowiskach kierowniczych niż na wykonawczych. Chodzi bowiem o to, że premia jest formą bezpośredniego Oddziaływania bodźcowego na wyniki pracy, a wpływ poszczególnych pracowników na te wyniki jest zróżnicowany. I tak:
 - kadra kierownicza najwyższego szczebla ma wpływ na wyniki całej firmy i długofalowy rozwój organizacji,
 - kadra kierownicza średniego szczebla ma wpływ na wyniki firmy i komórek organizacyjnych którymi kieruje,
 - kadra kierownicza niższego szczebla ma wpływ na wyniki komórek organizacyjnych którymi kieruje,
 - kadra kierownicza niższego szczebla (mistrzowie) ma wpływ na wyniki komórek organizacyjnych i wyniki ich własnej pracy.

Zadaniem **dodatku funkcyjnego** jest opłacanie odpowiedzialności pracy związanej z kierowaniem pracownikami. Dodatek stanowi stosunkowo młody składnik wynagrodzenia, który został wprowadzony w latach 1972-1996, w warunkach dużego spłaszczenia płac, powodujących niechęć do obejmowania funkcji kierowniczych. Służy on opłacaniu pracy kierowniczej, natomiast trudniejsza praca własna opłacana jest wyższą stawką płac. Jacukowicz przedstawia argumenty za utrzymaniem dodatku funkcyjnego w systemie płac lub jego likwidacją (Tabela 8).

Tabela 8 Pogląd na dodatek funkcyjny

Dodatek funkcyjny	
Argumenty za utrzymaniem:	Argumenty przeciwko stosowaniu:
- przyzwyczajenie do tej mody opłacania pracy kierowniczej, - łatwość różnicowania płac kierowników w stosunku do innych stanowisk pracy oraz różnicowanie stanowisk kierowniczych na różnych szczeblach kierowania, - możliwość swobodnego kształtowania płac kierowników i znacznego podwyższenia ich wysokości bez podwyższenia tabel płac, - dodatek ten, niekiedy bardzo wysoki, może zachęcić do robienia kariery pionowej.	- ścisły związek kryteriów wymagań pracy, za które przyznawany jest dodatek funkcyjny z kryteriami, za które przysługuje płaca zasadnicza, - stała wysokość tego dodatku, brak cech, które powodowałyby zależność jego wypłaty od stopnia wykonywania pracy, - wypaczenie wewnętrznej struktury płac przez zaniżenie płac zasadniczych i składników wynagrodzenia liczonych w procentach do płacy zasadniczej.

Źródło: na podstawie Kopertyńska 2000, i Jacukowicz 1997

Borkowska twierdzi, że stosowanie dodatku funkcyjnego ma sens, jeśli sprawowanie funkcji kierowniczych nie jest integralnie związane z danym stanowiskiem. Za najbardziej trafne podejście należy uznać stanowisko Kopertyńskiej, która uważa, że

w systemie płac firmy powinny występować jedynie następujące składniki wynagrodzenia:¹⁴⁸

- mające związek z pracą i jej efektami:
 - płaca zasadnicza,
 - część ruchoma wypłacona w postaci premii lub premii prowizyjnej,
- gwarantowane kodeksem pracy:
 - dodatkowe wynagrodzenie za pracę w porze nocnej,
 - dodatkowe wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych,
 - wynagrodzenie za postój niezawiniony,
 - odprawę emerytalno-rentową,
- mające związek ze specyfiką firmy, jej uwarunkowania i kulturą.

W tak skonstruowanym systemie płac każdy z wymienionych składników realizuje określoną funkcję, opłaca trudność pracy, efekty tej pracy, kompetencje pracowników, fakt związania się z przedsiębiorstwem lub uciążliwość związaną z wykonaną pracą (Tabela 9).

Tabela 9 Składniki wynagrodzeń, ich funkcje oraz podstawa kształtowania

Składniki wynagrodzenia	Funkcja, która spełniają	Co nagradza ten składnik	Podstawa ustalenia
Płaca zasadnicza	- pozyskiwanie wartościowych pracowników - utrzymanie wysoko wykwalifikowanych, wartościowych pracowników, na których zapotrzebowanie na rynku pracy jest duże	- jakość świadczonej pracy - kompetencje pracownika	- wartościowanie pracy - ocena pracownika i jego kompetencji - analiza płac na rynku
Premia	- kreowanie określonych zachowań, - motywowanie do powiększenia zakresu kompetencji, - motywowanie do wzrostu efektywności pracy	- wyniki pracy zespołu, pracownika	- ocena wyników pracy firmy/zespołu - ocena pracownika (jego wyników i kompetencji)
Dodatek za godziny nadliczbowe	- motywowanie do pracy w godzinach ponadwymiarowych	- pracę w godzinach, które pracownik powinien mieć do własnej dyspozycji	- według ustaleń kodeksu pracy
Dodatek za pracę w porze nocnej	- motywowanie do pracy w porze nocnej	- pracę w mało atrakcyjnej dla pracownika porze doby	- według ustaleń kodeksu pracy lub korzystniej
Wynagrodzenie za postój niezawiniony	- gwarantuje otrzymanie wynagrodzenia w sytuacji, gdy pracownik jest dyspozycyjny, przybył do pracy a pracodawca jej nie zapewnił	- gotowość pracownika do pracy	- według ustaleń kodeksu pracy
Odprawa emerytalno-rentowa	- zapewnia otrzymanie określonego wynagrodzenia w momencie odejścia z	- wkład pracownika w firmę	- według ustaleń kodeksu pracy lub korzystniej) tak jak w razie pracy w porze

¹⁴⁸ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.44.

	pracy i przejścia w stan bezczynności zawodowej		nocnej)
Nagroda jubileuszowa	- zatrzymanie pracownika w firmie, związanie się z firmą	- fakt związania się i pracy w firmie lub - fakt związania się i pracy w firmie oraz wkład w jej rozwój (kształtowanie wyników)	- lata pracy w firmie oraz wynagrodzenie minimalne lub przeciętne w firmie - lata pracy oraz płaca zasadnicza pracownika

Źródło: KOPERTYŃSKA M.W., *System płac w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s. 46.

Według tej autorki stosowanie innych składników wynagrodzeń, poza wymienionymi, nie ma uzasadnienia. Należą do nich:¹⁴⁹

- deputat węglowy,
- dodatek stażowy,
- dodatkowe wynagrodzenie za pracę w warunkach uciążliwych i niebezpiecznych,
- dodatkowe wynagrodzenie za pracę na drugiej zmianie,
- dodatek za znajomość języków obcych,
- dodatek za specjalizację zawodową.

Składniki te wymagają krótkiego omówienia. **Deputat węglowy**, zwany inaczej deputatem branżowym, jest świadczeniem, którego zróżnicowanie jest zależne od stanu cywilnego pracownika i wypłacany jest najczęściej wszystkim pracownikom w równej wysokości. Stanowi typowe świadczenie, które ma charakter należny. Trudno znaleźć inne niż prawne uzasadnienie wynikające z ustawodawstwa minionego okresu, obowiązującego do tej pory. Składnik ten nie ma żadnego związku ani z rodzajem świadczonej pracy, ani z jej efektami. Wielu autorów podejmujących problem deputatów węglowych jest zgodnych co do opinii zlikwidowania tego składnika, proponując włączenie go w systemy kafeteryjne. Kopertyńska uważa, że zaangażowanie systemu płac na wypłatę tego składnika nie gwarantuje zwrotu poniesionych nakładów. Składnik ten nie spełnia również funkcji motywacyjnej.¹⁵⁰

Wielkość deputatów ulega waloryzacji w miarę zmian cen na rynku. Wartość deputatu jest konkurencyjna, a nawet znacząca, w stosunku do innych składników wynagrodzenia. Zniesienie tego rodzaju składnika wynagrodzeń może spowodować niezadowolenie, a nawet sprzeciw ze strony związków zawodowych, w szczególności w dużych przedsiębiorstwach, w których działają one aktywnie.

Dodatek stażowy stanowi kolejny składnik, który powinien być usunięty z wynagrodzeń. Dążenie załóg pracowniczych do utrzymania tego składnika wynagrodzeń jest związane z jego postrzeganiem jako:¹⁵¹

- ekwiwalentu za utratę i zmniejszającą się wydajność pracy w starszym wieku,
- potrzeby doceniania fachowców i wiedzy know how,
- rekompensowania spadku aktywności zawodowej,
- stymulowania stabilizacji załogi i przywiązania pracownika do zakładu,
- potrzeby uznawania i opłacania doświadczenia jako formy wyższych kwalifikacji.

Rzeczywista funkcja dodatku stażowego polega na względnie trwałym związku pracownika z organizacją. W literaturze autorzy są zgodni co do opinii, że motywacyjna funkcja dodatku stażowego jest co najmniej dyskusyjna. Na szczególną uwagę zasługuje

¹⁴⁹ KOPERTYŃSKA W.M., *System płac w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.45.

¹⁵⁰ Ibidem. s.47.

¹⁵¹ Ibidem.

pogląd Jacukowicz, która omawiając rolę dodatku stażowego wskazuje, że *nie jest to jedynie świadczenie socjalne, gdyż w pewnym stopniu pełni on rolę ekwiwalentu za jakość pracy, nawet wówczas, gdy nie traktuje się go jako zapłatę za większe doświadczenie*. Jej opinia co do stosowania tego dodatku nie jest jednoznaczna. Autorka proponuje, żeby jego stosowanie w zakładach, w których był już stosowany, uzależnić od opinii grup pracowniczych, natomiast w nowopowstałych przedsiębiorstwach nie poleca jego wprowadzania.¹⁵²

Z kolei Kopertyńska głosi tezę, że dodatek stażowy jest składnikiem wynagrodzenia, który premiuje fakt zatrudnienia i pracy w firmie. Dodatek ten spełnia swoją funkcję w okresie, gdy występował duży niedobór pracowników na rynku pracy i starano się za wszelką cenę zatrzymać pracowników w przedsiębiorstwie. Obecnie, zdaniem autorki, składnik ten przestał pełnić tę funkcję. Nie motywuje on ani do efektów, ani do podwyższenia kompetencji. U pracownika zaś powoduje poczucie pewności otrzymania tego dodatku bez względu na okoliczności pracy. W Polsce dodatek za staż pracy stosują byłe i istniejące przedsiębiorstwa państwowe, nie precyzując bliżej jego celu.¹⁵³ Za jego utrzymaniem opowiadają się związki zawodowe.

Dodatkowe wynagrodzenie za pracę w warunkach uciążliwych i niebezpiecznych. Rekompensowanie utrudnionych warunków pracy jest przedmiotem konwencji Międzynarodowej Organizacji Pracy. Jeśli więc w przedsiębiorstwie występuje przekroczenie dopuszczalnych norm stężeń czynników szkodliwych i uciążliwych lub praca niebezpieczna, to powinny one podlegać dodatkowemu opłaceniu.¹⁵⁴ W przeszłości składnik ten był obligatoryjny i gwarantowany prawem. W chwili obecnej nie ma takiego charakteru. Dokonując przeglądu literatury zauważamy dużą niejednoznaczność poglądów w tej materii. Jacukowicz uważa, że uwzględnienie uciążliwości pracy w wartościowaniu stanowisk, przy jednoznacznym pozostawieniu tego dodatku, doprowadziłoby do podwójnego opłacania warunków szkodliwych. Z drugiej zaś strony, za pozostawieniem tego dodatku przemawia m.in. zmienny czas wykonywania prac w takich warunkach.¹⁵⁵ Kopertyńska obserwując praktykę gospodarczą twierdzi, że *należy w przedsiębiorstwach stosujących ten dodatek dokonać przeszacowania wyceny pracy z punktu widzenia tego kryterium, przy przyjęciu np. liczby punktów za występowanie danego czynnika w ciągu całej zmiany, mimo że najczęściej występuje on przez kilka godzin lub tylko sporadycznie*. Takie rozwiązanie jest zdaniem autorki rozwiązaniem bardziej zasadnym.¹⁵⁶

Dodatkowe wynagrodzenie za pracę na drugiej zmianie. Zdaniem Kopertyńskiej dodatek ten może być traktowany jako rekompensata za pracę w niedogodnych warunkach, może też stanowić pewnego rodzaju motywację pieniężną (motywacja ta, ze względu na bardzo mały udział tego dodatku w całej strukturze wynagrodzeń, może być problematyczna) do podejmowania pracy w takich warunkach. Dużą rolę odgrywa tu przyzwyczajanie pracowników.¹⁵⁷

Dodatek za znajomość języków obcych i dodatek za specjalizację zawodową. Zdaniem autorki oba dodatki nie powinny być stosowane w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Znajomość języków obcych i posiadane kwalifikacje i specjalizacje zawodowe są raczej normą i podstawowym wymaganiem co do pracowników niż czymś rzadkim. W dzisiejszych czasach dodatki te nie spełniają swojego podstawowego zadania, którym

¹⁵² JACUKOWICZ Z., ZA: KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.47.

¹⁵³ ZBIEGIEN-MACIĄG Z., WIERNEK B., Zarządzanie potencjałem ludzkim w firmie, Wydawnictwo AGH, Kraków 1993, s.97.

¹⁵⁴ SEKUŁA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.II, TNOiK, Bydgoszcz 1997, s.425.

¹⁵⁵ JACUKOWICZ Z., ZA: KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.47.

¹⁵⁶ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.51.

¹⁵⁷ Ibidem.

jest nagroda za potencjał. W chwili obecnej od pracowników wymaga się ciągłego kształcenia i podnoszenia kwalifikacji.

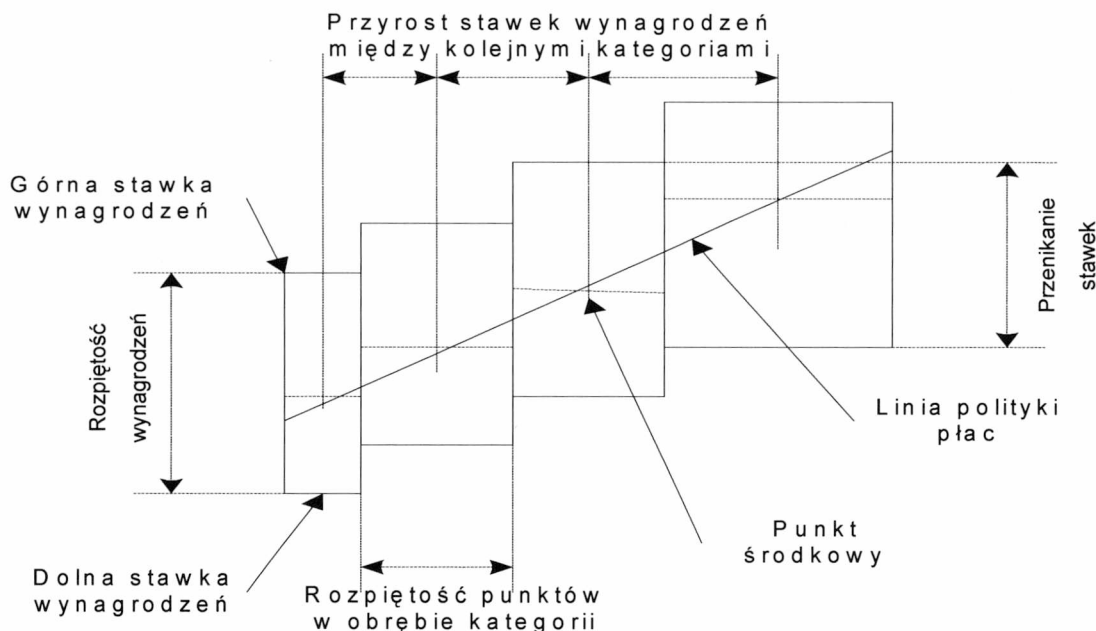
2.4.2 Kształtowanie struktury zewnętrznej wynagrodzeń

Elitarność systemu wynagrodzeń powinna być oparta na obiektywnych i akceptowanych przez pracowników czynnikach. Powstała w ten sposób struktura zewnętrzna systemu płacowego określa relacje płacowe między danymi stanowiskami - jest to tak zwane określenie miejsca płacowego danego stanowiska na tle pozostałych stanowisk. Narzędziami wyznaczającymi strukturę zewnętrzną wynagrodzeń są:¹⁵⁸

- tabele płac,
- taryfikatory,
- kategorie zaszeregowania,
- składniki zewnętrznej struktury płac w danych grupach zawodowych.

Wymagają one krótkiego przedstawienia. Zaczę swoje rozważania na temat zewnętrznej struktury płac od **tabeli płac**. Zdaniem Listwana różnice między stawkami poszczególnych stanowisk wynikają z kwoty zasadniczej określonej w umowie o pracę. Są one również konsekwencją przyjętej w danym przedsiębiorstwie polityki płac dotyczącej rozpiętości pomiędzy kategoriami stanowisk, rozpiętością w obrębie danej grupy, czy w końcu potencjału i wyników zaangażowania zawodowego, czego skutkiem jest lokowanie pracowników tych samych stanowisk w różnych punktach widełek płacowych. Szczególne zależności i relacje pomiędzy tymi czynnikami przedstawia Rysunek 9.

Rysunek 9 Parametry tabeli wynagrodzeń



Źródło: POELS F., *Wartościowanie stanowisk pracy i strategie wynagrodzeń - jak wprowadzić efektywny system, ABC*, Kraków 2000, s. 159.

Płaca zasadnicza ustalana jest w formie tabeli płac, wyjątkowo określana bywa jako współczynnik w stosunku do stawki pierwszej najniższej kategorii zaszeregowania.

Najczęściej spotykane konstrukcje tabeli płac to tabele: widełkowe, szczebelkowe, wskaźnikowe, tabele płac z jedną stawką zaszeregowania i mieszana konstrukcja tabeli

¹⁵⁸ LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, WYDAWNICTWO C.H.BECK, Warszawa 2002, s.134.

płac.¹⁵⁹ Widelkowa tabela płac ustalana jest w określonych ramach od- do. Takie stosowanie tabeli płac daje przedsiębiorstwu dużą swobodę w ustalaniu płacy zasadniczej, tym większą im większa jest rozpiętość w ramach widełek danej kategorii zaszeregowania. W praktyce w przedsiębiorstwach zauważamy widelkowe tabele płac, w których w kilku kolejnych kategoriach zaszeregowania stawki wzajemnie się nakładają. Tego typu tabele stanowią największe wypaczenie obecnego systemu płac, ponieważ odrywają płace od kategorii zaszeregowania. Pozwalają nie tylko na to, żeby pracownicy tej samej kategorii mieli różną stawkę płac, ale również na to, aby pracownicy zaszeregowani do niższych kategorii mieli stawkę wyższą niż pracownicy zaszeregowani do wyższej kategorii. Widelkowe rozpiętości zależą od polityki płac, jaką prowadzi przedsiębiorstwo.

Szczegółowe tabele płac pozwalają na stosowanie różnych stawek płac w tej samej kategorii zaszeregowania, w sposób określony i ograniczony zgodnie z przyjętymi zasadami. Istotą szczegółowych tabel płacy jest różnicowanie stawek płac pomiędzy kolejnymi kategoriami oraz w ramach jednej kategorii, w celu nadania im rangi wyznaczania pozycji zawodowej pracownika i pełnienia funkcji awansu.

Wskaźnikowa tabela płac polega na ustaleniu procentowych rozpiętości pomiędzy najniższą a najwyższą kategorią zaszeregowania i kolejnymi kategoriami. Ten typ tabeli nosi nazwę siatki płac i może być podstawą obliczania stawek płac zarówno widelkowej, jak i szczegółowej tablicy płac. Wskaźnikowa tabela płac w zasadzie nie funkcjonuje samodzielnie, jednak niektóre przedsiębiorstwa nadają jej rangę zapisując w zakładowym układzie zbiorowym tylko wskaźnikowe rozpiętości płac w poszczególnych kategoriach zaszeregowania i zasady podwyższania stawek płac zależne od stopy inflacji i możliwości finansowych firmy.

Praktyka gospodarcza daje możliwość stosowania innych rodzajów tabeli płac, np. opartych na broadbandingu,¹⁶⁰ czyli stosowaniu szerokich przedziałów płacowych, niewielkiej liczby kategorii zaszeregowania, najczęściej od czterech do ośmiu, w ramach których występują szerokie przedziały stawek płac zasadniczych. Taki rodzaj tabeli może być uznany za atrakcyjny w tych organizacjach, w których istnieje potrzeba podejmowania programów oszczędnościowych w zakresie kosztów pracy. Taka tabela nie wymusza automatycznego wzrostu płac dla wszystkich pracowników przy zmianie tabeli płacowych. Podstawową słabością broadbandingu jest duża elastyczność kształtowania płacy metodami analitycznymi. Tabela oparta na broadbandingu staje się całkowicie zbędna w warunkach stosowania tylko kilku kategorii zaszeregowania. Może wprowadzać chaos w polityce płac i zmniejszać jej przejrzystość. Różnice płac (zwłaszcza duże, stosowanie do regionalnych rynkowych różnic w rynkowej cenie pracy) może być postrzegane jako niesprawiedliwe.

Zamykając rozważania na temat tabeli płac należy wspomnieć na koniec, że zasady podwyższania stawek płac w kolejnych kategoriach zaszeregowania niezależne od rodzaju tabeli płac mogą mieć jedną z następujących form:¹⁶¹

- arytmetyczny wzrost stawek płac, polegający na podwyższaniu stawek kolejnych kategorii zaszeregowania o określoną kwotę; metoda ta może prowadzić do zbytniego spłaszczenia płac,
- geometryczny wzrost stawek płac, polegający na podwyższaniu płac w kolejnych kategoriach zaszeregowania o określony procent; metoda ta może prowadzić do nadmiernego zróżnicowania płac
- mieszany, arytmetyczno-geometryczny wzrost stawek, zawierający elementy obydwu wcześniej prezentowanych typów wzrostu, polega na przejściu określonych

¹⁵⁹ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.72.

¹⁶⁰ OLEKSYN T., Jak wynagradzać oszczędzając, Personel, 1-15 października 2002, s.12.

¹⁶¹ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.74.

założeń, co do stawek płac między kolejnymi kategoriami zaszeregowania; przykładem są stawki degresywne i progresywne.

Z kształtowaniem stawki najniższej kategorii zaszeregowania ściśle związane jest pojęcie płacy minimalnej, traktowanej jako synonim najniższego wynagrodzenia. W literaturze czasami spotyka się ją jako samodzielny element systemu taryfowego. Spowodowane jest to zasadą ustalania stawki najniższej kategorii zaszeregowania na poziomie ustawowej płacy minimalnej. Płaca taka ustalana jest w jednej wysokości dla całego kraju. Obecnie zasada ta nie jest obligatoryjna i można stosować rozwiązanie dogodne dla przedsiębiorcy. Przy budowaniu tabeli płac należy wziąć pod uwagę następujące przesłanki:¹⁶²

- Stopień rozpiętości płac powinien być uzależniony od polityki płac przedsiębiorstwa i złożoności struktury jego wynagrodzeń. Rekomendowana rozpiętość płac mieści się w granicach 1:4 - 1:7.
- Wysokość stawki pierwszego zaszeregowania zależy od wysokości przeciętnych płac zasadniczych przedsiębiorstwa i przeciętnej rozpiętości płac.
- Liczba kategorii zaszeregowania powinna wynikać z rzeczywistych potrzeb przedsiębiorstwa, po wyeliminowaniu martwych kategorii.
- Rozpiętość płac między kolejnymi kategoriami zaszeregowania zależy od liczby kategorii oraz rozpiętości między najmniejszą a największą kategorią. Najczęściej mieści się ona w granicach 8%, 10%, 12 %. Należy unikać zazębienia się stawek płac.
- Rozpiętość w ramach kategorii zaszeregowania zwykle związana jest wprost proporcjonalnie z rozpiętością między kategoriami. W tej kwestii nie ma reguły ani jedynej dobrej możliwości.
- Stosowanie rodzaju tabeli płac jest zależne od swobodnego wyboru przedsiębiorstwa i celów, które dana firma chce osiągnąć przy jej pomocy.

Podstawą kształtowania płacy zasadniczej jest jej wartościowanie, czyli mierzenie wartości pracy, polegające na ustaleniu kryteriów charakteryzujących różne cechy pracy, np.: wymagane kwalifikacje, odpowiedzialność pracy, jej uciążliwość, czy i o ile różni się praca wykonana przez pracowników na poszczególnych stanowiskach, i o ile powinno różnić się ich wynagrodzenie. Cechy te poddaje się analizie i ocenie, a następnie nadaje się im określoną wartość w punktach.¹⁶³ *Wartościowanie jest metodą służącą określaniu wymagań danej pracy oraz ustalaniu jej wartości. Jest procesem analizy i oceny według ustalonych kryteriów pozwalającym na porównanie trudności pracy i jej wyceny. Składa się ono z:*¹⁶⁴

- analizy pracy,
- oceny pracy w punktach.

Wartościowanie pracy nie obejmuje wszystkich aspektów systemu wynagradzania pracy, ale stanowi punkt wyjścia do prawidłowego jej opłacania. Tym punktem wyjścia jest analiza zadań wykonywanych na stanowisku pracy i ustalanie ich wartości. Wycena zadań na stanowisku jest podstawą do dalszego procesu kształtowania płac zależnie od osiągniętych efektów, wysiłku pracowników, czasu w jakim wykonywana jest praca.

Zagadnieniem związanym z wartościowaniem jest **system taryfowy**. Służy on do opłacania jakościowych cech pracy i stanowi główne narzędzie wynagradzania pracowników proporcjonalnie do trudności, odpowiedzialności i uciążliwości pracy. W zasadach kształtowania płac system taryfowy pełni rolę dominującą. Przy jego pomocy ustala się płacę zasadniczą, która jest jego głównym elementem i stanowi podstawę ustalenia innych składników płac. W związku z wartościowaniem pracy ważne jest, czy

¹⁶² JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.81-82.

¹⁶³ JACUKOWICZ Z., Jak to robią w unii?, Personel, nr 7/8/1999, s.63.

¹⁶⁴ JACUKOWICZ Z., Praca i jej opłacanie, ODDK, Gdańsk 2002, s.20.

tabela płac będzie opracowana na podstawie wartości punktu czy według innej metody, zgodnie z zasadami poprawności tworzenia tabeli płac. W relacji do płacy zasadniczej ustalona jest z reguły wartość premii i dodatków.

System taryfowy składa się z trzech części: taryfikatora kwalifikacyjnego, siatki taryfowej i tabeli płac zawierającej stawki wynagrodzeń zasadniczych w poszczególnych kategoriach.¹⁶⁵ **Taryfikator kwalifikacyjny** określający wynagrodzenie pracy na poszczególnych stanowiskach w przedsiębiorstwie, czyli opisujący sposób zaszeregowania poszczególnych stanowisk pracy do kategorii. Stanowi on narzędzie służące do wiązania różnic pracy z wynagradzaniem, ułatwia ustalenie pionowych różnic płac oraz zapewnia właściwą hierarchię poszczególnych stanowisk. Punktem wyjścia do opracowania taryfikatora kwalifikacyjnego jest ustalenie:

- jakie kryteria charakteryzujące pracę stanowią podstawę różnicowania płacy zasadniczej,
- w jakim stopniu różne kryteria wpływają na różnice płac,
- jak dokonuje się ich wyceny.

Siatka taryfowa określa z kolei liczbę kategorii zaszeregowania i wskaźnikowych lub punktowych różnic między kategoriami. Siatka zaszeregowania stanowi element taryfikatora kwalifikacyjnego opracowany po ustaleniu liczby punktów przysługujących poszczególnym stanowiskom pracy.

Posiadanie tylko wewnętrznych informacji o płacach jest niewystarczające. Firma do prawidłowego kształtowania płac wszystkich pracowników potrzebuje informacji o płacach stosowanych przez innych a więc o płacach rynkowych. Zbieranie informacji wewnętrznych jest stosunkowo proste, ponieważ opiera się na dwóch źródłach danych:¹⁶⁶

- postanowieniach obowiązującego zakładowego systemu wynagrodzeń,
- dokumentacji o rzeczywiście wypłacanych wynagrodzeniach według grup stanowisk, wynagrodzeniach najwyższych, najniższych lub według innych pożądanых przekrojów.

Do zbierania informacji zewnętrznych może posłużyć benchmarking personalny.

Uświadomienie sobie filozofii strategicznego zarządzania wynagrodzeniami pozwala na określenie kilku przeciwstawnych w stosunku do siebie zasad kształtowania wynagrodzeń w przedsiębiorstwie, co pozwoli w efekcie na uniknięcie potencjalnych błędów, które są konsekwencją paradoksów zarządzania wynagrodzeniami:¹⁶⁷

- systemowy charakter zarządzania wynagrodzeniami wymaga ich indywidualizacji,
- motywacja pozytywna w obszarze wynagrodzeń wymaga stosowania motywacji negatywnej,
- zmiany systemów wynagrodzeń wymagają ich stabilizacji,
- im większe są nakłady na wynagrodzenia, tym większa jest efektywność przedsiębiorstwa, walka o wyższe wynagrodzenia wymaga życzliwej współpracy.

Wynagrodzenia z natury rzeczy mają charakter konfliktogenny, gdyż przy ich kształtowaniu próbuje się pogodzić rozbieżne interesy ekonomiczne pracodawców i pracowników. Pierwsi chcieliby płacić jak najmniej, drudzy dostawać jak najwięcej.¹⁶⁸ Kształtowanie wynagrodzeń jest więc najbardziej drażliwym obszarem działalności menedżerów. Nie mogą oni traktować wynagrodzeń jako finansowej rekompensaty za pracę, ale muszą uwzględnić oczekiwania, potrzeby i aspiracje swoich pracowników.¹⁶⁹

¹⁶⁵ JACUKOWICZ Z., Praca i jej opłacanie, ODDK, Gdańsk 2002, s.27.

¹⁶⁶ SEKUŁA Z., Benchmarking i przeglądy płac rynkowych, Przegląd Organizacji, nr 7/8/2002, s.56-57.

¹⁶⁷ GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Paradoksy zarządzania wynagrodzeniami, Przegląd Organizacji, nr 5/2002, s.29-35.

¹⁶⁸ Ibidem.

¹⁶⁹ GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Ani absencja ani strajk, Personel, nr 1/1999, s.60.

2.4.3 Uwarunkowania wynagrodzeń

Kształt wynagrodzeń w dużej mierze zależy od uwarunkowań wynikających z otoczenia przedsiębiorstwa. Szczegółowym przedstawieniem determinant zajmę się w rozdziale 3, jednak uwarunkowania stanowią uwerturę determinant i wymagają wcześniejszego przedstawienia. Uwarunkowania te można podzielić według kryterium rodzajowego, wyróżniając w miarę jednorodne grupy czynników, takie jak: uwarunkowania prawne, społeczne i techniczno-technologiczne.

Uwarunkowania prawne* obejmują ogół relacji prawnych wpływających na funkcjonowanie systemu wynagradzania w przedsiębiorstwie, do których można zaliczyć:^{170, 171}

- Przepisy Kodeksu Pracy, określające minimalną wysokość następujących składników wynagrodzeń i świadczeń związanych z pracą:
 - należności przysługującej pracownikowi z tytułu podróży służbowej (art. 77§2 oraz zarządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 25 czerwca 1996, Monitor Polski nr 39, poz. 387),
 - wynagrodzenia za czas niewykonywania pracy z przyczyn pracodawcy (art. 81§1-2),
 - wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub wypadku w pracy (art. 92),
 - odprawa pośmiertna (art. 93§4 oraz §7K.P.),
 - wynagrodzenie za pracę w dzień wolny od pracy przyznane w razie niewykorzystania dnia wolnego od pracy (art.129§3),
 - dodatek za wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych (art. 134),
 - dodatek za pracę w porze nocnej (art.137§2),
 - wynagrodzenie za czas pełnienia dyżuru poza normalnymi godzinami pracy w zakładzie lub w innym miejscu wyznaczonym przez pracodawcę, jeżeli nie ma możliwości udzielenia pracownikowi czasu wolnego za ten dyżur (art. 144§2).
- Przepisy ustaw określających prawa i obowiązki pracowników i pracodawcy oraz pozapłacowych świadczeń na rzecz pracowników:
 - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej:
 - ♦ art. 62 pkt 4. K.P. dotyczący określenia zasady ustalania oraz wysokość minimalnego wynagrodzenia w drodze ustawy,
 - ♦ art. 10§2 K.P., który stanowi, że państwo określa minimalną wysokość wynagrodzenia za pracę,
 - ♦ art.13 K.p. określający prawo pracownika do godziwego wynagrodzenia za pracę, jak również międzynarodowe zalecenie nr 30 MOP, uzupełniające Konwencję nr 26 dotyczący godziwego wynagrodzenia,
 - ♦ art.77§1 K.P., dotyczący realizacji wyżej wymienionych przepisów, upoważniający Ministra Pracy i Polityki Socjalnej do określania wysokości najniższego wynagrodzenia w Polsce oraz sposobu jego obliczania, a także wymieniający sytuacje, kiedy najniższe wynagrodzenie przysługuje pracownikowi pomimo niewykonywania pracy: Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 stycznia 1998.
 - Ustawa z dnia 16 grudnia 1994 o negocjowanym systemie kształtowania przyrostu przeciętnych wynagrodzeń u przedsiębiorców.
 - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.
 - Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.
 - Ustawa z dnia 4 marca 1994 o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.,
 - Ustawa z dnia 22 sierpnia 1997 o pracowniczych programach emerytalnych,

* autorka dysertacji przyjęła stan prawny obowiązujący na dzień 30 sierpnia 2003 r.

¹⁷⁰ KOZIOL L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.96.

¹⁷¹ KOSUT A., Praca w godzinach nadliczbowych i jej wynagradzanie, Praca i Zabezpieczenie Społeczne, nr 5/1998, s.29-34.

- Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- Ustawa z dnia 13 października 1998 o systemie ubezpieczeń społecznych,
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Ministerstwa Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 12 października 1993 w sprawie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych wykształcenia ogólnego osób dorosłych,
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 w sprawie szczególnych zasad ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.
- Przepisy aktów wykonawczych określających prawa i obowiązki pracodawców oraz pracowników.
- Postanowienia układów zbiorowych i innych porozumień zbiorowych opartych na ustawie, zamieszczonej w dziale XI K.P.; wyróżnia się dwa rodzaje układów zbiorowych:
 - Zakładowy układ zbiorowy (ZUZP) który zawiera pracodawca i zakładowa organizacja związkowa, a jego postanowienia obowiązują tylko u tego pracodawcy, który zawarł układ i dokonał wpisu do rejestru prowadzonego przez okręgowego inspektora pracy. Układ zawierany jest dla wszystkich pracowników zatrudnionych przez pracodawcę objętych jego postanowieniami, chyba że strony w układzie postanawiają inaczej. Dodatkowo postanowieniem układu mogą być objęte osoby świadczące pracę na innej podstawie niż stosunek pracy oraz emeryci i renciści. Treść każdego układu określa wzajemne zobowiązania stron zawierających układ, czyli postanowienia obligatoryjne oraz warunki, jakich wymaga treść stosunku pracy czy postanowienia normatywne. W normatywnych postanowieniach ZUZP dużo miejsca poświęca się wynagrodzeniom za pracę. W praktyce ujmuje się to w dwóch częściach: ogólnej i szczegółowej. Część ogólna zawiera podstawowe zasady wynagradzania wszystkich pracowników oraz innych podmiotów związanych postanowieniami układowymi. W ramach tej części określa się formy płac oraz zasady ich stosowania w przedsiębiorstwie, składniki wynagrodzeń, trwałe i przejściowe zmiany uprawnień płacowych, ewentualne kategorie pracowników, co do których nie mają zastosowania zapisy ZUZP. Część szczegółowa układu składa się z załączników konkretnych rozwiązań płacowych obejmujących: taryfikator kwalifikacyjny, tabele płac oraz zasady ustalania i przyznawania kwot poszczególnych składników płac.
 - Ponadzakładowe układy zbiorowe pracy (PUZP) zawierane przez ogólnokrajowe organizacje związkowe z odpowiednimi organami organizacji pracodawców lub właściwym ministrem reprezentującym pracodawców jednostek sfery budżetowej lub przewodniczącym zarządu gminy lub zarządu komunalnego reprezentującego pracodawców samorządowych jednostek sfery budżetowej, a jego postanowienia obowiązują u wszystkich pracodawców, u których działają te organizacje ogólnokrajowe.
- Wyrok sądu z dnia 18 listopada 2002, uznający za niezgodny z Konstytucją art. 2417§4 Kodeksu Pracy. Trybunał Konstytucyjny stworzył nowe możliwości w sposobie kształtowania układów zbiorowych pracy. Wspomniany przepis eliminował w praktyce tzw. stan bez układowy, czyli taki, w którym po wypowiedzeniu układu jego postanowienia przestały obowiązywać. Kodeks nakazał, w razie braku odmiennego stanowiska stron, aby do czasu zawarcia nowego układu stosować postanowienia układu wcześniejszego.¹⁷²
- Postanowienia regulaminów wynagradzania i statusów określających prawa i obowiązki stron stosunku pracy:¹⁷³
 - Art. 772 K.P., nakłada na pracodawców zatrudniających co najmniej 20 pracowników, dla których nie został zawarty układ zbiorowy, ani też

¹⁷² ILUKOWICZ M., Zmiana układów, *Personel*, 1-15 luty 2003, s.48.

¹⁷³ JAROSZEWSKA-IGNATOWSKA I., Zmiany w regulaminie wynagradzania, *Poradnik Kadrowy*, nr 7/2003, s.15-19.

ponadzakładowy układ zbiorowy, obowiązek ustalania warunków wynagradzania za pracę za pomocą regulaminów wynagrodzeń.

- Art. 773 K.P., 1 września 1996 data wejścia w życie regulaminów wynagrodzeń, które przekształcały wcześniej obowiązujące akty zakładowe w formę regulaminu wynagrodzeń.
- Istnieje wymóg prawny formułowania treści regulaminu wynagradzania tak, by wynikała z nich jasność sposobu wynagradzania mającego zastosowanie do wszystkich pracowników i oddzielnie dla występujących w zakładzie grup pracowniczych i stanowisk. Wymaga to, co najmniej wyszczególnienia składników płac i świadczeń, zasad i kryteriów ich przyznawania, algorytmów naliczania innych uregulowań, które są ważne przy ustalaniu wynagrodzeń dla poszczególnych pracowników. W myśl tego regulamin zbyt ogólny, nie pozwalający na określenie indywidualnych wynagrodzeń, uznany jest jako niezgodny z prawem.¹⁷⁴

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nie sposób na koniec nie wspomnieć o uwarunkowaniach prawa unijnego, które stwarza standardy wynagrodzeń w państwach Piętnastki. Uwarunkowania te dotyczą:¹⁷⁵

- prawa do sprawiedliwego wynagradzania (art. 4 ratyfikowanej także przez Polskę Karty Społecznej Rady Europy),
- zapewnienia pracownikom prawa do wynagrodzenia, w przyjętej przez Unię Europejską w 1989 roku w Strasburgu Wspólnej Karcie Podstawowych Praw Socjalnych Pracowników,
- stosowania równego wynagrodzenia pracujących kobiet i mężczyzn, w dyrektywie 75/117 z 10.02.1975, co zostało bezpośrednio wdrożone do Polskiego Kodeksu pracy na mocy Ustawy z dnia 24.08.2001,
- ochrony roszczeń pracowników w przypadku niewypłacalności pracodawcy, o której stanowi dyrektywa 80/987 z dnia 20.10.1980,
- zobowiązania pracodawców do informowania pracowników o częstotliwości wypłacania wynagrodzeń, o której stanowi dyrektywa 91/533 z dnia 14.10.1991,
- dyrektywa 2001/23 z dnia 12.03.2001 w sprawie dostosowania praw państw członkowskich dotyczących ochrony pracowników w przypadku transferu przedsiębiorstw.

Aspekt prawny zasad wynagradzania narzuca w przedsiębiorstwie określone wymagania. Dla prowadzenia polityki płac i ustalania wynagrodzeń system płac musi być precyzyjny i jednoznaczny.

Uwarunkowania społeczne. Do czynników społeczno-kulturowych, które Oddziałują na system wynagradzania należy zaliczyć dominujący w danym społeczeństwie styl życia, a w nim miejsce i znaczenie płacy oraz pracy. Stanowi to podstawę systemów wartościowania poszczególnych grup społecznych, określających ich stosunek do takich aspektów pracy jak: kariera zawodowa, status społeczny, ruchliwość pracownicza, adaptacja do zmian technicznych i organizacyjnych, preferencje pracowników w dokonywaniu wyboru między wymiarem czasu wolnego a gotowością zwiększenia aktywności zawodowej.¹⁷⁶ Styl życia kształtują, według Kozła, również preferencje pracowników co do zwiększania aktywności zawodowej. Na zachowania organizacyjne pracowników i kształt systemu wynagrodzeń wpływa znacząco kultura organizacyjna, co uwiadamia się w: dążeniu do zapewnienia godziwych i sprawiedliwych płac ze strony pracodawcy, uwzględnieniu interesów pracowniczych w podziale zysku, ułatwieniu pracownikom rozwoju zawodowego i kariery, realizacji potrzeb pracowników, identyfikowaniu się pracowników z celami firmy, współdziałaniu pracowników

¹⁷⁴ GRODZIŃSKI G., Układy zbiorowe pracy. Komentarz, XXX, Bydgoszcz 1994, s.21-22.

¹⁷⁵ WALCZAK K., Prawne podwaliny Europy (3), Personel, 1-15 listopada 2002, s.46-49.

¹⁷⁶ KOZIOL L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.102.

i ponoszeniu odpowiedzialności za jej rozwój, przestrzeganiu określonych norm postępowania. Do uwarunkowań społecznych możemy również zaliczyć globalizację, która przejawia się poprzez:¹⁷⁷

- działalność międzynarodowych organizacji na rzecz ochrony pracy i pracownika, np. Międzynarodowej Organizacji Pracy, zajmującej się wszystkimi aspektami pracy i wydającej akty prawne, tzw. konwencje, dotyczące m.in. ochrony czasu pracy, warunków pracy, ochrony pracy kobiet, urlopów wypoczynkowych czy płacy minimalnej, itp.,
- działalność międzynarodowych organizacji na rzecz pracy człowieka, w tym godziwego wynagradzania, np. Rada Europy, której program znalazł się w Europejskiej Karcie Społecznej, wprowadzającej m.in. zasady sprawiedliwej płacy, zakaz dyskryminacji płac ze względu na płeć, rasę i inne cechy, takie jak: narodowość, stopień niepełnosprawności czy kalectwo,
- działalność związków zawodowych, polegającą na wzmocnieniu roli pracownika wobec pracodawcy i wyrażającą własne spojrzenie pracowników na politykę płac z punktu widzenia interesów stron.

Uwarunkowania techniczno-technologiczne. Nie można nie docenić wagi wpływu czynników techniczno-technologicznych na przedsiębiorstwo. Można jednoznacznie stwierdzić, że postęp technologiczny wpływa na doskonalenie warunków pracy w przedsiębiorstwie, rzutuje bezpośrednio na organizację pracy, zacieranie się granic pomiędzy czasem pracy a czasem wolnym. Wyraża się on w coraz bardziej nowoczesnych procesach mechanizacji i automatyzacji produkcji, rozwijaniu nowych technologii oraz w szerszym zastosowaniu technologii informatycznych i sztucznej inteligencji usprawniającej przebieg wykonywanej pracy i jej wydajność. Rifkin w swojej książce pt. *Koniec Pracy* przeprowadza rozważania na temat wpływu tych czynników na pracę i płacę w erze postrykowej, czającej się zdaniem tego autora tuż za trzecią rewolucją przemysłową. Pokazuje w niej zagrożenia i szanse, jakie wyznacza nowa era globalnych rynków i zautomatyzowanej produkcji dla pracowników.¹⁷⁸

Zmiany technologiczne pociągają za sobą zmiany warunków pracy, co prowadzi do zmiany treści pracy i wzrostu wymagań dotyczących kwalifikacji pracowników. Ma to wpływ na zmianę zasad premiowania i nagradzania pracowników. Modyfikacji ulegają zasady wartościowania pracy. Postęp techniczny z jednej strony przyczynia się do likwidacji uciążliwych i niebezpiecznych warunków pracy, z drugiej zaś powoduje konieczność ustawicznego dostosowania się ludzi do skutków zmian technologicznych, wiąże się z ciągłym aktualizowaniem wiedzy, zmianami kwalifikacji zawodowych, modernizacją i likwidacją określonych stanowisk pracy oraz dostosowaniem poziomu i struktury wynagrodzeń do zmieniających się warunków. Zjawiska te implikują nowe zagrożenia w postaci stresu, monotonii, pozostawania w dyspozycyjności, konieczność częstej zmiany pracy oraz w skrajnym przypadku nadwyżki siły roboczej odrzuconej przez rynek światowy.¹⁷⁹

Tak sprecyzowane uwarunkowania tworzą podwaliny do właściwego funkcjonowania systemu wynagrodzeń. Zdaniem Jacukowicz system płac jest elementem szeroko rozumianego systemu kierowania i powinien być powiązany z organizacją i metodami zarządzania. Wielu teoretyków sprzecza się, co do wagi motywacji płacowej. Jedni twierdzą, że zeszała ona na plan dalszy, inni twierdzą, że nadal zajmuje czołowe miejsce w systemach motywacji. Kaczyńska-Maciejewska uważa, że podstawą skutecznej motywacji w zarządzaniu ludźmi jest trwałość jej przepływu. Badania psychologiczne, jak i obserwacje, potwierdzają, że ludzie przestają być zmotywowani z chwilą, gdy znikają czynniki bezpośrednio pobudzające do działania. Allan w książce pt. *Motywowanie*,

¹⁷⁷ JACUKOWICZ Z., *Systemy wynagrodzeń*, Poltex, Warszawa 1999, s.12.

¹⁷⁸ RIFKIN J., *Koniec pracy*, Wydawnictwo Dolnośląskie, Wrocław 2001, s.5.

¹⁷⁹ KOZIOŁ L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.103.

skupia się głównie na sferze relacji zawodowych, przedstawia m.in. praktyczne implikacje słynnej hierarchii potrzeb Masłowa. Autor ten pisze, że (...)aby pracownicy chcieli pozostać w danej organizacji konieczne jest zaspokojenie ich potrzeb związanych z odpowiednimi warunkami pracy, rozsądną płacą i stałością pracy. Ale motywację do lepszej pracy ludzie mogą osiągać dopiero wówczas, gdy realizują potrzeby wyższego rzędu. Motywacja to siła popychająca ludzi do określonego działania, zachowania. Jakie więc mamy możliwości inspirowania i stymulowania ludzi i faktycznego wywierania wpływu na naszych pracowników? Czynniki silnie motywacyjne to: autentyczne zaufanie okazywane pracownikom, delegowanie im do ambitnych zadań i powierzanie odpowiedzialności.¹⁸⁰

2.5 Trendy rozwojowe w wynagradzaniu

Najbardziej powszechnym sposobem podejścia do zarządzania płacami jest stopniowe budowanie nowego systemu wynagradzania na podstawie systemów już istniejących. Bieżące praktyczne potrzeby wyznaczają kształtowanie systemów płac. Zdaniem Glicka konkurencyjność polskiego przemysłu zależy od kompetencji pracowników i stosunkowo niskich kosztów pracy.¹⁸¹ Zanim jednak przedstawię trendy i tendencje panujące na świecie muszę wspomnieć o tradycyjnych systemach wynagrodzeń, które są wynikiem ewolucji wynagrodzeń.

2.5.1 Tradycyjne systemy wynagrodzeń

Tradycyjne systemy wynagrodzeń były kształtowane pod silnym wpływem ustroju polityczno-gospodarczego danego kraju. Po drugiej wojnie światowej wykształciły się trzy podstawowe typy tych systemów wynagrodzeń: równościowy agresywny i solidarnościowy.¹⁸²

Równościowy system wynagrodzeń, którym jest system partycypacyjny (grupowy), kładzie nacisk na dominację płacy stałej. Borkowska twierdzi, że jest charakterystyczny dla kultury zorientowanej na spójność społeczną i partycypację, na grupę i przywiązanie do firmy w zamian za poczucie bezpieczeństwa, pewność pracy i zarobków. System ten jest kształtowany na drodze negocjacji zakładowych, powiązany z systemem komunikacji wewnętrznych i pozazakładowych. Podstawą różnicowania płac i podwyżek jest w takim systemie wiek i staż pracy. Wiąże się to z nieformalnym gwarantowaniem długoletniego zatrudnienia pracownikom dużych firm i sektora publicznego. Płaca zasadnicza odgrywa w tym systemie dominującą rolę w wynagrodzeniu całkowitym, a na niewielką w skali roku część ruchomą płac składają się bonusy, oraz zupełnie śladowe wynagrodzenia długoterminowe, wypłacane z odroczeniem w stosunku do momentu uzyskania tytułu do nich. W tym systemie związek wynagrodzeń z efektami pracy nie istnieje lub jest bardzo słaby. System ten polega w głównej mierze na przywiązaniu i uzależnieniu pracowników od firmy, zaoferowaniu im atrakcyjnych warunków zatrudnienia. Płaca minimalna jest chroniona i jej relacja procentowa do średniej płacy nie jest wysoka, przy jednoczesnym dużym udziale wynagrodzeń w kosztach pracy.¹⁸³ Borkowska tłumaczy to zjawisko uwarunkowaniami kulturowymi, a w szczególności zakorzenieniem w kulturze tych społeczeństw takich wartości jak honor, lojalność oraz zasady kompensacji za bezpieczeństwo pracy i płacy. Taki system wynagrodzeń jest stosowany w Japonii oraz w krajach zwanych *tygrysami azjatyckimi*.

Agresywny system wynagrodzeń, według Borkowskiej, wynika z filozofii zarządzania zorientowanej na sukces jednostki oraz rywalizację i przedsiębiorczość.

¹⁸⁰ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., *Motywowanie- czy można to zrobić lepiej?*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/2001.

¹⁸¹ GLICK A., TARCZYŃSKA M., *Motywowanie Pracowników*, PWE, Warszawa 1999, s.159.

¹⁸² BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.37.

¹⁸³ Ibidem, s.39-41.

Charakterystyczne cechy tego systemu to: czołowa rola kierownictwa, elastyczne zatrudnienie, partycypacja finansowa.¹⁸⁴ Autorka ta stwierdza, że system taki jest dominującym w USA i krajach anglosaskich. Podstawową jego wadą jest brak centralnej koordynacji. W tym systemie płaca minimalna jest również ustalana na poziomie państwa, niemniej jednak jej wysokość może ulec zmianie w poszczególnych stanach. Rozpiętość płacy minimalnej i średniego wynagrodzenia jest mniejsza niż w Japonii. Cechą charakterystyczną takiego systemu jest elastyczne, relatywnie wysokie wynagrodzenie kierowników. Kolejną wadą takiego systemu jest duża rozpiętość wynagrodzeń, które są konsekwencją ścisłego ich powiązania z wynikami pracy, czemu służy przede wszystkim wynagrodzenie ruchome tj. beneficja i bonusy, a ich udział w wynagrodzeniu jest duży i niepewny. W tym systemie bardzo rozwinięty jest również system wynagrodzeń odroczonych, które są powiązane z wynikami strategicznymi firmy a przyjmują one formę partycypacji finansowej. Taki rodzaj zarządzania wynagrodzeniami oparty na nieustannym polepszaniu wyników i rywalizacji daje poczucie zagrożenia i niepewności. Cechą charakterystyczną tego systemu jest mały udział wynagrodzeń w łącznych kosztach pracy.¹⁸⁵

Konstrukcja **solidarnościowego systemu wynagrodzeń**, zdaniem Borkowskiej, jest zgodna z logiką społecznej gospodarki rynkowej, której jednym z kluczowych założeń jest troska państwa o to, aby żaden człowiek nie otrzymał dochodu poniżej przyjętego progu, w myśl idei wynagrodzenia godziwego i następujących zasad:¹⁸⁶

- rozległa redystrybucja dochodów następująca na podstawie umów trójstronnych, co prowadzi do dużego obciążenia wynagrodzeń tzw. podatkiem socjalnym; taki solidaryzm płacowy spłaszcza rozpiętości płac,
- małe rozpiętości wynagrodzeń w wyniku mniejszych niż w USA, ale większych niż w Japonii, rozpiętości wynagrodzeń realnych naczelnego kierownictwa i wyższych płac minimalnych w relacji do średnich,
- sztywność wynagrodzeń, co oznacza, że w okresie trudności gospodarczych są one chronione kosztem ograniczenia produkcji i zatrudnienia,
- powiązanie wynagrodzeń z trudnością i efektami pracy; rola tej ruchomej części wynagrodzeń, zależnej od efektów, jest mniejsza niż w USA, a większa niż w Japonii,
- uwzględnianie małego udziału wynagrodzeń odroczonych,
- kształtowanie wynagrodzeń odbywa się na drodze pozazakładowych negocjacji dwu lub trójstronnych.

2.5.2 *Potrzeba budowania nowych systemów wynagrodzeń*

Dynamiczny rozwój konkurencyjności globalnej, połączony z nieustannym rozwojem technologii, w szczególności informatyki, zrodził potrzebę dostosowania zatrudnienia do międzynarodowych standardów. Czarnecka twierdzi, że *skuteczność działania przedsiębiorstwa na rynkach międzynarodowych zależy w dużej mierze od stosowania właściwego systemu wynagradzania, który wspiera realizację misji i strategii firmy*.¹⁸⁷

Integracja polski z Unią Europejską i otwarcie naszych rynków w ramach struktury unijnej oraz ożywienie gospodarcze i wzrost konkurencyjności stawiają przed polskimi przedsiębiorstwami nowe wyzwania na poziomie systemów wynagrodzeń. Borkowska wymienia globalizację (Rysunek 10) jako podstawową przyczynę postępującego wzrostu gospodarczego i konkurencyjności. Jednocześnie stwierdza, że wynagrodzenie za pracę ex

¹⁸⁴ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.39-41.

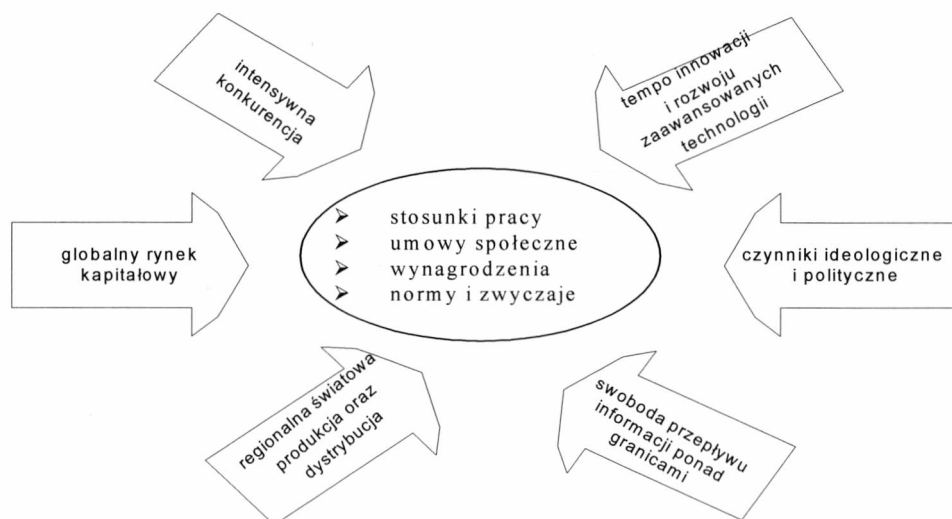
¹⁸⁵ Ibidem.

¹⁸⁶ Ibidem.

¹⁸⁷ CZARNECKA B., Wynagradzanie w przedsiębiorstwach międzynarodowych [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją POCZTOWSKI A., Międzynarodowe Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2002, s.114.

definitione musi reagować na zmiany w wielkości i strukturze zatrudnienia oraz na zmiany w organizacji pracy, a pod wpływem konkurencji globalnej zwiększa się mobilność pracowników i elastyczność zatrudnienia.

Rysunek 10 Główne czynniki globalizacji płac



Źródło: BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń, ABC*, Kraków 2001, s.42.

Rozwój zaawansowanych technologii wymusza rozwój elastycznych form płac, który jest indukowany poprzez rosnące zatrudnienie kobiet i stanowi jeden ze sposobów walki z bezrobociem. Zdaniem Borkowskiej awans wiedzy jako czynnika konkurencyjności rodzi większe zapotrzebowanie na pracowników o rozległej i ciągle wzbogacanej wiedzy i doskonalących swoje umiejętności. Zmniejsza się zapotrzebowanie na ludzi o niskich kwalifikacjach. Elastyczność wynagrodzeń jest tu rozumiana nie tylko w znaczeniu ilościowym, ale i jakościowym, jako ta, którą charakteryzują następujące cechy: skokowy wzrost znaczenia kompetencji, konieczność reorientacji zawodowej, wielofunkcyjność pracowników, rozwój alternatywnych miejsc pracy, niepewność jutra, strach przed utratą pracy lub znacznej części dochodów, stres, agresja, mniejsza identyfikacja pracowników z celami organizacji, słabsze zaangażowanie w jej rozwój, większe koszty związane z płynnością kadr.¹⁸⁸

Zdaniem Borkowskiej konieczność zwiększenia elastyczności zatrudnionych w połączeniu z wiedzą o negatywnych stronach tego zjawiska, a także świadomością towarzyszącej jej niechęci związków zawodowych, prowadzi do poszukiwania rozsądnego kompromisu pomiędzy elastycznością i stabilnością zatrudnienia.

Patrząc na wynagradzanie w kontekście procesów restrukturyzacyjnych można pokusić się o próbę rozwiązania dylematu, jaki zasugerował Egeman w swojej liście 15 dylematów kierowania zasobami ludzkimi: czy zwiększyć motywacje pracowników do adaptacji do nowych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa i nowych warunków pracy pracowników zagrożonych utratą pracy, czy też zwiększyć gwarancje prawne trwałości zatrudnienia i osłon socjalnych?

Mechanizmy wynagradzania są głównym instrumentem skutecznej realizacji procesu motywacyjnego w przedsiębiorstwie. Aby tak jednak było faktycznie system wynagrodzeń musi premiować działania, które prowadzą do osiągnięcia celów organizacji, (o których była mowa wcześniej) w realizacji jej szczegółowych zadań¹⁸⁹, zapewniając

¹⁸⁸ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.43.

¹⁸⁹ KOŹMIŃSKI A., PIOTROWSKI W., *Zarządzanie*, PWN, wyd. II, Warszawa 1996, s.478.

jednocześnie zaspokojenie indywidualnych potrzeb jednostki, zwłaszcza potrzeb elementarnych i równomierny rozkład nagród w całej organizacji.¹⁹⁰

Tymczasem w Polsce większość przedsiębiorstw ma jeszcze przestarzałe systemy wynagrodzeń, które dawno straciły skuteczność jako narzędzie motywowania. Powstało mnóstwo teorii mówiących o tym jak zmotywować pracowników do wysiłku i jak ich w tym stanie utrzymać. W starożytnym Egipcie zaangażowanie pracownika było wprost proporcjonalne do potencjalnej liczby batów, jaka groziła za jego brak. Zdaniem Barbosz-Nowak ta teoria jest popularna do dzisiejszych czasów w wielu przedsiębiorstwach, choć bat się zdecydowanie ucywilizował.¹⁹¹ Stało się to głównie za sprawą dużej liczby składników wynagradzania, regulaminowych premii i nieodpowiednich relacji płacowych. Brakuje w nich poprawnego wartościowania pracy. Te systemy wynagrodzeń uzależniały płacę pracowników od wyniku finansowego przedsiębiorstwa w ujęciu całościowym. Tymczasem w wyniku finansowym kryje się cała masa wyników cząstkowych, odnoszących się do różnych części przedsiębiorstwa. Często, w tych samych warunkach organizacyjno-technicznych pojawiają się lepsze lub gorsze wyniki zależne od kwalifikacji i wysiłku pracownika, a także jego motywacji i zaangażowania w realizację stawianych zadań. Wynik finansowy jest jedynie syntetyczną miarą oceny różnych aspektów działalności przedsiębiorstwa, podwyższa go każde zmniejszenie nakładów pracy i nakładów materiałowych, wprowadzenie jakościowo lepszych wyrobów czy nowej technologii wytwarzania. Dlatego sprawiedliwe opłacanie pracy wymaga różnicowania płac w zależności od indywidualnych efektów pracy, a nie tylko zależnie od wpływu pracy na wysokość osiągniętego zysku ogółem.

Wśród błędów najczęściej popełnianych przez kadre kierowniczą i uchybień w sferze motywowania wynagrodzeniami można wymienić:^{192 193}

- realizację funkcji motywacyjnej z pominięciem niektórych istotnych etapów procesu motywacyjnego, co jest wynikiem braku znajomości jego struktury, mechanizmów i świadomości znaczenia poszczególnych jego elementów,
- stosowanie, mimo istniejących możliwości ubogiego zestawu narzędzi motywacyjnych z jednoczesną niską skłonnością do stosowania środków pozamaterialnego motywowania,
- preferowanie środków przymusu opartych na strachu i kosztem środków zachęty i perswazji,
- brak oceny potencjalnych kierunków i siły Oddziaływania środków motywacyjnych,
- stosowanie nagród i systemów premiowania z pominięciem wypracowanych w teorii motywacji, oraz świadome bądź nieświadome opóźnienie wypłat wynagrodzeń, premii i innych świadczeń należnych pracownikowi; to zjawisko, choć w dzisiejszych czasach akceptowalne, ma silne działanie anty motywacyjne oraz niekorzystnie wpływa na postawy pracowników i ich jakość pracy,
- brak rozpoznania celów i oczekiwań pracowników, stosowanie jednakowego podejścia w stosunku do wszystkich pracowników organizacji,
- oparcie przez kierowników swoich działań tylko na autorytecie formalnym, wynikającym z hierarchii organizacyjnej, poczucie wszechwładzy osób kierujących, brak delegacji uprawnień, brak zaufania do pracowników, formowanie zadań dla pracowników o ubogiej treści, zbyt wąskie określanie pola decyzyjnego dla wykonawców,
- brak lub niejasne ustalenie kryteriów oceny realizacji zadań przez pracowników.

¹⁹⁰ BIEŃKOWSKA A., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., KRAL Z., Controllingowa koncepcja wynagradzania, Zeszyty Naukowe WSZiF, Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Wrocław 2000, s.134.

¹⁹¹ BARABASZ-NOWAK A., I ty możesz zostać mistrzem świata, Personel, nr 6/1999, s.45.

¹⁹² JASIŃSKI Z., Błędy i uchybienia kierowników w realizacji funkcji motywacyjnej, [w:] Zeszyty Naukowe nr 9 WSZiF, Metody wynagradzania za pracę -Polska i inne kraje, Wrocław 2002, s.57.

¹⁹³ SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Anty-motywacja, Personel, nr 6/1999, s.18.

Do listy tych błędów możemy dołączyć następujące czynniki, które Selmach zidentyfikował jako hamujące chęć pracownika do ambitnej ponadprzeciętnej pracy: nagradzanie pracowników nie za ich pracę, ale za powiązania oraz za działalność bardziej społeczną niż zawodową, obsada stanowisk kierowniczych przez ludzi niekompetentnych, ingerencja organizacji związkowych w fundusz płac, ograniczenie roli kierownika w kwestii finansowego nagradzania za dobrą pracę, niedoceniać pracowników.¹⁹⁴

Tyborowska do listy błędów popełnianych przy wdrażaniu systemów wzmacniania zaangażowania pracowników dołącza następujące czynniki demotywacyjne: brak wsparcia dla idei wprowadzania systemu motywacyjnego ze strony zarządu, niewłaściwe przeszkolenie kadry menedżerskiej jako użytkowników systemu motywacyjnego, dezinformacja lub całkowity brak informacji dla załogi o zasadach działania systemu motywacyjnego, niewłaściwe zaplanowanie systemu motywacyjnego w czasie jego wdrażania, niewłaściwe wykorzystanie systemu motywacyjnego, brak konsekwencji w używaniu systemu motywacyjnego, brak stałego monitoringu systemu motywacyjnego, powodujące w konsekwencji jego starzenie.¹⁹⁵

W „starych” polskich przedsiębiorstwach najczęściej oprócz wyżej wymienionych wad, spotyka się także szereg wypaczeń, do których można zaliczyć:¹⁹⁶

- wypaczenie zaszeregowania przy ustalaniu stawki zasadniczej,
- wypaczenie widełkowych tabel płac, zbyt szerokie widełki, które zająłby się wzajemnie przez 4-6 kategorii,
- wypaczenie zasad premiowania: wypłacanie automatyczne, w równej wysokości, niezależnie od wyników, premiowanie bez wnikliwej oceny efektów pracy, pojmowane jako stały dodatek do płacy,
- stosowanie czasowych form pracy, w których płaca zasadnicza stanowi wyłączny składnik wynagrodzenia, co nie jest prawidłowe, gdyż utrudnia opłacanie zróżnicowanych efektów pracy, które powinny być opłacane premią.

Jędrzejczak z obserwacji sposobów wynagradzania wyciąga najważniejsze wnioski, które brzmią następująco: wzrost płac odbywa się głównie przez podnoszenie wynagrodzenia zasadniczego, podwyżki płac nie zawsze wiążą się ze zwiększeniem produktywności, przyjmowanie nowej strategii działania firmy rzadko wiąże się ze zmianą systemu wynagrodzeń. Bardzo rzadko zmianie kultury organizacyjnej firmy towarzyszy zmiana systemu wynagrodzeń. Systemy wynagrodzeń rzadko się wiążą z długofalową strategią firmy. Elastyczność wynagrodzeń jest niewielka. Funkcjonuje wiele kategorii i przedziałów płacowych, istniejących często od wielu lat. Przy budowaniu systemów wynagradzania często pomija się opisy stanowisk i/lub kompetencji. Część ruchoma wynagrodzenia oraz świadczenia dodatkowe opierają się przede wszystkim na świadczeniach o charakterze pieniężnym. Prawie wcale nie stosuje się świadczeń niematerialnych. Wysokość podatków płaconych przez pracownika jest wyłącznie jego problemem. Rynkowe przeglądy wynagrodzeń odgrywają niewielką rolę w kształtowaniu systemów wynagrodzeń, szczególnie w małych i średnich firmach.¹⁹⁷ Według tego autora, w Polsce dominują systemy mało elastyczne, o niewielkim zróżnicowaniu, często bez powiązania poszczególnych elementów z efektami ekonomicznymi firmy. Wynagrodzenie w dużej mierze pełni funkcję dochodową, a tym samym jest postrzegane jako forma rekompensaty za wkładany przez pracownika wysiłek.

¹⁹⁴ SELMACH W., Rzeczywistość motywacji, *Personel*, 16-28 lutego 2001, s.24-25.

¹⁹⁵ TYBOROWSKA J., O (de)motywacji raz jeszcze, *Personel*, grudzień 1999, s.18-21.

* Starych w rozumieniu przedsiębiorstw obdarzonych balastem doświadczeń minionej dekady, ze specyficznym uwzględnieniem przemysłu cukrowniczego, przetwórstwa zbóż, hutnictwa, górnictwa, przemysłu stoczniowego, łączności, kolei itp. Można zauważyć, że w przedsiębiorstwach nowopowstałych lub z kapitałem zagranicznym decydenci i właściciele mają świadomość strategicznej wartości zasobów ludzkich oraz bardziej doceniają wartość efektywnego systemu wynagrodzeń.

¹⁹⁶ JACUKOWICZ Z., *Systemy wynagrodzeń*, Poltex, Warszawa 1999, s.175-177.

¹⁹⁷ JĘDRZEJCZAK J., *Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń*, ODDK, Gdańsk 2000, s.12.

Glick i Tarczyńska twierdzą, że restrukturyzacja polskich przedsiębiorstw prowadzi co prawda do szybkiej obniżki kosztów, ale wprowadzanie wysokoopłacanych stanowisk w takich dziedzinach jak marketing, sprzedaż, finanse czy informatyka może działać w odwrotnym kierunku. Istnieje bowiem ryzyko, że stosunkowo wysokie płace w tych funkcjach przedsiębiorstwa będą inflacyjogenne dla innych stanowisk. Rezultatem takich działań, zdaniem tych autorów, może być wzrost kosztów płac znacznie ponad poziom inflacji, a w dłuższym okresie całkowita utrata istniejącej przewagi konkurencyjnej. Zapobieżenie takiemu rozwojowi wypadków powinno być elementem polityki płac realizowanej konsekwentnie we wszystkich dziedzinach odnoszących się do rozwijania systemów wynagradzania.¹⁹⁸ Kolejnym błędem, na jaki zwracają uwagę wyżej wymienieni autorzy, jest to, że często zapomina się również o tym, że płaca stanowi silne narzędzie komunikacyjne. Przeciwnicy tej tezy twierdzą, że płaca może być tylko czynnikiem higieny nie mającym mocy wpływania na pracowników. Ma miejsce to tylko wtedy, jeżeli płaca zarządzana jest w sposób pasywny, a cały system płacowy budowany jest poprzez niespójne elementy.¹⁹⁹ Dlatego też należy spojrzeć całościowo na strategię płac i dążyć do wyeliminowania podstawowych błędów w jej konstruowaniu. Powinna ona jasno precyzować, jakiego rodzaju zachowania przedsiębiorstwo chce promować w dłuższym okresie czasu. Musi być ona poparta osiągnięciem celów działalności.

2.5.3 Kierunki zmian systemów wynagrodzeń

Poznanie i zrozumienie bieżących trendów w dziedzinie wynagradzania pracowników ma duże znaczenie dla każdej organizacji. Najważniejsze jest to, by te tendencje i pomysły wykorzystać z jak największym pożytkiem dla firmy. Dobra znajomość strategii działania firmy, bieżącej pozycji w cyklu rynkowym w skali globalnej i lokalnej oraz dobra znajomość strategii wynagrodzeń realizowanej przez firmę pomogą w dostosowaniu trendów do indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa, zamiast ślepo podążającej mody panującej na rynku pracy.²⁰⁰

Dlatego należy zidentyfikować i poznać nowe kierunki zmian systemów płac na świecie. Nowe tendencje w wynagradzaniu dotyczą głównie wprowadzania nowych elastycznych form udziału w zysku. Elastyczne formy pracy oznaczają wprowadzenie do systemu płac elementów zmiennych, zależnych od indywidualnych lub grupowych osiągnięć pracowników. Analiza rozwiązań, wg Jacukowicz, prowadzi do wniosku, że nowym trendem kształtowania płac jest dążenie nie tylko do sprawiedliwego opłacania pracy, ustalenia wynagrodzeń na godziwym poziomie, ale również obserwowanie potrzeb i zainteresowań pracowników oraz pomoc ze strony firmy w ich realizacji. W efektywnie działającym nowoczesnym przedsiębiorstwie najczęściej akcentuje się sześć następujących funkcji, jakie powinien spełniać system wynagrodzeń: satysfakcjonowanie klientów zewnętrznych i wewnętrznych, osiąganie efektów ekonomicznych, wspieranie inicjatywy, odpowiedzialności i wielokompetencyjności, wspieranie efektywnej pracy zespołowej, wspieranie kompetencji poziomej, wspieranie rozwoju zdolności przywódczych, trenerskich, koordynacyjnych i szkoleniowych oraz dbanie o satysfakcję personelu (w odniesieniu do menedżerów).²⁰¹

Nowymi zjawiskami w płacach są w chwili obecnej: dopuszczenie wszystkich pracowników do partycypacji finansowej, wprowadzanie do przedsiębiorstwa nowych form elastycznych wynagrodzeń, dostrzeżenie zróżnicowanych potrzeb pracownika i dążenie do ich zaspokojenia. Jest to trend polityki płac wynikający z chęci osiągnięcia

¹⁹⁸ GLICK A., TARCZYŃSKA M., *Motywowanie Pracowników*, PWE, Warszawa 1999, s.160.

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ KLEIN P.J., FULLER D.S., *Jak motywuje Europa*, Personel, 1-15 kwietnia 2002, s.29.

²⁰¹ BRILMAN J., *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s.362-364.

wysokiego poziomu wynagrodzeń, będącego implikacją dążenia do wysokiego poziomu życia.²⁰²

Obserwując literaturę możemy wyróżnić następujące tendencje w sposobach wynagradzania na świecie:^{203 204 205}

- wzrost płacy realizowany przez zmiany części ruchomej wynagrodzenia, możliwy jedynie po stwierdzeniu trwałego wzrostu produktywności,
- postępująca eliminacja pozapłacowych kosztów pracy,
- odwzorowanie systemu wartości obowiązującego w przedsiębiorstwie w systemie wynagrodzeń,
- stosowanie wynagrodzenia za „wierność”,
- rozwój wynagrodzeń partycypacyjnych (zależnych przede wszystkim od efektów zespołów, a nie jednostek, oraz zwiększenia części wynagrodzeń o charakterze odroczonym),
- wzrost znaczenia wynagrodzenia o charakterze pakietowym, przy jednoczesnym określeniu proporcji wartości świadczeń pieniężnych i niepieniężnych,
- stosowanie przy ustalaniu wynagradzania poszczególnych grup pracowniczych w przedsiębiorstwie rynkowych przeglądów wynagrodzeń,
- stosowanie coraz szerszych przedziałów stawek zasadniczych w ramach jednej kategorii zaszeregowania, przy jednoczesnym zmniejszeniu liczby tych kategorii.

W odpowiedzi na wyzwania globalizacyjne, o których już była mowa, wyróżnia się następujące wspólne dla wielu krajów kierunki zmian w systemach wynagrodzeń:^{206 207}

W obszarze gospodarki i zbiorowych stosunków pracy obserwuje się deregulację polityki państwa w sprawach przedsiębiorczości poprzez stworzenie przedsiębiorstwom sprzyjających warunków rozwoju, decentralizację zbiorowych stosunków pracy poprzez reformę administracji publicznej, zwiększenie atrakcyjności inwestycyjnej kraju, wzrost produktywności na jednostkę kosztu pracy lub wynagrodzeń, polepszenie jakości oraz restrukturyzację kosztów pracy, głównie poprzez redukcję kosztów pozapłacowych, przechodzenie od koordynacji twardej do miękkiej, opartej na konsultacjach i informacji o przewidywanej koniunkturze światowej i warunkach makroekonomicznych rozwoju całego kraju, wprowadzenie subminimum wynagrodzeń dla ludzi młodych.

W skali makro poprzez zwiększenie elastyczności wynagrodzeń, zmniejszenie procentowej relacji wynagrodzenia minimalnego do średniego, zmniejszenie odsetek pracowników objętych pracą minimalną. Możliwości wzrostu wynagrodzeń rozpatrywane są przez pryzmat wzrostu produktywności na jednostkę kosztu pracy lub obniżki kosztów, obniżenie szczebla negocjacji i przesunięcie jej na szczebel przedsiębiorstwa, wzrost zróżnicowania i nierówności wynagrodzeń.

W organizacji poprzez przekształcenie wynagradzania w narzędzie zarządzania strategicznego, co wytycza następujące dwa kierunki przekształceń zwiększenie ilości wynagrodzeń długoterminowych i powszechniejsze stosowanie mierników, co wymusza sprzężenie zwrotne kultury organizacyjnej i systemów wynagrodzeń. Wynikiem wpływu globalizacji na organizację jest również prokonkurencyjna orientacja wynagradzania, co ma wyraz w powiększeniu ruchomej części wynagrodzeń zamiast podwyżki płac stałych, bardziej rygorystyczne postrzeganie zasady szybkiego wzrostu produktywności niż kosztów pracy, redukcja pozapłacowych kosztów pracy, uzgodnienie systemów i polityki

²⁰² JACUKOWICZ Z., Systemy wynagrodzeń, Poltex, Warszawa 1999, s.170-180.

²⁰³ JĘDRZEJCZAK J., Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń, ODDK, Gdańsk 2000, s.14.

²⁰⁴ TEYSZERSKI R., Zarządzanie ludźmi jest sztuką, Personel, 16-31 grudnia 2000, s.23.

²⁰⁵ OLEKSYN T., Quo vadis HRM, Personel, 1-15 września 2001, s.12.

²⁰⁶ Ibidem.

²⁰⁷ Ibidem.

płacowej z nowymi systemami organizacyjnymi, rolami i wartościami. Globalizacja przejawia się również w dążeniu do uelastycznienia systemów wynagrodzeń poprzez: kształtowanie różnych ich podsystemów, redukcję liczby kategorii zaszeregowania, rozpowszechnienie grupowych form organizacji pracy i wynagradzania. Globalizacja dąży do jawności wynagrodzeń, ma również znaczący wpływ na zmniejszanie ich nierówności, m.in. poprzez zmniejszenie dystansu płacowego pomiędzy pracownikami wyższego szczebla a kierownikami, duże zróżnicowanie płac wśród pracowników wyższego szczebla, zwiększenie dystansu płacowego między małymi a dużymi przedsiębiorstwami, rosnącej rozpiętość wynagrodzeń pomiędzy sektorem tradycyjnym a nowoczesnym (zwanym inaczej naukochołonnym), malejącą rozpiętością płac ze względu na wiek i staż pracy.

Autorytety w dziedzinie wynagrodzeń twierdzą, iż *wyzwania współczesności spowodowały potrzebę rozwoju nowoczesnych form wynagradzania*, do których możemy zaliczyć: wynagradzanie pakietowe, wynagradzanie kafeteryjne, wynagradzanie za kompetencje, formy wynagradzania zmiennego, systemy zależne od kwalifikacji, inne sposoby wynagradzania.²⁰⁸

Postaram się je pokrótce scharakteryzować. **Wynagrodzenie pakietowe** zwane jest inaczej wynagrodzeniem całkowitym, co oznacza płace, premie i dodatki oraz wszystkie te świadczenia i korzyści, które się uzyskuje od pracodawcy, a które wymagałyby od pracownika wydatków ponoszonych z jego przychodów netto.²⁰⁹ Konstrukcja takiego systemu wymaga optymalizacji po stronie przewidywanych nakładów oraz po stronie wszelkiego rodzaju efektów, które mają i powinny się pojawić w wyniku stosowania systemu.²¹⁰ Taki typ wynagrodzenia charakteryzuje się następującymi cechami:^{211 212}

- prawidłowe wynagrodzenie, jakie otrzymują pracownicy, odzwierciedla dopiero całkowita wartość pakietu,
- wynagrodzenie w ramach określonej kwoty łącznego dochodu pracowników kształtowane jest w sposób celowy pod kątem strategii firmy,
- stosunek wynagrodzenia całkowitego poszczególnych osób do otrzymanej przez nich płacy zasadniczej może być różny.

Pakietowe wynagradzanie pozwala na integrację programów wynagradzania w wypadku fuzji przedsiębiorstw o różnej strukturze pakietów wynagrodzeń oraz umożliwia budowę programów motywacyjnych dla najlepszych stanowisk w firmie. O pakietowych systemach wynagrodzeń można mówić wtedy, gdy:^{213 214}

- wynagrodzenie w ramach określonej kwoty łącznego dochodu pracowników kształtowane jest w sposób celowy pod kątem strategii organizacji,
- dobór składników wynagrodzenia umożliwi kompleksowe motywowanie pracowników i jednocześnie spełnia ich oczekiwania,
- składniki pakietu muszą się wzajemnie dopełniać, skutecznie motywując pracowników do lepszej i wydajnej pracy.

Na strukturę pakietu wynagrodzeń składają się:²¹⁵

- płace stałe będące jednocześnie bodźcami krótkoterminowymi,

²⁰⁸ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.20.

²⁰⁹ JĘDRZEJCZAK J., Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń, ODDK, Gdańsk 2000, s.74.

²¹⁰ SOKOŁOWSKI J., Rola pakietowych systemów wynagrodzeń w kształtowaniu kapitału intelektualnego organizacji, Przegląd Organizacji, nr 1/2002, s.32-36.

²¹¹ JĘDRZEJCZAK J., Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń, ODDK, Gdańsk 2000, s.74.

²¹² HEBDA-CZAPLIKA I., Wnioski z konferencji pakietowe systemy wynagrodzeń, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000, s.87.

²¹³ ZDANCEWICZ M., Konferencja Systemy wynagrodzeń odroczonych kadry kierowniczej, nr 4/ 2000, s.4.

²¹⁴ HEBDA-CZAPLIKA I., Wnioski z konferencji pakietowe systemy wynagrodzeń, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000, s.86.

²¹⁵ BACK E., Wynagrodzenie personelu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEN-MACIĄG L., Zarządzanie pracownikami, AGH, Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, Kraków 2002, s.117.

- bodźce długoterminowe, tzw. long-term incentives: bodźce własnościowe, np. opcje, akcje, bodźce finansowe, w tym efektywnościowe, bodźce ubezpieczeniowe, bodźce oszczędnościowe,
- świadczenia dodatkowe, tzw. perks: ²¹⁶ np. imprezy choinkowe dla dzieci pracowników z bogatym prezentem od Mikołaja, pikniki, świąteczne bony towarowe, dopłaty do obozów i kolonii dla dzieci pracowników.

Wynagrodzenia pakietowe z jednej strony sprzyjają realizacji bieżących i strategicznych celów firmy, z drugiej zaś są pewną odpowiedzią na oczekiwania i interesy samych pracowników. Stąd tak dynamiczny rozwój tych wynagrodzeń w ostatnich latach, który można zauważyć w krajach zachodniej Europy. Wyróżnia się trzy rodzaje pakietów wynagrodzeń: ²¹⁷

- powszechne, oparte na jednolitych zasadach i dostępne dla ogółu pracowników,
- grupowe, zróżnicowane według szczebli kierowania i obszarów działalności określonych grup pracowników,
- indywidualne, odrębne dla poszczególnych pracowników, ustalone w drodze negocjacji przy zawieraniu kontraktu zatrudnieniowego, np. dla członków zarządu.

Według Jędrzejczaka w Polsce stosunkowo powolne przyjmowanie się tego typu wynagrodzenia, może się to wiązać z nie zawsze jasnymi regulacjami prawnymi dotyczącymi szczególnie zobowiązań podatkowych, jak i płatności związanych z ubezpieczeniem społecznym i chorobowym. Drugim aspektem, który według tego autora ma wpływ na to zjawisko, jest dotychczasowa mentalność i wybiórcze sposoby postrzegania wynagrodzeń zarówno przez pracowników jak i pracodawców, nie biorących pod uwagę innych korzyści, jakie uzyskują lub świadczą z tytułu stosunku pracy niż wynagrodzenie sensu stricto. ²¹⁸

Możemy wymienić następujące korzyści, jakie może przynieść stosowanie systemu wynagrodzeń pakietowych dla pracowników i pracodawców: ^{219, 220, 221}

- łatwiejszą integrację systemów wynagradzania w przypadku fuzji firm o różnych strukturach systemu motywacyjnego,
- stworzenie systemu zabezpieczenia finansowego dla pracownika i rodziny w sytuacjach przejścia na emeryturę, utraty pracy lub zdrowia, ew. śmierci, zmniejszenie poczucia niepewności i ryzyka wśród pracowników, integrowanie i lepsze utożsamianie pracowników z firmą i jej sukcesami, przy jednoczesnym lepszym dostosowaniu wynagrodzeń do ich potrzeb,
- zróżnicowanie oferty pracodawców poprzez proponowanie wybranego zestawu (model kafeteryjny), możliwość bardziej elastycznego korzystania przez pracowników z przysługującego wynagrodzenia
- pozyskanie i utrzymanie pracowników przydatnych lub koniecznych dla kreowania sukcesu firmy, podnoszenie i utożsamianie prestiżu firmy i konkretnego stanowiska,
- wzmocnienie motywowania pracowników w krótkim i długim okresie
- zasilanie rynku kapitałowego poprzez stosowanie bodźców odroczonego,
- oszczędność czasu i pieniędzy wynikająca z przejęcia przez firmę spraw związanych z negocjowaniem warunków, zakupem i obsługą posprzedażową produktów i usług, tj. np. samochód i mieszkanie służbowe, ubezpieczenia na życie, posiłki,

²¹⁶ BERŁOWSKI P., Pro rodzinie czy zadaniowo?, *Personel*, 16-31 maja 2000, s.8.

²¹⁷ BACK E., Wynagrodzenie personelu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEŃ-MACIĄG L., Zarządzanie pracownikami, AGH, Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, Kraków 2002, s.116.

²¹⁸ JĘDRZEJCZAK J., Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń, ODDK, Gdańsk 2000, s.72-73.

²¹⁹ Ibidem.

²²⁰ HEBDA-CZAPLICKA I., Wnioski z konferencji pakietowe systemy wynagrodzeń, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 4/2000, s.86-87.

²²¹ KOŁATKOWSKI A., Emerytalne i poza emerytalne programy pracownicze składnikiem pakietu wynagrodzeń, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 4/2000, s.81-82.

- możliwość elastycznego i szybkiego reagowania na zmieniające się koniunktury na rynku pracy i konkurencyjnym otoczeniu firmy.,
- możliwość szybkiego reagowania na zmiany legislacyjne związane z wynagrodzeniami pracowników,
- możliwość oszacowania faktycznych kosztów związanych z wynagrodzeniem pracowników: obniżenie kwoty płaconego podatku, co powinno zwiększyć relatywnie zarobki pracowników, oszczędność dla przedsiębiorstwa z tytułu zmniejszenia opłat na obowiązkowe ubezpieczenia wnoszone w wysokości zależnej od zarobków pracownika.

Kafeteryjne systemy wynagrodzeń są pewnego rodzaju odmianą prezentowanego wcześniej pakietowego systemu wynagrodzeń. Różnica pomiędzy tymi dwoma systemami polega na sposobie określenia korzyści. Istotą systemu kafeteryjnego jest oddzielenie decyzji pracodawcy, dotyczących kosztu pakietu świadczeń, od decyzji pracownika, na jakie świadczenia środki te zostaną wydane.²²² W tym wypadku nie są one przypisane do danego stanowiska, ale stanowią wynik indywidualnego wyboru pracownika wśród zamkniętej listy oferowanych przez pracodawcę zestawów korzyści, w myśl zasady im niższe stanowisko, tym mniejszy wybór.

System kafeteryjny wymaga przeliczenia wartości każdego świadczenia i określenia jego realnej wartości w stosunku do innych świadczeń. W celu dokonania wyboru pomiędzy poszczególnymi świadczeniami należy im przyporządkować określoną wartość pieniężną lub relatywną wartość punktową. Celem takiego systemu jest lepsze dopasowanie świadczeń do potrzeb pracowników. Zaletami systemu kafeteryjnego są:²²³

- zapewnienie świadczenia dopasowanego do indywidualnych potrzeb lub życzeń pracowników, co wpływa na ich motywację, morale i lojalność,
- eksponowanie w kontrakcie wysokości wydatków ponoszonych na wynagrodzenia, a nie postaci, w jakiej są oferowane,
- lepsza kontrola nad kosztami świadczeń oraz zwiększenie świadomości wartości całego pakietu u pracowników,
- zwiększenie motywacji oraz przywiązania do firmy pracowników.

Kafeterie są mniej popularne w krajach, gdzie przykładą się większą wagę do wspólnoty społecznej i odpowiedzialności pracodawcy niż do indywidualnej odpowiedzialności zatrudnionej osoby. Uznawane są one przez związki zawodowe za niszczące solidarność społeczną w przedsiębiorstwie. Można powiedzieć, że kafeterie pasują do organizacji, które zatrudniają różne grupy pracowników z różnymi potrzebami, więcej specjalistów od pracowników wykonawczych, zorientowane są na ludzi niż na stanowiska, są niezbyt rozrzucone geograficznie, przejmują inne firmy, mają wysoki udział kosztów wynagrodzeń, mają koszty podlegające dużym wahaniom niezależnych od wewnętrznych czynników, nie posiadają silnych związków zawodowych.²²⁴

Wynagrodzenia za kompetencje, czyli tzw. competency based pay, jest nowoczesną formą wynagrodzeń nakierowaną na uzyskanie i utrzymanie w przyszłości przewagi konkurencyjnej. Rozwiązanie to jest szczególnie użyteczne dla firm, których środowisko biznesowe jest środowiskiem zmiennym, w którym pracownicy muszą wykazywać się elastycznością, ciągłym rozwojem swoich kompetencji. Stosowanie takiego rodzaju sposobu wynagradzania wymaga od pracodawców opracowania szczegółowego profilu kompetencji poszczególnych stanowisk. Wynagradzanie za kompetencje ma też swoje istotne słabości, do których można zaliczyć:²²⁵

²²² FIDZYŃSKA N., ROSA M., Płacowe menu (1), Personel, 15-31 sierpnia 2002, s.19.

²²³ FIDZYŃSKA N., ROSA M., Płacowe menu (2), Personel, 1-15 września 2002, s.10-15.

²²⁴ FIDZYŃSKA N., ROSA M., Płacowe menu (1), Personel, 15-31 sierpnia 2002, s.22-23.

²²⁵ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.57.

- malejącą obiektywizację wynagrodzeń właściwą wynagrodzeniom powiązanym ze stanowiskiem pracy i jego wymaganiami, co prowadzi do groźby wzrostu manipulowania ludźmi i niesprawiedliwości wynagrodzeń,
- zbyt dużą niepewność wynagrodzeń i malejące poczucie bezpieczeństwa wskutek uznaniowości wpływu wartości rynkowej pracowników na poziom indywidualnego wynagrodzenia, co powoduje frustrację, może także powodować nielojalność wobec firmy oraz zmniejszenie skuteczności wynagrodzeń,
- brak wyraźnych, dodatkowych korzyści ekonomicznych, wynikających z substytucji systemów tradycyjnych przez tego typu wynagradzanie.

Stosowanie takiej strategii płacowej zaleca się dla firm, które działają w wyjątkowo zmiennym i konkurencyjnym otoczeniu, zatrudniają pracowników wielofunkcyjnych, odznaczających się wysokim stopniem elastyczności działania, ukierunkowywanych na ciągłe podnoszenie swoich umiejętności i kwalifikacji.²²⁶

Wiele wskazuje na to, że nadszedł dobry moment na wprowadzenie do polskich przedsiębiorstw **form wynagrodzenia zmiennego**, tj.: motywatorów długoterminowych, wynagrodzenia odroczonego, kontraktów menedżerskich. Wręcz stają się one w chwili obecnej koniecznym elementem wynagradzania pracowników zajmujących stanowiska sztabowe i kierownicze.²²⁷ Stanowią kolejną formę pożądanых zachowań pracowników oraz związania ich z firmą. Swoje rozważania na temat form wynagrodzenia zmiennego zacznę od wyróżnienia następujących rodzajów motywatorów długoterminowych:

- wynagrodzenia i premia odroczone,
- prawo do otrzymania opcji na zakup akcji z rabatem,
- prawo do otrzymania akcji po preferencyjnych cenach.

Powyższe premie i prawa mogą być realizowane poprzez wypłatę w gotówce, w akcjach, opcjach lub w tzw. akcjach fiskalnych, czyli phantom shares. Tego typu pakiety ze względu na swoją specyfikę i wartość kierowane są głównie do kierownictwa wyższego szczebla, których znaczenie dla przedsiębiorstwa ma charakter strategiczny.

Motywatory te mają na celu motywowanie do działania i podejmowania decyzji, które przynoszą firmie korzyści w długim okresie. Doprowadzają do zgodności interesów osób objętych programem oraz właścicieli firmy, zatrzymują najważniejsze osoby, które w istotny sposób mogą się przyczynić do sukcesu firmy, stwarzają możliwości oferowania atrakcyjnych warunków kandydatom na najwyższe stanowiska przez umożliwienie partycypacji w sukcesach finansowych firmy, zapewniają poczucie bezpieczeństwa wybranym pracownikom przez możliwości gromadzenia środków na czas emerytury.²²⁸

Do wad systemu motywatorów długoterminowych zalicza się:^{229, 230, 231}

- brak gwarancji zabezpieczenia najlepszych pracowników przed podkupieniem ich przez inne firmy konkurencyjne (w takim przypadku przeciętni pracownicy pozostają w firmie i będą korzystać z programu, który ma promować i motywować najlepszych),
- brak symetrii między potencjalnymi korzyściami a ryzykiem, szczególnie wtedy, gdy opcje na zakup akcji stanowią dodatkowy element dołączony do pokaźnego już pakietu wynagrodzeń,
- subiektywność określenia wartości ważności pracownika dla firmy,

²²⁶ BACK E., WDOVICZ R., Nowatorskie strategie płacowe w krajach unii Europejskiej i w Polsce na tle dokonujących się zmian ekonomicznych, [w:] Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000, s.37.

²²⁷ KOZŁOWSKI J., Z myślą o wieku złotym, Personel, 16-30 listopada 2002, s.8.

²²⁸ JĘDRZEJCZAK J., Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń, ODDK, Gdańsk 2000, s.80.

²²⁹ Ibidem, s.81-82.

²³⁰ KOZŁOWSKI J., Co się odwlecze to nie uciecze., Personel, 1-15 listopada 2002, s.22-23.

²³¹ CWCYNAR A., CWCYNAR W., Motywacyjne programy partycypacji kierownictwa we własności przedsiębiorstwa a własność dla akcjonariuszy, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9/2001, s.31.

- zbyt wąski zakres stosowania, możliwy tylko do zastosowania w przypadku grup pracowników, których wyniki pracy są znane dopiero po czasie dłuższym niż rok,
- pojawiające się problemy techniczne związane z kwalifikowaniem grup pracowników do tej formy płacenia za pracę, ustalenia kryteriów, określanie warunków nabycia praw do tego rodzaju wynagrodzeń.

Wejście w życie Kodeksu Spółek Handlowych znacznie ułatwiło tworzenie zakładowych systemów wynagrodzeń odroczonych w formie akcji i obligacji. Rozpowszechnienie tych instrumentów jest jednak w decydującej mierze zależne od wprowadzenia równoległych korekt do przepisów prawa podatkowego.²³² W obecnych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw w Polsce, zastosowanie systemów motywacyjnych opartych na systemie wynagrodzeń odroczonych (long term incentive plan), jest posunięciem jak najbardziej uzasadnionym. Dla wielu menedżerów ważne jest nie to, co otrzymują na bieżąco, ale to, co skutecznie zwiąże ich z daną firmą, a więc nadzieja, iż po osiągnięciu przez przedsiębiorstwo w określonym czasie dobrych wyników dostaną satysfakcjonujące wynagrodzenie. Przykładem takich opcji menedżerskich są jeszcze nie tak bardzo rozpowszechnione w Polsce programy i emisje menedżerskie.²³³ W literaturze spotykamy się z sądem, iż biorąc pod uwagę jedynie aspekt motywacyjny, poza wyjątkowymi sytuacjami, programy nagród odroczonych nie są najlepszą drogą do zwiększenia efektywności pracowników. W przypadku bowiem nagród odroczonych powstaje jeden istotny problem: czy przyznanie dziś pracownikowi np. opcji na akcje jest nagrodą za dotychczasową działalność, czy też przyznaną już dziś nagrodą za jego wkład w dalszy rozwój firmy? Na to pytanie niestety do dziś nie ma jasnej odpowiedzi. Stosowanie takiego rodzaju wynagrodzenia odroczonego na rynku polskim jest na razie ograniczone. Obserwujemy je w dużych firmach nowej gospodarki, które często doświadczają wzrostu kursu w krótkim czasie. Alternatywną formą tego rodzaju wynagrodzeń są bardziej rozpowszechnione w Polsce tzw. plany oszczędnościowe (saving plan), które dla pracowników dają korzyść w postaci przyrostu wartości własnych oszczędności, ale przy odroczonej ich opodatkowaniu.²³⁴

Przykładem systemu wynagradzania nastawionego na długoterminowe motywowanie jest partycypacja pracownicza, która oznacza udział pracowników w wynikach finansowych organizacji. Podstawową formą partycypacji finansowej jest udział w zyskach, definiowany jako ta część wynagrodzenia pracowników, która formalnie związana jest z wypracowaną wysokością zysku przedsiębiorstwa. Możemy wyróżnić następujące odmiany udziału w zysku: partycypacja oparta na udziałach w zyskach, udział w zyskach oparty na obligacjach, gotówkowe udziały w zyskach, odroczone udziały w zyskach.²³⁵

Oprócz udziału w zyskach wyróżniamy również akcjonariat pracowniczy, który stanowi formę zainteresowania w zyskach w postaci udziału we własności. W takim przypadku korzyścią dla pracownika jest dywidenda lub wzrost wartości akcji. Akcjonariat pracowniczy występuje najczęściej w następujących odmianach: pracowniczych udziałów własnościowych, prawa do nabycia akcji, systemów pracowniczych udziałów, wykupu firmy przez pracowników, udziałów związanych z oszczędnościami.²³⁶

Ostatnią formą wynagrodzenia zmiennego są kontrakty menedżerskie. Dotyczą one kierowników najwyższego szczebla zarządzania przedsiębiorstwem, a ich stosowanie wywiera istotny wpływ na: zwiększenie stopnia odpowiedzialności, zwiększenie prestiżu kierownika, zwiększenie stopnia efektywności działania, podwyższenie wynagrodzenia

²³² SOŁTYSIŃSKI S., Akcje i obligacje jako instrumenty wynagrodzeń odroczonych dla kadry kierowniczej i pracowników w spółkach akcyjnych, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000, s.81.

²³³ NOGAŁSKI B., CZABASIEWICZ H., Interes właściciela interesem zarządzającego, Personel, 16-31 grudnia 2001, s.28.

²³⁴ BOCHNIARZ P., Blaski i cienie wynagrodzeń odroczonych, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000, s.91-92.

²³⁵ JANIĄK I., CHMĄTOWSKA B., Formy wynagradzania pracowników w Krajach unii Europejskiej, [w:] Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000, s.49-50.

²³⁶ Ibidem..

i uniezależnienie od kontroli związków zawodowych, podniesienie skuteczności i sprawności działania.²³⁷ Kontrakty menedżerskie stają się w ostatnich czasach coraz częściej stosowane w polskich przedsiębiorstwach, a mimo pewnych barier zdają się być bardzo korzystne z punktu widzenia pracownika i pracodawcy. Określają one szczegółowo: cel umowy, czas, na jaki zostaje zawarta, szczegółowe uprawnienia i obowiązki, ocenę realizacji umowy, wynagrodzenie oraz postulaty będące zabezpieczeniem interesów obu stron. Umowy takie są opatrzone różnymi klauzulami, np.: konkurencyjności, klauzula wyłączności, tajemnicy przedsiębiorstwa, odprawy w razie zwolnienia ze stanowiska.

Ostatnią grupą nowoczesnych form wynagradzania są **systemy płac zależne od kwalifikacji**, w których płaca jest formą alternatywną do płacy w zależności od stanowiska. W tym systemie poziom płac ustala się biorąc pod uwagę kwalifikacje pracownika i liczbę zadań, które potrafi wykonać. Rowland twierdzi, że *powoli, lecz nieuchronnie stajemy się społeczeństwem uzależnionym od umiejętności, w których wartość związana jest z tym, co potrafi i zbiorem umiejętności, jakim dysponuje. W (...) nowym świecie, gdzie naprawdę liczą się kompetencje i wiedza, nie ma sensu traktowanie ludzi jako przedstawicieli określonych zawodów. Należy ich traktować jako osoby o konkretnych umiejętnościach i za nie płacić.*²³⁸ Atrakcyjność takich systemów wynagrodzeń dla pracodawców, polega na:²³⁹

- elastyczności,
- łatwości obsadzania etatów, co jest bardzo korzystne dla organizacji, w których kierownictwo kładzie nacisk na minimalizowanie zatrudnienia,
- skłanianiu do zdobywania różnych umiejętności,
- ułatwianiu komunikacji w organizacji dzięki lepszemu zrozumieniu pracy,
- hamowaniu szkodliwych zachowań związanych z obroną terytorium,
- zaspokajaniu ambicji pracowników, którzy mają niewielkie możliwości awansu, ponieważ pozwalają na wzrost zarobków i pogłębienie wiedzy bez zmiany środowiska,
- wpływaniu na poprawę efektywności.

Wadami takiego systemu jest to, że:²⁴⁰

- pracownicy mogą osiągnąć górny pułap wynagrodzeń po nabyciu wszystkich umiejętności przewidzianych w programie,
- dojście do szczytu swoich możliwości może zniechęcić pracowników, których aspiracje rosły w atmosferze nauki, rozwoju i ciągłego wzrostu zarobków,
- tracenie przydatności umiejętności pracowników,
- brak definiowania poziomu umiejętności, związanych ze zdobywaniem kompetencji.

Inne nowoczesne sposoby wynagradzania wiążą się wzrostem znaczenia kontroli kosztowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem, w wyniku czego wiele przedsiębiorstw wprowadziło do swego zarządzania zasady rachunkowości zarządczej i controllingu. Te nowe narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem doskonale sprawdzają się w sferze produkcyjnej i logistycznej przedsiębiorstw. Ich rozwój zapoczątkował swego rodzaju ewolucję, której następnym etapem jest implikacja tych rozwiązań do sfery zarządzania zasobami ludzkimi.

W Polsce uznanie motywowania podwładnych za najważniejsze zadanie menedżera to ciągle jeszcze postulat niż norma. Obserwacja codziennej pracy statystycznego kierownika, tę tezę niestety potwierdza. Zdaniem praktyków (...) *funkcjonujące w praktyce*

²³⁷ BACK E., Wynagradzanie personelu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEŃ-MACIĄG L., Zarządzanie pracownikami AGH Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, Kraków 2002, s.119.

²³⁸ ROWLAND M., It's What you Can Do That Counts, New York Times, June 6, 1993, s. F17.

²³⁹ ROBBINS S. P., Zasady zachowania w organizacji, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 2001, s.83-84.

²⁴⁰ Ibidem.

*systemy płac bardzo często nie spełniają oczekiwań ani pracodawców, ani pracowników.*²⁴¹

Tymczasem dla zdobycia przewagi konkurencyjnej niezbędne jest dziś takie uporządkowanie organizacji, które będzie służyć motywowaniu pracowników i każdemu da szansę wykorzystania w pełni swoich możliwości. Stworzenie lojalnych, związanych z firmą efektywnych pracowników jest jednym z ważniejszych zadań, jakie powinno, moim zdaniem, stawiać każde przedsiębiorstwo odnośnie marketingowej polityki personalnej, co można uzyskać przez zastosowanie controllingu w zarządzaniu zasobami ludzkimi.²⁴² W szczególności zaś w sferze zarządzania wynagrodzeniami.

Takie opracowanie systemu motywacji płacowej (który skłaniałoby do właściwego, racjonalnego i efektywnego działania) wymaga przede wszystkim przyjęcia właściwego systemu oceniania pracowników, ustalenia odpowiedniej struktury wewnętrznej wynagrodzeń, powiązania wynagrodzeń z uzyskanymi wynikami pracy, zapewnienia przepływu informacji zwrotnych, tj. utworzenia spójnego, akceptowanego przez pracowników regulaminu wynagradzania.²⁴³ Jest, moim zdaniem, skuteczną próbą znalezienia antidotum na bólaczki tego obszaru.

Budowa obwarowanego wymienionymi wymaganiami systemu nie jest prosta. W dużym stopniu cele w tym względzie można osiągnąć właśnie w wyniku przyjęcia założeń controllingu do metody wynagradzania, poprzez dążenie do skupienia wysiłków pracowników wokół realizacji celów organizacji, co sprzyja wyzwaniu ich samodzielności i kreatywności, a jej skuteczna realizacja w każdym przypadku wymaga wypracowania właściwych rozwiązań w zakresie promocyjnego kształtowania wynagrodzeń.²⁴⁴

Wprowadzenie zasad controllingu pozwala na właściwe i adekwatne dopasowanie należnego pracownikowi wynagrodzenia do jego wkładu pracy poprzez:²⁴⁵

- system budżetowania i pomiaru efektów pracy umożliwiający prawidłowe oszacowanie wkładu pracy na poszczególnych stanowiskach oraz dokonanie oceny jego efektu, co pozwala stworzyć system wynagrodzenia za uzyskane wyniki,
- styl zarządzania stosowany w controllingu dający możliwość włączenia pracowników w proces zarządzania, zmieniając ich w świadomych swojej roli i odpowiedzialności uczestników organizacji.

W ten sposób eliminuje się alienację oraz dehumanizację jednostki, które są charakterystyczne dla organizacji biurokratycznych, co pozwala osiągnąć poczucie identyfikacji z organizacją oraz bezpieczeństwo społeczne. Wymaga to uprzedniego jej przedstawienia. Moje rozważania na ten temat rozpocznę od wyjaśnienia istoty controllingu jako podstawy proponowanej przeze mnie metody.

²⁴¹ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.7.

²⁴² PARKITNA A., Controllingowe zarządzanie personelem jako jeden z elementów marketingu mix, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ŁAGUNY M., Konsument, firma, rynek, Agencja Marketingowa „Apis”, Olsztyn 2002, s.353.

²⁴³ BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Controllingowa koncepcja wynagradzania, [w:] Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Wrocław 2000, s.134-135.

²⁴⁴ Ibidem.

²⁴⁵ PARKITNA A., Determinanty controllingowej koncepcji wynagradzania, [w:] Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw, Prace Naukowe AE, nr 987, s.30.

3 CONTROLLING JAKO METODA ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM I JEGO ZARYS W ODNIESIENIU DO PROJEKTOWANIA SYSTEMU WYNAGRODZEŃ

3.1 Geneza controllingu

Controlling słuszenie można uznać za barwną i względnie sporną, a jednocześnie bardzo ważną dla praktyki specjalność gospodarki przedsiębiorstwem. Zarzuty dotyczące teorii sięgają od przysłowiowego „starego wina w nowej butelce”, aż po wszechwiedzę controllingu do pełni identyczności controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem.²⁴⁶ W literaturze termin i koncepcja controllingu charakteryzują się niejednoznacznością. Pojęcie controllingu pochodzi od angielskiego słowa „to control”, co oznacza:²⁴⁷

- kierować, opanować, sterować,
- regulować, badać,
- kontrolować, nadzorować.

Sama pisownia słowa controlling w literaturze polskiej nie ma ściśle określonych reguł i zdecydowanego podejścia specjalistów w danej dziedzinie do pisowni słów: *controlling*, *controller* (ang.) lub *kontroling* i *kontroler* (pol.). Wśród teoretyków zarządzania trwają liczne dyskusje na temat narodowych terminów mogących zastąpić pisownię anglojęzyczną. W ostatnim czasie ustępują one jednakże miejsca na rzecz rozwijania samej koncepcji controllingu i jej popularyzacji w przedsiębiorstwach polskich.²⁴⁸ Ponieważ z obserwacji literatury polskiej odnośnie tego terminu wynika duża niejednoznaczność, autor niniejszego opracowania opowiada się za pisownią anglojęzyczną, jako częściej używaną wśród teoretyków polskich.

Zanim jednak zdefiniuję pojęcie controllingu najpierw przedstawię jego genezę. Controlling od momentu powstania do dzisiejszych czasów ulegał modyfikacjom przystosowując się do wymagań przedsiębiorstw w systemie gospodarki rynkowej.²⁴⁹ Pierwsze wzmianki o controllingu ukazały się w wieku XV, kiedy to na angielskim dworze działał *countrroller*, notujący wpływy i wydatki środków pieniężnych oraz dóbr. Jednak za jego kolebkę uznaje się USA, gdzie w podobnej funkcji działał od roku 1778 *comptroller* nadzorujący równowagę budżetu i jego wykorzystanie. Również w interesie państwa działali *controller of the currency*, nadzorujący bankowość od roku 1863 oraz *comptroller general*, stojący na czele władzy kontrolującej rachunkowość (1921).²⁵⁰ Wynika z tego, że w pierwotnym znaczeniu punkt ciężkości controllingu spoczywał na rachunkowości i kontroli.

W sferze gospodarki prywatnej *comptroller* po raz pierwszy pojawia się na kontynencie amerykańskim w przedsiębiorstwie kolejowym Atchinson, Tepeka & Santa Fe Railway System w roku 1880. Przeważająca część jego zadań była związana z finansami i nawiązywała do wszelkich papierów wartościowych. Pierwsze przedsiębiorstwo do którego wprowadzono controllera to General Electric Company.

Wśród przesłanek wzrostu zainteresowania działalnością *comptroller* wymienić należy: powstanie i wzrost dużych przedsiębiorstw (prowadzące do wewnętrznych problemów z komunikacją w rozwiązywaniu problemów), automatyzacja produkcji

²⁴⁶ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s. V.

²⁴⁷ SIEGWART H., MAHARI J.I., CAYTAS I., SANDER S., Controlling jako podejście wywodzące się z praktyki, Uniwersytet M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 1990, s. 6.

²⁴⁸ NESTERAK J., System oceny centrów odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s. 52.

²⁴⁹ Ibidem.

²⁵⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s. 12.

(prowadząca do wzrostu kosztów stałych i ograniczająca elastyczność działań przedsiębiorstw), powstanie nowych instrumentów zarządzania, których stosowanie w coraz bardziej turbulentnym otoczeniu wymagało znacznych nakładów.²⁵¹

Stopniowo następowała zmiana zadań controllera od rejestrowej rachunkowości i kontroli do planowania przyszłości przedsiębiorstwa, co prowadziło do dalszego rozpowszechniania controllingu. Controller musiał opanować metody rachunku planistycznego, wprowadza oraz uzgadniać i wykorzystywać dane budżetowe. Wraz ze zgromadzaniem i przetwarzaniem informacji odpowiadającej użytkownikom nastąpił rozwój rachunkowości, z instrumentu wyłącznie rejestracji i kontroli w środek ułatwiający zawładnięcie przyszłością, co tłumaczy wzrost pozycji i wsparcie dla instytucji awansu controllera.²⁵² Rozwój ten miał swój finał w roku 1931, kiedy to powstał specjalny instytut badawczy „Controller’s Institute of America” zmienił on potem nazwę na „Financial Executive Institute”. W roku 1962 instytut opracował katalog zadań controllerskich, w którym funkcję controllerską przeciwstawiano zadaniom skarbnika.

W Europie controlling rozpowszechnił się dopiero w latach pięćdziesiątych XX wieku, a jego przyczyną było głównie zakładanie filii przedsiębiorstw amerykańskich. Za początek controllingu na Starym Kontynencie możemy uznać artykuł Goossensa, w którym autor po raz pierwszy w Europie zdefiniował zadania controllera, jako *człowieka, który formułuje własne plany, koordynuje je i również nadzoruje. Ma on w swoich rękach (...) ponadto całą organizację i rewizję, kontrolę produkcji, wewnętrzny rozrachunek zakładowy, księgowość, bilans i wydatki. Tym samym controller jest praktycznie szefem przedsiębiorstwa, poza tym, że na zewnątrz nie może występować w roli szefa ani przejmować związanej z tym całkowitej odpowiedzialności*.²⁵³ Początki controllingu

w Szwajcarii przypadają na połowę lat sześćdziesiątych, we Francji na lata siedemdziesiąte.

W swoich początkach controlling skupiał się wyłącznie na problemach finansowych, jednak wraz ze swoim rozwojem obejmował zasięgiem pozostałe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Przez 100 lat istnienia controllingu system sterowania, zarządzania i ostrzegania dostosował się do rozwoju otoczenia, zapewniając przedsiębiorstwu zysk oraz trwałą egzystencję na rynku. Sierpińska uważa, że cała historia controllingu uwarunkowała dwutorowość jego rozwoju, co można dostrzec na przykładzie USA i Europy, a zwłaszcza Niemiec.²⁵⁴ W rozumieniu niemieckim controlling jest często sprowadzany do zarządzania przez cele realizowane przez każdego menedżera.

W ujęciu austriackim controlling jest interpretowany jako filozofia kierowania, która stanowi wsparcie kierowników liniowych i jest uzupełnieniem całego procesu kierowania rozumianego jako: orientacja na cele, oparcie na planowaniu i kontroli, orientacja na przeszłość (antycypacja), adaptatywność, zmienność (decentralizacja). Controlling dopełnia kierowanie przez usługi na rzecz kierowania i świadczenia w zakresie kierowania. W takim wydaniu usługi na rzecz kierowania udostępniane przez controlling dla zarządzających obejmują:²⁵⁵

- przygotowanie informacji na potrzeby kierowania i doradztwo w zakresie gospodarki przedsiębiorstwem,
- integrowanie procesu kierowania przez sprzężenia zwrotne i wyprzedzające.

W Austrii controlling w pełni ponosi odpowiedzialność za informacje, doradztwo i przejrzystość wyników. Jego świadczenia w zakresie kierowania w pierwszej kolejności

²⁵¹ OSSADNIK W., Controlling, Oldenbourg Verlag, wyd. 2, München-Wien 1998, s. 4.

²⁵² WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s. 3-4.

²⁵³ Ibidem, s. 7.

²⁵⁴ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s. 13.

²⁵⁵ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s. 16.

polegają na pełnieniu funkcji koordynacyjnej wobec systemu kierowania, która jest odpowiednia do struktury organizacyjnej i powiązań w systemie, i w efekcie prowadzi do współtworzenia odnowy i rozwoju przedsiębiorstwa. Treścią controllingu austriackiego jest pokazywanie luk w kierowaniu i stanów zagrożenia, jak również pomoc przy ich usuwaniu. Controlling wnosi istotny wkład w starania na rzecz przyszłości przedsiębiorstwa. Koncentruje się na współkształtowaniu długoterminowej struktury przedsiębiorstwa. Dąży ponadto do urzeczywistnienia kierowania zgodnego z controllingiem jako centralnej wykładni dla całej kadry kierowniczej.

Duże znaczenie rachunkowości w USA prowadzi do usytuowania osoby controllera na czele działu finansów i rachunkowości, jako osoby odpowiedzialnej za rachunkowość finansową i rachunkowość kosztów, sprawozdawczość i budżetowanie, rachunkowość podatkową oraz wewnętrzną rewizję. Według International of Managent Controlling to proces mierzenia i oceny aktualnego stanu firmy w związku z ustalonymi celami, planami, standardami i budżetami oraz przeprowadzania działań korygujących.²⁵⁶ W przedsiębiorstwach amerykańskich nie spotyka się separacji między rachunkowością finansową a gospodarczą. Brak jest tutaj samodzielnego rachunku kosztów, dlatego w takim ujęciu controller czuwa nad funkcjami, które przynależą rachunkowości zewnętrznej, tj. zagadnieniami podatkowymi sprawozdawczością na rzecz administracji państwowej. Ponadto controlling amerykański przejął sprawy przekazywania informacji między przedsiębiorstwem a gospodarką narodową. Często controllerowi przypisuje się funkcję quasi ramienia właścicieli udziałów, co wiąże się z obowiązkiem dbania o zabezpieczenie majątku przedsiębiorstwa.²⁵⁷

We Francji controllerzy są podporządkowani resortowi finansów, w większości przypadków (co najwyżej) trzeciemu szczeblowi w hierarchii zarządzania, dlatego są wyposażeni tylko w niewielkie możliwości wywierania wpływu. Zadania dotyczące planowania, kontroli i informacji, tak jak w Niemczech, są raczej postrzegane jako równoważne, przy czym istotna część zadań controllera polega na tworzeniu i asystowaniu procesom planowania materialnego, a ich usytuowanie w organizacji przedsiębiorstwa jest stosowne do jego rangi. W literaturze francuskiej controlling uznawany jest obecnie za narzędzie sterowania działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa, służące osiągnięciu wyznaczonego celu. W tym ujęciu controlling pełni rolę koordynatora procesów planistycznych, kierowania oraz kontroli, uzupełnioną funkcją zaopatrywania kadry menedżerskiej w informacje.²⁵⁸ W takim wydaniu rozumienie controllingu oparte jest na trzech pojęciach: strategii, którą przedsiębiorstwo musi opracować w pierwszej kolejności, uwzględniając w niej kierunki rozwoju na najbliższe lata oraz wpływ otoczenia na warunki funkcjonowania; zarządzaniu, które zajmuje się doбором środków oraz realizacją zadań przyjętej strategii; eksploatacji, która wyraża codzienne wykorzystanie środków wyznaczonych na poziomie zarządzania.²⁵⁹

Interesujący jest także sam sposób rozumienia controllingu przez francuskich praktyków. Według francuskiego Państwowego Związku Dyrektorów Finansowych i Controllingu controlling obejmuje:²⁶⁰

- aktywne uczestnictwo w tworzeniu i realizacji strategii przedsiębiorstwa,
- tworzenie dobrze funkcjonującego systemu informacji wewnętrznej i zewnętrznej,
- stały nadzór nad zabezpieczeniem funkcjonowania tego systemu,
- koordynację pracy systemu budżetowego,

²⁵⁶ STABRYŁA A., Podstawy zarządzania firmą, PWN, Warszawa-Kraków 1995, s. 105.

²⁵⁷ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s. 7.

²⁵⁸ WACŁAWIK B. i L., Contrôle de Gestion, czyli francuski controlling, Przegląd organizacji, nr 4/1993, s. 39-40.

²⁵⁹ SEKUŁA Z., Istota Controllingu, Organizacja i Kierowanie, nr 3/1998, s. 65.

²⁶⁰ NESTERAK J., Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności., ANVIX, Kraków 2002, s. 15.

- kontrolę wraz z ewentualną korektą wykonania przygotowanych zadań poprzez analizę odchyleń od warunków przewidywanych.

Francuski Instytut Zarządzania sprowadza natomiast termin controllingu do dwóch podstawowych funkcji: pomocy przy podejmowaniu decyzji o wyborze celów działalności przedsiębiorstwa, z równorzędnym opracowaniem planów służących ich osiągnięciu, ochronę procesów realizacji wyznaczonych celów oraz ich koordynację w polityce przedsiębiorstwa.²⁶¹

Pojęcie controllingu w USA oznacza proces pomiaru i monitorowania aktualnych wyników w porównaniu do wcześniej określonych celów, planów, standardów, czyli kontroli.²⁶² Natomiast europejskie rozumienie controllingu określane jest w Stanach Zjednoczonych mianem *controllership* i rozumiane jest jako sterownie, kierowanie, ale nie kontrolowanie. Oba podejścia nawiązują jednak do ich pierwotnego znaczenia, a więc do nadzorowania celowo działającego systemu.

W Polsce controlling jest jeszcze stosunkowo nową metodą zarządzania organizacją gospodarczą, która wciąż zyskuje na popularności. Niestety, idea ta jest pojmowana różnorodnie i podlega dynamicznym zmianom, jednak w żaden sposób nie charakteryzuje jej powszechność. W polskich realiach możemy mówić o controllingu jako nowej całościowej *koncepcji in status nascendi*.²⁶³ W odpowiedzi nasuwa się więc pytanie: czy przedsiębiorstwo ma wprowadzić controlling, czy jest to dobrowolny wybór, a może gospodarcza konieczność?

Odpowiedzi na to pytanie, moim zdaniem, należy dopatrywać się w obecnej sytuacji rynkowej, która zmusza wiele polskich przedsiębiorstw do poszukiwania optymalnych rozwiązań w procesie podejmowania decyzji poprzez stosowanie metod i technik organizatorskich. Jednak znalezienie złotego środka, czyli systemu, w którym nie byłoby błędnych i nieodpowiedzialnych decyzji lub przynajmniej ich liczba zbliżyłaby się do minimum, przez zmniejszenie niepewności odnośnie efektów tak zaimplementowanych rozwiązań, jest wręcz niemożliwe do osiągnięcia.²⁶⁴ Kulpiński twierdzi,²⁶⁵ że *stosowanie wszelkich dostępnych metod wcale nie gwarantuje przedsiębiorstwu utrzymania pozycji rynkowej, a wręcz osłabia ją przez wprowadzenie chaosu informacyjnego*. Dlatego wprowadzenie takich rozwiązań, musi być ściśle dopasowane do profilu firmy. Do tych rozwiązań należy controlling.

Controlling ma służyć kierowaniu przedsiębiorstwem, czyli przewidywaniu opartym na analizie wskaźników, likwidowaniu najślabszych ogniw, uwzględnianiu wymagań rynku i rosnącej konkurencyjności oraz osiąganiu zadowolenia klienta.²⁶⁶ Moda, jaka zapanowała w ostatnich latach na zarządzanie wykorzystujące informacje płynące z systemu rachunkowości pozwala mówić o swoistym boomie na controlling.²⁶⁷ Powstające jak grzyby po deszczu szkoły szkolące potencjalnych controllerów według autora, są tego najlepszym dowodem. Jednak do tej pory zarówno u pracodawców, jak i pracowników sama idea controllingu budzi strach. Według Wierzbickiego controlling w Polsce stawia pierwsze kroki. Co prawda w ciągu ostatnich 20 lat na rynku polskim powstało sporo publikacji na ten temat, jednak obserwując praktykę można jednoznacznie stwierdzić, że w większości ograniczają się one do rozwiązań teoretycznych. Tak więc

²⁶¹ NESTERAK J., Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności., ANVIX, Kraków 2002, s.15.

²⁶² JOHANNSEN H., PAGE G.T., International of Management, Houghton Mifflin Company, Boston 1975, s.87.

²⁶³ KOIŃSKI J., Controlling koncepcja-zarządzania przedsiębiorstwem, czy narzędzie wspomagające zarządzanie?, [w:] Controlling-koncepcje, wdrożenia, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.62.

²⁶⁴ PARKITNA A., Controllingowe zarządzanie kadrami- wybór czy konieczność, Zeszyty Naukowe II Konferencji Wyższej Szkoły Zarządzania i Finansów, Wrocław 2002

²⁶⁵ HENDRY C., PETTIGREW A., *The Practice of strategic Human Resource Management*, Personnel Review, 1986, No. 15.

²⁶⁶ WÓJCIK R., Controlling system kierowania przedsiębiorstwem, www.teleinfo.com.pl, 2002.

²⁶⁷ MULA P., Zarządzanie przyszłości, www.controlling.info.pl, 2002.

mamy małą grupę wzorcowych przedsiębiorstw i liczne rzesze przedsiębiorstw, w których controlling obecny jest tylko z nazwy.

Przyczyn braku powszechności właściwego stosowania controllingu w Polsce doszukiwać się można w połowicznych działaniach wdrożeniowych lub zaniechaniu wdrożenia oraz błędach w późniejszym funkcjonowaniu. Jednakże przyczynami zasadniczymi są:²⁶⁸

- brak wykształcenia i umiejętności kadry kierowniczej, jako konsekwencja niskich kwalifikacji kierownictwa oraz braków w wykształceniu z zakresu zarządzania, następstwem czego jest nieumiejętność precyzowania celów zarówno strategicznych, jak i operacyjnych.
- trudności ze zmianą lub porzuceniem dotychczasowych sposobów działania, które w przeszłości gwarantowały sukces przedsiębiorstwa, często utożsamiane przez kadrę naczelną z oddaniem części autorytetu i władzy, niechęć do delegowania uprawnień i kompetencji,
- niechęć do informowania pracowników o działaniach przedsiębiorstwa, utożsamiana z przykrą koniecznością tłumaczenia się ze swoich działań, a tym samym niedoceniając rolę kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa oraz czytelności, przejrzystości i skuteczności systemów komunikacji i motywacji; często brak jakiegokolwiek systemu motywacyjnego w ogóle,
- niewłaściwa pozycja controllera i controllingu w przedsiębiorstwie, nie gwarantująca realizacji koniecznych zadań operacyjnych i strategicznych.

Nie mniej ważne są również przyczyny uboczne, do których można zaliczyć:²⁶⁹

- uznanie controllingu jako lek naprawczy dla nieudolnego zarządzania,
- niewiedza na temat innych warunków wdrażania i funkcjonowania controllingu oraz konieczność stosowania różnych narzędzi controllingu w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstw,
- próby wdrażania controllingu przez „*implantację*” przedsięwzięcia z innych przedsiębiorstw,
- zróżnicowanie oczekiwań ze strony różnych grup pracowników w stosunku do controllingu, co wynika z indywidualnego rozumienia tego pojęcia,
- duża różnorodność interpretacji pojęciowej controllingu oraz brak możliwości oparcia się o standardowe rozwiązania, które rodzą niepewność w prawidłowym rozumieniu istoty controllingu, czego wynikiem jest często odstępianie od jego wdrożenia,
- brak wewnętrznych oznak wdrażania i funkcjonowania controllingu w firmie, który nadaje mu mniejszą rangę w myśl stwierdzenia, że jeżeli nie możemy z tym wyjść na zewnątrz to na pewno nie jest to tak ważne,
- nadanie controllingowi racji bytu wyłącznie na poziomie operacyjnym, z pominięciem zadań wyznaczonych controllingowi w strategii zarządzania,
- tworzenie tylko systemu budżetowania jako zasadniczego, a w dużej mierze jedyne, zadania controllingu oraz tradycyjnego rachunku kosztów, co umacnia jedynie funkcję kontrolną i prowadzi do zdecydowanej opozycji wobec samej jego idei,
- skupienie działań w zakresie controllingu tylko i wyłącznie na tzw. „*elementach twardych*” łatwych do ilościowej analizy i bezpiecznych do obiektywnej interpretacji, pomijanie tzw. „*elementów miękkich*” jako mniej bezpiecznych,
- brak cierpliwości w oczekiwaniu na efekty na każdym szczeblu zarządzania, co działa zniechęcająco i destrukcyjnie,

²⁶⁸ FJAŁKOWSKA D., *Moda na controlling, Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/2003, dodatek s. V-VII.

²⁶⁹ Ibidem, s. VII.

- zbyt krótki i zbyt sztywno wyznaczony okres wdrożenia controllingu przy jednoczesnym oczekiwaniu preferencji działań w obszarze, w którym należy ciągle dążyć do stałego postępu,
- często przekazanie wdrożenia i opieki nad funkcjonowaniem controllingu zewnętrznej firmie, wcześniej nie związanej z przedsiębiorstwem, co działa często demotywująco na załogę i jest w stanie całkowicie wypaczyć ideę wdrażania controllingu, co w dłuższym okresie czasu doprowadza do braku zainteresowania ze strony pracowników i zaniku systemu.

Jak wynika z przytoczonych rozważań wypływających wprost z praktyki przedsiębiorstw, controlling w Polsce nie jest jeszcze zjawiskiem powszechnym, a więc nie jest jeszcze nawet modą*, choć powinien być zdecydowanie czymś więcej. Powinien być fundamentalną ideą przyszłości, która poprowadzona z uwagą i według indywidualnych reguł, może stać się kluczowym elementem strategii przedsiębiorstwa a tym samym czynnikiem sukcesu. Idea controllingu zmusi staroświeckie formy myślenia i zasady organizacyjne do dopasowania się zarówno do globalnych zmian, jak i do poszerzających się horyzontów intelektualnych pracowników.²⁷⁰ Tak jasno określona potrzeba controllingu wynika z tego, że działalność przedsiębiorstwa jest nietypowa i odbywa się w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia. Modernizacja i rozwój przedsiębiorstwa zależy od umiejętności długofalowego przewidywania i dostosowania do zmiennych warunków.²⁷¹ Bez controllingu działania te są nieprzewidywalne i prowadzone w sposób intuicyjny, a przez to uzyskane wyniki są dalekie od optymalnych. Ważne jest wprowadzenie monitoringu otoczenia przy uwzględnieniu słabych i mocnych sygnałów. Gdy te pierwsze okażą się zagrożeniem, musi być czas na zastanowienie się jak je omijać. Z punktu widzenia zarządzania controlling jest niezbędny do koordynowania systemu zarządzania w samodzielnie działających strukturach organizacyjnych w postaci centrów odpowiedzialności. Jest dla przedsiębiorstwa przyszłością i nowoczesną filozofią działania jednostki.²⁷²

Literatura światowa, omawia kilka koncepcji controllingu, będących następstwem, ich narodowego zróżnicowania wśród których możemy wyróżnić trzy podstawowe:²⁷³

- koncepcja zorientowana na rachunkowość,
- koncepcja zorientowana na generowanie i przetwarzanie informacji,
- koncepcja związana z zarządzaniem.

Podstawowym celem pierwszej z tych koncepcji jest orientowanie rachunkowości finansowej połączonej z rachunkiem kosztów na planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa w celu zapewnienia płynności finansowej i zyskowności we wszystkich decyzjach i zachowaniach. Częstokroć takie przenoszenie zasad controllingu do rachunkowości prowadzi do nieporozumień, co uwiadcza się w krótkoterminowym rachunku zysków i strat.

Wprowadzenie pozycji kalkulacyjnych w rachunku ekonomicznym wynika z chęci dokładniejszego, w stosunku do przepisów księgowych, odzwierciedlenia przebiegu procesów ekonomicznych, konieczności wyeliminowania czynników nie będących pod wpływem kierowania, a wpływających na ocenę jego działalności.²⁷⁴ Wskaźniki ustala się

* Moda, z łac. modus = sposób, to powszechnie przyjęty zwyczaj, dotyczący zwłaszcza sposobu ubierania się, podlegający zmianom. Charakterystyczną cechą jest jej powszechność, ale jest ona jednocześnie bardzo krótkotrwała i przemijająca. Cechuje ją dążenie do naśladowania innych. [w:] TOKARSKI J., Słownik wyrazów Obcych, PWN, Warszawa 1980, s.484.

²⁷⁰ FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2003, dodatek s. XVI.

²⁷¹ PARKITNA A., Controlling jako element właściwego zarządzania w zmiennym otoczeniu, Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu, WSM, Legnica 2002, s. 193.

²⁷² PAWLUK A., KULIK E., Koncepcja funkcjonowania controllingu we Współczesnych przedsiębiorstwach, Controlling-koncepcje, wdrożenia, Prace Naukowe AE, Wrocław 2002, s.71.

²⁷³ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.25.

²⁷⁴ Ibidem, s.26.

indywidualnie dla danych warunków techniczno-ekonomicznych. Pozycje kalkulacyjne pozwalają na prawidłowe określenie wyniku finansowego.

W drugiej koncepcji controlling rozumie się jako wspomaganie sterowania przedsiębiorstwem przez informację. Dane uzyskuje się i przygotowuje dla różnych poziomów podejmowania decyzji. W takim systemie dominują dwa obszary zadań związanych z informacją: pozyskiwanie, przechowywanie i przetwarzanie danych oraz przekazywanie ich jako danych wejściowych do procesów planowania i kontroli w celu zagwarantowania sterowania przedsiębiorstwem, które jest zorientowane na realizację celów, dokumentację osiąganych wyników, przedsięwziętych środków i podjętych decyzji w celu ich kontroli i zbierania doświadczeń.²⁷⁵ Oczywiście jest, że dostarczanie informacji nie jest celem samym w sobie, a stanowi jedynie podstawę do podejmowania decyzji. W praktyce pojawia się szereg problemów związanych z pozyskaniem i przetwarzaniem informacji dla potrzeb podejmowania decyzji, wśród których można wymienić: określanie właściwej ilości informacji, czasu jej uzyskania oraz jej jakość.²⁷⁶

W trzeciej koncepcji controlling jest widziany jako część składowa systemu zarządzania. Bezpośrednim celem controllingu jest w takim ujęciu zapewnienie zdolności do adaptacji, antycypacji i reakcji oraz koordynacji działań. Celem pośrednim jest wspomaganie zarządzania w utrzymaniu równowagi pomiędzy „koalicjantami przedsiębiorstwa”^{*} dzięki planowaniu, kontroli, koordynowaniu i dostarczaniu informacji.

3.2 Istota controllingu

Controlling sprowadza się do zbioru reguł ułatwiających osiągnięcie celów przedsiębiorstwa, eliminowanie przypadkowych zdarzeń, budowanie systemu wczesnego ostrzegania przed niebezpieczeństwami dla przedsiębiorstwa, podejmowanie działań eliminujących zakłócenia w procesie sterowania, sterowanie działalnością w przyszłości. Podstawowym zadaniem controllingu w przedsiębiorstwie jest zapewnienie warunków do długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności zatrudnienia, którą osiąga się przez tworzenie odpowiedniej struktury wewnętrznej w przedsiębiorstwie i zintegrowanie celów z systemem planowania oraz z systemem informacyjnym. Zadanie to jest realizowane przez tworzenie i aktualizację systemu planów, konstruowanie mierników i wskaźników oceny działalności przedsiębiorstwa oraz przygotowaniu informacji dla podejmowania decyzji w drodze do osiągnięcia celów organizacyjnych.²⁷⁷ Przez wiązkę tych celów rozumie się: wzrost, rozwój oraz zysk. Akronim tych słów w języku niemieckim oznacza drogę; *weg*. Controlling ma za zadanie znaleźć przedsiębiorstwu DROGĘ życiową zapewniającą jego istnienie. W literaturze koncepcja ta zwana jest koncepcją drogi. W języku polskim słowo DROGA można określić jako: działalność (D) służącą rozwojowi (R) przedsiębiorstwa i ożywieniu (O) w długim okresie oraz zwiększeniu jego gospodarności (G), przy zapewnieniu właściwej aktywności (A) gospodarce.

Każde przedsiębiorstwo po skonstruowaniu swojej drogi staje przed problemem przełożenia jej na swoją strategię, cele, działania menedżerów dla wszystkich poziomów zarządzania.²⁷⁸ (Rysunek 11).

²⁷⁵ DELLMANN K., Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling [w:] SPERMANN K., ZUR E., Controlling. Grundlagen- Informationssysteme – Anwendungen, Gebler Verlag, Wiesbaden 1992, s.134., za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.27.

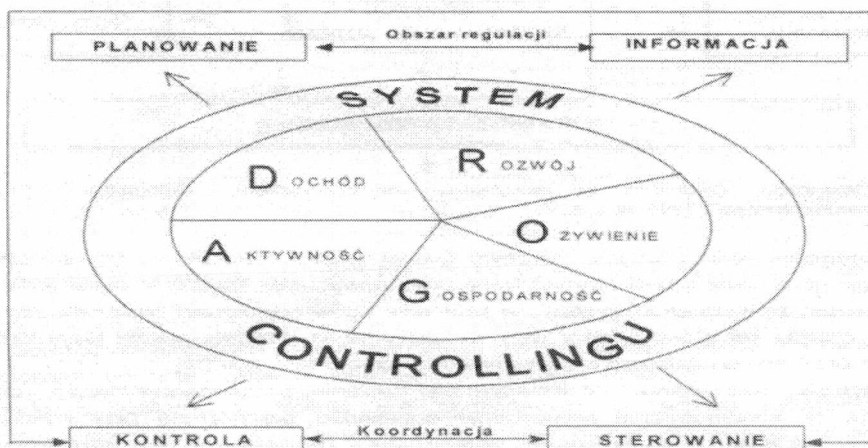
²⁷⁶ HORVATH P., Controlling, wyd. 3, Verlag Vahlen, München 1990, s.350.

^{*} Kapitanem, otoczeniem, współpracownikami.

²⁷⁷ STAROŃ R., Controlling w procesach funkcjonowania miasta, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa, s.165.

²⁷⁸ NESTERAK J., Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności., ANVIX, Kraków 2002, s.20.

Rysunek 11 Zadania controllingu

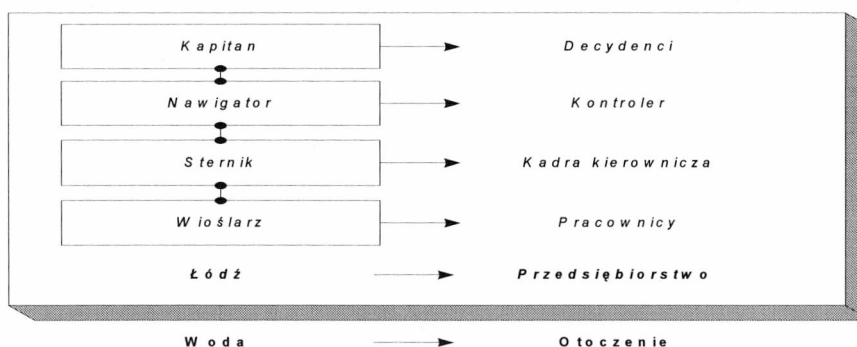


Źródło: Czubakowska K., Rola informacji w systemie controllingu, *Prace Naukowe AE* nr 690, Wrocław 1994, s.37.

W tym ujęciu podstawowym zadaniem controllingu jest odpowiedź na pytanie, czy przedsiębiorstwo jest na właściwej drodze do osiągnięcia celów. Dla zarządu controlling jest więc pewną filozofią profilaktyki. Dzięki controllingowi kierownictwo ma szansę spojrzeć na codzienną „szarpaninę” załogi chłodnym okiem controllera jako kogoś, kto w niej nie uczestniczy. Założeniami controllingu są więc: orientacja na cele, orientacja na przyszłość, orientacja na wąskie gardła, orientacja na rynek, orientacja na klienta.²⁷⁹

Vollmuth przedstawia controlling jako system cybernetyczny odpowiadający zamkniętemu systemowi samoregulacji, który zawiera i wiąże ze sobą wszystkie części składowe controllingu (Rysunek 12). Kapitana można porównać z dyrektorem przedsiębiorstwa, która wytycza cele w postaci wartości planowych. Nawigator to controller, który porównując założenia ze stanem faktycznym ma wyszukiwać drogę dla osiągnięcia wytyczonych celów. Zadaniem controllera w systemie cybernetycznym jest więc przekazywanie osobom podejmującym decyzje informacji uzyskanych przez porównanie założeń ze stanem faktycznym oraz doradztwo w zakresie zaplanowanych celów. Sternik to kadra kierownicza, która wspiera nawigatora przy wykonywaniu programów działania. Kadra kierownicza stara się utrzymać wytyczony przez nawigatora kurs. Wioślarze są pracownikami szeregowymi, którzy stanowią czynnik wykonawczy przedsiębiorstwa.

Rysunek 12 Controlling jako system cybernetyczny



Źródło: Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2000, s.21.

²⁷⁹ VOLLMUTH H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2000, s.17-21.

Jak zatem rozumieć pojęcie controllingu? W literaturze przedmiotu określa się tym mianem zarówno funkcje zarządzania, cały jego system oraz metodę zarządzania, jak i jego instrumenty czy narzędzia. Jest on także definiowany jako proces sterowania za pomocą zysku,²⁸⁰ jako system kontrolowania finansowego lub kontrolowania przez wyniki finansowe.²⁸¹ Podejmowane próby uporządkowania i poszukiwania ładu w tym bałaganie mnogości ujęć znajdują znaczną akceptację wśród teoretyków. Zdaniem autorki niniejszego opracowania, najbardziej całościowe podejście, odnośnie uporządkowania definicji w literaturze polskiej zaprezentowała Bienkowska (Tabela 10).

Tabela 10 Zestawienie definicji controllingu

Kategoria definicji controllingu	Autor	Definicja
Controlling jako funkcja zapewnienia dostępu do informacji	Hoffmann F.	- Wspomaganie przez informację sterowania przedsiębiorstwem. ²⁸²
	Heigl A.	- Zaopatrzenie, sortowanie i koordynowanie informacji przez kierownictwo przedsiębiorstwa do sterowania jego gospodarką i ustalonymi w tym zakresie celami. ²⁸³
	Dobija M.	- System informacyjny, działający w firmie w zakresie planowania i kontroli, mający dużą część wspólną z systemem rachunkowości. ²⁸⁴
	Preisler P.R.	- Swoiste ekonomiczne sumienie przedsiębiorstwa, którym jest narzędzie rachunkowości stwarzające instrumentarium służące procesowi zasilania w informacje, umożliwiające gromadzenie i przetwarzanie danych. ²⁸⁵
	Brzezin W.	- Model zarządzania, który jest ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa przez odpowiedni dobór metod i wykorzystanie rachunkowości zarządczej. ²⁸⁶
	Сухарева Л. А. Петренко С. Н	- Koncepcja zarządzania przez informację, którą można określić jako rachunkowo-analityczny system realizujący funkcje rachunkowości, analizy, kontroli i planowania zarówno w zakresie strategicznym jak i operacyjnym. ²⁸⁷
	Dellman K.	- Oparta na rachunkowości koncepcja koordynacji i planowania, sterowania i kontroli w przedsiębiorstwie, ukierunkowana na zapewnienie rozwoju, wzrostu przedsiębiorstwa w walce konkurencyjnej. ²⁸⁸
	Dobija M. Sumek-Brandys B.	- Rachunkowość zarządcza wzbogacona o świadomie skonstruowane obwody regulacji wielkości ekonomicznych. ²⁸⁹
	Müller W.	- Gama zadań obejmująca ustalanie przy współpracy ze zgłaszającymi zapotrzebowanie potrzeb informacyjnych poprzez zaopatrzenie i wyselekcjonowanie informacji zorientowanej na problemy i odbiorców, aż po ich interpretowanie. ²⁹⁰

²⁸⁰ BIEŃKOWSKA A., Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Wrocław 2002, s.12.

²⁸¹ SUNDERS E.J. [w:] FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2003, dodatek s. II.

²⁸² HOFFMANN F., Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen -Auszüge aus den Ergebnissen eine Forschungsreise 1970, Zeitschrift für Organisation, nr 41/1970, s.85.

²⁸³ HIGEL A., Controlling-Interne Revision, wyd. 3, Stuttgart, New York 1989, s.3.

²⁸⁴ DOBIJA M., Rachunkowość zarządcza i controlling, PWN, Warszawa 1997, s.61.

²⁸⁵ PREISLER P.R., Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs. Oldenberg Verlag, München 1994, s.24.

²⁸⁶ BRZEZIN W., Controlling. Modele teoretyczno-normatywne do zastosowania w przedsiębiorstwach polskich. Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2001, s.115.

²⁸⁷ Сухарева Л. А., Петренко С. Н, Контроллинг- основа управления бизнесом, Эльга Ника-Центр, Киев 2002, s.8.

²⁸⁸ DELLMANN K., Controlling –Konzept., [w:] SCHULTE Ch., Lexikon des Controlling, Hauser Verlag, München –Wien 1996, s.14.

²⁸⁹ DOBIJA M., SUMEK-BRANDYS B., System controllingu jako narzędzie stabilizacji ekonomiki jednostki, www. columb-controlling.pl, 2001r.

²⁹⁰ MÜLLER W., Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, nr 26/1974, s.683.

	Olech S.	- Wszechstronne, systemowe, ciągle wspomaganie zarządzania, np. poprzez dostarczanie informacji do podejmowania decyzji, korygowanie planów, moderowanie dyskusji, wewnętrzne doradztwo w przedsiębiorstwie.
	Consultingowe firmy informatyczne	- Odmiana rachunkowości zarządczej z elementami sterowania, regulacji oraz zarządzania strategicznego. Obejmująca takie metody i techniki, jak: budżetowanie, zarządzanie marżą pokrycia kosztów lub nadwyżką pieniężną (controllingowy rachunek kosztów i wyników), uporządkowany cykl planowania, raportowania oraz analizy. ²⁹¹
	Aldag R.J., Searns T., M.	- Funkcja gromadzenia, oszacowania i analizy informacji dla potrzeb skorygowania niewłaściwie wykonanych zadań, a także w celu rozpoznania możliwości doskonalenia organizacji.
Controlling jako szczególna forma kierowania	Funkcja kontrolna zarządzania	
	Koontz H., O'Donnell C., Weihrich H.	- Funkcja zarządzania, której istotą jest pomiar i korekta wykonywanych zadań przez podwładnych, w związku z potrzebą osiągnięcia celów (planowych zadań).
	International Dictionary of Management	- Proces mierzenia i oceny aktywnego stanu firmy w związku z ustalonymi celami, planami, standardami, budżetami oraz przeprowadzenie działań korekcyjnych.
	Proces sterowania, system sterowania	
	Mayer E., Mann R.	- Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę, a także sprawozdawczość.
	Świdarska K.	- Zorientowany na wynik proces sterowania przedsiębiorstwem, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość.
	Nowosielski S.	- System sterowania (zarządzania) przedsiębiorstwem. ²⁹²
	Mann R., Mayer E.	- Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. ²⁹³
	Krüger W.	- System wzajemnie uzgodnionych zasad, celów, metod i technik, który służy wewnątrz systemowemu sterowaniu i kontroli celów dotyczących wyników. ²⁹⁴
	Institut de Controle de Gestion	- Sterowanie działalnością przedsiębiorstwa zorientowane na wyznaczone cele.
	Mońka J.	- Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa realizowany przez planowanie, sprawozdawczość i kierowanie.
	Olech S.	- Nowoczesna koncepcja sterowania przedsiębiorstwem, zawierająca funkcje planowania, informacji, analizy i sterowania.
	Bieniok H.	- Kompleksowy ponadfunkcyjny system (zestaw instrumentów) sterowania (kierowania) i nadzorowania przedsiębiorstwa, wspierający dyрекcję i kierownictwo niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji.
	Koźmiński A.K.	- System sterowania organizacją, zorientowany na wynik i realizowany przez planowanie, kontrolę i kierowanie (oraz przeprowadzenie działań korygujących).
	Bloch H.	- Sterowanie, regulowanie, reagowanie na odchylenia.
	System kierowania	
	Vollmuth H.J.	- System kierowania przedsiębiorstwem.
	Hahn D.	- Kierowanie (filozofia kierowania) obejmujące planowanie zorientowane na wyniki i nadzór, realizowane przez uzgodnienie dotychczasowych celów i analizy poziomów osiągniętych celów, przy wykorzystaniu instrumentów liczbowych rachunkowości i finansów. ²⁹⁵
		-

²⁹¹ www. orionsys.com.pl, 10.08.2002r.

²⁹² NOWOSIELSKI S., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002, s.5.

²⁹³ MANN R., MAYER E., Controlling w twojej firmie, Centrum Kierowania Liderów, Skierniewice 1996, s.9.

²⁹⁴ KRÜGER W., Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, nr 31/1979, s.161.

²⁹⁵ HAHN D. Controlling-Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes, [w:] SCHEER A., Rechnungswesen und EDV. wyd. 8, Saarbrücke, Heidelberg 1987, s.6.

System zarządzania rozumiany jako koncepcja	
Steinmann H. Scherer A. G.	- Meta-przedmiot, który zajmuje się sprawnym ukształtowaniem procesu zarządzania. ²⁹⁶
Kuc R.B.	- Koncepcja nowoczesnego działania, zespołowego stylu zarządzania, w którym podstawowe znaczenie ma przekształcenie mentalności pracowników i powodowanie, aby każdy z nich świadomie kształcił i realizował wspólny cel przedsiębiorstwa, minimalizując ryzyko zarządzania na wszystkich szczeblach. ²⁹⁷
Leksykon Finansowy	- System zarządzania polegający na kierowaniu przedsiębiorstwem w oparciu o analizę wskaźników liczbowych, pozwalających na ocenę i identyfikację aktualnego stanu firmy. ²⁹⁸
Laskowska A.	- System zarządzania przedsiębiorstwem, w skład którego wchodzi: planowanie, kierowanie, a także kontrola poczynąń przedsiębiorstwa, filarami wspierającymi są sprawny system informacyjny i miarodajny system kalkulacji kosztów. ²⁹⁹
Koźmiński A.K.	- System zarządzania koordynujący procesy planowania, kontroli oraz zasilania w informacje i umożliwiający tym samym sterowanie przedsiębiorstwem z punktu widzenia wyznaczonych celów, nie zastępuje zarządzania, ale wspomagając, opiniując i doradzając czyni zarządzanie możliwym.
Leksykon Finansowy Tygodnika Finansowego	- System zarządzania polegający na kierowaniu przedsiębiorstwem w oparciu o analizę wskaźników liczbowych (rentowności, płynności finansowej) pozwalających na ocenę i identyfikację przyczyn aktualnego stanu firmy. Istotą controllingu jest konstruowanie realnych, a zarazem postępowych prognoz, które mogą przyczynić się do rozwoju przedsiębiorstwa. Wśród celów controllingu wymienia się głównie pełne wykorzystanie mocy wytwórczych, sprzedaż (marketing) oraz zapewnienie egzystencji i rozwoju firmy. W controllingu wykorzystuje się wartości. względne zamiast konkretnych danych, typu koszty i sprzedaż. W centrum zainteresowania controllingu są klienci i korzyści, jakie może im zapewnić firma, oraz oferowanie dogodniejszych rozwiązań od konkurencji, dzięki czemu firma ma szansę zdobyć przewagę na rynku. ³⁰⁰
Stachowski W.	- Całokształt zadań związanych z zarządzaniem, które koordynują planowanie i kontrolę oraz dostarczanie informacji. ³⁰¹
Deyhle A.	- Zarządzanie umożliwiające osiągnięcie celu. - Poszukiwanie drogi do zysku za pomocą takich narzędzi, jak: zarządzanie przez cele, planowanie, rachunkowość zarządcza.
Piotrowska J. Zadora T.	- Kompleksowe zarządzanie w aspekcie skoordynowanych celów, przybierających postać zysków w krótkim okresie, oraz pewność egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa w długim okresie.
Podsystem zarządzania	
Horwath P.	- Subsystem zarządzania, który tworzy i koordynuje planowanie, kontrolę i zasilanie w informacje, wspomagając w ten sposób adaptację i koordynację całego systemu.
Grudzewski W.	- Element (podsystem) systemu zarządzania obejmujący swym zakresem doradzanie i kontrolowanie działań w zakresie planowania, kontroli, zbierania informacji na potrzeby decyzyjne, który bazuje na zarządzaniu przez cele, technikach rachunkowości zarządczej, technikach prognozowania gospodarczego, elementach informatyki oraz prakseologii. ³⁰²

²⁹⁶ STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling. Propozycja metodologicznego określenia pojęć., Organizacja i Kierowanie, nr 1/1996, s.12.

²⁹⁷ KUC R.B., Teoria i praktyka controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), Wydawnictwo WSZiF, Warszawa 2002, s.11.

²⁹⁸ Leksykon finansowy, www.tf.pl, 2002.

²⁹⁹ LASKOWASKA A., Controlling-system zarządzania przedsiębiorstwem, Gospodarka Materialowa i Logistyka, nr 7-8/1996, s.173.

³⁰⁰ www.tf.pl/view.php?art.+7887, 2002.

³⁰¹ STACHOWSKI W., Złożenia organizacyjne dla controllingu, Materiały szkoleniowe, Sopot 1993.

³⁰² GRUDZEWSKI W., Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania, www.biz.reporter.pl, 2001

Weber J.	- Podsystem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przyjmuje, a częściowo wspomaga proces planowania, sterowania i kontrolowania, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu.
Major A.	- Podsystem globalnego systemu zarządzania przedsiębiorstwem.
Haus B.	- Podsystem lub instrument zarządzania, obejmujący konkretnie wydzielone funkcje: planowanie, kontrolę wszelkich lub tylko ważnych dla przedsiębiorstwa procesów, na przykład finansowych, produkcyjnych, handlowych.
Dobija M.	- Podsystem zarządzania działający w celu optymalnej realizacji zadań.
Goliszewski J.	- Subsystem zarządzania koordynujący procesy planowania, kontroli oraz zasilania w informacje, a tym samym umożliwiający sterowanie działalnością pod kątem wyznaczania celów.
Brzezina W.	- Podsystem zarządzania związany z pozyskiwaniem i przetwarzaniem informacji retrospektywnej oraz sporządzaniem na tej podstawie przewidywanych zmian w otoczeniu, które muszą być kontrolowane w trakcie ich realizacji.
Metoda kierowania lub system wspomagania zarządzania	
Olech S.	- Metoda wspomagania zarządzania wykorzystująca takie narzędzia, jak: zarządzanie przez cele, planowanie i rachunkowość zarządczą.
Penc J.	- Nowoczesna metoda kierowania (zarządzania) przedsiębiorstwem polegająca na tworzeniu i aktualizowaniu architektury systemu planowania, konstruowaniu systemu wskaźników i mierników oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa oraz przygotowaniu informacji bieżących strategicznych dla podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie.
Mulczyk P.	- Metoda łącząca w sobie wiele metod zarządzania, począwszy od zarządzania za pomocą celów ustalonych przez naczelne kierownictwo i kadre menedżerską, poprzez zarządzanie przez delegowanie uprawnień, zarządzanie przez motywowanie, aż po zarządzanie przez rezultaty i wyjątki. Kluczowe w controllingu jest jednak zorientowanie na wąskie gardła. (...), i na rynek oraz na klienta, dlatego mimo księgowego podejścia dużą rolę przywiązuje się do działań badawczych, marketingowych i dystrybucyjnych, a zadowolenie klienta uważa za równe osiągnięciu celów finansowych. ³⁰³
Haus B., Nowosielski S.	- System wspomagania kierowania przedsiębiorstwem w zakresie strategicznego i operacyjnego zarządzania, orientujący decyzje i działania na globalne cele przedsiębiorstwa. ³⁰⁴
Nowak E.	- Nowoczesna koncepcja (metoda) zarządzania wspierająca menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji poprzez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej.
Garbusiewicz W., Kamela-Sowińska A. Poetschke H.	- Nowoczesna koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem urzeczywistniająca wszystkie funkcje zarządzania.
Nahotko S.	- Metoda o charakterze ogólnym (megametoda), która składa się z wielu metod szczegółowych i uporządkowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem.
Instrument sterowania lub narzędzie wspomagające zarządzanie	
Vollmuth H. J.	- Ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dyрекcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji.

³⁰³ MULCZYK P., Zarządzanie przyszłością, www.controlling.info.pl, 2001

³⁰⁴ HAUS B., NOWOSIELSKI S., Controlling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie, Przegląd Organizacji, nr 12/1995, s.31.

	Nowak E.	- Ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który urzeczywistnia wszystkie funkcje zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie.
	Kałużny S.	- Nowoczesny instrument zarządzania, istotą którego jest wypracowanie metody i narzędzi planowania, kontroli i sterownia najwyższymi procesami organizacyjnymi. Wskazuje on, jakimi instrumentami musi dysponować organizacja, aby właściwie oceniać swoje działania i skutecznie nimi kierować, ponadto pozwala stworzyć w organizacji obiektywny i wiarygodny system informacji, który umożliwi kierownikom podejmowanie szybkich i prawidłowych decyzji. - Doradzanie wszystkim komórkom decyzyjnym organizacji oraz koordynowanie celów, decyzji i działań, zapewnia równowagę celów poszczególnych działów organizacji, z zachowaniem współzależności między nimi. Założeniem controllingu jest orientacja na cele, na przyszłość, na wąskie gardła, na rynek i na klienta. ³⁰⁵
	Więcek B.	- Narzędzie efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem, oznaczające oddawanie do dyspozycji kadry kierowniczej przedsiębiorstwa metod, technik, instrumentów, modeli i schematów oraz informacji zasilających planowanie i nadzorowanie procesów realizacji planów, a także koordynowanie realnych procesów gospodarczych i społecznych organizacji.
	Koźmiński A. K.	- Ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać kadrę kierowniczą przy podejmowaniu decyzji i tworzeniu mechanizmów skutecznego sterowania, pozwalających na osiągnięcie wysokiej efektywności zarządzania.
	Nowosielski S.	- Narzędzie wspomagające zarządzanie w przedsiębiorstwie oznaczające sterowanie, regulowanie czy też utrzymywanie pod kontrolą procesów społeczno-materialnych i wyników gospodarowania w przedsiębiorstwie.
	Haładryj M.	- Instrumenty zarządzania gwarantujące spójne i harmonijne działanie poszczególnych sfer przedsiębiorstwa oraz dążenie do optymalizacji wyników poprzez odpowiednie przystosowanie do tego celu systemów informacji i kontroli.
	Hulsenberg F. Wróbel J.	- Wielofunkcyjny instrument sterowania mający za zadanie koordynowanie planowania, kontroli i zdobywania informacji.
Controlling jako funkcja koordynacji	Wierzbicki K.	- System koordynacji określonych działań w sferze zarządzania, a w szczególności w zakresie planowania, kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji w określonym stopniu w zakresie organizacji oraz doboru i szkolenia kadr. ³⁰⁶
	Steinmann H. Scherer A. G.	- Zadanie kierownicze, którego treścią jest koordynacja wymagającego podziału pracy procesu zarządzania w jego strategicznej i operatywnej części. - Meta-przedmiot, który zajmuje się sprawnym ukształtowaniem procesu zarządzania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie BIENKOWSKA A., *Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Wrocław 2002, s. 12.

Przy tak olbrzymiej mnogości definicji samego słowa *controlling* w literaturze polskiej i światowej nie ma mowy o jakimś jednolitym rozumieniu. Są trzy zasadnicze źródła tych trudności tj.: indywidualny, dynamiczny i holistyczny charakter controllingu.³⁰⁷ Niezależnie od sposobu definiowania i aspektów branych pod uwagę, niepodważalną cechą charakterystyczną jest jego całościowe i kompleksowe podejście do

³⁰⁵ KAŁUŻNY S., *Leksykon kontroli*, DOSKO, Warszawa 2002, s.58.

³⁰⁶ WIERZBICKI K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/1994, s.4

³⁰⁷ BOGDANOWICZ U., *Definicja controllingu w literaturze polskiej i zagranicznej*, *Prace Naukowe AE*, nr 987, Wrocław 2003, s.45.

funkcjonowania organizacji.³⁰⁸ Wśród wszystkich definicji możemy wyróżnić kilka podstawowych ujęć controllingu, z których wiele kładzie nacisk na aspekty funkcjonalne, podkreślając, że *controlling jest całością zadań, których obiektem jest zapewnienie dostępu do informacji i koordynacja kierowania przedsiębiorstwem, w zakresie zapewniającym optymalne osiąganie celów przedsiębiorstwa*. Inne łączą w sobie aspekt funkcjonalny z instytucjonalnym definiując to pojęcie jako *całość analityczno-kierowniczych czynności planistycznych, których celem jest poprawa w wyniku odciążenia kierowania przedsiębiorstwem i które w sensie organizacyjnym mogą być usamodzielnione*.³⁰⁹ Ossadnik do tych dwóch aspektów dodaje jeszcze trzeci aspekt instrumentalny. Obrazuje to Tabela 10.

Tabela 11 Perspektywy rozważań nad controllingiem

Funkcjonalna	Instytucjonalna	Instrumentalna
♦ funkcja koordynacji - koordynacja wewnętrzna podsystemów zarządzania - koordynacja pomiędzy systemami zarządzania - koordynacja controllingu ♦ funkcja usługowa (rozumiana jako usługi doradcze dla menedżerów)	♦ stopień samodzielności ♦ miejsce w hierarchii ♦ kompetencje	♦ instrumenty koordynacji ♦ instrumenty wspomagania ♦ instrumenty zbierania przetwarzania i prezentacji danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OSSADNIK W., Controlling, wyd.2, Oldenbourg Verlag, München-Wien 1998, s. 25-26.

Takie podejście przypisuje aspektowi instytucjonalnemu kompleks zadań wobec jednostki organizacyjnej controllingu, powiązanych z zadaniami controllera w dziale, controllingu. Aspektowi funkcjonalnemu zaś przypisuje rolę kierowniczą. Występuje on w dwóch odmianach. W odmianie pierwszej daje się poznać jako koncepcja kierowania zespołem opierającym się na planowaniu, informowaniu, organizowaniu i kontroli, prowadząca do przygotowania propozycji celów dla pracowników i analizy odchylen oraz opracowania wskazań, co do dalszej realizacji powierzonych zadań. W odmianie drugiej jest koncepcją zarządzania firmą, której głównym zadaniem jest zapewnienie jej ciągłości funkcjonowania w zmiennych warunkach otoczenia, co można osiągnąć przez generowanie zysku.³¹⁰ Mońka, niejako w uzupełnieniu do tych dwóch ujęć, przedstawia wykorzystanie definicji controllingu, dzieląc je na:³¹¹ definicje uproszczone, kompleksowe, wizualne i abstrakcyjne. I tak definicje uproszczone zakładają, że istotą controllingu jest proces porównywania stanu wzorcowego z rzeczywistym, często bardzo przypominający w swoim brzmieniu definicje tradycyjnie pojmowanej kontroli. Dlatego, zdaniem tego autora, należałoby odstąpić od uproszczeń na rzecz innych grup definicji, które zdają się rzetelniej opisywać controlling w odróżnieniu od kontroli kierowniczej. Definicja kompleksowa określa controlling jako system wzajemnie powiązanych przedsięwzięć, zasad, metod oraz technik, służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowany na osiągnięcie planowanego celu. Definicja wizualna objaśnia controlling jako proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu wyznaczającego miejsce przeznaczenia. Definicja abstrakcyjna traktuje controlling jako zintegrowany podsystem kierowania obejmujący planowanie, kontrolę i dostarczanie

³⁰⁸ ZASUŃ K., controlling strategiczny a konkurencyjność banku, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002, s.175.

³⁰⁹ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s.7.

³¹⁰ SIEGWART H., Worin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling, Management Zeitschrift, nr 2/1982, s.97.

³¹¹ MOŃKA J., Controlling jako system zarządzania przedsiębiorstwem, Materiały szkoleniowe, Centrum Kształcenia i Doradztwa Profes. Wrocław 1998.

informacji, wspierający zarazem adaptację całego systemu oraz zapewniający jego koordynację.³¹²

Polska praktyka wykształciła jeszcze jeden sposób definiowania, który można określić mianem definicji informatycznej, w której controlling jest traktowany jako jeden z wielu modułów funkcjonalnych zintegrowanego systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie w przedsiębiorstwie. W ramach modułu „controlling” w takim systemie dokumentuje się wszystkie przepływy wartości wewnątrz organizacji gospodarczej.³¹³

Wiele definicji ogranicza się nierzadko do przeformatowania definicji pierwotnych. Wreszcie do znacznej ich liczby odnosi się zarzut ujęcia negatywnego, skupiającego się na odpowiedzi na pytanie dlaczego controlling został w taki czy inny sposób zdefiniowany.³¹⁴

Zaprezentowane (Tabela 10) pojęcia można podzielić na trzy zasadnicze grupy. Pierwszą grupę stanowi taki typ definicji controllingu, tj. w którym jego istotę dostrzega się w zapewnieniu dostępu do informacji: jako wspomaganie przez informację sterowania przedsiębiorstwem oraz zaopatrzenie, sortowanie i koordynowanie informacji przeznaczonej przez kierownictwo przedsiębiorstwa do sterowania jego gospodarką. Punktem odniesienia w wielu przypadkach jest rachunkowość. Wzorując się na definicjach controllingu anglojęzycznego włącza się do niego takie dziedziny jak budżetowanie, sterowanie, wewnętrzną rewizję oraz statystykę. Wreszcie, kiedy inni autorzy podejmują wydzielanie controllingu odwołując się do jego sedna w przygotowaniu informacji w nadziei skutecznego stosowania przeciwstawiając się jego omnipotencji, powstają znaczne wątpliwości, czy w tym przypadku samo pojęcie potraktowane nie jest zbyt potocznie. W niektórych wypadkach sprowadza się ono jedynie do zmiany nazwy dawno opracowanych obszarów problemowych. Weber uważa, że podejście to ma małą siłę przekonywania.³¹⁵

Drugi typ definicji określa controlling jako część procesu kierowania, troszcząc się o konsekwentne osiąganie jego celów. Podkreśla się aspekt sterowania zyskiem lub zorientowanie na zysk poprzez nadzór. Takie podejście w sensie normatywnym nie wnosi wiele nowego, ponieważ nie tylko controlling, ale również kierowanie, które gospodaruje w celu zarobkowania, pierwotnie powinno realizować cele dotyczące zysku. Jeżeli nie chce się traktować controllingu po prostu jako synonimu kierowania, kierowanie musiałoby obok funkcji osiągania celów dotyczących wyników, oznaczać także podjęcie innych zadań. Można wszelako dokonać rozgraniczenia pojęć kierowania i controllingu.³¹⁶

- kierowanie odnosi się ściśle do ludzi, subsystemami tak zdefiniowanego kierowania są organizacja, rozwój personelu i Oddziaływanie na zachowania przez motywację,
- controlling pełni funkcję sterowania w systemie gospodarczym łączącym w jeden, kompletny system planowanie, zapewnienie dostępu do informacji i kontrolę jako elementy cząstkowe systemu kierowania.

Takie podejście do controllingu podkreśla jego wieloznaczność i sygnalizuje bardzo aktualne kontrowersje skupione wokół pytania: *czy chodzi tu o wspomaganie kierowania czy też controlling należy uważać za funkcję kierowniczą*.³¹⁷ Bieńkowska uważa, że obie grupy znaczeniowe controllingu nie są przy tym jednorodne wewnętrznie, co może być wynikiem różnorodnej terminologii i swobody pojęciowej,

³¹² MOŃKA J., Pojęcie i funkcje controllingu, www.controlling.info.pl, 2002

³¹³ FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/2003, dodatek s. V.

³¹⁴ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s.7.

³¹⁵ Ibidem, s.22.

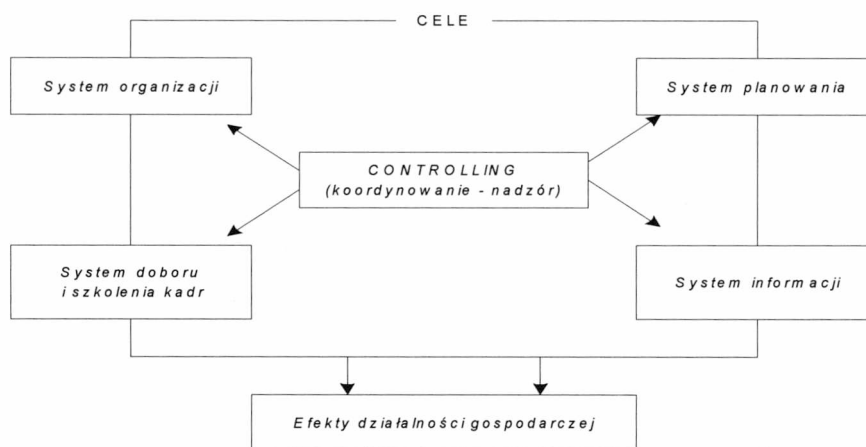
³¹⁶ Ibidem, s.24.

³¹⁷ STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling. Propozycja metodologicznego określenia pojęć, *Organizacja i Kierowanie*, nr 1/1996, s.5.

charakterystycznej dla nauk zarządzania, oraz braku konsekwencji, co dodatkowo pogłębia trudność interpretacji pojęcia.³¹⁸

Podstawą trzeciego podejścia jest rozumienie controllingu jako funkcji koordynacji. Podejście to upatruje centralne zadanie controllingu w koordynowaniu różnych części systemu kierowania przedsiębiorstwem, w którym funkcja koordynacji odnosi się do systemu i faz procesu kierowania. Jej czynności mają zasadniczo na celu doprowadzić do wewnętrznego dostosowania w ramach całego przedsiębiorstwa i zintegrowanego połączenia systemów informacji, celów, planowania i organizacji.³¹⁹ Podejście to wzbogacono następnie o daleko idące zróżnicowanie, upatrując spełnienia wysokich wymagań systemów planowania i kontroli pod względem koordynacji, które można osiągnąć przede wszystkim przez odpowiednią strukturę organizacyjną. Wymaga to zestrojenia planowania i kontroli z organizacją w celu osiągnięcia dalszych skoordynowanych działań w przedsiębiorstwie. Jeżeli controlling ma umożliwić koordynację działań musi dążyć do stworzenia odpowiednich systemów zachęt. Tym samym czytelne stają się jego związki z systemem kierowania a w szczególności z systemem personalnym.³²⁰ Wraz z podjęciem tego skrótowo przedstawionego zadania koordynacji controllingu można osiągnąć dla kierowania dokładnie tyle, ile wnosi się w realizację jego celów. Chodzi tu o produktywność i efektywność. Deficyt koordynacji w ramach systemu kierowania pomniejsza je. Jeżeli zostanie do organizacji wprowadzony nowy system wynagradzania bez zapewnienia dostępu do niezbędnej informacji o wymaganiach jakościowych dochodzi wówczas do wewnętrznej demotywacji, spadku świadczeń i oportunistów zarządzających³²¹ (Rysunek 13).

Rysunek 13 Miejsce controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem.



Źródło: WIERZBICKI K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw* nr 3/94 s.9

Weber twierdzi, że tak zdefiniowany controlling wkracza w każdą formę kierowania. Podstawowymi zarzutami odnośnie tego podejścia są: niedostateczność doprecyzowania, nieodpowiedni zakres, pojmowanie koordynacji zbyt dosłownie. Uwidacznia się to w następujących ograniczeniach:³²²

³¹⁸ BIEŃKOWSKA A., Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Wrocław 2002, s.15-17.

³¹⁹ SCHMIDT A., *Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung*, Frankfurt i in, 1986 za: WEBER J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001, s.25.

³²⁰ KÜPPER H. U., *Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht*, [w:] SCHEER A., W., *Rechnungswesen und EDV*, wyd 8, Saarbrücker, Heidelberg 1997, s.96., za: WEBER J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001, s.25.

³²¹ WEBER J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001, s.25.

³²² Ibidem, s.25-28.

- ujęcie wychodzi od podziału na system kierowania i system wykonawczy, co w rzeczywistości jest sprzeczne z koncepcją pracy zespołowej,
- przedstawiciele ujęcia związanego z koordynacją nie przywiązują wagi do kwestii, czemu mają służyć proponowane przez nich subsystemy kierowania z punktu widzenia ich kompleksowości oraz kompletności,
- takie podejście nie pozwala odpowiedzieć na pytanie; czy można utrzymać strukturę systemową, jeśli ciągle nowe sytuacyjne problemy zarządzania wymagają nowych rozwiązań.

Podsumowując rozważania nad samą definicją controllingu stwierdzam, że jest to pojęcie bardzo barwne, napiętnowane wpływami praktycznej działalności przedsiębiorstw, które przyszły do Polski z „Zachodu”. Teoria światowa i polska podjęła próby poszukiwania ram heterogeniczności tego pojęcia. Szczególne znaczenie miały tu próby rozumienia pojęcia controllingu. Analizując literaturę dochodzimy do wniosku, że ani stanowisko praktyków, ani teoretyków nie jest w stanie jednoznacznie określić pojęcia „controlling”, ponieważ następujące czynniki uniemożliwiają precyzyjne zdefiniowanie tego pojęcia:³²³

- Controlling jako zadanie kierownicze (które ma bezpośredni związek z procesami planowania i kontroli oraz systemem przetwarzania informacji) może prowadzić do zrównania pojęcia controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem.
- Brak jest wyraźnych granic między przypisaniem controllingowi określonych funkcji lub uznaniem go za stanowisko.
- Kontrowersyjne jest przyznawanie controllingowi funkcji kierowniczej, w aspekcie uznania go przez wielu teoretyków i praktyków za narzędzie wspomagające kierowanie przedsiębiorstwem.
- Brak jest jednoznacznej odpowiedzi na pytanie czy controlling bezpośrednio lub pośrednio powinien wpływać na merytoryczne formułowanie planów i procesów planowania.
- Istnieją duże trudności językowe w znalezieniu polskiego odpowiednika słowa „controllership”, a zatem nie można w sposób jasny i czytelny odróżnić zadań wykonywanych przez menedżerów i controllerów.³²⁴

Ponadto w polskich realiach taki stan rzeczy można łączyć m.in. z:³²⁵

- ujmowaniem controllingu jako przedmiotu nauczania przez szkoły wyższe o różnych profilach kształcenia, co w konsekwencji powoduje nadanie tej idei indywidualnych cech wynikających ze specyfiki uczelni oraz wydziału w ramach którego jest wykładany,
- opieraniem się przez praktyków na różnych wzorcach zachodnich, np. niemieckich, francuskich, angielskich i amerykańskich, przenoszeniu ich doświadczeń wprost na grunt polski,
- promowaniem controllingu przez producentów oprogramowania wspomagającego zarządzanie, wyłącznie jako elementu (modułu) wspomagającego zarządzanie kosztami,
- różnorodnymi „pierwszymi kontaktami” z pojęciem controllingu i późniejszym spojrzeniem odbiorcy z perspektywy pierwszej zrozumiałej definicji controllingu.

Musimy zaakceptować, że słowo „controlling” zawiera wiele zróżnicowanych treści. Przede wszystkim, bez względu na jego rozumienie, powinien on ułatwiać podejmowanie decyzji w przedsiębiorstwie. Konkretnie wdrożenie controllingu

³²³ STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling. Propozycja metodologicznego określenia pojęć, Organizacja i Kierowanie, nr 1/1996, s.4.

³²⁴ BIENKOWSKA A., Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Wrocław 2002, s.21.

³²⁵ FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/ 2003, dodatek s.III.

w przedsiębiorstwie wymaga więc jego doprecyzowania w taki sposób, aby mógł on współdziałać z innymi komórkami organizacyjnymi, nie zaś powielać ich kompetencje.

Wobec powyższego, w niniejszej pracy pod pojęciem controllingu będę rozumiała *nowoczesny styl kierowania (wewnętrznego komunikowania się) polegający na ukierunkowaniu pomysłów i zachowań ludzkich*.³²⁶ Realizowany jest on poprzez wspomaganie całego procesu zarządzania opartego na koordynacji polegającej na częściowym przejmowaniu, a częściowym wspomaganiu procesu planowania, sterowania i kontroli, a także nadzorowaniu i monitorowaniu całego systemu. Podstawowymi funkcjami controllingu w takim ujęciu są koordynacja i nadzór w odniesieniu do poszczególnych zadań i procesów oraz doradztwo w stosunku do kierownictwa przedsiębiorstwa i motywowanie.³²⁷ Dokonuje się to poprzez koordynację systemu zarządzania oraz spełnianie funkcji inspiratorsko-doradczych bezpośrednio w stosunku do kierownictwa. Realizację tych funkcji pozostawia się w praktyce wydzielonej komórce organizacyjnej controllingu lub stanowisku controllera³²⁸.

W takim rozumieniu controlling jest instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyрекcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu trafnych decyzji w organizacji³²⁹. Instrumentem, którym, na podstawie ciągłego dążenia do stanu, zadanego porównuje wartość optymalną wzorca, ze stanem faktycznym. Wspomaga zarazem kierownika w procesie podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania, ale nie wyręcza go w ich podejmowaniu³³⁰. Można stwierdzić, że controlling, jako narzędzie zarządzania zajmuje się przewidywaniem przyszłości na podstawie analizy zjawisk teraźniejszych,³³¹ a także weryfikowaniem działalności poszczególnych elementów w procesie podejmowania decyzji oraz szeregowaniu odpowiedniej pozycji konkurencyjnej na rynku. Poniżej postaram się wyjaśnić istotne różnice pomiędzy controllingiem a innymi pojęciami często z nim mylonymi. Moje rozważania sprowadzę do określenia czym jest, a czym nie jest controlling.

3.2.1 Controlling a zarządzanie

Zdaniem Steinmanna controlling dotyczy koncepcji kierowania, która rozwinęła się w praktyce przedsiębiorstw. Zasadniczo controlling jest tylko funkcją pomocniczą ale powinien określać kondycje przedsiębiorstwa, jego nowe kierunki rozwoju strategicznego i produktowego oraz "wąskie gardła" i poziom dostosowania do wymogów klienta.³³² W tak skonstruowanym łańcuchu wartości controlling stawiany jest na równi z polityką kadrową. Sekuła, Vollmuth, Goliszewski, Piotrowski i Zadora uważają jednoznacznie, że controlling stanowi subsystem zarządzania przedsiębiorstwem,³³³ albo wręcz kompleksowo skoordynowane zarządzanie w aspekcie wyznaczonych celów oraz pewności egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa w danym okresie.³³⁴ Knop i Sawicki prezentują podobne stanowisko, według którego controlling stanowi zintegrowany

³²⁶ BETEMANA T.S., ZIETHALMA C.P., [w:] FJAŁKOWSKA D., *Moda na controlling*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2003, dodatek s. III.

³²⁷ WEBER J., *Einführung in das Controlling*, Poeschel Verlag, Stuttgart 1990, s.25., za: KNOP W., SAWICKI K. *Controlling a rachunkowość*, *Rachunkowość*, nr 3/1995, s.125.

³²⁸ WIERZBICKI K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/1994, s.9.

³²⁹ BIEŃKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., *Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne?*, Materiały konferencyjne, *Nowoczesne tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu*, Szklarska Poręba 1998, s.289

³³⁰ NOWOSIELSKI S., *Controlling w literaturze i w praktyce*, *Przegląd Organizacji*, nr 12/1998, s.33.

³³¹ VOLLMUTH H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie.*, Placet, Warszawa 2000, s.20-25.

³³² KULPIŃSKI W., Na podstawie artykułu „Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?” *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2001, s.20.

³³³ SEKUŁA Z., *Controlling personalny*, TNOiK, Bydgoszcz 1999, s.19.

³³⁴ PIOTROWSKA J., ZADORA T., *Systemy controllingu, nowe pojęcie kosztów*, *Gospodarka materiałowa i logistyka*, 1996, nr 5, s.97.

podsystem kierowania, planowania, kontroli oraz informacji wspierający adaptację i koordynację systemu zarządzania.³³⁵

Wielu autorów, np. Nowosielski i Pocztowski, traktuje controlling jako system wspomagania strategicznego i operatywnego zarządzania. Gieruszowski twierdzi natomiast, że jest to instrument wspomagający zarządzanie.³³⁶ Takie rozumowanie można obalić w świetle poglądów innych autorów. Cytowany wcześniej Urbanowicz wychodzi z założenia, że aby ustalić, czy controlling jest funkcją zarządzania, czy też nie, należałoby jasno określić granice między controllingiem a kontrolą. Wówczas controlling stanowiłby kierowniczą funkcję kontroli. W tym kierunku zmierza w pewnym sensie opinia Martana i Wilimowskiego, których zdaniem *uznanie controllingu za funkcję zarządzania wymagałoby zrelacjonizowania go do obecnych funkcji kierowania*.³³⁷

Controlling jest metodą zarządzania kładącą duży nacisk na planowanie i kontrolę wyników oraz motywowanie. Nie polega on jednak na tym, że dokonuje się pewnych czynności w ściśle określonej kolejności w dążeniu do osiągnięcia celu, ale ciągłym i systematycznym badaniem zachodzących procesów, w ramach wszystkich jego subsystemów i nieustanny koordynowaniu.³³⁸ Zadaniem controllingu nie jest jednak stricte planowanie, lecz powodowanie, aby planowano. Funkcja ta uwidacznia się w sposób szczególnie w przedsiębiorstwach, które wdrażają tę metodę zarządzania w obrębie ośrodków odpowiedzialności oraz zmianie ich układu i hierarchii w miarę konieczności zmian w systemie zarządzania. Funkcję motywowania uwypukla się w procesie budżetowania i premiach przyznawanych za stopień realizacji zadań. W dziale controllingu zazwyczaj nie podejmuje się decyzji, są one przez ten dział przygotowywane. Controlling bywa też określany jako tzw. *zarządzanie przez pieniądź*. Wynika z tego, że controlling jest pokrewny wielu odmianom zarządzania, ale jednocześnie nie identyfikuje się z żadnym z nich, natomiast wykorzystuje ich poszczególne elementy w celu koordynowania działań w przedsiębiorstwie.³³⁹

Niewątpliwie controlling posiada informacje, lecz nie władzę formalną³⁴⁰ (Rysunek 14). Model Wittego ukazuje, w jaki sposób controlling, mimo braku władzy, może przeforsować swoje idee. W modelu tym rozróżnia się cztery rodzaje aktorów: promotorów pomysłu, popierających controllera i przyspieszających jego działanie oraz jego oponentów, którzy albo mają władzę albo wiedzę i umiejętności związane z danym pomysłem, ale z różnych względów są przeciwni i opóźniają jego wdrożenie.

³³⁵ KNOP W., SAWICKI W., Controlling a rachunkowość, Rachunkowość, 1994, nr 3, s.125.

³³⁶ GOLISZEWSKI J., System controllingu, Przegląd Organizacji, 1991, nr 4, s.22.

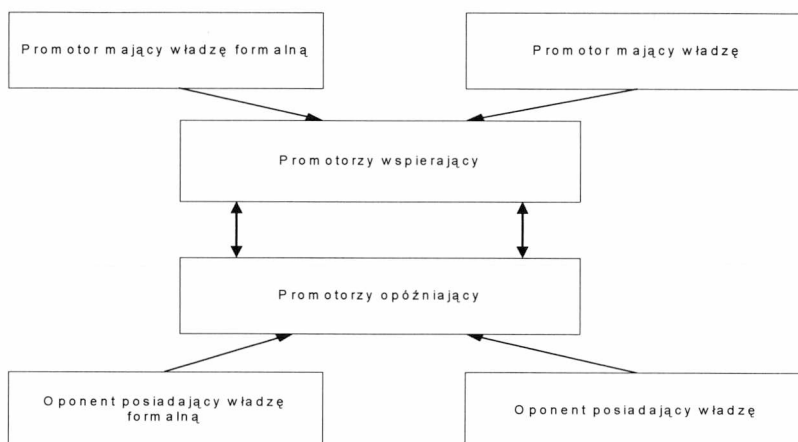
³³⁷ MARTAN L., WILIMOWSKI J. Kilka uwag o controllingu i kontroli wewnętrznej, Przegląd Organizacji, 1997, nr 7-8, s.54.

³³⁸ NITA B., Koncepcja systemu controllingu w zarządzaniu wartością, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.127.

³³⁹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.19

³⁴⁰ WITTE F., Strategische Unternehmensführung und Controlling, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 1998, [za:] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.19.

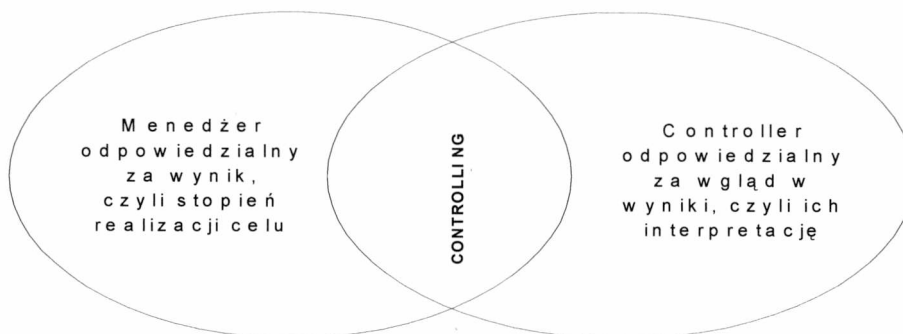
Rysunek 14 Model promotorów Wittego



Źródło: WITTE F., *Strategische Unternehmensführung und Controlling*, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 1998, [za:] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie PWN*, Warszawa 2003, s. 19.

Przeszkody wynikające z braku umiejętności lub wiedzy controller omija przy pomocy promotora będącego fachowcem w danej dziedzinie, korzystając z jego autorytetu, posiadanej wiedzy lub umiejętności, zaś wszystkie inne przeszkody, np. niechęć do zmian, omija przy pomocy promotora posiadającego władzę.³⁴¹

Rysunek 15 Funkcje menedżera i controllera



Źródło: KARWACKI P., *Controlling, Prace Naukowe AE*, nr 623, Wrocław 1992, s. 47.

Zadaniem controllingu jest zintegrowanie poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, decyzje zaś w tych obszarach podejmowane są przez menedżera (Rysunek 15). Podział zadań i odpowiedzialności menedżera i controllera prezentuje (Tabela 12).

Tabela 12 Podział zadań i odpowiedzialności między controllerem a menedżerem

Controller	Menedżer
♦ Koordynuje podstawy planowania decyzji, zarządza procesem budżetowania. ♦ Informuje periodicznie o wielkościach i przyczynach odchyień od celów. ♦ Informuje periodicznie o zmianach w otoczeniu przedsiębiorstwa.	♦ Określa wielkość do budżetu, cele i środki do ich realizacji oraz podejmuje decyzje. ♦ Stosuje środki sterowania w przypadku odchyień od celu. ♦ Działa i reaguje, aby dopasować cele i środki do zmieniających się warunków otoczenia przedsiębiorstwa. ♦ Zasięga porad ekonomicznych.

³⁴¹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 19.

◆ Dostarcza porad ekonomicznych. ◆ Wdraża ekonomiczne metody i instrumenty oraz uzgadnia decyzje. ◆ Współtworzy rozwój przedsiębiorstwa, np. jako innowator. ◆ Jest doradcą i nawigatorem menedżera.	◆ Ustala wymagania dla określonego celowo sterowania przedsiębiorstwem. ◆ Zarządza, dążąc do realizacji celów, opierających się na planowaniu i kontroli. ◆ Uważa controllera za niezbędnego partnera w procesie zarządzania.
---	---

Źródło: ESCHENBACH R., NIEDERMAYER R., *Die Konzeption des Controlling*, w: ENCHENBACH R., Schäffer-Poeschel Verlag, wyd. 2, Stuttgart 1996, s. 91. [za:] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie PWN*, Warszawa 2003, s. 19.

Aktualny stan wiedzy na temat rozróżnienia controllingu i zarządzania można scharakteryzować następująco:³⁴²

- Z pojęciem controllingu wiąże się pewne stale wzrastające zadanie kierownicze: chodzi tu o sensowne powiązanie kierowania procesami planowania i kontroli z systemem przetwarzania informacji. Niektórzy autorzy postulują przy tym integrację organizowania i systemu kierowania ludźmi. Także wydaje się, że pojęcie controllingu jest swoistą repliką funkcji kierowniczych. Prowadzi to w gruncie rzeczy do zrównania pojęć controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem.
- Zastosowanie koncepcji controllingu w praktyce przedsiębiorstw względnie szybko doprowadziło do instytucjonalnego wyrazu tej koncepcji – jako stanowiska controllera.
- Kontrowersje w literaturze dotyczącej controllingu obracają się wokół pytania czy chodzi tylko o wspomnienie kierowania przedsiębiorstwem, czy raczej instytucji a więc funkcję kierowniczą.

Najbardziej sporne są nadal kwestie, czy controlling powinien bezpośrednio wpływać na formułowanie planów, czy tylko pośrednio wpływająca kierowanie i kształtowanie systemów i procesów przy projektowaniu i wdrażaniu controllingu musimy zatem kierować się pewnymi ogólnymi zasadami, aby stworzyć system uniwersalny i kompleksowy.

Z przytoczonych poglądów wynika, że według wielu autorów controlling nie jest jednoznacznie obsadzony w strukturze zarządzania, choć nie brak jest zwolenników traktowania go jako zadania kierowniczego. W takim rozumieniu można go jednoznacznie traktować jako system zarządzania, w którym wykorzystuje się nie tylko dotychczasowe, ale i coraz nowsze instrumenty stworzone specjalnie do jego użytku. Moim zdaniem porównując teorię z praktyką przedsiębiorstw, które wdrożyły controlling, stanowi on nie tylko teoretyczny system wspomagania zarządzania, ale przede wszystkim praktyczny instrument właściwego zarządzania oparty na analizie kosztowej, który tworzy optymalną drogę do osiągnięcia sukcesu firmy na rynku.

3.2.2 Controlling a rachunkowość

Controlling bazuje na danych dostarczonych przez system sprawozdawczy przedsiębiorstw i przez rachunkowość finansową. Oznacza to także, że controlling bez danych księgowych nie mógłby funkcjonować, a jego wiarygodność zależy od właściwego sporządzenia danych księgowych. Księgowość finansowa jest odwzorowaniem, w wyrażeniu pieniężnym, działalności przedsiębiorstwa w danym okresie rozrachunkowym. Jest ona źródłem informacji o składnikach majątku przedsiębiorstwa oraz źródeł ich finansowania i odwzorowuje faktyczne procesy gospodarcze, w których uczestniczy przedsiębiorstwo.³⁴³ Ważna rola rachunkowości w systemie controllingu związana jest z pomiarem i dokumentacją rezultatów działalności jednostek

³⁴² STAEINMANN H., SCHERER A.G., *Strategiczny i operatywny controlling*, Organizacja i Kierowanie, nr 1997r.

³⁴³ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie PWN*, Warszawa 2003, s.20-21.

organizacyjnych przedsiębiorstwa. W tym zakresie controlling powinien wykonać następujące zadania szczegółowe:³⁴⁴

- oceniać system rachunkowości wprowadzać ośrodki odpowiedzialności za koszty oraz wyniki finansowe,
- przekształcać system rachunkowości na potrzeby osiągnięcia celów controllingu,
- budować odpowiedni system rachunku kosztów i rachunku marż pokrycia kosztów,
- wprowadzać inne instrumenty, takie jak, np. rachunek efektywności i rachunek inwestycyjny,
- stworzyć sprawozdawczość wewnętrzną,
- zaprojektować odpowiednie systemy porównań międzywydziałowych.

Realizacja tych zadań umożliwia stworzenie instrumentu służącego zasilaniu controllingu w odpowiednie informacje. Chodzi przy tym o to, aby instrumentarium to umożliwiło zarówno ocenę przeszłych zdarzeń, jak i monitorowanie zadań przyszłych.³⁴⁵ Różnice pomiędzy controllingiem a rachunkowością nie dotyczą tylko czasu: o ile księgowość oblicza zysk, o tyle controlling operacyjny umożliwia sterowanie nim, a controlling strategiczny jego zapewnienie. Księgowość identyfikuje sytuację w przedsiębiorstwie, controlling operacyjny rozpoznaje rzeczywiste odchylenia od planu w celu ich korygowania, zaś controlling strategiczny rozpoznaje możliwe prawdopodobne odchylenia w celu ich uniknięcia. Księgowość nastawiona jest na przeszłość a controlling na przyszłość.³⁴⁶ Controlling ma zatem wiele wspólnego z rachunkowością zarządczą w zakresie funkcji dostarczania informacji do podejmowania decyzji i sterowania działalnością przedsiębiorstwa różnica polega więc na sposobie wykorzystania tych informacji. Rachunkowość zarządczą sprowadzić można do analizy kosztów na bazie kalkulacji kosztowej, zaś analizę kosztów i przychodów - rozumianą, jako wyszukiwanie najsłabszego ogniwa w łańcuchu powiązań gospodarczych - przypisywano controllingowi. Rzeczywiste rozróżnienie tych dwóch sfer wynika z dużej roli, jaką przypadła motywacji w controllingu. W takim ujęciu rachunkowość zarządcza to liczby, a controlling to liczby motywujące do działania.³⁴⁷

3.2.3 *Controlling a kontrola*

Pojęcia controllingu nie można utożsamiać z kontrolą. W określonych sytuacjach może być ono rozumiane bardzo różnie, co jest jedną z przyczyn utrzymywania się niekorzystnego dla teorii i praktyki chaosu pojęciowej dychotomii.³⁴⁸ Różnica dotyczy nie tylko ram merytorycznych, ale przede wszystkim horyzontu czasowego branego pod uwagę. O ile tradycyjnie rozumiana kontrola zajmuje się przeszłością, o tyle controlling nastawiony jest na zdarzenia przyszłe, ma on umożliwić zapobieganie powstawaniu problemów, nie zaś tylko, jak to jest w przypadku kontroli, leczyć ich skutki. Kontrola różni się więc od controllingu tym, że zajmuje się zawsze oceną ex post.³⁴⁹ Miejsce kontroli w controllingu obrazuje (Rysunek 16). Ideą controllingu jest permanentna kontrola osiągania celów przez ustalenie rzeczywistych rezultatów, a następnie porównanie ich z wielkościami planowymi. Wynikiem takiego porównania są odchylenia oraz ustalenie ich przyczyn.³⁵⁰

³⁴⁴ NOWAK E., Controlling a rachunkowość, Prace Naukowe AE, Wrocław 2003, s.12.

³⁴⁵ Ibidem, s.13.

³⁴⁶ ZACH I., ZABIELSKA B., Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania, www.biz.reporter.pl, 2002

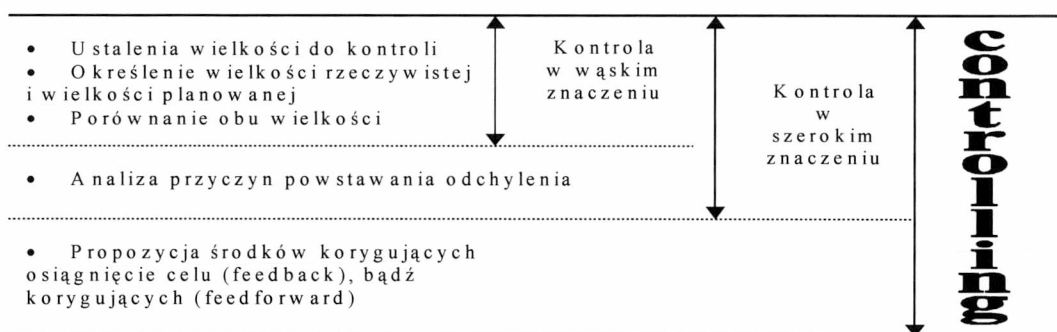
³⁴⁷ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.21.

³⁴⁸ BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Kontrola w koncepcjach controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), Wydawnictwo WSZiF, Warszawa 2002, s.21.

³⁴⁹ SEKUŁA Z., Istota controllingu, Organizacja i Kierowanie, nr 3/93, s.74.

³⁵⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.22.

Rysunek 16 Kontrola w controllingu



Źródło: *Strategische Unternehmensführung und Controlling*, Wirtschaftsuniversität Wien 1998, [za:] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 22.

Kontrola w controllingu stanowi powiązany ze sobą zbiór elementów kontrolnych, zaś działania kontrolne rozumiane w myśl klasycznego zarządzania mogą być niepowiązane w jedną całość zarówno decyzyjną, jak i operacyjną, tak pod względem kierowniczym, jak i funkcjonalnym (Tabela 13).

Tabela 13 Kontrola a controlling

Horyzont czasowy	Kontrola zorientowana jest na przeszłość	Controlling zorientowany jest na przyszłość
Cechy charakterystyczne	- stwierdza błędy, - wnioskuje ich naprawianie, - szuka winnych, - wnioskuje pokrycie szkód, - wnioskuje nałożenie kary, wnioskuje zmiany personalne i organizacyjne, kieruje sprawę do właściwych organów administracji lub ścigania.	- koordynuje, - nadzoruje, - doradza, - pomaga metodologicznie, - proponuje rozwiązania i środki zaradcze, - wskazuje na doświadczenia obce inspiruje i przestrzega.

Źródło: WIERZBICKI K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr3/1994, s.8., za SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, str.22.

W odróżnieniu od pojęcia nazywanego kontrolą, autorzy uważają, że *controlling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji*.³⁵¹ Podejście to ma swoich przeciwników. Urbanowicz takie stanowisko uważa za sprzeczne z funkcją kontroli jako immanentnego składnika systemu zarządzania. Autor ten twierdzi, iż Vollmuth dokonał pomieszania pojęć w zakresie wymogów controllingu. Urbanowicz uważa bowiem, że funkcje planowania i kontrolowania wynikają z płaszczyzny procesu zarządzania, traktując jednocześnie kierowanie jako zbliżone do zarządzania, a więc stanowiące szczególny rodzaj kierowania.³⁵²

Vollmuth mówi jednak wyraźnie o możliwości przedstawienia controllingu jako cybernetycznego systemu, odpowiadającego zamkniętemu systemowi samoregulacji, łączącego w sobie wyżej wymienione wszystkie części składowe controllingu. Tak skonstruowany system nie służy jedynie kontrolowaniu, lecz, w większym stopniu, zapobieganiu.

³⁵¹ VOLLMUTH H.J., *Controlling*, Planowanie, kontrola zarządzanie, Placet, Warszawa 1993, s.15.

³⁵² Praca zbiorowa, pod redakcją KURNALA J., *Teoria organizacji i zarządzania*, PWE, Warszawa 1981, s.15.

Według definicji kontroli znajdujących się w polskiej teorii organizacji i zarządzania, utrwaliło się przekonanie, że *kontrola kończy się w momencie, w którym kierownik, w oparciu o uzyskane w trakcie kontroli informacje o rozbieżnościach pomiędzy wzorem a wykonaniem oraz po ustaleniu ich przyczyn, przystępuje do podjęcia decyzji mających na celu usunięcie powstałych rozbieżności. Kontrolę więc sprowadza się do wąskiej roli wykonywania czynności kontrolnych*. Tam natomiast, gdzie mamy do czynienia z czynnościami post kontrolnymi, a więc podejmowaniem decyzji korygujących, uważa się, że jest to funkcja kierownicza. Pojęcie kontroli, w zakresie funkcji kierowniczej, powinno obejmować w swoim zakresie korekty odchyleń. Według Urbanowicza należy usunąć dualizm pojęciowy i wprowadzić właściwą definicję kontroli zgodną z potrzebami zarządzania m.in. poprzez:

- ustalenie standardów,
- pomiar wykonania,
- porównanie wykonania ze standardami,
- podjęcie działań korygujących.

3.2.4 Controlling a rewizja gospodarcza

Zadaniem zarówno controllingu, jak i rewizji gospodarczej jest sterowanie i nadzór nad przedsiębiorstwem, jednak samodzielne i niezależne od siebie (Tabela 14). Niektórzy autorzy uważają rewizję gospodarczą za uzupełnienie funkcji koordynującej controllingu.³⁵³ W praktyce gospodarczej pracownicy controllingu, po zamknięciu miesiąca poprzez księgowość, sprawdzają poprawność księgowania. Sierpińska twierdzi, że niewątpliwie przy okresowych rozliczeniach budżetów możliwe jest znajdowanie np. niepoprawnych księgowania, niemniej jednak controlling zakłada poprawność danych księgowych, nie zaś potrzebę ich weryfikacji. Zadaniem controllingu jest więc wskazywanie uchybień, bez nanoszenia korekt.³⁵⁴

Tabela 14 Rewizja gospodarcza a controlling

Rewizja gospodarcza	Controlling
- uwarunkowane sytuacyjnie, zmieniające punkt ciężkości, czynne nadzorowanie, - neutralna i niezależna, nieograniczona wskazówkami, - jest zawsze w środku akcji, - pośrednio odpowiedzialna za cel przedsiębiorstwa poprzez minimalizację ryzyka, - wykorzystuje metody do sprawdzania wszystkich obszarów przedsiębiorstwa, - zorientowana na dokumentację, prewencyjnie zorientowana na przyszłość, - sprawdza poprawność danych, - sprawdza poprawność sporządzania informacji oraz ich celowość i ekonomiczność.	- stałe, analityczne towarzyszenie działaniom sterującym, - dostarczanie pośrednich rad związanych z wcześniejszymi wskazówkami, - analizowanie otrzymanych dokumentów i informacji, - jest bezpośrednio nakierowany na cel przedsiębiorstwa, - wykorzystuje rachunek kosztów, - zorientowany na przyszłość, - zakłada poprawność danych, - sprawdza przydatność informacji dla sterowania i doradztwa.

Źródło: ANTON H., *Controlling - Interne Revision*, Gustaw Fisher Verlag, Stuttgart-New York 1989, s. 14. za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 24.

3.2.5 Controlling a zarządzanie finansami.

Częstym umiejscowieniem realizacji funkcji controllingu jest dział finansowy. Jest to szczególnie rozpowszechnione wśród małych i średnich przedsiębiorstw, gdzie nie istnieje konieczność budowania odrębnego działu controllingu. W takich wypadkach przy

³⁵³ Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.29.

³⁵⁴ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.24.

wdrażaniu controllingu jedynie poszerza się zakres zadań istniejącego już działu finansowego. W aspekcie zarządzania finansami, można mówić o instytucjonalnym konflikcie pomiędzy stanowiskiem treasurera a controllera³⁵⁵ (Tabela 15).

Tabela 15 Porównanie zadań controllera i treasurera

Controller	Treasurer
- planowanie sprzedaży, kosztów i zysków - sprawozdawczość i interpretacja, - ocena i doradztwo, - sterowanie, - sprawozdawczość dla państwa, - zabezpieczenie wartości majątku, - analiza otoczenia.	- dostarczanie kapitału, - kontakty z inwestorami, - krótkoterminowe finansowanie, - kontakty z bankami i ich nadzór, - zarządzanie należnościami i zobowiązaniami, - lokaty kapitału własnego - ubezpieczenia.

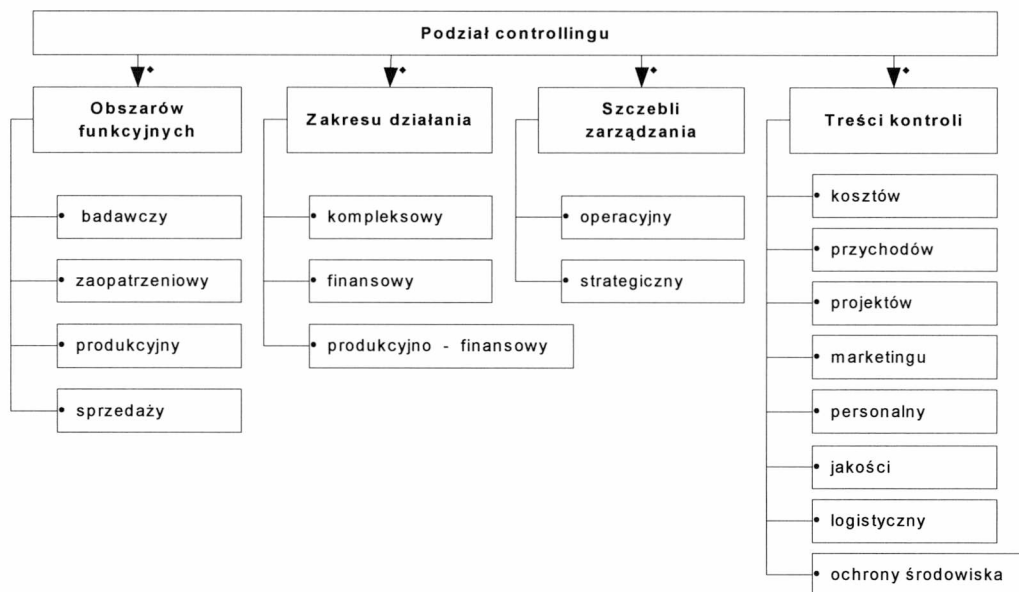
Źródło: Anton H., *Controlling- Interne Revision*, Gustav Fisher Verlag, Stuttgart-New York 1989., s. 34, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 24.

Treasurer odpowiedzialny jest za utrzymanie płynności finansowej i zainteresowany jest wysokim stanem środków finansowych. Controller przede wszystkim dąży do utrzymania wysokiej rentowności, przez co jego celem jest dążenie do obniżenia wysokości środków finansowych.³⁵⁶

3.3 Rodzaje controllingu

W literaturze przedmiotu można spotkać wiele kryteriów kwalifikacji controllingu (Rysunek 17), które dzielą go na różne rodzaje.

Rysunek 17 Rodzaje controllingu ze względu na kryteria podziału



Źródło: opracowanie na podstawie NESTERAK J. *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s. 47.

Ze względu na zakres monitorowania, analizy i oceny działalności organizacji możemy wyróżnić controlling całościowy (kompleksowy) i wycinkowy (finansowy

³⁵⁵ ANTON H., *Controlling- Interne Revision*, Gustav Fisher Verlag, Stuttgart-New York 1989., s.33.

³⁵⁶ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.24.

i finansowo-produkcyjny). Z punktu widzenia zakresu działania można wyróżnić następujące typy controllingu:³⁵⁷

- Typ A, czyli controlling kompleksowy, obejmujący wszystkie funkcje przedsiębiorstwa i pewne Oddziaływanie otoczenia na podmiot gospodarczy.
- Typ B, czyli controlling produkcyjno-finansowy, obejmujący wszystkie funkcje przedsiębiorstwa i w ograniczonym zakresie uwzględniający otoczenie.
- Typ C, czyli controlling finansowy, obejmujący wszystkie funkcje przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem funkcji finansowych i w ograniczonym zakresie uwzględniający otoczenie.

Ten rodzaj controllingu nazywany jest również controllingiem działalności gospodarczej i może być tylko realizowany w ramach przedsiębiorstwa.³⁵⁸ Controlling możemy rozpatrywać również w ujęciu procesowym. To ujęcie wymaga przedstawienia najważniejszych procesów gospodarczych, występujących w firmie oraz samej istoty zarządzania tymi procesami i jego wpływu na system controllingowy. W takim przypadku możemy mówić o controllingu procesu.³⁵⁹

Pierwszym kryterium, które posłuży nam do wyróżniania rodzajów controllingu, jest zróżnicowanie go według obszarów funkcyjnych, - nazywamy go wtedy często w literaturze nazywanym controllingiem funkcjonalnym. Spełnia on tę samą funkcję, co tradycyjnie rozumiany controlling, tyle że w ramach obszarów funkcjonalnych.

Controlling prac badawczo-rozwojowych, *jest odpowiedzialny za zapewnienie przyszłości przedsiębiorstwa, pozwala dopasować asortyment wytwarzanych wyrobów oraz świadczonych usług do wymogów konkurencyjnego rynku.*³⁶⁰ Celem controllingu badań i rozwoju jest dostarczanie jak największej przejrzystości wszelkich badań, wynikających z ich kosztów, osiągnięcia celów i odchyłeń od nich. Korzysta przy tym ze sterowania i kontroli wszystkich elementów tworzących warunki do powstawania nowych produktów oraz ich zastosowań. Dzięki niemu menedżerowie uzyskują informację na temat kosztów rozwoju przedsiębiorstwa, korzyści wynikających z prowadzonych lub planowych badań, stopnia zaawansowania prac oraz innych istotnych parametrów długookresowego angażowania środków finansowych.³⁶¹ Controller w tego typu controllingu dokonuje dokładnego przypisania kosztów do działań będących przyczyną ich powstania.³⁶²

Controlling zaopatrzeniowy zapewnia optymalizację zakupów zaopatrzeniowych i czuwa nad zużyciem materiałów w powiązaniu z jakością i organizacją czasu dostaw. Dostarcza decydentom informacji o rynku zaopatrzeniowym, w tym o istniejących warunkach korzystania z upustów cenowych. W przypadku zakupów na rynkach międzynarodowych controlling zajmuje się zagadnieniem przeliczania walut.³⁶³ Controlling zaopatrzeniowy nazywany jest w literaturze często controllingiem gospodarki materiałowej. Podstawowym jego zadaniem jest stworzenie planów zakupów i dostarczanie informacji o rozkładzie wielkości zapotrzebowania na materiały w okresie planowania, rozłożenia zapasów w tym okresie, czasie dostaw od poszczególnych dostawców, wielkości dostępnej powierzchni magazynowej, możliwościach transportu, poziomie jakości dostaw i rabatów oraz badanie rynku zaopatrzeniowego.³⁶⁴

³⁵⁷ MARCINIAK S., ŻMIJEWSKI Z., Projekt systemu controllingu w Warszawskich Zakładach Mechanicznych PZL-WZM, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw* nr 2/1996, s.9.

³⁵⁸ SMOLEN A., Controlling strategiczny jako koncepcja doskonalenia systemu zarządzania kulturą fizyczną, [w:] *Praca zbiorowa*, pod redakcją KUC R.B., *Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*. cz.II, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002, s.141.

³⁵⁹ DŁUBAK M., Procesowe ujęcie controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 4/2003, s.21.

³⁶⁰ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.46.

³⁶¹ Ibidem.

³⁶² LÜCKE W., DEITZ J.W., *Innovation und controlling*, Gabler Verlag, Wiesbaden 1989, s.218-220.

³⁶³ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.46.

³⁶⁴ WITTE F.J., *Controlling I-Ganzheitliches Controlling*, wyd. 2, Verlag Wydawnictwo C.H.BECK, München 2000, s.311.

Controlling produkcyjny pełni rolę gwaranta prawidłowego przebiegu procesu produkcyjnego. Funkcje jego sprowadzają się z jednej strony do przygotowania krótkich i średnich planów produkcyjnych, z drugiej do kontroli ich realizacji. Controlling produkcyjny bada możliwości wdrożeń nowoczesnych technologii produkcyjnych z punktu widzenia oceny ich wpływu na strukturę kosztów i układ logistyczny procesu produkcji. Zadaniem tego controllingu jest współudział w przygotowaniu decyzji dotyczących podjęcia określonych zadań produkcyjnych we własnym zakresie lub zlecenia ich na zewnątrz, po dokonaniu oceny opłacalności tych przedsięwzięć oraz ustaleniu planu działań poprawiających w przyszłości strukturę zamówień.³⁶⁵

Cele controllingu produkcji można podzielić na kilka klas. Pierwszą grupę tworzą cele finansowe, które skupiają się na utrzymaniu niskich kosztów zmiennych, czyli wysokich marż pokrycia, oraz maksymalizacji wykorzystania zdolności produkcyjnych, przy jednoczesnym utrzymaniu niskich kosztów stałych na jednostkę produkcji. Drugą stanowią cele czasowe związane z krótkim czasem dostaw i minimalizacją czasu produkcji. Trzecią tworzą cele ilościowo-jakościowe, które wiążą się z minimalizacją odpadów, wysokim standardem produkowanych wyrobów, małą ilością reklamacji oraz dostosowaniem wyrobów do norm ISO. Czwartą grupę stanowią cele elastyczności produkcji, do których należy łatwe dopasowywanie się przedsiębiorstwa do zmian w otoczeniu i do zapotrzebowania rynku, podnoszenie kwalifikacji pracowników i elastyczne wyposażenie w środki pracy. Piątą grupę tworzą cele socjalne, do których należy bezpośredni podział pracy, ergonomiczne ukształtowanie stanowiska pracy, poczucie bezpieczeństwa zatrudnienia dla pracowników. Szóstą grupę stanowią cele ekologiczne, do których należą niskie obciążenie środowiska emisja szkodliwych związków oraz niskie zużycie środowiska naturalnego.³⁶⁶

W controllingu produkcji można wyróżnić controlling czynników produkcji:³⁶⁷ controlling maszyn (określa on stopień zużycia pojedynczych maszyn i urządzeń, strukturę produkcyjną zakładu, zdolności produkcyjne maszyn, planowanie kosztów oraz terminów remontów i konserwacji urządzeń) oraz controlling energii (określa on strategię zabezpieczenia dostaw energii dla przedsiębiorstwa, a w szczególności określenie zapotrzebowania na nią, oraz możliwości jej pozyskania, redukcji zużycia oraz przyszłych cen). Czasem do czynników produkcji wliczany jest także controlling personalny.

Z kolei controlling sprzedaży pełni rolę pośrednika pomiędzy rynkiem i sterowaniem przedsiębiorstwem nastawionym na uzyskanie zakładanego wyniku. Celem controllingu sprzedaży jest rejestracja i ocena wzajemnych związków zachodzących pomiędzy prowadzoną w firmie polityką cen, polityką produktu i wyborem formy sprzedaży, które zapewniają osiągnięcie wytyczonego celu. Zadaniem controllingu sprzedaży jest tworzenie właściwych mierników dla rachunku marż pokrycia, które umożliwiają ocenę opłacalności wytwarzania poszczególnych produktów, ocenę kanałów zbytu oraz tworzenie systemów wynagradzania pośredników sprzedaży.³⁶⁸

Trzecie kryterium kwalifikacyjne jest wynikiem coraz większej specjalizacji gospodarowania, która wymaga konieczności wyodrębnienia szczebli zarządzania: strategicznego i operatywnego obejmującego także szczebel taktyczny.³⁶⁹ Zadania poszczególnych obszarów controllingu prezentuje (Rysunek 18).

³⁶⁵ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.47.

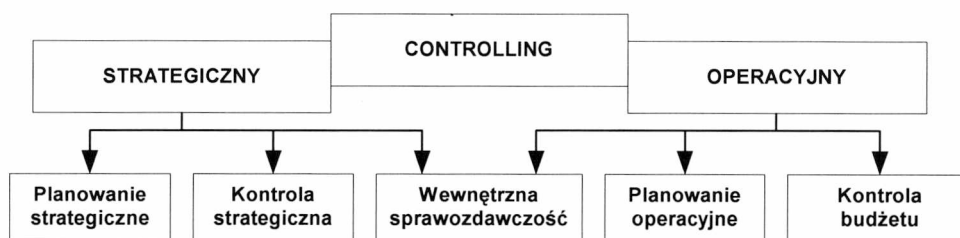
³⁶⁶ WITTE F.J., Controlling 1-Ganzheitliches Controlling, wyd. 2, Verlag Wydawnictwo C.H.BECK, München 2000, s.2511.

³⁶⁷ PEEMÖLLER V.H., Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete, Verlag Neue Wirtschaft-Briefe, Herne-Berlin 1990, s.329.

³⁶⁸ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.47.

³⁶⁹ GOLISZEWSKI J., Controlling strategiczny (cz. 1), Przegląd Organizacji, nr 5/1991, s.27.

Rysunek 18 Zadania controllingu szczebli zarządzania



Źródło: Haładyj M., *Controlling - metoda i filozofia nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem*, *Handel Wewnętrzny*, nr 3/1991, s. 16.

Controlling strategiczny powinno się stosować wtedy, gdy planowanie strategiczne jest podejmowane jako zdecentralizowany proces pozyskiwania i przetwarzania informacji. Szczęgólnego znaczenia w controllingu strategicznym nabiera wzajemna koordynacja działalności pomiędzy poszczególnymi systemami zarządzania strategicznego, która rozumiana jest jako strategiczne planowanie, kontrola oraz posiadanie rzetelnego systemu informacyjnego.³⁷⁰ Controlling strategiczny powinien charakteryzować się następującymi cechami: nieograniczonym horyzontem czasowym, wykraczaniem poza analizę kosztów i zysków, skierowaniem zainteresowania na otoczenie przedsiębiorstwa, powinien skupiać się na możliwościach uzyskania trwałych korzyści ekonomiczno-finansowych³⁷¹ (Tabela 16). Strategiczny controlling ukierunkowany jest na badanie sytuacji przedsiębiorstwa, głównie za pomocą metod rachunkowych oraz osiąganie bieżących celów w zakresie zysków. Zajmuje się on zapewnieniem długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa poprzez lepsze i wcześniejsze dopasowanie możliwości organizacji do wymogów otoczenia.³⁷² Wprowadzenie controllingu strategicznego do przedsiębiorstwa związane jest niejako z priorytetowym wdrożeniem controllingu operatywnego.³⁷³ Controlling strategiczny stwarza warunki organizacyjne opracowania planów i kontroli, przy jednoczesnym uzgodnieniu z planem operacyjnym. Controlling strategiczny ma sens tam gdzie planowanie strategiczne nie jest jednorazowe, a stanowi proces ciągły. Ponadto do controllingu należy planowanie samego procesu planowania. Controlling strategiczny powinien także przygotowywać i opracowywać wymagane dokumenty planistyczne, które powinny wspierać procesy planowania i kontroli.³⁷⁴ Zdaniem Steinmanna, decyzje podjęte w ramach strategicznego controllingu same są obciążone ryzykiem, dlatego winny być stale badane ze względu na możliwość błędu. W tym sensie, w ramach strategicznej kontroli, należy zweryfikować sprawozdawczość procesu planowania strategicznego i kontroli, jak również podjętych środków i zastosowanych metod je wspierających.³⁷⁵ Z kolei controlling operatywny jest ukierunkowany na osiągnięcie bieżących celów przedsiębiorstwa w zakresie zyskowności.³⁷⁶ Obejmuje on: ewidencję, analizę, planowanie, kontrolę, wykrywanie

³⁷⁰ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.50.

³⁷¹ WIERZBICKI K., Zakres działania i formy organizacyjne controllingu, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 4/1994, s.11

³⁷² OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., Rola controllingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1996, s.26.

³⁷³ OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., Ocena absorpcji controllingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa, *Przegląd Organizacji*, nr 5/1996, s.33.

³⁷⁴ KOSTYRKO A.L., Controlling jako narzędzie zarządzania finansami, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 8/2001, s.83.

³⁷⁵ STAEINMANN H., Walter M., *Managementprozess, Wirtschaftswissenschaften* Haffliches Studium, (WiSt), Juli 1990, s.340-345.

³⁷⁶ WIERZBICKI K., Zakres działania i formy organizacyjne controllingu, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 4/1994, s.11.

i eliminowanie niesprzyjających czynników otoczenia, motywowanie załogi w celu zwiększenia efektywności gospodarowania.³⁷⁷

Tabela 16 Cechy charakterystyczne controllingu strategicznego i operacyjnego

Cechy	Typ controllingu	
	Strategiczny	Operacyjny
Cele	długofalowe planowanie strategiczne w zakresie wzrostu, zabezpieczenie długotrwałej egzystencji i rozwoju	sterowanie wynikiem ekonomicznym i dbałość o rentowność, zysk, wyniki ekonomiczne.
Orientacja	zewnętrzne środowisko przedsiębiorstwa: dopasowanie działalności do zmian w otoczeniu.	wewnętrzne środowisko przedsiębiorstwa: regulacja procesów wewnętrznych
Charakter zadań	uwzględnianie wielkości kwalitatywnych: wyznaczone cele i zadania mają charakter jakościowy	uwzględnianie wielkości kwantytatywnych: cele i zadania wyrażone w jednostkach wymiernych, duża precyzja danych
Przedmiot zadań	SWOT	mierzenie oraz analiza wielkości, tj.: przychody – nakłady, wpływy – wydatki, koszt – wydajność - zysk
Styl zarządzania	kompleksowy	funkcjonalny
Horyzont czasowy	Długookresowy - powyżej 3 lat	krótkookresowy - do 3 lat.
Terminowość	brak	ściśle określone terminy

Źródło: NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s. 50.

Stosowanie controllingu strategicznego wynika z następujących przyczyn:³⁷⁸

- Wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa wymagają ustalenia przyszłych potencjałów sukcesu, stąd pomiędzy nimi powinny występować ściśle zależności, które należy poddać analizie, synchronizacji oraz koordynacji.
- Ustalone cele strategiczne powinny uwzględniać zarówno możliwości, szanse, jak i zagrożenia, z jakimi może zetknąć się przedsiębiorstwo w przeszłości. Dla ustalenia przyszłych wielkości zasobów konieczne jest uwzględnienie posiadanych obecnie zasobów w powiązaniu z ich wybraną koncepcją strategii. Realizacja celów strategicznych wymaga ustalenia i koordynacji działań we wszystkich obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa.
- Dla zapewnienia długookresowej egzystencji i rozwoju, należy przewidzieć zadania oraz sposoby ich realizacji.
- Dla przeprowadzania ciągłej weryfikacji przyjętych w fazie planowania celów strategicznych, których firma ze względu na dynamicznie zmieniające się otoczenie nie jest w stanie zrealizować.

Controlling operatywny koncentruje się na zadaniach, do których należą sterowanie wynikiem, planowanie płynności i kontrola rentowności.³⁷⁹ W centrum działań controllingu operacyjnego znajdują się następujące procesy: określenie celów głównych i cząstkowych, opracowanie planów działań na budżety, ustalenie poszczególnych wskaźników, kontrola procesu realizacji strategii, sporządzanie sprawozdań, sterowanie procesem realizacji strategii, zapewnienie możliwie aktywnego i konstruktywnego współdziałania członków organizacji w ramach powyższych procesów.³⁸⁰ Controlling operatywny nastawiony jest na badanie realizacji celów przedsiębiorstw i związanych z nim działań za pomocą metod ilościowych. Badania i analiza odchyleń przeprowadzana

³⁷⁷ KOSTYRKO A.L., Controlling jako narzędzie zarządzania finansami, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 8/2001, s.83.

³⁷⁸ SEKULA Z., Controlling strategiczny, *Przegląd Organizacji*, nr 7-8 /1998, s.52.

³⁷⁹ Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.43.

³⁸⁰ GOLISZEWSKI J., Controlling operacyjny (cz.I), *Przegląd Organizacji*, nr 7/1991, s.28.

jest na bieżąco i bardzo często w sposób postępowo-ciągły.³⁸¹ W controllingu operatywnym chodzi zawsze o przedsięwzięcia mające na celu wspieranie strategii. Controlling operatywny może więc wspierać na wiele sposobów zarządzanie operatywne, przy czym wnosi on wkład do polepszenia jego sprawności. Czyni to przez tworzenie przydatnych struktur organizacyjnych albo instrumentów z zakresu polityki kadrowej, utworzenie systemu informacyjnego, przygotowanie systemów wskaźników, jak i przez procedurę planowania operatywnego i budżetowania, z pomocą których przetwarzanie i uzyskiwanie informacji może ulec poprawie.³⁸² Controlling operatywny ukierunkowany jest na badanie sytuacji przedsiębiorstwa za pomocą głównie metod rachunkowych oraz osiąganie bieżących celów w zakresie zysku.³⁸³ Punktem wyjścia dla controllingu operatywnego, według Sekuły, jest hierarchia celów operatywnych, począwszy od celów w skali przedsiębiorstwa, a skończywszy na najważniejszym celu zarządzania.

Karaś uważa, że controlling strategiczny, w przeciwieństwie do controllingu operatywnego, zajmuje się zapewnieniem długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa poprzez lepsze i wcześniejsze dopasowanie możliwości przedsiębiorstwa do wymogów otoczenia. Jego wyróżnikami są między innymi: horyzont czasowy, zakres przedmiotowy, oraz przedmiot zainteresowania, którym jest przede wszystkim środowisko przedsiębiorstwa. Tak więc controlling strategiczny uwzględnia długotrwałą egzystencję³⁸⁴ rozwój przedsiębiorstwa poprzez odpowiednio wyprzedzające adaptowanie się do otoczenia lub w adaptowanie się pewnej mierze do wymagań, jakie wynikają z celów strategicznych. Zakres controllingu strategicznego wykracza daleko poza mierzenie i ocenę rzeczywistych korzyści.

Kontrola budżetowa i budżetowanie wyróżniają następujące rodzaje controllingu: kosztów, przychodów, projektów, marketingu, personalny, logistyczny, jakości i ochrony środowiska.

Podstawowym problemem w controllingu jest ustalenie wykonania poszczególnych zadań określonych proporcjonalnie do poniesionych nakładów i związanych z ich realizacją. Controlling projektów jest typowym przykładem „*samocontrollingu*”. Controller, nie będący w stanie określić odpowiedniego stopnia wykonania zadania, służy jedynie metodyką, czyli dostarcza narzędzia do samorealizacji controllingu. Bez tego controlling nie może się obejść, ale i sam nie jest w stanie jej określić. Określenia musi dokonać sam kierownik projektu - zajmujący się jego stroną techniczną. Określenie stopnia wykonania zadań jest ważne z dwóch powodów. Po pierwsze, ma ono na celu umożliwienie przeprowadzania porównania z zakładanym planem i w przypadku zaistnienia odchyleń podjęcie działań korygujących. Po drugie, umożliwia sterowanie działalnością całego przedsiębiorstwa, funkcjonującego tylko na podstawie jednorazowych zleceń klientów.³⁸⁵ Prognozą wyniku nie może być tylko ekstrapolacja. Jej sens polega bowiem na wymieszeniu wyciągnięcia konsekwencji z przyszłego odchylenia, jednoznacznym określeniu wartości wykonanej pracy, rozpoznaniu, z jakimi odchyleniami należy się liczyć w przyszłości, oraz motywuującym Oddziaływaniu na osoby uczestniczące w projekcie. Podział odpowiedzialności za controlling projektu można określić następująco:³⁸⁶

- odpowiedzialność za przeciwdziałanie odchyleniom spoczywa na kierowniku regionalnym bądź technicznym,

³⁸¹ SEKUŁA Z., Controlling operatywny, *Przegląd Organizacji*, nr 10/1998, s.32.

³⁸² STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling. Propozycja metodologicznego określenia pojęć, *Organizacja i Kierowanie*, nr 1 /1998, s.11.

³⁸³ OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., Rola controllingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1996, s.26.

³⁸⁴ MAYER E., MANN R., Controlling w twojej firmie, Warszawa 1992, s.9.

³⁸⁵ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.335-336.

³⁸⁶ BLAZEK A., Project-Controlling, Management Service Verlag, Gauting-München 1983, s.111-126, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.336.

- odpowiedzialność za koordynację działań w ramach projektu ponosi jego kierownik,
- odpowiedzialność za wykorzystanie controllingu w projekcie, za interpretację liczb i koordynację pomiędzy projektami, zwłaszcza z zapotrzebowaniem na określone zasoby, ponosi controller.

W postępowaniu projektowym istotne znaczenie ma traktowanie controllingu jako procesu. Ponieważ sam proces powoduje zmiany technologiczno – organizacyjne, w literaturze pojawiają się nowe pojęcie controllingu zmian techniczno-organizacyjnych. Staje się on wyrazem interpretacji zarządzania przedsiębiorstwem poprzez koncepcję odpowiedzialności społeczno-ekonomicznej, procesem kulturowym w zakresie wprowadzania zmian, znaczącym procesem kumulowania wiedzy o przedsiębiorstwie, rozwiązaniem umożliwiającym kształtowanie mentalności i kompetencji personelu przedsiębiorstwa.³⁸⁷

Rachunek kosztów i wyników jest narzędziem controllingu kosztów, który dopasowuje i dostosowuje się do wyodrębnionych procesów, który przekłada te procesy na cele monetarne.³⁸⁸

W literaturze podkreśla się współzależność marketingu i controllingu. Raz określa się je mianem bliźniąt, innym razem porównuje się je do dwóch filarów podtrzymujących współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem lub traktuje się jako filozofię przedsiębiorstwa, polegającą na takim podporządkowaniu wszystkich działań gospodarczych interesom klienta (marketingu), aby znaleźć optimum z punktu widzenia interesów przedsiębiorstwa (controllingu). Controlling marketingu ma więc za zadanie: wykazanie za pomocą liczb, kto jest ważnym klientem z punktu widzenia egzystencji przedsiębiorstwa i co mu przynosi zyski, dbanie, by te informacje wykorzystywano, zwiększenie efektywności działań marketingowych.³⁸⁹ W literaturze prezentuje się następującą listę komponentów controllingu marketingowego: analiza pozycji strategicznej przedsiębiorstwa, efektywność instrumentów marketingowych, planowanie i kontrola cen i przychodów wraz ze współkształtowaniem polityki cenowej, wskaźniki finansowe oraz uwzględnieniem rachunku marż pokrycia dla produktów i klientów, udział w sterowaniu działaniami handlowców, analiza klientów i popytu, budżetowanie i kontrola finansowa działań promocyjnych.³⁹⁰ Narzędziem controllingu marketingowego jest *audyt marketingowy*, czyli *szczegółowy systematyczny i obiektywny przegląd celów, filozofii, strategii, organizacyjnej i efektów działalności przedsiębiorstwa w obszarach otoczenia rynkowego, organizacji komórki marketingowej i systemu informacji marketingowej*.³⁹¹ Z kolei controlling dystrybucji bada efektywność poszczególnych kanałów dystrybucji i próbuje ustalić, właściwy sposób dystrybuowania.³⁹²

Problematyka controllingu jakości jest w Polsce stosunkowo młoda, o czym mogą świadczyć jedynie nieliczne opracowania w literaturze. Z reguły odnosi się rozumienie tego terminu głównie do kosztów jakości lub sterowania tymi kosztami, czasem rozszerza się jego znaczenie również na monitorowanie procesu projektowania, produkcji, instalowania i serwisu oraz planowania i koordynowania działań wyróżnionych w pętli jakości, a więc projektowania badań i rozwoju procesu produkcyjnego oraz sprawowanie nadzoru nad pracami związanymi z funkcjonowaniem systemu jakości. Controlling jakości bywa także rozumiany jako nowoczesna metoda wspomagania zarządzania jakością,

³⁸⁷ BIŃCZYK-KRAJEWSKA E., Controlling zmian techniczno-organizacyjnych, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 9/2002, s.23-24.

³⁸⁸ DLUBAK M., Procesowe ujęcie controllingu, www.controlling.info.pl, 2002

³⁸⁹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.350.

³⁹⁰ WITTE F.J., Controlling 1-Ganzheitliches Controlling, wyd. 2, Verlag Wydawnictwo C.H.BECK, München 2000, s.246.

³⁹¹ Praca zbiorowa Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.182.

³⁹² OSSADNIK W., Controlling, Oldenbourg Verlag, wyd. 2, München-Wien 1998, s.4.

umożliwiają podejmowanie właściwych decyzji w tej dziedzinie działalności organizacji.³⁹³

Zastosowanie controllingu w ochronie środowiska jest możliwe dzięki uniwersalnemu charakterowi samej jego idei oraz elastyczności. Kładzie on nacisk na procesy związane z zanieczyszczeniami wody, powietrza, powstawania i recyklingu odpadów oraz innych procesów związanych z ochroną środowiska.³⁹⁴

Badanie zależności między poszczególnymi strategiami a strategią personalną stanowi główne zadanie controllingu personalnego. Przede wszystkim w ramach controllingu personalnego występuje potrzeba badania zasobów, tj. ustalenia jak plany rozwoju przedsiębiorstwa wpływają na wymagania w odniesieniu do kwalifikacji zawodowych pracowników, jak istniejący system personalny może sprostać nowym potrzebom, jak w końcu stosowana motywacja umożliwi niezbędne zaangażowanie i wyzwoli takie postawy, które pozwolą na osiągnięcie sukcesu przez przedsiębiorstwo.³⁹⁵ Podstawowym celem controllingu personalnego jest podnoszenia rentowności, sprawozdawczości i efektywności działania w obszarze zarządzania zasobami ludzkimi³⁹⁶ (Tabela 17).

Tabela 17 Controlling zasobów "personel"

Tworzenie wartości	- praca ludzka coraz szerzej uznawana jest za źródło tworzenia wartości, nie można jej jednak oddzielić od wykonujących ją ludzi
Nośniki celów i potrzeb pojmowania wartości	- w ramach organizacji ludzie nie są biernymi obiektami kształtowania, są oni nośnikami celów, potrzeb, pojęć, wartości i możliwości (re-) aktywnego działania, co między innymi manifestuje się awersją do (dodatkowego) sterowania i kontroli
Decyzje	- decyzje personalne mają wewnętrzny charakter wysoce polityczny i w przeciwieństwie do decyzji rzeczowych wywołują długofalowy, nieliniowy łańcuch przyczynowo-skutkowy
Problem pomiarów	- wiele czynników gospodarowania personelem nie poddaje się ujęciu ilościowemu, ani też monetarnemu i wymaga uwzględnienia danych i wskaźników jakościowych

Źródło: Weka Sp. z o.o. Controlling zarządzanie za pomocą liczb 1998, Materiały szkoleniowe.

Sekuła uważa, że controlling ma ocenić kierunki zmian w zakresie zasobów ludzkich i zapewnić wybór najlepszej strategii zarządzania personelem. Musi on też zwrócić uwagę na skutki zmian wprowadzonych w poszczególnych obszarach działalności personalnej. W ramach controllingu należy prowadzić nadzór w zakresie identyfikacji poszczególnych elementów łańcucha zmian. Należy ustalić wzajemne zależności między nimi oraz przewidywanym rodzajem i poziomem zmian w poszczególnych obszarach działalności personelu.

Controlling, na skutek kompleksowych badań w obszarze zarządzania zasobami ludzkimi, identyfikuje zagrożenia i sprawdza czy jest możliwe podjęcie działań na rzecz ich usunięcia. Identyfikuje również ich wpływ na modyfikację celów przedsiębiorstwa. Controlling ma więc przeciwdziałać podejmowaniu błędnych decyzji w polityce personalnej, podnoszących przez to koszty zatrudnienia. Ma dopomóc również dostosować zasoby ludzkie do rzeczywistych potrzeb firmy i pomagać właściwie wykorzystywać potencjał pracy. Ponadto do zadań controllingu personalnego należy zbadanie potrzeb,

³⁹³ BIENKOWSKA A., Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Rozprawa Doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Wrocław 2002, s.66.

³⁹⁴ MARCINIAK S., Controlling jako narzędzie monitorowania i oceny stanu techniki i technologii oraz ochrony środowiska, [w:] Konkurencyjność przedsiębiorstw wobec wyzwań XXI wieku, Materiały konferencyjne, TNOIK, Szklarska Poręba 1999, s.110.

³⁹⁵ SEKUŁA Z., Controlling personalny, TNOIK, Bydgoszcz 1999, s.55.

³⁹⁶ SIKORSKI A., Controlling personalny, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 2/2001, s.50.

warunków i możliwości zmian w systemie bodźców utrudniających ich wprowadzenie, elastyczność i substytucyjność.³⁹⁷

Controlling personalny ma więc wspomagać i dostarczać informacje pozwalające wyeliminować sprzeczności występujące między motywacją, dochodową, kosztową a rynkową funkcją płac. Zaś pracownicy są dla controllingu źródłem informacji o tym, czy postrzegają oni system wynagradzania jako sprawiedliwy i zadawalający ich aspiracje. Controlling poprzez odpowiednie modyfikacje systemu motywacyjnego ma poszukiwać rozsądnego kompromisu między pracodawcą a pracobiorcą. Nie może on również ignorować roli związków zachodzących w procesie zarządzania zasobami ludzkimi, a przeciwnie, ze względu na spojrzenie całościowe na problemy ludzi, identyfikować miejsca zapalne.³⁹⁸ Ma on też poddać ocenie proces współdziałania, umiejętności i skuteczność w wypracowaniu wspólnych stanowisk oraz wolę stron do osiągnięcia porozumień. Controlling powinien wpłynąć nie tylko kompleksowo na system informacyjny, ale również ustalić właściwy dostęp pracowników do potrzebnych im pracy informacji. Poniekąd musi on też zwracać szczególną uwagę na oczekiwania pracowników, rozstrzygnąć, jakie potrzeby mogą być uwzględniane i czy nie zagrażają one właściwej realizacji celów przedsiębiorstwa. Powinien poddawać ocenie zasady współdziałania. Musi on też dbać o kulturę organizacyjną i sprzyjać porozumieniu, jak również wspomagać wspólną efektywność pracy i uwzględniać właściwy podział ról organizacyjnych. Cele i wskaźniki funkcji częściowych controllingu personalnego przedstawia (Tabela 18).

Tabela 18 Cele i wskaźniki funkcji częściowych controllingu personalnego

Funkcja częściowa	Wyprowadzenie celów i wskaźników funkcji częściowych controllingu personalnego	
	Cele	Wskaźniki
Marketing osobowy	- lepsze kwalifikacje starających się o pracę - redukcja kosztów werbowania - zapewnienie dopływu pracowników	- badanie opinii ważnych grup osób starających się o pracę - ilość przyjęć do pracy bez dawania ogłoszenia o wakatach, - koszty zdobycia pracownika na jedno stanowisko - jakość osób starających się o pracę - przeciętny czas trwania obsadzenia stanowiska
Wybór personelu	- wiarygodny wybór dobrych kandydatów - optymalizacja kosztów wybierania - pozytywne sprzedanie przedsiębiorstwa i pracownika	- analiza początkowej fluktuacji - wypytanie kandydatów o zastosowaną metodę wyboru - ocena opinii po upływie okresu próbnego - czas trwania werbowania - ocena potencjalnych opinii - koszty wyboru na jedno stanowisko
Integracja	- nowych pracowników szybko uczynić produktywnymi - utrzymać na możliwie niskim poziomie koszty wdrożenia - związać nowych pracowników z przedsiębiorstwem	- badanie opinii nowych pracowników - zorganizowanie „okrągłego stołu” z nowymi pracownikami - koszty wdrożenia na jednego nowego pracownika - poziom fluktuacji
Kształcenie	- zapewnienie sobie dobrego „młodego narybku” - redukcja kosztów zdobywania pracowników - odpowiednie w czasie dostosowanie kwalifikacji	- udział pokrycia zapotrzebowania pracownikami wykształconymi we własnym zakresie - badanie opinii współpracowników - analiza atrakcyjności własnego przedsiębiorstwa dla osób

³⁹⁷ PARKITNA A., Controlling w zarządzaniu kadrami- wybór czy konieczność?, Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe WSZiF nr 9, Wrocław 2002, s.138.

³⁹⁸ SEKUŁA Z., Controlling personalny, TNOiK, Bydgoszcz 1999, s.55.

	- organizowanie dalszego kształcenia	- przewidzianych do kształcenia - ocena przebiegu zdarzeń po wykształceniu - koszty netto na jedną wykształconą osobę - zorganizowanie testów efektów kształcenia - badanie opinii klientów według grup docelowych - ocena osób uczestniczących w seminariach
Dalszy rozwój	- budowa potencjału kierowniczego i specjalistów - zabezpieczenie potencjału sprawnych pracowników	- udział obsadzenia wolnych stanowisk młodą kadram z własnych szeregów - ocena przełożonych - ilości promowanych kandydatów w określonych programach - ocena porównawcza młodej kadry własnej i przychodzącej z zewnątrz - badanie opinii trenerów i doradców zatrudnionych z zewnątrz
Orientacja celowa	- zapewnienie każdemu pracownikowi konkretnych zadań możliwych do przyjęcia przez niego - kompatybilność i integracja osobistych celów pracy z celami przedsiębiorstwa - systematyczna analiza słabych i mocnych stron procesu pracy - uzgodnienie działań w kierunku doskonalenia pracy i współpracy	- inicjatywa własna pracowników bez uwzględnienia celów - badanie opinii odnośnie akceptacji i identyfikacji z wyznaczonymi celami - przegląd i kontrole zrozumiałości planowych celów indywidualnych - udział zastrzeżeń, co do oceny wykonywanej pracy
Komunikacja	- zapewnienie zrozumienia pracownika z celami przedsiębiorstwa i jego strukturą - pogłębianie wiedzy na temat całego przedsiębiorstwa i jego powiązań - wspieranie i pobudzanie inicjatywy w pracownikach - wykorzystywanie potencjału doświadczeń i pomysłów pracowników w celu rozwiązywania problemów	- ankiety wśród pracowników - przysłuchiwanie się plotkom i pogłoskom - porównywanie ocen kadry kierowniczej z oceną pracowników - obserwacja przez osoby z zewnątrz przedsiębiorstwa
Wynagradzanie	- zapewnienie atrakcyjności i motywacji dzięki płacom zorientowanym rynkowo i wydajnościowo - ustalenie zgodnych ze strategią bodźców - współuczestnictwo pracowników w sukcesie przedsiębiorstwa w zakresie zależnych od nich wielkości - przełożenie kosztów stałych na zmienne - zwiększenie zaangażowania i wydajności	- porównanie wynagrodzeń - korelacja wydajności i wynagrodzeń - ankiety pracownicze dotyczące przejrzystości i sprawiedliwości wynagrodzeń - ankiety pracownicze dotyczące atrakcyjności świadczeń dodatkowych
Organizacja	- uniknięcie sporów kompetencyjnych dzięki jasnemu podziałowi kompetencji - przyznanie swobody działania w ramach odpowiedzialności własnej - promowanie otwartego stylu pracy, nastawionego na usuwanie słabych punktów i opanowanie innowacji	- przegląd opisów funkcyjnych i planów strukturalnych - badania opinii pracowników - ilość propozycji usprawnień - wdrożone propozycje pracowników - ilość i wyniki pracy kółek jakościowych

Systemy sprawozdawcze	- optymalne dostarczanie niezbędnych informacji - uzasadnione wspieranie przebiegu pracy	- analiza korzyści ze sprawozdań - przegląd systemów informacyjnych przez osoby z zewnątrz - praca dodatkowa, czas spowodowany błędami etc.
Struktura personelu	- długofalowe zapewnienie trwałej struktury personelu	- budowa kwalifikacji - tworzenie systemu wiekowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Weka Sp. z o.o. Controlling zarządzanie za pomocą liczb, 1998, Materiały szkoleniowe

3.4 Narzędzia controllingu

Podstawowe instrumenty controllingu przedstawia Vollmuth, który opisuje 15 analiz i narzędzi operacyjnych oraz 10 narzędzi strategicznych. Stanowią one podstawowy zbiór metod i instrumentów controllingu. Instrumenty controllingu realizują postulaty controllingu, tj. orientacja na cele, wąskie gardła i ujęcie perspektywiczne, metody zaś odzwierciedlają spojrzenie na plany. Można je podzielić na grupy (Tabela 19).³⁹⁹

Tabela 19 Instrumenty systemu controllingu

	Orientacja na cele	Orientacja na wąskie gardła	Myślenie perspektywiczne
Plan wyników	- ilościowe i wartościowe określenie celów - kontrola wykonania celów	- rozdzielenie środków na obszary dające wysokie zyski	- analiza wartości planowych i rzeczywistych, poprawa zyskowności
Planowanie finansowe	- planowanie ramowych warunków finansowych	- wąskie gardła w płynności	- analiza wartości planowych i rzeczywistych poprawa płynności
Rachunek kosztów postulatowych	- planowanie rentowności	- określenie wąskich gardeł	- analiza odchyleń - produktywność stanowisk

Źródło: Praca pod redakcją KRUPSKI R., Zarządzanie strategiczne, Wydawnictwo AE, Wrocław 1998, s. 358.

Podstawą stosowania narzędzi controllingu jest rachunkowość zarządcza, obok której wymienia się także blok planowania oraz zarządzania przez cele.⁴⁰⁰ Do głównych narzędzi planowania zaliczymy: metody planowania strategicznego i operatywnego, metody budżetowania, wskaźniki planistyczne, rachunki i mierniki oceny planów. Do głównych narzędzi zarządzania przez cele zaliczymy: integrację i identyfikację celów kadry kierowniczej i załogi z celami przedsiębiorstwa. Ponadto brany pod uwagę będzie także rachunek odpowiedzialności za koszty i wyniki wraz z systemami motywacyjnymi.⁴⁰¹ W literaturze istnieje również klasyfikacja, w której specyficznym kompleksom zadań przypisano poszczególne narzędzia controllingu. Klasyfikacja ta oparta jest o koncentrację na planowaniu jako najważniejszym obszarze zainteresowań controllingu. Znaleźć tu można takie narzędzia, jak benchmarking, techniki scenariuszowe, metody sieciowe, target costing, rachunek efektywności ekonomicznej, rachunek opłacalności inwestycji, analizę portfeli, analizę prognozy rentowności, modele symulacyjne oraz metody programowania liniowego.⁴⁰² Weber przyporządkowuje narzędzia

³⁹⁹ PILARCZYK B., KWIATEK P., Zastosowanie controllingu w działalności marketingowej przedsiębiorstwa, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002 s.125.

⁴⁰⁰ OLECH S., Tendencje rozwojowe controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., Nr 2/1999, s.3.

⁴⁰¹ NAHOTKO S., Podstawy controllingu finansowego. Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000, s.85.

⁴⁰² MAJOR A., System controllingu w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe SEMPER, Warszawa 1998, s.41.

poszczególnym funkcjom zarządzania nie nazywając ich jednoznacznie narzędziami, do których zaliczył:⁴⁰³

- instrumenty ustalania pozycji strategicznej, przekładania wybranej pozycji strategicznej na ośrodki działania stosowane przy kształtowaniu struktur oraz narzędzia realizacji wybranej strategii przez działanie operatywne (planowanie),
- analizę odchyłeń i wyrywkowej kontroli,
- oryginalne instrumenty informacji, tj. rachunkowość wewnętrzną, rachunki finansowe, rachunek kosztów, systemy wczesnego ostrzegania oraz pochodne instrumentów informatycznych, czyli analizy ABC, tradycyjne i nowoczesne systemy wskaźników (udostępnianie informacji),
- teorie kosztów transakcji.

Narzędzia controllingu można przypisać do poszczególnych rodzajów zadań stawianych przed controllingiem, których zestawienie prezentuje (Tabela 20).

Tabela 20 Kompleksy zadań i instrumenty controllingu

Zadania własne controllingu oraz zadania w ramach współpracy z menedżerami w obszarach: generowanie planów centralnych, planowanie strategiczne i operacyjne	
Zadania	Instrumenty
Analizy i prognozy	- benchmarking - system wczesnego ostrzegania - techniki scenariuszowe - prognozowanie
Planowanie projektowe i produktowe	- techniki planowania sieciowego (PERT) - analiza wartości - kalkulacje e produktów i projektów - target costing - rachunek efektywności ekonomicznej - rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie obszarów funkcjonalnych	- analiza wartości kosztów wspólnych - planowanie tradycyjne i przyrostowe - planowanie (budżetowanie) zerowe - kalkulacje - rachunek stanowisk kosztów (MPK) - rachunek efektywności ekonomicznej - rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie programu produkcji	- analizy portfeli - analiza prognozy rentowności
Planowanie zdolności (strategiczne decyzje i działania)	- rachunek efektywności ekonomicznej - rachunek opłacalności inwestycji
Planowanie obłożenia zdolności (operatywne decyzje i działania)	- wielostopniowy rachunek marży brutto - modele symulacyjne - programowanie liniowe - modele zapasów i modele kolejek
Zadania własne: planowanie wyniku i finansów dla całego przedsiębiorstwa	
Planowanie marży brutto	- rachunek kosztów zmiennych
Planowanie wyniku przedsiębiorstwa i zakładów	- ogólna koncepcja planowania i kontroli - system wskaźników do oceny jakości planowania i kontroli
Planowanie wartości kapitału i finansów	- zintegrowana wewnętrzna i zewnętrzna rachunkowość i finanse
Koordinacja planowania w przedsiębiorstwie oraz planowanie w dywizjach	- kompleksowe modele funkcjonowania przedsiębiorstwa z symulacją - programowanie mieszano-całkowitoliczbowe - techniczno-ekonomiczne bazy modeli i wiedzy

Źródło: HAHN D., HUNGENBERG H., *Planung und Kontrolle, Wertorientierte Controllingkonzepte*. 6 Auflage., Gbier Verlag, Wiesbaden 2001, s. 282.

⁴⁰³ WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001, s.29.

Zbiór ten może być rozszerzony przede wszystkim o niektóre podstawowe narzędzia rachunkowości zarządczej, dotyczące głównie budżetu i kontroli budżetowej, jak również oceny inwestycji kapitałowych. Całokształt instrumentów controllingu możemy podzielić na:⁴⁰⁴

- narzędzia służące pozyskiwaniu danych,
- instrumenty mające przetwarzać dane,
- instrumenty przekazujące informację.

Znając podstawowy zbiór instrumentów można dokonać przyporządkowania poszczególnych instrumentów (metod) do określonych rodzajów (typów) controllingu.⁴⁰⁵ O przydatności i powszechności zastosowania danej metody dla poszczególnych rodzajów controllingu decyduje przede wszystkim:⁴⁰⁶

- celowość zastosowania ze względu na specyfikę obszaru działania,
- możliwość adaptacji do warunków wewnętrznych i zewnętrznych,
- łatwość interpretacji wyników,
- stopień powszechnej znajomości.

Rozwój controllingu spowodował, że każdemu z jego rodzajów coraz częściej w literaturze zaczęto przypisywać rozbudowane skrzynki narzędziowe. Spowodowało to polemikę wśród teoretyków tej dziedziny. Brzezina twierdzi, że łatwo obecnie zauważyć, iż *większość narzędzi controllingu należy do znanych od dawna metod i technik organizacji i zarządzania, co może oznaczać, że autorzy pomylili dwie dyscypliny naukowe: organizację i zarządzanie z controllingiem*. Ponieważ controlling, jak wcześniej opisywałam jest, ściśle związany z zarządzaniem przejmuje od niego wiele istotnych narzędzi, ale do typowych narzędzi controllingu możemy zaliczyć:⁴⁰⁷

- planowanie i porównanie odchyleń (plan-wykonanie),
- nowoczesny rachunek kosztów,
- sprawozdawczość nakierowana na system wskaźników,
- krótko - i długookresowy rachunek wyników,
- rachunkowość efektywności inwestycji,
- system wczesnego ostrzegania.

Takie podejście ogranicza liczbę narzędzi oraz wiąże ze skrzynką narzędziową rachunkowości zarządczej, co w praktyce oznacza całkowitą krytykę zwolenników szerokiego ujmowania narzędzi controllingu. Powoduje również kategoryczne odrzucenie możliwości odejścia controllingu od wskaźników wartościowych, co wskazuje na konieczność znalezienia tzw. „złotego środka”. Zdaniem Bieńkowskiej, tak, *jak mało prawdopodobna jest rezygnacja z narzędzi rachunkowości, tak samo jest wykluczone zaprzestanie poszukiwań przez controlling nowych rozwiązań. Skoro controlling dynamicznie się rozwija i odpowiada na coraz to nowe, zgłaszane przez praktykę, problemy, to musimy wykorzystać aktualne i dostępne narzędzia tak, aby w sposób najbardziej efektywny wspomagać zarządzanie we wszystkich obszarach przedsiębiorstwa, które tego wymagają*.⁴⁰⁸

3.5 Składniki controllingu

Wielość rodzajów controllingu nie oznacza, że są to „twory” wewnętrznie różne. Posiadają one charakterystyczne cechy, które wynikają z istoty controllingu i są jednakowe

⁴⁰⁴ BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Koncepcje controllingu, Rapotr PW serii PRE nr 29, Wrocław 2001, s.3.

⁴⁰⁵ MARCINIAK S., Instrumentarium controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., nr 0/99, s.18.

⁴⁰⁶ Ibidem.

⁴⁰⁷ BRZEZIN W., Rachunkowość zarządcza a controlling, Poradnik Gazety Prawnej, 2000, nr 24, s.48.

⁴⁰⁸ BIENKOWSKA A., Perspektywy rozwoju controllingu, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu III (cz.I), WSM, Legnica 2003, s.140-141.

dla każdego z ich rodzajów. Literatura pozwala na wyodrębnienie podstawowych składników controllingu, którymi są planowanie, kontrola i sterowanie.

3.5.1 Planowanie

Zadaniem planowania w przedsiębiorstwie jest zbudowanie zamkniętego systemu planów cząstkowych, w których w formie pisemnej ustala się wypracowane cele oraz działania i środki niezbędne do ich realizacji.⁴⁰⁹ Według (najważniejszego z punktu widzenia controllingu) kryterium horyzontu czasowego podziału planów wyróżnia się następujące szczeble planowania:⁴¹⁰

- planowanie strategiczne - ukierunkowane na osiągnięcie najważniejszych i najbardziej zagregowanych celów strategicznych przedsiębiorstwa jako całości, obejmujących m.in. ustalanie strategii jego rozwoju, przywództwa i promocji, kreowanie koncepcji rozwoju sprzedaży, sieci dystrybucji wytwarzanych wyrobów, a także długookresowych operacji kapitałowych i finansowych,
- planowanie taktyczne - będące narzędziem realizacji planów strategicznych oraz celów i zadań taktycznych w poszczególnych obszarach funkcjonalnych organizacji, obejmujące przede wszystkim planowanie zasobów materiałowych i produkcyjnych, planowanie utrzymania ruchu i niezawodności urządzeń oraz średniookresowe planowanie finansowe,
- planowanie operacyjne - ukierunkowane na realizację planów taktycznych i określonych zadań operacyjnych, powstające w bezpośrednim związku z działaniami wykonawczymi w krótkim okresie planistycznym.

Podstawowym zadaniem planowania taktycznego jest elastyczne przejście z zakresu planowania strategicznego do operacyjnego. Planowanie strategiczne cechuje się rozpoznaniem przyszłości i wyborem odpowiednich kierunków działań. Planowanie operacyjne powinno dostarczyć odpowiedzi na temat potencjalnych skutków realizacji przyjętych strategii oraz określić konkretne działania, jakie należy w związku z tym wykonać.⁴¹¹

Mając zaś na uwadze kryterium instytucjonalne, wyróżnić można:⁴¹²

- planowanie odgórne, w którym kierownictwo wyższych szczebli zarządzania (na podstawie celów ustalonych dla przedsiębiorstwa) opracowuje plany, według których w komórkach wykonawczych następuje konkretyzacja działań,
- planowanie progresywne, które polega na włączeniu w proces planowania kierowników niższych szczebli, pierwszym etapem takiego planowania jest opracowanie planów cząstkowych, które następnie łączy się w plan całościowy,
- planowanie cyrkulacyjne, stanowiące połączenie omawianych wcześniej dwóch form planowania,
- planowanie horyzontalne, polegające na opracowaniu planów przez kierownictwo średniego szczebla, na podstawie wytycznych swoich przełożonych.

W procesie planowania w controllingu wyróżnić można cztery fazy: określenie celu, analiza problemu, poszukiwanie alternatywnych działań, decyzje o wyborze najważniejszych działań. Z punktu widzenia controllingu planowanie powinno spełniać szereg następujących wymagań. Powinno być kompleksowe, czyli swoim zasięgiem obejmować wszystkie obszary przedsiębiorstwa, rozpoznawać i uwzględniać wąskie gardła, przyjmować jednolite i uzgodnione wcześniej wielkości wyjściowe. Postać każdego planu powinna być wyrażona w odpowiedniej formie. Wszystkie plany powinny składać się na system planów, wyrażony za pomocą obowiązującej w przedsiębiorstwie

⁴⁰⁹ VOLLMUTH H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola zarządzanie*, Placet, Warszawa 2000, s.41.

⁴¹⁰ BIENKOWSKA A., *Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Wrocław 2002, s.31.

⁴¹¹ CHALAŚTRA M., *Zadania controllingu strategicznego w procesie budżetowania*, *Controlling i Rachunkowość Zarządca*, nr 1/2001, s.15.

⁴¹² SEKUŁA Z., *Planowanie a controlling*, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1999, s.34.

dokumentacji. Dokumentacja planistyczna musi być przejrzysta. Szczegółowa rola controllingu dotyczy udziału w zaprojektowaniu i wprowadzeniu w życie systemu planowania sprzężonego z systemem kontroli.⁴¹³

3.5.2 Kontrola

System planowania i system informacji przynoszą przedsiębiorstwu zyski tylko wówczas, gdy zdarzenia występujące w rzeczywistości mierzone są miarą stanów pożądanых. Odchylenia od tego układu powinny być przeanalizowane pod kątem ich przyczyn, a następnie powinny zostać podjęte odpowiednie środki zaradcze. Sytuacja ta wynika z opisywanego wcześniej cybernetycznego charakteru controllingu. Ustalenie celów i wynikające z tego działania wg Vollmutha nie gwarantują nam jeszcze, że planowane wielkości będą faktycznie realizowane. W controllingu planowanie i kontrola wzajemnie się warunkują i uzupełniają. Kontrola jest instrumentem upewniania się czy zamierzenia są realizowane.⁴¹⁴ Musi ona więc dostarczać informacji ważnych dla procesu podejmowania decyzji.⁴¹⁵ Kontrola może zatem pełnić w controllingu następujące funkcje: obserwacyjną (poprzez uzyskanie informacji o osiąganych w rzeczywistości wielkościach), oceniającą (poprzez porównanie wielkości rzeczywistych z planowanymi i określenie wielkości odchyłeń) i prewencyjną (poprzez wpływanie na zachowanie osób odpowiedzialnych za dany obszar przedsiębiorstwa przez istnienie instytucji kontroli).⁴¹⁶ Możemy dokonać następującego podziału kontroli w controllingu:⁴¹⁷

- kontrola wyniku - koncentruje się na rezultacie procesu planowania,
- kontrola procesu - koncentruje się na rodzaju i sposobie powstawania wyniku.

Według Vollmutha, wszystko co zaplanowane może zostać skontrolowane i przeanalizowane, lecz taka analiza generuje powstawanie kosztów, niekiedy przewyższających korzyści, co z racjonalnego punktu widzenia nie wchodzi w rachubę. Autor ten określa istotę kontroli w controllingu jako porównanie między dwiema lub kilkoma wielkościami, przy czym jedna z nich podana jest jako miarodajna wartość porównawcza. W zależności od tego, jakie wielkości się porównuje można stosować następujące metody kontroli:

- porównanie w czasie, polegające na porównaniu danych wielkości zrealizowanych z różnych okresów, taka kontrola nie ma bezpośredniego odniesienia do planowania,
- porównanie między przedsiębiorstwami, inaczej mówiąc porównanie branżowe, w którym wartość własnego przedsiębiorstwa (dla zwiększenia wymowności) odnosi się do wartości innych przedsiębiorstw, często nie uwzględniając różnic struktur, procesów między odrębnymi przedsiębiorstwami danej branży, co w rezultacie prowadzić może do ograniczenia dokładności pozyskanych informacji,
- porównanie wartości planowych z wynikami, porównanie wielkości zakładowych: (obrotów, kosztów, zysków) z wielkościami zrealizowanymi, a więc wynikami - tego typu kontrola stanowi jeden z podstawowych obszarów controllingu.

Wynikiem kontroli w controllingu jest rozpoznawanie odchyłeń. U podstaw tych odchyłeń mogą leżeć: błędne planowanie, zła organizacja, niewłaściwa realizacja, nierealne sformułowanie celów, nieprzewidziane wpływy zewnętrzne, zmiany organizacyjne, wprowadzone racjonalizacje, wprowadzenie nowych maszyn, wzrost cen surowców, nowe metody technologiczne, używanie innych wartości do rozliczeń materialnych, wykorzystanie usług zewnętrznych, zbyt małe lub nadmierne zużycie,

⁴¹³ SEKUŁA Z., Planowanie a controlling, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1999, s.33.

⁴¹⁴ BŁOCH H., KUC R.B., Co nowego w kontroli, *Przegląd Organizacji*, nr 7/ 1998, s.21.

⁴¹⁵ KAŁUŻNY S., Zarządzanie przez kontrolowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 12/2001, s.23.

⁴¹⁶ Strategische Unternehmensführung und Controlling, *Wirtschaftsuniversität Wien* 1998, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.22.

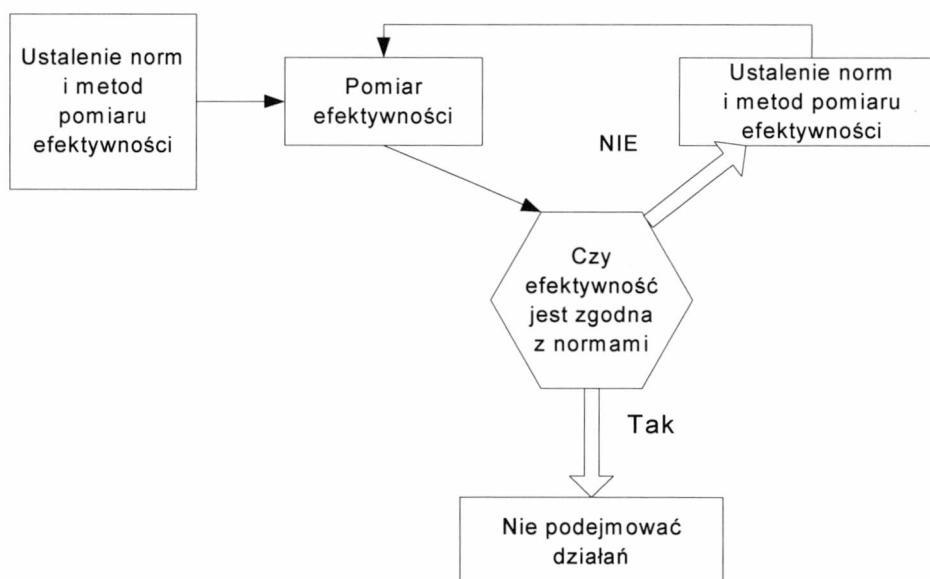
⁴¹⁷ KRAL Z., PARKITNA A., *Kontrola strategiczna i operacyjna w controllingu*, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., *Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, Wydawnictwo WSiP, Warszawa 2002, s.85.

czasowe przesunięcie kosztów, błędy w dekretowaniu księgowym, podwyższenie stawek taryfowych płac, niedostarczenie wyników kierownikom komórek, braki materiałowe, awarie maszyn, odchylenia cen, odchylenia dotyczące zużycia, odchylenia dotyczące zatrudnienia.⁴¹⁸ Wreszcie ze względu na okres planistyczny kontrolę w controllingu możemy podzielić na kontrolę w controllingu operacyjnym i kontrolę w controllingu strategicznym, które postaram się pokrótce scharakteryzować.

Przedmiotem kontroli w controllingu operacyjnym jest sposób przebiegu realizacji planowanych działań i ich wpływ na poziom osiągania zaplanowanych celów operacyjnych. Kontroli podlegają także budżety, zwłaszcza w zakresie osiągania celów formalnych oraz sposób postępowania poszczególnych decydentów i pracowników. W controllingu operacyjnym muszą być ustalone szczegółowo przedmioty, zakres, forma i częstość kontroli. Dla każdego przedmiotu kontroli powinny być ustalone wielkości stanowiące parametry do oceny realizacji zadań oraz towarzyszących im zdarzeń i zjawisk. Aby nie dopuszczać do kumulowania błędów, nie tylko ważną jest kontrola ex post, ale również ex ante. Przy czym okresy wyprzedzeń w kontroli ex ante muszą być bardzo niewielkie i zależne od przyjętego horyzontu czasu w planowaniu operacyjnym.

Mówiąc o kontroli w controllingu operacyjnym nie sposób nie wspomnieć o budżetowaniu (które będzie opisane szczegółowo w punkcie 4.2.2.), które zdaniem Moñki, jest jedną z najskuteczniejszych technik prawidłowej kontroli, zapewniających realizację celów całej organizacji (Rysunek 19).

Rysunek 19 Podstawowe etapy kontroli budżetowej



Źródło: BUK H., *Kontrola budżetowa, Serwis finansowo-księgowy nr 4/ 1995, s. 14.*

W przedsiębiorstwie, w trakcie kontroli budżetowej, mogą zostać wykryte różnego rodzaju odchylenia od planu. Odchylenia te mogą mieć dwojaki charakter:

- odchylen wewnętrznych, powstałych w wyniku zaniedbań lub innych przyczyn zawinionych przez wykonawców czynności,
- odchylen zewnętrznych, których powstanie jest niezależne od ośrodków odpowiedzialności.

W analizie odchylen od budżetów kosztów stałych nie stosuje się bardziej skomplikowanych metod. Chodzi głównie o ujmowanie pierwotnych przyczyn odchylen i ocenę poszczególnych różnic, w celu podziału na nieistotne odchylenia, nie wymagające

⁴¹⁸ VOLLMUTH H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola zarządzanie*, Placet, Warszawa 1993, s.57.

realizacji lub wymagające podjęcia kroków zaradczych, ze strony danego kierownika centrum. Dla potrzeb zarządzania kosztami można by to ograniczyć do sporządzania budżetów i kontroli ich wykonania.⁴¹⁹

Controlling strategiczny zmierza do sprawnego ukształtowania procesów planowania i kontroli. W skład kontroli w controllingu strategicznym wchodzi:⁴²⁰

Kontrolowanie realności potencjalnych celów, czyli kontrola na etapie budowania i korekty planów strategicznych. Prowadzona być może aż do sprawdzania realności i kompletności źródeł informacji, zastosowanych metod i technik. Kontrola na tym etapie ma wyeliminować sprzeczności w zakładanych celach i ich nierealność z przyjętymi perspektywami.

Kontrolowanie założeń otoczenia w następstwie zachodzących zmian, czyli postrzegane jako proces ciągłej kontroli zjawisk, jakie występują na bieżąco w otoczeniu, które mogą mieć wpływ na realizowanie celów. Chodzi tu o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy zachodzące zmiany stanowią szansę, czy też potencjalne zagrożenie? Kontrola założeń realizacji na etapie planowania ma służyć zapobieganiu realizacji planów. Przy niepewnych prognozach zakłada się potrzebę stałej weryfikacji celów strategicznych.

Kontrolowanie wykonania obejmuje kontrolowanie wielkości rzeczywistych z planowanymi, bardzo ważne jest tutaj ustalenie horyzontu i podział na odcinki czasowe w celu ustalenia kontroli kroczącej, polegające na ocenie stopnia realizacji celu strategicznego w stosunku do upływu czasu. Przy tego typu kontroli ważne jest spojrzenie całościowe na strategię i ocena prawidłowości jej stosowania. W przypadku uzyskania złych wyników badaniu poddaje się możliwość osiągnięcia założonych celów z uwzględnieniem tych nie wykonanych oraz dodatkowe koszty i nakłady związane z przewidywanymi do realizacji celami strategicznymi. Rezultatem takich badań będzie zmiana struktury celów lub ustalenie działań dotyczących dostosowania otoczenia tak, aby sprzyjało ono realizacji celów. W przeciwieństwie do wcześniejszych rodzajów przedmiotów kontroli, bazuje ona na wielkościach rzeczywistych wykazując, jak z upływem czasu realizowane są plany i jaka jest szansa na ich pełne zrealizowanie.

Strategiczne czuwanie⁴²¹ polega na ciągłym kontrolowaniu otoczenia, mając na uwadze zjawiska, których wcześniej nie można przewidzieć, bierze się tu również pod uwagę zjawiska, które z jakichś względów zostały pominięte przy ustaleniu celów. Stanowi to swoisty radar przeszukujący otoczenie po to, aby zidentyfikować te zjawiska, które wcześniej nie zostały uwzględnione i oszacowane jako czynniki krytyczne. Działanie takiego radaru odbywa się na bieżąco.

Strategiczną kontrolę strukturalizują głównie: system informacji kierownictwa, proces planowania budżetu i zysku, narzędzia zarządzania zasobami ludzkimi, rozwiązania w zakresie organizacji pracy, wybór wyraźnie określonych wartości organizacyjnych, rozwiązania instytucjonalne, zastosowanie instrumentów zewnętrznych.⁴²²

3.5.3 Sterowanie

Sterowanie w controllingu rozumiane jest jako reagowanie na pojawiające się w organizacji i przewidywane odchylenia poprzez wypracowanie na podstawie różnych analiz wariantów decyzji i realizację jednego z nich. Potrzeba sterowania wynika z faktu, iż podczas przeprowadzanych działań kontrolnych zostają z reguły rozpoznane odchylenia wielkości rzeczywistych od planowych. Wszystkie odchylenia powinny być poddane analizie, której konsekwencją jest wykrycie przyczyn, a także wariantów rozwiązań decyzji korygujących lub zapobiegawczych. Prawidłowy proces sterowania powinien

⁴¹⁹ LESZCZYŃSKI Z., WNUK T., Controlling, Warszawa 2000, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, s.606.

⁴²⁰ SEKULA Z., Controlling strategiczny, Przegląd Organizacji, nr 7-8 /1998, s.53.

⁴²¹ HASSELBERG S., Strategische Kontrolle von Gesamtunternehmensstrategien, Die unternehmung, 1991, nr 1, s.16-31.

⁴²² BAND D.C., SCANLAN G., Strategic Control through Core Competencies, Long Range Planning, nr 21995, s.102-114.

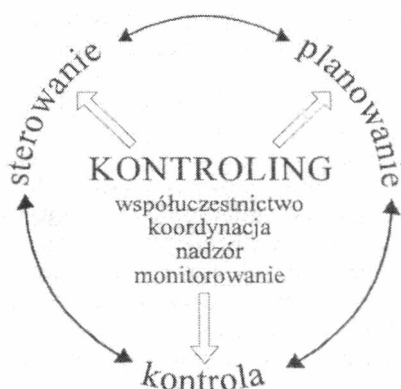
zakończyć się sporządzeniem stosownych sprawozdań informujących decydentów o wynikach przeprowadzonych działań. Tak rozumiane sterowanie jest najważniejszym składnikiem controllingu.⁴²³

3.6 Funkcje controllingu

Niewątpliwie nadrzędną rolą controllingu jest wspomaganie różnych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, co odbywa się poprzez jego współuczestnictwo w realizacji określonych zadań planowania, kontroli oraz sterowania, jak również przez koordynację tej działalności oraz nadzorowanie i monitorowanie jej przebiegu.

Do podstawowych funkcji controllingu zalicza się, zatem: współuczestnictwo, koordynację, nadzór i monitorowanie⁴²⁴. Wielu autorów w ostatnim czasie do tego zbioru funkcji dołącza dodatkowo motywowanie (Rysunek 20).

Rysunek 20 Funkcje controllingu i obszary odniesienia



Źródło: BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne, [w:] *Nowoczesne tendencje w organizacji i zarządzaniu, Materiały konferencyjne, Szklarska Poręba 1998, s.290.*

Współuczestnictwo polega w controllingu na przejęciu przez controllerów od menedżerów częściowej realizacji zadań merytorycznych w zakresie zarządzania oraz kompetencji do podejmowania decyzji. Potrzeba implikowania konieczności włączania controllerów w proces zarządzania uzasadniona jest faktem posiadania przez controllerów pełnych, wiarygodnych i aktualnych informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w warunkach burzliwie zmieniającego się otoczenia.⁴²⁵

Koordynacja określa dopasowanie i uzgadnianie wewnętrznie uzależnionych, lecz odmiennych stanów faktycznych, bądź pojedynczych działań w ukierunkowywaniu na cel. Dotyczy ona elementów już istniejących, jest procesem scalania z części w całość. Zadaniem koordynacji jest podniesienie sprawności i skuteczności systemu zarządzania. Koordynacja przeprowadzana jest przez pojedynczych menedżerów w formie osobistych wskazówek i może odnosić się zarówno do sposobu wykonania zadania, jak również do, jego wyniku. Granice takiej koordynacji wyznacza zdolność menedżerów do komunikowania się oraz poziom akceptacji i percepcji podwładnych.⁴²⁶ Stanowi ona zatem centralną funkcję controllingu. Jej potrzeba występuje w wyniku sprzężenia przedsiębiorstw z otoczeniem, jak również konieczności uwzględniania różnych zależności.

⁴²³ BIENKOWSKA A., Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Wrocław 2002, s.35.

⁴²⁴ Ibidem.

⁴²⁵ BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Wybrane aspekty informacyjne funkcjonowania controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Problemy Jakości, nr 12/2000, s.30.

⁴²⁶ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.24.

Możemy wyróżnić dwa główne typy koordynacji: wstępna i właściwa. Pierwsza z nich, zwana także koordynacją tworzącą, sprowadza się do zaprojektowania, wdrażania oraz doskonalenia systemu planowania i kontroli oraz sterowania, a także wzajemnych ich powiązań. Druga ma natomiast ścisły związek z prawidłową realizacją zadań odnoszących się do zarządzania.⁴²⁷ Ze względu natomiast na sposób komunikacji, możemy wyróżnić cztery typy rodzajów koordynacji, (Tabela 21).

Tabela 21 Rodzaje koordynacji

Poprzez bezpośrednią osobistą komunikację	Poprzez techniczną nieosobistą komunikację
Typ A: koordynacja wertykalna - koordynacja przez osobiste wskazania	Typ C: koordynacja przez programy - określenie procesów rozwiązywania zadań
Typ B: koordynacja horyzontalna - koordynacja przez samostanowienie	Typ D: koordynacja poprzez plany - określenie celów rozwiązywania zadań.

Źródło: WEBER J. *Einführung in das Controlling*, wyd. 6., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995, s. 37.

Typ A jest przykładem typowej komunikacji werbalnej, w którym koordynacja polega na udzielaniu wskazań przez osoby czuwające nad danym obszarem, pełniące funkcję koordynatorów. Typ B charakteryzuje grupowe podejmowanie decyzji dotyczących zarówno procesu, jak i wyniku. Zaletą tego rodzaju koordynacji jest wzrost motywacji i wysoka akceptacja podjętych decyzji, wadą jest duży nakład środków na znalezienie i uzgodnienie właściwego rozwiązania. Typ C ukrywa w sobie weberowską biurokrację, w której z góry określa się zawartość, przebieg i moment wykorzystania programu. Warunkiem skuteczności takiego typu koordynacji jest w miarę stabilne otoczenie. Typ D łączy wykonawców poprzez obowiązkowe wykonanie zadań.

Sam proces wykonania nie jest, w przeciwieństwie do pozostałych typów, ani kontrolowany ani określony.⁴²⁸ Weber przedstawił plastyczny obraz typów koordynacji jako koncert muzyków. Dyrygent daje wskazówki (typ A), utalentowani muzycy mogą improwizować (typ B), bądź na podstawie nut dawać własną interpretację (typ D), zaś elektroniczne organy czy inne instrumenty programowalne to przykład programu uruchamianego w razie potrzeby (typ C). Wszystko to prowadzi w konsekwencji do uzyskania czystego dźwięku. Żaden z czterech mechanizmów (typów) koordynacji nie przewyższa trzech pozostałych. Ich skuteczność zależy od kombinacji kompleksowości i dynamiki oraz możliwości opisanie systemu. Można ją zwiększyć dzięki wprowadzeniu do przedsiębiorstwa nowych metod zarządzania i zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności przez wyjątki.⁴²⁹

W controllingu możemy wyróżnić trzy poziomy koordynacji. Pierwszorzędną koordynację, która jest nakierowana na cel istnienia przedsiębiorstwa, gdy cel jest jasno sformułowany, precyzyjny i możliwy do osiągnięcia. Koordynacją drugorzędną, która łączy w sobie wszystkie części składowe koordynującego systemu, oraz koordynację trzeciorzędną stanowiącą koordynację wykorzystywanych narzędzi i jest wyrazem koordynowania przez samego siebie.⁴³⁰

Nadzorowanie, to funkcja zbliżona do kontroli pod względem rodzajowym. Zazwyczaj pod tym pojęciem kryją się uprawnienia organu zwierzchniego do badania określonej jednostki organizacyjnej oraz kompetencje do używania środków władczych celem usunięcia stwierdzonych braków.

⁴²⁷ BIEŃKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Wybrane aspekty informacyjne funkcjonowania controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, *problemy jakości*, nr 12/2000, s.30.

⁴²⁸ WEBER J., *Einführung in das Controlling*, wyd 6., Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1995, s.38.

⁴²⁹ Ibidem, s.39-40.

⁴³⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.33.

Nadzorowanie, podobnie jak koordynowanie, można podzielić na wstępne i właściwe. Nadzór wstępny sprowadza się do badania prawidłowości projektowania, wdrażania oraz doskonalenia systemu planowania, kontroli i sterowania oraz przyjęcia właściwych powiązań między tymi systemami. Nadzór właściwy ma natomiast związek z porównaniem (przez controllerów) zrealizowanych zadań planowania, kontroli i sterowania z zadaniami wzorcowymi oraz prawidłowości wyciągania wniosków.⁴³¹

Monitorowanie polega na długookresowym i stałym obserwowaniu określonych zjawisk ekonomicznych, dziedzin gospodarki lub wybranych podmiotów gospodarczych w celu poznania ich reakcji na działanie określonych czynników zmieniających warunki ich występowania lub funkcjonowania. Pełni ono rolę swoistego sygnalizatora zakłóceń. Jego działanie sprowadza się do przekazywania decydom informacji dotyczących wyniku przeprowadzonych obserwacji w zakresie planowania kontroli oraz sterowania. Monitorowanie obejmuje również eliminowanie zaistniałych nieprawidłowości lub ich zmniejszenie.⁴³²

W literaturze dotyczącej funkcji controllingu najbardziej niejednoznaczna wśród teoretyków polskich jest jego funkcja motywacyjna. Wynika to z mnogości koncepcji i interpretacji definicji controllingu. Jedni uważają, że controllingu nie można traktować jako układu kompleksowego, gdyż pomija on funkcję organizacyjną i motywacyjną, ponieważ przyłączenie tych funkcji jest sztuczne i niczym nieuzasadnione.⁴³³ Takiemu twierdzeniu praktyków zarządzania przeciwstawiają się opinie twórców controllingu. Już samo podejście „filozofii” controllingu wymusza zainteresowanie się tym obszarem, i to już w momencie formułowania indywidualnej koncepcji controllingu.⁴³⁴ Z założeń controllingu jasno wynika, że jednym z wymogów jego poprawnego funkcjonowania jest stworzenie systemu motywacyjnego, który spowoduje zaangażowanie w pracy na każdym jego odcinku działalności. W controllingu funkcję motywowania uwypukla się w procesie budżetowania i w premiach przyznawanych za stopień realizacji zadań. *Proces zarządzania w controllingu ukierunkowany jest na człowieka, zaś sam pracownik postrzegany jest jako potencjał firmy nie tylko w aspekcie jednostkowym, ale również jako całość stanowiąca jej kapitał. Ta myśl o wysokiej randze pracownika znalazła swoje odzwierciedlenie w motywacji, która stała się jednym z elementów controllingu,*⁴³⁵ a moim zdaniem najważniejszym z nich. Wielu praktyków controllingu uważa, że osiągnięcie celu, a w szczególności realizacja zadań centrów odpowiedzialności mogą być zagrożone bez wykorzystania efektywnych narzędzi motywacyjnych. Tworzenie właściwego systemu motywacji jest równie ważne, jak tworzenie centrów odpowiedzialności, lub właściwe budżetowanie. Bez zaangażowania i efektywnej pracy pracowników nie można oczekiwać realizacji jakichkolwiek zadań. Motywacja do podnoszenia efektywności zachowań jest tym większa, im w większym stopniu można uzależnić efekty pracy od wynagrodzeń. Stąd tak istotny w systemie controllingowego motywowania jest pomiar efektów pracy tych centrów odpowiedzialności (Rysunek 21).⁴³⁶

⁴³¹ BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Wybrane aspekty informacyjne funkcjonowania controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Problemy Jakości, nr 12/2000, s.30.

⁴³² Ibidem.

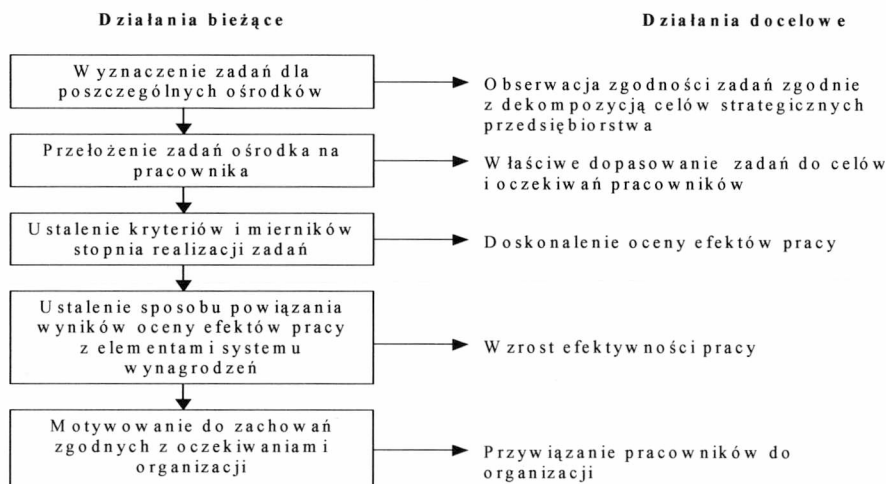
⁴³³ CHAJTMAN S., BORZECKI J., Kontrola i controlling w systemie gospodarczym, w świetle alternatywnej uogólnionej teorii organizacji i zarządzania, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), Wydawnictwo WSZiF, Warszawa 2002, s.25.

⁴³⁴ FJAŁKOWSKA D., System motywacyjny controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7/2003, s.22.

⁴³⁵ Ibidem, s.120.

⁴³⁶ Ibidem, s.123.

Rysunek 21 Proces motywacji w centrach odpowiedzialności



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.124.

Fjałkowska mówi o odmienności systemów motywacyjnych (Tabela 22) opartych na zasadach controllingu, które w przeciwieństwie do systemów tradycyjnych mają obowiązek *brania odpowiedzialności za zadania oraz identyfikowanie celów pracowników z celami przedsiębiorstwa, a przez to przywiązanie pracowników do przedsiębiorstwa*. Autorka ta zwraca uwagę na fakt, iż podstawowym błędem zarządzających jest brak wiedzy o konieczności objęcia systemem motywacyjnym innych niż tradycyjne obszary działalności firmy oraz pominięcie wprowadzenia nowych elementów motywacji już na samym początku wdrażania procesu motywacyjnego w przedsiębiorstwie.⁴³⁷

Tabela 22 Cech systemów motywacyjnych

System tradycyjny	System oparty na zasadach controllingu
♦ bezrefleksyjna realizacja	♦ aktywność przy ustalaniu celów
♦ zadane środki i metody działania	♦ samodzielny wybór środków i metod działania
♦ szttywna podległość wykonawcza	♦ zasada konsensusu
♦ ocena wysiłku /czasu/ umiejętności pracownika	♦ ocena efektów pracy
♦ wynagrodzenie o niewielkim udziale części zmiennej; Tzw. premie motywacyjne o niewielkim stopniu korelacji z wynikami	♦ wynagrodzenie o dużych możliwościach korelacji z wynikami pracy

Źródło: FJAŁKOWSKA D., *System motywacyjny controllingu*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7/2003, s. 22.

Motywacja w controllingu jest procesem kompleksowym. W obecnych czasach koniecznym jest stworzenie właściwego systemu motywacyjnego, który zaspakajałby aspiracje i oczekiwania pracowników wobec płacy, co można uzyskać poprzez system bazujący na controllingu.

System controllingowego motywowania powinien zawierać więc następujące elementy:⁴³⁸

- rozpoznanie kwalifikacji, zainteresowań, potrzeb i aspiracji pracowników, aby lepiej dobrać i dostosować charakter wykonywanej przez nich pracy do ich predyspozycji oraz stworzyć im ścieżkę rozwoju kariery,

⁴³⁷ FJAŁKOWSKA D., *System motywacyjny controllingu*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7/2003, s.22.

⁴³⁸ PARKITNA A., *Determinanty controllingowej koncepcji wynagradzania*, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, Prace Naukowe AE, nr 987, Wydawnictwo AE, Wrocław 2003, s.31.

- skuteczny, wszechstronny przepływ informacji oraz organizowanie pracy tak, aby zapewnić zatrudnionym możliwości świadomego i zaangażowanego uczestnictwa w przedsięwzięciach firmy dzięki rozumieniu współzależności i efektów pracy,
- wyznaczenie zadań i ustalenie sposobu oceny efektywności ich wykonania tak, aby umożliwić pracownikom zarówno samokontrolę osiąganych postępów, jak i rzetelne, uwzględnianie ich jednostkowego wkładu pracy przy naliczaniu wynagrodzeń,
- ustalenie podstawowej płacy oraz ruchomych jej elementów, uzależnionych od konkretnych wyników, dodatkowego wysiłku lub inwestycji wykazanej przez pracownika,
- oceny okresowe pracowników, służące ich rozwojowi, określeniu potrzeb szkoleniowych oraz efektywnemu wykorzystaniu kompetencji i zainteresowań zatrudnionych osób dla dobra firmy.

Controlling w swoich założeniach dąży do stanu sprawnego zarządzania całą organizacją i umożliwia właściwe jej kierowanie. Jest to system, który wprowadza zmiany nie tylko w technice, lecz przede wszystkim w logice zarządzania.⁴³⁹ Stwarza to naturalne podwaliny do właściwej motywacji. Wprowadzając controlling do wynagrodzeń narzuca się zmianę ich wewnętrznej struktury, co oznacza pozostawienie w wynagradzaniu jedynie składników mających związek z wykonywaną pracą, takich jak płaca zasadnicza i premia czy składniki gwarantowane kodeksem pracy.⁴⁴⁰ Aby tak było tworzenie całego systemu wynagrodzeń w controllingu należy zatem rozpocząć od określenia faz jego projektowania.

3.7 Fazy projektowania systemu wynagrodzeń w podejściu controllingowym

- Konstruowanie systemu wynagrodzeń opartego na zasadach controllingu należy przeprowadzić w następujących fazach:⁴⁴¹
 - faza przygotowawcza,
 - projektowanie właściwe,
 - wdrażanie.

3.7.1 Faza przygotowawcza

Faza przygotowawcza składa się z następujących etapów:

- Zapoznanie się z założeniami dotychczas funkcjonującego systemu wynagrodzeń
- Analiza skuteczności dotychczasowego systemu kształtowania wynagrodzeń i jego zgodności z założeniami controllingu
- Nakreślenie nowej metodologii kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu

Pierwszym krokiem fazy przygotowawczej jest zapoznanie się z założeniami dotychczas funkcjonującego w przedsiębiorstwie systemu wynagradzania, z celami organizacji gospodarczej i jej jednostek wewnętrznych wynikającej ze strategii organizacji oraz założeń funkcjonowania przedsiębiorstwa. W wyniku analizy prowadzonej przez controlling w przedsiębiorstwie w celu zidentyfikowania nieprawidłowości w obszarze wynagradzania należy ustalić, czy w dotychczas funkcjonującym systemie wynagrodzeń formy płac są dobrane prawidłowo, czy uwzględniają one wszystkie kryteria i wymagania, czy są korzystne dla przedsiębiorstwa i jego pracowników. Co w konsekwencji ma prowadzić do stworzenia optymalnego rozwiązania uwzględniającego wymogi controllingu. W wyniku dostosowania systemu wynagrodzeń do wymagań controllingu, nieuniknione jest dostosowanie struktury płac do nowych wymogów efektywności

⁴³⁹ CHUCHAŁA D., Zakres zastosowań controllingu w polskich przedsiębiorstwach, *Prace Naukowe AE*, nr 987, Wrocław 2003, s.161.

⁴⁴⁰ PARKITNA A., Controllingowe wynagradzanie jako element skutecznego motywowania, *Visnik*, nr 4 (26), *Prace Naukowe Politechniki Żytomirskiej*, Żytomierz 2003, s.337.

⁴⁴¹ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.73.

wynagrodzeń, jakie narzuca na nie controlling. Zmiany w strukturze płac powinniśmy rozpatrywać przyjmując następujące założenia:

- w ramach dotychczasowego poziomu płacy całkowitej planuje się zwiększenie wartości jednych składników kosztem innych,
- zwiększenie wartości płacy całkowitej pozostawiając na dotychczasowym poziomie najmniej pożądane składniki płac, a całą nadwyżkę przeznaczając na podwyższenie najbardziej motywacyjnych składników.

Zmiany dotyczyć mogą postulowanej (normatywnej) struktury płacy, co wymaga modyfikacji zakładowego systemu wynagrodzeń. Oprócz tego w ramach controllingu operatywnego na bieżąco trzeba oceniać (co miesiąc lub co kwartał) stosunek rzeczywistej lub normatywnej struktury płacy. Jeżeli występują tu niepożądane odchylenia należy proponować działania mające ograniczyć w najbliższym okresie poziomy wypłat mało korzystnych składników płac.⁴⁴²

W wyniku badania wewnętrznej struktury płac powinno nastąpić ustalenie, czy poszczególne składniki płacy są potrzebne i spełniają przypisaną im rolę.⁴⁴³

W drugim kroku fazy przygotowawczej należy przeprowadzić analizy skuteczności dotychczasowego systemu płac i jego zgodności z założeniami controllingu. Należy przeprowadzić wnikliwą analizę w układzie podmiotowym i przedmiotowym, tak, aby móc odpowiedzieć na pytanie: *Czy obecny system wynagrodzeń odpowiada tym celom i przystaje do założeń strategii wynagrodzeń i zasad funkcjonowania controllingu?* Analiza ta powinna być dokonana kompleksowo, z uwzględnieniem słabości obserwowanych w toku jego funkcjonowania, opinii i oczekiwań pracowników oraz charakterystyk liczbowych i statystycznych. Jest to kwestia oceny wewnętrznej spójności i sprawiedliwości oraz porównania płac w stosunku do rynków zewnętrznych.⁴⁴⁴

Kompleksowa ocena wynagrodzeń powinna być przeprowadzona w kilku płaszczyznach:

- badanie korelacji między wynagrodzeniami a efektami, których osiągnięcie miało pobudzać: ocena zależności między stopniem wykonania zadań a wzrostem wynagrodzeń, określenie, jaka część podwyżek miała charakter regulacyjny, a jaka zależy od efektów pracy,
- badanie poprawności wynagradzania z punktu motywacji: określenie roli poszczególnych składników wynagrodzeń w systemie motywacji płacowej, badanie relacji wynagrodzeń do stopnia trudności wykonywanej pracy,
- badanie przeglądów rynkowych wynagrodzeń,
- ocena skuteczności płac w opinii pracowników.

W wyniku tej oceny obecnego systemu wynagrodzeń powinniśmy otrzymać kompleksowy obraz funkcjonowania systemu wynagrodzeń przed wprowadzeniem do niego zasad controllingu.

Trzecim krokiem fazy wstępnej konstruowania wynagrodzeń jest nakreślenie ogólnej (nowej „controllingowej”) metody wynagradzania, która powinna wspomagać kluczowe czynniki sukcesu. W założeniu wynagradzanie controllingowe ma sprzyjać pozyskaniu najlepszych pracowników i zachęceniu ich do rozwoju. Projektując zatem system wynagrodzeń powinno się ocenić każde rozwiązanie z punktu widzenia jego atrakcyjności motywacyjnej, czyli spodziewanych efektów, oraz kosztów jego zastosowania. Do ich szacunku uwzględnić należy:⁴⁴⁵

- korzyści materialne w razie zaistnienia konfliktów społecznych na tle wynagrodzeń,

⁴⁴² SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.II), TNOiK, Bydgoszcz 2000, s.229-230.

⁴⁴³ JACUKOWICZ Z., Analiza płac w firmie (5). Badanie wewnętrznej struktury płac, Personel, nr 8/1998, s.58.

⁴⁴⁴ WYŻYSKI M., RYMIK L., Zarządzanie płacami, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi nr 7/2000, s.32.

⁴⁴⁵ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.61.

- straty spowodowane pogorszeniem współpracy kierownictwa i pracowników oraz utraty własnego zaufania,
- straty spowodowane utratą bądź nadszarpnięciem zaufania klientów, pogorszeniem pozycji przedsiębiorstwa na rynku i zachwianiem jego prestiżu,
- koszty niedostatecznego wykorzystania zasobów, czyli możliwości awansowania i rozwoju pracowników, motywowania za pomocą pozapłacowych narzędzi materialnych pozwalających zmniejszyć koszty wynagrodzeń w ujęciu księgowym.

Budując wynagrodzenia, należy także określić zakres podmiotowy całego ich systemu i jego modułów. Przedtem jednak należy rozstrzygnąć, czy system w przedsiębiorstwie ma być jednolity czy zróżnicowany. W literaturze obserwujemy tendencję do wewnętrznej dywersyfikacji systemu wynagrodzeń, niemniej trzeba pamiętać, że pracownicy fizyczni są zwykle bardziej przywiązani do jednolitych rozwiązań (w małych przedsiębiorstwach indywidualne rozwiązania płacowe, w dużych uniformizacja). Borkowska zauważa jednakże, że decentralizacja zarządzania dużymi organizacjami i wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności tworzą grunt do organizacyjnej dywersyfikacji systemu wynagrodzeń. Mimo to utrzymuje się w nich zwykle większa uniformizację ze względu na jednolitość rozwiązań przyjętych w ramach jednego ośrodka odpowiedzialności, która może być nawet większa niż w samodzielnych, ale małych firmach. Za zróżnicowaniem podsystemów wynagradzania przemawia znaczna dywersyfikacja działalności i potrzeba elastycznych zachowań. Indywidualizacji wynagrodzeń sprzyja duża rola specjalistów oraz silny i zmienny wpływ jednostek i grup na wyniki przedsiębiorstwa. Z kolei silna pozycja związków zawodowych sprzyja naciskom na unifikację rozwiązań.⁴⁴⁶

Wynagradzanie powinno jasno definiować mierniki oceny efektów organizacyjnych i grupowych, z którymi będą związane wynagrodzenia ruchome, a także stopień elastyczności wynagrodzeń, czyli związanego z nim ryzyka. Wymaga to ustalenia proporcji między płacami stałymi a ruchomymi oraz świadczeniami dodatkowymi. Do takich czynników determinujących sposób wynagradzania możemy zaliczyć: zmianę wewnętrznej struktury wynagradzania, ustalenie zasad wzrostu wynagrodzenia zasadniczego, wyeliminowanie wąskich przedziałów w płacach, zmianę zasad kształtowania niektórych składników wynagrodzeń.

3.7.2 Projektowanie właściwe

Projektowanie właściwe polega na:

- Określeniu składników wynagrodzeń całkowitych.
- Stworzeniu procedur kształtowania wynagrodzeń.
- Kształtowaniu wynagrodzeń.

Pierwszym krokiem tej fazy jest określenie składników wynagrodzeń całkowitych i ich wzajemnych proporcji, form wynagrodzeń oraz zasad dopływu środków na system premiowy.

Następnym krokiem jest stworzenie procedur kształtowania wynagrodzeń odpowiadających specyfice danego przedsiębiorstwa i identyfikowanie podmiotów systemu wynagrodzeń. Polega to na określeniu (w pierwszej kolejności) wynagrodzeń grup pracowników mających bezpośredni i kluczowy wpływ na działalność i rozwój przedsiębiorstwa ze szczególnym uwzględnieniem kierowników ośrodków odpowiedzialności i menedżerów poszczególnych obszarów funkcjonalnych oraz dla pozostałej grupy pomocniczej pracowników.

Następnym krokiem projektowania właściwego jest kształtowanie wynagrodzeń polegające na ocenie efektów pracy w ośrodkach odpowiedzialności, przy jednoczesnym

⁴⁴⁶ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.64.

wprowadzeniu rachunku kosztów i wyników. Umożliwiającym pomiar efektów pracy w ośrodkach odpowiedzialności i warunkującym uzależnienie ruchomej części wynagrodzeń poprzez stworzenie systemu mierników efektów pracy zarówno na płaszczyźnie ośrodka odpowiedzialności jak również w stosunku do indywidualnych efektów pracy oraz powiązanie mierników oceny z wynikami pracy poszczególnych osób i centrów gospodarowania.

Projektowanie właściwe może być równoznaczne z całkowitą przebudową systemu wynagrodzeń w przedsiębiorstwie. Dlatego też na tym etapie należy podjąć decyzje, czy wdrażanie nowego systemu wynagradzania opartego na controllingowym systemie motywacji płacowej ma być przeprowadzone jednorazowo czy też ewolucyjnie. W tym wypadku śledząc praktykę i literaturę, nie znaleziono jednej niezawodnej recepty. Możemy rozpatrywać dwie odrębne możliwości: poprawne wdrożenie systemu controllingu wraz z jednoczesnym wdrożeniem wynagradzania opartego na zasadach controllingowego systemu motywacji lub wdrożenie systemu motywacji do przedsiębiorstwa, w którym controlling jest wdrożony „*tylko z nazwy*”.

W pierwszym przypadku, kiedy implementujemy całościowy system controllingu musimy przezwyciężyć nie tylko nieufność i przywiązanie do starego systemu wynagradzania (zwłaszcza do tradycyjnych składników płac, w szczególności tych, które są niezależne od efektów pracy), ale również szereg barier związanych z wprowadzeniem controllingu do zasad zarządzania przedsiębiorstwem. Złożoność całego systemu, controllingu i olbrzymie przeobrażenia wewnątrz-organizacyjne przemawiają za tym, iż jego całkowite wdrożenie musi nastąpić wskutek zmian ewolucyjnych. Oczywiście sama długość procesu ewolucji controllingu w organizacji uzależniona jest od specyfiki danej organizacji i jej reakcji na sam proces zmian, w myśl zasady, że im wyższe kwalifikacje i młodszy pracownicy, tym większe prawdopodobieństwo zrozumienia i akceptacji zmian.

W drugim przypadku, kiedy organizacja ma wdrożony controlling w sposób niewłaściwy, ponieważ zapomniano o bardzo ważnej motywacyjnej funkcji controllingu, mamy do czynienia z pseudocontrollingiem. W takim wypadku w celu uzdrowienia potrzebne są szybkie zmiany rewolucyjne, a system wynagrodzeń powinien być wdrażany w kilku etapach z określonym terminarzem w tym względzie.

Oczywiście ostateczna forma szczegółowego systemu wynagrodzeń całkowitych składa się z wielu częściowych projektów funkcjonalnych (tj. tabeli płac, zasad dokonywania podwyżek, struktury pakietu wynagrodzeń całkowitych dla różnych grup pracowników, form wynagradzania, a następnie modułu bodźców krótkoterminowych, długoterminowych oraz świadczeń dodatkowych), które w fazie projektowania ulegają doskonaleniu. Projekty te wymagają harmonizacji i spójności w ramach całościowego projektu wstępnego wynagrodzeń.

3.7.3 Wdrażanie systemu

Ostatnim etapem konstruowania systemu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu jest sprawdzanie poprawności projektu i ocena trafności i skuteczności takiego systemu motywacji płacowej w krótkim i dłuższym okresie. Po takim przeanalizowaniu projektu wstępnego i jego korekcie powstaje projekt wdrożeniowy. W teorii z jednej strony podkreśla się rolę i znaczenie specjalistów w zarządzaniu zasobami ludzkimi, a z drugiej powtarza się, iż każdy menedżer jest menedżerem personalnym, czyli takim, który jest odpowiedzialny za motywowanie swoich podwładnych.⁴⁴⁷ Tak skonstruowany projekt powinien być zaakceptowany przez organ zarządzający oraz powinien on uzyskać aprobatę związków zawodowych lub przedstawicieli załogi. Negocjacje są raczej nieuchronne, szczególnie w sytuacji, kiedy

⁴⁴⁷ SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Najważniejszy jest podział ról, *Personel*, 16-30 listopada 2000, s.16.

pracownicy przedsiębiorstwie byli wcześniej objęci układem zbiorowym, gdyż wynagrodzenia stanowią jego zasadniczą część. Dopiero skorygowany po takich negocjacjach system wynagrodzeń po zatwierdzeniu przez właścicieli i organizacje związkowe jest gotowy do wdrożenia w przedsiębiorstwie.

Nie wystarczy stworzyć dobry, wolny od błędów i przystający do potrzeb organizacji system motywacji płacowej, by automatycznie zachęcał on pracowników do realizacji strategicznych celów przedsiębiorstwa. Równie ważne co zaprojektowanie systemu jest właściwe jego wdrożenie w organizacji.⁴⁴⁸ Opracowany system wynagrodzeń wymaga szerokiej akcji szkoleniowo-informacyjnej, ułatwiającej zrozumienie nowego lub zmodyfikowanego systemu przez wszystkich członków organizacji. Akcja szkoleniowa musi objąć całość pracowników organizacji, poczynając od kadry kierowniczej najwyższego szczebla, a kończąc na pracownikach szeregowych. Niezależnie od akcji szkoleniowej wdrożenie controllingowego systemu wynagrodzeń wymaga akcji informacyjnej. Pomocą w zrozumieniu istoty controllingowego projektu systemu wynagrodzeń służyć mogą też instytucje doradców finansowych, podatkowych i ubezpieczeniowych.

Opracowanie procedur wdrażania nowego controllingowego systemu wynagrodzeń jest warunkiem koniecznym, ale nie wystarczającym do osiągnięcia sukcesu na tej drodze, ponieważ sam fakt, że coś jest racjonalnie zaprojektowane, nie wystarczy do efektywnego wdrożenia. Aby było ono efektywne musi pokonać opór wobec zmian oraz wykształcić nową kulturę pracy, jak również musi okazać się spójne z innymi systemami w przedsiębiorstwie, co można uzyskać poprzez eliminację błędów. Wdrożenie systemu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu może być procesem długotrwałym i bardzo kosztownym. Żaden system controllingu nie będzie pełnił należycie swoich funkcji dopóki osoby odpowiedzialne za powstanie kosztów nie uświadomią sobie, że wynik finansowy zależy również od ich codziennej decyzji.⁴⁴⁹

Wykształcenie nowej kultury pracy w postaci zmiany zachowań pracowników i ich dostosowanie się do nowej sytuacji i nowych celów jest warunkiem sine qua non skuteczności wdrożeń i stanowi podstawę powodzenia aklimatyzacji nowego systemu w przedsiębiorstwie. Oczywiście kształtowanie nowych zachowań organizacyjnych wymaga pewnego nakładu czasu i wysiłku. Samo zaś kreowanie nowej kultury organizacyjnej, wymaga bezpośredniego zaangażowania naczelnego kierownictwa, które powinno być objęte w pierwszej kolejności procesem zmian. W samym zaś procesie wdrażania niezbędna jest cierpliwość i konsekwencja w informowaniu, egzekwowaniu i koordynowaniu zachowań stosownie do nowych celów i wymagań. W procesie wdrożenia należy przestrzegać zasad skutecznego wdrażania nowego controllingowego systemu wynagradzania:⁴⁵⁰

- Formułuj cel nowego systemu w sposób klarowny i maksymalnie prosty, zapewnij ich zgodność ze strategią i celami przedsiębiorstwa.
- Włącz kluczowych menedżerów i controllera w proces opracowania, wdrażania i funkcjonowania nowego systemu.
- Przeciwnikom nowego systemu należy pokazać zalety w porównaniu ze starym systemem.
- Należy przeprowadzić szeroką akcję promocyjno-szkoleniową nowego systemu w przedsiębiorstwie.
- Jeżeli to jest możliwe należy pozostawić w systemie pewne elementy dawnego systemu, co może zwiększyć akceptację nowego systemu.

⁴⁴⁸ TYBOROWSKA J., O (de)motywacji raz jeszcze, Personel, grudzień 1999, s.18.

⁴⁴⁹ LESZCZYŃSKI Z., BARDZKI W., Informatyczny system controllingu finansowego, Ekspert, nr 2/1996, s.45.

⁴⁵⁰ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.83-84.

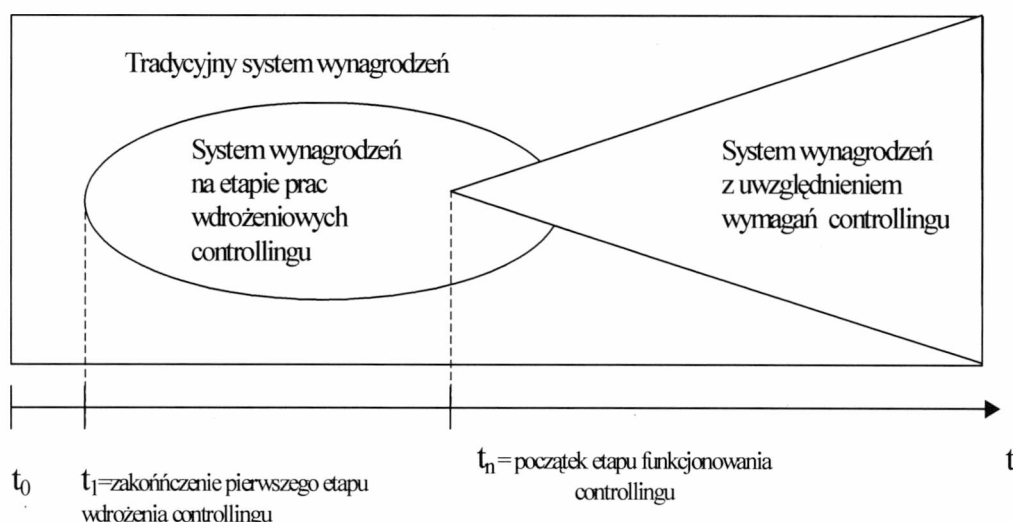
Etap wdrożenia należy rozpocząć od kosztowych ośrodków odpowiedzialności, w których menadżerowie są pozytywnie nastawieni do systemu i chcą go wdrożyć.

Jednak zanim wdrożymy system do przedsiębiorstwa należy dokładnie ustalić w jaki sposób należy konstruować wynagrodzenia z uwzględnieniem wymagań controllingu oraz zidentyfikować czynniki wpływające na motywacyjne kształtowanie systemów wynagrodzeń, czyli należy określić metodykę kształtowania wynagrodzeń i determinant wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu.

4 DETERMINANTY KSZTAŁTOWANIA WYNAGRODZEŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU.

Wprowadzenie do przedsiębiorstwa systemu wynagradzania opartego na zasadach controllingu powinno odbywać się w kilku etapach. (Rysunek 22) Pierwszy etap stanowi interpretacja funkcjonującego w przedsiębiorstwie tradycyjnego modelu motywowania płacowego, gdań, co stanowi punkt wyjścia do projektowania efektywnego systemu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymogów controllingu. Drugim etapem jest system wynagrodzeń funkcjonujący w przedsiębiorstwie w okresie prac wdrożeniowych controllingu. Jego treścią jest przedstawienie zasad i mechanizmów funkcjonowania nowego systemu. System wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu obejmuje przede wszystkim osoby zaangażowane w procesie wdrażania idei controllingu. Trzecim etapem jest właściwy system wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu, dotyczący pracowników realizujących kolejne stopnie rozwoju controllingu w ośrodkach odpowiedzialności lub wszystkich pracowników i całość przedsiębiorstwa.⁴⁵¹

Rysunek 22 Etapy wdrażania controllinguowego systemu motywacji płacowej



Źródło: opracowanie na podstawie FJAŁKOWSKA D., System motywacyjny w controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7/2003, s. 22.

Controllingowy system wynagrodzeń może być uruchomiony wtedy, gdy:⁴⁵²

- zakończono pomyślnie przynajmniej pierwszy etap wdrożenia controllingu i niektóre zadania są już realizowane,
- zakończono pomyślnie wszystkie etapy przewidziane projektem i jednocześnie w całym przedsiębiorstwie przystępuje się do realizacji zadań z zakresu controllingu.

Tabela 23 przedstawia charakterystyczne cechy trzech wymienionych wyżej systemów.

Tabela 23 Obszary i horyzont czasowy systemów wynagrodzeń w controllingu

System	Zasięg i charakterystyczne cechy	Obowiązujący horyzont czasowy
System tradycyjny	- obejmuje całe przedsiębiorstwo - funkcjonuje wcześniej w przedsiębiorstwie	nie ma określonego horyzontu czasowego

⁴⁵¹ FJAŁKOWSKA D., System motywacyjny controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7/2003, s.22.

⁴⁵² Ibidem.

	- ulega modyfikacji aż do całkowitego zastąpienia przez system controllingowy *	
System wynagrodzeń na etapie prac wdrożeniowych controllingu	Jest systemem dotyczącym następujących osób: - zespołu wdrożeniowego - controllera - stopniowo angażowanych pracowników służb controllingowych - kierowników ośrodków odpowiedzialności na moment tworzenia tych centrów - pracowników poszczególnych centrów na moment ich uruchomienia - naczelnej kadry nadzorującej projekt wdrożeniowy	system ten funkcjonuje w okresie zamkniętym, w którym jest realizowany projekt wdrożeniowy, tak zwany system wygaszający
System wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu na etapie funkcjonowania controllingu	Jest systemem dotyczącym ogółu osób pracujących w przedsiębiorstwie a w szczególności: - controllera - pracowników służb controllingowych - kierowników ośrodków odpowiedzialności - pracowników poszczególnych centrów - kadry naczelnej	funkcja ta trwa od momentu, w którym rozpoczął funkcjonowanie controlling i trwa w nieskończoność, tak długo, jak długo realizowane są zadania controllingu

Źródło: opracowanie na podstawie FJAŁKOWSKA D., *System motywacyjny w controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7/2003, s. 22.

Aby określić zasady systemu wynagrodzeń opartego na zasadach controllingu, należy zidentyfikować w pierwszej kolejności czynniki, które determinują jego wprowadzenie oraz właściwe funkcjonowanie. Na kształtowanie koncepcji wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu wpływa wiele czynników, które można usystematyzować w cztery podstawowe, zazębiające się grupy:

- determinanty związane pośrednio z, controllingiem, które stanowią czynniki związane z warunkami wstępnymi wdrożenia controllingu,
- determinanty związane bezpośrednio z, controllingiem, które stanowią czynniki mające związek z funkcjonowaniem controllingu,
- determinanty egzogeniczne wynagrodzeń, które stanowią czynniki wynikające z otoczenia przedsiębiorstwa,
- determinanty endogeniczne wynagrodzeń, które stanowią czynniki determinujące sposób skreślania wynagrodzeń, czyli precyzujące ogólne zasady wynagradzania i składniki wynagrodzeń.

Przedsiębiorstwo jest wynikiem pewnego pomysłu, który zrodził się w głowie właściciela. Każdy właściciel dąży do maksymalizacji korzyści. Pomysł ów musi być na tyle zasadny, aby wymusić jego realizację. Wszystko to wydaje się dość proste i oczywiste, ale takim nie jest. Przedsiębiorstwo stanowi ściśle określoną kombinację czynników wytwórczych, ludzkich i technologicznych. Charakteryzuje się pewną kulturą i strukturą organizacyjną oraz pewnym stylem zarządzania. Dopiero ogół tych elementów stanowi jeden organizm umiejscowiony w zmiennym otoczeniu.⁴⁵³ Wszystko to determinuje funkcjonowanie poszczególnych systemów, a więc również systemu wynagradzania.

4.1 Determinanty pośrednio związane z controllingiem

Warunkiem koniecznym dla wprowadzenia do przedsiębiorstwa wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu jest wdrożenie controllingu. Stanowi ono pewnego rodzaju aksjomat, który determinuje cały proces tworzenia systemu wynagrodzeń z

* Co prawda, Fjałkowska w swoich opracowaniach zakłada możliwość pozostawienia tradycyjnego systemu motywacyjnego w niektórych obszarach przedsiębiorstw i jego wspólne współistnienie z systemem motywacyjnym bazującym na controllingu. Jednak zdaniem autorki tego opracowania jest to sprzeczne z koncepcją controllingu, gdy ma on objąć docelowo całe przedsiębiorstwo.

⁴⁵³ KULPIŃSKI W., *Proces wdrażania controllingu*, www.controlling.info.pl, 2002

uwzględnieniem wymogów controllingu. Bez równoczesnego lub wcześniejszego wdrożenia, controllingu do sfery zarządzania przedsiębiorstwem nie możemy nawet mówić o kształtowaniu wynagrodzeń z uwzględnieniem jego wymogów.

Punktem, w którym należałoby zacząć wprowadzać do przedsiębiorstwa wynagradzanie z uwzględnieniem wymogów controllingu, jest moment w czasie, w którym właściciele przedsiębiorstwa lub decydenci podjęli decyzje o wdrożeniu controllingu do przedsiębiorstwa. Dlatego też w fazie tej musimy określić, jakie cele i zadania będzie pełnić controlling w przedsiębiorstwie oraz dopasować funkcjonowanie całego przedsiębiorstwa do wybranej koncepcji controllingu. Musimy, więc proces rozważania, dotyczący determinant proponowanej przeze mnie metody wynagradzania z uwzględnieniem wymogów controllingu, rozpocząć od określenia warunków wstępnych jego funkcjonowania.

Uznając, że controlling jest pewnego rodzaju systemem koordynacji całokształtu procesów w przedsiębiorstwie, a przedsiębiorstwo na rynku przechodzi pewne etapy cyklu życia organizacji, controlling, jako system sterujący działalnością przedsiębiorstwa, powinien również ulegać zmianom.⁴⁵⁴ Dobór koncepcji controllingu powinien, zatem przystawać do fazy rozwoju organizacji* i uwzględniać wyzwania wpływające ze zmian dokonujących się w przedsiębiorstwie i poza nim, a dodatkowo zawierać wewnętrznie wbudowane mechanizmy, pozwalające szybko przystosować się do warunków (funkcja adaptacyjna controllingu) w ramach opracowanych wcześniej wariantów rozwiązań dotyczących wielu obszarów działalności przedsiębiorstwa. Zmiany powinny być zauważalne zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym. Zmiany dotyczą między innymi zadań wyznaczonych z jednej strony poprzez popyt menedżerów na informacje, z drugiej poprzez organizację oraz wewnętrzną organizacyjną i kadrową strukturę samego systemu controllingu. Zmiany dotyczą m.in. procesów formułowania kryteriów i mierników oceny realizacji zadań, co wiąże się w konsekwencji z koniecznością użytkowania narzędzi controllingu oraz określeniem nowych umiejętności potrzebnych do ich wykorzystania. Zmiany te dotyczą uruchomienia nowych jakościowo systemów motywacyjnych.⁴⁵⁵

Projektowany system controllingu składa się z trzech modeli: funkcjonalnego, zadaniowego oraz organizacyjnego. Submodel funkcjonalny stanowią: misja, zamierzenia i cele controllingu. Submodel organizacyjny określa reguły organizacyjne odpowiednio skorelowane ze strategią zachowań controllingowych. Submodel zadaniowy określa zbiór rozwiązań i instrumentów umożliwiających realizację celów controllingu w przyjętych uwarunkowaniach organizacyjnych.⁴⁵⁶ Przy projektowaniu i wdrażaniu controllingu należy kierować się pewnymi ogólnymi zasadami, aby stworzyć system uniwersalny i kompleksowy, wspomagający proces podejmowania decyzji zarządzania przedsiębiorstwem. Do zasad tych należą:⁴⁵⁷

- Zaprojektowanie efektywnego systemu informatycznego (zebranie odpowiedniej ilości informacji, hierarchizacja informacji ze względu na jej ważność). Zebrane informacje mają być wiarygodne, pełne, aktualne i zawsze na czas.
- Zaprojektowanie i wdrożenie efektywnego systemu organizacyjnego (umożliwiającego szybkie przesłanie odpowiednio przetworzonej informacji pomiędzy działami i komórkami organizacyjnymi).

⁴⁵⁴ FJAŁKOWSKA D., Fazy życia organizacji a koncepcje controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2003, s.21.

* Wyróżniamy pięć faz rozwoju organizacji: przygotowawcza, startu, rozbudowy, stabilizacji, przebudowy

⁴⁵⁵ Ibidem, s.22.

⁴⁵⁶ BINCZYK-KRAJEWSKA E., Controlling zmian technologiczno-organizacyjnych, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 9/2002, s.26.

⁴⁵⁷ GRUDZEWSKI W., ZACH I., Zabielska B., Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania, *Biznes Reporter*, nr 4/2001, www.biz.reporter.pl, 2001

- Zaprojektowanie i wdrożenie efektywnego systemu zarządzania - podejmującego podstawowe funkcje zarządzania, takie jak: planowanie, organizowanie, kontrola i motywowanie.

Wdrażanie controllingu w jednostce gospodarczej wymaga przyjęcia odpowiedniego sposobu myślenia ukierunkowanego na realizację celów. Musi on być zachowany w codziennych działaniach przy podejmowaniu decyzji na różnych szczeblach zarządzania. Wdrożenie controllingu to proces stopniowy, który musi być rozłożony w czasie. Należy go traktować w sposób systemowy, kompleksowy, rozpatrując wszelkie istotne elementy wraz z występującymi zależnościami wewnętrznymi i powiązanymi z otoczeniem.⁴⁵⁸ Program wdrożenia controllingu może być przeprowadzony według schematu.⁴⁵⁹

- Przekonanie wszystkich pracowników, a przede wszystkim zarządu, co do potrzeby wdrożenia controllingu oraz podjęcie odpowiednich decyzji uruchamiających proces inicjacji prac wdrożeniowych.
- Przygotowanie kadry kierowniczej przedsiębiorstwa do nowych zadań poprzez szerokie szkolenia.
- Powołanie controllera (jako osoby odpowiedzialnej za implantację i późniejsze funkcjonowanie controllingu w przedsiębiorstwie) i zespołu zadaniowego do opracowania założeń projektowych „zarządzania przez controlling” oraz harmonogramu wdrożeniowego.
- Weryfikacja założeń i ich uzupełnianie lub opracowanie od podstaw bazy normatywnej dotyczącej: rekonstrukcji procesów planowania, identyfikacji związków kooperacyjnych między komórkami, ustalenia sposobu ewidencji zadań oraz zaprojektowania systemu, rekonstrukcji i obiektywizacji systemu ocen wyników poszczególnych centrów, rekonstrukcję systemu wynagradzania (kierownictwa i załogi, w szczególności systemu premiowego, prezentującego skwantyfikowane zasady powiązania płac za stopniom wykonania zadań rzeczowych i efektywnościowych oraz zawieranie wewnętrznych kontraktów menedżerskich z kierownikami poszczególnych centrów odpowiedzialności).
- Wyodrębnienie centrów odpowiedzialności, a także ustalenie zasad i warunków współpracy z komórką controllingu i innymi komórkami.
- Wybór miejsca pierwszego zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie, po to, by sukces tego novum unaoczniał celowość stosowania controllingu także w innych obszarach.
- Stopniowe przesuwanie zadań controllingu na całą działalność przedsiębiorstwa.
- Funkcjonowanie controllingu w całym przedsiębiorstwie.

W fazie początkowej wdrażania controllingu będziemy musieli przezwyciężyć strach i niechęć pracowników do zmian, co można uzyskać decydując się na szkolenie i informowanie pracowników, bezpośrednie uczestnictwo we wdrożeniu, negocjacje i uzgodnienia, manipulacje. Kolejną przeszkodą do przełamania przy wdrażaniu controllingu będą bariery wynikające ze specyfiki branżowej, tradycji oraz ustalonych zwyczajów i procedur przedsiębiorstwa, a także:⁴⁶⁰

- brak systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie, stosowanie przestarzałych przekrojów ewidencji księgowej kosztów,
- rozmyte zakresy kompetencji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi, brak powiązań pomiędzy zakresem uprawnień a zakresem odpowiedzialności poszczególnych komórek,

⁴⁵⁸ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.60.

⁴⁵⁹ BIENIOK H., *Metody sprawnego zarządzania*, Placet, Warszawa 1997, s.282-284.

⁴⁶⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.65.

- brak fachowców i praktyków w obszarze controllingu, mocno utrwalone stare systemy zarządzania i procedury decyzyjne, które bardzo trudno poddają się procesowi ewolucji.

Obok ustalenia stylu zarządzania powinny zostać wypracowane podstawowe zasady zarządzania. Podstawę zaś skutecznego funkcjonowania stanowią wstępne prace organizacyjne i ich procedury. Do warunków wstępnych wdrożenia controllingu możemy zaliczyć:

- ustalenie stylu kierowania,
- opracowanie ogólnej koncepcji i zasad zarządzania, motywowanie pracowników do realizacji misji firmy,
- organizacja controllingu w przedsiębiorstwie,
- reorganizacja struktury organizacyjnej pod kątem wdrażania controllingu,
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności na tle proponowanej struktury organizacyjnej.

4.1.1 Ustalenie stylu kierowania

Dla controllingu, jako systemu wspomagającego zarządzanie, najważniejszą sprawą jest sposób pracy podporządkowany osiągnięciu celu. Osiągnięcie celu, przy panującym obecnie rynku nabywcy, możliwe jest jedynie na podstawie danych rynkowych. Wynika z tego, że przedsiębiorstwo musi wypracować styl zarządzania podporządkowany regułom rynkowym.⁴⁶¹

Styl zarządzania to całokształt sposobów służących wywołaniu u innych właściwego nastawienia do swoich zadań i skłonieniu ich do możliwie najlepszego ich wykonania. Określa on względnie trwałe, powtarzający się sposób Oddziaływania przełożonego na podwładnych dla pobudzenia ich działalności zespołowej celem realizacji zadań stojących przed organizacją.⁴⁶² Ogólnie rzecz biorąc, styl ten powinien być dopasowany do sytuacji, w jakiej się znajduje przedsiębiorstwo. Najbardziej demotywujące dla pracowników jest naprzemienne stosowanie różnych stylów w podobnych sytuacjach, dlatego system zarządzania w przedsiębiorstwie musi być do pewnego stopnia sformalizowany.⁴⁶³ Wyróżniamy trzy podstawowe style kierowania: autokratyczny, demokratyczny i nie ingerujący.⁴⁶⁴

Autokratyczny styl zarządzania jest niezbędny w sytuacjach kryzysowych, gdy trzeba stosunkowo szybko wprowadzić pewne zmiany. W takich sytuacjach brakuje czasu na głębokie analizy i przekonywanie innych. Ważniejsze jest podejmowanie decyzji i zmuszenie do jej urzeczywistnienia.⁴⁶⁵ Biorąc pod uwagę, że system controllingu możemy traktować jako pewną alternatywę uzdrowienia przedsiębiorstwa w kryzysie, styl autokratyczny może być w nim jedynie stosowany do podjęcia decyzji o wprowadzeniu controllingu do przedsiębiorstwa.

Przyjęty w przedsiębiorstwie styl zarządzania w miarę jednoznacznie wskazuje na określenie narzędzi systemu motywacyjnego. Autorytarny styl zarządzania nie nadaje się do zarządzania przedsiębiorstwem zorientowanym na rynek. W momencie rozpoczęcia funkcjonowania controllingu musi on być zastąpiony przez system demokratycznego zarządzania. Takie wprowadzenie zespołowego stylu zarządzania wymaga w przedsiębiorstwie spełnienia szeregu warunków wstępnych. Zmiana stylu zarządzania implikuje z reguły zmianę struktury organizacyjnej. W nowo powstałym schemacie należy wprowadzić wyraźne rozgraniczenie zakresów odpowiedzialności poszczególnych

⁴⁶¹ VOLLMUTH H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie.*, Placet, Warszawa 2000, s.68.

⁴⁶² PENC J., *Leksykon biznesu A-W*, Placet, Warszawa 1997, s.427.

⁴⁶³ ŻUREK A., *Miedzy kijem a marchewką, czyli tajniki systemów motywacyjnych*, Personel, nr 3/1999, s.18.

⁴⁶⁴ BROWN J.A.C., *Spoleczna psychologia przemyslu*, PWN, Warszawa 1962, s.250.

⁴⁶⁵ CHAEFFER D.L., *Styl zarządzania odpowiednio do sytuacji*, *Zarządzanie na Świecie*, nr 12/2002, s.40.

komórek. Wymagania wobec personelu kierowniczego należy również ująć w charakterystykę poszczególnych stanowisk pracy.

Styl demokratyczny nie ogranicza się jedynie do rozdziału zadań i kontroli ich wykonania, ale pobudza współpracę pracowników, pozwala na delegowanie uprawnień, przede wszystkim pobudza motywację. W takich organizacjach, zdaniem Penca, w miejsce konkurencji osobistej, pojawia się harmonizacja pracy, gotowość do współdziałania, zaufanie wobec innych, którego przejawem jest dzielenie się wiedzą.⁴⁶⁶ Ten styl władzy umożliwia stosowanie partycypacyjnego kierowania, w którym kierownik pomaga wybrać i udoskonalić drogę, po której podwładni będą podążać, realizując cele organizacyjne. Styl ten zasadza się na formule 3W: wspomaganie, wiązanie działań i wymaganie wyników.⁴⁶⁷

Styl nie ingerujący jest niedopuszczalny w controllingu, ponieważ jest sprzeczny z jego podstawowymi zasadami. Kierownik nie ingerujący stosuje zasadę *laissez-faire*. Pozostawia on członkom grupy dużą swobodę w planowaniu i organizowaniu działań. Sam zaś unika podejmowania decyzji i uczestnictwa w pracach grupy. Z controllingowego punktu widzenia jest on niezdolny do sprawowania konkretnej władzy i kontroli nad swoimi podwładnymi, jak również do koordynowania ich działań.⁴⁶⁸

4.1.2 Opracowanie ogólnej koncepcji i zasad zarządzania

Człowiek ze swoją wydajnością zdefiniowany jest jako czynnik wytwórczy przedsiębiorstwa. Droga od powyższej kwalifikacji do traktowania człowieka jako czynnika kosztów nie jest jednak daleka. Weber twierdzi, że takiemu traktowaniu można zapobiec stosując w przedsiębiorstwie zasady zarządzania wykraczające poza rachunkowość, przy pomocy, których:⁴⁶⁹

- pracownicy są motywowani nośnikami wydajności i dlatego nie są tylko czynnikami kosztów, lecz realnymi czynnikami sukcesu (wyników),
- możliwe jest powiązanie indywidualnych wyników (sukcesów) pracowników i części przedsiębiorstwa (ośrodków odpowiedzialności) z całościowym wynikiem przedsiębiorstwa.

Według Błocha, *w controllingu dla definicji pojęcia zarządzanie nie jest istotne, czy cele firmy mamy zapisane w głowie, a zadania przekazujemy ustnie, czy też planujemy je*

*w sposób systematyczny. Każda organizacja troszczy się o to, aby stworzyć warunki dla wypełnienia wszystkich funkcji zarządzania.*⁴⁷⁰ Skuteczny controlling wymaga stosowania w praktyce systemu zarządzania, jaki uwzględniałby różne koncepcje zarządzania realizowane jednocześnie, do których zaliczamy zarządzanie przez: cele, wyjątki, delegowanie uprawnień, rezultaty, motywowanie.⁴⁷¹

Zarządzanie przez cele opiera się na wspólnym określaniu celów, mierników ich oceny oraz wspólnych okresowych przeglądach i ocenie uzyskanych wyników. Zarządzanie przez delegowanie uprawnień oznacza przekazanie odpowiedzialności z wyższego na niższy szczebel zarządzania, bez wyzywania się odpowiedzialności za decyzje przez nie podjęte.⁴⁷² Istotnym warunkiem stosowania tej zasady jest kompetentna osoba, której przekazuje się uprawnienia i odpowiednia zachęta do podejmowania decyzji w przyznanym zakresie. Zarządzanie przez wyjątki jest pewnego rodzaju uproszczeniem kierowania. W tej metodzie przyjmuje się, że proces kierowania powinien być uproszczony w taki sposób, aby kierownik mógł być informowany o problemach, które

⁴⁶⁶ PENC J., Umiejętności kierowania ludźmi, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 6/2001, s.25.

⁴⁶⁷ GOLEMAN D., Skuteczność różnych stylów zarządzania, *Zarządzanie na Świecie*, nr 6/2000, s.6-13.

⁴⁶⁸ PENC J., Kreatywne kierowanie. Placet, Warszawa 2000, s.149.

⁴⁶⁹ WEBER P.W., Radość wydajności zamiast frustracji kosztami, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9/2001, s.7.

⁴⁷⁰ BŁOCH H., Controlling jako system zarządzania, Materiały szkoleniowe, Szkoła Controllingu, Katowice 2000, s.2.

⁴⁷¹ VOLLMUTH H.J., Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie., Placet, Warszawa 2000, s.69-70.

⁴⁷² SZKOŁOT-SZCZEPANKIEWICZ A., Zarządzanie przez delegowanie, *Personel*, 1-31 lipca 2001, s.34.

rzeczywiście wymagają jego interwencji. Zarządzanie przez rezultaty odciąża z kolei dyrekcję przedsiębiorstwa i służy optymalnemu zarządzaniu zakładem. Ważne jest w tej koncepcji osiągnięcie rezultatu. Kontrola ogranicza się do wyniku i nie zajmuje się drogą prowadzącą do niego, co daje duże pole manewru dla pracowników. Zarządzanie przez motywowanie ma na celu osiągnięcie pozytywnego wpływu na pracowników, co w konsekwencji prowadzi do utożsamiania się ich z przydzielonymi zadaniami i celami przedsiębiorstwa. Większość z tych zasad wymaga przyjęcia przez przedsiębiorstwo nie autokratycznego stylu przywództwa w zarządzaniu przedsiębiorstwem.⁴⁷³

Zarządzanie przedsiębiorstwem według centrów odpowiedzialności, wykorzystuje również istotne elementy koncepcji TQM, poprzez jakość procesów zachodzących w przedsiębiorstwie i jego podmiotach wewnętrznych oraz HMR pełniącą aktywną rolę w procesie wdrażania i eksploatacji centrów. Jakość, bowiem wpływa bezpośrednio na strukturę kosztów, łańcuch wartości przedsiębiorstwa i jego podmiotów wewnętrznych. Powiązania te można przedstawić następująco:⁴⁷⁴

- Konsekwentne eliminowanie wszystkich niedostatków w łańcuchu tworzenia poprawia jakość procesów realizowanych w przedsiębiorstwie, co powoduje wzrost produktywności i czego odzwierciedleniem jest dźwignia długookresowego obniżenia kosztów.
- Poprawa jakości produktu pod kątem oczekiwanych korzyści klienta powoduje wzrost udziału w rynku, czego odzwierciedleniem jest wartość dźwigni ciągłego wzrostu sprzedaży.

Jeżeli przyjmiemy, że strategie firmy w przedsiębiorstwie kształtują zasady zarządzania, a sama zaś strategia ma na celu osiągnięcie trwałej przewagi konkurencyjnej – to strategicznym celem w sferze zasobów ludzkich będzie takie ich ukształtowanie, by zapewniły nie tylko efektywną realizację bieżących celów firmy, ale były także podstawą owej przyszłej przewagi.⁴⁷⁵

Koncepcja zarządzania powinna doprowadzić do wypracowania w przedsiębiorstwie właściwej techniki dobrego kierowania współpracownikami. Tak sformowane zasady zarządzania pozwalają ustalić wymagania odnośnie sposobu zachowania się przełożonych i podwładnych, jak też pomiędzy osobami równymi sobie rangą. Za ich pomocą zostaną stworzone oparte na pełnym zaufaniu stosunki, które powinny również służyć temu, aby rozpocząć w przedsiębiorstwie proces zmiany sposobu myślenia i podążania w kierunku wprowadzenia zmiennych form współpracy. Dla poszczególnych kierowników powinny zostać stworzone charakterystyki stanowisk pracy, którymi należy posłużyć się w regularnej i systematycznej ocenie jakości kierowania.

4.1.3 Zmiana struktury organizacyjnej

Istnieje bezpośredni związek pomiędzy strukturą organizacyjną a strategią zarządzania.⁴⁷⁶ Zanim w przedsiębiorstwie zostanie wprowadzony controlling, należy poddać badaniu organizację przedsiębiorstwa. Taka analiza prowadzi z reguły do ujawnienia błędów i stanowi podstawę do ich naprawienia i usunięcia. W tym celu należy przeprowadzić reorganizację przedsiębiorstwa. Może ono działać skutecznie jedynie wtedy, gdy będzie zorganizowane w sposób sprawny i elastyczny.⁴⁷⁷

Ponieważ controlling koordynuje proces zarządzania, wpływa to na ulepszenie całej strategii przedsiębiorstwa, a więc wymusza pewne przeobrażenia organizacyjne. Skuteczne wprowadzenie i stosowanie controllingu w przedsiębiorstwie związane jest

⁴⁷³ SIEWIERSKI B., Inicjatywa zamiast dyrektywy, *Personel*, 1-15 marca 2002, s.32.

⁴⁷⁴ MALORNY Ch., TQM umsetzen, Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1999, s.373-374.

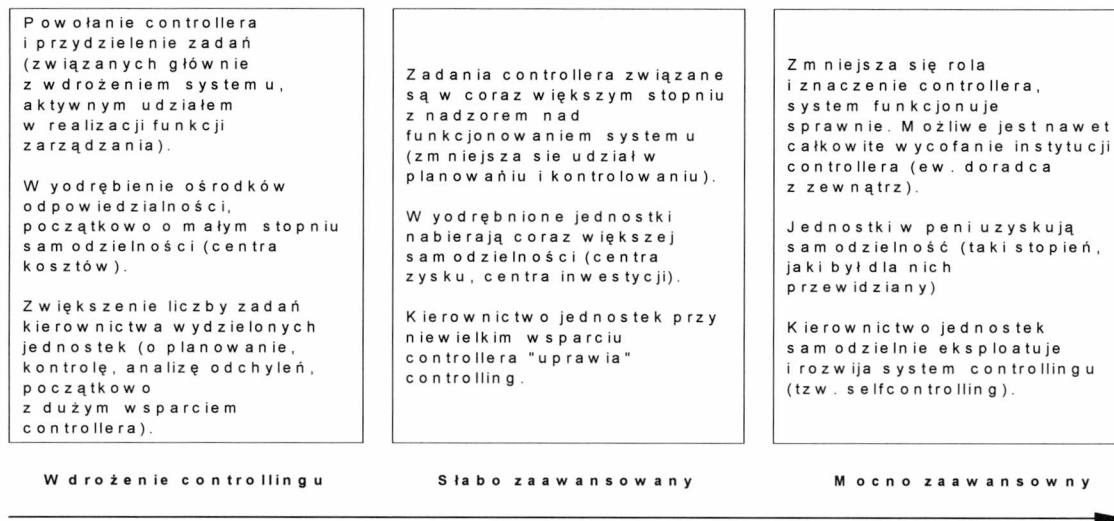
⁴⁷⁵ POCZTOWSKI A., Źródło przewagi, *Personel*, 1-15 listopad 2001, s.14.

⁴⁷⁶ PIOTROWICZ A., Czynniki określające strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, s.12.

⁴⁷⁷ HUBERT G.P., Glick W.H., *Organizational Change and Redesign*, Oxford University Press, Oxford 1995, s.10-11.

z wprowadzeniem zmian w nasileniu wszystkich cech struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa: specjalizacji, hierarchii, centralizacji i formalizacji. Możemy przedstawić trzy stadia (Rysunek 23) zmian struktury organizacyjnej.⁴⁷⁸

Rysunek 23 Fazy rozwoju controllingu w przedsiębiorstwie



Źródło: Lichtarski M.J., Zmiany w organizacji przedsiębiorstw implikowane stosowaniem controllingowej koncepcji zarządzania-rozważania teoretyczne, [w:] Controlling - koncepcje, wdrożenia, Prace naukowe AE, nr 957, Wrocław 2002, s. 89.

Pierwsze stadium (wdrożenie controllingu) wiąże się z instytucjonalizacją controllingu, powołaniem controllera i przydzieleniem mu określonych zadań. Właściwe usytuowanie w strukturze organizacyjnej jest bardzo istotne dla efektywnego jego funkcjonowania. W pierwszym stadium controllingu w przedsiębiorstwie, zadania controllera związane są głównie z wdrożeniem systemu, tj. przeprowadzeniem niezbędnych zmian organizacyjnych, przebudową systemu planowania i kontroli wraz z utworzeniem instrumentów controllingowych i przeszkoleniem kadry w zakresie ich stosowania. W etapie tym wyodrębniane są także ośrodki odpowiedzialności.

W pierwszym i drugim stadium stopień samodzielności wydzielonych jednostek nie jest zbyt duży, odpowiadają one za poziom ponoszonych kosztów i do takiego zakresu odpowiedzialności dopasowywane są uprawnienia decyzyjne ich kierownictwa. W miarę rozwoju koncepcji controllingowych w przedsiębiorstwie, centra odpowiedzialności uzyskują coraz większą samodzielność decyzyjną. Decentralizacja jest niezbędna, aby faktycznie móc wpływać na wielkości zysku czy zwrotu z inwestycji i odpowiadać za nie. Wyodrębnianie samodzielnych jednostek sprzyja zmniejszaniu liczby szczebli kierowniczych. W rezultacie następuje spłaszczenie struktury organizacyjnej.⁴⁷⁹ Decentralizacja zarządzania jest wykorzystywana przy tworzeniu mechanizmów motywacyjnych w controllingu, poprzez nakłanianie do udzielania kompetencji do podejmowania decyzji pracownikom zatrudnionym możliwie nisko w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa.⁴⁸⁰

⁴⁷⁸ LICHTARSKI M.J., Zmiany w organizacji przedsiębiorstw implikowane stosowaniem controllingowej koncepcji zarządzania-rozważania teoretyczne, [w:] Controlling-koncepcje, wdrożenia, Prace Naukowe AE, nr 957, Wrocław 2002, s. 89.

⁴⁷⁹ Ibidem, s. 92.

⁴⁸⁰ CHALASTRA M., Wykorzystanie zasad controllingu w tworzeniu pozafinansowych systemów motywacyjnych, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5/2001, s. VI.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności może oznaczać zmianę charakteru, a także zakresu i stopnia specjalizacji. Jeżeli chodzi o zmiany w nasileniu formalizacji związane z wdrożeniem controllingu, to przedstawiane w literaturze przedmiotu poglądy na ten temat różnią się zasadniczo. Z jednej strony, działanie małych jednostek oraz zarządzanie parametryczne ze strony centrali, oddziałuje na zmniejszenie stopnia formalizacji. Z drugiej strony, ujednolicenie systemów planowania i kontroli oraz przepływu informacji wymaga wprowadzenia nowych dokumentów, co w niektórych przypadkach prowadzi do utworzenia formalnego regulaminu. Trudno, zatem o odpowiedź jednoznaczną. Można pokusić się o stwierdzenie, że formalizacja może mieć różny kierunek i siłę, zależną od indywidualnego charakteru przedsiębiorstwa. Wyodrębnienie i autonomizacja jednostek organizacyjnych, w połączeniu z sygnalizowaną zmianą charakteru specjalizacji, prowadzi do dywizjonalizacji struktury organizacyjnej.⁴⁸¹

W drugim i trzecim stadium rozwoju controllingu w przedsiębiorstwie zmieniają się znacznie zadania i znaczenie controllera. Dotyczą one przede wszystkim eksploatacji systemu controllingu. W miarę uczenia się organizacji maleje znaczenie controllera. Pełni on wówczas głównie funkcje analityczne. Śledząc rozwój controllingu w organizacji możemy zaobserwować przeobrażenia controllingu od wyraźnie zinstytucjonalizowanej formy do tzw. selfcontrollingu, w którym to całość zadań związanych z bieżącą eksploatacją i rozwojem systemu w przedsiębiorstwie wykonywana jest przez kierowników i pracowników danych jednostek.⁴⁸²

Wprowadzając do przedsiębiorstwa controlling nie tylko dokonujemy zmiany struktury organizacyjnej, ale również ściśle z nią sprzężonej płaszczyzny kulturowej i strategicznej. Wymiary wartości kulturowych pozostają współzależne z innymi systemami organizacji i dają nowe możliwości w zarządzaniu. Zależności między podsystemami mają charakter złożonych sprzężeń zwrotnych, których siła i zasięg zależą od zmiennych organizacji.⁴⁸³ Przekształcenie struktury organizacyjnej pociąga za sobą, w większości przypadków, zmianę procedur organizacyjnych, co ma umożliwić w przedsiębiorstwie skuteczną pracę. Procedury organizacyjne mają za zadanie uregulowanie przestrzennych i czasowych warunków wykonania zadań. Aby były one poprawnie wykonane, dla ważniejszych procedur należy przygotować diagramy przebiegu.

4.1.4 Organizacja controllingu

W organizacji controllingu w przedsiębiorstwie bardzo ważną rolę odgrywa controller, czyli osoba odpowiedzialna za cały proces controllingu w przedsiębiorstwie.⁴⁸⁴ Rola controllera sprowadza się do implementacji oraz późniejszego nadzorowania bieżącego funkcjonowania systemu.⁴⁸⁵ Pod pojęciem *controller* należy rozumieć *stanowisko bądź komórkę organizacyjną, a ściślej osobę bądź zespół ludzki, realizujący funkcje controllingu*.⁴⁸⁶

W controllingu praca controllera polega przede wszystkim na doradztwie kierownictwu przedsiębiorstwa. Na jego osobie spoczywa szczególna odpowiedzialność związana z identyfikowaniem i interpretacją sygnałów o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa oraz o zmianach dochodzących z otoczenia.⁴⁸⁷ Do zadań controllera należy:⁴⁸⁸

⁴⁸¹ LICHTARSKI M.J., Zmiany w organizacji przedsiębiorstw implikowane stosowaniem controllingowej koncepcji zarządzania-rozważania teoretyczne, [w:] Controlling-koncepcje, wdrożenia, Prace Naukowe AE, nr 957, Wrocław 2002, s.92.

⁴⁸² Ibidem., s.93.

⁴⁸³ SUŁKOWSKI L., Kulturowe determinanty strategii i struktur organizacyjnych, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5/2002, s.24.

⁴⁸⁴ GRUDZEWSKI W., ZACH I., Zabielska B., Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/2001, s.15.

⁴⁸⁵ ŚWIERKULA P., Controller – rola i zadania, www.controlling.info.pl, 2002

⁴⁸⁶ WIERZBICKI K., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/1994, s.18.

⁴⁸⁷ KARWACKI P., Zadania i sukces controllera-refleksje teoretyczne i praktyczne, [w:] Controlling i kontrola w zarządzaniu: tendencje, koncepcje

- planowanie, opracowywanie, koordynowanie i realizacja planów w przedsiębiorstwie służących kontroli prowadzonych interesów, takich jak, plany, programy inwestycji kapitałowych i finansowych, sprzedaż, budżet kosztów,
- opracowanie oraz interpretacja sprawozdań finansowych, analiza i interpretacja wyników, porównanie dokonań z planami i standardami, formowanie wytycznych dotyczących księgowości i bilansu, opracowywanie danych i sprawozdań specjalnych, koordynowanie systemów,
- ocena i doradztwo: doradztwo w realizacji funkcji kierowniczych wszystkich grup menedżerów w przedsiębiorstwie, związanych z osiągnięciem ustalonych celów, ich wytyczaniem i wykonaniem,
- sprawozdawczość na zewnątrz organizacji: przygotowanie sprawozdań dla udziałowców, banków i instytucji państwowych, tj. wydawanie i stosowanie wytycznych i metod opracowania zagadnień podatkowych, koordynowanie i kontrolowanie redakcji informacji do urzędów państwowych,
- analiza ekonomiczna, ciągłe analizy czynników gospodarczych i społecznych oraz wpływów administracji państwowych na działalność przedsiębiorstwa, ustalanie i interpretacja wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa i ich ocena od strony kontroli kosztów i przychodów,
- zabezpieczenie majątku dzięki wewnętrznej kontroli i rewizji oraz przy wykorzystywaniu ubezpieczeń,
- ujednolicenie informacji przepływających między centralą a jej oddziałami, stworzenie spójnego systemu informacyjnego i raportowania.

Błoch przedstawia szczegółowo zadania controllera według kategorii zadań przez niego realizowanych (Tabela 23).

Tabela 24 Zadania controllera

Kategorie zadań	Zadania controllera
Planowanie	W zakresie wspierania procesu planowania: - podejmowanie działań na rzecz pozyskania informacji dotyczących przygotowania alternatyw decyzyjnych, - pomoc na rzecz kierowników w przygotowaniu tych alternatyw, - wartościowa wycena przygotowawczych alternatyw decyzyjnych, - podejmowanie wysiłków na rzecz realizacji zasady consensusu warunkującego integrację cząstkowych programów działań budowanych w warunkach konfliktu interesów. W zakresie nadzoru nad procesem tworzenia planów: - kierowanie uwagi menedżerów na działania zgodne z celami przedsiębiorstwa, - troska o przestrzeganie przez kierowników, sprzyjających racjonalności, zasad dochodzenia do decyzji. W zakresie zarządzania procesem planowania: - tworzenie systemu planowania, - metodyczne i instrumentalne wspieranie procesu planowania, - wspomaganie procesu planowania przez podejmowanie określonych zadań składających się na ten proces, dokumentowanie rozwiązań, komunikowanie wyników, przekazywanie założeń planistycznych między współdziałającymi jednostkami, konsolidacja cząstkowych planów.
Kontrola	- ocena realizacji planów zgodnie z zasadą: jest –powinno być, - analiza odchyleń, - opracowanie propozycji poprawy wyników.
Informacja	- ustalenie zasadniczych rodzajów udostępnianej informacji, - ustalenie zakresu informacji dla poszczególnych odbiorców, zgodnie z ich zapotrzebowaniem, wynikającym z realizowanych celów, zadań, kompetencji oraz warunków, - przyjęcie odpowiedzialności za przejrzystość obrazu sytuacji jako podstawowe zadanie controllera w sferze informacyjnego zabezpieczenia procesu zarządzania:

	odpowiedzialność za posiadanie systemu informacji odpowiadającego potrzebom kierowników, przygotowanie informacji przetwarzanej we właściwy sposób, odpowiedzialność za usuwanie barier komunikacyjnych.
Pozostałe	Zadania: - w sferze organizacji, - związane ze zmianą warsztatu „zarządzania kierowników”, - będące następstwem postępującej specjalizacji zadań controllera, - w zakresie doradztwa, inicjowane przez controllerów.

Źródło: BŁOCH H., *Materiały szkoleniowe, Szkoła controllingu, PROFIT, Katowice 1999*

Controller powinien, za pomocą zorientowanych na przyszłość informacji, sugerować menedżerom najlepsze w danych okolicznościach rozwiązania dla przedsiębiorstwa. Rola controllera ewoluuje w kierunku doradztwa wewnętrznego. Controller nie tylko poprawnie zestawia dane historyczne i potrafi je zinterpretować, ale staje się w wielu przedsiębiorstwach katalizatorem zmian, jednostką, dzięki której można stworzyć zaufanie w organizacji.⁴⁸⁹ W zależności od sytuacji controller może pełnić różne role, może być postrzegany jako:⁴⁹⁰

- „asystent wykonawczy”, który jedynie tworzy i kompletuje konieczne informacje, tłumaczy rozwiązanie w przełożeniu na liczby i odpowiednio je zestawia lub wpisuje do formularzy,
- „sparing partner”, który jest kompetentnym doradcą menedżera, omawia on różne przemyslenia i alternatywy, naświetlając ich rozłożenie w czasie oraz konsekwencje i działania uboczne,
- „lekarz specjalista”, przejmujący odpowiedzialność za sformułowanie i odpowiednie rozwiązanie problemu,
- „moderator”, którego zadaniem jest przede wszystkim sterownie procesami, koordynacja specjalistów pracujących nad rozwiązaniami problemu.

Rozwiązania zadań podejmowanych przez controllera a dotyczących umiejscowienia jego stanowiska w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa można podzielić na dwie zasadnicze grupy: rezygnacja z wydzielania odrębnych stanowisk controllerów lub wprowadzenie oddzielnych miejsc pracy.⁴⁹¹ Umieszczenie stanowiska controllera musi być dopasowane do wielkości przedsiębiorstwa. I tak w małych przedsiębiorstwach, które cechuje zcentralizowana forma zarządzania i prostota struktury organizacyjnej, controlling, dopasowując się do tego rodzaju organizacji gospodarczych, ma postać jednostanowiskową. Funkcję controllera przyjmuje jeden z zastępców dyrektora naczelnego, któremu poszerza się zakres pełnionych obowiązków. W praktyce gospodarczej takie poszerzenie obowiązków w niektórych przypadkach okazuje się błędne, gdyż nieraz bardzo trudne jest pogodzenie pełnienia dotychczasowych obowiązków z zadaniami controllera. W takim przypadku realizacja koncepcji controllingowej może być przeprowadzona bądź przez utworzenie zespołów zadaniowych, bądź powierzona specjalistom z zewnątrz (outsourcing). W przypadku zespołów zadaniowych wyodrębnia się cztery grupy robocze: tj. wykonawcze, zadaniowe, koordynacyjne, decyzyjne. Grupy te ulegają elastycznym zmianom w zależności od pojawiających się potrzeb. Zespół zadaniowy ulega rozwiązaniu po osiągnięciu ustalonego celu.⁴⁹² Controller z zewnątrz natomiast jest wysokiej rangi specjalistą, posiadającym duże doświadczenie w opracowaniu oraz dopasowywaniu koncepcji controllingu do specyfiki danego przedsiębiorstwa i jego wdrożeniu, co wpływa korzystnie na proces wdrożenia i prowadzi do zminimalizowania konfliktów pomiędzy kierownikami centrów. Controller z zewnątrz

⁴⁸⁹ GRZECHOWIAK M., Rola nowoczesnego controllingu we wdrażaniu koncepcji Balanced Scorecard- wywiad z Herwingiem Friedagiem, www.controlling.info.pl, 2002

⁴⁹⁰ OLECH S., Tendencje rozwojowe controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie.*, Nr 2/1999, s.3.

⁴⁹¹ MYSIŃSKA D., Potrzeby informacyjne w controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.28.

⁴⁹² NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.36.

szkoli dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu do momentu, kiedy będą mogli oni samodzielnie przejąć zadania controllingu. W średnich i dużych przedsiębiorstwach wyodrębnią się zazwyczaj samodzielne stanowiska controllerów.

Są dwa sposoby usytuowania controllera w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa: na pozycji liniowej i na pozycji sztabowej. Controlling umieszczony na pozycji liniowej działa na tym samym szczeblu, co kierownicy innych działów, a jednocześnie, z racji pełnionej funkcji, posiada prawo do udzielania wskazówek. Zaletą takiego usytuowania jest możliwość szybkiego podejmowania decyzji oraz łatwość uzyskania zakresu odpowiedzialności i kompetencji. Do wad zalicza się konieczność opanowania wszechstronnej wiedzy o funkcjonowaniu jednostki. Controller w pozycji sztabowej znajduje się na wysokim szczeblu hierarchii, ponieważ taka pozycja podlega jedynie zarządowi przedsiębiorstwa. Sprawuje on przede wszystkim funkcje doradcze, które ułatwiają podejmowanie decyzji, ale samodzielnie nie może on podejmować decyzji ani wydawać zarządzeń.

W dużych przedsiębiorstwach controlling często ma strukturę hierarchiczną, z reguły trzyszczeblową. Pierwszy szczebel tworzy controller centralny, podporządkowany dyrektorowi naczelnemu, który inicjuje i wspiera implementację controllingu w przedsiębiorstwie, zabezpiecza stosowanie jednolitych systemów, metod i instrumentów zarządzania w całym przedsiębiorstwie. Na drugim szczeblu usytuowane są komórki controllingu, zlokalizowane w pionie ekonomiczno-finansowym. Zadania controllerów II stopnia sprowadzają się do bieżącej obsługi informacyjno-metodycznej komórek wewnętrznych, o ściśle określonym zakresie samodzielności decyzyjnej, działających jako ośrodki odpowiedzialności za koszty i wyniki. Na trzecim szczeblu znajdują się controllerzy zakładowi, którymi mogą być jednocześnie zastępcy kierowników zakładu, wydziału czy działu. Ich zadaniem jest bieżące wspomaganie procesu decyzyjnego, uczestnictwo w planowaniu zadań i prowadzeniu analizy porównawczej plan-wykonanie oraz współdziałanie w przygotowaniu środków zaradczych.

4.1.5 Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w strukturze organizacyjnej

Podział celów przedsiębiorstwa na cele stawiane poszczególnym dziedzinom jego działalności lub jednostkom organizacyjnym otwiera możliwość delegowania części kompetencji przedsiębiorczych na ich kierowników. Kierownik wyposażony w konkretne uprawnienia przedsiębiorcze staje się wówczas subprzełożonym, a jego dziedzina działalności lub jednostka organizacyjna zostaje przekształcona w centrum odpowiedzialności.⁴⁹³

Ośrodek odpowiedzialności definiowany jest jako: *celowo zorganizowane części przedsiębiorstwa, których kierownicy przejmują odpowiedzialność za określone efekty ich działania*,⁴⁹⁴ *w których ma miejsce koncentracja wysiłku według określonych celów i zadań*⁴⁹⁵. Możemy, więc powiedzieć, że ośrodek odpowiedzialności to część składowa przedsiębiorstwa, za działalność, której odpowiada indywidualny kierownik,⁴⁹⁶ stanowiąca wydzielony obszar firmy o określonych nakładach, wynikach i zasobach, w którym można powiązać odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań z właściwym kierownikiem.⁴⁹⁷ W literaturze przedmiotu ośrodki odpowiedzialności nazywane są również centrami odpowiedzialności,⁴⁹⁸ mini centrami gospodarczymi⁴⁹⁹ lub podmiotem rozrachunku.⁵⁰⁰ Pojęcia te używane są w literaturze zamiennie przez różnych autorów.

⁴⁹³ BŁOCH H., Zasady tworzenia centrów odpowiedzialności i regulacji ich działań przez zarząd przedsiębiorstwa, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9/2003, s.6.

⁴⁹⁴ Ibidem.

⁴⁹⁵ Ibidem.

⁴⁹⁶ HARNGREN C.T., FOSTER G., DATOR S.M., Cost Accounting. A managerial emphasis, Prentice-Hall, London 1997, s.194.

⁴⁹⁷ DRURY C., Rachunek kosztów, PWN, Warszawa 1995, s.32.

⁴⁹⁸ KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000, s.126.

Właściwy sposób wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności powinien zapewnić sprawną realizację koncepcji controllingowego zarządzania przedsiębiorstwem. Wprowadzenie centrów odpowiedzialności wymaga wstępnej analizy przedsiębiorstwa, która ma na celu określenie, wielkości i specyfiki działalności przedsiębiorstwa, organizacji pracy, głównych zależności występujących w procesie wytwarzania, regulaminu organizacyjnego obowiązującego w przedsiębiorstwie, zasad wynagradzania kierowników wydzielonych ośrodków odpowiedzialności oraz mechanizmów powstawania kosztów w przedsiębiorstwie.⁵⁰¹

Wyodrębnienie centrów odpowiedzialności w każdym przedsiębiorstwie podlega określonym zasadom, kryteriom i procedurom. Błoch wyróżnia następujące zasady tworzenia centrów odpowiedzialności: zasada orientacji na obiekt i całościowego ujmowania działań, autonomii, regulacji poprzez rynek, sterowania poprzez wynik oraz subsydiarności i komplementarności.

Zasada orientacji na obiekt i zasada całościowego ujmowania działań nakazują, aby (inaczej niż to ma miejsce przy budowaniu funkcjonalnie zorientowanych stanowisk) jednostki zdecentralizowane przedsiębiorstwa tworzone były przez syntezę żądań poszczególnych stanowisk mających różne cechy. Zasada autonomii wskazuje na to, aby ośrodki odpowiedzialności były w istotnym stopniu autonomiczne, zarówno pod względem wertykalnym, jak i horyzontalnym. Zasada regulacji poprzez rynek pozostaje w interakcji z zasadą autonomii. Mówi ona o tym, że odnośnie zysku przedsiębiorstwa, podporządkowanie działań ośrodków odpowiedzialności należy w dużej mierze oprzeć na regulacji rynkowej. Przy czym, obok rynku zewnętrznego, należy w możliwie dalekim zakresie stosować regulację bazującą na fikcyjnym rynku wewnętrznym. Zasada sterowania poprzez wynik jest konsekwencją wcześniej wymienionych metod, które poprzez ukierunkowanie ośrodków odpowiedzialności jako podstawowych nośników informacji wpływają na ceny dóbr i usług. W takim przypadku dopełnienie wymagań pozwala na ujęcie i ustalenie w sposób odizolowany wyników. Zasada subsydiarności zwraca uwagę na to, że także w ośrodkach odpowiedzialności są wmontowane elementy hierarchicznej organizacji. Jej stosowanie znajduje wyraz w tym, jak ukształtowana została w konkretnym przypadku relacja pomiędzy decyzjami scentralizowanymi a zdecentralizowanymi. Zasada ta jest uznana za etyczną zasadę kształtującą warunki odpowiedzialności, w związku z tym wskazuje się na jej bezpośrednie powiązania z zasadą autonomii. Zasada komplementarności zaś wskazuje na to, że w zdecentralizowanej organizacji, obok stosowania zdecentralizowanych instrumentów koordynacji, pozostała reszta wymaga komplementarnie centralnego sterowania i kontroli, po to, aby aktywnie alokować wewnętrzne czynniki produkcji oraz zapewniać zgodność wszystkich działań podejmowanych w sposób zdecentralizowany z systemem celów przedsiębiorstwa jako całości, włącznie z ograniczeniem oportunistycznych działań i relacji.⁵⁰²

Z powyższych zasad wynika, że centra gospodarcze muszą być wyodrębnione ekonomicznie, terytorialnie, organizacyjnie, techniczno-technologicznie, księgowo-rachunkowo i finansowo. Nakłady przeznaczone dla centrów gospodarowania oraz wyniki przez nie osiągnane muszą być rzetelnie i w sposób wymierny udokumentowane. W powstałych centrach musi istnieć możliwość planowania oraz analizy ich działalności.⁵⁰³

⁴⁹⁹ Bieniok H., *Metody sprawnego zarządzania*, Placet, Warszawa 1997, s.281.

⁵⁰⁰ NOWOSIELSKI S., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002, s.42.

⁵⁰¹ NOWAK E., *Zasady wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6/2000, s.5.

⁵⁰² BŁOCH H., *Zasady tworzenia centrów odpowiedzialności i regulacji ich działań przez zarząd przedsiębiorstwa*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9/2003, s.8-9.

⁵⁰³ NESTERAK J., *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.73.

Można przy tym wskazać pewną prawidłowość i sekwencyjność działań w tym zakresie. Najpierw należy ustalić, jakie wymagania wynikają z przyjętych w przedsiębiorstwie założeń i celów strategicznych, a następnie sprecyzować dokładnie kryteria wyodrębniania centrów odpowiedzialności⁵⁰⁴, co nie jest możliwe bez uprzedniego sformułowania strategii rozwoju przedsiębiorstwa i całościowej wizji zastosowania koncepcji controllingowej, w ramach, której mają one funkcjonować. Ponadto liczba i rodzaj wyodrębnionych centrów zależy od szeregu czynników, takich jak:⁵⁰⁵

- wielkość przedsiębiorstwa,
- specyfika działania,
- stopień dywersyfikacji działalności,
- sposób planowania,
- sposób prowadzenia ewidencji.

Do najważniejszych atrybutów ośrodków odpowiedzialności należą:⁵⁰⁶

- opracowanie budżetów, w których uwzględnia się nakłady na koszty osobowe, rzeczowe i inne oraz planowane wyniki netto,
- dobór parametrów ekonomicznych pozwalających w adekwatny sposób mierzyć wyniki centrów,
- powiązanie wyników osiąganych przez poszczególne centra z wynikami ekonomicznymi przedsiębiorstwa.

Sprawne funkcjonowanie controllingu wymaga, aby centra odpowiedzialności:⁵⁰⁷

- odznaczały się pewną współzależnością, polegającą na wzajemnym uzupełnianiu swojej działalności i korzystaniu z osiągnięć pozostałych,
- miały tak uregulowane stosunki, aby ich cele były zbieżne z celami organizacji,
- posiadały możliwość swobodnego, ale równocześnie dobrowolnego dostępu do wspólnych zasobów całej organizacji.

Według kryterium zakresu i autonomii działania oraz sposobu pomiaru w literaturze przedmiotu wyróżniamy pięć rodzajów ośrodków odpowiedzialności, tj. ośrodek odpowiedzialności za limit wydatków, koszty, przychody, zyski i inwestycje.⁵⁰⁸

Ośrodek odpowiedzialności za limit wydatków to tzw. **centrum produkcyjne**. Jego kierownictwo ma marginesowy zakres uprawnień i najczęściej odpowiada wyłącznie za wykonanie ilościowe i terminowe planu asortymentowego oraz wynik działalności komórki.⁵⁰⁹ Stanowią je komórki organizacyjne, w których nie ma wyraźnej zależności między działalnością a jej kosztami. Ustala się dla nich limit wydatków, którego przekroczenie wymaga specjalnej akceptacji określonej władzy. Limit ten wynika na ogół z negocjacji albo jest z góry określony. Przekroczenie tego limitu nie zawsze świadczy na niekorzyść ośrodka i odwrotnie. Stąd pojawia się konieczność stosowania dodatkowych miar. Dotyczy to głównie komórek administracji i zarządu oraz komórek ogólnoprodukcyjnych.⁵¹⁰

Ośrodek odpowiedzialności za koszty, tzw. **centrum kosztów**, stanowi jednostkę odpowiedzialną nie tylko za plan rzeczowy, ale także za poziom kosztów produkowanych wyrobów czy świadczonych usług.⁵¹¹ Jest to jednostka organizacyjna przedsiębiorstwa, której kierownikowi przyznano uprawnienia do podejmowania decyzji wywołujących

⁵⁰⁴ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.38.

⁵⁰⁵ SIERPIŃSKA M., Kubalańca L., System oceny centrów odpowiedzialności w zakładzie energetycznym., Materiały z konferencji naukowej Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Pod red. Duraja J., Łódź 1999, s.103.

⁵⁰⁶ SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 1/2001, s.36.

⁵⁰⁷ MAJCHRZAK J., Centra zysków. [w:] Nowe tendencje w kształtowaniu struktur organizacyjnych, *Zeszyty Naukowe AE.*, nr 223, Poznań 1996, s.54-55.

⁵⁰⁸ KAPLAN R.S., ATKINSON A.A., *Advanced Management Accounting*, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.93.

⁵⁰⁹ NOWOSIELSKI S., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002, s.44.

⁵¹⁰ WERMUT J., *Rachunkowość zarządcza*, ODDK, Gdańsk 1999, s.133-134.

⁵¹¹ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.20.

skutki mające bezpośredni wpływ wyłącznie na poziom kosztów przedsiębiorstwa.⁵¹² Kierownicy ci mają do realizacji zadania rzeczowe wraz z przypisanymi kosztami. Koszty te mogą się odnosić do wydziałów produkcyjnych i wydziałów pomocniczych. Nie określa się wielkości centrum kosztowego, może ono być częścią wydziału produkcyjnego, może także obejmować kilka wydziałów oraz, w przypadku np. grupy kapitałowej, cały zakład Spółki - córki. Centra te stanowią dominującą grupę ośrodków odpowiedzialności, która odpowiada za realizację budżetu kosztów. Kryteria ich wyodrębnienia oraz rodzaje będą omówione szerzej w paragrafie (5.1).

Ośrodek odpowiedzialności za przychody, tzw. **centrum przychodowe**, obejmuje część przedsiębiorstwa, której kierownictwo może samodzielnie decydować o cenach, strukturze asortymentowej i wielkości sprzedaży⁵¹³ i marketingu. Poprzez ilość, cenę, jakość i strukturę asortymentową ma on zasadniczy wpływ na poziom realizowanych przychodów i kosztów sprzedaży.

Ośrodek odpowiedzialności za zyski, tzw. **centrum zysku**, odnosi się do takiej części przedsiębiorstwa, której kierownictwo może samodzielnie decydować o cenach i strukturze asortymentowej i wielkości sprzedaży, a w efekcie o wynikach operacyjnych jednostki.⁵¹⁴ W literaturze ośrodek ten często bywa również nazwany ośrodkiem wynikowym, z tego względu, że kierownik takiego centrum odpowiada za przychody, koszty i poziom generowanego zysku. Taka odpowiedzialność za wyniki wiąże się z koniecznością nadania kierownikom tych centrów dużej samodzielności i szerokiego zakresu uprawnień i odpowiedzialności w obszarze kosztów i przychodów. Nowosielski twierdzi, że kierownicy centrum zysku ponoszą odpowiedzialność za podejmowane działania, dlatego też powinni oni podejmować decyzje ze świadomością, że dotyczą one *przedsiębiorstwa w przedsiębiorstwie*.⁵¹⁵ W praktyce centra zysków różnią się przede wszystkim zakresem samodzielnego kształtowania decyzji:, gdy mają największy zakres uprawnień (np. w obszarze polityki sprzedaży, gospodarki majątkiem oraz regulacji swoich zobowiązań) mogą występować jako quasi – przedsiębiorstwa w przedsiębiorstwie, nie posiadając osobowości prawnej. W zależności od charakteru rynku, na którym działają centra zysku wyróżnia się:⁵¹⁶

- pseudo centra zysku lub quasi centra zysków, jeśli uczestniczą tylko w transakcjach na rynku wewnętrznym przedsiębiorstwa,
- realne centra zysków, gdy są to kontakty z rynkiem.

Quasi centra zysków tworzy się wówczas, gdy nie jest możliwe zorganizowanie realnego centrum zysków, bowiem dana komórka nie sprzedaje swoich produktów na, zewnątrz, lecz przekazuje je innym komórkom przedsiębiorstwa lub dana komórka sprzedaje swoje produkty na rynek, ale nie może decydować o ich strukturze asortymentowej i wielkości sprzedaży.

Realne centra zysku najczęściej występują w strukturze dywizjonalnej. Mają one obowiązek osiągania zysku ze swojej działalności. Przekładając to na język rachunkowości, należy rozumieć, że istnieje wówczas formalny warunek adekwatnego pomiaru kosztów i przychodów.⁵¹⁷

Utworzenie centrum zysku wprowadza naturalną barierę zaporową dla presji ich kierowników na wzrost kosztów. Występuje mocne zainteresowanie obniżką kosztów, gdy prowadzi to do poprawy wyniku centrum. Dodatkowo powstają motywacje do

⁵¹² ŚWIDERSKA G., Rachunkowość zarządcza, POLTEX, Warszawa 1998, s.45.

⁵¹³ NOWOSIELSKI S., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002, s.44.

⁵¹⁴ NOWOSIELSKI S., Centra zysków, centra kosztów w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.20.

⁵¹⁵ NOWOSIELSKI S., Jak wprowadzać centrum zysku w przedsiębiorstwie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 2/1997, s. 23.

⁵¹⁶ NOWOSIELSKI S., Centra zysków, centra kosztów w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.21.

⁵¹⁷ SOLTYS D., Wewnątrz podmiotowy rachunek kosztowo-przychodowy w controllingu, [w:] *Prace Naukowe AE*., Wrocław 1996, s.132-133.

dynamizowania strony przychodowej. W ostatecznym rozrachunku liczy się, bowiem różnica między przychodem uzyskanym w danej komórce a kosztem działalności.⁵¹⁸

Ośrodek odpowiedzialności za inwestycje, tzw. **centrum inwestycyjne**, powstaje wtedy, gdy jego kierownictwo ma uprawnienia centrum zysku, a ponadto może samodzielnie podejmować decyzje inwestycyjne w ramach przyznanej części wypracowanego wyniku finansowego i odpowiadać za zaangażowany w procesie majątek.⁵¹⁹ Stanowi on wyodrębnioną organizacyjnie część przedsiębiorstwa, której kierownictwu nadano uprawnienia do podejmowania decyzji w obszarze nakładów, terminów i rzeczowego zakresu przedsięwzięć inwestycyjnych. Kierownictwo takiego centrum ponosi odpowiedzialność za konsekwencje podejmowania decyzji w zakresie wykorzystanych uprawnień.⁵²⁰ Samodzielność centrum inwestycyjnego obejmuje następujące obszary: kontrole kosztów, przychodów i strumieni finansowych przeznaczonych na inwestycje w celu zwiększania majątku przedsiębiorstwa, zwiększenia udziału w rynku lub poprawy konkurencyjności. Centrum odpowiada za relację pomiędzy wygenerowanym zyskiem a zainwestowanym kapitałem, także długoterminowym. Centrum inwestycyjne przejmując, więc odpowiedzialność za największą liczbę parametrów.⁵²¹

Spośród różnych typów centrów odpowiedzialności, w praktyce najczęściej stosuje się centra kosztowe, a w dalszej części centra zysków. Uważa się, że powszechny charakter stosowania centrów kosztowych jest spowodowany prawie nieograniczonymi możliwościami rozczłonkowania kosztów, które mogą być dzielone według kryteriów z dowolną szczegółowością, pod warunkiem stosowania odpowiedniej odmiany rachunku kosztów.⁵²² Pełną charakterystykę centrów odpowiedzialności powinno się prowadzić według czterech wymiarów: wyodrębniania, zarządzania, wdrażania oraz kierowników i pracowników centrum. W procesie wyodrębniania centrów bardzo ważna jest ich autonomia oraz integracja funkcji pośrednich. Wdrażanie centrum ma swój określony harmonogram i procedury oraz tryb obsługi poszczególnych centrów. W procesie zarządzania centrami bardzo charakterystyczne są metody i narzędzia zarządzania oraz planowanie i kontrola. Bardzo ważną rolę w centrum pełni kierownik oraz motywowanie pracowników. Z doświadczeń wynika, że nawet najlepszy system planowania i kontroli budżetowej może sprawnie funkcjonować tylko wtedy, jeżeli spotyka się ze zrozumieniem i akceptacją kierowników oraz załogi. Odpowiedzialność za poziom kosztów i wyników, ich racjonalne, świadome kształtowanie wiąże się, bowiem w dużej mierze z osobistym zainteresowaniem kierowników i załogi, z ich motywacją.⁵²³ Kopertyńska twierdzi, że tworzenie ośrodków odpowiedzialności z pominięciem systemu motywacyjnego nie jest wystarczające, aby zaczęły one sprawnie i efektywnie działać.⁵²⁴ Przykładowa struktura ośrodków odpowiedzialności została zaprezentowana na (Rysunek 24).

⁵¹⁸ NOWOSIELSKI S., Centra zysków, centra kosztów w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.22.

⁵¹⁹ Ibidem, s.44.

⁵²⁰ NOWAK E., Budżetowanie kosztów, ODDK, Gdańsk 1998, s.45.

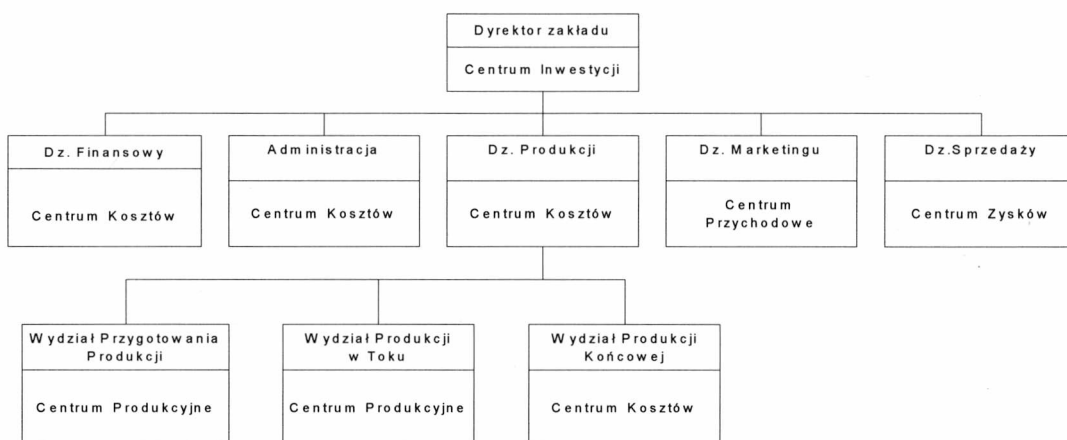
⁵²¹ BUK H., Kontrola parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1994, s.15.

⁵²² KIZIUKIEWICZ T., Rachunkowość zarządcza, Expert, Wrocław 1997, s.36.

⁵²³ JARUGA A., Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 1986, s.167.

⁵²⁴ KOPERTYŃSKA W.M., System Płac, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.126.

Rysunek 24 Przykładowa struktura ośrodków odpowiedzialności



Źródło: opracowanie własne

4.2 Determinanty bezpośrednio związane z controllingiem

Ponieważ w przedsiębiorstwie analiza dotychczasowych rozwiązań jest podstawą projektowania zmian systemu organizacji i zarządzania, założeń i organizacji controllingu, dotyczących m.in. instrumentów współpracy controllera i kierowników komórek wewnętrznych, bardzo ważnym zagadnieniem staje się ustalenie szczegółowej struktury danych, dotyczących kosztów. Już w fazie projektowania controllingu w przedsiębiorstwie, należy określić, jaki system rachunku kosztów jest najodpowiedniejszy dla potrzeb controllingu. Zadaniem controllera jest, więc decyzja, co do użycia odpowiedniego systemu rachunku kosztów.⁵²⁵

Aby controlling właściwie funkcjonował należy dokonać w przedsiębiorstwie:⁵²⁶

- rekonstrukcji procedur planowania rzeczowego i kosztowego oraz przekazania zadań rzeczowych i budżetów w tym zakresie do ośrodków odpowiedzialności,
- identyfikacji związków kooperacyjnych między komórkami produkcyjnymi i pomocniczymi oraz procedur wzajemnego, rzeczywistego oraz finansowego rozliczania się ze świadczonych sobie usług,
- ustalenia zakresu i sposobu ewidencji zadań rzeczowych, finansowych i kosztowych przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności oraz zaprojektowania systemu informacyjnego umożliwiającego bezpośrednie przekazanie danych do komórek controllingu,
- rekonstrukcji i obiektywizacji systemu ocen wyników poszczególnych centrów, nakierowanego na ujawnienie odchyleń i nieprawidłowości oraz ich przyczyn,
- rekonstrukcji systemu wynagradzania kierownictwa i załogi, zwłaszcza premiowego, prezentującego skwantyfikowane zasady powiązania płac ze stopniem wykonania zadań rzeczowych i efektywnościowych.

4.2.1 Systematyka kosztów na potrzeby controllingu

Wytwarzanie produktu czy świadczenie usług pociąga za sobą zużycie określonych zasobów. Ze względu na ich różnorodność zużycie to musi być wyrażone w pieniądzu. Pojęcie kosztów jest definiowane w literaturze w różnych kontekstach. Najczęściej przez *koszt* rozumie się wyrażone w pieniądzu zasoby użyte w celu osiągnięcia bieżących korzyści. W rachunkowości finansowej (ustawowo regulowanej) przez *koszty* rozumie się celowe zmniejszenie aktywów lub zmniejszenie zobowiązań konieczne do wytwarzania

⁵²⁵ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.62.

⁵²⁶ BIENIOK H., System controllingu jako kompleksowe narzędzie poprawy efektywności gospodarowania, [w:] Nowe kierunki zarządzania-koncepcje przekrojowe, Prace Naukowe AE, nr 784, Wrocław 1998, s.87.

i sprzedaży produktów, czy świadczenia usług w ramach normalnej działalności organizacyjnej.⁵²⁷ Ustawa o rachunkowości pojęcie kosztów definiuje jako uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.⁵²⁸

Jednak tylko zużycie celowe i użyteczne jest kosztem, pozostałe zaś (nie dające efektu) jest stratą. W przedsiębiorstwie każde działanie powinno być celowe i przynosić przychód, pozwalający na zwrot kosztów i osiąganie nadwyżki. Procesy te muszą być sterowane, aby poziom osiągniętej nadwyżki był racjonalny. Controllingowe sterownie wynikiem przedsiębiorstwa oznacza sterowanie kosztami, co narzuca potrzebę ich systematyzacji.⁵²⁹ Możemy wyróżnić następujące przekroje klasyfikacji kosztów:

- według rodzaju zużytych zasobów,
- dla wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego,
- dla potrzeb podejmowania decyzji.

Klasyfikacja kosztów według rodzaju pozwala na ujęcie kosztów według jednorodnych składników, takich jak: amortyzacja, zużycie materiałów, zużycie paliw, usługi obce, podatki, opłaty, wynagrodzenia, świadczenia na rzecz pracowników, pozostałe koszty. Podstawą takiej klasyfikacji jest odmiennosć postaci ponoszenia nakładów. W zależności od zakresu i struktury kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie oraz potrzeb informacyjnych, każda z wymienionych pozycji może ulec rozbiciu na elementy składowe, co przedstawia (Tabela 25).

Tabela 25 Podstawowy zakres pozycji kosztów układu rodzajowego

Układ rodzajowy kosztów	Zasadnicze składniki kosztów
Amortyzacja	- amortyzacja środków trwałych - amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych
Zużycie materiałów i energii	- surowce - materiały - półfabrykaty obcej produkcji - opakowania - części zapasowe - paliwa - książki - czasopisma - energia
Usługi obce	- usługi transportowe - usługi remontowe - usługi sprzętowe - usługi łączności - usługi składowania - usługi dozoru mienia - usługi wywozu śmieci - usługi najmu - usługi dzierżawy - usługi bankowe
Podatki i opłaty	- podatek akcyzowy - podatek od nieruchomości

⁵²⁷ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.84.

⁵²⁸ Ustawa z dnia 9.11.2000, Dz. U. nr 113 poz. 1186.

⁵²⁹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.131.

	- podatek od środków transportu - podatek VAT nie podlegający zwrotowi ani odliczeniu od podatku należnego - opłaty skarbowe - opłaty administracyjne - opłaty sądowe - opłaty notarialne - opłaty za zanieczyszczanie środowiska, nie mające charakteru sanacyjnego
Wynagrodzenia	- wynagrodzenia pieniężne oraz wartości świadczeń w ekwiwalencie pieniężnym lub naturze - wynagrodzenia osób fizycznych za wykonaną pracę, nie posiadających umowy o pracę
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	- składki z tytułu ubezpieczeń społecznych - składki na fundusz pracy i fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych - odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych - świadczenia rzeczowe związane z bezpieczeństwem i higieną pracy - odzież ochronna i robocza - szkolenie pracowników
Pozostałe koszty	- koszty podróży służbowych - ryczałty za używanie przez pracowników własnych samochodów do celów służbowych - ubezpieczenia majątkowe - składki na rzecz organizacji - stypendia - koszty reklamy i reprezentacji (nie ujęte w pozycjach: Zużycie materiałów i energii, bądź Usługi obce)

Źródło: SOŁTYS D., *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*. Wydawnictwo AE, Wrocław 2003, s. 25.

Ponieważ każda jednostka gospodarcza może ustalić sama okres amortyzacji oraz wysokości rocznej stawki, uwzględniając okres użyteczności środka trwałego, mamy do czynienia z dwoma przypadkami:, jeżeli jednostka gospodarcza uwzględni stawki wynikające z przepisów podatkowych, to w takim wypadku amortyzacja jest kosztem uzyskania przychodów. Kiedy natomiast jako podstawę amortyzacji ustala się okres ekonomicznej użyteczności środka, m.in. zmianowość, poziom produkcji, prawne ograniczenia czasu użytkowania itp., wówczas część amortyzacji nie będzie uznana za podatkowy koszt uzyskania przychodów. W ujęciu controllingowym często powstaje potrzeba pominięcia rozwiązań podatkowych w sposobie ujęcia niektórych grup kosztów, np. amortyzacji.⁵³⁰

Klasyfikacja kosztów dla wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego obejmuje:⁵³¹

- koszty produktu i koszty okresu,
- podział kosztów według rodzaju działalności, funkcji i działań, zwanym także podmiotowym, z dalszym podziałem na miejsca powstawania kosztów.
- podział kosztów finalnych nośników produktów i usług (zwany także przekrojowym, przedmiotowym) z dalszym podziałem na:
 - koszty indywidualne i wspólne,
 - koszty bezpośrednie i pośrednie.

Według Sierpińskiej i Niedbały, wszystkie te koszty mogą być przydatne dla potrzeb controllingu. W pierwszym ujęciu koszty są systematyzowane w postaci dwóch grup. Pierwszą z nich stanowią koszty produkcji wyrobów gotowych i produkcji nie zakończonej, tzw. produkcji w toku. Koszty wyrobów sprzedanych trafiają do rachunku zysków i strat jako koszt wytworzenia. Koszty wyrobów niesprzedanych, odłożonych do magazynu i koszty produkcji nie zakończonej ujęte są na koniec okresu obliczeniowego. Drugą grupę stanowią koszty pracy zarządu oraz kosztów sprzedaży. Są one związane

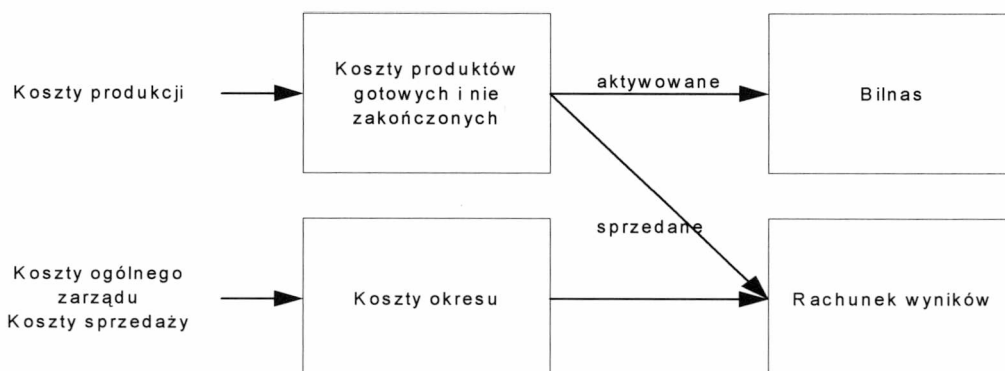
⁵³⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.132.

⁵³¹ JARUGA A., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000, s.29.

w większym stopniu z czasem niż z rozmiarami produkcji. Stąd nie są one aktywne w bilansie, ale przenoszone są wprost do rachunku zysków i strat jako koszty gotowości.⁵³²

Koszty produkcji wyrobów sprzedanych oraz koszty okresu, na które składa się ogół kosztów sprzedaży i ogólne koszty zarządu, są przyporządkowane przychodom danego okresu. Zapasy produktów gotowych są wyceniane na poziomie kosztów produkcji, tj. według kosztów bezpośrednich i kosztów wydziałowych, a zapasy produkcji nie zakończonej odpowiednio na niższym, uzasadnionym poziomie. Koszty zapasów są aktywne, gdyż przyjmuje się, że przynoszą korzyści w przyszłym okresie (Rysunek 25/Rysunek 25).

Rysunek 25 Koszty produktów i koszty okresu



Źródło: JARUGA A.A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A.A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 97.

Klasyfikacja kosztów dla celów pomiaru wyniku finansowego i wyceny zapasów jest przede wszystkim ukierunkowana na koszty i przychody przyszłe. Dla celów controllingu potrzebne jest grupowanie kosztów w przekroju miejsc ich powstawania, działań, funkcji i rodzajów działalności, a następnie rozliczenie ich na produkty lub usługi. To grupowanie kosztów jest w dużym stopniu zdeterminowane czynnikami wynikającymi ze specyfiki działalności, struktury wyodrębnianych w rachunku jednostek kosztów oraz technicznymi możliwościami pomiaru zużycia. Takie grupowanie nazywa się ujęciem kosztów w przekroju podmiotowym lub przekroju według nośników. Oznacza to, że koszty grupowane są pośrednio lub bezpośrednio na stanowiska kosztów. Rozliczane są one w ostatecznym rozrachunku na produkty i usługi będące finalnymi nośnikami kosztów.⁵³³ Podział kosztów odbywa się za pomocą arkusza rozrachunkowego, który przyjmuje koszty z rachunku rodzajów kosztów i grupuje je zgodnie z zasadą przyczynowości. Taka systematyka kosztów według miejsc ich powstawania wynika z próby udoskonalenia kalkulacji, wprowadzenia kontroli ich ekonomiczności oraz stworzenia podstaw do podejmowania decyzji.⁵³⁴

Mianem kosztów bezpośrednich określa się koszty, które można przyporządkować jednoznacznie danej jednostce odniesienia na podstawie źródłowej dokumentacji, czyli źródłowego pomiaru zużycia kosztów. Do kosztów tych możemy zaliczyć: materiały bezpośrednie, wynagrodzenia bezpośrednie, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, zużycie narzędzi i oprzyrządowania specjalnego, inne koszty bezpośrednie. Miano kosztów pośrednich nadaje się kosztom, w odniesieniu, do których takie przyporządkowanie nie jest możliwe, gdyż są to koszty przynajmniej wspólne dla dwóch jednostek odniesienia. Są one kategorią kosztów, której nie można odnieść bezpośrednio

⁵³² SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.133.

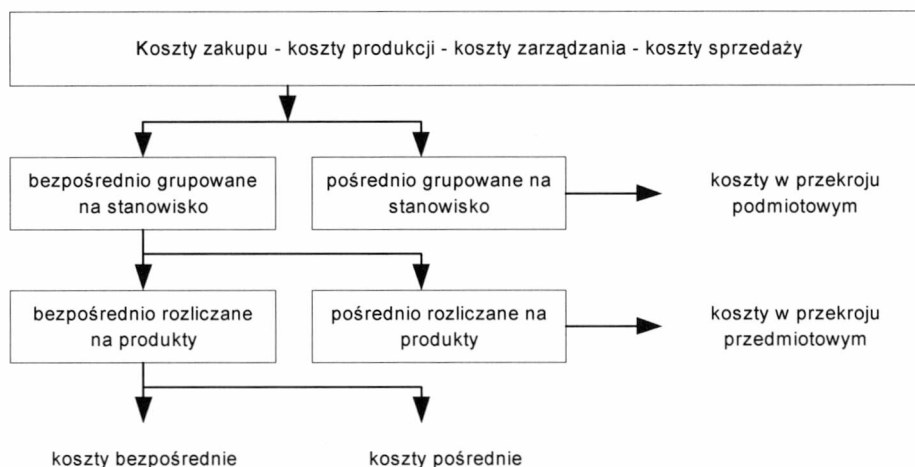
⁵³³ Ibidem., s.134.

⁵³⁴ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.132.

do określonych jednostek kalkulacyjnych lub jest to w praktyce nieopłacalne z uwagi na niewielki stosunek nakładów do możliwych do osiągnięcia efektów.⁵³⁵ Ich transfer na określone jednostki może odbywać się z wykorzystaniem kluczy rozliczeniowych, do których możemy zaliczyć: koszty zakupu, koszty wydziałowe, koszty zarządu i koszty sprzedaży i marketingu, koszty badań i rozwoju.⁵³⁶ Koszty płac bezpośrednich i produkcyjne koszty pośrednie noszą nazwę kosztów przerobu. Całościowe ujęcie kosztów bezpośrednich i pośrednich nosi nazwę układu kalkulacyjnego.

Klasyfikację kosztów bezpośrednich i pośrednich w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym ilustruje (Rysunek 26).

Rysunek 26 Klasyfikacja kosztów w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym



Źródło: JARUGA A.A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, w: JARUGA A.A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 95.

Klasyfikacja kosztów do celu wyceny zapasów i pomiaru wyniku jest niewystarczająca dla planowania i podejmowania decyzji dotyczących ich sterowania kosztami. Ponieważ przedsiębiorstwo jest zmuszone dostosować swoją produkcję do potrzeb rynku pod względem rozmiaru produkcji, struktury asortymentowej jakości oraz cen, pod wpływem tych parametrów zmieniają się również koszty.⁵³⁷ W tym celu konieczna jest znajomość kosztów i przychodów przyszłych zamierzonych, przy różnych wariantach alokowania zasobów. Przedsiębiorstwa, bowiem dostosowują rozmiary sprzedaży i produkcji do przewidywanego popytu. Z tego też powodu potrzebne są informacje dotyczące zachowania kosztów względem wielkości produkcji, wielkości serii produkcji, a także innych zmiennych objaśniających zachowanie się kosztów i możliwości wpływania na nie przez określone decyzje i działania.⁵³⁸

Klasyfikację kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji można prowadzić na różnych płaszczyznach, biorąc pod uwagę:

- stan wykonania,
- reakcje na zmiany.

W pierwszym podejściu możemy wyróżnić⁵³⁹ koszty przesądzone i nie przesądzone. Koszty przesądzone są kosztami wywołanymi decyzjami wcześniejszymi,

⁵³⁵ LIPIŃSKI W., PAPIŃSKI M., Budżetowanie kosztów pośrednich, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 5/2001

⁵³⁶ SOŁTYS D., *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2003, s.27-29.

⁵³⁷ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.134.

⁵³⁸ JARUGA A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A., Nowak W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.98.

⁵³⁹ SAWICKI K., *Analiza kosztów firmy*, [w:] NOWAK E., *Rachunkowość zarządcza*, WPPPSB, Kraków, 2001, s.30.

których nie można zmienić na etapie podejmowania decyzji bieżących. Są to koszty zapadłe i nieodwracalne. Przeciwnością tych kosztów są koszty przyszłe nie przesądzone, których przedsiębiorstwo może uniknąć, ponieważ nie są one zdeterminowane ani wcześniejszymi zobowiązaniami, ani zaangażowaniem środków.

W drugim podejściu, biorąc pod uwagę reakcje na zmiany rozmiarów działalności gospodarczej, możemy wyróżnić koszty stałe (związane ze strukturą organizacji) i zmienne (związane ze strukturą produktu). Koszty stałe (całkowite) są niezależne od zmian w rozmiarach produkcji w danym przedziale tych zmian, określanym jako znaczący, istotny lub praktyczny, odpowiadający na ogół wykorzystaniu dostępnych zdolności produkcyjnych. Koszty te odnoszą się do gotowości potencjału produkcyjnego i logistyczno-organizacyjnego przedsiębiorstwa. Potencjał ten wymaga ciągłego dostosowania się do zmian w otoczeniu konkurencyjnym i prawnym organizacji. W związku z tym, wyróżnia się koszty stałe skokowe, które są związane z pewnymi zmianami w wielkości i organizacji produkcji i w rekonstrukcji organizacji. Warto zauważyć, że koszty względnie stałe warunkują określony poziom zdolności produkcyjnych. Są one na ogół rezultatem decyzji inwestycyjnych, które często miały miejsce w przeszłości.⁵⁴⁰

Podział kosztów stałych ze względu na możliwość ich zredukowania w krótkim, średnim lub w długim czasie, wyodrębnia następujące grupy kosztów stałych, które związane są:⁵⁴¹

- z konkretnym produktem: zalicza się tu koszty, które można bezpośrednio przyporządkować określonej grupie wytworzonych i sprzedanych w danym okresie obrachunkowym produktów, tj. koszty reklamy produktu, koszty wydziałowe centrum wytwarzające dany produkt,
- z grupą produktów, to takie koszty, których nie można odnieść do pojedynczego produktu, ale możliwe jest bezpośrednie ich przypisanie do grupy produktów, np. koszty stałe sprzedaży z tytułu realizacji przedsięwzięć promocyjnych grupy produktów,
- ze stanowiskiem powstawania kosztów, są to koszty odnoszące się do kilku grup produktów, np. koszty energii zużytej na oświetlenie hali produkcyjnej, w której wytwarza się kilka grup produktów, koszty wynagrodzenia kierowników oddziału, w którym wytwarzane są różne grupy wyrobów,
- z obszarem powstawania kosztów (wynagradzania kierownictwa obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa), powstającym poprzez grupowanie kosztów w bardziej globalny sposób, który jest związany z ośrodkami decyzyjnymi, skupiającymi uprawnienia do zarządzania poszczególnymi funkcjami firmy,
- z innymi kosztami stałymi przedsiębiorstwa, których nie można bezpośrednio wiązać z wymienionymi grupami kosztów, tj. koszty ogólnie administracyjne i ogólnogospodarcze, wynagrodzenie zarządu.

W controllingu, jak i w rachunkowości, przy analizie zachowań kosztów, bierze się pod uwagę zmiany, jakie zachodzą w znaczącym przedziale. Jeśli aktywne wykorzystanie potencjału odbiega od zamierzonego i część potencjału nie jest wykorzystana, powstaje koszt nieużyteczny, nazwany również kosztami niewykorzystanych zdolności lub kosztami bezczynności. W przeciwnym wypadku mamy do czynienia z kosztem użytecznym.

Koszty zmienne odpowiadają koncepcji ekonomicznych kosztów krańcowych, czyli takich, które powstają przy produkcji dodatkowej jednostki wyrobu. Wartość kosztu zmiennego zależy od:⁵⁴²

⁵⁴⁰ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.101.

⁵⁴¹ BŁOCH H., Jak zapanować nad kosztami, Profit, Katowice 1998, s.114.

⁵⁴² DALYLE A., Controllor-Praxis cz.I., Menagement Service Verlag, Gauting – München 1982, s.28, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.136.

- fizycznej struktury wyrobu,
- cen zakupu surowców, półfabrykatów i materiałów,
- kosztów krańcowych własnej produkcji, półfabrykatów i części,
- czasu obróbki wyrobu przez maszynę i pracownika,
- kosztów opakowań i frachtu.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się podział kosztów zmiennych na: proporcjonalne zmienne, progresywne zmienne, degresywne zmienne, regresywne zmienne.⁵⁴³

Koszty zmienne proporcjonalne, zmieniają się proporcjonalnie do zmiany produkcji. W takim wypadku są one stałe na jednostkę produktu. Ich współczynnik zmienności wynosi $V = 1$, np. tak zachowują się koszty zużycia materiałów bezpośrednich czy paliwa technicznego.

Koszty zmienne progresywne powstają wtedy, gdy poziom określonego rodzaju kosztów rośnie szybciej niż rozmiary produkcji. Dzieje się tak w przypadku, kiedy jest przekraczany dostępny poziom zdolności produkcyjnych np. przyspieszone obroty maszyn wymagają więcej smarów i paliw potrzebnych do utrzymania tych maszyn w ruchu, powstaje więcej odpadków⁵⁴⁴ oraz gdy rosną koszty płac za godziny nadliczbowe lub za godziny przepracowane w niedziele i święta. Koszt jednostkowy w takim przypadku jest wielkością rosnącą wraz ze wzrostem skali produkcji. Współczynnik elastyczności tych kosztów przyjmuje wartości $V > 1$.

Koszty zmienne degresywne występują wtedy, gdy wraz ze wzrostem produkcji określona pozycja kosztów wzrasta, ale w mniejszym stopniu niż produkcja. Koszt jednostkowy jest wówczas wielkością w małym stopniu malejącą pod wpływem wzrostu produkcji. W sposób degresywnie zmienny zachowują się koszty płac pracowników zatrudnionych na akordzie prostym. Współczynnik elastyczności tych kosztów zawiera się, więc w granicach: $0 < V < 1$.

Koszty zmienne regresywne to taka grupa kosztów, które obniżają się w miarę wzrostu produkcji. Koszt jednostkowy w tej grupie kosztów zmniejsza się pod wpływem zmniejszenia produkcji, czyli $V \geq 0$.

Praktyka dowodzi, że wydzielenie tych grup kosztów zmiennych jest dość trudne do przeprowadzenia, a jednocześnie mało przydatne z tego względu, że zdecydowana część kosztów opomiarowanych na produkt zmienia się proporcjonalnie do zmiany wielkości produkcji.⁵⁴⁵

Z klasyfikacją kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji wiążą się koncepcje kosztów i efektów z punktu widzenia wpływu decyzji na ich zachowanie się. W procesie decyzyjnym krótkiego i średniego szczebla wymagane są informacje o przyszłych kosztach i przychodach oraz zaangażowaniu przyszłych środków pieniężnych. W tym celu wyróżnia się:⁵⁴⁶

- koszty znaczące (istotne) i nieistotne,
- koszty zaangażowane i niezaangażowane,
- koszty utraconych korzyści.

Z punktu widzenia podejmowanych decyzji, ważny jest podział na koszty istotne i nieistotne dla skutków podejmowanych decyzji.⁵⁴⁷ Koszty istotne to takie koszty

⁵⁴³ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.99.

⁵⁴⁴ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.99.

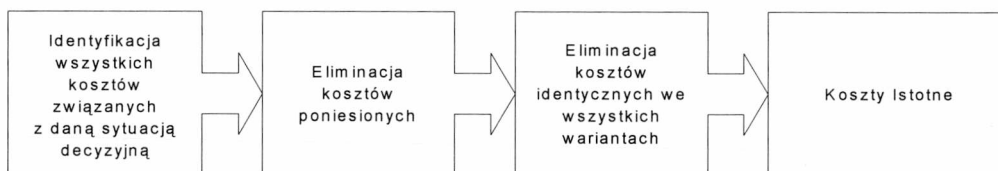
⁵⁴⁵ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.139.

⁵⁴⁶ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.116.

⁵⁴⁷ KIZIUKIEWICZ T., Rachunkowość zarządcza, Ekspert, Wrocław 2001, s.47.

przyszłe, które mają wpływ na wybór decyzji i różnią się rodzajem albo wielkością w poszczególnych wariantach działania. Są to, więc koszty, których można uniknąć. Proces wyodrębniania kosztów istotnych przedstawia (Rysunek 22).

Rysunek 27 Proces wyodrębniania kosztów istotnych



Źródło: BEK-GAIK B., Istotne przepływy pieniężne w budżetowaniu kapitałowym, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2/2001, s.31.

Koszty nieistotne nie mają żadnego wpływu na wybór przyszłych wariantów działania, a stanowią je te same koszty nie mające wpływu na podjęcie decyzji.

Koszty zaangażowane natomiast stanowią koszty poniesione w przeszłości oraz koszty, co, do których podjęto już zobowiązania na przyszłe działania. Są to, więc koszty, których nie da się uniknąć i z tego względu są one traktowane jako nieznaczące z punktu widzenia podejmowanych decyzji. Koszty zaś zależne od wcześniejszych decyzji, których w bieżącym lub przyszłym okresie nie można zmienić, są nazwane kosztami zapadłymi.⁵⁴⁸

Koszty utraconych korzyści stanowią miarę korzyści, które mogą być utracone lub, których trzeba będzie wyrzec się w sytuacji ograniczonych zasobów, kiedy wybór jednej możliwości działania wymaga rezygnacji z innych. Wysokość tych kosztów jest wielkością hipotetyczną. Koszty utraconych korzyści i koszty z oszczędności stanowią dwie strony tego samego medalu.⁵⁴⁹

4.2.2 Budżetowanie kosztów ośrodków odpowiedzialności

Budżet to, według Chadwicka, *raport finansowy i/lub ilościowy przygotowany przed rozpoczęciem określonego okresu, wyrażający politykę, jaka ma być realizowana w danym okresie dla osiągnięcia wyznaczonego celu*. Budżetowanie natomiast oznacza *czynność polegającą na zastosowaniu metod i technik mających na celu przygotowanie, realizację i kontrolę budżetu. Jest, więc całokształtem działań kierowniczych obejmujących sporządzanie i wykonanie budżetu*.⁵⁵⁰ Budżetowanie jest zagadnieniem bardzo złożonym, stanowi ono narzędzie wspomagające zarządzanie przedsiębiorstwem oraz jest doskonałym źródłem informacji i wiedzy analitycznej, służącym poznaniu przedsiębiorstwa.⁵⁵¹ Z pewnością obecnie należy do najbardziej popularnego instrumentu controllingu wywodzącego się z rachunkowości zarządczej.⁵⁵²

Centralnym zadaniem budżetów jest ukierunkowanie decydentów na ustalone cele i zobowiązanie odpowiedzialności za wynik. W tym znaczeniu budżety stanowią istotne narzędzie pobudzenia zorientowanego na określone cele, działania i koordynację podejmowania decyzji operatywnych. Przez budżet kierownictwo komunikuje swoje zamierzenia podległym szczeblom zarządzania.⁵⁵³ Do sporządzenia budżetu niezbędne są:

⁵⁴⁸ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., Nowak W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.118.

⁵⁴⁹ Ibidem.

⁵⁵⁰ LIPINSKI W., Pułapki budżetowania, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2/99, s.39.

⁵⁵¹ SZCZEŚCIAK B., ZABYSTRZAN Sz., Budżetowanie i kontrola kosztów podstawowej działalności operacyjnej metodą MSRP, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 3/2002, s.25.

⁵⁵² ŁADA-CIEŚLAK M., Nowoczesne budżetowanie operacyjne, Przegląd Organizacji, nr 1/2001, s.28.

⁵⁵³ JANUSZEWSKI A., System budżetowania kosztów a zarządzanie organizacją zdecentralizowaną, Przegląd Organizacji, nr 1/1999, s.31.

prawidłowa ewidencja kosztów, obserwacja i analiza ujętych w ewidencji kosztów.⁵⁵⁴ W controllingu najczęściej przygotowuje się budżety w oparciu o wydzielone we wcześniejszej fazie ośrodki odpowiedzialne za koszty, zyski i inwestycje. Koszty zestawione w budżecie pełnią rolę norm dla ośrodków odpowiedzialności i stanowią jednocześnie punkt odniesienia kosztów faktycznie poniesionych.

Budżetowanie kosztów ma do spełnienia w przedsiębiorstwie szereg funkcji, wynikających, z jednej strony z misji, z drugiej ze specyfiki zasad budżetowania (funkcja informacyjna, zarządzania, koordynacyjna i kontrolna).⁵⁵⁵ Funkcja informacyjna jest wyrażona przez tworzenie informacji dotyczących przewidywania poniesionych w przyszłości kosztów, dostosowanych do potrzeb informacyjnych ich użytkowników.⁵⁵⁶ Przejawia się głównie w dostarczaniu informacji na temat kosztów dla potrzeb zarządzania różnymi szczeblami hierarchii organizacyjnej przedsiębiorstwa. Informacje te są dostarczane zarządzającym ośrodkom odpowiedzialności w postaci okresowo sporządzanych budżetów oraz raportów dotyczących sprawozdań z ich wykonania. Funkcja zarządzania (motywacyjna) przejawia się w dostarczaniu informacji o „możliwości” poniesionych kosztów, które przyczyniają się do stwarzania systemów mierników ocen oraz bodźców dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności. Podstawowym celem takiej funkcji jest doprowadzenie do lepszego zaangażowania się w realizację postawionych przed ośrodkami odpowiedzialności zadań i celów organizacyjnych, w myśl twierdzenia, że trwale zainteresowanie racjonalizacją kosztów można osiągnąć tylko wówczas, jeśli jest ona powiązana z motywacją finansową.⁵⁵⁷ Funkcja koordynacyjna przejawiać się może w postaci trzech rodzajów koordynacji: celów i ośrodków, działań w czasie oraz koordynacji zewnętrznej. Pierwsza z nich ma służyć efektowi synergii. Druga ma stanowić rozwiązanie uszczegółowione odpowiednich ustaleń planu rocznego i finansowego, ale również budżetowanie kosztów wpływa na planowanie kosztów o dłuższym horyzoncie czasowym. Trzeci rodzaj koordynacji przejawia się natomiast w tym, że budżetowi kosztów przypisuje się wtórny charakter względem funkcjonujących w przedsiębiorstwie planów kosztów, co oznacza, że budżet powinien wynikać z odpowiednich funkcjonalnych planów kosztowych.⁵⁵⁸ Ostatnia funkcja budżetu jest jego funkcją kontrolną, która jest spełniona przez traktowanie budżetowania jako instrumentu zarządzania. Ma ona postać kontroli: wstępnej, bieżącej i wynikowej.

Większość budżetów spełnia różnorodne zadania, a niektóre mogą się ze sobą kłócić, np. cecha motywacyjna i planująca mogą być ze sobą w konflikcie - wyśrubowane budżety, które mogą być niedotrzymane, mogą motywować do maksymalizowania produkcji, ale przez to są niewłaściwe z punktu widzenia planowania. Dla planowania budżet powinien być oparty na łatwiejszych zadaniach, czyli takich, które uważa się, za możliwe do zrealizowania. Może także istnieć konflikt między planowaniem a oceną osiągnięć, ponieważ dla celów planowania budżety są ustalone z góry na podstawie antycypowanego zbioru okoliczności i otaczającego środowiska. Ocena osiągnięć powinna być oparta na porównaniu rzeczywistych osiągnięć z osiągnięciami, które są określone w budżecie, ale skorygowane do rzeczywistych okoliczności i aktualnego otoczenia, co w praktyce nie jest brane pod uwagę.⁵⁵⁹

⁵⁵⁴ MYSLAK U., Budżetowanie metoda zarządzania przedsiębiorstwem, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8/2001, s.7.

⁵⁵⁵ ANTONISZYN E., ADAMUSIK B., Zastosowanie controllingu w opracowaniu budżetu firmy, [w:] Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), WSiP, Warszawa 2002, s.56-57.

⁵⁵⁶ NOWAK E., Rachunek kosztów, Ekspert, Wrocław 1998, s. 35.

⁵⁵⁷ KUFEL M., Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Problem budżetowania, ewidencji i kontroli., Wydawnictwo AE, Wrocław 1990, s. 87.

⁵⁵⁸ Ibidem, s. 52.

⁵⁵⁹ JAKUBIEC I., Budżetowanie – narzędzie przekształcenia strategii w działanie, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11/2001, s.43.

Budżetowanie przekształciło się z instrumentu pełniącego przede wszystkim funkcję kontrolną i ewoluuje obecnie w kierunku instrumentu planistycznego, zapobiegającego nieprawidłowościom, wspierającego inicjatywę i gotowość innowacyjną. Żeby osiągnąć taki efekt musi ono być postrzegane jako instrument komunikacji, uzgodnień i wprowadzania zmian, służące przede wszystkim efektywnej realizacji strategii przedsiębiorstwa.⁵⁶⁰

Tradycyjny sposób budżetowania obejmuje osiem etapów:⁵⁶¹

- przekazanie kierownikowi budżetu wejściowych informacji istotnych dla jego sporządzenia oraz opracowanie zaleceń dla jednostek odpowiedzialnych za budżety częściowe,
- określenie czynników ograniczających i wpływających na wykonanie budżetu,
- sporządzenie budżetu pierwotnego (budżetu sprzedaży),
- sporządzenie pozostałych budżetów częściowych o charakterze dziedzinowym i operacyjnym,
- negocjacje budżetowe, których celem jest urealnienie ustaleń zawartych w budżetach częściowych,
- koordynacja i agregacja budżetów częściowych, przeprowadzana w celu zlikwidowania ewentualnych sprzeczności, które są ze sobą powiązane,
- końcowa akceptacja budżetu przez komitet budżetowy,
- kontrola budżetowa.

Możliwość budżetowania według ośrodków odpowiedzialności, jest uzależniona od istniejącej struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Budżety ośrodków odpowiedzialności integrowane są przez budżet główny sporządzany dla całego przedsiębiorstwa. Dlatego też budżety ośrodków odpowiedzialności można nazwać budżetami szczegółowymi, występującymi w strukturze budżetu głównego⁵⁶² (Rysunek 28).

⁵⁶⁰ ŁADA-CIEŚLAK M., Budżetowanie według rodzajów działalności, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 9/2000, s.12.

⁵⁶¹ JAKUBIEC I., Budżetowanie – narzędzie przekształcenia strategii w działanie, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 12/2001, s.40.

⁵⁶² NOWAK E., *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 2001, s.96.

przedsiębiorstwa, czy budżetowanie odgórne czy budżetowanie oddolne? Budżetowanie odgórne polega na tym, że naczelne kierownictwo na podstawie planów strategicznych ustala ramowe założenia budżetu na dany okres. Zadaniem controllera jest sporządzenie na tej podstawie budżetów dla wybranych ośrodków odpowiedzialności i narzucenie obowiązków ich przestrzegania poszczególnym kierownikom centrów odpowiedzialności, którzy są zobowiązani do realizowania budżetów odcinkowych. Budżetowanie oddolne opiera się na tym, że kierownicy najniżej usytuowanych jednostek sporządzają budżety i przekazują je wyższemu szczeblom organizacji. W praktyce wygląda to tak, że kierownicy „Miejsc Powstawania Kosztów” opracowują budżety, które przekazują kierownikom właściwych dla nich centrów odpowiedzialności, ci zaś po zweryfikowaniu i dokonaniu agregacji przekazują je naczelniemu kierownictwu. Takie propozycje budżetowe są z reguły negocjowane z zarządem lub z kierownictwem wyższego szczebla. Z kolei Zarząd przedsiębiorstwa, wraz z controllerem, dokonuje ostatecznej agregacji i weryfikacji budżetów w skali całej organizacji. Budżetowanie oddolne może jednakże prowadzić do niewystarczających uzgodnień cząstkowych budżetów, a poza tym podejście to powoduje, że kierownicy często celowo i świadomie zawyżają budżety, nie licząc się z ostatecznym rachunkiem wyników w skali całego przedsiębiorstwa.⁵⁶⁵

Innym bardzo ważnym elementem budżetowania jest przyjęcie metody ustalania danych do budżetu tj: metody przyrostowej i metody budżetowania od zera. Metoda przyrostowego (statystycznego) budżetowania polega na estymowaniu poszczególnych pozycji budżetu na podstawie danych historycznych. Metoda ta daje pozytywne efekty jedynie w przypadku stabilnych firm, działających w stabilnym otoczeniu.⁵⁶⁶ Metoda budżetowania „od zera” polega na corocznej weryfikacji od podstaw zasadności wszystkich działań prowadzonych przez firmę z punktu widzenia poszczególnych nakładów i spodziewanych efektów.⁵⁶⁷

Bez względu na sposób budżetowania parametrów ekonomicznych biorąc pod uwagę ważność tego procesu, należy pamiętać o podstawowych zasadach opracowania budżetu:⁵⁶⁸

- Periodyzacja budżetu, która zakłada opracowanie budżetu na ustalony okres, np. roku. W praktyce, controllingu stosuje się zwykle budżetowanie ciągłe (kroczące), które polega na opracowaniu budżetów kwartalnych lub miesięcznych, ale zawsze obejmujących okres roczny. Dzięki temu menedżerowie ośrodków odpowiedzialności mają zawsze budżet na następny okres roczny, niezależnie od aktualnego miesiąca.
- System powiązań budżetowych z planami długoterminowymi. Przy budowie budżetu należy unikać kolizji z planami wyższego rzędu.
- Potrzeba elastyczności budżetu. Aby mogła ona pełnić rolę narzędzia controllingu, konieczne jest jego dostosowanie do ustaleń i założeń budżetowych do dynamicznych warunków funkcjonowania ośrodka odpowiedzialności. Wszystkie zmiany w budżetach powinny być udokumentowane i zatwierdzone. Przeprowadzenie korekt w budżetach poprzedzone być musi wnikliwą analizą powstałych odchyleń od wersji pierwotnej budżetu. W wyniku tej analizy powinna powstać informacja, czy przyjęte do budżetu założenia były właściwe.
- Czytelność przyjętych założeń, polegająca na odseparowaniu czynników znajdujących się poza możliwościami kontrolnymi budżetowego ośrodka odpowiedzialności od tych, na których poziom może on w bezpośredni sposób wpływać.
- Postulat uśrednionych standardów. Przejawia się on w dążeniu do tego, by w praktyce zadania budżetowe nie były zbyt trudne do osiągnięcia.

⁵⁶⁵ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.122.

⁵⁶⁶ SZYCHTA A., Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/2000, s. 25.

⁵⁶⁷ NOWAK E., Podstawy controllingu., Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.20.

⁵⁶⁸ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.124.

- Współuczestnictwo w przygotowaniu budżetu. Przejawia się ono w tym, że przy ustalaniu zadań budżetowych powinni uczestniczyć zarówno kierownicy niższego szczebla, jak i pracownicy wraz ze swoimi przełożonymi. Poprawia to sprawność działania dzięki poczuciu odpowiedzialności pracowników za wyznaczone parametry.

Budżety w ośrodkach odpowiedzialności powinny służyć:

- wspieraniu planowania rocznej działalności,
- koordynowaniu działania różnych ośrodków odpowiedzialności występujących w przedsiębiorstwie i wspieraniu ich wzajemnej harmonizacji,
- wspomaganie systemu przekazywania informacji o podejmowanych działaniach w przedsiębiorstwie kierownikom poszczególnych ośrodków odpowiedzialności,
- motywowaniu kierowników ośrodków odpowiedzialności w staraniach osiągnięcia celów wytyczonych przez Zarząd przedsiębiorstwa,
- sterowaniu działalnością przedsiębiorstwa, ocenianiu zarówno menedżerów, jak i kierowników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.

Proces budżetowania w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności wymaga określenia trzech podstawowych etapów związanych z jego wdrażaniem. Pierwszy etap stanowi tworzenie budżetu ośrodka odpowiedzialności, opartego na planie działania całego przedsiębiorstwa i zintegrowanego z budżetem głównym. W myśl tego ośrodek odpowiedzialności staje się jednostką budżetową, czyli wydzielonym obszarem przedsiębiorstwa, dla którego wykonuje się indywidualny budżet. Oznacza to, że w pierwszej kolejności dla jednostki tej planuje się parametry jej funkcjonowania, a następnie rejestruje się poziom jej wykonania.⁵⁶⁹ Podział przedsiębiorstwa na jednostki budżetowe powinien podlegać zasadzie powszechnej zgodności, polegającej na zgodności przeprowadzanych w przedsiębiorstwie procesów, struktury zarządzania, jednostek organizacyjnych, układu infrastruktury, miejsc powstawania kosztów i systemu rachunkowości.⁵⁷⁰ Drugi etap stanowi realizacja budżetu ośrodka odpowiedzialności według ustalonego planu działania. Trzeci etap stanowi kontrola budżetu ośrodka odpowiedzialności poprzez porównanie go z wartościami rzeczywistymi.

Niewłaściwie przeprowadzone budżetowanie i kontrola budżetowa mogą wywołać skutki dysfunkcyjne. Należy, zatem udoskonalać szczegółowe rozwiązania w zakresie budżetowania. Jest to możliwe w szczególności przy wykorzystaniu nowoczesnych rachunków kosztów i rozwiązań rachunkowości zarządczej.⁵⁷¹

4.2.3 Rachunek kosztów w controllingu

Można dowieść, że zysk mierzony w pieniądzu jest miarą stopnia, w jakim działania każdego człowieka przyczyniają się do osiągnięcia celu przedsiębiorstwa lub przeszkadzają w jego osiągnięciu.⁵⁷² Szeroki zakres wykorzystywanych informacji kosztowych w controllingu decyduje o tym, że w opracowaniu modelu rachunku kosztów na potrzeby controllingu należy uwzględnić zarówno warunki zewnętrzne, jak i wewnętrzne funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Controlling nierozdzielnie wiąże się z efektywnym zarządzaniem kosztami. Bez znajomości kosztów i ich planowania nie ma świadomego zarządzania kosztami. Do systemu zarządzania kosztami należy:⁵⁷³

- ustalenie racjonalnych wzorców użytkowania w postaci norm zużycia materiałów oraz norm pracy, będących podstawą limitowania kosztów bezpośrednich,

⁵⁶⁹ CHALAŚTRA M., Podział przedsiębiorstwa na centra budżetowe (cz I), *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 2/1999, s.43.

⁵⁷⁰ CHALAŚTRA M., Podział przedsiębiorstwa na centra budżetowe (cz II), *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 3/1999, s.44.

⁵⁷¹ PIOSIK A., Budżetowanie a nowoczesne metody rachunkowości zarządczej, *Rachunkowość a Controlling*, Prace Naukowe AE nr 989, Wrocław 2003, s.54.

⁵⁷² CASCIO W.F., *Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2001, s.8.

⁵⁷³ LESZCZYŃSKI Z., WNUK T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s.13.

- budżetowanie w formie preliminarzy kosztów pośrednich,
- szacowanie kosztu postulowanego produktu lub grupy produktów, prawidłowa ewidencja kosztów,
- obserwacja ujętych w ewidencji kosztów rzeczywistych,
- krótkookresowa ocena poziomu kosztów w stosunku do wielkości budżetowych,
- długookresowa ocena planowych kosztów.

Sam zaś proces zarządzania kosztami jest działaniem poprzedzającym poniesienie kosztu. Jednym z narzędzi zarządzania kosztami jest rachunek kosztów. Podstawowym jego zadaniem jest dokonanie właściwego pomiaru kosztów działalności przedsiębiorstwa.⁵⁷⁴

W systemie informacyjnym w controllingu bezwzględna jest konieczność korzystania z takich układów rachunku kosztów, które umożliwiają z jednej strony wyznaczenie zadań ośrodkom odpowiedzialności, z drugiej zaś ocenę stopnia ich realizacji. Rachunek ten powinien również zapewnić pełną informację o transformacji przepływu kosztów przez poszczególne stadia operacyjne.⁵⁷⁵ Możemy wyróżnić kilka podstawowych rodzajów rachunku kosztów, a mianowicie: rachunek kosztów pełnych, stałych, zmiennych, podmiotowy, nośników kosztów, działań, procesów oraz docelowy.⁵⁷⁶

Rachunek kosztów pełnych zakłada, że na wysokość całkowitych kosztów wpływa tylko jedna zmienna - wielkość produkcji. Dlatego rachunek ten wykorzystuje się w takich przedsiębiorstwach, w których zdolność produkcyjna jest w pełni wykorzystana oraz kiedy udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest relatywnie niski. Niestety, rachunek kosztów pełnych przestaje obecnie należycie spełniać swoje funkcje informacyjne i nie jest wystarczający dla potrzeb podejmowania decyzji operacyjnych. Staje się przez to coraz mniej przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem, dlatego też nie nadaje się do wykorzystania w controllingu.⁵⁷⁷

Niedogodności powyższego rozwiązania spowodowały wzrost zainteresowania rachunkiem kosztów zmiennych. Układ ten określa się również mianem częściowego rachunku kosztów. Jednym z ważniejszych problemów związanych z tym rachunkiem jest metodologia wyodrębnienia i określenia rozmiaru poziomu kosztów stałych i zmiennych. Rachunkowość dopuszcza następujące metody wyodrębniania rachunku kosztów:⁵⁷⁸

- metodę analizy księgowej, polegającej na podziale kosztów na stałe i zmienne na bazie retrospektywnego zachowania się poszczególnych składników kosztów,
- metodę inżynierską, polegającą na analizie, głównie wskaźnikowej, badanego kosztu, opartą na czysto praktycznych metodach doświadczalnych,
- metody matematyczno-statystyczne, w ramach, których wykorzystuje się metody regresji oraz dwu punktów krańcowych.

Do podstawowych wad rachunku kosztów zmiennych zaliczyć można trudność w podziale na koszty zmienne i stałe, co powoduje, iż nie zawsze trafnie dokonuje się oceny korelacji pomiędzy wzrostem wielkości sprzedaży a poziomem wywołujących tę zmianę kosztów. Drugą wadą jest mała przydatność rachunku kosztów zmiennych w prognozowaniu długookresowym. W długim horyzoncie czasowym, ze względu na wzrost znaczenia stałych kosztów produkcyjnych, bardziej wiarygodne informacje przynosi stosowanie rachunku kosztów pełnych. Kolejną wadą tego rachunku jest nieprzydatność kosztów zmiennych w rachunkowości finansowej, ponieważ część stałych

⁵⁷⁴ KATAPSKI R., Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12/2001, s.26.

⁵⁷⁵ VOLLMUTH H.J., Controlling. Planowanie, kontrola, sterowanie., Placet, Warszawa 1996, s.100.

⁵⁷⁶ SZYCHTA A., Paradygmaty rachunkowości zarządczej, Materiały Konferencji Naukowej pt. Najnowsze metody rachunkowości zarządczej, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997, s.70.

⁵⁷⁷ JAKUBIEC I., Właściwy rachunek kosztów jako podstawa rachunkowości zarządczej, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., nr 3/2000, s.38.

⁵⁷⁸ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.131.

kosztów produkcji nie znajduje swojego odzwierciedlenia w przychodach ze sprzedaży, co nie jest zgodne z zasadą przeciwstawiania przychodowi kosztów uzyskania przychodów.

Rachunek kosztów zmiennych ma również zalety, do których można zaliczyć szybkość przekazywania wpływu zmian wielkości sprzedaży na osiągnięty przez przedsiębiorstwo wynik sprzedaży. Jest on dobrze skorelowany ze zmianami w wielkościach sprzedaży, a jej zmniejszenie lub zwiększenie powoduje proporcjonalną zmianę w wyniku finansowym w przeciwieństwie do rachunku kosztów pełnych, w którym zdarza się sytuacja, że zwiększenie poziomu sprzedaży wywołuje spadek zysku i odwrotnie. Drugą zaletą jest dostarczanie menedżerowi użytecznych informacji w procesie podejmowania decyzji krótkookresowych. Dane uzyskane z rachunku kosztów zmiennych ułatwiają przedsiębiorstwu podejmowanie decyzji cenowych. Takie ustalenie ceny powyżej poziomu jednostkowego kosztu zmiennego gwarantuje uzyskanie korzystnego wpływu sprzedaży na wynik finansowy. Kolejną zaletą jest ograniczenie wpływu zapasów na wynik sprzedaży. Wykorzystując rachunek kosztów zmiennych pozbawiamy się niedokładności szacunku wyników sprzedaży, jakie występują w rachunku kosztów pełnych, w którym część kosztów produkcyjnych stałych odzwierciedlona zostaje w zapasach wyrobów gotowych i nie wpływa na uzyskany faktyczny wynik sprzedaży. Następną zaletą tego typu rachunku jest to, iż umożliwia on wprowadzenie decentralizacji zarządzania i przeniesienie jej koncentracji na niższe szczeble zarządzania. Otwiera to możliwość prowadzenia prac nad stworzeniem systemu odpowiedzialności za podejmowaną decyzję, co wpływa na zwiększenie efektywności pracy pracowników.⁵⁷⁹

Następnym rachunkiem kosztów stosowanym w controllingu jest podmiotowy rachunek kosztów. Podział kosztów odbywa się tutaj za pomocą arkusza rozrachunkowego, który przyjmuje koszty i grupuje je zgodnie z zasadą przyczynowości. Zdaniem Sierpińskiej, aby móc zrobić „wynik” działań ośrodków odpowiedzialności, należy mieć pewność jego jednoznacznego przypisania do danego ośrodka. Chodzi tu nie tylko o stworzenie miejsc powstawania kosztów (MPK), ale przede wszystkim o jednoznaczność księgowania. Należy wyeliminować przyczynę odchylenia wynikających z błędnych księgowania oraz dążyć do jednoznacznego przypisania każdego pracownika oraz środka trwałego do jednego MPK. Istotą MPK jest przypisanie kosztów na nośniki kosztów, a przez to późniejsze przypisanie ich do produktów.⁵⁸⁰ Pozwala to odpowiedzieć, na pytanie gdzie powstały koszty i w jakiej wysokości. Wynika to z próby udoskonalenia kalkulacji, wprowadzenia kontroli ekonomiczności kosztów oraz stworzenia podstaw do podejmowania decyzji. Dokładność tego rachunku kosztów jest uzależniona od właściwego powiązania zaistniałych kosztów z przyczynami ich powstania, dlatego dla każdego miejsca powstania kosztów powinno się określić punkt odniesienia, który staje się miarą wydajności.

Kolejnym układem rachunku kosztów stosowanym w controllingu jest rachunek nośników kosztowych, który koncentruje się na możliwie najtrafniejszym przyporządkowaniu kosztów pośrednich świadczeniom lub produktom. Rachunek ten prezentuje retrospektywnie formę danych w sprawozdaniach konkretnego użytkownika, zaś dla informacji prospektywnej określa formę dokumentacji programów działania przyjętych dla centrów odpowiedzialności, decydując o zawartości planów i budżetów. Zmiana jakościowa tego rachunku polega na rezygnacji z rozliczania kosztów według tradycyjnych kluczy podziałowych, które często w nierzetelny sposób prezentowały związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy kosztami a produktami. W rachunku nośników kosztów do rozliczenia kosztów wykorzystuje się nośniki kosztów, którymi mogą być pojedyncze produkty i grupy produktów, zlecenia, kanały dystrybucji czy grupy

⁵⁷⁹ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.132.

⁵⁸⁰ GÖTZINGER M.K., MICHAEL M., *Kosten und Leistungsrechnung*, Verlagsgesellschaft mbH, Heidelberg 1985, s.110.

konsumentów itp. W schemacie rachunku nośników kosztów wyróżnia się dwie składowe: rachunek kosztów własnych (tzw. kalkulację jednostkową) oraz okresowy rachunek nośników kosztów.

Rachunek kosztów własnych stanowi punkt wyjścia analizy wartości produktu i usług. Tworzy on podstawy zainteresowania rachunkowym opisem prowadzonych w firmie procesów oraz sprzyja szczegółowemu planowaniu. Umożliwia rzeczywistą wycenę zapasów, półproduktów, produktów gotowych, stanowi podstawę do tworzenia cen transferowych w obrocie między centrami i podjęcia decyzji o wytworzeniu u siebie lub alternatywnym zakupie usług lub produktów na rynku. Pozwala rozpoznać problem minimalnej ceny gwarantującej pokrycie kosztów i precyzuje przedziały cenowe w poszczególnych segmentach rynku oraz stanowi łącznik między decyzjami strategicznymi i operatywnymi. Dzięki rachunkowi kosztów własnych menedżerowie uzyskują odpowiedź na pytanie: *jaki poziom cen zapewniłby pokrycie poniesionych kosztów i realizację celów dotyczących zysków*. Okresowy rachunek nośników kosztów odpowiada zaś na pytanie: *z jakiego tytułu powstają koszty w danym okresie?*

W praktyce polskiego controllingu najczęściej jednak spotykanym rozwiązaniem jest okresowy rachunek kosztów ponoszonych przez stanowiska kosztowe z podziałem na produkty, a w przypadku jednorodnych produktów z podziałem na klientów. W każdym jednak przypadku zadaniem tego rachunku jest celowe zorganizowanie informacji o kosztach w układzie centrów, w sposób przydatny dla zestawienia kosztów z przychodami w formie krótkiego rachunku wyników, pozwalając jednocześnie ustalić udział poszczególnych nośników w kosztach w konkretnych centrach związanych z realizacją powierzonych zadań. Dzięki temu można ustalić rachunkowy opis zadań wyznaczonych dla poszczególnych centrów, a także instrumenty dochodzenia do gospodarności dzięki posiadaniu informacji na temat przyczyn powstawania kosztu.⁵⁸¹ Możemy wyróżnić dwa typy okresowego rachunku nośników kosztu w controllingu, które określają jednocześnie formę budżetów: krótkoterminowy rachunek wyników gospodarczych (w formie rachunku marż pokrycia kosztów centrów zysków i inwestycji), zmienny budżet pokrycia kosztów (w centrach odpowiedzialnych za wyniki osiągane na produkcji podstawowej oraz pomocniczych stanowiskach kosztów produkcji i centrach kosztowych).

Chęć znalezienia efektywnego rachunku kosztów, jak również rozwój gospodarki światowej, spowodowały, że przedsiębiorcom polskim nie wystarczało już doskonalenie konwencjonalnych systemów ewidencji kosztowej. W celu sprostania wymaganiom rynku zaczęli oni adaptować nowe trendy i metody, do których z pewnością można zaliczyć rachunek kosztów działań (Activity Based Costing) oraz rachunek kosztów docelowych (Target Costing), które postaram się scharakteryzować.

Obecnie najbardziej popularnym rozwiązaniem spełniającym wymagania efektywnego rachunku kosztowego jest rachunek kosztów działań.⁵⁸² Jest to „narzędzie”, które umożliwia odkrycie w przedsiębiorstwie rzeczywistych źródeł zysku i strat.⁵⁸³ ABC to proces identyfikacji i przypisywania kosztów określonym rodzajom działalności w obrębie funkcji i procesów. Umożliwia on identyfikację kosztów poszczególnych produktów w oparciu o nakłady środków oraz rozpoznawanie w organizacji działań tworzących i nie tworzących wartości. Według tej koncepcji nie produkt, lecz działanie jest przyczyną powstawania kosztu, a samo zidentyfikowanie czynników kosztotwórczych umożliwia użytkownikowi dokładniejsze ustalenie całkowitego kosztu produktu bądź usługi w oparciu o określenie czynników powodujących koszty. Zatem na działalność

⁵⁸¹ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.134.

⁵⁸² BIEKIONIS G., SZYCHTA A., Rachunek kosztów jako narzędzie przewagi konkurencyjnej w logistyce, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 10/2001, s.42.

⁵⁸³ JANUSZEWSKI A., Zastosowanie metody ABC/M, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 10/2002, s.12.

przedsiębiorstwa składa się szereg różnych działań, które wymagają zużycia określonych zasobów i generują koszty.⁵⁸⁴ Rachunek kosztów działań przydziela koszty do każdego obiektu kosztów indywidualnie, a więc wynika z tego, że ilość każdego działania musi być określona oddzielnie dla każdego produktu.⁵⁸⁵

Rachunek kosztów docelowych (Target Costing) identyfikuje oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży określonego wyrobu już w fazie jego projektowania. Służy on zmniejszeniu wszystkich składników kosztów danego produktu przez cały okres jego cyklu życia. Cena ta wyraża kwotę, którą klienci mogą zapłacić za produkt posiadający określone właściwości. Następnie określa się dopuszczalny koszt produktu poprzez odjęcie akceptowanego zysku od oszacowanej ceny. Uzyskana kwota stanowi maksymalny jednostkowy koszt produkcji, który firma może ponosić, tzw. koszt docelowy. Możemy wyróżnić trzy etapy rachunku kosztów docelowych: ustalenie kosztu docelowego, ustalenie docelowego kosztu na poziomie komponentów produktu, ustalenie docelowego kosztu łańcucha dostaw.⁵⁸⁶ Dzięki zmianom w projekcie wyrobu, w celu osiągnięcia docelowego kosztu, zespół specjalistów z różnych działów przedsiębiorstwa może zidentyfikować, a następnie wyeliminować, wiele działań, które nie przyczyniają się do wzrostu wartości wyrobu. Umożliwia to redukcję poziomu kosztów wytworzenia określonego produktu.⁵⁸⁷ Ustalenie kosztu docelowego następuje po przeprowadzeniu planowania wyrobu, które polega na określeniu wstępnych cech wyrobu, jego kosztu i opłacalności produkcyjnej.

Niestety skuteczność poszczególnych rachunków kosztów i ich użyteczność maleją wraz z upływem czasu, a raczej wraz ze zmieniającymi się warunkami, w jakich działają przedsiębiorstwa.⁵⁸⁸ Dlatego każde przedsiębiorstwo musi dostosować rodzaj rachunku kosztów do specyfiki swojej działalności na rynku.

4.2.4 Rachunek wyników w controllingu

W controllingu dążenie do lepszego Oddziaływania na ekonomiczność podejmowanych decyzji skłoniło do wypracowania w praktyce koncepcji wielostopniowego rachunku wyników, który stanowi bazę do konstrukcji mierników oceny stopnia realizacji zadań w centrach odpowiedzialności. Jego praktyczne wykorzystanie wymaga stworzenia szczegółowej struktury przychodów ze sprzedaży, odpowiadającej strukturze kosztów zmiennych produktów i innych obiektów kosztów. Ten system rachunku stosuje się w planowaniu i sprawozdaniach wewnętrznych właściwych centrów. Jego zaprojektowanie i wprowadzenie do przedsiębiorstwa wymaga poważnej rekonstrukcji tradycyjnego rachunku kosztów. Struktura tego rachunku jest zorientowana rynkowo i przystosowana do rachunkowości, pozwalającej rozliczyć z odpowiedzialności kierowników centrów.⁵⁸⁹ Ewidencja zarządcza, czyli kształtowanie rachunku kosztów i wyników skupia w sobie transformowanie części kosztów stałych do kosztów zmiennych, przy jednoczesnym uwzględnieniu kondycji finansowej firmy, pozyskiwanie i przetwarzanie informacji oraz unifikowanie metod i kryteriów oceny finansowo-ekonomicznej działalności przedsiębiorstwa.

Punktem wyjścia do budowy tego modelu rachunku ekonomicznego jest krótkoterminowy rachunek wyników.⁵⁹⁰ Rachunek wyników jest różnicą między sumą

⁵⁸⁴ DAMITIO J.W., Hayes G.W., Kintzele L.Ph., Integrating ABC and ABM at Dow Chemical Company, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 5/2001, s.5-6.

⁵⁸⁵ BIEKIONIS G., SZYCHTA A., Innowacyjne zastosowanie rachunku kosztów działań w logistyce, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 11/2001, s.39.

⁵⁸⁶ PREWYSZ-KWINTO P., Etapy rachunku kosztów docelowych, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 3/2002, s.27.

⁵⁸⁷ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.139.

⁵⁸⁸ KOŁAKOWSKI L., Rachunek kosztów a zarządzanie metodą UVA, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/2001, s.34.

⁵⁸⁹ NESTERAK J., *Controllingowy rachunek marż pokrycia kosztów w centrach odpowiedzialności*, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu* (cz.I), WSM, Legnica 2003, s.112- 119.

⁵⁹⁰ CZUBAKOWSKA K., *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo USz, Szczecin 1994, s.135.

uzyskanych marż dla wszystkich sprzedanych produktów i bloku kosztów stałych, (czyli kosztów, które w całości obniżają wynik brutto sprzedaży danego okresu, co umożliwia ich przyporządkowanie nośnikom kosztów, jak również ośrodkom decyzyjnym, co wyklucza ich wykorzystanie w procesie wyznaczania zadań centrom odpowiedzialności). Taki rachunek (Rysunek 29) umożliwia w przedsiębiorstwie porównanie osiągniętych przychodów ze sprzedaży produktów i usług z poniesionymi kosztami zmiennymi. W wyniku, takich działań uzyskuje się informację o udziale poszczególnych produktów w wytworzeniu kwoty marży pokrycia kosztów. Wartość marż pokrycia kosztów (wyznaczona na kolejnych szczeblach zarządzania), niesie informacje istotne dla polityki alokacji środków inwestycyjnych oraz pozwala na pomiar dokonań poszczególnych centrów.⁵⁹¹

Rysunek 29 Sposób wyznaczania wyniku na sprzedaży w oparciu o marżę pokrycia

Przychody ze sprzedaży produktów i usług
-
Koszty zmienne wytwarzania i sprzedaży produktów
=
Marża Pokrycia kosztów (Marża Brutto)
-
Koszty stałe (wytwarzania, ogólnozakładowe i sprzedaży)
=
W y n i k (zysk lub strata) ze sprzedaży

Źródło: NESTERAK J., Controllingowy rachunek marż pokrycia kosztów w centrach odpowiedzialności, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu, cz. I, WSM, Legnica 2003, s.113.

Ustalony w taki sposób wynik jednostkowy nie powinien być podstawą decyzji do eliminowania lub promowania poszczególnych grup produktów, a w celu określenia dochodowości poszczególnych grup produktów konieczne jest obliczenie procentowego udziału marży pokrycia danej grupy w przychodach ze sprzedaży. Uzyskane z produktów marże są korzystne do momentu zapewniającego pokrycie kosztów stałych centrum zysków. Im wyższa suma wszystkich marż, tym pewniejsze i szybsze jest pokrycie kosztów stałych. Takie informacje o marżach pokrycia są dla menedżerów działu marketingu i zbytu istotnym elementem kierowania. Na podstawie ich wysokości można, bowiem ustalić listę rankingową poszczególnych produktów oraz dokonać wyboru tych grup produktów, które zapewnią zyski.

Zaprezentowany zwykły rachunek kosztów bezpośrednich, ujmujący koszty stałe w jeden blok, w praktyce controllingu wymaga dalszej rozbudowy. Zostaje on przekształcony w dwu - i trzystopniowy, a nawet pięciostopniowy rachunek kosztów bezpośrednich, który jest bardziej nastawiony na osiąganie celów stawianych przed controllingiem. Jednak przy ustalaniu ilości stopni należy zawsze pamiętać o tym, na ile przyjęta dokładność jest ekonomicznie uzasadniona.⁵⁹² Wielowarstwowość tego rachunku wynika z ujęcia kosztów stałych w wielu blokach uwzględniających:⁵⁹³

- różny stopień identyfikacji z produktem, grupą produktów, miejscami powstania ośrodków odpowiedzialności,

⁵⁹¹ NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002, s.169.

⁵⁹² NESTERAK J., Controllingowy rachunek marż pokrycia kosztów w centrach odpowiedzialności, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu (cz. I), WSM, Legnica 2003, s.113.

⁵⁹³ JARUGA A., Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 1986, s.48.

- różnicowanie kosztów ze względu na czas, w którym konieczne było wydatkowanie środków pieniężnych,
- podział kosztów stałych ze względu na możliwość ich zredukowania w krótkim, średnim lub w długim czasie.

Podział kosztów stałych jest bardzo istotny z punktu skuteczności wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie, dzięki temu wzrasta dokładność rachunków i powstaje możliwość powiązania wytworzonych w danym okresie obrachunkowym produktów z jednostkami organizacyjnymi podległymi poszczególnym ośrodkom decyzyjnym w przedsiębiorstwie. W ten sposób uzyskuje się lepszy wgląd w strukturę wyniku, co pozwala na jego wykorzystanie w procesie wyznaczania zadań wydzielonym w firmie centróm zysku. Jest to, więc wielozadaniowy system rachunku pozwalający na zbieranie informacji służących podejmowaniu trafnych decyzji w obszarze sterowania rentownością zarządzania kosztami umożliwiającą jednoczesny pomiar dokonań potrzebnych do realizacji systemów motywacyjnych będących integralną częścią controllingu operacyjnego. Przykładowy rachunek marż pokrycia kosztów dla centrów zysku wyodrębnionych w oparciu o grupy sprzedawanych produktów oraz obszary sprzedaży zawarte są w (Tabela 26).

Tabela 26 Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek pokrycia kosztów centrum zysku

Centrum zysków	Centrum A			
Grupa asortymentowa produktu	GAP A ₁		GAP A ₂	
Produkty	P A ₁ (1)	P A ₁ (2)	P B ₁ (1)	P B ₁ (2)
Przychody ze sprzedaży	*	*	*	*
(-) Uszczuplenia przychodów (bonifikaty, rabaty)	*	*	*	*
Przychody ze sprzedaży netto	*	*	*	*
(-) Koszty zmienne	*	*	*	*
Marża pokrycia kosztów I	*	*	*	*
(-) Koszty stałe indywidualnych produktów	*	*	*	*
Marża pokrycia kosztów II	*		*	
Suma marży II	*		*	
(-) Koszty stałe grupy produktów	*		*	
Marża pokrycia kosztów III	*		*	
Suma marży III	*		*	
(-) Koszty stałe centrum zysków	*		*	
Marża pokrycia kosztów IV	*		*	
Suma marży IV	*			
(-) Koszty stałe firmy przypadające na centrum	*			
Marża pokrycia kosztów V	*			
Wynik centrum zysków	*			

Źródło: na podstawie JARUGA A, NOWAK W.A., SZYCHTA A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdańsk 1997, s. 27.

Marża pokrycia kosztów I stanowi różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży a kosztami zmiennymi wyrobów, jest wkładem na pokrycie wszystkich kosztów stałych i zysku. Umożliwia ona sterowanie poziomem sprzedaży poprzez wskazanie tych wyrobów, które zapewniają uzyskanie maksymalnego przyrostu łącznej marży danego ośrodka odpowiedzialności. Marża pokrycia kosztów II to najbardziej relatywne kryterium efektywności. Stanowi podstawę do obliczenia stopy marży brutto od przychodów ze sprzedaży, czyli procentowego wkładu na pokrycie kosztów stałych i zysku. Marża brutto III służy do oceny rentowności poszczególnych grup asortymentowych. Po odjęciu kosztów stałych centrów odpowiedzialności otrzymuje się marżę brutto IV, która jest

wykorzystywana w controllingu do oceny kierowników centrów. Służy ona do budowy systemów motywacyjnych w lepszy sposób niż wynik operacyjny firmy, którego obliczenie wymaga umownego doliczenia kosztów ogólnego zarządu. Wynik operacyjny otrzymuje się po odjęciu od marży IV kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży. W przypadku, gdy możliwe jest racjonalnie przypisanie kosztów ogólnie administracyjnych i zarządczych do danego ośrodka odpowiedzialności, wylicza się dodatkowo marżę pokrycia kosztów V.

Kształtowanie marż pokrycia kosztów oraz szeroko rozumianej kontroli finansowej sprowadza się do określenia wskaźników, które będą kontrolowane; porównania wskaźników planowych i faktycznych, określenia granicznych wielkości odchyłeń, analizy odchyłeń, interpretowania przyczyn ich powstawania, a w końcu opracowywania propozycji.

4.2.5 System informacyjno-sprawozdawczy

Pojęcie systemu informacyjnego controllingu można zdefiniować *jako całość sformalizowanych procesów informacyjnych, składających się z sieci wszystkich wewnętrznych i zewnętrznych relacji informacyjnych, a także techniczno-operacyjnych urzędów i jednostek służących do uzyskania, przechowywania i przekazywania informacji w celu realizowania zadań informacyjnych w controllingu w przedsiębiorstwie*. Można go podzielić na:⁵⁹⁴

- system sprawozdawczości, określający reguły, kiedy, jak często i w jakiej formie oraz kto otrzyma informację,
- system zapytań gwarantujących użytkownikom możliwość uzyskania specyficznych, bądź ogólnych informacji.

Odpowiednio zbudowany i sprawnie działający system informacyjno-sprawozdawczy jest jednym z podstawowych warunków efektywnego funkcjonowania całego systemu controllingu.⁵⁹⁵ W dzisiejszej dobie działalność gospodarcza opiera się na wykorzystaniu informacji. Gwałtownie wzrasta na nią zapotrzebowanie. Przygotowanie informacji generuje koszty. Nakłady finansowe i czas na przetwarzanie informacji docierających do decydentów ciągle rosną. Dlatego ważnym jest określenie rodzaju ilości informacji, które pozwolą na właściwe funkcjonowanie przy poziomie kosztów, które przedsiębiorstwo jest skłonne na nie wydatkować i optimum użyteczności krańcowej informacji*.⁵⁹⁶ Zakres potrzeb informacyjnych systemu controllingu również w znacznej mierze wynika z idei łańcucha wartości przedsiębiorstwa. Łańcuch ten określa, w jaki sposób przedsiębiorstwo organizuje i realizuje poszczególne czynności składające się na całokształt działalności, w której wyniku uzyskuje się wartość dodaną.⁵⁹⁷

Bardzo ważnym czynnikiem jest czas. W dynamicznie zmieniającym się otoczeniu następuje szybki proces starzenia się informacji, dlatego też w przedsiębiorstwie wymagane są coraz krótsze cykle dostarczania informacji. Ostatnim elementem jest jakość informacji, czyli jej odpowiedniość dla decyzji. Dlatego przekazywanie informacji musi być systemowe. Strategiczne planowanie wymaga informacji nieilościowych, charakteryzujących się jednorazowością, orientacją na przyszłość i brakiem precyzji. Taktyczne planowanie i kontrola wymagają bieżących informacji w jednakowej i raczej silnie zagregowanej formie, np. ROI. Sterowanie działalnością operacyjną wymaga

⁵⁹⁴ DELLMANN K., Eine Systematisierung der Grundlängen des Controlling [w:] SPERMANN K., ZUR E., Controlling. Grundlagen- Informationssysteme – Anwendungen, Gebler Verlag, Wiesbaden 1992, s.134., za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.29.

⁵⁹⁵ ŁAGODZKI P., JAWORSKA E., BAMBERSKA J., Wybrane zagadnienia rozwoju controllingu, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.19.

* Użyteczności krańcowej informacji, jest to stosunek między zyskiem płynącym z posiadania informacji a kosztem wynikającym z jej uzyskania.

⁵⁹⁶ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.28.

⁵⁹⁷ CHOMIAK I., Obszary działalności przedsiębiorstwa regulowane przez system informacyjny w controllingu, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.99.

wielkości policzalnych, takich jak ilość wyrobów, stopień wykorzystania czynników produkcji, wyrażonych w wartościach niepieniężnych. Głównym zadaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego jest postawienie do dyspozycji kierownictwa przedsiębiorstwa właściwych informacji we właściwym miejscu i czasie.

Controlling jest oparty na właściwym przepływie informacji. Dlatego wdrażając go do przedsiębiorstwa należy zaprojektować właściwe jej przepływy, przeglądać istniejące dokumenty i ich przebieg w celu rozpoznania możliwości uzyskania informacji potrzebnych z punktu widzenia controllingu, bez tworzenia nowych dodatkowych dokumentów czy nowych procedur ich obiegu. Należy dokonać tego we wszystkich działach, szukając przepływu informacji nie tylko o kosztach, ale także o czynnikach wpływających na koszty. Im lepsze są istniejące wielkości podstawowe, tym lepsze będzie i bardziej precyzyjne określenie celu. Zebrane dokumenty należy ocenić pod kątem ich przydatności dla celów planowania i kontroli oraz ich aktualności i wykorzystania. Dopiero tak ustalone bramki można uzupełnić, tworząc dodatkowe dokumenty czy procedury informacyjne.⁵⁹⁸ Sprawność obiegu informacji w każdej firmie jest podstawowym czynnikiem determinującym sukces jej strategii, funkcjonowania i rozwoju. Zaniedbywanie właściwej jakości komunikacji poziomej czy pionowej może okazać się poważnym w skutkach błędem, gdyż komunikowanie się jest podstawą interakcji społecznej. Wpływa ona także znacząco na motywację pracowników, ich zadowolenie z pracy oraz poziomu i sposobu zaangażowania i pracy w grupach.⁵⁹⁹

Uwzględniając wymagania controllingu system informacyjny powinien pełnić następujące zadania: każdej jednostce organizacyjnej przedsiębiorstwa na wszystkich poziomach zarządzania zapewnić dostęp do informacji koniecznych, do samodzielnego sterowania w ramach posiadanych kompetencji i przy określonym zakresie odpowiedzialności, przedstawiać zarządowi w sposób jawny i dokładny sytuację przedsiębiorstwa, oceniać realizację celów przez poszczególne jednostki, wybrać i opracować odpowiednie metody w celu przygotowania właściwych informacji.⁶⁰⁰ Wiarygodność zasileń informacyjnych w dane planistyczne oraz rozliczeniowe jest podstawowym warunkiem efektywnego funkcjonowania systemu budżetowania kosztów w przedsiębiorstwie,⁶⁰¹ a także podstawowym warunkiem właściwego funkcjonowania całości controllingowego systemu zarządzania. Kolejnym etapem wprowadzenia systemu controllingu do przedsiębiorstwa jest stworzenie systemu sprawozdawczego, który musi być sprzężony z systemem informacyjnym.⁶⁰²

W każdym obiekcie gospodarczym, niezależnie od jego specyfiki, proces informowania i komunikowania się służy dostosowaniu jego funkcjonowania do warunków zewnętrznych i wewnętrznych wymogów firmy.⁶⁰³ Ogrom informacji wykorzystywanych przez dział controllingu wymusza wprowadzenie nowoczesnych technologii umożliwiających skuteczne gromadzenie i przetwarzanie danych. Zaspokojenie tego popytu na informacje wewnątrz przedsiębiorstwa ułatwiają technologie informatyczne. Komputery, a ściślej decydujące o ich wartości użytkowej specyficzne oprogramowanie, to optymalne rozwiązanie w dziedzinie sprawnego i właściwego przekazywania informacji.⁶⁰⁴ System dialogu między człowiekiem a komputerem, czyli oprogramowanie wspierające controlling, musi być dostosowane do wymogów przedsiębiorstwa oraz powinno ono umożliwiać elastyczny rozwój narzędzi controllingu

⁵⁹⁸ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.62.

⁵⁹⁹ SITKO-LUTEK A., *Wspieranie przez informowanie*, *Personel*, 1-15 kwietnia 2002, s.30.

⁶⁰⁰ KULIŃSKA-SADŁOCHA E., *Controlling w banku*, PWN, Warszawa 2003, s.169.

⁶⁰¹ JANUSZEWSKI A., *Warunki wdrożenia systemu budżetowania*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2002, s.63.

⁶⁰² SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.62.

⁶⁰³ POKROPIŃSKA A., *Informacja a konkurencyjność przedsiębiorstw*, [w:] *konkurencyjność przedsiębiorstw wobec wyzwań XXI wieku. Materiały konferencyjne*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999, s.271.

⁶⁰⁴ NOWICKA M., SZOSTEK P., *Komputerowe wspomaganie zarządzania zasobami ludzkimi w poznańskim okręgu Poczty Polskiej*, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 2/2002, s.45.

wraz z kolejnymi etapami jego wdrożenia.⁶⁰⁵ Projektowanie systemu informatycznego dla controllingu powinno służyć: integracji, aktualności, szybkości, elastyczności, transferowi danych, interfejsowi użytkownika, możliwościom graficznym, zabezpieczeniom. Równocześnie oprogramowanie dla controllingu powinno zapewnić przede wszystkim jego odpowiednią funkcjonalność.⁶⁰⁶ Menedżerowie podejmując decyzje bazują na raportach i sprawozdaniach. Dlatego wybór systemu informatycznego musi być poprzedzony dokładną analizą potrzeb własnych i możliwości dostępnych programów komputerowych.⁶⁰⁷ Efektywna implementacja systemu informatycznego controllingu w przedsiębiorstwie jest uzależniona od metodyki wdrażania systemów informatycznych, jak również od zasad i rodzaju samego controllingu w przedsiębiorstwie.⁶⁰⁸ Obserwując doświadczenia polskich przedsiębiorstw, controlling wspomagany komputerowo jest często realizowany bez spójnej i dopasowanej do potrzeb użytkowników koncepcji. Są to z reguły indywidualne, nie zintegrowane rozwiązania, przygotowane na bazie arkuszy kalkulacyjnych lub w oparciu o systemy finansowo-księgowe. Taka realizacja stwarza określone problemy przy planowaniu i analizie informacji decyzyjnej, stawiając pod znakiem zapytania efektywność samego controllingu. Aby można było mówić o efektywnym wsparciu controllingu, potrzebne jest zintegrowanie ekonomiczno-informatyczne, obejmujące następujące etapy: ustalenie celów względem przyszłego systemu, przygotowanie koncepcji ekonomicznej controllingu, określenie wymagań odnośnie oprogramowania i jego wybór, przygotowanie na bazie koncepcji ekonomicznej modelu aplikacji controllingu, wdrożenie i nadzorowanie systemu.⁶⁰⁹

4.3 Determinanty związane z wynagradzaniem

Determinanty wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu możemy rozpatrywać zarówno od strony psychologicznej (oczekiwania, potrzeby), jak i ekonomicznej (ZZL). Wynagradzanie jest, więc procesem złożonym, uwarunkowanym przez różne czynniki, zarówno zależne od samego przedsiębiorstwa (wewnętrzne), jak i leżące poza sferą jego działań (zewnętrzne). Czynniki te działają w różnych kierunkach: jedne wzmacniają działanie, inne je hamują.⁶¹⁰ Determinanty wyznaczają kolejne etapy postępowania przy projektowaniu i wdrażaniu systemu wynagrodzeń.⁶¹¹ Uwzględniają one zarówno wewnętrzne możliwości przedsiębiorstwa jak i zewnętrzne czynniki wpływające na charakter i wysokość wynagrodzeń.⁶¹² Kształtowanie systemu motywacji w controllingu musi rozpocząć się od wnikliwej analizy struktury płacy. Aby wynagrodzenie było motywacyjne musi zawierać wyłącznie elementy, wynikające z założeń systemu motywacji i mające bezpośredni związek z wykonywaną pracą i uzyskanymi efektami.

4.3.1 Determinanty zewnętrzne wynagradzania

Czynniki zewnętrzne tworzą ramy polityki płac. Część z nich stanowi determinanty obligatoryjne, które muszą być brane pod uwagę w kształtowaniu wynagrodzeń, jak również szeroko rozumianej polityki płac (Rysunek 30).

⁶⁰⁵ RYMKIEWICZ P., Münch J., Praktyka wdrażania Systemów Informatycznych wspomagających realizację i rozwój controllingu w przedsiębiorstwach usługowych, [w:] Controlling w praktyce, Kongres Controllingu, Profit, Katowice 2001, s.79.

⁶⁰⁶ GOLISZEWSKI J., Controlling wspomagany komputerowo, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., nr 2/1999, s.34.

⁶⁰⁷ SOKOŁOWSKI S.T., Jak skutecznie informatyzować dział controllingu (cz.I), www.controlling.info.pl, 2002

⁶⁰⁸ NADOLNA B., Bariery wdrażania informatycznego systemu controllingu w przedsiębiorstwie, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.97.

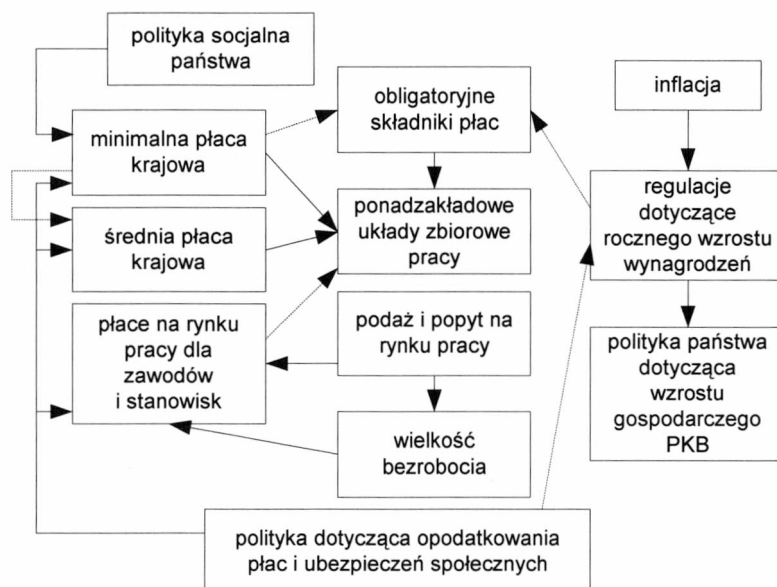
⁶⁰⁹ GOLISZEWSKI J., Controlling wspomagany komputerowo, www.controlling.info.pl, 2002

⁶¹⁰ ZYLKA E., Rola wynagrodzeń w motywowaniu pracownika do pracy, Zeszyty Naukowe PŚ, seria Organizacja i Zarządzanie nr 10/2002, s.132.

⁶¹¹ BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.61.

⁶¹² DROZDOWSKA M., Jaka sprzedaż, taka płaca, Personel, nr 7/8/1999, s.71.

Rysunek 30 Determinanty zewnętrzne wynagrodzeń i powiązania między nimi



Źródło: SEKUŁA Z., *Uwarunkowania i instrumenty polityki płac w firmie*, Oficyna Wydawnicza PWR, Wrocław 2003, s. 23.

Do determinant obligatoryjnych możemy zaliczyć minimalną płacę krajową ustaloną przez komisję trójstronną, stosowanie kodeksowych składników płac, opodatkowanie płac, składki ZUS, zasady wynagrodzeń wynikające z ponadzakładowych układów zbiorowych pracy lub urzędowych aktów prawnych. Państwo może wspierać, bądź ograniczać działania przedsiębiorstw i stosowaną politykę płac takimi narzędziami ekonomicznymi jak ceny, podatki, regulacje dotyczące minimalnej płacy oraz wzrostu wynagrodzeń.⁶¹³ W Polsce gospodarka rynkowa charakteryzuje się swobodą i wzajemną konfrontacją działalności we wszystkich dziedzinach, każde przedsiębiorstwo staje wobec ciągle zmieniającego się otoczenia oraz nieuniknionej konieczności stałej adaptacji do otoczenia. Dlatego przedsiębiorstwo musi antycypacyjnie dostosowywać się do zmian w otoczeniu.⁶¹⁴ Niestety aktywność gospodarcza przede wszystkim ułożona jest tam, gdzie duża zmienność rynku oferuje wciąż nowe okazje, generując oczywiście nieznane wcześniej zagrożenia.⁶¹⁵ Polska, jak każdy kraj, prowadzi politykę płac, która zależy od znaczenia przypisywanego różnym rodzajom pracy i rozwoju społeczno-zawodowego.⁶¹⁶

Determinantą obligatoryjną wynagrodzeń nie stosowaną przez państwo są ponadzakładowe układy zbiorowe pracy, które dla firm słabszych ekonomicznie mogą stanowić trudne do realizacji zobowiązania płacowe. Mniej uchwytne, jest polityka państwa dotycząca zasiłków dla niepracujących, wychowujących dzieci, nie mających żadnego źródła utrzymania, stosowanie dodatków mieszkaniowych, zniżek podatkowych dla osób o niższych dochodach w rodzinie, polityka świadczeń prorodzinnych (bezpłatne miejsce w przedszkolu, zakup książek i pomocy do nauki, udostępnianie samochodów samotnym matkom dowożącym dzieci) oraz inne ulgi i dopłaty uzależnione od zamożności danego kraju i zakresu interwencjonalizmu państwa w ograniczaniu sfery ubóstwa.

⁶¹³ CZAJKA Z., Modyfikacja systemu płac przedsiębiorstwa, Podstawowe uwarunkowania. Cz.I, Służba Pracownicza, nr 9/1999, s.29.

⁶¹⁴ EGEMAN E.M., Problemy restrukturyzacji i kierowania zatrudnieniem, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 8/2001, s.25.

⁶¹⁵ LESZCZEK M., Zarządzanie strategiczne w czasach dynamicznych przemian, *Przegląd Organizacji*, nr 6/2000, s.26.

⁶¹⁶ SAGALIO J., Społeczne podstawy hierarchii płacowych w e Francji, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 1/2001, s.123.

W państwach socjaldemokratycznej gospodarki rynkowej pomoc socjalna jest bardziej rozbudowana, np. w Danii, Szwecji czy w Niemczech.⁶¹⁷

Pomoc materialna może być rozpatrywana i brana pod uwagę przy ustalaniu minimalnej płacy krajowej, ponieważ te źródła dochodów mają zapewnić pracownikowi i jego rodzinie bezpieczeństwo materialne. Teoretycznie im większy rozmiar dochodów z pomocy społecznej dla osób o niskich zarobkach, tym minimalna płaca krajowa może być ustalana na niższym poziomie. Takie podejście jednak może nie spełnić funkcji motywacyjnej z powodu zbyt niskiego wynagradzania za pracę w stosunku do części dochodów pracownika otrzymanych przez redystrybucję środków z budżetu państwa. Pracownik, oceniając swoją płacę, bierze pod uwagę włożony wysiłek oraz wyniki pracy, a nie dopłaty z pomocy społecznej. Tak, więc z punktu widzenia obywateli danego kraju ważne jest takie rozwiązanie kwestii pomocy społecznej oraz minimalnej płacy, aby dla najslabiej zarabiających pracowników nie zatraciła ona swojej funkcji motywacyjnej. Pracodawca nie może być obciążony działaniami charytatywnymi na rzecz pracowników.⁶¹⁸

Bezpośredni i bardzo duży wpływ na wynagradzanie ma rynek pracy. W teorii ekonomii rozpatruje się zmienność wysokości płac w zależności od wielkości podaży i popytu na rynku pracy: płaca równowagi, (gdy popyt jest równy podaży), płaca niższa od płacy równowagi, (gdy podaż jest wyższa od popytu), płaca wyższa od płacy równowagi, (gdy podaż jest niższa od popytu). Pracownicy są w korzystnej sytuacji, gdy podaż jest mniejsza od popytu, mogą oni wówczas wywierać wpływ na pracodawców w celu negocjacji jak najwyższych płac. W Polsce, w chwili obecnej, raczej zachodzi sytuacja odwrotna. W dobie takiego bezrobocia pracodawcy mają dużą możliwość wyboru pracowników wśród poszukujących pracy. Pracodawcy, uwzględniając minimalizację kosztów pracy, racjonalizują koszty wynagrodzeń, a nawet stosują oni drenaż płac poprzez ustalenia własnych zasad wynagradzania.⁶¹⁹

Dla pracownika parametrami oceny atrakcyjności jego wynagrodzeń na stanowisku pracy są między innymi poziom najniższego i przeciętnego wynagrodzenia w danym kraju, branży czy regionie, a obecnie, w dobie globalizacji dla, niektórych stanowisk poziom wynagrodzenia na świecie. Takie informacje o płacach rynkowych pozwalają na wprowadzenie analizy i podejmowanie działań dotyczących uwzględnienia w przedsiębiorstwie płac rynkowych. Przyjmując płace rynkowe jako punkt odniesienia, w przedsiębiorstwie może być stosowany jeden z trzech modeli:⁶²⁰ wysokich płac (wtedy, gdy najniższe, przeciętne i najwyższe wynagrodzenie w zakładzie są wyższe od płac krajowych, branżowych i lokalnych rynków pracy), średnich płac (wtedy, gdy płace w zakładzie kształtują się na poziomie płac krajowych, branżowych czy regionalnych, tzw. płaca złotego środka), niskich płac (wtedy, gdy zakład znajduje się w ogonie płacowym względem lokalnych, branżowych i krajowych płac, co wskazuje jednoznacznie, że dany zakład ma niewłaściwe z punktu widzenia funkcji motywacyjnej i dochodowej wynagrodzenie pracowników).

Koszty płac, które ponosi przedsiębiorstwo na rzecz zatrudnionych pracowników, stanowią zakładowe koszty wynagrodzeń. Są one zdeterminowane istniejącymi uwarunkowaniami produkcyjno-ekonomicznymi przedsiębiorstwa. Natomiast opodatkowanie płac i obciążenia na rzecz ubezpieczeń społecznych stanowią społeczne koszty wynagrodzeń. Istnieje zależność między zakładowymi a społecznymi kosztami wynagrodzeń (Rysunek 31). Im wyższe płace pracowników, tym wyższe społeczne koszty wynagrodzeń i zapotrzebowanie na środki pieniężne przeznaczone do finansowania

⁶¹⁷ SEKUŁA Z., Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie, OWPWr, Wrocław 2003, s.24.

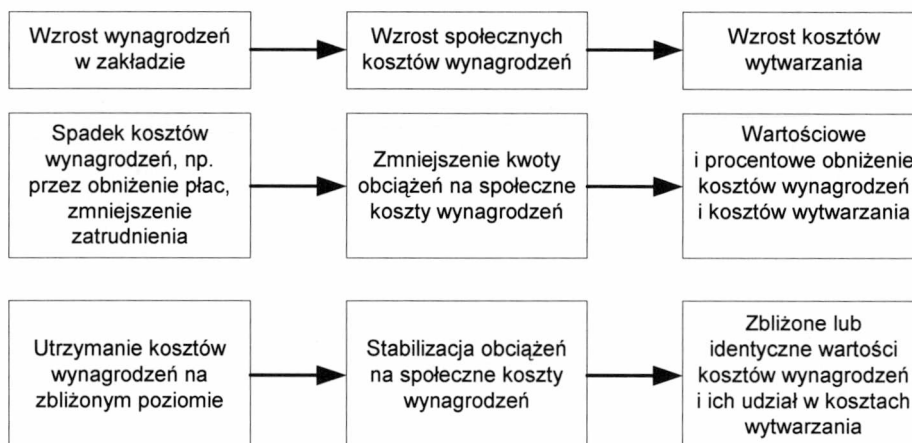
⁶¹⁸ Ibidem.

⁶¹⁹ Ibidem.

⁶²⁰ KOSTERA M., Zarządzania personelem, PWE, Warszawa 1994, s.104-15.

i zatrudnienia pracowników. Z drugiej strony, wysokie obciążenia na rzecz społecznych kosztów wynagrodzeń sprawiają, że pracodawcy, aby je minimalizować, mogą stosować politykę niskiego wynagrodzenia pracowników⁶²¹ (Rysunek 31).

Rysunek 31 Zależności między wysokością wynagrodzeń a społecznymi kosztami wynagrodzeń i kosztami wytwarzania



Źródło: SEKUŁA Z., *Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie*, OWPWr, Wrocław 2003, s. 41.

W skład społecznych kosztów wynagrodzeń wchodzi następujące obciążenia (Rysunek 33) na:

- ubezpieczenia społeczne w wysokości 36, 59% ubruttowionej podstawy wymiaru, (z czego 18,71% finansują z własnych wynagrodzeń ubezpieczeni 17,88% z własnych środków pracodawcy),
- ubezpieczenia emerytalne i rentowe przez pracodawcę i pracownika w wysokości do 30 przeciętnych wynagrodzeń planowych w ustawie budżetowej na dany rok, co
- w przeliczeniu na miesiąc wynosi 250% przeciętnego wynagrodzenia na dany rok,
- Fundusz Pracy w wysokości 2,45% wynagrodzenia miesięcznego brutto,
- Fundusz Gwarancyjny Świadczeń Pracowniczych w wysokości 0,15 % wynagrodzenia miesięcznego brutto,
- obciążenia na podatek dochodowy brutto zależny od wysokości dochodu podatnika (19%, 30%, 40%).

⁶²¹ SEKUŁA Z., *Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie*, OWPWr, Wrocław 2003, s.41.

Rysunek 32 Obciążenia składką na ubezpieczenia społeczne w procentach od wynagrodzenia po ubruttowaniu

E	19,52%	Minimalna	OGÓŁEM SKŁADKA	Maksymalna	E	19,52%
R	13,00%				R	13,00%
Ch	2,45%	35,37%		43,09%	Ch	2,45%
W	0,97%				W	3,36%



Rozkład składek między pracodawcę a pracownika					
Na ubezpieczenie emerytalne 19,52%		Na ubezpieczenie rentowe 13%		Na ubezpieczenie chorobowe 2,45%	Na ubezpieczenie wypadkowe np. 1,62%
Pracownik	Zakład Pracy	Pracownik	Zakład Pracy	Pracownik	Zakład Pracy
9,76%	9,76%	6,50%	6,50%	2,45%	zależnie od przynależności do branży



z tego 7,3% Otwarty Fundusz Emerytalny

Źródło: SEKUŁA Z., *Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie*, OWPWr, Wrocław 2003, s. 43.

W Polsce wysokie podatki i inne obciążenia płacone do budżetu państwa, instytucji ubezpieczeniowych i innych organizacji oraz gromadzenie środków na celowe fundusze konsumują środki, które można by było w części przeznaczyć na wzrost płac oraz odpowiednie zróżnicowanie ich wysokości między stanowiskami i pracownikami. Tak wysokie obligatoryjne obciążenia płac ustalone przez państwo ograniczają elastyczność płac i zmuszają przedsiębiorstwa do jednego kierunku działań w celu ich minimalizacji. W przeciwnym przypadku przedsiębiorstwa mogą mieć trudności z zapewnieniem niezbędnych środków i sfinansowaniem pochodnych od płac obciążeń podatkowo-ubezpieczeniowych, wynikających z prawnych uwarunkowań wynagradzania.⁶²² Dlatego też w Polsce wobec wymagania płacy godziwej, właściwa polityka to taka, która prowadzi do obniżenia jednostkowych kosztów pracy, przy równoczesnym wzroście lub utrzymaniu poziomu płac pracowników.⁶²³

4.3.2 Determinanty wewnętrzne wynagradzania

Wynagradzanie nie stanowi autonomicznego obszaru, który mógłby być rozpatrywany niezależnie od tego, czym zajmuje się dane przedsiębiorstwo i jakie uzyskuje z tego tytułu korzyści ekonomiczne. Z tego też powodu determinanty wewnętrzne możemy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach: o charakterze taktyczno-operacyjnym i strategicznym.

W ramach pierwszej płaszczyzny możemy wyróżnić następujące typy determinant taktyczno-operacyjnych: (personalny, organizacyjny, ekonomiczny).⁶²⁴ Pomiędzy wszystkimi typami determinant istnieją różne zależności. Nie można ich traktować całkowicie odrębnie, ponieważ planowane zmiany w jednym czynniku determinują zmiany w innych czynnikach. Na zmiany w innych czynnikach najsilniej oddziałują programy działalności oraz wyniki ekonomicznej płynności finansowej. Rozwiązania dotyczące

⁶²² SEKUŁA Z., *Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie*, OWPWr, Wrocław 2003, s.41.

⁶²³ JACHUMOWICZ A., *Wynagradzanie a popyt na pracę*. Polityka Społeczna, nr 2/1998, s.6.

⁶²⁴ PARKITNA A., *Determinanty controllingowej koncepcji wynagradzania*, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.33-34.

systemu wynagradzania zależą od długookresowych celów i programów działalności, wyników ekonomicznych oraz strategicznych celów zarządzania zasobami ludzkimi (zatrudnienia i motywowania). Cele i programy działalności przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni oddziałują na wyznaczenie celów dotyczących polityki personalnej. Zmiana rodzajów lub poziomów celów i programów działalności będzie wywoływać zmiany w modułach dotyczących: planowania potrzeb kadrowych, struktury zawodowo-kwalifikacyjnej załogi, rozwoju zawodowego, awansu i przemieszczeń pracowników oraz poszerzenia wieloprzedmiotowości i rekonwersji zawodowej. W obszarze działalności personalnej mogą wystąpić także inne cele, które nie zostały wzięte pod uwagę, gdyż nie są związane z polityką płac w sposób bezpośredni, np. zmiany w kulturze organizacyjnej, stosunkach pracy czy komunikacji interpersonalnej. Z rozmiarem firmy i jej dynamiką jest również powiązane kształtowanie czasu pracy, zmian wydajności i organizacji pracy.⁶²⁵

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze personalnym, do których można zaliczyć: oczekiwania pracowników, obowiązujące w przedsiębiorstwie prawne regulacje wynagrodzeń i stosowane praktyki oraz zmiany w wydajności, czasie pracy i oraz organizacji pracy.

Czynnikiem, który różnicuje konstrukcje podsystemów wynagrodzeń są systemy wartości i oczekiwania pracowników. Ich systematyczne, okresowe badanie za pomocą ankiet pozwala zidentyfikować grupy pracowników o podobnych systemach wartości i oczekiwaniach. Ponieważ zgodność celów i oczekiwań pracowników i przedsiębiorstwa leży u podstaw skutecznego motywowania, należy pracownikom, zapewnić możliwość wyboru składników wynagrodzeń całkowitych w ramach określonego limitu (systemy kafeteryjne). Przy kształtowaniu wynagrodzeń niezbędne jest branie pod uwagę czasu pracy, jako ważnego czynnika, mającego wpływ na sposób wynagradzania pracowników. Wśród przedsiębiorców coraz częściej obserwuje się praktyki zmniejszania wymiaru czasu pracy części lub całości pracowników w okresach małego zapotrzebowania na produkty w celu uniknięcia przestojów produkcyjnych. Przeciwnieństwem takiego stanu jest wprowadzenie godzin nadliczbowych nie tylko w przypadku spiętrzenia zamówień, ale również wtedy, gdy przedsiębiorstwo wykonuje zamówienia na normalnym według posiadanej zdolności produkcyjnej poziomie. Dzieje się to z powodu niemożności pełnego synchronizowania zdolności produkcyjnych między poszczególnymi stanowiskami, różnej wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach, zmian struktury produktów, nieobecność pracowników, itp.⁶²⁶

Wydajność pracy wiąże się z wykorzystaniem pracy ludzkiej przez przedsiębiorstwo i intensywnością pracy samych pracowników. Sposób opłacania wydajności wynika wprost ze stosowanych form płac. Czynniki wzrostu wydajności pracy zależne od pracownika możemy podzielić na: ekstensywne (lepsze wykorzystanie czasu pracy, poprawę dyscypliny pracy, lepszą organizację pracy własnej) i intensywne (wiążące się z nabyciem biegłości, wprawy, umiejętności praktycznych w wykonywaniu pracy oraz dopuszczalnym zakresie usprawnienia sposobu jej wykonywania na stanowisku pracy).⁶²⁷

System wynagrodzeń jako element zarządzania wynagrodzeniami wymaga wskazania osoby odpowiedzialnej za jego sprawne sformułowanie, wdrożenie i kontrolę realizacji, zwiększenie odpowiedzialności i zaangażowania w procesy personalne i zmiany kierowników liniowych, a więc tych osób, których rola w zmianach jest szczególnie istotna (zmiana przekonania pracowników, że praca na danym stanowisku jest czymś stałym).

⁶²⁵ SEKULA Z., Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie, OWPWr, Wrocław 2003, s.53.

⁶²⁶ KOZIOL L., Zarządzanie czasem pracy, Antykwa, Kraków 2000, s.67.

⁶²⁷ Praca zbiorowa, pod redakcją GOBLETA M., Potencjał pracy w przedsiębiorstwie. Problemy praktyczne, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999, s.130.

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze organizacyjnym, do których należą: cele taktyczne i operacyjne przedsiębiorstwa wraz z celami polityki personalnej i kulturą organizacyjną. Cele polityki personalnej mają wpływ na wielkość zatrudnienia. Wszystkie cele operacyjne muszą być osiągnięte dzięki pracy zatrudnionych osób. Ich poziom i jakość zależy od przygotowania i umiejętności zawodowych oraz motywacji pracowników do pracy. Są one ściśle powiązane ze strategią i stanowią przełożenie strategii na kolejne etapy działania taktyczno-operacyjnego. Dlatego też system wynagrodzeń wymaga zharmonizowania pracy wszystkich jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa z jednostkami odpowiedzialnymi za realizację procesu zarządzania wynagrodzeniami, opracowania i wdrożenia określonych przepisów i procedur postępowania. Procedury te są logicznym ujęciem ciągów czynności, które muszą być wykonane w zarządzaniu wynagrodzeniami. Określają one rodzaj wykonywanych czynności w logicznym ciągu realizacji, osoby wykonujące, terminy wykonania, hierarchia ważności realizowanych działań.⁶²⁸ W burzliwej gospodarce rynkowej, z jaką mamy do czynienia w Polsce, przedsiębiorstwo musi liczyć się z koniecznością wprowadzania zmian w zatrudnieniu pracowników nawet w krótkich okresach czasu, albowiem utrzymanie pracowników obciążonych w małym stopniu pracą odbija się negatywnie na rentowności przedsiębiorstwa. W wyniku tego powstają bezproduktywne koszty pracy, nie mające pokrycia w wynikach ekonomicznych. Postęp techniczno-organizacyjny przyczynia się również do zmian ilościowych i jakościowych w zatrudnieniu.

Współczesna organizacja musi być w stanie szybko reagować na zmiany i dostosowywać się do nowych wymogów rynku. Wzrastająca konkurencja sprawia, że organizacje w coraz większym stopniu koncentrują się na skutecznym wykorzystaniu zasobów ludzkich. W takich warunkach stabilne, skostniałe struktury przestają spełniać swoją rolę i są coraz częściej zastępowane formami bardziej elastycznymi.⁶²⁹ Elastyczność zatrudnienia pracowników ma, więc wymiar ilościowy, jakościowy, funkcjonalny i czasowy.⁶³⁰ Sukces, bowiem przedsiębiorstwa coraz częściej zależy od kompetencji i zaangażowania pracowników. Wzrostowi tego zaangażowania sprzyja klimat otwartości, szczerości i zaufania we wzajemnych stosunkach kadry zarządzającej i personelu. Dlatego tak ważne jest stworzenie systemu komunikacji wewnętrznej i kultury organizacyjnej. Pracownicy organizacji powiązani różnymi relacjami zależności dążą do osiągnięcia wyznaczonych celów. Wzajemne zależności wymagają ciągłego komunikowania się ludzi na różnych szczeblach organizacji. Od sprawnego przebiegu tego procesu zależy stan stosunków międzyludzkich w przedsiębiorstwie, który określa efektywność pracy całych zespołów ludzkich i poszczególnych pracowników, ich lojalność i przywiązanie do firmy.⁶³¹ Struktura organizacyjna jest, więc swoistą „okolicznością” tworzącą system zarządzania przedsiębiorstwem. Wynagradzanie jest cechą kultury organizacyjnej danego przedsiębiorstwa i powinno odpowiadać obowiązującym wartościom i normom.⁶³² W odniesieniu do wynagradzania kultura organizacyjna wyznacza, bowiem wzajemne stosunki między pracodawcą a pracobiorcą.⁶³³

Zarządzanie menedżera postrzegać należy w powiązaniu z zadaniami w sferze rzeczowej. Musi ono przede wszystkim przynosić efekt gospodarczy. Efekt ten wymaga planowania, które uwzględniać musi cechy identyfikacyjne konkretnego obszaru zadań rzeczowych. Pojęcie planowanie jest nadrzędne wobec pojęcia ustalania celów. Ich konkretna konfiguracja jest, bowiem również efektem procesu planowania. Planowanie strategii, środków i budżetów identyfikowalne jest z planowaniem. Proces zarządzania

⁶²⁸ SEKULA Z., Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie, OWPWr, Wrocław 2003, s.59.

⁶²⁹ BURKIEWICZ M., Dunaj E., Warunek przetrwania?, Personel, nr 5/1999, s.40.

⁶³⁰ OLEKSYN T., Więźniowie swojej firmy, a może elastyczność zatrudnienia, Personel, nr 2/1997, s.15.

⁶³¹ OLSZTYŃSKA A., Pracownik dobrze poinformowany, Personel, nr 10/1999, s.32.

⁶³² JACUKOWICZ Z., Systemy wynagrodzeń, Poltex, Warszawa 1999, s.14.

⁶³³ GADOMSKA K., PLATONOFF A.L., SYSKO-ROMANCZUK S., System motywacyjny przedsiębiorstwa w kontekście jego kultury organizacyjnej-wyniki badań, Przegląd organizacji nr 12/2002, s.17.

służy, więc kierowaniu procesami rzeczowymi za pomocą tych funkcji. Zarządzanie przedsiębiorstwem służy, więc tworzeniu i zachowaniu potencjałów sukcesu, które powinny umożliwić przedsiębiorstwu korzystną pozycję wobec konkurentów.

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze ekonomicznym, do których należą: kondycja ekonomiczna i zdolności płatnicze przedsiębiorstwa.

Dla pracownika istotny jest dochód netto uzyskany z pracy. Wartość tego dochodu jest wielkością wynikową, od której zależy możliwość pogodzenia potrzeb rozwojowych przedsiębiorstwa i oczekiwań pracownika w sferze polityki płac. Wynagrodzenia pracowników są łatwo policzalnym i możliwym do zastosowania źródłem oszczędności kosztów pracy. Zamrożenie wynagrodzeń w kolejnych okresach lub zawieszenie wypłat premii podnosi wynik ekonomiczny przedsiębiorstwa i przyczynia się do większej rentowności. Jednak taka polityka płac może pozostawać w sprzeczności z celami przedsiębiorstwa. Ograniczenie środków świadczy o defensywnej polityce płac i słabo motywuje do pracy. A jej stosowanie jest dobre tylko na krótką metę. Przeciwnieństwem takiego podejścia jest polityka ofensywna, w której stawia się cele mające korzystny wpływ na wysokość i różnice wynagrodzeń pracowników powiązane z mierzalnymi efektami pracy. System wynagrodzeń wymaga, więc opracowania i systemowego stosowania metod oceny efektywności zarządzania wynagrodzeniami.

Strategiczne determinanty wewnętrzne to: plany i programy działalności, wynikające z misji i strategii przedsiębiorstwa oraz strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi. Czynniki te mogą różnić się w konkretnych przypadkach i związane są zarówno z naturalnym ryzykiem w tej dziedzinie zarządzania, ewentualnym brakiem określonych kompetencji, jak i postawami menedżerów i samych pracowników. Do najważniejszych z nich należą m.in.: brak kompetencji myślenia strategicznego u menedżerów personalnych oraz niedocenywanie zasobów ludzkich przez kierownictwo przedsiębiorstwa⁶³⁴. Zarządzanie zasobami ludzkimi (Human Resource Management) przedstawia analizę tego, co dział personalny ma zrobić dla wsparcia realizacji celów biznesowych przedsiębiorstwa w takich obszarach jak motywowanie, wynagradzanie, itp.⁶³⁵

W coraz dynamiczniej rozwijającej się współczesnej gospodarce, wobec nasilającej się konkurencji globalnej, sukcesy stają się udziałem wyłącznie przedsiębiorstw zdolnych wyłamać się ze stereotypów, które realizują w swojej strategii koncepcje rozwojowe. Z drugiej zaś strony przeciętność staje się wielkim krokiem ku klęsce, która w dzisiejszych czasach nadchodzi coraz szybciej i w coraz bardziej nieuchronny sposób.⁶³⁶ Strategia zarządzania zasobami ludzkimi stanowi spójną i unikalną konfigurację działań, obejmujących wytyczanie długofalowych celów, formułę zasad, planów i programów ukierunkowanych na tworzenie i wykorzystanie kapitału ludzkiego w sposób prowadzący do generowania wartości dla organizacji, gwarantującego osiągnięcie przez nią trwałej przewagi konkurencyjnej.⁶³⁷ Każda ze strategii zarządzania przedsiębiorstwem ma większy lub mniejszy wpływ na zarządzanie zasobami ludzkimi i kreowanie częściowych strategii personalnych, w tym strategii płac.⁶³⁸

Nowe cele strategiczne generują potrzeby dotyczące doskonalenia struktury zawodowej i kompetencji pracowników do nowych sytuacji, pozyskiwania pracowników o szczególnych umiejętnościach, predyspozycjach i cechach osobowościowych, przekwalifikowania i ukierunkowania rozwoju zawodowego, wymiany części personelu itp. Bez tego typu działań personalnych mogą nastąpić zakłócenia polegające na

⁶³⁴ POCZTOWSKI A., Źródło przewagi, Personel, 1-15 listopad 2001, s.17.

⁶³⁵ KOPIJER P., Strategie personalne, czyli same korzyści, Personel, 1-15 marca 2001, s.8.

⁶³⁶ KALETA A., Odwaga strategii-warunek sukcesów współczesnych przedsiębiorstw, Przegląd Organizacji, nr 10/2000, s.8.

⁶³⁷ POCZTOWSKI A., Międzynarodowe Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s.38.

⁶³⁸ SEKUŁA Z., Strategia na każdy czas (1), Personel, 1-31 lipca 2002, s.10.

opóźnieniu osiągania celów strategicznych przedsiębiorstwa.⁶³⁹ Według Portera *zarządzanie zasobami ludzkimi, aby miało realny wpływ na biznes, musi się przepchać do zarządów firm. Do tego konieczna jest zmiana postaw menedżerów personalnych w większym stopniu zorientowanych biznesowo. Muszą oni zacząć myśleć jak szefowie firm a nie jak szefowie działów personalnych.*⁶⁴⁰ Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi zwraca uwagę na strategię efektywnych wynagrodzeń, która jest odpowiedzią na potrzeby organizacji i załogi. Strategia taka uczestniczy w sukcesach przedsiębiorstwa i w realizacji jego celów. Zależy ono od przekonań, wartości, potrzeb i priorytetów, których organizacja przestrzega w wyniku funkcjonowania tego typu wynagrodzeń.⁶⁴¹

Jak wskazuje Borkowska strategiczny wymiar wynagrodzeń na naszym gruncie wciąż rzadko przyjmuje się jako podstawę do projektowania systemu wynagrodzeń, rzadko też następuje harmonizacja zmian w strategii ze zmianami w systemach wynagrodzeń. W praktyce polskich przedsiębiorstw wynagrodzenia służą do realizacji celów doraźnych, bez uwzględnienia celów strategicznych. Dlatego też system wynagrodzeń musi odpowiadać przyjętej realizowanej w przedsiębiorstwie strategii wynagrodzeń rozumianej jako ogólna koncepcja perspektywicznego i długofalowego kształtowania wynagrodzeń. System wynagrodzeń wymaga skoordynowania zadań najwyższego szczebla odpowiedzialnego za realizację strategii zarządzania zasobami ludzkimi z operacyjnymi zadaniami. Strategie płacowe muszą charakteryzować się wrażliwością na zmiany i wzmacniać nowe strategie firmy, sukces przynoszą tylko takie strategie płacowe, których podstawą jest plan strategiczny i operatywny będący w zgodzie z realną sytuacją przedsiębiorstwa.

Siła motywacyjna wynagrodzeń, czyli zdolność do zaspokajania odczuwalnych przez pracowników potrzeb i aspiracji, jest jakby wektorem układu sił, przy czym o jej kierunku i wartości decyduje zazwyczaj kilka czynników uważanych przez pracownika za najważniejsze.⁶⁴²

Tak określone determinanty pozwolą nam na wprowadzenie do sfery wynagrodzeń controllingu, dzięki czemu powinien powstać efektywny mechanizm sterowania i zarządzania wynagrodzeniami, który będzie motywował pracowników do pracy i pozwoli organizacji, jaką jest przedsiębiorstwo na uzyskać przewagę rynkową i osiągnąć cele strategiczne. Determinanty są wprowadzeniem do ogólnych zasad metody kształtowania wynagrodzeń, czyli doboru składników wynagrodzeń w ramach zarządzania przez controlling, które będą szeroko omówione w następnym rozdziale.

⁶³⁹ SEKUŁA Z., Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie, OWPWr, Wrocław 2003, s.59.

⁶⁴⁰ KOPUER P., Biznes to ludzie. Brytyjska konferencja menedżerów personalnych. Personel, 16-31 grudzień 200., s.25.

⁶⁴¹ KRÓL H., Dekada zasobów ludzkich, Personel, 1-31 sierpnia 2000, s.42.

⁶⁴² PENC J., Motywowanie w zarządzaniu, Wydawnictwo PSB, Kraków 1998, s.240.

5 METODYKA KSZTAŁTOWANIA WYNAGRODZEŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU W KOSZTOWYCH OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI

Przez kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu rozumie się nowoczesną metodę wynagradzania, umożliwiającą motywację płacową, tj. skłaniającą do racjonalnego i efektywnego działania, ustalającą odpowiednią strukturę wynagrodzeń, wiążącą wynagrodzenia z odpowiednimi wynikami pracy, zapewniającą przepływ informacji zwrotnych. Innymi słowy chodzi o rozwiązania, które pozwoliłyby na utworzenie spójnego, akceptowanego przez pracowników regulaminu wynagradzania. Do podstawowych jego funkcji należy przede wszystkim współuczestnictwo w procesach planowania i kontroli wynagrodzeń oraz sterowania poziomem wynagrodzeń, koordynacja tych procesów, a także nadzorowanie i monitorowanie prawidłowego ich przebiegu.

Metodyka kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności powinna obejmować następujące etapy (Rysunek 33)

- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności,
- wyznaczenie dla poszczególnych ośrodków celów i zadań oraz kontrola ich realizacji,
- określenie zasad i trybu oceny ośrodków,
- ustalenie kryteriów i mierników oceny ośrodków odpowiedzialności,
- powiązanie wynagrodzeń z efektami pracy w ośrodkach.

Po pierwsze wyodrębnionym centrům należy wyznaczyć cele i zadania oraz zakres samodzielności i odpowiedzialności za ich realizację. Następnie należy określić zasady i tryb oceny (efektów pracy) centrów oraz sposób powiązania osiągniętych wyników z systemem motywacji płacowej. Ocena ośrodków odpowiedzialności musi stanowić jeden z najistotniejszych elementów rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwie.⁶⁴³

W celu rozliczenia centrów kosztowych, konieczna jest właściwa, podmiotowa, technologiczna strukturyzacja kosztów według miejsc ich powstania.⁶⁴⁴ Można z góry przyjąć tezę, że bez wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwie, a w nich miejsc powstawania kosztów, nie jest możliwe efektywne gospodarowanie będącymi do dyspozycji zasobami, jak również prawidłowe wdrożenie systemu controllingu i budżetowania kosztów oraz zidentyfikowanie zachodzących w przedsiębiorstwie procesów.⁶⁴⁵

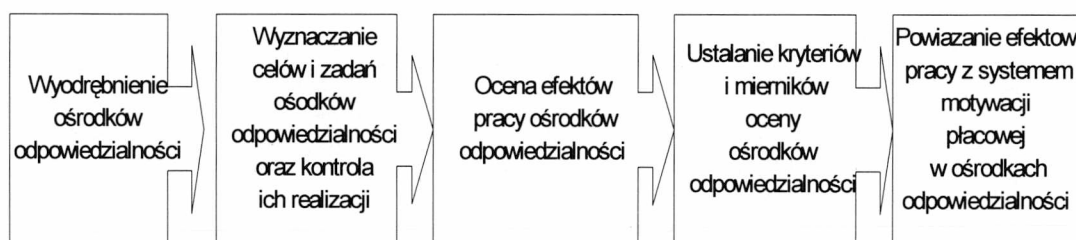
Zacznę jednak od przedstawienia rodzajów ośrodków kosztowych, które mogą być wyodrębnione w przedsiębiorstwach przemysłowych.

⁶⁴³ SIERPIŃSKA M., System oceny centrów zysku w controllingowym rachunku odpowiedzialności, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.118.

⁶⁴⁴ SOLTYS D., Rachunek kosztów a controlling operacyjny, [w:] NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996, s.78.

⁶⁴⁵ KOTAPSKI R., ZJAWIN G., Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwie budowlanym, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/ 2002, s.29.

Rysunek 33 Procedura kształtowania systemu wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności



Źródło: opracowanie własne

5.1 Rodzaje kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Centrum kosztów jest najmniejszym segmentem zakresu odpowiedzialności. Tworzy się je w celu dostarczania informacji potrzebnej do sterowania gospodarnością pojedynczego miejsca powstawania kosztów lub grup tych miejsc. Jego istotą jest ponoszenie odpowiedzialności za koszty, a nie tylko ewidencja według miejsc powstawania kosztów. Ośrodek odpowiedzialności za koszty, jako wydzielony obszar aktywności podmiotu gospodarczego, umożliwia jednoznaczne przypisanie jego kierownikowi zakresu odpowiedzialności, kompetencji, uprawnień i obowiązków, jest to jednoznaczne z faktem wyznaczenia zakresu jego bezpośredniego Oddziaływania na strukturę i dynamikę poniesionych kosztów.⁶⁴⁶ Kolejną przyczyną powstawania centrów kosztowych jest możliwość szacowania wielkości sprzedaży czy produkcji wyrobów w taki sposób, aby stały się one ośrodkami planowania, kontroli i odpowiedzialności.

Do centrum kosztów możemy zaliczyć cały wydział produkcyjny lub w ramach wydziału jeszcze wyróżnić kilka ośrodków odpowiedzialności. Jednak należy pamiętać, że im więcej różnorodnych centrów odpowiedzialności, tym bardziej zmniejsza się przejrzystość osiągana dzięki nim, a na pewno coraz bardziej pracochłonne staje się przygotowanie sprawozdań. Podział na centra kosztów ma istotne znaczenie dla późniejszego ich planowania i rozliczania oraz kalkulacji kosztów produktów. Błędy popełniane na etapie wyodrębniania obszarów centrów kosztowych utrudniają kontrolowanie kosztów i zaciemniają kalkulację kosztów produktów.⁶⁴⁷

Do podstawowych kryteriów wyodrębniania centrów kosztowych należą:⁶⁴⁸

- Miejsca powstawania kosztów. Jeśli głównym celem ich tworzenia jest sterowanie gospodarnością, a nie ruchome przeliczanie kosztów wspólnych. Koszty kontroluje się tam, gdzie one powstają. Odpowiedzialność za wydział oznacza także odpowiedzialność za koszty tego wydziału.
- Funkcje przedsiębiorstwa. Chodzi tu o połączenie takich samych czynności w jedno centrum kosztów, ponieważ te same typy czynności generują podobne koszty bezpośrednio lub pośrednio.
- Organizacja przestrzenna. Nie jest możliwa do wzięcia pod uwagę, jeżeli różne czynności wykonywane są w jednym pomieszczeniu, ponieważ wywołuje to różne koszty pośrednie, które ukrywa taka kombinacja.
- Wymagania techniczno-obrachunkowe. Produkty generujące jednolitą strukturę kosztów wymagają mniejszej liczby centrów niż produkty o zmiennej strukturze

⁶⁴⁶ KARDZASZ A., KOTAPSKI R., SZCZERBIŃSKI A., Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9/2000, s.24.

⁶⁴⁷ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.140.

⁶⁴⁸ Ibidem., s.144.

kosztów. Przekłada się to później na nakład obrachunkowy realizacji pomiędzy centrami, który może być kryterium dokładności przypisania kosztów.

Stojąc w obliczu wyboru indywidualnego dla konkretnego przedsiębiorstwa zestawu kryteriów tworzących podłoże do planowania układu kosztowych ośrodków odpowiedzialności, uwzględnić należy również wpływ wzajemnie powiązanych parametrów jak: rodzaj branży, wielkość przedsiębiorstwa, program produkcji, forma organizacyjno-prawna, istnienie silnych osobowości, potrzeby informacyjne przyszłych użytkowników.⁶⁴⁹ Jeżeli zestawia się powyższe kryteria, wtedy możemy wyodrębnić następujące zasady tworzenia kosztowych ośrodków odpowiedzialności:⁶⁵⁰

- Kosztowe ośrodki odpowiedzialności powinny być tak dalece, jak to możliwe, wzajemnie dostosowanym, przestrzennie wyodrębnionym obszarem odpowiedzialności umożliwiającym skuteczną kontrolę kosztów.
- Kosztowy ośrodek odpowiedzialności powinien być wyodrębniony w taki sposób, aby umożliwić wyrażenie efektu rzeczowego centrum w postaci miernika, odzwierciedlającego powstawanie kosztów w danym centrum.
- Ośrodek kosztowy powinien być wyodrębniony tak, aby przyporządkowanie kosztów spowodowanych funkcjonowaniem jednostki organizacyjnej mogło odbywać się na podstawie dowodów księgowania i jednoznacznych zasad ich deklaracji.
- Ponieważ ewidencja konsumpcji majątku musi być podporządkowana zasadzie źródeł powstawania kosztów, ośrodki odpowiedzialności za koszty powinny obejmować w miarę homologiczne, wyraźnie wyodrębnione obszary aktywności przedsiębiorstwa.

Liczba centrów kosztowych w danym przedsiębiorstwie wynika ze znalezienia optimum między jednym centrum kosztowym, którym jest przedsiębiorstwo, a tyloma centrami, ile wynika np. z liczby pracowników. Jednak specyfika przedsiębiorstw uniemożliwia zdefiniowanie prostej zależności wspólnej dla wszystkich przedsiębiorstw, która mogłaby to matematycznie rozstrzygnąć. Na poziomie najogólniejszych związków można stwierdzić, że:⁶⁵¹

- Centra administracyjne posiadają mniej pracowników, a centra produkcyjne więcej.
- Rozpiętość liczby pracowników w centrach administracyjnych jest niewielka i oscyluje w pobliżu wokół wartości średniej.
- Rozpiętość pracowników w centrach produkcyjnych jest bardzo duża.

Istnieje kilka typów klasyfikacji kosztowych ośrodków odpowiedzialności. Podział pierwszy uwzględnia wymogi procesu kalkulacji kosztów jak i realizacji techniki i organizacji procesów wytwarzania (Rysunek 33). Podział ten jest oparty na idei stanowisk kosztowych (*rozumianych jako jednoznacznie określony, wydzielony dla potrzeb rachunku kosztów, homogeniczny obszar odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, w którym można przeprowadzić badania dotyczące obciążenia kosztami*), które można utożsamić z ośrodkami odpowiedzialności za koszty. Ośrodek odpowiedzialności w takim rozumieniu oznacza obszar kosztów, obejmujący grupę stanowisk kosztowych lub jedno stanowisko kosztowe. Stanowisko kosztowe będzie stanowiło grupę miejsc powstawania kosztów.

⁶⁴⁹ BŁOCH H., Podstawowe zasady tworzenia rachunku dla stanowisk kosztowych [w:] Szkoła controllingu, Materiały wdrożeniowe dla przedsiębiorstwa Kuźnia Jawor w Jaworze, Katowice 1999, s.1.

⁶⁵⁰ BŁOCH H., Zapanować nad kosztami, Profit, Katowice 1997, s.72.

⁶⁵¹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.142.

Rysunek 34 Podział ośrodków odpowiedzialności ze względu na wymogi procesu kalkulacji kosztów i organizacji procesów wytwarzania.



Źródło: BŁOCH H., *Podstawowe zasady tworzenia rachunku dla stanowisk kosztowych w: Szkoła controllingu, Materiały wdrożeniowe dla przedsiębiorstwa Kuźnia Jawor w Jaworze, Katowice 1999, s. 4.*

Możemy wyróżnić następujące typy centrów kosztowych (obszarów stanowisk kosztowych w przedsiębiorstwie) (Rysunek 33):⁶⁵²

- Podstawowe, do których można zaliczyć te stanowiska kosztowe, które bezpośrednio pierwotnie uczestniczą w wytwarzaniu produktów przedsiębiorstwa (poszczególne, przypadające na nie pozycje kosztów jednostkowych stanowią podstawę do ustalania wysokości obciążających je kosztów ogólnych, ewidencjonowanych na pozostałych stanowiskach kosztów produkcji).
- Uboczne stanowiska kosztowe, które z punktu widzenia techniki liczenia kosztów mają, tę samą rangę, co stanowiska podstawowe - również w ich przypadku można ustalić przypadający na nie narzut kosztów produkcji. Uczestnictwo tej grupy ośrodków w wytwarzaniu produktów ma też charakter pierwotny, lecz w tym przypadku chodzi o produkcję uboczną przedsiębiorstwa.
- Pomocnicze stanowiska kosztowe, które nie należą do stanowisk kalkulacyjnie samodzielnych. Stąd nie można im przyporządkować określonego narzutu kosztów ogólnych. Koszty zgrupowane na pomocniczych stanowiskach kosztowych są dalej rozdzielane na ośrodki podstawowe i uboczne. Produkty z tych stanowisk są równie nieodzowne dla całego procesu produkcyjnego jak produkty pochodzące z podstawowych czy też ubocznych ośrodków odpowiedzialności. To, co je od nich różni to brak podstawy, w oparciu o którą można by ich produkty związać z produktami końcowymi.

Wszystkie wymienione wyżej ośrodki odpowiedzialności można również podzielić na finalne (końcowe) oraz pośrednie ośrodki odpowiedzialności za koszty. Taki podział jest istotny z punktu widzenia techniki rozliczania kosztów. Wskazuje on, bowiem, że tylko koszty pochodzące z podstawowych i ubocznych ośrodków stanowisk kosztów mogą być bezpośrednio rozliczane na nośniki kosztów (rachunki kosztów produktów). Pośrednie ośrodki stanowisk kosztów, przy aktualnej technice rozliczania, przenoszą swoje koszty na finalne stanowiska kosztów.

W zależności od relacji centrum kosztów do procesu produkcji wyrobów wyróżnia się centra kosztów: produkcji zasadniczej (Hauptkostentelle), produkcji pomocniczej (Nebenkostentelle), ogólne (Hilfskostentelle). Pierwsze centra są powiązane bezpośrednio z produktem końcowym. Jeśli centrum powiązane jest z produktem pomocniczym

⁶⁵² BŁOCH H., *Podstawowe zasady tworzenia rachunku dla stanowisk kosztowych [w:] Szkoła controllingu, Materiały wdrożeniowe dla przedsiębiorstwa Kuźnia Jawor w Jaworze, Katowice 1999, s.4.*

(narzędzia) czy produktem sprzężonym (ubocznym) lub odpadami, to stanowi centrum produkcji pomocniczej. Centra ogólne wykonują usługi na rzecz pozostałych centrów, a ich koszty nie są doliczone bezpośrednio na produkty, ale rozdzielone między centra, na rzecz, których wykonują usługi.⁶⁵³

Inną typologię podziału centrów kosztowych prezentuje Ebert. Jest ona oparta na kryterium dalszego przeliczania kosztów, które rozróżnia: samodzielne i niesamodzielne centra kosztów, zwane centrami końcowymi (Endkostenstellen) bądź pierwszorzędnymi (primäre Kostenstellen) i przedcentrami (Vorkostenstellen) bądź drugorzędnymi centrami (sekundäre Kostenstellen). Koszty centrów niesamodzielnych przeliczane są na inne centra kosztów, zaś koszty centrów samodzielnych (końcowych) na nośniki kosztów.⁶⁵⁴

Najczęściej centra kosztów grupuje się według kryterium przynależności do procesu wytwórczego (Tabela 27). W ramach jednego większego obszaru kosztowego składającego się na ośrodek kosztowy, możemy wyróżnić kilka mniejszych obszarów stanowiących składowe, zwane subcentrami kosztowymi. Wyróżnia się zatem następujące typy ośrodków kosztowych:

- centra kosztów ogólnych, które całą swoją produkcję przekazują innym centrom kosztowym,
- centra kosztów produkcji podstawowej, w których odbywa się produkcja podstawowych produktów,
- centra kosztów produkcji pomocniczej, z których cała produkcja trafia do centrów kosztów produkcji podstawowej,
- centra materiałowe, do których należą centra kosztów zakupów, magazynowania, wydawania materiałów i ich kontroli,
- centra kosztów zarządu, które stanowią centra kosztów administracji służące kierowaniu przedsiębiorstwem,
- centra kosztów sprzedaży, stanowiące centra kosztów związanych ze zbytem produktów,
- centra kosztów badań i rozwoju, stanowiące centra kosztów ponoszonych na zapewnienie przyszłej egzystencji przedsiębiorstwa.

Tabela 27 Przykładowa organizacja centrów kosztowych w przedsiębiorstwie

Obszar kosztów Centrum kosztów	Grupa kosztów	Subcentrum kosztów
Obszar ogólny	Wyposażenie socjalne	- Stołówka pracownicza - Transport pracowników - Urządzenia sportowe
Obszar produkcji	Konstrukcja i rozwój	- Dział konstrukcyjny - Dział badań i rozwoju
	Przygotowanie pracy	- Planowanie produkcji - Sterowanie produkcją
	Obróbka	- Wiercenie - Szlifowanie - Spawanie - Hartowanie
	Montaż	- Montaż I - Montaż II
Obszar materiałowy	Zaopatrzenie materiałowe	- Zakup - Kontrola wstępna
	Magazyn	- Kierownictwo magazynu - Transport wewnętrzny

⁶⁵³ DRURY C., Rachunek kosztów, PWN, Warszawa 2002, s.418-419.

⁶⁵⁴ EBERT G., Kosten- und Leistungsrechnung, Dr. Th Gambler GmbH Verlag, Wiesbadens 1991, s.68 za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.142.

Obszar zarządu	Dział kadr	- Płace - Zatrudnienia pracowników
	Rachunkowość	- Księgowość - Rachunek kosztów
	Zarząd	- Biuro zarządu
Obszar dystrybucji	Sprzedaż	- Obszar A - Obszar B - Obszar C
	Promocja	- Reklama - Promocja
	Dystrybucja	- Dystrybucja - Serwis

Źródło: EBERT G., Kosten- und Leistungsrechnung, Dr Th Gambler GmbH Verlag, Wiesbadens 1991, s. 67, [za] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.144.

5.2 Wyznaczanie celów i zadań dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności

5.2.1 Wyznaczanie celów ośrodków kosztowych

Pierwszym krokiem po wyodrębnieniu ośrodków odpowiedzialności jest konieczność wyznaczenia dla nich celów. Cele przedsiębiorstwa i wynikające z nich cele centrów odpowiedzialności powinny godzić sprzeczne orientacje, czyli potrzebę zadowolenia klientów z przymusem usatysfakcjonowania właściciela, uzyskaniem wysokiej rentowności oraz chęcią zadowolenia kierowników (menedżerów) i pracowników przedsiębiorstwa, przejawiającą się w odpowiednich zarobkach, partycypacji w zarządzaniu oraz właściwych warunkach i higienie pracy. Aby połączyć cele centrów odpowiedzialności z celami przedsiębiorstwa należy powiązać możliwie wszystkie czynniki kształtujące wartość organizacji z komórkami przedsiębiorstwa i wzmocnić te reakcje odpowiednio dobrymi narzędziami koordynacji i instrumentami systemu motywacyjnego. W tej sytuacji, jeśli z którymś z czynników wpływających na systematyczne cele przedsiębiorstwa zostanie powiązana część wynagrodzenia kierownictwa podmiotu i jego załogi, spowoduje to wzrost zainteresowania poprawą gospodarowania w danym obszarze.⁶⁵⁵

Na systematyczne cele (finansowe) przedsiębiorstwa oddziałują różne wielkości o charakterze rzeczowym, sprawnościowym i kosztowym. Na wielkości te wpływają decyzje i działania kierownictwa poszczególnych centrów odpowiedzialności. Aby kierownicy ośrodków byli zainteresowani podejmowaniem działań kształtujących te wielkości, potrzebne jest uświadomienie im możliwości takiego oddziaływania oraz wskazanie im wartości oczekiwanych dla tych wielkości o charakterze sprawnościowym, np. jakość, czas cyklu i terminowość wykonania oraz obrotowość zapasów i obciążenie maszyn. Znajomość związków przyczynowo-skutkowych zachodzących między wielkościami (o charakterze niefinansowym), na które nie mają wpływu centra odpowiedzialności, a komponentami finansowymi celów, może służyć jako punkt wyjścia analizy zorientowanej na szeroko rozumianą rentowność. Można wówczas wprowadzić nie tylko cenę ex post, ale również ocenić szanse pozytywnych i negatywnych zmian rentowności w przyszłości, czyli oszacować ryzyko. Pozwala to również w samych centrach identyfikować specyficzne dla nich wielkości, kształtujące cele centrów zależne od kierowników jednostek wewnętrznych. Do uniwersalnych celów centrów kosztowych wynikających z celów przedsiębiorstwa, można zaliczyć zapewnienie:⁶⁵⁶

⁶⁵⁵ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.93.

⁶⁵⁶ Ibidem, s.96.

- skuteczności bieżącego planu działalności przedsiębiorstwa, czyli realizacji założeń strategicznych i operacyjnych,
- rentowności przedsiębiorstwa, czyli wykonywania przydzielonych zadań przy najniższych kosztach,
- sprawności działania przedsiębiorstwa w celu zapewnienia terminowości i odpowiedniego poziomu jakości zgodnego z potrzebami klientów,
- produktywności kapitału, poprzez racjonalne gospodarowanie majątkiem rzeczowym i odpowiednie zarządzania zasobami ludzkimi,
- płynności finansowej, poprzez właściwe działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w celu utrzymania właściwej zdolności płatniczej przedsiębiorstwa,
- odpowiedzialności społecznej, polegającej na dbałości o właściwe warunki pracy i płacy,
- innowacyjności, poprzez kreowanie nowych produktów i rozwiązań.

Dekompozycja celów przedsiębiorstwa stawia przed controllingiem wspomagającym te centra nowe zadania. Takie sterowanie controllingowe wymaga dopasowania organizacyjnego controllingu, co ma swoje odzwierciedlenie w zbliżeniu controllingu do miejsc tworzenia produktów i wprowadzaniu aktywnej samokontroli w taki sposób, aby pracowników różnych szczebli zarządzania zainteresowały cele ogólne przedsiębiorstwa.⁶⁵⁷ Szczególna rola przypada tutaj rachunkowi odpowiedzialności, *rozumianemu jako system grupowania oraz prezentowania informacji uwzględniających zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych centrów*. W skład tego rachunku wchodzi: budżetowanie, rachunek wyników, monitorowanie oraz kontrola ośrodków odpowiedzialności.⁶⁵⁸

Ogólnie ze wzrostem autonomizacji podmiotów wewnętrznych pojawia się potrzeba wykorzystania w procesie sterowania różnych technik koordynacyjnych (technik koordynacji poziomej i pionowej). Ich stosowanie zawiera znikome ryzyko utraty przez Zarząd możliwości Oddziaływania na prace centów i ułatwia tworzenie pozornej autonomii. Do technik koordynacyjnych należą:⁶⁵⁹

- Koordynacja pionowa:
 - ustalenie zasad postępowania normujących stosunki między podmiotami,
 - interwencja zwierzchnika hierarchicznie wyższego,
 - właściwy dobór kadry kierowniczej centrów oraz konstrukcja systemu motywacyjnego, wiążąca części premii danego podmiotu z wynikami pracy podmiotu po nim następującego i całego przedsiębiorstwa,
 - zwiększenie wzajemnej zależności/wzajemnej niezależności ośrodków odpowiedzialności dzięki gromadzeniu rezerw oraz kreowaniu zadań autonomicznych (np. segmentacja produkcji),
 - utworzenie pionowych systemów informatycznych.
- Koordynacja pozioma:
 - samo uzgadnianie między centrami poprzez bezpośrednie kontakty kierowników centrów,
 - podpisywanie kontraktów wewnętrznych,
 - realizacja nadzoru nad całością procesów ekonomiczno - gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie przez osobę koordynatora (kontrolera).

5.2.2 Wyznaczanie zadań ośrodków kosztowych

Ustalanie zadań dla kosztowych centrów odpowiedzialności jest przedmiotem planowania działalności bieżącej poszczególnych centrów kosztowych i warunkuje

⁶⁵⁷ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.97.

⁶⁵⁸ NOWAK E., Zastosowana rachunkowość zarządcza, PWE, Warszawa 2003, s.190.

⁶⁵⁹ BORKOWSKA S., Grupowe i zespołowe formy wynagrodzeń, PWE, Warszawa 1987, s.62-64.

realizację poszczególnych funkcji zarządzania. Stanowi ono element budżetu całego przedsiębiorstwa, dotyczący przyszłych okresów. Zadania zaś powierzone poszczególnym centrům odpowiedzialności możemy sklasyfikować według następujących kryteriów:⁶⁶⁰

- rodzaju (typu) centrum odpowiedzialności,
- wagi (znaczenia) dla kształtowania wyników przedsiębiorstwa,
- treści i formy merytorycznej zadania,
- charakteru zadania,
- horyzontu planowania (ze względu na okres planowania).

Biorąc pod uwagę rodzaj centrum odpowiedzialności wyraźnie wydzielić można centra kosztów i inne centra odpowiedzialności. Różnice między zestawieniem zadań dla poszczególnych typów centrów sprowadzają się do ich rodzaju liczności i stopnia szczegółowości.⁶⁶¹ Centra produkcyjne i centra kosztowe mają największą liczbę zadań i największy stopień szczegółowości oraz najmniejszą samodzielność decyzyjną kierownictwa podmiotu (patrz paragraf 4.1.5).

Ze względu na znaczenie zadania realizowanego przez dane centrum kosztowe można wyróżnić tak zwane zadania podstawowe i uzupełniające, mające charakter informacyjny. Na szczególną uwagę zasługuje grupa zadań podstawowych mająca szczególne znaczenie w działalności danego podmiotu. Jest to uzasadnione wysoką rangą tych zadań w hierarchizacji ich wpływu na maksymalizację mierników systematycznych działalności przedsiębiorstwa.⁶⁶² Ponadto realizacja tych zadań wiąże się z wygoszpodarowaniem i następnie wypłatami premii oraz nagród dla kierownictwa i załogi centrów odpowiedzialności.

Zadania ustalone pod względem formy i treści merytorycznej (wyrażone w wielkościach absolutnych lub względnych) dla centrów kosztowych możemy rozpatrywać w następujących aspektach:⁶⁶³ rzeczowym, sprawnościowym i efektywnościowym. Zadania rzeczowe dotyczą asortymentu i rozmiarów działalności podstawowej. Na zadania sprawnościowe składają się zadania dotyczące sprawności działania, jakości oraz warunków pracy i jej bezpieczeństwa. Zadania efektywnościowe zaś to zadania dotyczące produktywności i kosztów oraz zadania dotyczące wyników działalności wyrażonych w środkach pieniężnych (kwota zysku, marż pokrycia, stopa rentowności i kapitałochłonność).

Charakter zadania jest najistotniejszy z punktu widzenia wymiernej podstawy oceny pracy centrów kosztowych. Określając charakter zadania decydujemy, czy mają one charakter maksymalny czy minimalny, czy punktowy. Ma to swoje odwzorowanie w budżecie danego centrum. Zadanie ma charakter maksymalny, kiedy zostaje określona górna granica jego poziomu realizacji (nie więcej niż). Oznacza to, że każde wykonanie zadania ponad te granice jest oceniane negatywnie. Zadanie ma charakter minimalny (nie mniej niż), jeżeli zostaje określona dolna granica jego poziomu wykonania. Oznacza to, że każde wykonanie zadania poniżej tej granicy jest oceniane negatywnie. Gdy zadanie ma charakter punktowy (dokładnie tyle), oznacza to, że ośrodek odpowiedzialności jest oceniany pozytywnie tylko wtedy, gdy wykona zadanie w pełni.⁶⁶⁴ Merytoryczne i formalne wskazania prawidłowego doboru zadań dla kosztowych centrów odpowiedzialności prezentuje (Tabela 28).

⁶⁶⁰ GALICKI J., Rachunek gospodarczy. Metoda zarządzania w przedsiębiorstwie przemysłowym, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Poznań 1986, s.82-83, za: NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.123.

⁶⁶¹ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.123.

⁶⁶² CIECHANOWICZ A., Kostrzewa A., s.93., za: NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.124.

⁶⁶³ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.124.

⁶⁶⁴ Ibidem, s.125.

Tabela 28 Wskazania prawidłowego doboru zadań dla kosztowych centrów odpowiedzialności

Wskazania merytoryczne	Wskazania formalne
- Dobór zadań powinien zapewnić realizację budżetu przedsiębiorstwa oraz planu przedsięwzięć techniczno-organizacyjnych zgodnie z zasadą zgodności zadań wewnętrznych z planem ogólnym. - Zadania powinny być dostosowane do rodzaju i charakteru centrum odpowiedzialności, a jego wpływ na realizację zadań musi być jednoznaczny. - Zadania powinny mieć wymiar zarówno finansowy jak i niefinansowy.	- Liczba zadań powinna być ograniczona do kilku, a one same powinny mieć charakter syntetyczny, gdyż nadmierna wielkość zadań szczegółowych może dekoncentrować uwagę kierownictwa centrum (zasada koncentracji rodzaju zadań). - Zadania krótkookresowe powinny być wymierne (zasada wierności zadań) i wyznaczone na czas nie dłuższy niż kwartał (zasada optymalizacji terminu realizacji zadań). - Zadania powinny być zrozumiałe dla kadry kierowniczej podmiotu i jego załogi (zasada komunikatywności) oraz wykonane i akceptowane (zasada realności zadań). - Zadania powinny mieć charakter uzupełniający się i w miarę możliwości nie substytucyjny (zasada komplementarności). - Zadania powinny być dostosowane do etapu rozwoju funkcjonowania centrów odpowiedzialności.

Źródło: NOWOSIELSKI S., *Centra zysków centra kosztów w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, str. 123.

Możemy stwierdzić, że nie istnieją zadania lub procedury ich przydzielania jednolite dla każdego wydzielonego ośrodka odpowiedzialności w ramach tego samego przedsiębiorstwa. Zakres zadań, ich ilość i szczegółowość jest jednak charakterystyczna dla każdego ośrodka i zależy m.in. od zakresu jego odpowiedzialności, wpływu na wyniki przedsiębiorstwa oraz horyzontu czasowego. Nie ulega jednak wątpliwości, że sterowanie dokumentami w centrach gospodarczych poprzez planowanie zadań stanowi klucz do osiągania celów strategicznych zgodnych z misją przedsiębiorstwa.⁶⁶⁵ Na koniec trzeba dodać, że zadania są ściśle związane z obszarem, w którym funkcjonuje dany ośrodek odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, a kontrola realizacji ich zadań nakierowana jest na identyfikowanie i analizowanie odchyłeń od założonego planu, co jest związane z procesem oceny i motywowaniem.

5.2.3 Kontrola realizacji zadań ośrodków kosztowych

Kontrola realizacji zadań ustalonych dla kosztowych centrów odpowiedzialności jest nakierowana na identyfikowanie i analizowanie odchyłeń od planu w ramach kontroli wstępnej, bieżącej i wynikowej. Pomiędzy tymi trzema typami kontroli zachodzą ścisłe powiązania. W kontroli operatywnej szczególne znaczenie ma kontrola wstępna, zwana także kontrolą adaptacyjną. Zanim przystąpi się do realizacji zadania, sprawdza się jego zabezpieczenie w niezbędne środki (rzeczowe, osobowe, finansowe). Następnie w ramach tej kontroli, w miarę upływu okresów sprawozdawczych, bada się czy w świetle posiadanych informacji zadane stany są jeszcze osiągalne (chodzi tu o możliwe wczesne wykrycie potencjalnych odchyłeń). W tym celu po zakończeniu każdego okresu planistycznego (miesiąca, kwartału) sporządza się prognozę realizacji całościowego (rocznego) zadania dla określonego centrum odpowiedzialności. Na ogólny proces kontroli realizacji zadań składają się następujące elementy:⁶⁶⁶

- ewidencja wykonania, czyli pomiar rzeczywiście osiągniętych wyników,

⁶⁶⁵ KUSTRA A., *Zasady planowania działalności ośrodków odpowiedzialności*, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu*, Materiały konferencyjne WSM, Legnica 2001, s. 59.

⁶⁶⁶ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s. 141.

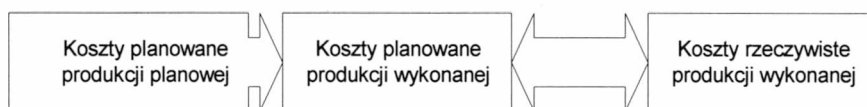
- porównanie stanu zadanego ze stanem faktycznym i ustalenie odchyleń,
- sprawozdawczość, czyli analiza odchyleń,
- podejmowanie działań korygujących.

Ewidencja źródłowa informacji dotyczących wykonania zadań planowych centrum odpowiedzialności ma miejsce w różnych komórkach przedsiębiorstwa i jest prowadzona z zastosowaniem określonych dokumentów i urządzeń ewidencyjnych. Porównanie wielkości zadanych z planowanymi wymaga doprowadzenia do porównywalności merytorycznej i czasowej zadań planowych z faktycznie wykonanymi.⁶⁶⁷ Porównanie to wywołuje dwa możliwe skutki:⁶⁶⁸

- wynik mieści się w granicach normy i nie podejmuje się działań korygujących,
- wynik nie mieści się w granicach normy, należy podjąć działania korygujące.

Szczególnie istotną rolę pełni to w przypadku kontroli kosztów. Gdy wystąpiły różnice pomiędzy wielkością produkcji planowej w danym okresie, a wielkością faktycznie wykonaną, błędem jest zestawianie ze sobą planowanych kosztów budżetowych z faktycznie poniesionymi. Konieczne jest w takim wypadku ustalenie kosztów skorygowanych, dla produkcji wykonanej, a następnie ich porównanie z kosztami rzeczywistymi,⁶⁶⁹ co obrazuje (Rysunek 35)

Rysunek 35 Idea porównywalności merytorycznej kosztów



Źródło: NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów, centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s. 141.

W wyniku porównania stanów ustala się rodzaj odchylenia. Aby umożliwić jednolitą ocenę odchyleń, czyli aby odchylenie dodatnie uważać za korzystne, a odchylenie ujemne za niekorzystne, Nowosielski zaleca przyjęcie odpowiednich przesłanek:⁶⁷⁰

- W razie kontroli zadań rzeczowych i kosztów (kontrola „wejścia”) wielkości planowe (skorygowane) - wielkości faktycznie wykonywane.
- W razie kontroli efektów i wyników (kontrola „wyjścia”) wielkości faktycznie wykonane – wielkości (planowe) skorygowane.

W rzeczywistości prowadzi to do ustalenia konstrukcji (różnicowej lub ilorazowej) miernika oceny stopnia realizacji każdego zadania dla centrum odpowiedzialności. Mierniki te z jednej strony pozwalają na określenie odchyleń a z drugiej stanowią składnik całościowego pomiaru efektów pracy centrum odpowiedzialności.

Kolejnym bardzo ważnym elementem kontroli wykonania zadań w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności jest analiza stwierdzonych odchyleń. W ramach tej analizy ustala się przyczyny odchyleń. Analizie należy poddać zarówno odchylenia korzystne, jak i niekorzystne. Stosując zasadę Pareto, analizie należy poddać tylko istotne odchylenia (Rysunek 36), czyli takie, które wymuszają reakcję zarządzającego i powodują znaczne konsekwencje w wynikach działań. Nie jest natomiast wskazane zajmowanie się odchyleniami nieistotnymi, bo może doprowadzić to do przeregulowania systemu i zwiększenia kosztów kontroli. W odniesieniu do kontroli kosztów oznacza to określenie dopuszczalnego przedziału odchyleń od budżetu (zadanego) centrum kosztów dla

⁶⁶⁷ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.141.

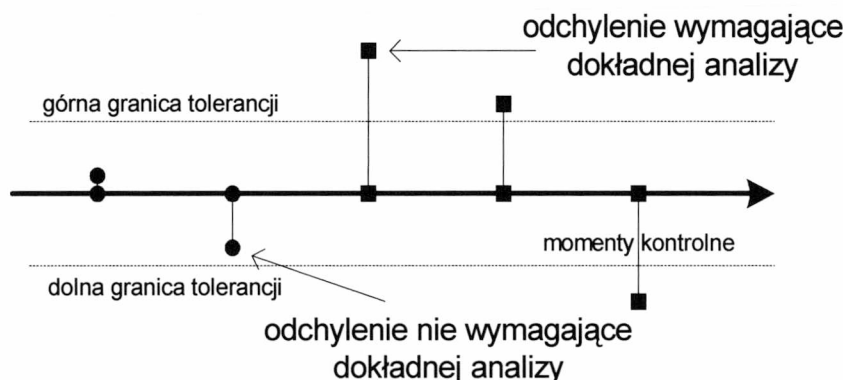
⁶⁶⁸ KULPIŃSKI W., Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2001, s.19.

⁶⁶⁹ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.141.

⁶⁷⁰ Ibidem, s.142.

określonej wartości produkcji.⁶⁷¹ Jarugowa określa przedział odchyień jako *średni błąd szacowania parametrów równania regresji, pokazujący, o ile przeciętnie różnią się wartości empiryczne, które posłużą do wyznaczania parametrów równania kosztów, od wartości obliczonych na podstawie równania*.⁶⁷² Kes uważa, że dla ustalenia granic tolerancji powinno się wykorzystywać statystyczne miary zmienności lub stałą wielkość procentową, która jest pochodną doświadczeń controllera.

Rysunek 36 Granice tolerancji i odchylenia



Źródło: NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów, centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s. 143.

Ustalanie przedziałów tolerancji powinno być zależne od zakresu kompetencji w poszczególnych jednostkach organizacyjnych. W miarę upływu czasu i nabycia doświadczeń planistycznych oraz usprawniających, które mogą zapobiegać powstawaniu odchyień, powinno dążyć się do zwężania przedziału tolerancji. Odchylenia powinny zostać również podzielone na zależne (kontrolowane przez kierownika) i niezależne (nie kontrolowane). Jest to szczególnie niezbędne ze względu na potrzeby oceny efektów pracy działalności centrum i konieczne ze względów motywacyjnych, zwłaszcza gdy ruchoma część wynagradzania jest skorelowana z bezpośrednimi efektami pracy. Dobrze przeprowadzona analiza odchyień wymaga współpracy kierownika centrum odpowiedzialności z komórką controllingu oraz bezpośrednim przełożonym, których efektem wspólnych prac jest poszukiwanie przyczyn odchyień.⁶⁷³

Kolejnym bardzo ważnym elementem procesu kontroli wykonania zadań jest badanie przyczyn odchyień. Sprowadza się to do wskazania czynników sprawczych, przy wykorzystaniu różnych metod statystycznych, takich jak analiza wariancji, regresja, korelacja, metoda kolejnych podstawień itp.

W wyniku przeprowadzonego procesu kontroli i analizy odchyień antycypuje się dalszy rozwój wydarzeń, tzn. prognozuje kształtowanie wszystkich lub wybranych wielkości ekonomicznych do końca roku obrachunkowego, uwzględniając nieznane wcześniej informacje wyjściowe. Równocześnie przewiduje się potencjalne odchylenia co do rodzaju i wysokości. Aby uzyskane informacje były wiarygodne sprawozdawczość ta nie może być działaniem okresowym, ale powinna być nią bieżąca obserwacja ilościowych, wartościowych i jakościowych parametrów przebiegu procesu gospodarowania. Takie monitorowanie wymaga określenia.^{674, 675}

⁶⁷¹ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.142.

⁶⁷² JARUGA A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986, s.157.

⁶⁷³ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.143-149.

⁶⁷⁴ MOŃKA J., *Monitorinng- system pozyskiwania informacji*, Prace Naukowe AE, nr 834, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999, s.57.

- podmiotu monitorującego,
- przedmiotu monitorowanego,
- zestawu parametrów mierzalnych charakteryzujących dane zjawisko, sposobu ich pomiaru oraz wielkości przyjmowanych przez te parametry, adekwatnych do zakresu odpowiedzialności kierownika danej jednostki,
- zestawu poziomów granicznych wielkości poszczególnych parametrów i sposobu generowania sygnałów o osiągnięciu lub przekroczeniu wielkości granicznej,
- sposobu pozyskiwania informacji o przebiegu monitorowanych zjawisk i sposobu gromadzenia informacji.

W wyniku monitorowania powstają propozycje działań zaradczych (korygujących) mających na celu wzmocnienie pozytywnych i likwidację negatywnych odchyłeń, zarówno tych, które już wystąpiły, jak i tych możliwych do wystąpienia w dającej się prognozować przyszłości, służących ocenie ich efektywności.

5.3 Ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności

System oceny centrów kosztowych musi być tak zbudowany, aby służył analizie ex post postępów w realizacji zadań i dostarczał menedżerom i pracownikom motywacji do jak najlepszego działania.⁶⁷⁶ System ocen powinien obejmować nie tylko odpowiednie kompetencje, ale również aktualizację zadań, uprawnień i odpowiedzialności oraz określenie dążeń przedsiębiorstwa w ramach jego controllingowego zarządzania.⁶⁷⁷ Już Brodgen i Taylor stwierdzili, iż jedynie, jeśli *uda nam się ocenić wyniki pracy w kategoriach pieniężnych, możemy być pewni, że przyjęte przez nas kryterium jest zgodne z celami przedsiębiorstwa (...). Jeśli elementy kryterium nie dadzą się wyrazić w jednostkach pieniężnych nie możemy uzasadnić ich przydatności i nie spełnią one wymagania skuteczności logicznej.*⁶⁷⁸ Jedną z głównych charakterystyk systemu pomiaru i oceny jest to, że ich podstawowym zadaniem nie jest kontrolowanie a komunikowanie bieżącej sytuacji i wyznaczonych celów organizacyjnych.⁶⁷⁹

Efekty pracy stanowią, obok wymagań określających wartość rzeczywiście świadczonej pracy, drugi składnik pracy wymagający opłacenia. Znajdują się one w różnego rodzaju osiągnięciach, a przede wszystkim: wydajności pracy, lepszej jakości produkowanych wyrobów, terminowości wykonania zadań, oszczędności surowców lub materiałów, energii elektrycznej, narzędzi, wyników finansowych uzyskiwanych przez poprawę efektów produkcyjnych. W literaturze występuje pogląd, że motywowanie do zwiększania wysiłku pracownika jest skuteczne wówczas, gdy pracownicy są przekonani, że różne poziomy wykonania są proporcjonalnie wynagradzane.⁶⁸⁰

Pomimo trudności w ocenie efektów pracy w teorii i praktyce, dąży się do stworzenia idealnego systemu ocen, którego cechami charakterystycznymi są:⁶⁸¹

- obiektywność i kompleksowość mierników odnoszących się do zachowań,
- umiarkowanie trudne cele i wzory wykonania ustalone na przyszłość,
- wpływ indywidualnych zachowań na stosowane mierniki,
- oceny w cyklach,

⁶⁷⁵ KARDZASZ A., SZCZERBIŃSKIA., Istota monitorowania działalności ośrodków odpowiedzialności, [w:] DURA J., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Materiały konferencyjne, Łódź-Spała 1999, s.96.

⁶⁷⁶ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Kraków 2000, s.198.

⁶⁷⁷ JABŁOŃSKA U., LEŚNIAŃSKA A., ROSTEK R., Inwestycja w ludzi, Personel, 1-31 sierpnia 2002, s.26.

⁶⁷⁸ BRODGEN H.E., TAYLOR E.K., The dollar criterion-applying the cost accounting concept to criterion construction, Personnel Psychology, nr 3/1550, s.139-140.

⁶⁷⁹ DŻURAK P., STANOCH R. E., Czy mamy do czynienia z „rewolucją” systemu pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa?, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2001, s.4.

⁶⁸⁰ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.92.

⁶⁸¹ PORTER L.W., LAWLER E.E., HUCKMAN J.R., Behavior in organizations, McGraw-Hill, New York 1973, s.339.[za:] JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.93.

- uczestnictwo ocenianych w procesie oceny,
 - efektywnie współdziałanie systemu oceny z systemem wynagradzania.
- oraz:⁶⁸²
- akceptacja naczelnego kierownictwa i pracowników idei ocen efektów pracy,
 - prostota,
 - ustalone formalne procedury oceny,
 - efektywne realizowanie procesu oceniania,
 - nadzór nad procesem oceny.

Wszystkie te wymagania muszą być spełnione już w fazie wstępnej projektowania controllingowego systemu motywacji płacowej. Podstawą systematyzacji efektów pracy w proponowanym przeze mnie wynagradzaniu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności jest klasyfikacja tych efektów z punktu widzenia ich uzyskania na: efekty indywidualne i efekty zespołowe (efekty ośrodków kosztowych).

Borkowska uważa, że ocena efektów pracy zajmuje centralną pozycję w motywowaniu pracowników. W literaturze spotykamy się z podziałem efektów pracy na dwie podstawowe grupy zależne od sposobu ich oceny i opłacania..

Płacenie za kwalifikacje i potencjał jest słuszne i sprawiedliwe, ponieważ istnieją stanowiska, dla których efekty pracy ujawniają się w pełni dopiero po upływie pewnego czasu. Tradycyjne podejście w umowach starannego działania, łączące wynagradzanie z nakładem pracy i kwalifikacjami okazuje się być niewystarczające. Czas bowiem może weryfikować wyniki pracy w taki sposób, że nawet jej znaczący nakład i nadzwyczajne staranne działanie okażą się mało znaczące. Ponieważ nie byłoby słuszne i sprawiedliwe, aby nie wynagradzać poniesionego nakładu pracy, należy znaleźć sposób na połączenie wymogu opłacania wysiłku z wynagradzaniem za efekt.⁶⁸³ Należy więc stworzyć taką koncepcję wynagradzania, która łączyłaby w sobie te dwa tak ważne elementy, a jednocześnie byłaby skutecznym instrumentem motywacji. Współczesne znaczenie ocen ukierunkowanych na rozwój pracowników, ich zdolność uczenia się, innowacyjność i elastyczność zdobywa nawet dominującą pozycję. Tak więc ocena efektów służy też zharmonizowaniu celów organizacji i celów pracownika, Pełni funkcję audytu, co zawiera się w controllingowym podejściu do tego problemu.

Nowoczesne systemy ocen okresowych pracowników (Systemy Ocen Okresowych Pracowników - SOOP), coraz częściej stosowane w szanujących się organizacjach, poprzez ujednolicenie i sformalizowanie procedur służą zwiększeniu obiektywności i adekwatności opinii wyrażanych na temat efektywności i postaw ocenianych osób. Podstawowym celem funkcjonowania systemu ocen okresowych pracowników w firmie jest wykorzystanie go jako narzędzia zarządzania potencjałem kadrowym, pozwalającego zarządowi firmy na:⁶⁸⁴

- dokonywanie uporządkowanej, kompletnej analizy kwalifikacji i wartości kadry,
- usprawnianie i doskonalenie metod zarządzania,
- kreowanie pożądanej z punktu widzenia celów i misji firmy kultury organizacyjnej,
- racjonalizację zatrudnienia, dokonanie przeszeręgowań pracowników zgodnie z zasadą „właściwy człowiek na właściwym miejscu w firmie”,
- określenie racjonalnego, optymalnie dostosowanego do faktycznych zapotrzebowań programu szkoleniowego w oparciu o oczekiwania pracowników, ujawnione

⁶⁸² Employee appraisal, ACAS, Advisory series of booklets, nr 11, London 1988, za: JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.93.

⁶⁸³ KOZŁOWSKI J., *Co się odwlece to nie uciecze.*, Personel, 1-15 listopada 2002

⁶⁸⁴ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., *Motywowanie- czy można to zrobić lepiej?*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/2001

niedostatki w wynikach ich pracy, kwalifikacjach i zachowaniach, a także dokonana na tej podstawie analizę potrzeb szkoleniowych,

- nakreślenie ścieżek karier, awansów i sukcesji,
- poprawienie efektywności i jakości pracy poszczególnych pracowników oraz zespołu jako całości, dzięki lepszemu wzajemnemu rozumieniu swych dążeń, potrzeb i oczekiwań,
- zintegrowanie pracowników z celami i misją firmy,

Narzędzie to pozwala pracownikom firmy na:

- uzyskanie zachęty do kontynuowania i rozwijania zachowań i postaw ocenianych przez firmę jako pożądane i oczekiwane, zwiększenie poziomu motywacji poprzez uzyskanie informacji zwrotnej (np. w formie pochwały) o osiągniętych sukcesach i pozytywnych sposobach działania,
- uzyskanie informacji o osiągniętych przez nich wynikach pracy, niedociągnięciach oraz określenie perspektywy rozwojowej w firmie, zwiększające ich poczucie bezpieczeństwa i stabilności zawodowej,
- zaspokojenie psychicznej potrzeby uzyskania informacji zwrotnej na temat oceny ich pracy, stanowiącej istotny bodziec w rozwoju osobistym i zawodowym,
- motywowanie do zmiany zachowań i postaw uznanych za niepożądane oraz do poprawy efektywności pracy,
- wskazane kierunków doskonalenia wiedzy i umiejętności oraz rozwoju osobistego.

Jeśli chce się powyższe cele osiągnąć, należy pamiętać o tym, że system ocen służy do dokonania uogólnionej oceny człowieka, ale z założenia powinien on określać przydatność pracownika dla firmy na określonym stanowisku oraz jego możliwości rozwojowe w ramach pełnionych funkcji. W przeciwnym wypadku może się okazać, że zamiast dużej efektywności uzyskamy lęk i zakłamanie oraz fikcję.

Reasumując, system ocen okresowych pracowników ma ułatwić:⁶⁸⁵

- powiązanie indywidualnych wynagrodzeń z rzeczywistymi efektami pracy,
- podejmowanie decyzji dotyczących awansowania, przemieszczeń, ewentualnie zwalniania pracowników,
- planowanie dróg indywidualnego rozwoju zawodowego, motywowanie pracowników do podnoszenia kwalifikacji,
- ustalenie potrzeb szkoleniowych oraz rozsądne planowanie budżetu i zakresu szkoleń.

Proces pomiaru efektów pracy jest bardzo złożony. Wynika on z różnych aspektów tego procesu, który przybiera postać obserwacji i oceny, przekazywania informacji zwrotnej, interwencji organizacyjnej. Co więcej, łączy on w sobie proces obiektywnego pomiaru i obciążonego znacznym ładunkiem emocjonalnym procesu oceniania.⁶⁸⁶

System ocen okresowych jest związany z hierarchią realizacji zdezagregowanych celów przedsiębiorstwa poprzez kolejne etapy (Rysunek 36) realizacji systemu ocen efektów pracy i stanowi jeden z elementów oceny efektów pracy. System ten stwarza podstawę właściwego wynagradzania i główny element systemu motywacyjnego przedsiębiorstwa.

⁶⁸⁵ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., *Motywowanie- czy można to zrobić lepiej?*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/2001

⁶⁸⁶ JACUKOWICZ Z., *Skuteczny system wynagradzania w firmie*, ODDK, Gdańsk 1997, s.93.

Rysunek 37 Etapy oceny efektów pracy

Ocena efektów ekonomicznych i marketingowych przedsiębiorstwa



Ocena efektów pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności



Ocena pracy subcentrów gospodarowania



Ocena pracowników (SOOP)

Źródło: opracowanie własne na podstawie S. Borkowska, Strategie wynagrodzeń, Warszawa, PWN, s. 178.

Ocenę efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności ze względu na podmiot oceny możemy podzielić na dwie zasadnicze kategorie, które wymagają szczegółowego przedstawienia:

- ocena indywidualnych efektów pracy,
- ocena zbiorowych efektów pracy.

5.3.1 Ocena indywidualnych efektów pracy

Ocenianie pracowników ma swoich zwolenników i przeciwników. Już Deming stwierdził, że ocena jest jedną ze śmiertelnych chorób praktyki kierowania, polegającej na niewłaściwym wartościowaniu pracowników. Większość jednak uważa, że ocenianie jest ważną funkcją zarządzania i należy je stosować w zorganizowanej formie.⁶⁸⁷ Dlatego też ocena indywidualnych efektów pracy zajmuje centralną pozycję w motywowaniu pracowników. Ocena ta pełni funkcję motywatora pośredniego i bezpośredniego, ponieważ:

- dzięki niej pracownik poznaje swoją pozycję względem innych i względem przyjętych norm,
- oceny ujawniają słabe i mocne strony oraz perspektywy rozwoju, pozwalają sprecyzować kierunki działań na rzecz poprawy efektów,
- stwarza podstawy konstrukcji całego systemu motywowania, organizacji pracy i systemu komunikacji,
- wyniki oceny są korzystne dla organizacji przy podejmowaniu decyzji osobowych związanych zwłaszcza z doбором i awansem poszczególnych pracowników oraz szkoleniami i rozwojem.

Według Borkowskiej współczesne znaczenie ocen ukierunkowanych na rozwój pracowników, ich zdolność uczenia się, innowacyjność i elastyczność zdobywa nawet dominującą pozycję. Ocena indywidualna pełni różne funkcje, przy czym najważniejszymi z punktu widzenia controllingu wydają się być:⁶⁸⁸

- pokazywanie dorobku i efektów pracy pracownika,
- przedstawienie mocnych i słabych stron pracownika,

⁶⁸⁷ SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.II), TNOiK, Bydgoszcz 2000, s.114.

⁶⁸⁸ Ibidem, s.115-116.

- ujawnienie trudności i przyczyn nie wywiązywania się z powierzonych zadań, ustalenie stopnia przydatności pracownika na stanowisku,
- ustalenie potrzeb i możliwości rozwoju zawodowego pracownika,
- określenie form pomocy udzielanych pracownikom w celu likwidowania ich słabych stron,
- stosowanie środków motywacji ekonomicznej i pozaekonomicznej nie wymienionych wyżej w zależności od oceny pracownika,
- wykorzystanie zbiorczych wyników oceniania pracowników do kształtowania polityki personalnej w przedsiębiorstwie.

Ocenianie pracowników ma pomagać im być lepszymi, natomiast firmie dostarcza informacji wykorzystanych w kształtowaniu systemu motywacji i polityki personalnej.

W zależności od horyzontu czasowego można rozpatrywać potrzebę stosowania następujących rodzajów ocen: bieżącej, krótkookresowej (miesięcznej lub kwartalnej) i średniookresowej (rocznej).⁶⁸⁹ Łatwiejsze jest badanie sformalizowanych systemów oceniania pracowników, którymi nie są objęte oceny bieżące. Formalizacja ocen bieżących zachowań pracowników zależy od poszczególnych kierowników. Dlatego badaniu mogą być poddane najważniejsze elementy, do których można zaliczyć: co ocenia kierownik, jakie są konsekwencje bieżących ocen dla pracowników (np. nakazy, zakazy, perswazje, zachęta, itp.) oraz skuteczność mierzona zmianą zachowań pracowników. Oceny krótko- i średniookresowe odznaczają się większą formalizacją. Podstawowym celem ocen krótkookresowych jest premiowanie i nagradzanie pracowników oraz korygowanie ich postaw i zachowań.

Rysunek 38 Macierz przydatności pracowników

Potencjał rozwoju	W y s o k i	Pracownicy problematyczni	Najlepsi pracownicy
	N i s k i	Pracownicy mało przydatni	Pracownicy doświadczeni i solidni
		Niskie	Wysokie
		Efekty pracy	

Źródło: POCZTOWSKI A., *Technika portfolio w strategicznym zarządzaniu zasobami ludzkimi, Personel*, nr 10/1996, s.20.

Uogólnioną ocenę w postaci przydatności pracowników dla przedsiębiorstwa, mającą na uwadze posiadany potencjał rozwoju można przeprowadzić za pomocą macierzy przydatności pracowników (Rysunek 37), w której należy wyróżnić następujące obszary: pracownicy problematyczni, mało przydatni, najlepsi, doświadczeni i solidni⁶⁹⁰ Wymienione grupy wymagają krótkiego scharakteryzowania.

Pracownicy problematyczni, do których można zaliczyć osoby posiadające duże możliwości rozwoju, z reguły są młode, niedoświadczone, z tego też powodu popełniające błędy lub nie osiągające wysokich efektów oraz są to również ludzie, których zatrudniono na nieodpowiednich stanowiskach.

Pracownicy mało przydatni dla przedsiębiorstwa, do których można zaliczyć osoby uzyskujące niskie efekty pracy i mające małe możliwości rozwoju, mało wydajne,

⁶⁸⁹ SEKUŁA Z., *Controlling personalny (cz.II)*, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s.118.

⁶⁹⁰ POCZTOWSKI A., *Technika portfolio w strategicznym zarządzaniu zasobami ludzkimi, Personel*, nr 10/1996, s.20-22.

nie radzące sobie z powierzoną im do wykonania pracą, często niekompetentne, niechętnie do podnoszenia kwalifikacji oraz nie wykazujące chęci do pracy.

Pracownicy najlepsi to osoby osiągające wysokie efekty i posiadające duże możliwości rozwoju, mogące pochwalić się wysokimi kwalifikacjami zawodowymi do pracy na powierzonym im stanowiskach, wyrażające chęć do podnoszenia kwalifikacji, awansu i kariery zawodowej, a przy tym posiadające silną motywację do samorealizacji i sukcesu.

Pracownicy solidni są to osoby posiadające duże doświadczenie zawodowe, uzyskujące wysokie efekty pracy, ale których możliwości rozwojowe ograniczone są ze względu na wiek, stan zdrowia oraz wyczerpane możliwości na swojej ścieżce awansu. Efekty pracy tych pracowników są najwyższe, nie będą jednak ulegać podwyższeniu w przyszłych okresach, ale mogą wykazać tendencję spadkową.

Uogólniona ocena pracowników może zostać poszerzona o szczegółowe kryteria dotyczące jakości, oszczędności, terminowości, wiedzy, doświadczenia, predyspozycji, poziomu motywacji i stanu zdrowia, co pozwala na pełniejsze ocenianie pracowników uwzględniając ich przydatność dla przedsiębiorstwa. Zawiera się to w controllingowym podejściu do tego zagadnienia, które ma badać czy zostały postawione konkretne cele systemu ocen i w jaki sposób są one realizowane.

W controllingu proces oceny pracowników powinien przebiegać według określonej procedury, w której ważna jest kolejność czynności. Podstawowym zdaniem controllingu jest czuwanie nad stosowaniem pełnej procedury oceniania uwzględniając następujące kroki i czynności.⁶⁹¹

Po pierwsze pracowników należy poinformować o celu, funkcjach i sposobach oceny. Po drugie należy ustalić czas oceniania oraz narzędzia oceny i osoby oceniane. Po trzecie przygotowanie oceny musi przebiegać według przyjętych kryteriów. Wynikiem oceny winno być jej udokumentowanie oraz ustalenie kierunków i sposobów wykorzystania wyników ocen w konstruowaniu systemu motywacyjnego.⁶⁹²

Zadaniem controllingu jest zidentyfikowanie nieprawidłowości w instrumentach służących do oceniania i zaproponowanie zmian umożliwiających ich doskonalenie, poprzez stworzenie systemu pytań kontrolnych i wskaźników ocenianych sposób oceniania pracowników (Tabela 29). Prowadzony przez controlling nadzór nad procesem oceniania pozwala ustalić, czy stosowana w przedsiębiorstwie procedura nie zawiera błędów, do których można zaliczyć: sztywne przypisanie bodźców w zależności od poziomu spełniania wymagań zawartych w ocenie pracownika (które powinno się zmieniać w zależności od potrzeb i możliwości przedsiębiorstwa w poszczególnych latach), brak analizy doboru kryteriów i wag, brak zgodności arkusza ocen z przyjętą metodą i koncepcją oceniania itp.⁶⁹³

Tabela 29 Pytania kontrolne i wskaźniki obszaru oceniania pracowników

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Przeciętna ocena pracowników, w skali zakładu uzyskana jako suma wszystkich ocen podzielona przez ilość pracowników
	Liczba osób, które uzyskały ocenę bardzo dobrą i wyższą
	Liczba osób, którym proponowano awanse zawodowe w wyniku oceny
	Liczba osób, którym zaproponowano podwyżkę płac w wyniku oceny
	Liczba osób, których skierowano na szkolenia w wyniku oceny
	Liczba osób, którym zostanie udzielona inna pomoc niż szkolenia w celu podciągnięcia się w pracy

⁶⁹¹ SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.II), TNOiK, Bydgoszcz 2000, s.121.

⁶⁹² CIESIŃSKA-NIECKARZ S., Ocenianie jako umiejętność. Kryteria i warunki oceny rzetelnej, Personel, nr 4/1999, s.12.

⁶⁹³ SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.II), TNOiK, Bydgoszcz 2000, s.122-128.

	Liczba osób przewidzianych do degradacji i tych, które zostały faktycznie zdegradowane
	Liczba osób, które faktycznie dostały awanse
	Liczba osób przeszkolonych
	Liczba osób, które odwołały się od wyników oceny
	Struktura ocen uzyskanych przez pracowników(rozkład ocen)
	Udział pracowników objętych oceną w stosunku do wszystkich pracowników
	Częstotliwość przeprowadzonych ocen
	Liczba osób zaangażowanych w proces oceniania
	Koszty przeprowadzonych ocen
	Przeciętna ocena w poszczególnych latach
Jakościowe	Jakie rodzaje ocen są stosowane do oceny pracowników?
	Jakie metody i techniki są stosowane do oceniania pracowników?
	Czy jest ustalona i stosowana procedura oceniania?
	Jakie narzędzia są stosowane do oceniania?
	Czy ocenianie jest odczuwane jako sprawiedliwe?
	Czy są zróżnicowane schematy dla oceny grup pracowniczych?
	Jakie są kryteria i wagi?
	Kto podlega ocenie?
	Czy oceniający posiadają umiejętności oceniania?
	Czy dokonywana jest samoocena pracowników?
	Jakie są zastrzeżenia i uwagi do systemu oceniania?
	Jakie osoby lub instytucje powoływane są do spraw oceniania?
	Czy i w jaki sposób wykorzystuje się wyniki ocen?
	Czy są realizowane zalecenia wyników ocen?
	Czy wyniki ocen mają wpływ na motywowanie i usprawnienie polityki kadrowej

Źródło: SEKUŁA Z, *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 129-130.

5.3.2 Ocena zespołowych efektów pracy

Analizując literaturę przedmiotu dotyczącą systemu ocen zespołowych efektów pracy zauważa się, wyraźny niedostatek opracowań dotyczących systemu ocen ośrodków odpowiedzialności wyodrębnianych dla ułatwienia sterowania wynikiem finansowym. Próby kompleksowego zdefiniowania systemu oceny ośrodków odpowiedzialności podjął się w literaturze (polskiej jako jedyny) Nesterak, który zdefiniował go *jako celowo określony zbiór elementów oraz relacji zachodzących między nimi, służący do sformułowania sądów wartościujących działalność i stan ekonomiczny centrum gospodarczego*.

Przy konstruowaniu systemu oceny ośrodka odpowiedzialności konieczne jest więc uzyskanie odpowiedzi na pytania: kto, kogo, co, dlaczego i kiedy, gdzie i w jaki sposób będzie oceniać.

W przypadku systemu oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności, podmiotem ocenianym będzie różnego typu ośrodek kosztowy, oceniającym controller lub przełożony kierownika danego centrum.⁶⁹⁴ Celem oceny będzie określenie stopnia realizacji wiązki celów danego ośrodka odpowiedzialności za koszty i stworzenie odpowiednich warunków w przedsiębiorstwie: intensyfikacja działalności poszczególnych jego ośrodków oraz wzrost efektywności działania całego przedsiębiorstwa. Przedmiotem oceny kosztowego ośrodka odpowiedzialności jest jego całokształt działalności. Kryterium oceny stanowi efektywność działalności ośrodka i stopień intensywności jego metod gospodarowania. Miernikami oceny jest zestaw, odpowiednio dobranych do specyfiki działalności i rodzaju centrum kosztowego, mierników jakościowych i ilościowych.

System oceny ośrodków odpowiedzialności ma za zadanie służyć wartościowaniu działalności wydzielonego centrum gospodarowania, które odzwierciedla się w podmiotowo-celowym charakterze oceny w konkretnych warunkach zarządzania

⁶⁹⁴ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.152.

panujących w przedsiębiorstwie. Realizacja postulatów oceny powinna zmierzać do dostosowania się do wcześniejszych kryteriów oceny, warunków mierzalności analizowanych cech oraz stworzenia warunków porównania uzyskanych ocen, co powinno zawierać się w systemowym podejściu do oceny wydzielonego w przedsiębiorstwie centrum kosztowego.⁶⁹⁵ To podejście zmusza controllera do prowadzenia kompleksowej analizy nie tylko związków i zależności zachodzących wewnątrz ośrodka, ale również relacji zachodzących pomiędzy centrami a otoczeniem.⁶⁹⁶ Przy konstruowaniu systemu oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności należy przyjąć za podstawę działania szereg następujących założeń metodologicznych:⁶⁹⁷

- system oceny powinien być dostosowany do typu kosztowego ośrodka odpowiedzialności, zapewniając jednocześnie elastyczność w zależności od zmieniających się warunków otoczenia,
- ocena efektów pracy centrum kosztowego powinna obejmować z jednej strony wielkości syntetyczne, służące ocenie pracy centrum, z drugiej miary analityczne pozwalające na pogłębienie poszczególnych obszarów pracy centrum kosztowego,
- mierniki tworzące system oceny efektów pracy centrum kosztowego powinny zapewniać pełną porównywalność w różnych przekrojach organizacyjno-przestrzennych i czasowych,
- rezultaty pomiaru oceny efektów pracy centrum kosztowego powinny być grupowane tematycznie, co pozwoli na dopasowanie systemu wynagrodzeń do zróżnicowanych kryteriów oceny ośrodków odpowiedzialności.

W przedsiębiorstwie, w którym panuje przekonanie, że wszystko jest efektem pracy w grupie, istnieje klimat do budowy tożsamości wewnętrznej, istotnej dla usprawnienia działań organizacyjnych.⁶⁹⁸ Controller przeprowadzający taką analizę powinien kierować się następującymi zasadami:⁶⁹⁹

- efektywności, polegającej na rzetelnym i obiektywnym przedstawieniu występujących w ośrodku zjawisk i faktów,
- koncentracji skupiającej uwagę na zagadnieniach istotnych związanych z głównym tematem analizy, jej celami i problemami,
- konkretności polegającej na trzymaniu się faktów dokonanych w określonych warunkach i okolicznościach,
- zwięzłości i przejrzystości polegającej na precyzyjności wypowiedzi na temat opracowanego zagadnienia,
- kompleksowości sprowadzającej się do dogłębnego spenetrowania i wyczerpania tematu analizy,
- terminowości i aktualności umożliwiającej podjęcie szybkiej i skutecznej decyzji,
- operatywności, elastyczności, porównywalności danych oraz ich praktycznej użyteczności.

Podstawową metodą oceny pracy centrów kosztowych powinna być ocena wykonania budżetów w tych centrach. Możemy wyróżnić trzy typy wykorzystania budżetów w ocenie efektów pracy:⁷⁰⁰

- W przypadku kiedy budżet traktowany jest w przedsiębiorstwie jako ograniczenie, ocenie podlega zdolność kierownika komórki do wykonania budżetu, a więc osiągnięcia efektów krótkoterminowych, bez uwzględnienia ważnych celów i zadań. Takie traktowanie budżetu prowadzi co prawda do obniżki kosztów i wykonania

⁶⁹⁵ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., Motywowanie- czy można to zrobić lepiej?, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6/2001, s. 24.

⁶⁹⁶ Ibidem.

⁶⁹⁷ Ibidem.

⁶⁹⁸ JABŁOŃSKI M., Postawić na intelekt, *Personel*, 1-31 sierpnia 2002, s.34.

⁶⁹⁹ NESTERAK J., Istota oceny centrów odpowiedzialności w controllingu operacyjnym, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu II*, WSM, Legnica 2002, s.409.

⁷⁰⁰ BORKOWSKA S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001, s.540.

budżetu na poziomie koniecznego minimum, ale jednocześnie wywiera presję na pracowników, rodzi stresy, napięcia i podstawy defensywne niekorzystne z punktu widzenia pracodawcy i nieodpowiednie w sytuacjach wymagających przedsiębiorczych i elastycznych zachowań. Taka ocena efektów pracy jest jednostronna, niesprawiedliwa i krótkowzroczna, a w dłuższym okresie może okazać się szkodliwa i niespójna ze strategią zarządzania.

- W przypadku kiedy budżet traktowany jest jako „narzędzie” zorientowane na zysk (korzyść). Menedżer oceniany jest ze względu na zdolność do działań na rzecz osiągania celów organizacji. Menedżer działa kierując się swoimi decyzjami, nie tylko danymi budżetowymi, ale informacjami kompleksowymi, uwzględniającymi złożoność i zmienność kontekstu budżetu oraz nadrzędność długookresowych celów przedsiębiorstwa. W takim ujęciu budżet stanowi jedną z wielu płaszczyzn oceny efektów pracy. Inteligentne posługiwanie się tymi informacjami sprzyja realizacji budżetu. Kreuje atmosferę współpracy i zaufania. Nie rodzi postaw defensywnych, przyczynia się do poprawy efektów długoterminowych.
- W przypadku kiedy budżet wykorzystywany jest w sposób pozaksięgowy. Informacja budżetowa odgrywa mało istotną rolę w ocenie osiągnięć menedżera. Nie księgowy sposób wykorzystywania informacji budżetowej z pewnością sprzyja dobrej atmosferze i nie rodzi napięć organizacyjnych, ale jest zbyt mało mobilizujący.

5.4 Ustalanie kryteriów i mierników oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Skuteczność i efektywność oceny pracy centrów odpowiedzialności powinna być dokonana za pomocą mierników, które są jednocześnie kryterium optymalizacji decyzji podejmowanych w kosztowych centrach odpowiedzialności. Podstawą przeprowadzenia odpowiedniej oceny efektów pracy jest dobór odpowiednich kryteriów, według których będzie ona prowadzona. Kryteria te powinny być obiektywne, stosunkowo stabilne, znane i akceptowane przez zatrudnionych oraz wzajemnie niesprzeczne.⁷⁰¹

5.4.1 Kryteria i mierniki indywidualnych efektów pracy

Rachunek ekonomiczny wywołuje zapotrzebowanie na proste, zrozumiałe dla wszystkich pracowników kryteria oceny pracy oraz porównania ich z zastosowanymi w innych przedsiębiorstwach. Zmieniają się kryteria oceny pracowników i kierowników. Controlling kładzie nacisk na jakość jako jeden z celów organizacyjnych, dlatego też kryteria oceniania indywidualnych efektów pracy ukierunkowane są na:⁷⁰²

- jakość wypełnianych obowiązków według określonych standardów lub stopnia osiągania zamierzonych celów,
- jakość wyrażoną w wartości pieniężnej, rodzaj i ilość zakończonych działań kadrowych,
- przestrzenne harmonogramowanie realizacji zadań kadrowych i osiągania wyników,
- optymalizację kosztów w realacji do wyników lub minimalizację strat każdej jednostki wewnętrznej lub czasu wykorzystania zasobów ludzkich i finansowych,
- potrzebę nadzoru (stopień, do którego osoba lub jednostka organizacyjna może wykonać działania kadrowe bez potrzeby pomocy lub interwencji w celu zapobiegania niekorzystnym wynikom),
- dodatni wpływ na kulturę pracy (stopień, do którego działania kadrowe rozwijają poczucie własnej godności, życzliwości, zaangażowanie, zadowolenie i współpracę pomiędzy pracownikami oraz kierownikiem).

⁷⁰¹ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.93.

⁷⁰² SĄKIEWICZ A. i Ł., Nowe metody pracy z ludźmi. Organizacja procesów personalnych, Poltex, Warszawa 2002, s.97.

Przywiązanie dużej wagi do wymienionych kryteriów wynika z takich celów przedsiębiorstwa, do których można zaliczyć, np. zwiększenie sprzedaży, poprawę produktywności, zwrot nakładów inwestycyjnych itp. Przedsiębiorstwa kojarzą wymienione wskaźniki z indywidualną wydajnością pracy lub efektywnością jednostki organizacyjnej. W controllingowej ocenie indywidualnych efektów możemy dokonać analizy porównawczej kompetencji kierowników, znaczących dla realizacji strategii. Zarysowuje się ukierunkowanie kompetencji na:⁷⁰³

- wiedzę o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu (pozwala to zrozumieć szanse rozwoju),
- umiejętności uzyskania rzetelnej jakości wyników (odnosi się do stopnia, w jakim kierownicy komórek kadrowych lub kierownicy liniowi zapewniają wymagania jakości i działań w zakresie motywowania i zarządzania personelem),
- kierowanie koniecznymi zmianami w oparciu o partnerstwo, co można zmierzyć stopniem, w jakim kierownik liniowy potrafi zwiększyć zdolności organizacji do kreatywnych zmian, rozwiązywania problemów, pozytywnego Oddziaływania na wzajemne stosunki, wprowadzania innowacji oraz kształtowania profesjonalnych ról.

Ustalenie mierników działań w każdej z wymienionych grup kompetencji nie jest łatwe i dotychczas w literaturze nie zostało one wystarczająco głęboko przeanalizowane i opracowane. Zdaniem Sajakiewiczów w ocenie kompetencji kierowników zespołów, a więc tym samym kierowników ośrodków odpowiedzialności, rośnie znaczenie takich kryteriów jak przyrost wiedzy wymaganej do podjęcia określonej decyzji, umiejętność planowania pracy w zmiennych sytuacjach i podejmowania nowych działań we właściwym czasie, poszerzenie i pogłębienie wiedzy o przedsiębiorstwie, częstotliwość pojawiania się głębokiego stresu, skala absencji w zespole.

Bardzo ważnym elementem oceny wyników pracy jest uzyskanie danych dotyczących zmiany produktywności i wydajności pracy poszczególnych pracowników i całego ośrodka odpowiedzialności. Dla wyrażenia korzyści z pracy pojedynczej osoby stworzono miarę zwaną współczynnikiem wydajności. Analiza wielkości i przyczyn odchyżeń od planowanej wydajności może być podstawą do zmiany wydajności pracy, która może nastąpić, gdy korzystnie wpływa na zmianę produktywności. W kosztowych ośrodkach odpowiedzialności do oceny produktywności i wydajności pracy pracowników możemy zastosować mierniki (Tabela 30).

Tabela 30 Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy indywidualnej

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Wydajność pracy na jednego zatrudnionego
	Wydajność pracy na przepracowaną roboczogodzinę
	Wskaźnik wykonania norm ogółem w zakładzie, według stanowisk
	Rozpiętość w stopniu napięcia norm na poszczególnych stanowiskach pracy
	Wskaźnik wykonania norm przez pracowników
	Ilość godzin normatywnych przepracowanych na jednego zatrudnionego
	Wartość majątku trwałego przypadająca na jednego zatrudnionego
	Zysk na jednego zatrudnionego
	Relacje między tempem wzrostu przeciętnej płacy a tempem wzrostu wydajności pracy
Jakościowe	Jakie są używane parametry do mierzenia efektów pracy indywidualnej?
	Według jakich mierników ocenia się wydajność i produktywność pracy indywidualnej?
	Jakie obowiązują formuły służące do obliczania wydajności i produktywności pracy?
	Czy planuje się wydajność pracy i jakich okresów ona dotyczy?
	Jakiego rodzaju mierniki wykorzystuje się do kompleksowej oceny zmian w wydajności pracowników?

⁷⁰³ SAJKIEWICZ A. i Ł., Nowe metody pracy z ludźmi. Organizacja procesów personalnych, Poltex, Warszawa 2002, s.97.

5.4.2 Kryteria i mierniki zespołowych efektów pracy

Warunkiem właściwego doboru kryteriów oceny jest dokładne rozpoznanie skutków i ustalenie celów analizowanych ośrodków odpowiedzialności. Racjonalizację wyboru kryteriów możemy uzyskać przez odrzucenie arbitralności i przypadkowości w tym zakresie. Realizacja tych postulatów wymaga, by oceniający wyraźnie wyodrębnił kryteria doboru oraz konkretne metody służące ocenie. W praktyce może pojawić się konieczność dokonania wyboru między zastosowaniem dobrego kryterium i złej metody lub złego kryterium i dobrej metody. Po wyznaczeniu zbioru kryteriów należy poddać go redukcji biorąc pod uwagę hierarchię celów, mierzalność skutków czy przeznaczenie wyników oceny. Wynikiem tego jest podjęcie decyzji co do ilości stosowanych kryteriów. Po ustaleniu właściwych kryteriów należy dokonać wyboru mierników (odpowiadających danej metodzie oceniania).⁷⁰⁴ Wypracowanie kryteriów oraz mierników ma dać odpowiedź na pytanie, jak będą oceniane wyniki i jakie korzyści finansowe są z tym związane dla pracowników danego centrum.⁷⁰⁵ Mierniki oceny działalności centrów powinny tworzyć hierarchiczny system, podporządkowany celom, zadaniom i miernikom oceny działalności całego przedsiębiorstwa, w pełni odzwierciedlający efektywność gospodarowania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Ich wybór w dużej mierze podyktowany jest rodzajem tych ośrodków. Przy ich doborze muszą być jednak zachowane pewne reguły. Poprawnie skonstruowane mierniki powinny spełniać następujące warunki: muszą być powiązane ze zdefiniowanymi celami ośrodka odpowiedzialności, mierzalne, konkretne, proste i obiektywne. Dopiero tak skonstruowane mierniki staną się nośnikami informacji i instrumentami dekompozycji celów przedsiębiorstwa. Mierniki powinny nakłaniać do realizacji założonych celów. Tylko te mierniki, które stają się konkretną wytyczną działania dla danej jednostki organizacyjnej mogą być przyjmowane do realizacji. Stopień ich realizacji wówczas jest rzeczywiście uzależniony od pracy na danym stanowisku. Jest to warunek praktycznie bardzo trudny do spełnienia. Osoby poddane ocenom powinny uczestniczyć w doborze. Muszą ponadto posiadać odpowiednie kwalifikacje, aby przy stosowaniu danego zbioru mierników mogły osiągnąć sukces.

W praktyce mierniki oceny wykonania zadań w centrum kosztowym możemy podzielić na ilościowe i jakościowe. Mierniki ilościowe stanowią liczby charakteryzujące kwantyfikowalne cechy różnych zjawisk (pomiar wszystkich zmiennych za pomocą tylko miar ilościowych nie jest możliwy). Mierniki jakościowe wskazują niemierzalne lub trudnomierzalne cechy wnętrza podmiotu i otoczenia zewnętrznego centrum. Analizując całokształt literatury możemy stwierdzić, że w stosunku do samodzielnych podmiotów produkcyjnych (centrów kosztów), w których zakres odpowiedzialności kierownictwa jest ograniczony do sfery rzeczowej i kosztów, użyteczne są następujące mierniki ilościowe:⁷⁰⁶

- rzeczowe, tj. stopień wykonania konkretnego zadania rzeczowego, np. planu asortymentowego produkcji,
- sprawnościowe, np. terminowość dostaw czy utrzymanie planowanej rotacji zapasów w produkcji w toku, wykorzystanie czasu pracy w określonym stopniu,
- kosztowe, tj. odchylenia kosztów wykonanych od planowych.

Najczęściej wykorzystywanym narzędziem służącym jako miernik wartościowy w ośrodku odpowiedzialności za koszty jest rachunek marż pokrycia kosztów.⁷⁰⁷ (Idea

⁷⁰⁴ NESTERAK J., Istota oceny centrów odpowiedzialności w controllingu operacyjnym, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu II, WSM, Legnica 2002, s.408.

⁷⁰⁵ KOPERTYŃSKA W.M., Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1998, s.40.

⁷⁰⁶ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.152.

⁷⁰⁷ MOŃKA J., Controlling-prezentacja i analiza przypadków, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.43.

marż pokrycia kosztów była szeroko omówiona w paragrafie (4.2.4.) W przypadku finalnych centrów kosztów jako podstawowe kryterium ich oceny proponuję stosować mierniki odzwierciedlające poziom kosztów, np. wyznaczony techniczny koszt wytworzenia, założony budżet przy osiągnięciu budżetowego celu. W odniesieniu do wszystkich rodzajów kosztowych centrów gospodarowania należy także przyjąć mierniki rzeczowe i sprawnościowe.

5.4.2.1 Mierniki rzeczowe i sprawnościowe

W przypadku kosztowych centrów podstawowych i ubocznych do oceny stopnia realizacji zadania rzeczowego możliwe jest wykorzystanie wskaźnika będącego średnią arytmetyczną wykonania wszystkich pozycji asortymentowych planu danego okresu, który możemy opisać wzorem:⁷⁰⁸

$$WR = \frac{\sum_{i=1}^n W_i}{n} \div 100$$

gdzie:

- WR - stopień realizacji zadania rzeczowego,
 n - ilość pozycji asortymentu i dla centrum na dany okres,
 W_i - procent wykonania planu ilościowego asortymentu i przy założeniu, że:

$$W_i = \frac{w_i}{p_i} \times 100$$

$W_i \leq 100$, jeśli zadanie ma charakter maksymalny,

$W_i \geq 100$, jeśli zadanie ma charakter minimalny,

jeżeli zadanie ma charakter punktowy

$W_i = 0$, jeżeli wykonane zadanie jest mniejsze lub
 większe od planowanego

$W_i = 100$, jeżeli wykonanie jest równe planowanemu

w_i - wykonana ilość asortymentu i,

p_i - planowana ilość tego asortymentu.

W praktyce możemy spotkać się z różnym stopniem ważności wykonania poszczególnych zadań (wyrobów). Dlatego dla konkretnego asortymentu można wyznaczyć stopień pilności (ważności) większy od 1. W ten sposób zapewnia się terminowy spływ produkcji tych zadań, na których wykonaniu w danym okresie zależy najbardziej. Skorygowany wskaźnik asortymentowego wykonania planu można wówczas przedstawić w postaci średniej arytmetycznej ważonej, według prezentowanego przez Nowosielskiego wzoru:⁷⁰⁹

$$WR' = \frac{\sum_{i=1}^n W_i \times S_i}{\sum_{i=1}^n S_i} \div 100$$

gdzie:

- i - przyjmuje wartość z przedziału od 1 do k ,
 k - górne ograniczenie przedziału ważności.
 S_i - stopień ważności dla asortymentu i,
 $S_i = 1$ oznacza brak preferencji co do ważności,

⁷⁰⁸ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.153.

⁷⁰⁹ Ibidem.

Jednak jest to w praktyce dosyć skomplikowane do zastosowania i może przysporzyć trudności w odczytywaniu i wyliczaniu wartości WR⁷

W przypadku kosztowych centrów podstawowych i ubocznych do oceny stopnia realizacji zadania rzeczowego produkcyjnego możliwe jest również wykorzystanie wskaźnika wykonania planowej rotacji zapasów (np. produkcji w toku). Wylicza się go według wzoru:⁷¹⁰

$$WZ = 1 + \frac{R_o - R_w}{R_o}$$

gdzie:

- WZ* - wskaźnik wykonania planowej rotacji zapasów,
R_o - rotacja zapasów planowana (bazowa, z ubiegłego okresu) na początek okresu planistycznego-rozliczeniowego (w dniach),
R_w - rotacja zapasów wykonana na koniec okresu planistyczno-rozliczeniowego (w dniach).

Wskaźnikiem rzeczowym, jaki można wykorzystać do oceny pracy wszystkich centrum kosztowych jest terminowość wykonania zadań, zarówno spływu produktów, jak i innych, tj. np. terminowości księgowania na kontach analitycznych wykonywanych w pośrednich ośrodkach kosztowych należących do księgowości itp. Kolejnym wskaźnikiem, który możemy zastosować we wszystkich rodzajach ośrodków kosztowych jest wskaźnik wykorzystania czasu pracy (nabiera on szczególnego znaczenia przy ocenie pośrednich ośrodków odpowiedzialności, zwłaszcza wchodzących w skład takich działów jak np. administracja, księgowość, finanse) który można opisać wzorem:⁷¹¹

$$WC = 1 - \frac{C_p - C_w}{C_p}$$

gdzie:

- WC* - wskaźnik wykorzystania czasu pracy,
C_p - planowe procentowe wykorzystanie czasu pracy (nominalnego lub efektywnego) w danym okresie,
C_w - faktyczne procentowe wykorzystanie czasu pracy (nominalnego lub efektywnego) w danym okresie.

W finalnych centrów kosztowych miernikiem rzeczowym może być również wartość lub ilość produktów w poszczególnych asortymentach, w przekroju poszczególnych okresów planistycznych.

Do podstawowych mierników sprawnościowych centrów kosztowych możemy zaliczyć mierniki wydajności i produktywności pracy (Tabela 31).

Tabela 31 Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Wskaźnik wykonania norm ogółem w zakładzie, według ośrodków odpowiedzialności i stanowisk
	Rozpiętość w stopniu napięcia norm ogółem w zakładzie, w ramach ośrodków odpowiedzialności i subcentrów kosztowych
	Wskaźnik zmiany norm
	Udział technicznego uzbrojenia stanowiska pracy we wzroście wydajności pracy
	Udział lepszego wykorzystania czasu pracy we wzroście wydajności pracy
	Udział zmian w zatrudnieniu we wzroście wydajności pracy

⁷¹⁰ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.153.

⁷¹¹ Ibidem, s.154.

	Produktywność wynagrodzeń
	Produktywność kosztów pracy
	Produktywność pracy $Q (T_1+T_2)$
	Produktywność majątku trwałego
	Produktywność uzbrojenia technicznego stanowisk pracy
	Zyskowość produkcji
	Zyskowość majątku trwałego
	Zyskowość technicznego uzbrojenia stanowisk pracy
	Wskaźnik dynamiki wydajności pracy w okresie roku i dłuższym
Jakościowe	Jakie są używane parametry do mierzenia efektów pracy w ośrodkach odpowiedzialności?
	Według jakich mierników ocenia się wydajność i produktywność pracy w ośrodkach odpowiedzialności?
	Jakie obowiązują formuły służące do obliczania wydajności i produktywności pracy w ośrodkach odpowiedzialności?
	Czy planuje się wydajność pracy ośrodka odpowiedzialności i jakich okresów ona dotyczy?
	Czy bada się dynamikę wydajności pracy na przestrzeni roku i w okresach dłuższych?
	Jakie występują trendy w wydajności pracy na przestrzeni lat?
	Jakie są przyczyny załamania się trendów w wydajności pracy?
	Jakie są przeszkody w planowaniu wydajności pracy?
	Czy prowadzi się badania jaki wzrost wydajności jest opłacalny dla przedsiębiorstwa?
	Czy ważne są relacje dotyczące tempa wzrostu wydajności płac i tempa wzrostu wydajności pracy i czy są ustalane?
	Czy identyfikuje się czynniki mające wpływ na wydajność pracy i prowadzi się analizę tych czynników i ustala się ich wpływ na wzrost wydajności pracy?
	Czy prowadzi się kompleksową ocenę zmian w wydajności pracy w powiązaniu z miernikami służącymi do oceny efektywności przedsiębiorstwa?
	Jakiego rodzaju mierniki wykorzystuje się do kompleksowej oceny zmian w wydajności?

Źródło: opracowanie własne na podstawie SEKUŁA Z, *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 312-313.

5.4.2.2 Mierniki kosztowe

Podstawowym miernikiem kosztowym we wszystkich typach ośrodków kosztowych jest miernik odchylenia kosztów rzeczywistych, który oparty jest na metodzie różnicowej, według wzoru:

$$O_k = K_p - K_w$$

gdzie:

- O_k - odchylenie kosztów rzeczywistych od kosztów planowych (skorygowanych), przedstawionych w preliminarzu kosztów,
- K_p - koszty planowe (budżetowe),
- K_w - koszty rzeczywiste (wykonane).

W finalnych kosztowych ośrodkach odpowiedzialności, do których należą centra kosztów produkcji podstawowej i pomocniczej, mierzenie efektów działalności produkcyjnej powinno się odbywać za pomocą kosztów normatywnych (porównanie kosztów normatywnych do rzeczywiście poniesionych). W tego typu centrach dokonuje się formalnej oceny i przeprowadza analizy kształtowania się kosztów na podstawie systemu norm. Natomiast w centrach kosztów obsługi(w pośrednich ośrodkach odpowiedzialności za koszty), powinno się stosować koszty uznaniowe, które można oceniać w kategoriach jakościowych.⁷¹²

⁷¹² KOZIOŁ L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.167.

Analizując całokształt literatury polskiej dotyczącej mierników oceny pracy kosztowych centrów odpowiedzialności możemy dokonać próby uzupełnienia i systematyzacji całości mierników kosztowych ośrodków odpowiedzialności (Tabela 32).

Tabela 32 Przykładowe mierniki oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Typ centrum kosztowego	Nazwa	Konstrukcja miernika	Pożądany poziom lub kierunek zmian
Mienniki dotrzymania budżetu			
C_{kfu} , C_{kfp}	Wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych (%)	$\text{koszty zmiennne} * 100 / \text{koszty zmiennne budżetowane}$	spadek
C_{kpp} , C_{kfu} , C_{kfp}	Wskaźnik dotrzymania limitu kosztów stałych (%)	$\text{koszty stałe} * 100 / \text{koszty stałe budżetowane}$	100%
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na jednostkę produkcji	$\text{poniesione przez centrum koszty stałe} / \text{produkcja w jednostkach naturalnych}$	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na roboczogodzinę	$\text{poniesione przez centrum koszty stałe} / \text{roboczogodziny przepracowane}$	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na maszynogodzinę	$\text{poniesione przez centrum koszty stałe} / \text{maszynogodziny przepracowane}$	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Obciążenie kosztów zmiennych stałymi (zł/zł)	$\text{koszty zmiennne} / \text{koszty stałe}$	spadek
Mienniki oceny wybranych obszarów zarządzania			
C_{kpp} , C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania czasu pracy pracowników (%)	$\text{efektywny czas pracy pracowników} * 100 / \text{nominalny czas pracy pracowników}$	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania czasu pracy maszyn i urządzeń (%)	$\text{maszynogodziny przepracowane} * 100 / \text{maszynogodziny potencjalne}$	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania mocy produkcyjnej (%)	$\text{produkcja wykonana} * 100 / \text{produkcja potencjalna}$	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Fundusz płac na jedną roboczogodzinę (zł)	$\text{koszty wynagrodzeń} * 100 / \text{efektywny czas pracy pracowników}$	spadek lub constans
C_{kfp}	Poziom jakości produkcji (%)	$\text{liczba braków} * 100 / \text{produkcja wykonana}$	spadek
Niefinansowe mienniki oceny pracy			
C_{kfp}	Poziom realizacji zamówień (w sztukach)	$\text{liczba zamówień nie przyjętych do realizacji}$	spadek
C_{kfp}	Współczynnik braków (%)	$\text{ilość braków} * 100 / \text{ilość produkcji}$ $\text{ilość braków na 100 szt. produkcji}$ $\text{poziom odpadów} * 100 / \text{wykonana wielkość produkcji}$	spadek
Mienniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum			
C_{kfu} , C_{kfp} lub C_{kpp}	Wydaźność pracy (zł/roboczogodzinę) lub (zł/pracownika)	$\text{wartość dodana} / \text{ilość efektywnie przepracowanych roboczogodzin}$ $\text{wartość dodana} / \text{liczba zatrudnionych}$	wzrost
C_{kpp}	Produktywność czynnika ludzkiego (%)	$\text{wartość dodana} / \text{koszty pracy}$	wzrost
C_{kpp}	Produktywność majątku rzeczowego (%)	$\text{przychody ze sprzedaży} / \text{koszty pracy}$	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Cykl zapasów materiałowych (dni)	$\text{zapasy} / \text{materiały wydane do produkcji}$	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Kosztocłonność produkcji i usług (zł)	$\text{koszty produkcji} / \text{produkcja w cenach wewnętrznych}$	spadek

C_{kfu}, C_{kfp}	Efektywność zarządzania produkcją	produkcja dodana / aktywa produkcyjne	wzrost
C_{kfu}, C_{kfp}	Pracochłonność (godzinę /szt.)	wartość dodana / koszty produkcji efektywny czas pracy / produkcja w sztukach	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Terminowość realizacji zadań (godzina)	czas opóźnień w przekazaniu półproduktu do następnego etapu obróbki	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Terminowość dostaw (godzin, dni)	czas opóźnień dostaw w porównaniu z czasem dostaw określonym w umowie	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Cykl zapasów surowców i materiałów (dni)	średni stan zapasów surowców * liczba dni w okresie / koszty wytwarzania	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Cykl zapasów produkcji w toku (dni)	średni stan zapasów produkcji w toku * liczba dni w okresie / koszty wytwarzania	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Długość cyklu operacyjnego	ewidencjonowany czas od pobrania do przyjęcia wyrobów gotowych do magazynowania	spadek
C_{kfu}, C_{kfp}	Stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych (%)	produkcja własna / potencjalna moc produkcyjna	wzrost

gdzie:

C_{kfu} – uboczne ośrodki odpowiedzialności za koszty,

C_{kfp} – podstawowe ośrodki odpowiedzialności za koszty,

C_{kpp} – pomocnicze ośrodki odpowiedzialności za koszty.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Koziół L., *Motywowanie w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, 167-179, Sierpińska M. *System oceny centrów zysku w controllingowym rachunku odpowiedzialności*, w: *Controlling– koncepcje, wdrażania*, Prace naukowe nr 956, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002, s.131, Sierpińska M, *System oceny ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe AE nr 993, Wrocław 2003, s.195.

5.5 Wiązanie wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności

Wśród spotykanych rozwiązań w zakresie motywowania ośrodków odpowiedzialności spotyka się te, w których motywuje się całością wynagrodzeń wyodrębnionego ośrodka oraz te, w których motywuje się tylko jego ruchomą częścią.⁷¹³ Wiązanie wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności możemy dokonać za pomocą metody normatywnej lub nienormatywnej. Ogólną charakterystykę obu metod przedstawia (Tabela40).

Tabela 33 Metody kształtowania wynagrodzeń

Cecha oceny	Metoda normatywna	Metoda nienormatywna
Sposób kształtowania wynagrodzeń	Wiązanie środków na wynagrodzenia z poziomem wykonania zadań za pomocą normy procentowej. Docelowy poziom wykonania zadań nie jest określony z góry.	Wiązanie określonych środków na wynagrodzenia z wyznaczonym z góry poziomem wykonania zadań. Docelowy poziom wykonania zadań jest określony z góry.
Normy wiązania pracy z płacą	Norma określona jest przez dyrekcję przedsiębiorstwa w konsultacji z kierownikiem ośrodka odpowiedzialności oraz controllerem.	Brak wcześniej określonych norm wiązania pracy z płacą.

⁷¹³ KOPERTYŃSKA W.M., *Motywowanie jako istotny element funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.39.

Zastosowanie	Finalne ośrodki odpowiedzialności za koszty.	Pośrednie ośrodki odpowiedzialności za koszty.
Rodzaj zadań i mierników oceny	Kompleksowe zadania i mierniki oceny efektów pracy (stabilne w czasie).	Wyspecjalizowane i liczne zadania i mierniki oceny efektów pracy (zmieniające się w czasie).
Zakres wynagrodzeń objętych metodą	Możliwość objęcia metodą całości wynagrodzeń.	Tylko część ruchoma wynagrodzeń.
Bariery stosowania	- Zmienność zadań. - Mnogość podmiotów wewnętrznych.	- Stabilność zadań. - Nieliczne, mało samodzielne podmioty.
Formy kształtowania płac	- Przyrostowa, w której określa się normy wzrostu wynagrodzeń w realizacji do poprawy wyniku, skłania do stałej ale ostrożnej poprawy efektów w każdym roku, - Udziałowa, w której określa się normę udziału wynagradzania podmiotu w wygosparowanych przez niego efektach, jest ona silnie motywująca proefektywnościowo.	Brak konkretnych formuł wiązania wynagrodzeń z wynikami pracy.

Źródło: Opracowanie na podstawie NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów, centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s. 166.

W ramach centrów (ośrodków odpowiedzialności) zakładać można różny zakres samodzielności kształtowania wynagrodzeń zatrudnionych w nich pracowników. W najszerszym aspekcie obejmuje on niezależność w określaniu zasad kształtowania wszystkich składników płac związanych z trudnościami i efektami pracy. Częściej stosowana jest samodzielność tylko w zakresie zasad podziału zmiennych składników płac, tj. premii i nagród określanych w postaci sparymetryzowanej na szczeblu zakładu.

W kształtowaniu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności musimy połączyć wyniki oceny efektów indywidualnych z wynikami oceny zespołowych efektów pracy i dopiero tak uzyskaną ocenę powiązać z płacą. Chodzi o to, aby podwyżka płacy zasadniczej pracownika była związana z jego poziomem efektywności (oceną indywidualną) oraz z obecną pozycją płacy w ramach kategorii zaszeregowania, premia natomiast była związana z wynikami pracy całego ośrodka.

5.5.1 Określanie stałej części wynagrodzeń

Kierując się powyższymi założeniami do określenia stałej części wynagrodzeń możemy wykorzystać mechanizm regulacji płacy zasadniczej prezentowany w literaturze przez Jędrzejczaka, który w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności będzie wyglądał następująco:⁷¹⁴

- Procentowa podwyżka dla określonego poziomu efektywności (ocen indywidualnych) maleje w miarę, jak pozycja w kategorii płacowej rośnie, co wynika z dwóch przesłanek. Po pierwsze pomimo obniżenia procentu podwyżek, nominalnie są one wyższe, ponieważ oblicza się je od wyższego poziomu pensji. Po drugie możliwość zastosowania degresywnego systemu obliczania podwyżek pozwoli na zachowanie pożądanego przez przedsiębiorstwo tempa wzrostu płac ogółem oraz na osiąganie przez poszczególnych pracowników maksimum wynagrodzenia w danej kategorii po odpowiednio długim czasie.
- Najwyższe podwyżki będą dotyczyły pracowników ocenianych najwyżej i znajdujących się w określonej strefie widełek płacowych.

⁷¹⁴ JĘDRZEJCZAK J., *Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie*, ODDK, Gdańsk 2000, s.94.

Wynika z tego, że bardzo dobry pracownik może oczekiwać, że jego płaca osiągnie maksimum przedziału po pewnej liczbie lat pracy. Niżej oceniany pracownik będzie zdawał sobie sprawę, że nigdy nie osiągnie maksimum - jeżeli nie będzie miał lepszych wyników i nie będzie osiągał lepszych ocen, to może stracić pracę. Zastosowanie powyższej koncepcji pozwoli na skonstruowanie macierzowej tabeli podwyżek, gdzie procent podwyżki jest funkcją pozycji obecnej płacy pracownika oraz wyniku oceny⁷¹⁵ (Tabela 34).

Tabela 34 Przykład tabeli podwyżek płacy zasadniczej w zależności od wyniku oceny

Ocena	Pozycja kategorii zaszeregowania			
	I kwartał (80-90%)	II kwartał (91-100%)	III kwartał (101-110%)	IV kwartał (111-120%)
1	1%	0%	0%	0%
2	3%	2%	0%	0%
3	5%	4%	2%	0%
4	7%	6%	4%	2%
5	9%	8%	7%	6%

Źródło: JĘDRZEJCZAK J., Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie, ODDK, Gdańsk 2000, s. 95.

Tabela ta stanowi odzwierciedlenie typowego taryfikatora płacowego (widełki płacowe 40%), w którym dla ułatwienia posługiwania się wprowadzono podział na kwartyle. Dzięki temu znając wyniki ocen poszczególnych pracowników oraz ich pensje, bardzo łatwo określić, o ile procent powinna być podniesiona ich płaca. Zastosowana metoda nie musi się oczywiście ograniczać do ocen od 1 do 5. Może być szersza, jednak ze względu na funkcjonalność i przejrzystość oceny i regulacji płac nie powinna ona przekraczać sześciu poziomów (co dotyczy również innych sposobów ocenia efektów pracy indywidualnej). Bardzo ważnym aspektem jest praktyczne stosowanie powyższej macierzy. Jędrzejczyk ze swoich obserwacji praktycznych wyciąga następujące wnioski, które stanowią jednocześnie wytyczne poprawności stosowania tablicy podwyżek w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności:⁷¹⁶

- Wartości podane w tablicy mogą w konkretnych rozwiązaniach praktycznych zbliżać do wartości podanych w tabeli, czyli wahać się w określonych granicach, dając w ten sposób pewną swobodę ustalania podwyżek płac przez menedżerów.
- Prawidłowość funkcjonowania tego systemu jest uzależniona od rzetelności i prawidłowości przeprowadzonych ocen. System nie będzie funkcjonował właściwie, jeżeli menedżerowie przypiszą wszystkim pracownikom np. ocenę przeciętną.
- Stosowanie tabeli stwarza prawdopodobieństwo przewidywania łącznych kosztów podwyżek, przy założeniu rozkładu normalnego ocen pracowników.

W przypadku metody oceny kompetencji którą można wykorzystać przy ocenie kierowników subcentrów kosztowych oraz w przypadku szerokich przedziałów płacowych progresja płacy podlegać będzie trochę innym zasadom. Wynika to z tego, że skoro płace uzależnione są od wartościowania kompetencji, to ich regulacja powinna odbywać się na tej samej zasadzie, w myśl schematu:⁷¹⁷

- System oceny wyników zastąpiony jest przez diagnozowanie kompetencji.
- Wyniki diagnozy przekłada się na wysokość podwyżki.
- Mechanizm podwyżki jest bardziej precyzyjny od macierzy podwyżek zależnej od wyników.

⁷¹⁵ JĘDRZEJCZAK J., Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie, ODDK, Gdańsk 2000, s.95.

⁷¹⁶ Ibidem.

⁷¹⁷ Ibidem., s.96.

- Wyniki diagnozy są grupowane i wiązane z wysokością podwyżek.

Precyzyjność oceny oraz miejsce płacy w przedziale wynikają z innego systemu ocen, jaki jest stosowany przy diagnozowaniu kompetencji pracowników. Wynika to z faktu, iż diagnozowanie kompetencji może opierać się nawet na kilkunastu kryteriach z kilkoma poziomami definicji natężenia, które dodatkowo mogą być ważone. Dlatego ocena wyrażona w punktach może być tak precyzyjna. Precyzyjność określenia miejsca płacy w przedziale wynika z faktu, że przy płacach ustalonych na podstawie wartościowania kompetencji przedziały płacowe mogą mieć szerokie widełki, a liczba kategorii zredukowana jest do kilku (Tabela 35).

Tabela 35 Przykład tabeli podwyżek płacy zasadniczej w zależności od oceny kompetencji

Ocena (pkt.)	Miejsce płacy w przedziale					
	Minimum – 15 %	16-33%	34-50%	51-67%	68-84%	Maksimum – 85%
15	0%	0%	0%	0%	0%	0%
16-30	6%	5%	4%	0%	0%	0%
31-45	12%	10%	8%	6%	4%	0%
46-60	18%	16%	14%	12%	10%	8%
61-75	24%	21%	18%	15%	12%	9%
76-100	30%	26%	22%	18%	14%	10%

Źródło: JĘDRZEJCZAK J., Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie, ODDK, Gdańsk 2000, s. 97.

Ostatnim możliwym sposobem konstruowania tabeli podwyżek jest połączenie oceny kompetencji z oceną wykonania zadania, czyli tzw. płaca za wkład. Taką konstrukcję możemy stosować w przypadku kierowników centrów kosztowych. W tym przypadku oceny obu sfer są równie ważne i w sumie określają wkład pracownika w organizację. Ustalany jest zatem wynik zbiorczy. Macierz podwyżek płac będzie wówczas jeszcze bardziej złożona, gdyż musi uwzględniać wyniki dwóch ocen, jakim podlega pracownik. Z drugiej jednak strony taka macierz daje możliwość podnoszenia płacy zasadniczej pracownika w oparciu o najważniejsze kryteria, a nie tylko wybrane, jak to dzieje się w przypadku poprzednich taryfikatorów. W praktyce muszą one korespondować z systemem przyjętych w przedsiębiorstwie ocen okresowych pracowników. Umożliwia to kładzenie nacisku zarówno na wykonanie zadań, jak i kompetencje. Zaprezentowane przez Jędrzejczaka skale ocen i kompetencji są przykładowe i mają charakter progresywny (Tabela 36). Daje to dwie podstawowe korzyści:⁷¹⁸

- Pracownik jest zorientowany w tym, jak oceniana jest jego praca i kompetencje. Co prawda progresja płacy mogłaby być wyższa, jednak na pewno jest usatysfakcjonowanym faktem postrzegania jego osoby osiagającej w przedsiębiorstwie pozycję eksperta.
- Przedsiębiorstwo ocenia taką sytuację jako korzystną, ponieważ z jednej strony dobrze mieć w swoim zespole pracownika, który realizuje postawione zadania z wybitnymi wynikami, z drugiej zaś dobrze jest dysponować wieloma ekspertami z danej dziedziny. W myśl zasady, że za zadania zlecone ekspertowi, nawet jeśli wykona je na poziomie dobrym, mogą być o wiele bardziej skomplikowane i przynosić większe efekty niż zadania stawiane pracownikowi, który z takich czy innych przyczyn poziomowi eksperta jeszcze nie osiągnie przez długi czas.

⁷¹⁸ JĘDRZEJCZAK J., Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie, ODDK, Gdańsk 2000, s. 98-99.

Tabela 36 Przykład macierzy tabeli podwyżek płacy zasadniczej przy płacy za „wkład”

WYNIK	KOMPETENCJE				
	Ocena	Rozumienie pracy/roli, etap poznawania	Pełna wiedza i umiejętności do wykonywania pracy	Wiedza, umiejętności i doświadczenie	Poziom eksperta, pełne możliwości zastosowania wiedzy i doświadczenia
	Poniżej oczekiwań	0%	0%	4%	6%
	Wymaga poprawy	0%	5%	7%	9%
	Dobrze	4%	8%	12%	16%
	Bardzo dobrze	8%	12%	16%	20%
	Wybitnie	12%	16%	20%	24%

Źródło: JĘDRZEJCZAK J., *Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie*, ODDK, Gdańsk 2000, s. 98.

Wpływ oceny efektów pracy może uzależnić od wybranych mierników całość wynagrodzenia pracownika, płacę zasadniczą bądź tylko premię, poprzez:

- zróżnicowanie stawek zaszeregowania wynagrodzenia zasadniczego, zależnych od wyników okresowej oceny indywidualnych efektów pracy pracownika,
- powiązanie części ruchomej z wynikami osiąganymi przez poszczególne centra,
- kontrakty menedżerskie warunkujące uzależnienie całości płacy od wyników poszczególnych osób w danym centrum gospodarowania.

W ramach tych trzech kategorii znajduje się również podział ze względu na prawne uwarunkowania sposobu wynagradzania w przedsiębiorstwach, w których istnieją związki zawodowe i układy zbiorowe pracy. Możemy wyróżnić trzy podstawowe podejścia do uzależnienia składników wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności:

- uzależnienie części stałej w poszczególnych stanowiskach w ośrodkach odpowiedzialności w ramach widełek kategorii zaszeregowania, z uwzględnieniem postanowień Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy, przy założeniu, że część stała stanowi ponad 60% całości wynagrodzenia.
- uzależnienie premii od pomiaru efektów pracy poszczególnych centrów, przy przestrzeganiu w części stałej postanowień układu zbiorowego, przy założeniu, że część zmienna stanowi 40% całości wynagrodzenia,
- stworzenie właściwego systemu motywacyjnego z całkowitym pominięciem bądź wyłączeniem stanowisk ośrodków odpowiedzialności z układu zbiorowego,
- stworzenie nowego układu zbiorowego lub nowego regulaminu wynagrodzeń akceptującego kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymogów controllingu.

Wprowadzenie zasad podziału środków płacowych, w tym głównie funduszu płac na poszczególne ośrodki odpowiedzialności, możliwe jest przy zastosowaniu kilku wariantów rozwiązań. Wariant pierwszy możliwy jest przy zastosowaniu w warunkach przedsiębiorstw produkcyjnych, które przeprowadziły wartościowanie pracy i mają ustaloną ilość punktów dla poszczególnych komórek organizacyjnych, wynikających z wyceny stanowisk i etatyzacji (ilości zatrudnionych na poszczególnych stanowiskach). W tym wariantcie fundusz płac na komórki powinno ustalać się przy wykorzystaniu następująco równania:⁷¹⁹

$$F_{pz} = I_p \times W_p$$

⁷¹⁹ Praca zbiorowa, pod redakcją JASIŃSKI Z., *Zarządzanie pracą. Organizowanie, planowanie, motywowanie, kontrola.*, Placet, Warszawa 1999, s.226.

gdzie:

- F_{pz} – fundusz płac zasadniczych komórek,
- I_p – ilość punktów w wyceny stanowisk i etatyzacji w danej komórce organizacyjnej,
- W_p – wartość punktu

Wartość punktu może być zróżnicowana dla poszczególnych komórek w zależności od oceny wyników pracy i poziomu uzyskiwanych wydajności pracy. W centrum odpowiedzialności zawierającym tylko takiego typu komórki fundusz premiiowy przypadający na ośrodek odpowiedzialności należy wyliczyć jako sumę funduszy poszczególnych komórek, co można zapisać wzorem:

$$F_{pzo} = \sum_{i=1 \rightarrow n} (I_{pi} \times W_{pi})$$

gdzie:

- F_{pzo} – fundusz płac zasadniczych ośrodka odpowiedzialności,
- I_{pi} – ilość punktów z wyceny stanowisk i etatyzacji w danej i-tej komórce organizacyjnej,
- W_{pi} – wartość punktu w danej i-tej komórce organizacyjnej,
- n – ilość komórek organizacyjnych wchodzących w skład ośrodka odpowiedzialności.

Drugi wariant ma zastosowanie w stosunku do przedsiębiorstw, w których nie ma wyceny stanowisk pracy. Wówczas stosuje się formę przyrostową w odniesieniu do funduszu wyjściowego, którym jest aktualny fundusz płac zasadniczych. Procentowy wskaźnik przyrostu płac zasadniczych jest zróżnicowany dla poszczególnych komórek organizacyjnych wchodzących w skład ośrodków odpowiedzialności: wyższy dla komórek organizacyjnych których wyniki są oceniane wysoko, niższy dla komórek organizacyjnych, których wyniki oceniane są nisko lub przeciętnie. W tym przypadku zaleca się przyjęcie następującego algorytmu:

$$F_{pzo} = \sum_{i=1 \rightarrow n} F_{pzo\ 1} + F_{pzo\ 2} + \dots + F_{pzo\ n}$$

gdzie:

- F_{pzo} – fundusz płac zasadniczych i-tego ośrodka odpowiedzialności opisany wzorem:

$$F_{pzo\ i} = \frac{F_b \times W_i}{100}$$

- F_b – fundusz płac zasadniczych,
- W_i – procentowy wskaźnik w i-tej komórce organizacyjnej,
- n – ilość komórek organizacyjnych wchodzących w skład ośrodka odpowiedzialności

Dwa pierwsze warianty wiążą się z kształtowaniem wyników pracy ośrodków odpowiedzialności (złożonych z komórek organizacyjnych) w przedsiębiorstwach przemysłowych, w których są właściwe relacje płacowe. Wariant trzeci opiera się na ustaleniu przeciętnych stawek płac w poszczególnych grupach zawodowych i wskaźnika przyrostu tych płac. Uwzględnia on przyrost przeciętnych płac w poszczególnych grupach zawodowych. Powinien mieć zastosowanie w tych przedsiębiorstwach produkcyjnych, w których są niewłaściwe relacje płac zasadniczych. Taki sposób kształtowania środków pozwoli na poprawę tych relacji lub pozwoli wyróżnić pewne grupy zatrudnionych, których chce się zatrzymać, a zapotrzebowanie na rynku na daną grupę pracowników jest

bardzo wysokie.⁷²⁰ Wówczas fundusz płac dla wprowadzanych ośrodków odpowiedzialności powinno się ustalać następująco:

$$F_{pzo} = \sum_{i=1 \rightarrow n} (P_{pi} \times W_i \times Z_i)$$

gdzie:

- F_{po} – fundusz płac zasadniczych ośrodka odpowiedzialności,
- P_{pzi} – przeciętna płaca zasadnicza wyjściowa danej i-tej grupy zawodowej,
- W_i – wskaźnik wzrostu przeciętnej płacy dla danej i-tej grupy zawodowej,
- Z_i – ilość zatrudnionych pracowników danej i-tej grupy w komórce organizacyjnej.

Wynikiem oceny indywidualnych efektów pracy i ich związania z wynagrodzeniami są podwyżki motywacyjne. Kierowane są one do osób, których wyniki oceny spełniają oczekiwania w zakresie: efektywności pracy, doskonalenia i rozwoju zawodowego, dostosowania kwalifikacji i umiejętności do potrzeb przedsiębiorstwa itp.⁷²¹ Stosowanie podwyżek motywacyjnych zawsze budzi wiele emocji i frustracji. Dlatego podwyżki takie powinny być uregulowane w zakładowym zbiorowym układzie pracy lub regulaminach wynagradzania. W zależności od rodzaju podwyżek i stylu zarządzania w przedsiębiorstwie stosowane mogą być cztery sposoby przyznawania podwyżek płac:

- kierownictwo przedsiębiorstwa ustala wielkości podwyżek płac dla wszystkich pracowników,
- kierownictwo przedsiębiorstwa ustala zasady rozdziału środków na ośrodki odpowiedzialności, pozostawiając kierownikom tych komórek całkowitą swobodę przyznawania podwyżek indywidualnych,
- kierownictwo przedsiębiorstwa ustala zasady rozdziału środków na ośrodki odpowiedzialności i wielkości obligatoryjne podwyżek płac, dając kierownikom komórek swobodę przyznania podwyżek motywacyjnych z pozostałych środków,
- wysokość podwyżek indywidualnych i dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest wynikiem wniosków o podwyżki składanych przez kierowników tych ośrodków.

Do zobiektywizowania podwyżek płac oraz unikania towarzyszących im konfliktów i napięć wskazane jest wykorzystanie zlogarytmizowanych procedur ustalania podwyżek za pomocą różnych formuł: przyrostowej lub udziałowej bądź innych opartych na wyliczeniu ceny za punkt przeliczeniowy, powiązany z oceną pracy komórki i jej modyfikacją. Wydaje się, że z controllingowego punktu widzenia najwłaściwszą w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności będzie zmodyfikowana formuła ceny za punkt przeliczeniowy powiązany z oceną pracy centrum odpowiedzialności (komórki). Formuła ta ma na celu nie tylko zróżnicowanie podwyżek płac nie tylko na poziomie centrów odpowiedzialności, ale w zależności od ich oceny, także na poziomie poszczególnych pracowników. Składa się ona z czterech faz:

- obliczenie ceny za punkt przeliczeniowy

$$CP' = FZ \div \sum_{k=1}^m P_k \times E_k$$

gdzie:

⁷²⁰ Praca zbiorowa, pod redakcją JASIŃSKI Z., Zarządzanie pracą. Organizowanie, planowanie, motywowanie, kontrola., Placet, Warszawa 1999, s.226.

⁷²¹ KOPERTYŃSKA W.M., Awans płacowy. Jak przydzielić wyższe wynagrodzenie na dotychczasowym stanowisku, Personel, nr 9/1997, s.37.

$$P_k = \sum_{i=1}^n P_{ki}$$

CP' – cena za punkt przeliczeniowy powiązany z oceną pracy ośrodka odpowiedzialności,

FZ – wartość środków przeznaczonych na podwyżki płac zasadniczych,

P_k – suma punktów, jaką uzyskali z wartościowania pracy k -tego ośrodka odpowiedzialności,

E_k – wskaźnik oceny pracy k -tego ośrodka odpowiedzialności.

- obliczenie kwoty podwyżki dla k -tego ośrodka odpowiedzialności

$$F_k = CP' \times P_k \times E_k$$

- obliczenie ceny za punkt przeliczeniowy w k -tym ośrodku odpowiedzialności przy uwzględnieniu indywidualnej oceny pracowników

$$CP'_k = F_k \div \sum_{i=1}^n P_{ki} \times O_{ki}$$

- obliczenie kwoty podwyżki dla konkretnego pracownika

$$\Delta W_{ki} = P_{ki} \times CP'_k \times O_{ki}$$

gdzie:

CP'_k – cena za punkt dla k -tego ośrodka odpowiedzialności uwzględniająca punkty wynikające z wartościowania pracy oraz indywidualnej oceny pracowników,

O_{ki} – ocena pracy i -tego pracownika w k -tym ośrodku odpowiedzialności.

Tak przedstawiona formuła w sposób sformalizowany rozwiązuje kwestię podwyżek płac na wszystkich szczeblach ośrodków odpowiedzialności. Zaletą tej metody jest duży obiektywizm. Stosowanie tej formuły wskazane jest, gdy w przedsiębiorstwie ważną rolę odgrywa zaangażowanie osobiste i ogólne oraz gdy dla wszystkich pracowników jasno sformowane zostały wymagania pracy.⁷²² Ma to miejsce w controllingowym podejściu do tego problemu.

5.5.2 Określanie ruchomej części wynagrodzeń

Motywowanie ruchomą częścią wynagrodzeń dotyczy wyodrębnionych kosztowych ośrodków odpowiedzialności, dla których określone są:⁷²³

- ilość i rodzaj zadań premiowych,
- kryteria oceny efektów pracy, zasady wiązania wyników ocen z poziomem premii,
- warunki uzyskania premii.

Wyznaczenie zadań na poziomie przedsiębiorstwa ma zapewnić zgodność działania wszystkich pracowników w kierunku realizacji celów. Zadania premiowe powinny być kierowane bezpośrednio do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Mogą być wyodrębniane zarówno na szczeblu centrów gospodarowania, jak również w ramach subcentrów wchodzących w ich skład lub indywidualnie dla pracowników i kierowników poszczególnych centrów gospodarowania. Warunkiem otrzymania premii są wymagania, jakie muszą być spełnione, aby te premie otrzymać. Warunkiem tym jest pozytywna ocena wyników pracy danego centrum.⁷²⁴ Podział uzyskanej przez dany ośrodek

⁷²² SEKUŁA Z., Metody stosowania podwyżek płac, Przegląd Organizacji, nr 5/2000, s.35-37.

⁷²³ KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie jako istotny element funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.39.

⁷²⁴ Ibidem., s.40-41.

odpowiedzialności premii może być sformalizowany, zapisany w regulaminie premiowania przy wykorzystaniu odpowiedniego algorytmu podziału premii lub uznaniowy, którego dokonuje kierownik centrum odpowiedzialności

Z punktu widzenia controllingowej koncepcji wynagradzania właściwe jest, aby system premiowy postrzegany całościowo nie premiował tylko i wyłącznie za zadania cząstkowe, ale premiował je również wówczas, gdy prowadzi to do realizacji całościowego efektu pracy.

Oceny efektów pracy powinien przeprowadzać controller, ale ustalenia premii winien dokonywać kierownik centrum, biorąc pod uwagę obowiązujący regulamin premiowania. Warunkiem otrzymania premii jest zrealizowanie przez ośrodek zadań premiowych. Wiązanie efektów pracy poszczególnych centrów odpowiedzialności z wysokością premii może mieć charakter uznaniowy lub normatywny. W premiowaniu uznaniowym oceny pracy i wysokości premii, powinien dokonywać kierownik danego centrum odpowiedzialności, kierując się przy tym regulaminem premiowania. Istotną cechą tej formy premiowania jest możliwość uzyskania premii wyłącznie w przypadku realizacji zadań premiowych. W premiowaniu sformalizowanym w ośrodkach odpowiedzialności należy stosować ściśle uzależnienie wysokości premii od realizacji zadań premiowych. Ta forma premiowania jest oparta na formule matematycznej lub tabeli współczynników korekty funduszu premiowego centrum odpowiedzialności. Jednoznacznie uzależnia i określa ona perspektywę otrzymania premii w zależności od stopnia realizacji zadania.

Przy zastosowaniu normatywnej metody w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności naliczenie premiowe w praktyce powinno przebiegać w kilku etapach. Mianowicie obejmuje ona następujące działania:⁷²⁵

- określenie wysokości środków na fundusz premiowy całego przedsiębiorstwa oraz źródła pochodzenia środków na fundusz,
- utworzenie dla każdego centrum odpowiedzialności bazowego funduszu na dany okres,
- rozdzielenie funduszu w danym okresie na konkretne zadania premiowe,
- ustalenie funduszu należnego centrum na podstawie mierników oceny jego pracy,
- ustalenie łącznej kwoty należnego funduszu premiowego za wykonanie zadań okresowych,
- podział wypracowanej premii między pracowników centrum.

Poziom środków na motywacyjny fundusz premiowy jest kształtowany w ramach planowania ekonomiczno-finansowego przy uwzględnieniu założonych (planowych) wyników przedsiębiorstwa i jego możliwości. Tworzenie funduszu premiowego nie zależy bezpośrednio od wyników przedsiębiorstwa. Jego podstawą jest procentowy odpis od płac zasadniczych pracowników uprawnionych do premiowania. W praktyce i w teorii przyjmuje się tu następujące opcje:⁷²⁶

- obowiązywanie sztywnej wartości wskaźnika premiowego,
- limitowanie dolnej lub górnej granicy odpisu na fundusz premiowy,
- brak bliższego dookreślenia wskaźnika z jednoczesnym uzależnieniem tworzenia funduszu od wypracowanych przez przedsiębiorstwo środków.

Budżetowanie narzuca pewien rodzaj formalizacji w określaniu wartości poszczególnych składników kosztów, przez co narzuca w pewnym stopniu sztywne określenie wskaźnika premiowego, które może się odbywać w ramach pewnych granic. Określenie granic daje natomiast większe pole manewru Oddziaływania motywacyjnego:

⁷²⁵ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.165.

⁷²⁶ SEKUŁA Z., Tendencje i zasady tworzenia uniwersalnych systemów premiowania, Przegląd Organizacji, nr 10/2000, s.28.

lepsze efekty większy wskaźnik. Najlepiej jakby wzrost wskaźnika odbywał się w uzależnieniu od środków wypracowanych przez przedsiębiorstwo w ramach ośrodków odpowiedzialności.

W controllingowej procedurze podziału premii na poszczególne ośrodki odpowiedzialności możemy zastosować dwojakiego rodzaju rozwiązanie⁷²⁷. Po pierwsze wysokość premii dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powinna stanowić pochodną wskaźnika ruchomej premii, np. 25% premii od płacy zasadniczych automatycznie upoważnia do odpisu premiewego w tejże wysokości dla wszystkich ośrodków. Po drugie należy ustalić zadania premiowe, które wpływają na przyznanie wyższego lub niższego wskaźnika premii w stosunku do wskaźnika ogólnozakładowego. Jest to szczególnie ważne, ponieważ wynagrodzenie (jak wcześniej wspomniano) stanowi dla przedsiębiorstwa określony składnik kosztów, wpływając tym samym na rentowność i konkurencyjność przedsiębiorstwa na rynku.

Stosując formułę udziałową można wynagrodzenia uzależnić w danym okresie np. od poziomu sprzedaży, określając udział funduszu premiewego na podstawie danych statystycznych i założonych wskaźników korekty. Kolejnymi parametrami możliwymi do wykorzystania w tym celu jest współczynnik produktywności, udział kosztów płac w kosztach ogółem czy też poziom zysku. Przyjmując natomiast formułę przyrostową, można posłużyć się takimi parametrami, jak wydajność pracy oraz średnia płaca. Określenie w ten sposób środki mogą być następnie dzielone na wzrost wynagrodzenia zasadniczego, premiowanie pracowników i inne składniki wynagradzania występujące w rozwiązaniu płacowym w danym przedsiębiorstwie.

Czym innym jest utworzenie dla każdego ośrodka funduszu bazowego jako potencjalnie należnego załódze centrum odpowiedzialności, w przypadku uzyskania pozytywnej oceny, który stanowi część funduszu premiewego całego przedsiębiorstwa. Za podstawę jego ustalania można przyjąć np. liczbę zatrudnionych. Dodatkowo można przyjąć wskaźnik premiewy za kryterium podziału środków między podmioty wewnętrzne. Zróżnicowanie rangi tych wskaźników dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest odzwierciedleniem ich wpływu na wyniki i rozwój przedsiębiorstwa.

Następnie fundusz bazowy można podzielić na zadania premiowe przypisane na dany okres w centrum kosztowym. Podziału tego możemy dokonać stosując średnią arytmetyczną lub przez nadanie wag poszczególnym centrom odpowiedzialności. Pierwsze rozwiązanie stwarza motywację do równoległego wykonania wszystkich zadań. Podstawową barierą zastosowania takiego rozwiązania jest ustalenie wykonania zadań na realnym poziomie. Jeżeli dodatkowo pojawi się tu założenie, że niewykonanie jednego zadania uniemożliwia całkowicie wypłacenie premii możemy uzyskać spadek motywacji lub całkowity jej zanik. Drugie rozwiązanie eliminuje taką sytuację. W tym przypadku niewykonanie zadania spowoduje proporcjonalne do rangi obniżenie poziomu premii. W celu otrzymania premii również w tym przypadku może obowiązywać warunek równoległego wykonania wszystkich zadań lub przyjęcie rozwiązania⁷²⁸, w którym wykonanie zadania głównego warunkuje osiągnięcie funduszu premiewego.

Fundusz należny jest naliczony po okresie planistyczno-rozliczeniowym i stanowi prostą korektę funduszu bazowego za pomocą mierników oceny danego centrum. Celem premiowania w ośrodkach odpowiedzialności jest stworzenie mechanizmów motywujących pracowników do podejmowania działań wpływających na sprawną realizację zadań co najmniej na planowym poziomie. W przypadku ośrodków

⁷²⁷ SEKUŁA Z., Tendencje i zasady tworzenia uniwersalnych systemów premiowania, *Przegląd Organizacji*, nr 10/2000, s.28.

⁷²⁸ KOPERTYŃSKA W.M., Rola działu controllingu w skutecznej realizacji funkcji motywowania płacowego, [w:] *Prace Naukowe AE*, nr 834, Materiały konferencyjne, Wrocław 1999, s.39.

odpowiedzialności za koszty do naliczenia funduszu za wykonanie zadań rzeczowych i sprawnościowych można wykorzystać wzór formuły przyrostowej:⁷²⁹

$$F_n = F_b \times (1 + M_s \times W_k)$$

gdzie:

- F_n – fundusz należny,
- F_b – fundusz bazowy,
- M_s – systematyczny miernik wykonania zadań przez centrum,
- W_k – normatyw, określający wzrost premii w zależności od stopnia wykonania zadania, ustalony przez kierownictwo przedsiębiorstwa.

Przy zastosowaniu formuły udziałowej, w przypadku zadań efektywnościowych fundusz centrum kosztowego należy opisać wzorem:⁷³⁰

$$F_{ne} = F_{be} + O_k \times W_u$$

gdzie:

- F_{ne} – fundusz należny za zadania efektywnościowe,
- F_{be} – fundusz bazowy za zadania efektywnościowe,
- O_k – odchylenie kosztów rzeczywistych od budżetu,
- W_u – normatyw określony przez kierownictwo, określający udział centrum w odchyleniu od budżetu kosztów.

Przy ustalaniu funduszu należnego w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności koniecznym jest zbilansowanie środków motywacyjnych poszczególnych centrów odpowiedzialności. W ocenie wpływu złożonych wielkości normatywnych na globalny fundusz premiowy, powinny być ustalone przez kierownictwo przedsiębiorstwa normatywy określające wzrost premii w zależności od stopnia wykonania zadania W_k , osiągniętego wyniku. Przykład jednego z dopuszczalnych symulacyjnych wariantów zamieszczono w (Tabela 37), symbole w tabeli jak we wcześniejszych wzorach⁷³¹.

Tabela 37 Dopuszczalny wariant ustalenia zasad opłacania efektów pracy centrów

Premia za zadania kosztowe				Premia za zadania rzeczowe				suma
$F_{ne} = F_{be} + O_k \times W_u$				$F_n = F_b \times (1 + M_s \times W_k)$				
F _{ne}	F _{be}	O _k	W _u	F _n	F _b	M _s	W _k	F _n +F _{ne}
0	30000	0	0	66496,5	70000	0,91	-0,055	66496,5
0	30000	0	0	66780	70000	0,92	-0,05	66780
0	30000	0	0	67070,5	70000	0,93	-0,045	67070,5
0	30000	0	0	67054,75	70000	0,94	-0,04	67054,75
30000	30000	0	0	67368	70000	0,95	-0,035	67368
30000	30000	0	0	67984	70000	0,96	-0,03	97672,5
29 750	30000	-1000	0,25	70000	70000	0,97	0	97984
30000	30000	0	0,25	70000	70000	0,98	0	99750
31250	30000	500	0,25	70000	70000	0,99	0	100000
30000	30000	0	0,25	70000	70000	1	0	101250
30000	30000	0	0,25	70000	70000	1,2	0	100000
30000	30000	0	0,25	70000	70000	1,3	0	100000
30000	30000	0	0,25	70000	70000	1,4	0,02	100000

NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.176.

Łączna kwota funduszu premiowego w centrum kosztowym stanowi sumę arytmetyczną funduszy należnych w subcentrach wchodzących w jego skład.

⁷²⁹ NOWOSIELSKI S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.168.

⁷³⁰ Ibidem.

⁷³¹ Ibidem.

Zasady wiązania wyników pracy z częścią ruchomą wynagrodzenia nie mają charakteru stałego i aby mogły skutecznie spełniać funkcje motywacyjne muszą podlegać ciągłej modyfikacji i ewolucji w ramach zmian zachodzących w otoczeniu i wewnątrz organizacji, w myśl zasady, że system wynagrodzeń starzeje się z upływem czasu i musi być nieustannie doskonały. Podziału funduszu premiowego pomiędzy jego pracowników dokonuje kierownik centrum na podstawie regulaminu wewnętrznego. Można to zrobić zarówno uznaniowo, jak normatywnie.

Do zobiektywizowania podziału premii między pracowników powinny służyć kryteria dotyczące oceny wkładu pracy i wpływu poszczególnych pracowników na wyniki⁷³² pracy centrum. Premia dla konkretnego pracownika centrum kosztowego powinna stanowić iloczyn liczby punktów uzyskanych z oceny pracy w danym okresie oraz wartości punktu, co może mieć następującą postać:

$$W_p = \frac{F_k}{P_k}$$

gdzie:

- W_p – wartość premii przypadającej na jeden punkt,
- F_k – fundusz premiowy przyznany i-temu centrum,
- P_k – liczba punktów jaką pracownicy uzyskali w wyniku oceny pracy.

Wyższość tego sposobu nad uznaniowym przyznawaniem premii przejawia się w tym, że kierownik nie przyznaje premii w konkretnej wielkości kwotowej (a więc nie manipuluje nią), a jedynie ocenia pracę pracownika przy pomocy określonej wartości stanowiącej podstawę do automatycznego naliczania. Sposób taki pozwala na całkowite rozdysponowanie funduszu premiowego danego centrum odpowiedzialności. I zdaniem autora jest sprawiedliwy i motywacyjny.

Motywowanie całością wynagrodzeń może odbywać się w odniesieniu do komórek organizacyjnych realizujących zadania, które są zmienne w czasie (np. tworzenie ofert reklamowych w agencjach reklamowych, kontrakty budowlane w budownictwie, projekty w przedsiębiorstwach projektowych, usługi remontowe w przedsiębiorstwach remontowych).⁷³³ Może ono występować w dwóch formach:

- kiedy motywujemy wszystkimi składnikami wynagrodzeń,
- kiedy motywujemy płacą zasadniczą, która stanowi 100% wynagrodzeń.

W pierwszym przypadku wynagrodzenia obejmują środki na wynagrodzenia zasadnicze, ruchomą część wynagrodzenia (optymalnie ponad 50%) oraz pozostałe środki. Ten wariant charakteryzuje silna motywacja ukierunkowana przede wszystkim na terminową realizację zadań. Każde przekroczenie ustalonego terminu powoduje zwiększenie środków na płace zasadnicze i tym samym zmniejszenie części premiowej. Z kolei spełnienie wymagań jakościowych i utrzymanie się w budżecie jest warunkiem wypłacenia premii. Niedopełnienie któregośkolwiek warunku powoduje nie wypłacenie premii. Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie polegają na wyznaczeniu dla danego ośrodka odpowiedzialności, oprócz zadań terminu ich realizacji, wymagań jakościowych, budżetu kosztów na zrealizowanie zadania oraz wysokości wynagrodzenia.⁷³⁴

W drugim przypadku motywowanie odbywa się przy znacznie zróżnicowanych stawkach wynagrodzeń zasadniczych. W szczegółach rozwiązanie to polega na tym, że po przeprowadzeniu wartościowania pracy wyniki oceny ujmują się w określone kategorie zaszerogowania, którym przyporządkowuje się stawki wynagrodzenia zasadniczego. Stawki te ujmują się w kilku poziomach. Poziomy te różnią się między sobą wysokością

⁷³² SEKUŁA Z., Żeby premia była premią, *Personel*, 1-31 sierpnia 2000, s.56.

⁷³³ KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie jako instrument funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności, *Prace Naukowe AE*, nr 956, Wrocław 2002, s.40.

⁷³⁴ Ibidem.

wynagrodzenia (co uzyskuje się przez zastosowanie różnej wartości punktu) i są one zależne od wpływu wyników danego centrum kosztowego na kształtowanie wyników przedsiębiorstwa. Zaletą stosowania takiego rozwiązania jest to, że wysoka płaca zasadnicza integruje pracownika z danym centrum oraz ogranicza odpływ dobrych fachowców i motywuje do efektywnej pracy.⁷³⁵

W związku z tym możemy przedstawić dwa modele opłacania efektów pracy:⁷³⁶

- Model polegający na premiowaniu zadań, które objęte są taryfikatorem kwalifikacyjnym i opłacane płacą zasadniczą, ale jakość wykonania tych zadań może być różna. W tym modelu oceniana jest jakość wykonania podstawowych zadań na stanowisku związana jest z premiowaniem dobrych efektów, czyli motywowanie do osiągania efektów nadprzeciętnych.
- Model polegający na premiowaniu zadań, których nie ujmuje się w taryfikatorze kwalifikacyjnym i nie są one opłacone płacą zasadniczą, ale stanowią odrębne zadania, np. oszczędność materiałów, energii elektrycznej itp. W tym modelu premiowanie stanowi opłacanie wyodrębnionych zadań i motywację do osiągania konkretnych efektów ośrodków odpowiedzialności zależnych od bieżących potrzeb przedsiębiorstwa.

Model pierwszy nie został w literaturze odpowiednio sklasyfikowany i powiązany z pracą, co powoduje, że jest to jego podstawowym brakiem i w konsekwencji może prowadzić do niespełnienia założeń motywacyjnych. Aby osiągnąć optymalizację tego modelu należy powiązać wartościowanie z taryfikatorem kwalifikacyjnym, opracowanym metodą analityczno-punktową. Polega to na doborze zadań do premiowania z podstawowych czynności charakteryzujących stanowisko pracy. Model ten można również stosować bez analityczno-punktowej metody wartościowania, wymaga on wtedy opisu podstawowych zadań wykonywanych na stanowisku. Drugi model służy do opłacania zadań wyspecjalizowanych i może występować w przedsiębiorstwie obok modelu pierwszego. Kryterium premiowania w tym przypadku może być jedno zadanie premiowe lub kilka zadań. Można przyjąć zasadę, że uzyskanie premii za jedno z nich jest uwarunkowane wykonaniem innego zadania,⁷³⁷ co zdaniem autora niniejszej rozprawy powinno mieć zastosowanie w controllingowym podejściu do tego problemu.

5.5.3 Określanie wynagrodzeń grup pracowniczych

Każdy ze szczebli kierowania: kierownicy najwyższego szczebla, średniego i podstawowego w ramach posiadanej wiedzy i przyznanych im kompetencji uczestniczą w procesie motywacyjnym oddziałując na pracownika.⁷³⁸ Z tego też powodu w funkcjonującym systemie motywacji płacowej dla centrów odpowiedzialności w tym również dla centrów kosztowych należy uwzględnić trzy motywowane podmioty:⁷³⁹

- kierownika centrum: kierownika ośrodka odpowiedzialności,
- załogę: osoby pracujące w ramach ośrodka odpowiedzialności, podwładne kierownikowi,
- decydentów: osoby na stanowiskach kierowniczych wyższego rzędu sprawujące funkcje zarządcze w przedsiębiorstwie.

Samo ocenianie pracy pracowników oraz ich powiązanie z systemem motywacyjnym należy do najtrudniejszych i najbardziej złożonych procesów.⁷⁴⁰ System motywacyjny w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności powinien zawierać przede

⁷³⁵ KOPERTYŃSKA W.M., Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1998, s.39.

⁷³⁶ JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997, s.101.

⁷³⁷ Ibidem, s.101-103.

⁷³⁸ BAŃKA W., Zarządzanie personelem. Teoria i praktyka., Wydawnictwo Adas.200.

⁷³⁹ PARKITNA A., Controllingowa koncepcja wynagradzania, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu, Wyższa Szkoła Menedżerska w Legnicy, Legnica 2003, s.147

⁷⁴⁰ KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., Motywowanie przez ocenianie, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8/2001, s.24.

wszystkim elementy motywowania grup ludzi z danego ośrodka. Wynika to z faktu, iż przy stosowaniu rachunku odpowiedzialności, który jest podstawą właściwego wdrożenia controllingu musi nastąpić powiązanie motywacji z efektami pracy danego ośrodka odpowiedzialności, przy jednoczesnym motywowaniu indywidualnym poszczególnych pracowników ośrodków odpowiedzialności.⁷⁴¹ Podczas pierwszego wdrożenia pierwsze oceny wyników ośrodków odpowiedzialności nie mogą być podstawą do stosowania sankcji płacowych i personalnych w celu przekonania i zachęcenia kierownictwa oraz załogi do nowych reguł czy dokonania ewentualnych korekt w systemie.⁷⁴²

Kierownicy ośrodków odpowiedzialności są nadzorcami wykonania zadań i ponoszą odpowiedzialność za efekty pracy całego ośrodka odpowiedzialności, który im podlega. Dlatego powinni być motywowani przez swoje płace do jak najlepszych wyników w ramach postawionych przed nimi celów organizacyjnych. Motywacyjne wynagradzanie kierowników ośrodków odpowiedzialności może mieć dwojaką formę i odbywać się przez motywowanie ruchomą częścią wynagrodzeń lub za pomocą kontraktów menedżerskich. Z punktu widzenia controllingu znaczenie kontraktu menedżerskiego polega na tym, że zawiera on konkretnie sprecyzowane zadania oraz metodykę ich oceny.⁷⁴³ Specyfika centrów kosztowych powinna sprawiać że zawieranie kontraktów menedżerskich (na zasadach opisanych w paragrafie (2.5.3) winno odbywać się na najwyższych szczeblach zarządzania w ramach ogólnych centrów gospodarowania* np. w przypadku szefów działów produkcji, głównego technologa itp. W innych przypadkach kierowników kosztowych ośrodków odpowiedzialności wchodzących w skład centrów ogólnych lub kierowników subcentrów kosztowych motywowanie powinno odbywać się ruchomą częścią wynagrodzeń.

System wynagrodzeń kadry menedżerskiej ma szczególny wpływ na uzyskane przez przedsiębiorstwo efekty, powinien stanowić wyraz uznania i spełniać wymogi rozwiązań motywacyjnych, dlatego też w odniesieniu do stanowisk kierowniczych należy zastosować taką metodę wartościowania pracy, która odzwierciedlałaby potencjał kwalifikacyjny menedżera.⁷⁴⁴ Można to uzyskać np. przy użyciu metody Haya, która stanowi połączenie metody punktowej i porównawczej. Opiera się ona na następujących kryteriach: wiedzy, rozwiązywania problemów, odpowiedzialności. Wiedza rozumiana jest w tej metodzie jako niezbędne na danym stanowisku kompetencje obejmujące wiedzę specjalistyczną i kierowniczą oraz wiedzę w zakresie stosunków międzyludzkich. Kryterium rozwiązywania problemów w metodzie oznacza umiejętności analizy i wnioskowania celem podjęcia decyzji. Odpowiedzialność za działanie i jego konsekwencje oceniana jest jako końcowy rezultat pracy kierownika i wyznaczana jest przez: zakres swobody działania, rodzaj wpływu na końcowe rezultaty i rozmiar odpowiedzialności finansowej.

Sposób ustalanie wynagrodzeń zależy od wielkości ośrodka kosztowego, umiejscowienie w strukturze funkcjonalnej i hierarchii ważności danej komórki w przedsiębiorstwie. Może się zdarzyć, że całe przedsiębiorstwo może stanowić ośrodek kosztowy w ramach większej organizacji, np. grupy kapitałowej lobby holdingu. Wynagradzanie kierownika (grupy kierowników) takiego ośrodka musi być obwarowane pewnymi wymogami zapisanymi w kontrakcie i musi być powiązane z wynikami całości przedsiębiorstwa, w którego skład wchodzi przedsiębiorstwo-córka (przedsiębiorstwo

⁷⁴¹ LEW G., Motywowanie w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003, s.241.

⁷⁴² SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.64.

⁷⁴³ HAUS B., NOWOSIELSKI S., Controlling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie, Przegląd Organizacji, nr 12/1995, s. 35.

* Centra ogólne, są to centra odpowiedzialności wyodrębniane na początku wprowadzenia controllingu do przedsiębiorstwa, skupiające jak największe obszary działania, w przypadku przedsiębiorstwa o strukturze funkcjonalnej mogą to być poszczególne pionry lub poszczególne przedsiębiorstwa w przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego.

⁷⁴⁴ NEHRING A., Doskonalenie wynagradzania kadry menedżerskiej, [w:] Metody wynagradzania za prace- Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 9, WSZiF, s.104-105.

zależne) stanowiące kosztowy ośrodek odpowiedzialności. Kontrakty menedżerskie kształtują proefektywnościowe i prorynkowe postawy kierowników centrów kosztowych stanowiących oddzielne przedsiębiorstwa. Mają one zwiększyć prestiż i odpowiedzialność kierowników.⁷⁴⁵ Przy zastosowaniu umów kontraktowych możemy zastosować dwojaki sposób rozwiązań motywacji płacowej. Rozwiązanie pierwsze polega na ustaleniu w umowie całkowitego wynagradzania kierownika, relatywnie wysokiego w stosunku do wynagrodzeń pracowników zatrudnionych na stanowiskach wykonawczych (w danym centrum). Jednocześnie określa się systematyczne zadania, z których centrum będzie rozliczane. Pozytywna ocena jest podstawą przedłużenia umowy - negatywna powoduje zerwanie kontraktu. Drugim rozwiązaniem jest określony równy 50% udział części stałej i ruchomej i uzależnienie premii od oceny efektów pracy danego centrum odpowiedzialności.⁷⁴⁶

W literaturze prezentuje się interesujące, oryginalne modele motywacyjne, np. model Sharinig, Witzmana lub Grovesa, przydatne w kształtowaniu części premii kierownika zależnej od wyników przedsiębiorstwa. Inspirują one do kolejnych rozwiązań istotnych dla motywowania kierowników, które nie psują atmosfery w przedsiębiorstwie a są możliwe do zastosowania w przypadku centrów kosztowych.⁷⁴⁷ W pierwszym modelu każdy kierownik otrzymuje premię określoną wskaźnikiem udziału w określonym wyniku przedsiębiorstwa. Jednak model ten zawodzi w warunkach niepewności funkcjonowania kierowników. W modelu Witzmana zakłada się, że rzeczywisty wynik uzyskany przez centrum jest uzależniony od planowanego wyniku. Stosowanie tego modelu jest bardzo utrudnione w warunkach niepewności. Natomiast w modelu Grovesa do zestawu mierników oceny pracy kierownika dodaje się obok, rzeczywście wykonanego wyniku, także wyniki planowane w innych centrach odpowiedzialności. W ten sposób kierownik staje się współodpowiedzialnym za wyniki w innych obszarach przedsiębiorstwa. Ten model jednak jest bardzo rzadko stosowany ze względu na swoją trudność. Wszystkie modele prowadzą do efektywnych rozwiązań praktycznych tylko przy spełnieniu wymaganych ograniczeń.⁷⁴⁸

Po wejściu Polski do Unii Europejskiej polskie przedsiębiorstwa, aby zatrzymać i pozyskać najlepszych specjalistów, będą musiały poprawić warunki zatrudnienia i proponować takie systemy wynagrodzeń, które byłyby porównywalne z ofertą firm międzynarodowych. Dlatego controlling musi w tej sferze proponować odmienną od dotychczasowej strategię działania opartą na wzroście wynagrodzeń kadr strategicznych i zwiększeniu ich form dochodów pozapłacowych. W przeciwnym razie rola polskich pracodawców może sprowadzić się do angażowania odrzuconych przez firmy międzynarodowe pracowników, a więc do roli outsiderów na własnym narodowym rynku.⁷⁴⁹ Takie działania spowodują bezwzględny wzrost kosztów pracy oraz uaktywnią zależność między systemem wynagrodzeń a zatrudnieniem w przedsiębiorstwie. Do pakietu wynagrodzeń menedżerów powinny być dołączone benefity (dodatki uzależnione od oceny osiągnięć), do których można zaliczyć: samochód służbowy, różnego typu ubezpieczenia, szkolenia oraz fundusz reprezentacyjny,⁷⁵⁰ szeroko opisywane w rozdziale 2.

Ustalenie zasad naliczania premii i nagrody kierownika centrum odpowiedzialności powinno być uzależnione od rodzaju centrum kosztów i jego ulokowania w strukturze

⁷⁴⁵ HAUS B., Jagoda H., Kontrakt menedżerski i firma zarządzająca jako formy zarządzania przedsiębiorstwem w polskiej gospodarce, Wydawnictwo AE, Wrocław 1997, s.35.

⁷⁴⁶ KOPERTYŃSKA W.M., Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1998, s.40.

⁷⁴⁷ SĄKIEWICZ A. i Ł., Nowe metody pracy z ludźmi. Organizacja procesów personalnych, Poltex, Warszawa 2002, s.95.

⁷⁴⁸ NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.173.

⁷⁴⁹ KRYŃSKA E., Polskie przedsiębiorstwo na rynku pracy wspólnej Europy. Konkurenci czy outsiderzy?, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją BRDULAK H., Wspólna Europa. Międzynarodowa konkurencja polskich przedsiębiorstw, SGH, Warszawa 1999, s.284-290.

⁷⁵⁰ JUCHNOWICZ M., Czas na zmiany wynagrodzeń, Personel, 1-15 października 2001, s.29.

organizacyjnej przedsiębiorstwa. W przypadku finalnych kosztowych ośrodków odpowiedzialności, w zależności od założeń funkcjonowania centrum odpowiedzialności oraz służących ich mierników kosztowych (wykonania zadań kosztowych), stosować można jedno lub dwupoziomowe zasady ustalania premii. W przypadku gdy istnieją możliwości oceny wpływu poszczególnych centrów na wyniki przedsiębiorstwa, system ten powinien uwzględnić dwa poziomy efektywności:⁷⁵¹

- przedsiębiorstwa,
- centrum odpowiedzialności.

Moim zdaniem w każdym przypadku należy stworzyć dwupoziomowe zasady ustalania premii, ponieważ idea controllingu ma służyć realizacji celów przedsiębiorstwa. Niewłaściwe byłoby uzależnienie premii tylko i wyłącznie od wyników danego centrum. Osiąganie wszystkich celów (a więc i zysku na odpowiednim założonym poziomie) stanowi warunek konieczny i dostateczny do podjęcia decyzji o uruchomieniu premii w danym okresie w przedsiębiorstwie. W przypadku kiedy spełniony jest ten warunek i ośrodek odpowiedzialności osiągnął założone parametry ekonomiczne, wysokość premii kierownika podlegałaby wyliczeniu według następującego wzoru:

$$F_{po} = \sum_{i=1 \rightarrow n} P_i \times O_i$$

gdzie:

- F_{po} - fundusz premiowy dla centrum odpowiedzialności,
- P_i - wskaźnik premii zależny od poziomu osiągniętego i -tego parametru zadaniowego (ekonomicznego),
- O_i - wartość parametru uzyskana w okresie premiowym,
- n - ilość parametrów premiowych.

Takie rozwiązanie uwzględnia sprzężenie bodźca negatywnego (brak premii w przypadku, gdy nie wypracowano celów firmy np. zysku) z bodźcem pozytywnym, czyli wykonaniem zadania i celów na założonym poziomie, w wyniku czego może powodować osłabienie motywacji do wykonania zadań własnych i celów centrum w okresie⁷⁵². Niebranie pod uwagę spełnionych wymagań dotyczących celów, a więc i wypracowanego zysku jest sprzeczne z rachunkiem odpowiedzialności, który stanowi podstawę założeń controllingu. Stąd też w proponowanym wzorze pojawia się suma wskaźników premii i wielkości parametru ekonomicznego. Jednym z parametrów premiowych może być zysk. Wskaźnik premii zależny dla tego parametru ekonomicznego może przyjmować różne wartości, w zależności od typu ośrodka i bezpośredniego wpływu na generowany parametr ekonomiczny. (np. ośrodek odpowiedzialności, który może stanowić dział sprzedaży, bezpośrednio wpływający na wyniki przedsiębiorstwa poprzez inicjatywę, przedsiębiorczość, kreatywność, solidność pracy i wysiłków poszczególnych pracowników; w tym wypadku wartość funduszu premiowego będzie z pewnością uzależniona od wielkości zysku w przedsiębiorstwie). Uzależnienie to będzie znacznie większe niż w przypadku ośrodka odpowiedzialności działu badań i rozwoju i może stanowić w skrajnym podejściu, jedyny parametr, od którego jest uzależniony fundusz premiowy danej komórki. W takim przypadku limitowanie górnej granicy premii nie jest konieczne, ponieważ przyrost zysku pozwala nie tylko na uzyskanie dodatkowych wartości premii, ale również na uzyskanie dodatkowej wartości netto. Przy konstruowaniu tablicy należy w pierwszym rzędzie założyć wysokość podstawowego odpisu premii przy osiągniętym zysku na zaplanowanym poziomie (Tabela 38).

⁷⁵¹ SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2001, s.36.

⁷⁵² Ibidem.

Tabela 38 Przykładowa tabela wskaźników premii w zależności od poziomu zysku

Wskaźnik zysku brutto osiągnięty w okresie sprawozdawczym [%]	% należnej premii
powyżej 108	18%
106-107,99	15%
104-105,99	14%
102-103,99	12%
100-101,99	10%
99-99,99	6%
98-98,99	5%
97-97,99	4%
96-96,99	2%
poniżej 95,99	0%

Źródło: SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2001, s.38.

W przykładowej, prezentowanej powyżej, tabeli wysokość podstawowego odpisu premii wynosi 10%. Wzrost wskaźnika zysku powyżej 100% w okresie sprawozdawczym uprawnia do wyższych niż 10%-we odpisów premiowych, natomiast brak premiowanego zysku zmniejsza odpisy na premie.

Następnym współzależnym (lub samodzielnym) wyznacznikiem premiowania w kosztowych centrach odpowiedzialności jest wykonanie celów – zadań mierzonych innymi parametrami ekonomicznymi, np. wartość produkcji, wielkość produkcji, wartość produkcji brutto, liczby godzin, itp. Według Sekuły miarodajność takiego parametru jest większa, jeżeli rozpatruje się go w powiązaniu z poziomem wykorzystania nakładów i środków w przyznanym dla danego centrum budżecie. Do określenia wskaźnika premii w zależności od poziomu realizowanego celu i budżetu buduje się tabele macierzowe⁷⁵³ (Tabela 39). Opracowanie takiej tabeli wymaga przeprowadzenia rachunku symulacyjnego. Celem tego rachunku jest np. wykazanie, jakie korzyści uzyskuje przedsiębiorstwo w przypadku, gdy dane centrum wykonuje swoje zadania na poziomie 102% przy wykorzystaniu 98% środków.

Tabela 39 Przykładowa tabela macierzowa wskaźników premii dla kosztowych centrów odpowiedzialności

% realizacji planowych zadań	% wykorzystania środków w budżecie							
	95>	96-96,99	97-97,99	98-98,99	99-99,99	100- 100,99	101- 101,99	102<
>106	20	19	18	17	16	15	14	13
104-105,99	19	18	17	16	15	14	13	12
102-103,99	18	17	16	15	14	13	12	11
100-101,99	17	16	15	14	13	12	11	10
99-99,99	14	13	12	11	10	9	8	7
98-98,99	13	11	9	7	5	3	0	0
97-97,99	11	9	7	5	2	0	0	0
96-96,99	9	5	3	1	0	0	0	0
95>	7	5	3	0	0	0	0	0

Źródło: SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw* nr1/2001, s.39.

Zasady premiowania pracowników zatrudnionych w centrach opartych na budżetach, czyli typowych centrach finalnych kosztów, uzależnione są od wskaźnika wykorzystania środków przyznaných w ramach budżetu oraz stopnia oceny ich

⁷⁵³ SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2001, s.39.

kompletności i jakości przewidzianych do wykonania zadań. W takim wypadku możemy stosować skalę ocen. Dobór właściwych skal ocen zależy od następujących czynników:⁷⁵⁴

- stopnia trudności i zmienności zadań wykonywanych przez centrum w poszczególnych okresach,
- stopnia ryzyka i niepewności mającego wpływ na prawidłowe wykonanie zadań,
- kwalifikacji i umiejętności personelu w danym centrum,
- wpływu kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa.

Środki na fundusz premiowy centrów można pozyskać w dwojaki sposób:⁷⁵⁵

- tworząc stopniowo fundusz wpisany w ciężar kosztów,
- odzyskując środki ulokowane w funkcjonującym do chwili wprowadzenia zasad controllingu funduszu premii regulaminowej.

Wadą pierwszego sposobu jest trudność jego realizacji, szczególnie w warunkach kryzysu organizacji oraz to, że proces ten jest długotrwały. Drugi sposób też nie jest prosty, ponieważ do jego zrealizowania potrzebna jest pro efektywnościowa postawa związków zawodowych. Sprowadza się on bowiem do odzyskania motywacyjnego charakteru premii regulaminowej, co uwidocznione jest w skwantyfikowaniu poszczególnych wskaźników premiowych. Takie rozwiązanie może się spotkać z oporami społecznymi, albowiem w praktyce polskich przedsiębiorstw większość z obecnych tytułów premiowych nabrała charakteru stałego.⁷⁵⁶

W stosunku do kierowników ośrodków kosztowych premiowanie powinno stanowić co najmniej 30-50% wynagrodzenia zasadniczego (w zależności od szczebla zarządzania). Premie kierowników centrów bazujących na komórkach funkcjonalnych działających w ramach centrów kosztowych powinny być uzależnione w całości od wyników (jakościowych i ilościowych) kierowanej przez nich komórki.⁷⁵⁷

W stosunku do kierowników ośrodków kosztowych najniższego szczebla, często działających wręcz jako ośrodki produkcyjne, powinno stosować się formę motywowania kierowników nagrodami za wydajność i efektywność, osiągniętą w dłuższym okresie czasu, przeważnie roku (w praktyce od 25% do 30% rocznej płacy zasadniczej).

Problem motywacyjnego premiowania w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności można rozwiązać dwojako, w zależności od zgromadzonego funduszu premiowego:

- dodatkowo motywować kierowników kosztowych centrów podstawowych, jeśli są to szczupłe środki,
- motywacją proefektywnościową objąć wszystkich pracowników danego centrum kosztowego, gdy wolumen środków jest niewystarczający.

Kierownikom centrum należy przyznać także nagrody za wyniki ilościowe i jakościowe osiągnięte w dużych odstępach czasu (np. roku), będących skutkiem oceny indywidualnych efektów pracy kierownika centrum kosztowego. Atrakcyjność nagrody jest warunkiem jej motywacyjnego efektu, same bowiem dobre intencje nie wystarczą, dlatego też nagroda musi być dopasowana do konkretnej sytuacji i musi być atrakcyjną dla pracownika.⁷⁵⁸

5.5.4 Kształtowanie wynagrodzeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa

Premia ma charakter fakultatywny, tzn. nie musi ona być stosowana w poszczególnych zakładach pracy. Nawet w przedsiębiorstwie, gdzie system premiowania jest stosowany nie musi ona obligatoryjnie obejmować wszystkich grup pracowniczych. Tam, gdzie wykonywane są proste prace kontrolne, nie rzutujące na jakość

⁷⁵⁴ SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2001, s.39.

⁷⁵⁵ NOWOSIELSKI S., *Controlling w obszarze produkcji*, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.177.

⁷⁵⁶ Ibidem, s.178.

⁷⁵⁷ SĄJKIEWICZ A. i Ł., *Nowe metody pracy z ludźmi*. Organizacja procesów personalnych, Poltex, Warszawa 2002, s.94.

⁷⁵⁸ MALINOWSKI S., *Motywowanie na pierwszym planie*, Personel, nr 6/1998, s. 14.

i mało wiążące z kosztami produkcji, gdzie decydujący wpływ ma technologia, premia nie musi być stosowana, np. w ośrodkach kosztowych należących do obszaru administracji. Premiowanie powinno być stosowane w odniesieniu do tych grup zawodowych i w przypadku których wpływ ludzi na rezultaty pracy jest bezpośredni i znaczący, np. w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności należących do obszaru sprzedaży, marketingu, czy projektowania nowych wyrobów. Idea takiego systemu polegałaby na tym, że pracownicy podzieleni byłiby w ramach przedsiębiorstwa na grupy zależne od rodzaju wykonywanych czynności. Grupy pracowników bezpośrednio produkcyjnych oceniane są na podstawie dwóch kryteriów. Pierwszym jest osiąganie wielkości produkcji w porównaniu z wielkością zaplanowaną. Drugim kryterium jest efektywne wykorzystanie czasu pracy (stosunek czasu przepracowanego do czasu nieprzepracowanego), porównany z wielkością bazową. Grupy zaś pracowników pośrednio produkcyjnych otrzymują dodatek w wysokości średniego wzrostu wydajności pracy, który osiągnęły poszczególne grupy pracowników bezpośrednio produkcyjnych.⁷⁵⁹

Dla pozostałych pracowników przedsiębiorstwa podstawę premiowania stanowi wynik przedsiębiorstwa, czyli zysk. Poszczególne grupy pracowników partycypują w różnym stopniu w wypracowywaniu zysku, ze względu na zróżnicowany udział w jego tworzeniu. Stąd też premia powinna być wypłacana w różnych wysokościach np.:⁷⁶⁰

- kierownicy ośrodków odpowiedzialności - 300% miesięcznej płacy zasadniczej,
- pracownicy na stanowiskach wykonawczych nierobotniczych - 100% wysokości pracy zasadniczej,
- pracownicy na stanowiskach robotniczych pomocniczych - 50% miesięcznej płacy zasadniczej,
- pracownicy na stanowiskach robotniczych z utrzymania ruchu - 100% miesięcznej płacy zasadniczej.

W dzisiejszych czasach w każdym niemal przedsiębiorstwie wyodrębnia się pewne grupy pracowników o szczególnie istotnym znaczeniu dla przedsiębiorstwa (np. członkowie kadry kierowniczej, specjaliści wysokiej klasy), w stosunku do których nie stosuje się rozwiązań płacowych firmy. W zakresie kształtowania wynagrodzeń dla tej grupy pracowniczej, która jest obecna w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności proponuje się zastosowanie następujących rozwiązań płacowych (opisanych w literaturze przedmiotu):⁷⁶¹

- Stosowanie modelu płac stałych, ustalonych jako krotność średniego wynagrodzenia osiągniętego w przedsiębiorstwie, bądź też określona stała kwota. Taki sposób kreowania poziomu wynagrodzeń daje poczucie stabilizacji i tym samym stwarza pewien komfort w realizacji zadań.
- Stosowanie modelu płac mieszanych: stała część wynagrodzenia zasadniczego ustalona jest jako krotność wynagrodzenia średniego bądź też jako stała kwota, część ruchoma, wypłacana jest w formie premii, nagród. Możliwe jest tu zastosowanie dwóch wariantów rozwiązania. Pierwszy, w którym udział premii jest znaczący i sięga 50-60% łącznego wynagrodzenia. Premia w tym wypadku połączona jest ściśle z wynikami przedsiębiorstwa, jak również realizacją wyznaczonych zadań i celów. W drugim wariantcie przypisuje się taką samą rangę części stałej i ruchomej, a wynagradzanie ruchome obejmuje premie krótkookresowe, np. za realizację kwartalnych zadań kluczowych oraz premie lub nagrody za osiągnięcie na założonym poziomie bieżących wyników przedsiębiorstwa.

Wówczas, kiedy wynagrodzenie stanowi istotną część wynagrodzenia kadry kierowniczej, bardzo ważnym elementem jest właściwy wcześniejszy dobór mierników

⁷⁵⁹ KOZIOL L., *Motywacja w pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 2002, s.179.

⁷⁶⁰ KOPERTYŃSKA W.M., *Premiowanie w aktualnych warunkach przedsiębiorstw*, Przegląd Organizacji, nr 3/2001, s.36.

⁷⁶¹ KOPERTYŃSKA W.M., *Motywowanie poprzez płace* (2), *Personel*, nr 1/99, s.58-59.

oceny efektów pracy, muszą one bowiem odzwierciedlać wzrost dla akcjonariuszy oraz potencjał firmy.⁷⁶²

Centrami kosztowymi w przedsiębiorstwie z reguły są wydziały produkcyjne, pomocnicze i administracyjno-biurowe (co odzwierciedla ich podział). I tak dla ośrodków kosztowych wydziału produkcyjnego istotne są określone zadania rzeczowe, jakościowe, ustalone ceny wewnętrzne przy planowanym poziomie kosztów stałych i zmiennych oraz marże pokrycia kosztów. Ceny wewnętrzne są wielkością stałą, na którą dział produkcji nie ma wpływu. Jest ona ustalana przez dział controllingu i zatwierdzona przez dyrekcję zakładu. Tak więc jedyną wielkością, na którą ma wpływ dział produkcji, jest koszt zmienny. Obniżka kosztu zmiennego powoduje zwiększenie marży pokrycia kosztów stopnia pierwszego, co nie powinno pozostawać bez wpływu na ruchomą część wynagrodzeń szefa produkcji i kierowników oraz pracowników ośrodków odpowiedzialności należących do tego pionu. Należy przytoczyć jeszcze kilka uwag na temat premiowania w szczególności szefa produkcji. Po pierwsze może on wypracować dużą marżę pokrycia kosztów stopnia pierwszego tylko wtedy, gdy dział sprzedaży zapewni mu odpowiednio dużo zamówień. W przypadku, gdy tych zamówień nie ma zbyt wiele, to nawet jeżeli szef produkcji dostarczy wszystkie produkty w odpowiednim czasie (choćby nie miał żadnych zapasów w magazynach surowców i żadnej produkcji w toku), to i tak może nie wypracować odpowiednio dużej marży, aby otrzymać jakąkolwiek premię.⁷⁶³ Tak rozliczany szef produkcji zwraca uwagę na wielkość serii produkcyjnych, partie ekonomiczne, źródła zaopatrzenia, dobór komponentów czy też na wykorzystanie czasu pracy robotników bezpośrednio produkcyjnych, gdyż te wszystkie elementy wpływają na jednostkowy koszt zmienny produktu. Ponadto przedmiotem jego uwagi jest również liczba pracowników w poszczególnych działach (zaopatrzenia, produkcji w toku, przygotowania produkcji). To na nim spoczywa odpowiedzialność za właściwe zagospodarowanie czasu pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Poza tym musi on zwracać uwagę na ilość materiałów zużytych do konserwacji maszyn i urządzeń, lepiej wykorzystać transport wewnętrzny i brygady remontowe, staje się on menedżerem obliczającym koszty magazynowania i produkcji w toku.

Do ośrodków kosztowych pośrednio produkcyjnych możemy zaliczyć: dział remontów, narzędziownię, dział techniczny, technologiczny i konstrukcyjny. Oczywiście zależy to w dużej mierze od specyfiki danego przedsiębiorstwa produkcyjnego. W wielu przedsiębiorstwach działy te utrzymują zbyt wysokie zatrudnienie, co jest przyczyną wysokich kosztów stałych w przedsiębiorstwie. Controllingowy system motywacyjny jest uzależniony od poziomu kosztów generowanych przez poszczególne centra kosztów, co ma na celu doprowadzenie do racjonalnych rozwiązań w zakresie kosztów pośrednich⁷⁶⁴. Wyjaśnię to na przykładzie ośrodka kosztowego - działu remontów. Takie centrum kosztowe posiada plan roczny kosztów, który jest zatwierdzony i akceptowany przez zarząd. Miesięczne odchylenia planu pozwala na stwierdzenie, czy budżet przedsiębiorstwa jest realizowany w tym zakresie prawidłowo, a jeżeli nie pozwala, to na ustalenie miejsca przekroczenia budżetu, ponieważ dział remontowy wykonuje swoje prace w systemie zleceń, a zlecenia są otwierane na podstawie zgłoszeń z innych działów. Przy czym musi istnieć taka pozycja jak „zlecenia własne” działu. Do zleceń własnych działu zaliczane są wszystkie koszty zleceń, które nie muszą być wystawione, a nie mogą bezpośrednio obciążać innego działu. W rozliczaniu takiego działu możemy wykorzystać następujące mierniki: wskaźnik alokacji kosztów ogółem, wskaźnik alokacji kosztów zleceń ogółem⁷⁶⁵.

⁷⁶² BORKOWSKA S., Wynagrodzenia adekwatne do sytuacji firmy, *Personel*, 1-31 sierpnia 2000, s.49.

⁷⁶³ WAŁKOWSKI R., Controlling na wydziałach produkcji bezpośredniej, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 2/1999, s.31.

⁷⁶⁴ *Ibidem*.

⁷⁶⁵ WAŁKOWSKI R., Controlling na wydziałach pośrednio produkcyjnych, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 1/1999, s.31.

Wskaźnik alokacji kosztów ogółem informuje o tym, na ile dany dział jest potrzebny innym działom. Wskaźnik ten przy poziomie np. 50% informuje, że połowa kosztów działu została poniesiona w celu zaspokojenia czyichś potrzeb remontowych, natomiast pozostałe 50% jest kosztem stałym tego działu, który należy minimalizować. Dlatego też stwarzając powiązania systemu motywacji płacowej z konkretnymi wskaźnikami należy w tym przypadku uzależnić premie kierownika takiego ośrodka kosztowego od wysokości tego wskaźnika, w taki sposób, aby kierownik w danym okresie otrzymał pewien procent premii maksymalnej, który jest równy wskaźnikowi rotacji kosztów zleceń w danym okresie. Przyjmuje on następującą postać:

$$\text{Wskaźska alokacji kosztów ogółem} = \frac{\sum \text{kosztów zleceń st.}}{\sum \text{kosztów og. centrum}} \times 100\%$$

Wskaźnik alokacji kosztów zleceń obcych liczony jest po to, aby uzyskać informację, jaką część kosztów absorbują zlecenia własne. Przyjmuje on następującą postać:

$$\text{Wskaźska alokacji kosztów zleceń ogółem} = \frac{\sum \text{kosztów zleceń}}{\sum \text{kosztów og. centrum}} \times 100\%$$

Wartość takiego wskaźnika nie powinna się różnić znacząco od poprzedniego. Jeżeli jednak ma to miejsce, należy poddać analizie sposób wliczania kosztów do zleceń obcych, aby zapobiec niewłaściwemu przenoszeniu kosztów stałych na zlecenia i ukrywaniu tym samym nieefektywności pracy danego centrum kosztowego. Jeżeli przyjmiemy koszt zleceń obcych za przychód danego centrum, daje to możliwość analizowania rentowności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności wydziałów pośrednio produkcyjnych (produkcji pomocniczej). System budżetowania zmusza do prawidłowego raportowania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Dodatkowo delegowanie uprawnień na niższe szczeble kierownictwa wyzwala inicjatywy oddolne. Uzależnienie premii od tych wskaźników daje korzyści w postaci dążeń pracowników do obniżenia kosztów stałych. W taki sam albo podobny sposób można zbudować system motywacyjny dla pozostałych ośrodków odpowiedzialności (wydziałów) produkcji pośredniej.

Należy na zauważyć, iż nie wszystkie zadania z zakresu zarządzania produkcją pokrywają się z zadaniami controllera produkcji. Więc możliwe jest w takiej sytuacji rozdzielenie odpowiedzialności produkcji i controllingu. Za decyzje strategiczne i operatywne związane z wyposażeniem technicznym, programem i procesem produkcyjnym odpowiada kierownik produkcji. Do obowiązków controllera należy synchronizowanie tych decyzji z celami przedsiębiorstwa oraz decyzjami i działaniami podejmowanymi w innych obszarach, a także przedstawienie kierownictwu ich ogólnozakładowych konsekwencji.⁷⁶⁶

Pomocnicze ośrodki odpowiedzialności za koszty, którymi z pewnością są komórki administracyjno-biurowe, powinny wyznaczać bazowy fundusz ruchomej części wynagrodzenia, których wysokość uzależniona jest od rangi komórki. Jednocześnie kryteriami ich oceny powinny być mierniki rzeczowe i sprawnościowe. Wynik oceny

⁷⁶⁶ NOWOSIELSKI S., Controlling w obszarze produkcji, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002, s.111.

pracy w danej komórce stanowi podstawę przyznania tego funduszu w przypadku negatywnej oceny pracy komórki.⁷⁶⁷

Wynagradzanie z uwzględnieniem wymagań controllingu łączy w sobie dwie bardzo ważne cechy, a mianowicie daje możliwość efektywnego motywowania zaś sama idea controllingu daje możliwość kontroli kosztowej, która w dzisiejszych czasach jest bardzo ważnym narzędziem ułatwiającym właściwe zarządzanie przedsiębiorstwem. Dlatego też uważam, że kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu stanowi jeden z elementów rozwoju zarządzania zasobami ludzkimi.

⁷⁶⁷ KOPERTYŃSKA W.M., Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1998, s.40.

6 ZASTOSOWANIE PROPONOWANEJ METODYKI KSZTAŁTOWANIA WYNAGRADZAŃ Z UWZGLĘDNIENIEM WYMAGAŃ CONTROLLINGU W KOSZTOWYCH OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI W KGHM POLSKA MIEDŹ

6.1 Charakterystyka przedsiębiorstwa

6.1.1 Historia Spółki

Po zakończeniu drugiej wojny światowej dwa zakłady górnicze rudy miedzi: "Lena" i "Konrad" zostały ponownie uruchomione w 1951 roku. W tym samym roku rozpoczęto także budowę Huty Miedzi "Legnica". Początki przedsiębiorstwa państwowego Kombinat Górniczo-Hutniczy Miedzi oraz rozwój polskiego przemysłu miedziowego w obecnej formie sięgają lat pięćdziesiątych, a należy je łączyć ze znalezieniem pokładów rudy węglanowej w okolicach Lubina i Polkowic. W celu eksploatacji nowo odkrytego złoża Minister Przemysłu Ciężkiego, powołał Zarządzeniem z dnia 28 grudnia 1959 roku przedsiębiorstwo państwowe pod nazwą Zakłady Górnicze "Lubin" w budowie. Przedsiębiorstwo to zostało wpisane do rejestru przedsiębiorstw państwowych prowadzonego przez Ministerstwo Finansów w dziale A pod nr 582. Zarządzeniem z dnia 5 kwietnia 1961 roku Minister Przemysłu Ciężkiego zmienił pierwotną nazwę przedsiębiorstwa na "Kombinat Górniczo-Hutniczy Miedzi" w budowie, zaś Zarządzeniem z dnia 30 grudnia 1968 roku Minister Przemysłu Ciężkiego ostatecznie ustalił nazwę przedsiębiorstwa na "Kombinat Górniczo-Hutniczy Miedzi". Kombinat był przedsiębiorstwem wielozakładowym. W jego skład wchodziły zakłady górnicze i huty oraz szereg zakładów o charakterze pomocniczym i usługowym. Istniały dwa sposoby tworzenia zakładów wchodzących w skład Kombinat:

- Zakłady powstałe w wyniku włączania, na mocy odpowiednich zarządzeń ministra, odrębnych przedsiębiorstw państwowych posiadających osobowość prawną i wydzielone mienie;
- Zakłady powstałe w wyniku wydzielania z istniejącej struktury Kombinat zespólnego organizacyjnie majątku ruchomego i nieruchomego na podstawie zarządzeń Dyrektora Generalnego Kombinat lub też na mocy zarządzeń ministra.

Kombinat przyjmował, że rozpoczęcie działalności wydobywczej przez poszczególne nowo utworzone zakłady górnicze następowało z chwilą osiągnięcia przez nie 25% projektowanego poziomu wydobycia. Poszczególne zakłady górnicze rozpoczęły działalność w następujących latach:

- ZG "Lubin" w 1968 roku;
- ZG "Polkowice" w 1968 roku;
- ZG "Rudna" w 1974 roku;
- ZG "Sierszowice" w 1986 roku.

W 1973 roku rozpoczęto likwidację ZG "Lena" z powodu wyczerpania złóż. Złoża rud ZG "Konrad" uległy wyczerpaniu w 1987 roku. W styczniu 1996 roku utworzono Oddział Zakłady Górnicze "Polkowice-Sierszowice" w wyniku połączenia kopalń: "Polkowice" i "Sierszowice".

Aktem notarialnym z dnia 9 września 1991 roku przedsiębiorstwo państwowe Kombinat Górniczo - Hutniczy Miedzi w Lubinie zostało przekształcone w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa - KGHM Polska Miedź S.A. W dniu 12 września 1991 roku Spółka została wpisana do rejestru handlowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy w Legnicy pod numerem RHB 621. W tym samym dniu tenże Sąd wydał

postanowienie o sygnaturze V Ns-Rej PP- 250/91-PP-111, na mocy którego wykreślono Kombinat z rejestru przedsiębiorstw państwowych. Wszystkie wymienione powyżej zakłady wchodziły wówczas w skład Kombinatu i po przekształceniu stały się Oddziałami nowo powstałej Spółki. W wyniku podjętych przez Spółkę działań, mających na celu restrukturyzację i dywersyfikację działalności Firmy, część z tych Oddziałów została przekształcona w Spółki zależne od KGHM. Proces ten nie jest jeszcze zakończony i będzie kontynuowany w przyszłości.

W lipcu 1997 r. akcje Spółki zadebiutowały na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, zaś GDR-y (Globalne Kwity Depozytowe) równocześnie na Londyńskiej Giełdzie Papierów Wartościowych.

6.1.2 Profil działalności

Przedmiotem działalności KGHM Polska Miedź S.A. jest:

- Kopalnictwo rud metali;
- Produkcja miedzi, metali szlachetnych, pozostałych metali nieżelaznych oraz soli;
- Odlewnictwo metali lekkich i nieżelaznych;
- Zagospodarowanie metalowych odpadów i złomu oraz odpadów przemysłowych;
- Sprzedaż hurtowa na zasadzie bezpośredniej płatności lub kontraktu;
- Działalność finansowych towarzystw holdingowych;
- Działalność geologiczno-poszukiwawcza, usługi inżynieryjne i techniczne dla przemysłu, górnictwa, transportu, ochrony środowiska;
- Wytwarzanie i dystrybucja energii elektrycznej oraz pary wodnej i gorącej wody, wytwarzanie gazu, dystrybucja paliw gazowych przez sieć zasilającą;
- Zawodowa działalność ratownicza.

Działalność podstawowa Spółki ogranicza się w głównej mierze do:

- Kopalnictwa rud miedzi;
- Produkcji miedzi, metali szlachetnych i pozostałych metali nieżelaznych.

6.1.3 Pozycja Spółki na rynkach miedzi i srebra

W roku 2002 na świecie wyprodukowano około 15,225 mln ton miedzi rafinowanej (Tabela 40), z czego 509 tysięcy pochodziło z KGHM, tj. 3,3 % produkcji globalnej. Taki wolumen produkcji stawia KGHM Polska Miedź S.A. na szóstym miejscu wśród światowych producentów tego metalu.

Tabela 40 Wielkość produkcji miedzi rafinowanej w 2002 roku w KGHM Polska Miedź.

Producent	Produkcja 2002 [t]	%
Codelco	1 531 000	10,0
Phelps Dodge & Cyprus	891 000	5,8
Grupo Mexico & Asarco	744 000	4,9
Nippon	613 000	4,0
Norddeutsche Affinerie	554 000	3,6
KGHM Polska Miedź S.A.	509 000	3,3
Norilsk	480 000	3,2
Mitsubishi	469 000	3,1
Noranda	432 000	2,8
Rio Tinto	411 000	2,7
Łącznie:	6 634 000	43,6

Źródło: www.kghm.com.pl

W 2002 roku produkcja górnicza miedzi (ilość miedzi w koncentracie) na świecie wyniosła 13 630 tys. t. KGHM z produkcją 478 tys. t., stanowiącą 3.5% produkcji globalnej, uplasował się na siódmym miejscu (Tabela 41) pod względem produkcji tego surowca.

Tabela 41 Wielkość produkcji górnicznej miedzi w 2002 roku w KGHM Polska Miedź .

Producent	Produkcja 2002 [t]	%
Codelco	1 630 000	11,9
Phelps Dodge	976 000	7,2
Rio Tinto	851 000	6,2
BHP Billiton	831 000	6,1
Grupo Mexico	705 000	5,2
Freeport McMoran	567 000	4,1
KGHM Polska Miedź S.A.	478 000	3,5
RAO Norilsk	455 000	3,3
Anglo American plc	433 000	3,2
MIM	384 000	2,8
Łącznie:	7 310 000	53,6

Źródło: www.kghm.com.pl

KGHM Polska Miedź S.A., w odróżnieniu od największych producentów, prowadzi działalność eksploatacyjno-produkcyjną na pojedynczym złożu miedzi (w 1997 roku KGHM podjął próbną eksploatację złoża rudy miedzi w Kongo). Działalność największych producentów tego metalu opiera się na założeniach dywersyfikacji geograficznej.

Globalna produkcja górnicza srebra (Tabela 42) w 2002 roku wyniosła około 589 mln uncji trojańskich (18 338 ton), z czego 38,3 mln uncji (1 192 tony) przypadło na KGHM Polska Miedź S.A. Stanowiło to 6,5% globalnego wydobycia stawiając firmę na trzecim miejscu w świecie.

Tabela 42 Wielkość produkcji górnicznej srebra w 2002 roku w KGHM Polska Miedź.

Producent	Produkcja 2002 [mln troz]	%
Industrias Penoles	52,70	8,94
BHP Billiton	44,50	7,55
KGHM Polska Miedź S.A.	38,30	6,50
Grupo Mexico	19,60	3,32
Barrick Gold	17,80	3,02
Rio Tinto	17,20	2,92
Coeur d'Alene Mines	14,80	2,51
MIM Holdings	13,20	2,24
Cia. De Minas B.	11,70	1,98
Łącznie:	229,80	38,98

Źródło: www.kghm.com.pl

W roku 2002 66% produkowanej przez Spółkę miedzi trafiło na eksport. Największymi odbiorcami zagranicznymi były: Niemcy, Francja, Chiny i Czechy. W przypadku srebra 91% sprzedaży stanowił eksport– głównie do Wielkiej Brytanii, Niemiec i Belgii.

6.1.4 Baza zasobowa

Bazą surowcową dla KGHM Polska Miedź S.A. jest złożo typu osadowego obejmujące rejon monokliny przedsudeckiej o powierzchni ponad 550 km², zwane Legnicko-Głogowskim Okręgiem Miedziowym. Za złożo uważa się tylko te części cechsztyńskiej serii miedzionośnej, w których koncentracje miedzi określone kryteriami przemysłowości kwalifikują je do eksploatacji. Miąższość serii złożowej jest zróżnicowana i waha się od 0,4 do 26 m. Rozkład zawartości miedzi w profilu pionowym serii złożowej jest bardzo zmienny. Odzwierciedla on różnice w przestrzennym wykształceniu złoża i udział poszczególnych odmian rudy w furcie eksploatacyjnej.

W obszarze złożowym stwierdzono dotychczas ponad 110 minerałów kruszcowych. Podstawową grupę stanowią minerały miedzi, licznie występują także minerały ołowiu, kobaltu, niklu, molibdenu, cynku, żelaza srebra i innych metali szlachetnych.

Do odzysku srebra, metali szlachetnych i innych pierwiastków przywiązuje się dużą wagę w procesach technologicznych, co jest zgodne z tendencją światową do kompleksowego wykorzystania zasobów. Oprócz srebra znaczną rolę odgrywają inne pierwiastki takie jak: złoto, platyna, pallad, nikiel, selen czy w perspektywie kobalt. W zagospodarowanych przez KGHM Polska Miedź S.A. obszarach złożowych zasoby bilansowe i przemysłowe rudy miedzi oszacowane są w ilościach przedstawiono poniżej (Tabela 43, Tabela 44).

Tabela 43 Stan zasobów bilansowych KGHM Polska Miedź (wg stanu na 31.12.2000 r.)

Oddział Górniczy	Zasoby rudy [mln Mg]	Cu [%]	Ag [g/Mg]	Ilość Cu [mln Mg]	Ilość Ag [Mg]
"Lubin"	423,888	1,29	64	5,462	27 109
"Polkowice-Sieroszowice"	490,693	2,60	53	12,758	25834
"Rudna"	652,063	1,83	41	11,911	26717
KGHM Polska Miedź S.A.	1 566,744	1,92	51	30,131	79660

Źródło: www.kghm.com.pl

Tabela 44 Stan zasobów przemysłowych KGHM Polska Miedź (wg stanu na 31.12.2000 r.)

Oddział Górniczy	Zasoby rudy [mln Mg]	Cu [%]	Ag [g/Mg]	Ilość Cu [mln Mg]	Ilość Ag [Mg]
"Lubin"	186,532	1,36	80	2,528	14 879
"Polkowice-Sieroszowice"	269,334	2,72	55	7,337	14 854
"Rudna"	279,194	2,15	46	6,001	12 742
KGHM Polska Miedź S.A.	735,060	2,16	58	15,866	42 475

Źródło: www.kghm.com.pl

Powiększenie bazy zasobowej Spółki, w celu utrzymania w przyszłości obecnego poziomu produkcji miedzi, wymaga uzyskania nowych koncesji i udostępnienia zasobów złożowych w obszarach rezerwowych: (Tabela 45) "Głogów Głęboki", "Gaworzyce", "Radwanice".

Tabela 45 Zasoby bilansowe w obszarach rezerwowych w KGHM Polska Miedź.

Obszar górniczy rezerwowy	Zasoby rudy [mln Mg]	Cu [%]	Ag [g/Mg]	Ilość Cu [mln Mg]	Ilość Ag [Mg]
Głogów Głęboki	688,4	2,16	78	14,9	53 446
Gaworzyce	44,8	3,13	44	1,4	1 981
Radwanice Zachód	18,6	2,69	42	0,5	783
Retków	35,0	1,43	80	0,5	816

Źródło: www.kghm.com.pl

6.1.5 Proces produkcyjny

Podstawowa produkcja Spółki jest zintegrowanym technologicznie procesem, w którym produkt końcowy jednej fazy technologicznej stanowi półprodukt wykorzystywany w kolejnej fazie.

Spółka wydobywa rudę miedzi w podziemnych kopalniach. Do urabiania rudy stosowana jest technika strzałowa. Urobiona ruda jest transportowana pojazdami z napędem spalinowym oraz taśmociągami do podziemnych zbiorników, gdzie zostaje częściowo rozkruszana i następnie wydobywana na powierzchnię. Nowoczesna technologia oraz ciągłe ulepszenia systemów eksploatacji w warunkach zagrożenia tapaniami zapewniają wysoki poziom wydobywania w kopalniach KGHM Polska Miedź S.A. (Tabela 46).

Tabela 46 Wydobywanie rudy miedzi w mln Mg na monoklinie przedsudeckiej w KGHM Polska Miedź.

Rok	ZG „Lubin”	ZG „Polkowice”	ZG „Sieroszowice”	ZG „Rudna”	KGHM Polska Miedź S.A.
1965	0,007	0,001	-	-	0,008
1970	2,000	2,245	-	-	4,245
1975	5,705	5,398	-	3,435	14,538
1980	6,817	6,934	1,241	8,411	23,405
1985	6,831	6,993	1,888	10,726	25,438
1990	5,767	5,822	2,332	8,732	22,139
1995	6,264	6,460	3,002	9,413	25,139
2000	6,367	9,595	-	11,134	27,096

Źródło: www.kghm.com.pl

Na powierzchni ruda przekazywana jest do Zakładów Wzbogacania Rud (znajdujących się przy głównych szybach w zakładach górniczych „Lubin”, „Rudna” i „Polkowice-Sieroszowice”). W zakładach wzbogacania, ruda miedzi jest kuszona i mielona na mokro, a następnie w postaci zawiesiny w wodzie jest transportowana do maszyn flotacyjnych. W maszynie flotacyjnej odbywa się proces oddzielenia minerałów miedzi od skały płonnej. Następnie koncentrat przewożony jest transportem kolejowym do hut. Koncentrat, w zależności od zakładu górniczego, z którego pochodzi, zawiera od 18 do 28 % miedzi.

W HM „Legnica” i „Głogów I”, które stosują technologie pieca szybowego, koncentraty mieszane są z czynnikiem wiążącym (ługiem posulfitowym). Otrzymany w ten sposób materiał jest brykietowany i wsadowany do pieca szybowego, w którym po stopieniu z koksem otrzymuje się kamień miedziowy i żużel odpadowy. W procesie

konwertorowania (w konwertorach) następuje utlenianie siarczków, w efekcie czego uzyskuje się miedź surową o zawartości ok. 98,5% miedzi. W hucie „Głogów II” proces topienia koncentratów prowadzony jest w piecu zawieszinowym. W procesie tym koncentrat przerabiany jest bezpośrednio do miedzi konwertorowej (blister), w procesie jednostadialnym. Technologię jednostadialnego topienia koncentratu do miedzi blister w piecu zawieszinowym stosuje tylko jeszcze jedna huta na świecie. Miedź konwertorowa rafinowana jest następnie w piecach anodowych, po czym odlewana w anody, które zawierają ok. 99% miedzi. Anody te są następnie przewożone do dalszego przerobu w procesie rafinacji elektrolitycznej.

Huta Miedzi "Cedynia" posiada instalację typu CONTIROD do bezwlewkowego wytwarzania walcówki miedzianej z topliwym piecem Asarco i maszyną odlewniczą Hazelett o wydajności ponad 200 tys. Mg/rok. Przetwarza miedź elektrolityczną w postaci katod, produkowaną w hutach głogowskiej i legnickiej oraz wysokiej klasy złomy miedzi. Wszystkie trzy obiekty hutnicze tworzą zamknięty zespół produkcyjny, przetwarzający koncentrat miedzi na produkty rynkowe. (Tabela 47). Ich zdolność produkcyjna sięga 500 tys. Mg miedzi elektrolitycznej, 210 tys. Mg walcówki i 1150 Mg srebra rocznie, co stawia potencjał hutniczy KGHM Polska Miedź S.A. w rzędzie największych producentów w tej branży na świecie.

Tabela 47 Produkcja hut w KGHM Polska Miedź.

Rok	Miedź [Mg]	Srebro [Mg]	Walcówka [Mg]	Ołów [Mg]	Siarczan miedzi [Mg]	Siarczan niklu [Mg]	Kwas siarkowy [Mg]	Złoto [kg]
1960	11 583	24,628	-	-	-	-	9 302	-
1965	25 484	41,227	-	-	-	-	21 411	-
1970	59 700	201,610	-	-	-	-	25 030	-
1975	235 224	487,095	-	1 667	2 551	-	128 027	-
1980	343 834	690,774	55 628	5 425	2 564	435	207 122	-
1985	378 106	801,406	98 023	6 830	4 386	1 316	306 427	-
1990	325 319	839,969	104 164	9 000	5 829	1 439	338 300	-
1995	405 739	964,280	165 380	12 100	6 894	1 675	447 100	474
2000	486 002	1119,000	205 201	12 527	6 495	1 924	544 400	367
2001	498 451	1163,000	218 099	15 503	6 689	1 850	577 800	349

Źródło: www.kghm.com.pl

Jakość produkowanej miedzi elektrolitycznej odpowiada gatunkowi A. Produkt ten, pochodzący z każdego ciągu technologicznego hut KGHM, jest osobno rejestrowany na Giełdzie Londyńskiej Metali. Również rafinowane srebro posiada certyfikat Good Delivery - Silver przyznany przez London Bullion Market Association. Huta Miedzi "Cedynia" produkująca walcówkę miedzianą od kilku lat stosuje w pełni zintegrowany system jakości produkcji zgodny z ISO 9002 (zarządzanie produkcją), ISO 14000 (zarządzanie środowiskiem) i ISO 18000 (zarządzanie bezpieczeństwem pracy). Huta Miedzi "Legnica" uzyskała certyfikat ISO 9002 na produkcję miedzi elektrolitycznie rafinowanej i okrągłych wlewków z miedzi o obniżonej zawartości tlenu.

W toku są procedury uzyskania przez ten zakład również w pełni zintegrowanego systemu jakości obejmującego także produkcję kwasu siarkowego. Procedury związane z wdrażaniem systemu realizuje również Huta Miedzi "Głogów". Przyszłość hutnictwa Polskiej Miedzi to przede wszystkim: utrzymanie skali produkcji na poziomie 500 tys. Mg miedzi elektrolitycznej rocznie z wykorzystaniem rosnącej wydajności własnego górnictwa, zwiększanie skali przerabianych złomów oraz wprowadzenie uzupełniającego

przerobu koncentratów obcych. Ponadto konieczne jest zwiększenie odzysku pierwiastków towarzyszących oraz doskonalenie technik wytwarzania.

Stałymi elementami rozwoju procesu produkcji miedzi elektrolitycznej są działania mające na celu wzrost wydajności oraz obniżkę kosztów jednostkowych w kolejnych fazach ciągu technologicznego, co stanowi niezbędny element dla konkurencyjności Polskiej Miedzi na światowych rynkach metali (Tabela 48, Tabela 49).

Tabela 48 Koszty produkcji miedzi elektrolitycznej

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
USD/t Cu	1524	1507	1970	1952	1685	1590	1472	1417	1544
USD/clb	69	68	89	88	76	72	67	64	70

Źródło: www.kghm.com.pl

Tabela 49 Wskaźniki wydajności pracy (produkcja, przychody ze sprzedaży Cu)

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Produkcja [kg Cu/osobę]	13945,6	14025,3	14156,5	16438,0	21280,0	23016,2	24971,8	26182,6	26922,9

Źródło: www.kghm.com.pl

Otrzymana w procesie elektrorafinacji miedź katodowa zawiera 99,99% miedzi. Miedź katodowa to arkusze rafinowanej miedzi o powierzchni około 1-2 m i grubości 20 mm. Szlam anodowy jest surowcem wyjściowym do produkcji srebra, złota oraz metali z grupy platynowców w Wydziale Metali Szlachetnych. Część miedzi katodowej jest poddawana dalszej przeróbce na wydziale odlewu ciągłego w HM „Legnica” celem uzyskania wlewków okrągłych. Miedź katodowa jest topiona w piecu indukcyjnym, a następnie w sposób ciągły odlewana w krystalizatorze, w którym następuje proces krzepnięcia. Powstały drąg miedziany o przekroju okrągłym jest następnie cięty za pomocą piły na wlewki o żądanej długości.

Część miedzi katodowej poddawana jest dalszej przeróbce w HM „Cedynia”, gdzie zostaje przetopiona w, następnie w sposób ciągły podawana do maszyny odlewniczej. Wychodzące z maszyny odlewniczej pasmo miedzi w temperaturze czerwonego żaru poddaje się procesowi ciągłego walcowania w wieloklatkowym bloku walcowniczym w celu uzyskania walcówki, która w postaci produktu o średnicy 8 mm jest zwijana w kręgi o masie około 3-5 ton.

Wydział Metali szlachetnych produkuje srebro rafinowane, złoto, szlam palladowo-platynowy oraz selen. Produkcja oparta jest na przerobie szlamu anodowego pochodzącego z procesu elektrorafinacji miedzi. Szlam anodowy zawierający metale szlachetne jest suszony, a następnie poddawany rafinacji ogniowej. Z gazów odlotowych z pieca wytrącany jest selen techniczny, będący produktem handlowym. Efektem końcowym procesu metalurgicznego jest metal Dore'a i żużel. Z metalu Dore'a odlewane są anody, które poddawane są procesowi elektrorafinacji w celu usunięcia ze srebra innych pierwiastków. Otrzymane srebro o czystości 99,99% odlewane jest w gąski lub granulat. Tworzący się w procesie elektrorafinacji szlam jest surowcem wyjściowym do produkcji złota. Jest on ługowany w reaktorze roztworem kwasu solnego w obecności gazowego chloru. W kolejnym reaktorze otrzymuje się złoto w postaci piasku. Piasek złota po wysuszeniu i przetopieniu w piecu indukcyjnym jest odlewany w sztabki. Z roztworów po odzysku złota wytrącany jest szlam platynowo-palladowy.

6.1.6 Zatrudnienie

Stan zatrudnienia w KGHM Polska Miedź w latach 1998-2001 obrazuje (Tabela 50). Podstawowymi celami realizowanej w KGHM Polska Miedź S.A. polityki kadrowej jest:

- zapewnienie Spółce odpowiednio wykwalifikowanych specjalistów;
- przeciwdziałanie procesowi starzenia się kadry;
- dbałość o rozwój zawodowy kadry poprzez systematyczne kształcenie i doskonalenie.

Tabela 50 Zatrudnienie w KGHM Polska Miedź.

	1998 r.	1999 r.	2000 r.	2001r.
Kopalnie	12 389	12 061	11 814	11 734
Zakłady Wzbogacania Rud	1156	1135	1114	1105
Huty	5 094	4 851	4 820	4 724
Pozostałe Oddziały	775	794	814	951
Łącznie Oddziały KGHM Polska Miedź S.A.	19 414	18 841	18 562	18 514

Źródło: www.kghm.com.pl

Proporcje dotyczące struktury zatrudnienia, wg miejsc pracy z końca 2001 roku w stosunku do lat ubiegłych, nie uległy większym zmianom. Nadal największą grupę stanowią pracownicy zatrudnieni w kopalniach (63 %), następnie w hutach (26%) i w pozostałych Oddziałach Spółki (11%).

W okresie restrukturyzacji i prywatyzacji Spółki liczba zatrudnionych osób w Oddziałach KGHM Polska Miedź S.A. uległa znacznemu zmniejszeniu. Ukazuje to poniższe zestawienie (Tabela 51)

Tabela 51 Zmiany wielkości zatrudnienia w KGHM Polska Miedź w latach 1991, 1997 i 2001r.

12.09.1991 r.	31.07.1997 r.	31.12.2001 r.
40 154 osób	21 736 osób	18 514 osób

Źródło: www.kghm.com.pl

Mimo tych procesów pracownicy KGHM nie ponieśli kosztów społecznych, gdyż przy systematycznym ograniczaniu zatrudnienia Spółka ani razu nie sięgnęła do metody zwolnień grupowych. Nie nastąpiły także drastyczne redukcje zatrudnienia, ani cięcia w zakresie świadczeń socjalnych. Niewątpliwie wraz ze zmianą struktury przedsiębiorstwa zmienił się stosunek pracowników do pracy. Aktualnie wyraźnie zauważalne jest zwiększenie szacunku do pracy. Prawdopodobnie związane jest to z zagrożeniem jej utraty, a tym samym podstawowego źródła utrzymania rodziny. Od 1997 roku zaobserwować możemy zmianę proporcji zatrudnienia wśród pracowników bezpośrednio produkcyjnych i pracowników służb pomocniczych (Tabela 52). Liczba pracowników zatrudnionych bezpośrednio w produkcji (hutniczej lub górniczej) jest większa od liczby osób obsługujących zaplecze produkcyjne, co odpowiadało zamierzonym celom restrukturyzacji.

Tabela 52 Struktura zatrudnienia wg grup funkcjonalnych w latach 1997-2001 wg stanów na koniec roku (osoby i %) w KGHM Polska Miedź.

Grupa funkcjonalna	1997	%	1998	%	1999	%	2000	%	2001	%
Kierownictwo	53	0,3	57	0,3	58	0,3	50	0,27	74	0,40

Pracownicy bezp. produkcyjni	10 966	53,0	11 088	57,1	11 065	58,7	10626	57,25	10 781	58,23
Pracownicy służb pomocniczych	8 293	40,0	6 927	35,7	6 301	33,5	6456	34,78	6 343	34,26
Administracja	1 395	6,7	1 342	6,9	1 417	7,5	1430	7,70	1 316	7,11
Ogółem	20 707		19 414		18 841		18 562		18 514	

Źródło: www.kghm.com.pl

Najważniejszą pozycję w budżetach szkoleniowych stanowią wydatki na szkolenia obligatoryjne z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy oraz szkolenia i kursy zawodowe, mające związek ze specyfiką pracy w górnictwie i hutnictwie. Ważną pozycję stanowią również wydatki na szkolenia menedżerskie oraz programy podnoszące poziom wiedzy pracowników w zakresie finansów i kosztów. W tym miejscu należy wspomnieć, że na potrzeby Spółki zostały zorganizowane trzy edycje studiów podyplomowych w zakresie "Zarządzania finansami". Tą formą doskonalenia objęto ponad 300 pracowników Oddziałów i Biura Zarządu, zarówno kierownictwo Firmy jak i pracowników służb ekonomiczno-finansowych.

W systemie planowania karier szczególną opieką objęci są pracownicy młodzi – absolwenci, rozpoczynający swoją karierę zawodową w Polskiej Miedzi. Oni też poddawani są intensywnym szkoleniom zawodowym, jak również uczestniczą w doskonaleniu językowym.

Oprócz szkoleń specjalistycznych wielu pracowników Firmy podnosi swoje kwalifikacje na różnego rodzaju studiach podyplomowych, a kadra kierownicza na studiach MBA. Część Oddziałów posiada już wdrożony system monitorowania stanu zatrudnienia, umożliwiający kadrze kierowniczej systematyczną pracę we wszystkich komórkach organizacyjnych nad przygotowaniem istniejących zasobów kadrowych do przyszłych wymagań Spółki, jak również planowe wyposażania pracowników w niezbędne kwalifikacje zawodowe i dodatkowe uprawnienia. Po pełnym wdrożeniu systemu SAP-modułu w zakresie zarządzania kadrą, takie narzędzie wspomagające będzie istniało w całej Spółce.

W 2002 roku KGHM Polska Miedź S.A., uznany został najlepszy pracodawca w przemyśle ciężkim, zarobił 254,5 mln zł oraz najhojniejszym pracodawcą w regionie, zatrudniającym blisko 20 tys. osób i płacącym średnio 5,2 tys. zł brutto. Górnictwo i hutnictwo to ciężkie, niebezpieczne zajęcia, więc zarobki muszą być adekwatne do wysiłku i zagrożenia. Inwestycje w pracowników idą tutaj w parze z rozbudowanym systemem przywilejów: jak dopłaty do wczasów, imprezy rocznicowe czy huczne barbórki. Spółka wydaje na te cele ponad 48 mln zł rocznie, przy rocznym budżecie sięgającym 4,4 mld zł.

6.2 Determinanty kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w KGHM Polska Miedź

Dla wprowadzenia kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w KGHM Polska Miedź w pierwszej kolejności należy zidentyfikować determinanty proponowanej koncepcji. Będą to determinanty pośrednio lub bezpośrednio związane z controllingiem oraz związane z wynagrodzeniami. W swoim zakresie będą one obejmowały w przypadku KGHM w którym controlling został już wdrożony analizę i ocenę controllingowego systemu zarządzania a w szczególności w ramach determinant pośrednich (ustalenie stylu kierowania i opracowanie koncepcji zasad zarządzania, zmiana struktury organizacyjnej, organizację controllingu) w ramach determinant bezpośrednich (systematykę kosztów oraz rachunek kosztów i wyników zbudowany na potrzeby controllingu, planowanie i budżetowanie kosztów, system informacyjno sprawozdawczy)

oraz analizę i ocenę systemu wynagrodzeń w szczególności w ramach determinant zewnętrznych i wewnętrznych wynagrodzeń (determinanty taktyczno-operacyjne o charakterze personalnym, organizacyjnym, ekonomicznym i determinanty strategiczne).

6.2.1 Determinanty pośrednio związane z controllinglem

Celem tego rozdziału pracy jest pokazanie możliwości zastosowania implementacji rozwiązań controllingu w wynagradzaniu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w Spółce (nie zaś wdrożenie takiego kompleksowego systemu) w którym controlling jest wprowadzony. Pragnę zaznaczyć że taki rodzaj przedstawienia faktów jest podyktowany głównie tajemnicą (informacji nie jawnych) rozwiązań (unikatowych w skali kraju) Gospodarki Finansowej i Systemu Ekonomicznego KGHM Polska Miedź w skład której wchodzi controlling.

Ustalenie stylu kierowania i opracowanie ogólnej koncepcji i zasad zarządzania

Stosunki między przełożonymi a podwładnymi w KGHM Polska Miedź S.A. charakteryzują się znaczną złożonością i podlegają różnym uwarunkowaniom natury osobowościowej jak i społecznej(specyfika branży). Aby dokładnie je określić, bądź też aby sformułować konkretne czynniki na nie wpływające, należałoby przeprowadzić w Spółce szczegółowe analizy z tego zakresu. Wnioski zawarte w niniejszej pracy, w oparciu o wywiady przeprowadzone wśród pracowników oraz kierowników KGHM Polska Miedź.

Z przeprowadzonych w organizacji wywiadów można wnioskować, iż w Spółce stosuje demokratyczny lub zbliżony do niego styl kierowania. Kierownicy są to ludzie o wysokich kwalifikacjach, stale podnoszący swoje umiejętności, korzystający z doświadczenia własnego, jak również otwarci na sugestie podwładnych (wspieranych przez przedsiębiorstwo do ciągłego doskonalenia się). Podwładni natomiast to osoby odznaczające się dużą odpowiedzialnością za swoje działania. przyzwyczajeni do pracy zespołowej, skrupulatnie wykonujący powierzone im zadania.(specyfika branży górniczej).Uwarunkowania prawne (Karta Górnika i Karta Hutnika) jednoznacznie określają uprawnienia i kwalifikacje jakimi powinien charakteryzować się pracownik pełniący poszczególne funkcje (stopnie górnicze i hutnicze).

W Spółce w szczególności wśród pracowników dołowych obserwujemy delegowanie uprawnień i obowiązków. Oczywiście specyfika branży narzuca na cały styl zarządzania przedsiębiorstwem pewną formalizację stosunków podwładny - pracownik i sposób wykonania poszczególnych zadań. Dbalność o wysoki poziom jakości produktów i kontrolę kosztów na każdym etapie procesu technologicznego powoduje że w większości przypadków procedury wykonania zadań są ściśle określone. Cała organizacja i kierownicy poszczególnych komórek są otwarci na wszelkie usprawnienie i innowacje procesu technologicznego usprawniające wykonywanie powierzonych im zadań. Występowanie odchyleń są postrzegane jako aspiracja do tworzenia programów poprawy.

Z przeprowadzonych wywiadów wynika również, że kierowanie przez motywowanie w KGHJM Polska Miedź S.A budzi wiele kontrowersji i wątpliwości. Przykładowo, wynikająca z Zakładowego Układu Zbiorowego płaca jest czynnikiem bardziej demoralizującym niż motywującym. Warunkowana jest ona przede wszystkim stażem pracy oraz kwalifikacjami (wykształceniem). Nie zależy w sposób znaczący od faktycznie wykonywanej pracy i osiąganych wyników (premia stanowi niewielki procent miesięcznego wynagrodzenia) i posiada cechy motywacji negatywnej. Premia w większości przypadków traktowana jest jako stały należny wszystkim dodatek do płacy. Brakuje również prawidłowo opracowanego i wdrożonego systemu ocen okresowych , na którym powinien opierać się cały system motywacyjny. Nieformalne wywiady (głównie z pracownikami dołowymi z kopalni oraz pracownikami szeregowymi z huty) pozwalają stwierdzić, że sami pracownicy nie czują się motywowani, nie czują się związani

z przedsiębiorstwem i nie utożsamiają się z nim. W ich opinii zwierzchnicy nie są przygotowani do budowania i kreowania motywacji wewnętrznej wśród pracowników. System wynagrodzeń panujący w KGHM Polska Miedź uważają oni za niesprawiedliwy i demotywujący.

Wobec powyższego oczywiste jest, że metody zarządzania muszą zostać udoskonalone w aspekcie motywacyjnym. Problem ten musi zostać rozwiązany przy pełnym zrozumieniu i poparciu ze strony Dyrekcji KGHM Polska Miedź S.A. Dlatego proponuje się stworzenie systemu ocen okresowych i wprowadzenie controllingu do sfery motywowania a zwłaszcza wynagradzania pracowników na zasadach przedstawionych we wcześniejszej części dysertacji.

Zmiana struktury organizacyjnej

Dzisiejsza struktura organizacyjna jest rezultatem przeprowadzonej w minionych latach i kontynuowanej obecnie, zakrojonej na szeroką skalę restrukturyzacji Polskiej Miedzi w której wyniku (między innymi) wprowadzono do przedsiębiorstwa controlling. Przebieg i rozmiar tego wieloetapowego procesu w KGHM był przedsięwzięciem unikalnym w skali kraju (autorstwa wybitnych naukowców i specjalistów z zakresu controllingu i zarządzania). Przeobrażenia w Polskiej Miedzi były ukierunkowane na wyłączenie z działalności przedsiębiorstwa tych rodzajów produkcji i usług, które nie były związane bezpośrednio z podstawową działalnością, a które mogły być dostarczane z zewnątrz po niższych cenach oraz usprawnieniu zarządzania i budżetowania całością działalności Spółki. W ciągu wielu lat na bazie działalności pomocniczej utworzono szereg nowych podmiotów. Ze struktury przedsiębiorstwa wyodrębniono m.in. produkcję maszyn, urządzeń, działalność remontowo-serwisową, kontrolę jakości, straż przemysłową i ratownictwo, transport i dystrybucję paliw, handel, zaopatrzenie i wiele innych. Jednostki pomocnicze, będące wcześniej częścią przedsiębiorstwa i pracujące wyłącznie na jego potrzeby, zostały wyposażone w kapitał i zaczęły zdobywać szerszy rynek. Stały się spółkami lub ich działalność została przeniesiona do już istniejących spółek zależnych, kontrolowanych bezpośrednio przez Polską Miedź lub przez utworzone w tym celu fundusze inwestycyjne: KGHM Metale S.A. i Dolnośląską Spółkę Inwestycyjną S.A. Kolejnym etapem restrukturyzacji, jak i zadaniem stawianym obydwu funduszom było wspomaganie procesu przekształcania spółek zależnych w firmy, które byłyby w stanie samodzielnie funkcjonować na rynku niezależnie od Spółki-matki. Docelowo przewidziano zbycie udziałów Polskiej Miedzi w tych spółkach. Restrukturyzacja Polskiej Miedzi jest procesem ciągłym. Spółka funkcjonuje w otoczeniu zmiennym - gospodarce rynkowej, dlatego też musi doskonalić umiejętność dostosowywania się do zmian, być elastyczną i konkurencyjną firmą, zdolną do realizacji czekających ją nowych wyzwań

Organizacja controllingu

W Spółce w procesie wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności posłużono się modelem ogólnych ośrodków odpowiedzialności, mających zastosowanie w przypadku struktury funkcjonalnej. Przyjęto założenie że w początkowej fazie funkcjonowania controllingu nie powinno istnieć w Spółce zbyt wiele centrów gospodarowania ze względu na nikłą znajomość praktycznych realiów jego funkcjonowania, a także ze względu na brak doświadczeń. W tym względzie postanowiono zagregować w możliwie największym stopniu centra gospodarowania. W obecnej postaci w skład wielozakładowego przedsiębiorstwa KGHM Polska Miedź S.A. wchodzi Biuro Zarządu będące centrum zysku oraz 11 Oddziałów stanowiących centra kosztowe (Załącznik 1). Taka budowa struktury organizacyjnej ułatwia współdziałanie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, w szczególności w ramach stanowienia cen wewnętrznych w rozrachunku między poszczególnymi Oddziałami a Zarządem Spółki. Mimo że wg zaleceń rozwiązań organizacyjnych controllingu każdy Oddział (zakład) powinien stanowić ośrodek odpowiedzialności za wynik, w przypadku KGHM Polska Miedź S.A.

nie jest to jednak możliwe na tym etapie restrukturyzacji przedsiębiorstwa. Oddziały bowiem nie mają bezpośredniego kontaktu z odbiorcami zewnętrznymi ponieważ obrót zewnętrzny podstawowymi produktami Spółki odbywa się wyłącznie poprzez Pion Handlu w Biurze Zarządu. Co prawda w przypadku niewielkich ilości wyrobów o niższej jakości, dopuszcza się możliwość realizowania sprzedaży zewnętrznej bezpośrednio przez Oddział, po uprzednim uzgodnieniu z Pionem Handlu w Biurze Zarządu. Gospodarka zapasami miedzi i srebra w produkcji niezakończonych oraz wyrobów gotowych z miedzi i srebra i złota (w wyrazie rzeczowym i finansowym) ustalana jest przez Zarząd. W obrocie wewnętrznym obowiązują zasada wyceny surowców, półfabrykatów, półwyrobów i wyrobów finalnych w podstawowym ciągu technologicznym wg narastających rzeczywistych kosztów wytworzenia z uwzględnieniem bilansu otwarcia na dzień 1 stycznia. Szczegółowe zasady ustalania cen wewnętrznych opisane są wewnętrznym systemie rozliczeń bezgotówkowych, (który jest objęty tajemnicą danych nie jawnych).

Sytuacja ta powinna ulegać stopniowej przemianie. Wstępnie sugeruje się zatem wprowadzenie w ramach już istniejących centrów gospodarowania subcentrów: kosztowych, produkcyjnych i przychodowych wchodzących w ich skład. De facto w chwili obecnej w poszczególnych Oddziałach i Biurze Zarządu poszczególne piony działają jak typowe subcentra gospodarcze, które mają określone poszczególne cele zadania, środki na ich wykonanie oraz efekty tej pracy. Wynika z tego że proces ten w Spółce został już zapoczątkowany i będzie kontynuowany w przyszłości.

W KGHM Dział Controllingu znajduje się w pionie Wiceprezesa ds. Finansów i Handlu (**Załącznik 2**). Na czele Działu Controllingu stoi Dyrektor Naczelny ds. Controllingu, który pełni rolę controllera. Odpowiada on za działalność planistyczną Spółki wewnętrzne systemy ekonomiczno-finansowe i całość obszarów controllingu i monitorowanie kosztów oraz przygotowanie analiz i ocen niezbędnych do bieżącego i strategicznego zarządzania Spółką. Do zadań controllera w szczególności należy:

- nadzór nad sprawozdawczością finansową Spółki,
- nadzór nad służbami finansowo-księgowymi Spółki,
- opracowanie rocznych i długoterminowych planów finansowych Spółki,
- opracowywanie i analizy w zakresie systemu informacji zarządczej,
- opracowanie kompleksowych ocen i informacji w zakresie kosztów działalności Spółki,
- analiza rentowności sprzedaży produktów Spółki,
- ocena i kontrola finansowej strony realizacji planów przez Oddziały,
- kontrola i monitorowanie realizacji Programu Obniżki Kosztów,
- ocena i kontrola realizacji wykorzystywanych limitów przez Oddziały,
- opracowanie i dostosowanie rachunku kosztów.

W skład Działu Controllingu wchodzi dwa departamenty Departament Rachunkowości i Departament Budżetowania i Controllingu. W skład Departamentu Rachunkowości wchodzi następujące wydziały: Wydział ds. Wdrożeń Systemu Sap /R3, Wydział Konsolidacji i Organizacji Rachunkowości, Wydział Podatków i Ubezpieczeń i Wydział Rozliczeń Finansowych. W skład Departamentu Budżetowania i Controllingu wchodzi następujące wydziały, które realizują swoje działania w ścisłej współpracy z Oddziałami i służbami Biura Zarządu Spółki:

- Budżetowania,
- Controllingu.

Przedmiotowe zakresy ww. komórek znajdują się w (**Tabela 53**). Tak zbudowany controlling jest rozumiany w Spółce jako zorientowany na rachunkowość system generowania i przetwarzania informacji.

Tabela 53 Zakres komórek organizacyjnych wydział budżetowania

Do zadań Wydziału Budżetowania w szczególności należy:
- opracowanie założeń, metod, studiów przedplanowych, prowizoriów planów oraz rocznych i wieloletnich planów kosztów dla jednostek organizacyjnych i Spółki, - prowadzenie systemu rejestracji, oceny zdarzeń i zjawisk w zakresie kosztów dla celów rachunkowości zarządczej Spółki, - opracowanie kompleksowej informacji w zakresie kosztów działalności Spółki i kosztów wytwarzania wyrobów według fazy technologicznej, - wyznaczanie limitu wydatków dla oddziałów Spółki i Biura Zarządu, - prowadzenie budżetowania w Biurze Zarządu, - prowadzenie budżetowania w Biurze Zarządu według miejsc powstawania kosztów, - bieżąca ocena realizacji wyznaczonych limitów dla oddziałów. Biura zarządu i Spółki oraz opracowanie wniosków w tym zakresie, - bieżąca analiza kosztów części górniczej i hutniczej, pozostałych oddziałów Biura Zarządu i Spółki, - sporządzanie kalkulacji i analizy kosztów jednostkowych podstawowych produktów Spółki, - analiza rentowności na sprzedaży podstawowych produktów Spółki, - analiza prognozy rentowności dla produkcji miedzi elektrolitycznej(w szczególności CVP- badanie zależności pomiędzy zmianami produkcji, przychodami i kosztami), - badanie wrażliwości zmian kosztów na zmiany produkcji, - analiza kosztów wytwarzania produktów w układzie stanowiskowym tj. według miejsc powstawania kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem rachunku kosztów stałych i zmiennych, - opracowanie dla celów zarządczych Biuletynu Informacyjnego oraz prezentacji w zakresie kosztów stałych i zmiennych, - przekazanie comiesięczne oddziałom Spółki informacji dotyczących parametrów dla: wyceny wartości szlamów anodowych w obrocie wewnętrznym, - przekazanie oddziałom Spółki informacji dotyczących planowej wielkości odpisu na fundusz likwidacji kopalń, - analiza kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w oddziałach i Spółce, - sporządzenie informacji dotyczących kosztów dla władz Spółki, - udział w przygotowaniu informacji niezbędnych do oceny Programu Obniżki Kosztów oraz analiza zgodności programu z planami kosztów Spółki, - analiza realizacji Programu Obniżki Kosztów w zakresie dotyczącym zadaniowych parametrów kosztowych, - sporządzania kalkulacji kosztów na nowe wyroby Spółki, - wdrażanie nowych układów i metod rachunku kosztów, - udział w budowie systemów motywacyjnych dla zespołów zarządczych oddziałów, prowadzenie sprawozdawczości i statystyki w zakresie objętym działalnością Wydziału, - współpraca przy tworzeniu, wdrażaniu, wykorzystywaniu sieci i systemu informatycznego (SAP R/3), - obsługa modułu Controllingu(CO) w Biurze Zarządu, - współpraca z firmami zajmującymi się doradztwem, obsługa prawna, audytu zewnętrznego i innymi.

Źródło: Regulamin Organizacyjny KGHM Polska Miedź S.A., s.63-70.

Tabela 54 Zakres komórek organizacyjnych wydział Controllingu

Do zadań Wydziału Controllingu w szczególności należy:
- opracowanie kompleksowych informacji o Spółce, koordynacja prac w tym zakresie, weryfikacja opracowań i informacji sporządzanych przez inne służby Biura Zarządu, - przygotowanie bieżących danych o wynikach ekonomiczno-finansowych Spółki tj. zapewnienie poprawnego rzetelnego prezentowania informacji, - udział w polityce informacyjnej Spółki poprzez uczestnictwo w spotkaniach z analitykami i inwestorami, w opracowaniu prezentacji o wynikach działalności, planach i programach rozwoju Spółki, - opracowanie założeń i metod studiów przedplanowych dla planów wieloletnich i rocznych, - opracowanie rocznych i wieloletnich planów ekonomiczno-finansowych, - koordynacja prac planistycznych służb funkcjonalnych Biura Zarządu oraz oddziałów, - sporządzanie prognoz ekonomiczno –finansowych Spółki w zakresie: ○ przychodów, ○ rachunku zysków i strat, ○ bilansu,

- **przepływów pieniężnych.**
- weryfikacja planów w aspekcie zmian uwarunkowań ekonomicznych i finansowych,
- kontrola i ocena realizacji wyznaczonych limitów, planów oddziałów i Spółki oraz ocena stopnia realizacji założonych przez Spółkę celów,
- analiza warunków makroekonomicznych: notowań, kursu walutowego, inflacji i prognoz koniunkturalnych na światowych giełdach metali (LME, LBM) miedzi elektrolitycznej, srebra, złota i innych metali będących przedmiotem obrotu Spółki w aspekcie ich wpływu na sytuację finansową Spółki,
- opracowanie „Zasad Gospodarki finansowej i systemu ekonomicznego KGHM Polska Miedź S.A.”, budowa systemów ekonomiczno-financeowych Spółki dla bieżącego operacyjnego zarządzania Spółką i jej oddziałami,
- dostosowanie zadań, wewnętrznych zasad gospodarki finansowo-ekonomicznej i parlamentów do uregulowań prawnych oraz prowadzonej restrukturyzacji Spółki,
- opracowanie w okresach miesięcznych na potrzeby Zarządu Spółki oraz Rady Nadzorczej analizy sytuacji ekonomiczno- finansowej KGHM Polska Miedź S.A.,
- opracowanie sprawozdań z działalności Spółki za okresy sprawozdawcze i innych dokumentów związanych z zamknięciem okresu obrotowego,
- współpraca przy opracowywaniu sprawozdania Zarządu z działalności Grupy Kapitałowej z okresy sprawozdawcze,
- współpraca z audytorem w zakresie badania sprawozdania finansowego,
- prognozowanie i wspomaganie procesów decyzyjnych w zakresie działania Wydziału oraz kreowanie narzędzi wspomagających procesy podejmowania decyzji,
- prowadzenie sprawozdawczości i statystyki GUS w zakresie objętym działalnością Wydziału tj.:
 - miesięcznych meldunków o działalności gospodarczej DG-1, o produkcji wyrobów i zapasach P-02,
 - rocznych o produkcji P-01,
 - rocznej Ankiety Przedsiębiorstwa SP w zakresie sprzedaży produktów i kosztów wg jednostek lokalnych oraz sprzedaży produktów, materiałów i towarów według typów działalności,
- Prowadzenie ewidencji i analizy:
 - ilościowej i wartościowej struktury sprzedaży wyrobów i usług, krajowej i eksportowej w Spółce,
 - zakupów i sprzedaży produktów w działalności handlowej Biura Zarządu,
 - opracowanie i przekazanie comiesięcznych informacji o cenach sprzedaży podstawowych wyrobów Spółki,
- współpraca przy sporządzaniu bieżących sprawozdań finansowych w zakresie uzgodnienia wartości sprzedaży produktów,
- współpraca przy opracowywaniu informacji wynikających z Regulaminu obiegu informacji giełdowych KGHM Polska Miedź S.A. w zakresie określonym w rozporządzeniu Rady ministrów w sprawie informacji bieżących i okresowych, przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych,
- współpraca przy tworzeniu i wdrażaniu sieci informatycznej Spółki, systemów informatycznych(zintegrowany system Sap R/3) i informacji ekonomiczno- księgowej,
- opiniowanie i weryfikacja naliczanych efektów ekonomicznych powstałych z tytułu stosowania w oddziałach projektów wynalazczych oraz wdrażania wyników prac badawczo-rozwojowych,
- współpraca z firmami zajmującymi się doradztwem, obsługa prawną, aditingową i innymi,
- udział w negocjacjach cen oraz warunków umownych w zakresie prac badawczo-rozwojowych i innych plac zleczanych w Biurze Zarządu,
- uczestnictwo w pracach komisji i zespołów problematycznych w Biurze Zarządu, opracowanie opinii ekonomicznych do sporządzanych dla Spółki opracowań, raportów itp., przygotowanie materiałów prezentacyjnych zgodnie z wymogami i potrzebami władz Spółki.

Źródło: Regulamin Organizacyjny KGHM Polska Miedź S.A., s.63-70.

Controlling w KGHM Polska Miedź został wdrożony 1 stycznia 2000 roku i w pierwszym etapie obejmował następujące obszary funkcjonalne:

- rachunek rodzajów kosztów i rodzajów przychodów,
- rachunek miejsc powstawania kosztów,
- rachunek zleceń wewnętrznych,
- ewidencję kosztów produkcji na zleceniach produkcyjnych.

Wdrożenie controllingu do zarządzania w KGHM Polska Miedź odbyło się jednocześnie wraz z zintegrowanym systemem informatycznym obejmującym w swoim działaniu całość narzędzi potrzebnych do wspierania funkcjonowania controllingu. Wdrożenie controllingu miało na celu zapewnić:

- usprawnienie wprowadzania oraz rozliczania kosztów planowanych (ewentualnie przychodów) w ramach poszczególnych Oddziałów,
- ujednolicenie planowania między poszczególnymi Oddziałami,
- usprawnienie rejestracji oraz rozliczania kosztów rzeczywistych (ewentualnie przychodów) w ramach poszczególnych Oddziałów,
- ujednolicenie ewidencji danych rzeczywistych między poszczególnymi Oddziałami,
- usprawnienie oraz rozszerzenie możliwości raportowania obejmującego dane planowane, rzeczywiste oraz odchylenia występujące między nimi,
- ujednolicenie raportowania między poszczególnymi Oddziałami,
- usprawnienie przepływu informacji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi w ramach Oddziałów,
- usprawnienie przepływu informacji na poziomie całego KGHM.

Realizacja powyższych celów w konsekwencji doprowadziła do stworzenia mechanizmu umożliwiającego rzetelną analizę kosztów w ramach poszczególnych Oddziałów oraz na poziomie całego KGHM. W Spółce przyjęto strategię jednoczesnego wdrożenia systemu controllingu we wszystkich Oddziałach. Kolejne etapy wdrożenia controllingu przeprowadzone były w latach 2000 i 2001 obejmowały:

- rachunek wyników segmentów rynku,
- system informowania kierownictwa,
- rachunek kosztów produkcji.

Wdrożenie controllingu w KGHM Polska Miedź SA doprowadziło między innymi do :

- zmiany struktur organizacyjnych tworzących szkielet na którym oparte jest wprowadzanie danych do systemu informatycznego,
- opisu danych podstawowych tworzących podstawę do ewidencji wartościowej i ilościowej,
- opisu procesów gospodarczych wyjaśniających zasady ewidencji oraz rozliczania kosztów (ewentualnie przychodów),
- opisu systemu informacyjnego mającego na celu stworzenie możliwości rzetelnej analizy kosztów,
- opisu proponowanych rozszerzeń oraz interfejsów mających na celu uzupełnienie standardowej funkcjonalności o elementy specyficzne dla przedsiębiorstwa,
- opisu systemu uprawnień mających na celu usprawnienie pracy oraz stworzenie mechanizmu kontroli dostępu do informacji.

Wdrożenie modułu controllingu i systemu R/3 objęło wszystkie aktualnie istniejące Oddziały KGHM Polska Miedź SA. Poniższe zestawienie (Tabela 55) zawiera listę zakresu funkcjonalnego wdrożenia controllingu w badanym Spółce.

Tabela 55 Dane podstawowe zakresu funkcjonalnego wdrożenia controllingu w KGHM Polska Miedź

Dane podstawowe	Zakres
Rachunek kosztów	
Rachunek rodzajów kosztów i przychodów	- Pierwotne rodzaje kosztów
	- Rodzaje przychodów
	- Wtórne rodzaje kosztów
	- Grupy rodzajów kosztów i przychodów
Rachunek miejsc powstawania kosztów	- Hierarchia standardowa
	- Miejsca powstawania kosztów
	- Grupy miejsc powstawania kosztów
	- Rodzaje działań
	- Grupy rodzajów działań
	- Wskaźniki statystyczne

	- Grupy wskaźników statystycznych
Rachunek zleceń wewnętrznych	- Zlecenia wewnętrzne
	- Grupy zleceń
Ewidencja kosztów produkcji na zleceniach produkcyjnych	- Zlecenia produkcyjne CO
Planowanie	
Rachunek miejsc powstawania kosztów	- Budżetowanie
	- Wprowadzenie kosztów pierwotnych
	- Wprowadzenie przychodów
	- Wprowadzenie działań i stawek
	- Rozliczenie działań
	- Wprowadzenie wskaźników statystycznych
	- Przeksięgowanie okresowe kosztów
	- Rozgraniczenie kosztów
	- Rozdział kosztów
	- Rozłożenie kosztów
	- Pośrednie rozliczenie działań
	- Podział kosztów
	- Ustalenie stawek działań
	- Kopiowanie planu
	- Przeszacowanie planu
	- Uzgodnienie planu
	- Transfer planu amortyzacji
	- Budżetowanie
Rachunek zleceń wewnętrznych	- Planowanie łączne
	- Wprowadzenie kosztów pierwotnych
	- Wprowadzenie przychodów
	- Rozliczenie działań
	- Wprowadzenie wskaźników statystycznych
	- Przeksięgowanie okresowe kosztów
	- Obliczenie narzutów
	- Rozliczenie zlecenia
	- Kopiowanie planu
Księgowania rzeczywiste	
Rachunek miejsc powstawania kosztów	- Przeksięgowanie kosztów
	- Przeksięgowanie przychodów
	- Przeksięgowanie pozycji pojedynczych
	- Wprowadzenie działań
	- Rozliczenie działań
	- Wprowadzenie wskaźników statystycznych
	- Przeksięgowanie okresowe kosztów
	- Rozgraniczenie kosztów
	- Rozdział kosztów
	- Rozłożenie kosztów
	- Pośrednie rozliczenie działań
	- Rozliczenie działań (postulowane=rzeczywiste)
	- Ustalenie odchyleń
	- Podział kosztów
	- Ustalenie stawek działań
Rachunek zleceń wewnętrznych	- Przeksięgowanie kosztów
	- Przeksięgowanie przychodów
	- Przeksięgowanie pozycji pojedynczych
	- Rozliczenie działań
	- Wprowadzenie wskaźników statystycznych
	- Przeksięgowanie okresowe kosztów
	- Obliczenie narzutów
	- Rozliczenie zlecenia
	- Ustalenie stawek
Ewidencja kosztów produkcji na zleceniach	- Przeksięgowanie kosztów

produkcyjnych controllingu	- Przeksięgowanie pozycji pojedynczych
	- Rozliczenie działań
	- Wprowadzenie wskaźników statystycznych
	- Obliczenie narzutów
	- Ustalenie produkcji w toku
	- Ustalenie odchyleń
	- Rozliczenie zlecenia

Źródło: opracowanie własne

6.2.2 Determinanty bezpośrednio związane z controllinglem

Są to determinanty związane z funkcjonowaniem controllingu w KGHM Polska Miedź. Obejmują one systematykę kosztów, rachunek kosztów i wyników, planowanie i kontrole kosztów oraz budżetowanie i system informacyjno sprawozdawczy.

Systematykę kosztów oraz rachunek kosztów i wyników na potrzeby controllingu

Systematykę kosztów na potrzeby controllingu w badanym Spółce zostanie przedstawiona poczynając od miejsc powstawania kosztów. W KGHM przed rozpoczęciem tworzenia miejsc powstawania kosztów tworzy się hierarchię standardową miejsc powstawania kosztów. Jest ona bezpośrednio przypisana do obszaru rachunku kosztów. Za każdym razem podczas tworzenia nowego miejsca powstawania kosztów przypisuje się je do węzła końcowego hierarchii standardowej. Cechą hierarchii standardowej jest to, że grupuje ona wszystkie miejsca powstawania kosztów w ramach jednego obszaru rachunku kosztów. Hierarchię standardową wykorzystuje się w planowaniu, księgowaniach rzeczywistych oraz w systemie informacyjnym. W ramach obszaru rachunku kosztów reprezentujący wydzieloną komórkę odpowiedzialną za koszty miejsca powstawania kosztów mogą być tworzone w oparciu o różne kryteria (lokalizacja, obszar odpowiedzialności, świadczone usługi). Każde Miejsce Powstawania Kosztów w KGHM Polska Miedź musi być przypisane do węzła końcowego hierarchii standardowej. Jeżeli grupy miejsc powstawania kosztów występujące w ramach hierarchii standardowej są niewystarczające tworzy się dowolną ilość alternatywnych grup miejsc powstawania kosztów. Grupy takie powstają w oparciu o inne kryteria niż te zastosowane podczas tworzenia hierarchii standardowej, np. w przypadku kopalń hierarchia standardowa grupuje miejsca powstawania kosztów w przekroju Oddziałów wydobywczych, alternatywnie stworzyć można grupę dotyczącą robót strzałowych we wszystkich Oddziałach wydobywczych. Zdefiniowane grupy wykorzystuje się w planowaniu, księgowaniach rzeczywistych oraz w systemie informacyjnym.

Następnym elementem rachunku kosztów jest określenie rodzaju kosztów działań. Rodzaje działań służą w KGHM do rozliczeń różnego typu aktywności w ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów MPK (zapoczątkowane w KGHM w roku 1995), np. rozliczenie pracy wykonanej przez dany typ maszyny ciężkiej.

W KGHM stosuje się rachunek porównawczy kosztów i rachunek odchyleń, rachunek kosztów stałych i zmiennych (zapoczątkowane w KGHM w roku 1996) oraz rachunek kosztów działań (zapoczątkowane w KGHM w roku 2003). Rachunek porównawczy i rachunek odchyleń jest podstawowym narzędziem stosowanym w controllingu KGHM Polska Miedź. W trakcie roku, w okresach miesięcznych, prowadzi się analizę odchyleń od zaplanowanego poziomu najważniejszych wielkości parametrów zadaniowych oraz poszczególnych elementów kosztów. Pozwala poznać przyczyny powstania odchyleń, dzięki czemu Zarząd Spółki podejmuje działania korygujące w okresie, mające na celu osiągnięcie zaplanowanego wyniku.

Rachunek kosztów stałych i zmiennych stosowany na potrzeby controllingu w KGHM Polska Miedź S.A. bazuje na podziale kosztów całkowitych na stałe i zmienne przy pomocy analizy księgowej oraz metody konferencyjnej wykorzystującej wieloletnie

doświadczenie pracowników poszczególnych Oddziałów. W Istniejących warunkach produkcyjnych Spółki, nie ma możliwości zastosowania do podziału kosztów całkowitych metody matematycznej (produkcja nie jest stała w czasie). Rachunek kosztów zmiennych w procesie budżetowania KGHM Polska Miedź S.A. wykorzystywany jest przede wszystkim przy analizie wykonania parametrów zadaniowych- kosztowych i produkcyjnych oraz w trakcie planowania ich poziomu na następny rok.

Obszar rachunku kosztów jest systemową jednostką organizacyjną używaną do podziału przedsiębiorstwa z punktu widzenia stosowanego rachunku kosztów. Na poziomie obszaru rachunku kosztów w KGHM Polska Miedź tworzy się podstawy pod analizę kosztów oraz przychodów w różnych przekrojach. Analizy te są związane głównie ze sprawozdawczością wewnętrzną prowadzoną dla celów decyzyjnych w Spółce.

Obszar wyników jest systemową jednostką organizacyjną (elementem struktur organizacyjnych w R/3) używaną do podziału przedsiębiorstwa ze względu na różnorodność struktury sprzedaży. W ramach obszaru wyników (w systemie informatycznym) możliwa jest analiza rentowności przydatna dla celów decyzyjnych w Spółce. Obszar wyników umożliwia w sposób automatyczny określenie kosztów produkcji miedzi elektrolitycznej w poszczególnych fazach produkcji. Jest podstawą zbiorczej analizy przychodów oraz kosztów na poziomie całego KGHM.

Ponieważ w KGHM Polska Miedź SA analiza rentowności związana jest prawie wyłącznie z miedzią oraz innymi metalami właściwe wydaje się wprowadzenie jednego obszaru wyników dla całej Spółki. Struktury organizacyjne zaproponowane w takiej koncepcji odpowiadają aktualnemu podziałowi KGHM na ośrodki odpowiedzialności. Każdy z Oddziałów posiada pod pewnymi względami specyficzny dla siebie rachunek kosztów. Przemawia to za przyjęciem koncepcji w której każdy Oddział posiada swój własny obszar rachunku kosztów. Dodatkowo takie rozwiązanie ułatwia organizację pracy oraz uzgodnienie danych. Potrzeba agregacji danych kosztowych na poziomie całego KGHM będzie rozwiązana w systemie informatycznym poprzez uruchomienie komponentu *Rachunek wyników segmentów rynku*. Ponieważ implementacja tego komponentu przewidziana jest w ramach kolejnych etapów wdrożenia systemu informatycznego potrzeby raportowe na poziomie całego KGHM będą w niezbędnym minimum zapewnione innymi narzędziami raportowania.

Planowanie i budżetowanie kosztów

Dla sprawnego funkcjonowania controllingu i realizacji jego głównych funkcji powołano Departament planowania, nadzoru i kontroli produkcji i kosztów oraz wprowadzono system kontroli wewnętrznej.

Planowanie sprowadza się do opracowania:

- Założeń , prognoz i studiów przedplanowych oraz ustalenia wielkości i kierunków rozwoju produkcji,
- charakterystyk technicznych i ekonomicznych,
- metodologii planowania produkcji w poszczególnych Oddziałach Spółki z uwzględnieniem ekonomicznych kryteriów optymalizacji planu,
- zintegrowanych planów produkcji, w rozbiciu na poszczególne Oddziały,
- analiz dla zarządu i poszczególnych szczebli zarządzania informacją dotyczących realizacji planów produkcji poprzez poszczególne ogniwa ciągu technologicznego,
- skonsolidowanego planu obniżki kosztów ciągu technologicznego.

Planowanie przejawia się zarówno w planowaniu strategicznym mającym wyraz pięcioletniego „kroczonego”, planu finansowego. Sporządzany jest on z przyjęciem stałych warunków tj.: kurs walutowy i poziom cen pierwszego okresu pięcioletniego. Tym samym jego założenia podlegają całorocznym weryfikacjom. Aktualny plan pięcioletni Spółki obejmuje lata 2003-2007 i następujący zakres:

- plan produkcji, w tym plan zapasów technologicznych,
- plan sprzedaży ,
- plan zatrudnienia i środków na wynagrodzenia,
- plan nakładów na zakupy i budowę środków trwałych oraz plan inwestycji,
- plan prac badawczych i rozwojowych

Podobnie jest z operacyjnym krótkoterminowym planowaniem rocznym, (podlegającym zatwierdzeniu przez prezesa Zarządu) kwartalnym i miesięcznym. Planowanie krótkoterminowe bardzo często ma charakter kroczący. W planach rocznych ustala się parametry zadaniowe, które są wykorzystywane jako zestawienie wskaźników koniecznych do sprawdzania stopnia ich realizacji przez poszczególne Oddziały w trakcie okresu planowanego. Dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności wyróżnia się następujące obowiązkowe planistyczne Oddziałowe parametry techniczno-ekonomiczne:

- Kopalnie:

- całkowity jednostkowy koszt wydobycia Cu w rudzie,
- planowana ilość Cu i Ag w rudzie,
- parametry jakościowe rudy,
- preliminarz kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży,
- plan wydatków na inwestycje rzeczowe, limit środków na wynagrodzenia, limit zapasów materiałowych,

- Zakład Wzbogacania Rudy (ZWR):

- całkowity jednostkowy koszt przerobu Cu w koncentracie,
- planowana ilość Cu i Ag w koncentracie,
- parametry jakościowe koncentratu,
- preliminarz kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży,
- plan wydatków na inwestycje rzeczowe,
- limit środków na wynagrodzenia,
- limit zapasów materiałowych,

- Huty Legnica i Głogów:

- całkowity jednostkowy koszt Cu katodowej,
- całkowity jednostkowy koszt przerobu wlewk okrągłych,
- całkowity jednostkowy koszt przerobu Ag, wolumen produkcji Cu katodowej, Ag, Au, Pb,
- preliminarz kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży,
- plan wydatków na inwestycje rzeczowe,
- limit środków na wynagrodzenia,
- limit zapasów materiałowych,

- Huta Cedynia:

- całkowity jednostkowy koszt przerobu walcówki,
- wolumen produkcji walcówki,
- preliminarz kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży,
- plan wydatków na inwestycje rzeczowe, limit środków na wynagrodzenia, limit zapasów materiałowych,

- Pozostałe Oddziały:

- preliminarz kosztów ogółem wg rodzaju,
- wynik finansowy z działalności gospodarczej równy „zero”,
- preliminarz kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży,
- plan wydatków na inwestycje rzeczowe,

- limit środków na wynagrodzenia, limit zapasów materiałowych.

Rozliczenie z parametrów zadaniowych następuje w okresach kwartalnych i rocznych. W ramach bieżącej kontroli sporządzane są informacje miesięczne o realizacji zadanych parametrów. Poziom zadań jest powiązany z sytuacją Spółki w danym roku. Wielkość zadań kosztowych wynika z fazowego rachunku kosztów produkcji miedzi. Fazowy całkowity jednostkowy koszt produkcji miedzi elektrolitycznej, musi być zgodny z wielkością całkowitego kosztu produkcji miedzi elektrolitycznej określonego na dany rok w Strategii Zarządu. Na podstawie zatwierdzonych parametrów zadaniowych kierownictwo Oddziałów opracowuje plany i budżety Oddziałowe a następnie przesyła je do weryfikacji do Departamentu Budżetowania, który po ich zweryfikowaniu tworzy plan następujących kosztów Spółki:

- kosztów według rodzaju,
- pozostałych kosztów operacyjnych,
- kosztów finansowych,
- obrotów wewnętrznych,
- kosztów amortyzacji dotyczącej miedzi,
- kosztów produkcji na własne potrzeby, zmiany stanów półfabrykatów i wyrobów gotowych,
- kosztów ogólnego Zarządu,
- kosztów sprzedaży, kosztów wytworzenia:
 - miedzi,
 - srebra,
 - złota,
 - ołowiu,
 - soli.

Wszystkie Oddziały KGHM Polska Miedź funkcjonują jako centra kosztowe. Plan Spółki jest całkowitą sumą planów Oddziałów. Sposób planowania kosztów w poszczególnych Oddziałach wymusza wdrożony system SAP R/3, a ponadto wdrożony w 1996 r. stanowiskowy układ kosztów. Koszty w Oddziałach przy uwzględnieniu zatwierdzonych parametrów zadaniowych planuje się według:

- rodzaju,
- kalkulacyjnego układu kosztów,
- stanowiskowego układu kosztów,

przy zachowaniu ich pełnej spójności. Ponadto planuje się koszt własny sprzedawanych produktów (koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów).

Koszty według rodzaju planuje się zgodnie z wzorem opracowanym przez Departament Budżetowania i określonym w zasadach Gospodarki Finansowej i Systemie Ekonomicznym KGHM Miedź S.A. Przy planowaniu poszczególne elementy uwzględnia się:

- wykonanie poszczególnych rodzajów kosztów w okresach poprzednich,
- wielkości produkcji w okresach poprzednich i w okresach planistycznych,
- stopę inflacji, wzrost cen produkcji przemysłowej,
- parametr zadaniowy dotyczący kosztów,
- parametr zadaniowy dotyczący wynagrodzeń,
- plan zatrudnienia,
- założenia dotyczące restrukturyzacji,
- parametry dotyczące wydatków inwestycyjnych,
- założenia w zakresie remontów,

- górnicze roboty przygotowawcze,
- opłatę eksploatacyjną.

Identyczne wielkości służą do zbudowania planu kosztów wg układu kalkulacyjnego. Funkcja nadzoru realizowana jest poprzez:

- bieżący nadzór nad realizacją zadań produkcyjnych ,
- prowadzenie ocen i analiz stopnia i efektywności wykorzystania zdolności produkcyjnych w Oddziałach Spółki,
- prowadzenie analiz stopnia i efektywności wykorzystania zdolności produkcyjnych w Oddziałach Spółki,
- analizę i kontrolę zakresu rzeczowo- finansowego oceny stopnia realizacji zadań.

Oddziały Spółki są jednostkami działającymi według zasad pełnego wewnętrznego rachunku gospodarczego, sporządzającymi bilans, rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych na zasadach ogólnych. Zarząd jest podmiotem który dokonuje kontroli i oceny działalności Oddziałów Spółki oraz pracy ich dyrektorów. Czynności kontrolne wykonują Prezes i Wiceprezesi, Dyrektorzy Generalni, Dyrektorzy Naczelni, Kierownicy służb oraz upoważnionych pracowników Biura Zarządu Spółki. Wewnętrzną kontrolę działalności przedsiębiorstwa sprawują również organy Spółki do tego celu powołane. Kontrola przejawia się również w rozbudowanej kontroli budżetowej.

Możemy wyróżnić następujące etapy budżetowania w KGHM Polska Miedź:

- określenie założeń strategicznych oraz makroekonomicznych przez Zarząd,
- opracowanie poszczególnych planów częściowych,
- opracowanie parametrów zadaniowych dla poszczególnych Oddziałów,
- zatwierdzenie parametrów zadaniowych do Oddziałów celem opracowania budżetów Oddziałowych(w układzie kwartalnym i miesięcznym),
- weryfikacja budżetów Oddziałowych,
- zatwierdzenie Budżetów Oddziałów i Spółki,
- przekazanie informacji do Oddziałów o zatwierdzeniu Budżetów,
- opracowanie Budżetów dla wydziałów i działów w poszczególnych Oddziałach,
- kontrola Budżetów Spółki i Oddziałów w wyniku której powstaje informacja o odchyleniach.

System informacyjno sprawozdawczy

Proces planowania i kontroli wspomagany jest komputerowo. W chwili obecnej stosuje się w tym względzie następujące programy: EXCEL oraz system SAP R/3. Zastosowanie narzędzi informatycznych umożliwia przeprowadzenia symulacji przy planowaniu budżetowym, a tym samym ułatwia podejmowanie decyzji dotyczącej tej sfery działalności. Koncepcja planowania kosztów z wykorzystaniem systemu SAP R/3 powstała wraz z wprowadzeniem controllingu. Podjęto wówczas decyzję o wykorzystaniu stworzonych w systemie obiektów controllingu oraz metod rozliczeń kosztów rzeczywistych do planowania kosztów. Koncepcja modułu controllingu zakłada planowanie kosztów i ich rozliczeń w systemie SAP R/3 przeprowadzane równolegle i współdziałające z planowaniem poprzez użycie programu MS Excel. Pozwala to wykorzystać potencjał rozliczeń systemu R/3 i zapewnia elastyczność MS Excela, konieczną do przeprowadzania kalkulacji. Wdrożona wówczas koncepcja w przeciągu trzech ostatnich lat została usprawniona i rozszerzona o nowe funkcjonalności. Zwiększono zakres integracji planowania kosztów z innymi modułami SAP R/3. Usprawniono również rozwiązania organizacyjne związane z przygotowaniem planu, budżetów oraz systemu raportowania i informowania kierownictwa zakładu o wykonaniu budżetów.

W systemie informatycznym wdrożonym w KGHM istnieje możliwość przypisania więcej niż jednego obszaru rachunku kosztów do jednego obszaru wyników. Umożliwia to zbiorczą analizę rentowności przedsiębiorstwa (w ramach struktur sprzedaży) na poziomie kilku obszarów rachunku kosztów a co za tym idzie również kilku jednostek gospodarczych kosztów. Zwykle jednemu obszarowi rachunku kosztów przypisana jest jedna jednostka gospodarcza. W takim przypadku koszty oraz przychody analizowane w ramach jednego obszaru rachunku kosztów odpowiadają kosztom oraz przychodom rejestrowanym w ramach jednej jednostki gospodarczej.

W związku z tym, że moduł controllingu jest odpowiedzialny za umożliwienie tworzenia kalkulacyjnego rachunku zysków i strat jest to bardzo korzystne z punktu widzenia zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie.

Wykorzystanie modułu (*Wersja Planu*) w systemie R/3 pozwala na uwzględnienie w systemie budżetu kilku wariantów danych planowych. Wyższe wersje planów mogą służyć jako baza do analizy wariantów i symulacji kosztów planowych i rzeczywistych. Planowanie kosztów pierwotnych dla poszczególnych MPK jest przeprowadzane najpierw w arkuszach programu MS Excel, następnie jest za pomocą programu-interfejsu do systemu R/3.

W związku z wykorzystaniem tych samych obiektów controllingowych do rejestracji danych rzeczywistych i planowych istnieje możliwość wykorzystania od raportowania standardowego systemu informacyjnego modułu controllingu. Ze względu jednak na specyficzne potrzeby informacyjne został utworzony własnymi siłami szereg raportów niestandardowych (Tabela 56), które przyspieszają dostęp do odpowiednich danych i ich analizę.

Tabela 56 Rodzaje raportów danych

Obszar	Rodzaj raportu
Rachunek miejsc powstawania kosztów	- Raporty danych podstawowych
	- Raporty danych planowanych
	- Raporty danych rzeczywistych
	- Raporty odchyień (dane rzeczywiste / dane planowane)
	- Raporty pozycji pojedynczych
Rachunek zleceń wewnętrznych	- Raporty danych podstawowych
	- Raporty danych planowanych
	- Raporty danych rzeczywistych
	- Raporty odchyień (dane rzeczywiste / dane planowane)
	- Raporty pozycji pojedynczych
Ewidencja kosztów produkcji na zleceniach produkcyjnych CO	- Raporty danych podstawowych
	- Raporty danych rzeczywistych
Rozszerzenia i modyfikacje	- Raport rozszerzenia i modyfikacje
Rachunek miejsc powstawania kosztów	- Raport miejsc powstawania kosztów
Rachunek zleceń wewnętrznych	- Raport rachunek zleceń wewnętrznych
Ewidencja kosztów produkcji na zleceniach produkcyjnych CO	- Raport ewidencja kosztów produkcji na zleceniach produkcyjnych

Źródło: opracowanie własne

Podstawowym zadaniem systemu informacyjno-sprawozdawczego w controllingu W KGHM Polska Miedź jest dostarczanie informacji potrzebnych do analizy kosztów i ich kontroli w różnych przekrojach oraz podejmowania decyzji przez Zarząd, służby Biura Zarządu, kierownictwo Oddziałów. Dla celów analizy wykorzystania budżetów tworzy się szereg raportów i biuletynów w Oddziałów Spółki i w Departamencie Budżetowania Biura zarządu. Oddziały przekazują informację na opracowanych wzorach w następującej formie: nośników elektronicznych, poczty elektronicznej, sprawozdań pisemnych,

bezpośrednio z sieci komputerowej systemu SAP R/3. Oddziały przekazują okresowo sprawozdawczość dotyczącą wyników kontroli budżetowej.

Departament Budżetowania na podstawie otrzymanych informacji przetwarza dane i prezentuje je w formie:

- biuletynów miesięcznych (w układzie miesięcznym i narastającym),
- analiz miesięcznych, kwartalnych, rocznych,
- jednorazowych informacji (problemowych),
- jednorazowych opinii (problemowych).

Sprawozdawczość budżetową klasyfikuje się wg Różnych kryteriów biorąc pod uwagę częstotliwość sporządzania, treść, odbiorców, powtarzalność, stopień uogólnienia.

Podstawowym sprawozdaniem jest prezentowanie kosztów w układzie rodzajowym, analiza porównawcza i odchyłeń oraz struktura kosztów. Sprawozdania dotyczące kosztów prezentowane są w różnym stopniu agregacji w układzie miesięcznym i narastająco w zależności od potrzeb.

Proces mierzenia efektywności Spółki wykonywany jest przy pomocy analiz:

- techniczno-ekonomicznej,
- finansowej.

Analizy te stanowią całość wzajemnie uzupełniających się danych będących wynikiem działalności gospodarczej Spółki. W zależności od przeznaczenia sporządzane analizy W KGHM Polska Miedź możemy podzielić na: zewnętrzne (akcjonariuszy i inwestorów, analityków, dziennikarzy), wewnętrzne (Rady Nadzorczej, Zarządu, innych szczebli zarządzania Spółki). Analizy zewnętrzne ograniczane są najczęściej ramami prawnymi, z góry określającymi ich zakres. Biorąc pod uwagę czas, w Spółce wyróżnia się analizy: retrospektywną (poziom całkowitego jednostkowego kosztu produkcji miedzi, stopa inflacji a zamiana kursu dolara, całkowity jednostkowy koszt produkcji a notowania miedzi, wielkość produkcji a zatrudnienie), bieżącą (bieżącą ocenę realizacji zadań i sygnalizowanie zdarzeń gospodarczych w takim czasie, by było możliwe dokonanie niezbędnych korekt), prospektywną (ustalenie i ocena różnych wariantów rozwiązań, np. poziomu kosztów, przychodów i wyniku finansowego przy różnym poziomie kursu dolara lub notowań miedzi). W zależności od stopnia szczegółowości badań stosowane w KGHM Polska Miedź analizy możemy podzielić na: ogólne (obejmujące całokształt działalności Spółki oraz podstawowy zakres wskaźników syntetycznych), szczegółowe (obejmujące badanie określonego problemu, w sposób szczegółowy, oparty na szerokim zakresie informacji).

6.2.3 Determinanty związane z wynagrodzeniami

Do determinant związanych z wynagradzaniem możemy zaliczyć determinanty zewnętrzne i wewnętrzne wynagrodzeń. W skład determinant zewnętrznych (szeroko opisywanych w rozdziale 4) wpływających na kształtowanie wynagrodzeń w KGHM możemy zaliczyć minimalną płacę krajową ustaloną przez komisję trójstronną, stosowanie kodeksowych składników płac, opodatkowanie płac, składki ZUS, zasady wynagrodzeń wynikające z ponadzakładowych układów zbiorowych pracy lub urzędowych aktów prawnych takich jak Karta górnika i Karta hutnika. Do determinant zewnętrznych zaliczymy tu politykę państwa dotyczącą zasiłków dla niepracujących oraz wysoki wpływ polityki państwa na sposób zarządzania KGHM Polska Miedź odzwierciedlający się w częstym zmianach zarządu wraz ze zmianą sił politycznych w państwie. Do determinant wewnętrznych możemy zaliczyć determinanty taktyczno-operacyjne (o charakterze: personalnym, organizacyjnym, ekonomicznym) i determinanty strategiczne.

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze personalnym

W KGHM determinanty te stanowią: oczekiwania pracowników, obowiązujące w Spółce prawne regulacje wynagrodzeń i stosowane praktyki oraz zmiany w wydajności, czasie pracy i oraz organizacji pracy.

W badanym Spółce oczekiwania pracowników w stosunku do pracodawcy jakim jest KGHM, nie są do końca spełnione. Z nieformalnych wywiadów przeprowadzonych wśród pracowników dołowych i hutników w przedmiocie badania wynika iż robotnicy postrzegają swoje wynagrodzenie jako niewystarczającą zapłatę za ich niebezpieczną pracę. Występuje tu ewidentny brak zgodności celów i oczekiwań pracowników i przedsiębiorstwa co wpływa na skuteczność motywowania. Przejście z sytemu trzymianowego na czterozmianowy, mające obniżyć koszty i optymalizować czas wykorzystania maszyn postrzegają oni jako niebezpieczne i nie przynoszące zamierzonego efektu (wzrost ilości wypadków w kopalni). Efektem tych działań jest zmniejszenie przerw między strzałami zmniejszenie czasu na wietrzenie szybów i chodników co wpływa na pogorszenie bezpieczeństwa pracy i warunków pracy (zapylenie). W wywiadów wynika iż pracownicy system rozliczania wydajności pracy w kopalniach postrzegają jako niesprawiedliwy i krzywdzący ich interesy. Przykładem jest tu wysokość premii akordowej która uzależniona jest od jakości i ilości wydobytego przez pracownika urobku. W praktyce jednak nie oznacza to, że wysokość premii akordowej jest uzależniona od osobistego wkładu pracownika. Podstawą wyliczenia premii jest przekroczenie norm pracy akordowej. O ile pracownik ma wpływ na ilość wydobytego urobku, o tyle nie ma wpływu na jakość kopanej rudy, ponieważ miejsce wydobywania określone jest przez specjalistów inżynierów geologów i jest ono niezależne od ludzi pracujących na przodku wydobywania więc nie powinno to określać parametru wydajności pracy pracowników przodkowych.

W KGHM duży nacisk kładzie się przede wszystkim na parametry zadaniowe z którymi wiąże się w sposób bezpośredni wydajność pracy na poszczególnych stanowiskach. Sposób opłacania wydajności wynika w badanym Spółce wprost ze stosowanych form płac. Wydajność zespołowa brana jest pod uwagę w przypadku stanowisk pracy na których technologiczne uwarunkowania wykonywanych zadań wymagają zespołowej organizacji pracy. Wydajność zespołowa w takim wypadku jest podstawą akordu zespołowego.

W KGHM wybór składników wynagrodzeń całkowitych, wśród pracowników objętych Układem Zbiorowym (UZ) jest minimalny i ograniczony w większości przypadkach obejmuje świadczenia na rzecz kształcenia pracowników. W badanym Spółce obserwujemy wprowadzenie godzin nadliczbowych również wtedy, gdy przedsiębiorstwo wykonuje zamówienia na normalnym według posiadanej zdolności produkcyjnej poziomie. Dzieje się to z powodu niemożności pełnego synchronizowania zdolności produkcyjnych między poszczególnymi stanowiskami (np. przepustowość wydobywacza szybu) oraz różnej wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach co wynika ze specyfiki przedsiębiorstwa.

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze organizacyjnym

Do których w KGHM możemy zaliczyć: cele taktyczne i operacyjne przedsiębiorstwa wraz z celami polityki personalnej i kulturą organizacyjną. Realizowana obecnie w KGHM Polska Miedź S.A, polityka płacowa jest kontynuacją zapoczątkowanego w 1994 roku procesu porządkowania całej sfery wynagrodzeń i polityki płacowej. Oznaczało to w pierwszej kolejności wprowadzenie w całej spółce jednolitych i wspólnych zasad wynagradzania w miejsce 2 układów zbiorowych, 6 zakładowych systemów wynagradzania, 14 taryfikatorów stanowisk i 30 różnych tablic. Obecnie we wszystkich Oddziałach oraz Biurze Zarządu funkcjonuje jednolity system wynagrodzeń, którego zasady zostały określony w Zakładowym Układzie Zbiorowym. Układ powyższy

jak i zmiany do niego w formie protokołów były negocjowane między Zarządem Spółki a Ponadzakładowymi Organizacjami Związkowymi, a następnie w tak uzgodnionej formie, zgodnie z wymogami prawa, podpisywane przez Zarząd i Organizacje Związkowe, których w KGHM jest kilkadziesiąt w tym około kilkunastu ponadzakładowych związków zawodowych (Załącznik 8). Skupiają one w swoich szeregach około 70 % pracowników Spółki. W obecnym czasie Zarząd podejmuje dalsze kroki zamierzające do dalszego uporządkowania i udoskonalenia systemu wynagrodzeń i motywacji płacowej.

Niezależnie od rozwiązań układowościowych jedność polityki płacowej realizowana jest przez określenie min., na szczeblu Spółki, wskaźnika wzrostu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia bez wypłat z zysku obowiązującego na dany rok (Tabela 57).

Tabela 57 Wzrost średniej płacy w KGHM Polska Miedź w stosunku do inflacji

Lata	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Wzrost średniej płacy w KGHM Polska Miedź S.A (%)	23,5	18,8	18,6	9,7	14,2	11,3	2,5
Wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych(%)	19,9	14,9	11,8	7,3	10,1	5,5	1,9
Przyrost płacy realnej (punktach procentowych)	3,6	3,9	6,8	2,4	4,1	5,8	0,6

Źródło: Opracowanie własne.

Polityka płacowa w KGHM jest sprzęgnięta z rezultatami ekonomicznymi Spółki. Parametry stymulujące kształtowanie środków na wynagrodzenia (wielkość zatrudnienia, wskaźnik wzrostu przeciętnego wynagrodzenia) określone są w wysokości wynikającej z przyjętych do realizacji priorytetów celów przedsiębiorstwa, np. parametrów zadaniowych i obniżki kosztów). Realizacja polityki płacowej odbywa się we współdziałaniu ze związkami zawodowymi, a negocjacje i układowa forma kształtowania wynagrodzeń jest jednym z czynników sprzyjających zapewnieniu spokoju społecznego w Spółce. Realizacja polityki płac w Spółce odbywa się dwuszczeblowo. Zarząd Spółki negocjuje z organizacjami związkowymi i określa dla Oddziałów wielkość zatrudnienia i środki na wynagrodzenia. W ramach tych parametrów zakładową politykę płac prowadzą poszczególni dyrektorzy Oddziałów. Zarząd w obecnej chwili widzi w Spółce potrzebę wprowadzenia mechanizmów zwiększających motywacyjną funkcję płac i różnicujących wynagrodzenia pracowników proporcjonalnie do wkładu i efektów pracy.

System wynagrodzeń działający obecnie w KGHM Polska Miedź jest wynikiem przeobrażeń zachodzących w Spółce w ostatnich 20 latach. Na jego kształtowanie wpłynęło szereg uwarunkowań społecznych i polityczno-prawnych. Jako jedna z nielicznych, ta gałąź przemysłu na mocy ustaw państwowych ma zagwarantowane dodatkowe składniki wynagrodzeń (tj. dodatkową premię z okazji dnia górnika i hutnika), których korzenie historyczne sięgają czasów monarchii polskiej. Nadane w czasach PRL prawa do dodatkowych składników wynagrodzeń dla górników i hutników do tej pory tak naprawdę nie doczekały się nowelizacji. Taki stan rzeczy powoduje że związki zawodowe działające w Spółce nadal stanowią silną grupę nacisku i Oddziałują znacząco na sposób kształtowania wynagrodzeń w spółce. System wynagrodzeń jest więc pewnego rodzaju kompromisem pomiędzy związkami zawodowymi a Zarządem Spółki.

System wynagradzania w KGHM Polska Miedź jest integralną częścią Zakładowej Umowy Zbiorowej, która została opracowana na podstawie ustawy o ZSW, art. 241 Kodeksu Pracy oraz Układu Zbiorowego Pracy dla Pracowników Przemysłu Miedziowego. Obecnie od 14 marca 2000 roku w KGHM Polska Miedź obowiązuje Zakładowy Układ Zbiorowy który zawarty dla wszystkich pracowników (10 Oddziałów i biura Zarządu). Zakładowy Układ Zbiorowy nie obejmuje:

- pracowników młodocianych zatrudnionych w celu nauki zawodu lub przyuczenia do wykonywanej pracy,
- pracowników zatrudnionych za granicą,
- członków Zarządu Spółki,

- dyrektorów i zastępców dyrektorów Oddziałów.

Zakładowy Układ Zbiorowy określa w punktach:

- warunki jakim powinna odpowiadać treść stosunku pracy, w szczególności:
 - czas pracy,
 - urlopy wypoczynkowe i dodatkowe,
 - zasady wynagradzania,
 - ochrona warunków pracy,
 - świadczenia związane z zatrudnieniem oraz zasady ich przyznawania i realizacji,
- świadczenia dla byłych pracowników, emerytów i rencistów oraz członków ich rodzin,
- wzajemne zobowiązania stron Układu.

Z punktu implementacji metody controllingowego wynagradzania w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności niezbędne jest dokonanie analizy istniejącego systemu wynagrodzeń w celu wykrycia i zobrazowania nieprawidłowości funkcjonowania.

Już wstępna analiza składników płac wykazała, że system wynagrodzeń w poszczególnych Oddziałach jest nadmiernie rozbudowany i składa się ze składników których wielkości i charakter podlegają różnym zasadom i z pewnością nie spełniają funkcji motywacyjnej płac. Strukturę średniomiesięcznych wynagrodzeń wg składników płacowych przedstawia (Tabela 58).

W strukturze płac powinny dominować składniki za trudność i uzyskane przez pracownika rezultaty pracy. Biorąc pod uwagę udział powyższych składników płacy w badanej Spółce ogółem możemy ocenić go jako bardzo niski (jak na tę kategorię składników płac). Nie przekracza on bowiem 40,2 % (pozycje 1, 3, 17, 20) Druga pod względem ważności grupa to składniki związane z warunkami w jakich praca jest wykonywana (pozycje 2, 5, 6, 14, 15). Wynoszą one 5,2 % (bez godzin nadliczbowych). Nie stanowią one znaczącej pozycji w strukturze płacy. Bardzo duże znaczenie w strukturze płacy pracowników KGHM mają świadczenia gratyfikacyjne i kafeterie należne z tytułu postanowień zawartych w Karcie Górnika i Karcie Hutnika. Ich udział w ogólnej strukturze płac (pozycje 4, 7, 21, 22, 23, 24, 25, 26) kształtuje się na poziomie 31% pracy ogółem. Należy zwrócić uwagę, że świadczenia, gratyfikacje i kafeterie za wyjątkiem dodatku stażowego wypłacane są raz w roku. W związku z tym wyróżnić można wąską i szeroką strukturę płacy. W skład wąskiej struktury płacy będą wchodzić składniki należne i wypłacane co miesiąc, natomiast szeroka strukturę płacy stanowią wszystkie składniki niezależne od częstości ich wypłacania. Biorąc pod uwagę powyższe rozróżnienie można powiedzieć, że przez większość miesięcy w roku pracownicy otrzymują 58,9 % przeciętnej średniej płacy rocznej. Kumulacja wypłat świadczeń i gratyfikacji sprawia że miesięczne dochody z pracy są zróżnicowane.

Z danych wynika że premia stanowi jedynie około 6% średniej płacy miesięcznej. Największym składnikiem płacy pracownika jest płaca zasadnicza w przypadku huty około 32,6% w kopalniach około 24% (Rysunek 39). Kolejnym znaczącym składnikiem wynagrodzeń jest dodatek stażowy, który w kopalni stanowi 12% natomiast w hucie około 10%., kolejnym ważnym składnikiem płac jest wynagrodzenie za urlop stanowiące odpowiednio w przypadku huty 8% wynagrodzenia a w przypadku kopalni 9%. Następnym znaczącym składnikiem płac w średniomiesięcznym wynagrodzeniu jest deputat węglowy stanowiący około 5%. W przypadku kopalni około 11% wynagrodzenia stanowi wynagrodzenie w godzinach nadliczbowych.

Bodźce składające się na szeroko pojętą strukturę płacy można również rozpatrzeć w tym przypadku pod kątem czynników mających wpływ na zróżnicowanie wysokości płacy w poszczególnych miesiącach. Poziom większości bodźców uzależniony jest pośrednio lub bezpośrednio od wielkości przepracowanego czasu pracy i / lub dyscypliny pracy. Oprócz tego na poziom bodźców w tym przypadku wpływają zasady ich

przyznawania, naliczania który wyróżnia model płac. W przypadku w KGHM Polska Miedź dominuje model płac stałych. Tylko dwa składniki mogą stanowić zmienny element wynagrodzenia – premia i nagroda z zysku. Stosowanie modelu płac stałych jest korzystne dla pracowników, jednakże w tym wypadku nie uwzględnia wszystkich uwarunkowań niezbędnych do skutecznego kształtowania motywacji do pracy z punktu widzenia zakładu. Zakładowy Układ Zbiorowy jest tak skonstruowany, że pracownik wie jaki rodzaj składnika wynagrodzeń i w jakiej wysokości w jakim okresie otrzyma z tytułu zatrudnienia w KGHM i warunków wykonywanej pracy. Zmienne elementy wynagrodzenia ze względu na znikomy udział w całości płacy miesięcznej nie pełnią funkcji motywacyjnej, a są postrzegane przez pracowników jako comiesięczny należny im dodatek do wynagrodzenia. Przyczynia się to do tworzenia pewnego komfortu pracy przeciwstawiając się pogoni za osiąganiem wysokich efektów, a więc i wyższych zarobków.

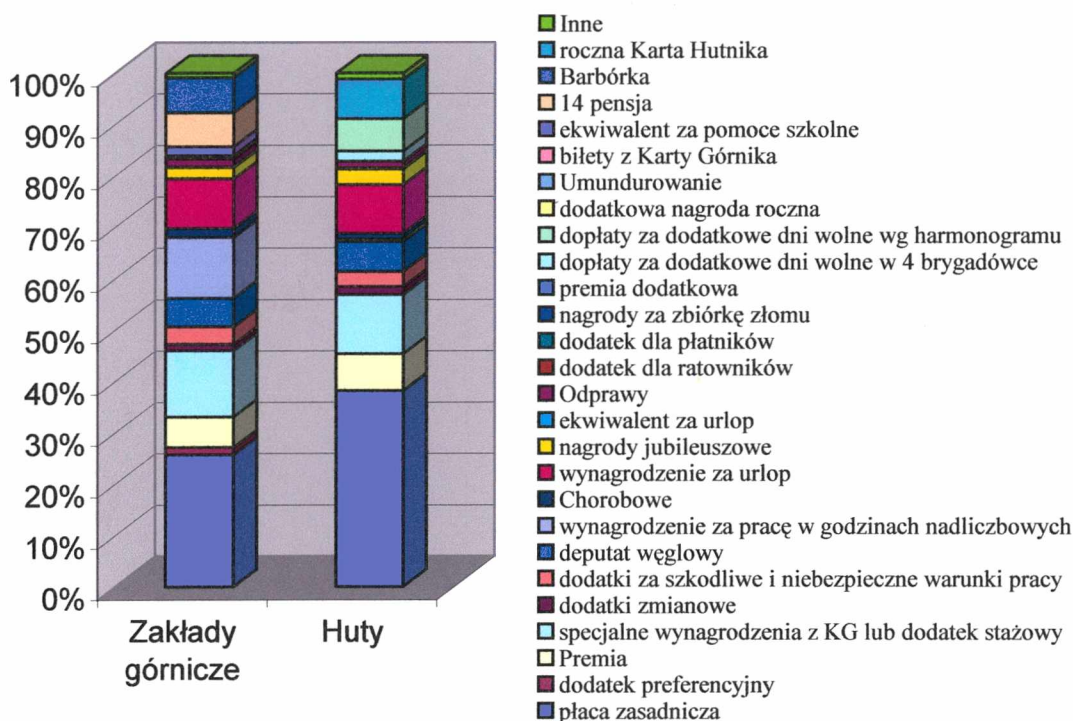
Tabela 58 Struktura średniomiesięcznych wynagrodzeń wg składników płacowych w KGHM Polska Miedź S.A. w roku 2002

L.p.	Wyszczególnienie	Częstość otrzymywania	Zakłady górnicze	Huty	Razem KGHM
			Udział składnika w wynagrodz. kopalń ogółem [%]	Udział składnika w wynagrodz. hut ogółem [%]	Udział składnika w wynagrodz. ogółem [%]
1	płaca zasadnicza	co miesiąc	24,03	32,59	27,02
2	dodatek preferencyjny	co miesiąc	1,34		0,91
3	premia	co miesiąc	5,55	6,10	6,67
4	specjalne wynagrodzenia z KG lub dodatek stażowy	co miesiąc	12,06	9,82	11,32
5	dodatki zmianowe	co miesiąc	1,16	1,32	1,16
6	dodatki za szkodliwe i niebezpieczne warunki pracy	co miesiąc	3,18	2,52	2,90
7	deputat węglowy	rocznie	5,21	4,98	5,11
8	wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych	co miesiąc	11,05	0,37	7,79
9	chorobowe	raz w miesiącu przy spełnieniu warunków	1,62	0,95	1,41
10	wynagrodzenie za urlop	raz w roku	9,03	8,07	8,18
11	nagrody jubileuszowe	co 5 lat	2,03	2,63	2,20
12	ekwiwalent za urlop	raz w roku	0,15	0,15	0,21
13	odprawy	raz za pracę zawodową	1,44	1,10	1,28
14	dodatek dla ratowników	co miesiąc	0,32		0,23
15	dodatek dla płatników	co miesiąc	0,00	0,00	0,00
16	nagrody za zbiórkę złomu	raz w miesiącu przy spełnieniu warunków	0,02		0,02
17	premia dodatkowa	raz w miesiącu przy spełnieniu warunków	6,52		6,51
18	dopłaty za dodatkowe dni wolne w 4	co miesiąc	0,07	1,71	0,46

	brygadówce				
19	dopłaty za dodatkowe dni wolne wg harmonogramu	raz w miesiącu przy spełnieniu warunków	6,52	5,38	1,42
20	dodatkowa nagroda roczna	raz w roku			
21	Umundurowanie	raz w roku	0,02		
22	bilety z Karty Górnika/Hutnika	rocznie lub co miesiąc	0,17	1,8	
23.	ekwiwalent za pomoce szkolne	raz w roku	1,65	6,17	1,63
24	14 pensja	raz w roku	6,17		6,14
25-	Barbórka	raz w roku	6,35		5,01
26	roczna Karta Hutnika	raz w roku		6,54	1,37
27	Inne		0,87	1,06	0,93
Ogółem średnie wynagrodzenie			100	100	100

Źródło: Opracowanie własne.

Rysunek 39 Struktura średniomiesięcznych wynagrodzeń wg składników płacowych w KGHM Polska Miedź S.A. w roku 2002



Źródło: Opracowanie własne.

Osobą odpowiedzialną za realizację polityki płacowej w Spółce jest Dyrektor naczelny ds. pracowniczych.

Obowiązujący w KGHM Polska Miedź S.A. system wynagradzania, wynikający z Układu Zbiorowego charakteryzuje się następującymi cechami :

- obejmuje on wszystkich pracowników Spółki poza wyjątkami określonymi w układzie,
- wspólnym taryfikatorem kwalifikacyjnym,

- Oddziały stosują jedną tabelę miesięcznych wynagrodzeń dla pracowników na stanowiskach nierobotniczych i robotniczych,
- miesięczna stawka płacy zasadniczej ustalona jest powyżej najniższego wynagrodzenia w kraju,
- precyzuje wielkość funduszu premiowego oraz zasady wypłacania premii w stosunku do płac zasadniczych ,
- określa składniki wynagrodzeń, itp.

W Spółce w Układzie Zbiorowym ustalono 33 stawki płac i 120 kategorii zaszeregowania. Ze względu na specyfikę zakładu, podstawowy podział stanowisk na robotnicze i nierobotnicze został uzupełniony o podział na stanowiska dołowe i powierzchniowe. Rozpiętość globalna płac w Spółce jest bardzo mała. Określono ją na poziomie 1:4,8. Rozpiętość płac na stanowiskach robotniczych powierzchniowych wynosi 1:1,8 , dołowych zaś 1:1,7. Rozpiętość płac na stanowiskach nierobotniczych powierzchniowych 1:4,7 , dołowych 1:2,8. Z przedsiębiorstwa nie uzyskano informacji, które ustalałyby w sposób zamierzony i świadomy zasad, według których te rozpiętości były kształtowane. Sugeruje to że przy ich tworzeniu nie uwzględniono merytorycznych przesłanek oraz uzasadnionej logicznymi argumentami i kryteriami dywersyfikacji płac. Fakt ten może świadczyć o tym iż nie przeprowadzono w Spółce taryfikacji pracy w oparciu o metody wartościowania pracy ale wybiórczo uwzględniono wysokość płacy rynkowych lub przejęto przestarzałą siatkę płac (pozostawiona z minionych okresów), bowiem jakkolwiek metoda analityczna wartościowania płac nie dostarczyłaby wyników pozwalających na budowanie siatek płac o takich rozpiętościach. To samo można powiedzieć o rozpiętościach poziomych. Przy prawidłowej taryfikacji pracy możemy przyjąć poziomą rozpiętość płac na stanowisku lub jednej kategorii zaszeregowania 1:1,5 do 2,0. W naszym przypadku wskaźniki między poszczególnymi kategoriami zaszeregowania kształtują się różnie, jednak ogólnie nieprawidłowo. Mamy do czynienia albo z nadmierną albo z minimalną rozpiętością płac. Istnieją przykłady krańcowo patologicznych taryfikacji polegających na stosowaniu dużej rozpiętości płacy poziomej przy jednoczesnym możliwym przyporządkowaniu stanowiska pracy kilku kategoriom zaszeregowania.

W przypadku KGHM Polska Miedź S.A. mamy do czynienia z ruchomym schematem zaszeregować pracowników, co na pewno stanowi jeden z czynników utrudniających kształtowanie stawek zasadniczych z uwzględnieniem ich właściwych i pożądaných rozpiętości między i w poszczególnych kategoriach zaszeregowania. Trudno jest śledzić i oceniać prawidłowość ścieżek płac, dla poszczególnych stanowisk, gdy każde można kwalifikować na przykład do 8 lub nawet do 10 kategorii zaszeregowania. Pozytywną stroną takiego rozwiązania jest umożliwienie pracownikom zatrudnionym na tym samym stanowisku odpowiedniej liczby przeszeręgowań. Wadą natomiast jest rozmywanie się awansu pionowego związanego z wykonywaniem pracy o coraz wyższym stopniu trudności, z awansem poziomym należnym na tym samym stanowisku za osiąganie coraz wyższej efektywności pracy co w ramach płacy zasadniczej nie oznacza istotnego jej przyrostu bezwzględne i nie spełnia roli motywatora.

W spółce powtarzalność stawek płac na wszystkich stanowiskach jest bardzo duża i wynosi dla stanowisk robotniczych powierzchniowych 98,3%, a dołowych prawie 100% (oznacza to że istnieje taka stawka, która powtarza się na wszystkich szczeblach zaszeregowania pracowników) dla stanowisk nierobotniczych powierzchniowych 55,5%, dołowych 38%. W Spółce stosuje się również mniejszą ilość kategorii zaszeregowania nierobotniczych w stosunku do robotniczych co świadczy o poważnych błędach i niekonsekwencji w taryfikacji pracy i o braku spójności między taryfikacją stanowisk robotniczych i nierobotniczych. W KGHM Polska Miedź S.A. stosuje się 16 (od 1 do 16) kategorii zaszeregowania dla stanowisk robotniczych i 29 (od 4 do 33) kategorii

zaszeregowania dla stanowisk nierobotniczych. Żadna metoda analityczna wartościowania pracy nie pozwala na kwalifikowanie stanowiska pracy do kilku kategorii zaszeregowania ponieważ trudność pracy wyrażona jest za pomocą konkretnej liczby punktów, a nie np. kilku różnych wartości punktowych.

Analizując strukturę zaszeregowania pracowników do poszczególnych kategorii zauważamy następną nieprawidłowość wynikającą z wykorzystania poszczególnych kategorii. Ponadto ustalenie dużej liczby kategorii zaszeregowania powoduje iż nie uniknięto nadmiernego spłaszczenia tabeli płac oraz małego wykorzystania niższych kategorii zaszeregowania. Mamy tu do czynienia z trzema kategoriami martwymi z jedenastoma kategoriami wykorzystanymi poniżej 0,8%. Świadczy o nieprawidłowościach w konstruowaniu taryfikatora kwalifikacyjnego (Tabela 59).

Tabela 59 Struktura wykorzystania poszczególnych kategorii zaszeregowania

Kategoria zaszeregowania	Liczba pracowników zaszeregowanych do danej kategorii	Udział zaszeregowanych pracowników do danej kategorii w zatrudnieniu ogółem [%]
I	0	0,00
II	0	0,00
III	0	0,00
IV	5	0,03
V	24	0,13
VI	138	0,76
VII	468	2,58
VIII	1 354	7,47
IX	2169	11,97
X	2652	14,64
XI	2845	15,70
XII	2529	13,96
XIII	1 886	10,41
XIV	942	5,20
XV	450	2,48
XVI	349	1,93
XVII	424	2,34
XVIII	295	1,63
XIX	237	1,31
XX	257	1,42
XXI	199	1,10
XXII	224	1,24
XXIII	75	0,41
XXIV	80	0,44
XXV	133	0,73
XXVI	47	0,26
XXVII	69	0,38
XXVIII	15	0,08
XXIX	10	0,06
XXX	22	0,12
XXXI	8	0,04
XXXII	5	0,03
XXXIII	4	0,02
Ryczałt	204	1, 13
RAZEM	18 119	100,00

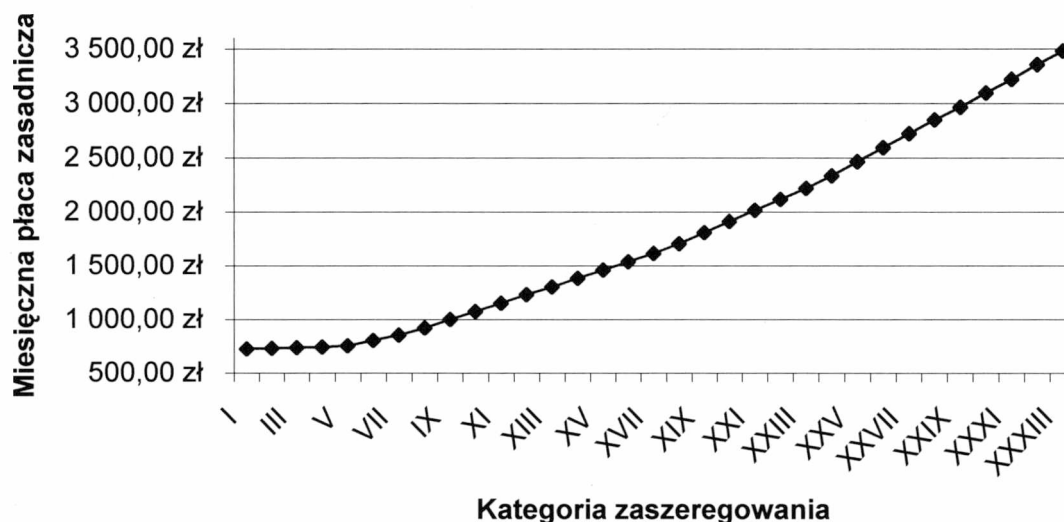
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z KGHM Polska Miedź S.A..

Niskie wykorzystanie najwyższych kategorii zaszeregowania spowodowane jest tym, że są one przydzielone do pojedynczych stanowisk kierowniczych. Największa koncentracja stanowisk pracy występuje między V a X kategorią zaszeregowania, co

spowodowane jest nałożeniem się w tych kategoriach stanowisk robotniczych i nierobotniczych. Nie uniknięto tym samym zjawiska wyższych wynagrodzeń pracowników na stanowiskach robotniczych od nierobotniczych.

Analizując wysokość stawek płac w poszczególnych kategoriach zaszeregowania, można dojść do wniosku, że oprócz braku wyraźnych motywacji płacowych w niższych kategoriach zaszeregowania brak jest wyraźnego uprzywilejowania w miarę osiągania wyższej kategorii zaszeregowania. Obserwuje się stały - prawie proporcjonalny - wzrost stawek płacy zasadniczej (Rysunek 40). Awans nie oznacza istotnego jej przyrostu, co świadczy o niespełnieniu przez płacę funkcji motywacyjnej.

Rysunek 40 Dynamika stawki płacy zasadniczej



Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując w badanej Spółce zasady zaszeregowania pracowników skonstruowane są bardzo ogólnikowo, prawie sloganowo, nie określają dokładnie wymogów dotyczących zaszeregowania, przeszerzegowania oraz awansu pracowników. W konsekwencji w badanym Spółce zauważamy w polityce płacowej niezachowanie relacji płacowych między trudnością stanowisk i wartością pracy pracowników, a wysokością przyznawanych im wynagrodzeń. Stosowany w Spółce ruchomy schemat zaszeregowania pracowników jest jednym z czynników utrudniających kształtowanie stawek płac zasadniczych z uwzględnieniem ich właściwych i pożądanych rozpiętości między poszczególnymi kategoriami zaszeregowania. W takiej sytuacji trudno jest śledzić i oceniać ścieżki płac pracowników dla poszczególnych stanowisk (gdy każde można kwalifikować do kilku kategorii zaszeregowania). Badania wykazały że taryfikacja płacy oraz jej rozpiętości trudno uznać za właściwe, ponieważ Spółka nie potrafi wyrazić i jednoznacznie przytoczyć zasad i kryteriów, które byłyby uwzględnione przy budowie systemu taryfowego.

Zmiany w KGHM Polska Miedź S.A wymagałaby podjęcia działań dotyczących wartościowania pracy za pomocą dobrze dobranych metod przy jednoczesnym uwzględnieniu wyników tego wartościowania w kształtowaniu rozpiętości płac pomiędzy stanowiskami i kategoriami zaszeregowania. Do ustalenia rozpiętości poziomych nie wystarczy bowiem tylko wartościowanie pracy, niezbędna jest jeszcze ocena wartości pracy poszczególnych pracowników, której Spółka w obecnej chwili nie prowadzi, a wcześniej nie wykorzystywała jej w sposób systemowy do różnicowania płac. Sprzężenie wartości pracy na stanowisku z wartością pracy pracownika pozwala na właściwe i sprawiedliwe ukształtowanie hierarchii płac, co stanowi istotę dynamicznego

wartościowania pracy i jest podstawą do wprowadzenia idei controllingu do wynagrodzeń. Kolejnym krokiem jest przywrócenie premii jej motywacyjnego charakteru i powiązanie z efektami pracy.

Postanowienia o formach płac zawarte w Zakładowym Układzie Zbiorowym są bardzo ogólnikowe i sprowadzają się do wymienienia i zdefiniowania czterech form płac, tj. czasowej, czsowo-premiejowej, zadaniowej(akordowej) i zryczałtowanej. Brak jest w tym przypadku bliższego określenia, na czym polega każda z wymienionych form płac, ogólnikowo określona jest również grupa pracowników jakiej ma dotyczyć. Nie są też bliżej określone sposoby ustalania składników wynagrodzeń za pracę, ani też wyraźnie podane wskaźniki i parametry, od których uzależnione są wynagrodzenie i premie. Układ zbiorowy w KGHM jest wynikiem kompromisu pomiędzy Zarządem a Związkami Zawodowymi działającymi na terenie Spółki, jednakże z przeprowadzonej analizy wynika, że pozostawienie dotychczasowego Układu godzi w interesy pracowników oraz jest sprzeczne ekonomicznie z interesem Właściciela Spółki.

Determinanty wewnętrzne taktyczno-operacyjne o charakterze ekonomicznym

Do determinant wewnętrznych taktyczno-operacyjnych o charakterze ekonomicznym, w KGHM zaliczymy: kondycję ekonomiczną (paragraf 6.1.3 i 6.1.4) i zdolności płatnicze przedsiębiorstwa. KGHM Polska Miedź S.A. należy do najatrakcyjniejszych pracodawców regionu.(Tabela 60) Ta pozycja zapewnia nieustanny dopływ ofert pracy, szczególnie z wyższym wykształceniem. Firma inwestuje w swoich pracowników poprzez ponoszenie znacznych nakładów finansowych na ich rozwój zawodowy. Analizując dane statystyczne z tego zakresu możemy zauważyć, że średnio każdy z ponad 18 tysięcznej załogi w 2001 roku brał udział w różnego rodzaju formach doskonalenia zawodowego. Tendencja ta utrzymuje się od 1998 roku. Porównanie KGHM z przedsiębiorstwami regionu i branży wydobywczej daje Spółce dobrą pozycję wśród pracodawców Dolnego Śląska.

Tabela 60 Średnia płaca KGHM Polska Miedź S.A. na tle innych branż

lata	KGHM	Sektor przedsiębiorstw regionu		Branża górniczo hutnicza	
	Średnia płaca w tys. zł.	Średnia płaca w tys. zł.	Stosunek średniej płacy KGHM do średniej płacy w regionie	Średnia płaca w tys. zł.	Stosunek średniej płacy KGHM do średniej płacy w branży
1991	2719,8	1824,2	1,49	2892,3	0,94
1992	4424,7	2988,4	1,48	4646,8	0,95
1993	7010,9	4098,4	1,71	6710,6	1,04
1994	10970,2	5710,8	1,92	10457,9	1,06
1995	1550,12	754,17	2,06	1310,90	1,18
1996	1914,27	956,85	2,00	1674,20	1,14
1997	2274,38	1162,06	1,96	1968,46	1,16
1998	2555,18	1348,62	1,89	2261,55	1,13
1999	3599,07	1834,62	1,96	2972,42	1,21
2000	4184,80	2056,80	2,03	3231,29	1,30
2001	4658,22	2056,80	2,26	3231,29	1,44

Źródło: Opracowanie własne.

Wewnętrzne determinanty strategiczne

Do których zaliczymy plany i programy działalności, wynikające z misji i strategii przedsiębiorstwa oraz strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi. Ponieważ plan strategicznym w KGHM jest planem kroczącym i obejmuje również plan zatrudnienia i środków na wynagrodzenia możemy mówić o pewnego rodzaju strategicznym postrzeganiu wynagrodzeń w Spółce. Jednak z przeprowadzonych obserwacji wynika iż w KGHM mamy do czynienia z brakiem strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi.

Dowodem tego jest brak spójności systemów wynagrodzeń ze strategicznym zarządzaniem co przejawia się w:

- marginalnym udziałem wynagrodzeń odroczonych
- minimalnym stosowaniu mierników długoterminowych efektów działalności organizacji powiązanych ze wzrostem wartości firmy dla akcjonariuszy.

Tak określone determinanty pozwolą na wprowadzenie do kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu, dzięki czemu powinien powstać efektywny mechanizm sterowania i zarządzania wynagrodzeniami, który będzie motywował pracowników do pracy i pozwoli przedsiębiorstwu na uzyskanie przewagi rynkowej i osiągnięcie celów strategicznych.

Aby uzyskać poprawę efektywności w zakresie kształtowania wynagrodzeń w badanym Spółce należy zbudować system wynagrodzeń oparty na przesłankach merytorycznych opisywanych w niniejszej dysertacji. W przypadku Spółki jest to równoznaczne z całkowitą przebudową systemu wynagrodzeń w Spółce. Wymaga to określenia składników wynagrodzeń całkowitych i ich wzajemnych proporcji, form wynagrodzeń oraz zasad dopływu środków na system premiowy, wprowadzenia w Spółce wartościowania pracy i właściwej wyceny stanowisk. W takim wypadku w celu uzdrowienia potrzebne są radykalne zmiany, a system wynagrodzeń powinien być wdrażany w kilku etapach z określonym terminarzem wprowadzenia docelowego systemu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu.

Do dalszej analizy wybrano trzy przykładowe ośrodki kosztowe ZWR (Załącznik 6), Hutę Legnica (Załącznik 5) i Kopalnię Lubin (Załącznik 7) stanowiących reprezentatywną grupę ośrodków kosztowych należących do Spółki.

6.3 Ocena efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w KGHM Polska Miedź

6.3.1 Ocena indywidualnych efektów pracy

W KGHM Polska Miedź mamy do czynienia z brakiem stosowania systemu okresowych ocen efektów pracy pracowników. Co prawda w roku 1998 miała miejsce próba wprowadzenia do przedsiębiorstwa systemu ocen okresowych pracowników ale nie została ona zakończona powodzeniem. Sam system ocen okresowych w swojej konstrukcji budzi wiele zastrzeżeń merytorycznych. Obejmował on tylko trzy kryteria oceny pracowników, a mianowicie:

- jakość pracy, rozumianą jako stopień spełnienia stawianych wymagań,
- wydajność, rozumianą jako tempo i ilość wykonywanych zadań,
- mobilność, umiejętność dostosowania się do nowych zadań, wykonywania jednocześnie nawet kilku nierutynowych zadań.

Wyniki tej oceny nie miały związku z systemem premiowym przez co nie spełniały funkcji motywatorów.

W badanej Spółce w celu usprawnienia systemu ocen indywidualnych efektów pracy powinno się wprowadzić system ocen okresowych w którego skład powinny wchodzić zarówno oceny bieżące, krótkookresowe (miesięczne lub kwartalne) i średniookresowe (roczne). Formalizacja ocen bieżących zachowań pracowników powinna być uzależniona od poszczególnych kierowników subcentrów kosztowych a podstawowym jej celem powinna być premiowanie i nagradzanie pracowników oraz korygowanie ich postaw i zachowań. Roczne oceny indywidualnych efektów pracy powinny być sformalizowane w postaci regulaminu ocen okresowych. Powinny one stanowić podstawę do ogólnej oceny przydatności pracownika do przedsiębiorstwa. Wyniki oceny średniookresowej muszą stanowić podstawę do zmiany stawki wynagrodzenia zasadniczego w ramach widełek siatki płac pracowników zgodnie

z uzyskaną stopniem oceny ich przydatności do przedsiębiorstwa. Aby stworzyć system oceny efektów pracy dla centrów kosztowych w KGHM Polska Miedź powinno się stworzyć system mierników i kryteriów indywidualnych i zespołowych efektów pracy w kosztowych centrach odpowiedzialności oraz w subcentrach wchodzących w ich skład.

6.3.2 Ocena zespołowych efektów pracy

Z przeprowadzonej w KGHM Polska Miedź analizy wynika że w badanym Spółce podstawową metodą oceny pracy centrów kosztowych jest ocena wykonania budżetu, która w badanym Spółce traktowana jest jako ograniczenie, mające na celu osiągnięcie celów krótkookresowych przedsiębiorstwa. Dlatego w celu usprawnienia takiego stanu proponuje się wykorzystanie budżetu jako „narzędzia” zorientowanego na zysk. W takim ujęciu budżet stanowić będzie jedną z wielu płaszczyzn oceny efektów pracy co jest zgodne z podejściem controllingowym i co poprawi atmosferę współpracy i zaufania oraz przyczyni się do poprawy efektów długoterminowych.

W takim przypadku ocena zespołowych efektów pracy sprowadza się do system oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialność). Podmiotem ocenianym w tym będzie Oddział, a w nim różnego typu subcentra kosztowe. Oceniającym będzie controller lub kierownik danego centrum. Celem oceny będzie określenie stopnia realizacji wiązki celów danego ośrodka odpowiedzialności za koszty i stworzenie w Spółce odpowiednich warunków do: intensyfikacji działalności poszczególnych jego ośrodków oraz wzrostu efektywności działania całego przedsiębiorstwa. Przedmiotem oceny zespołowych efektów pracy będzie jego całokształt działalności Oddziału. Kryteria oceny powinny dotyczyć efektywności działalności ośrodka i stopień intensywności metod gospodarowania danego centrum. Miernikami oceny w takim wypadku winny być zestawy - odpowiednio dobranych do specyfiki działalności i rodzaju centrum kosztowego - mierników jakościowych i ilościowych.

Pomiar efektów pracy w poszczególnych subcentrach gospodarowania powinien odbywać się przy użyciu systemu zaprezentowanych mierników przypisanych poszczególnym kosztowym centom gospodarowania (Tabela 61).

Tabela 61 Proponowane mierniki wybranych centrach kosztowych

Obszar kosztów	Centrum kosztów	Subcentrum kosztów	Proponowane mierniki
ZG Lubin			
Obszar produkcji : finalne ośrodki odpowiedzialności za koszty	Dział rozwoju i przygotowania produkcji	- Dział szkód górniczych - Dział ochrony środowiska - Dział koordynacji i remontów - Dział planowania i analiz - Dział nadzoru inwestycji górniczych	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki dotrzymania budżetu ♦ Mierniki stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum
	Dział głównego inżyniera górniczego	- Dział robót górniczych - Dział podsadzki - Dział techniki strzałowej - Dział przewozu - Dział maszyn dołowych	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania ♦ Miernik i dotrzymania budżetu ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy

	Dyspozytorzy ruchu	-	♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania
	Dział wentylacji	- Dział wentylacyjno-pomiarowy - Sekcja ochrony przeciwpożarowej - Kopalniana stacja ratownictwa górniczego	♦ Stopień realizacji zadań i celów
	Dział energomechaniczny	- Dział energetyczny - Dział szybów i urządzeń głównych - Dział transportu taśmowego i rurociągów	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Mierniki dotrzymania budżetu
Obszar zarządu: Pośrednie ośrodki odpowiedzialności za koszty	Dział pracowniczy	- Dział spraw osobowych - Dział szkoleń - Dział socjalno – administracyjny - Dział transportu - Dział informacji	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki dotrzymania budżetu ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy
	Dział finansowy	- Dział planowania budżetowania i analiz ekonomicznych - Dział umów - Dział gospodarki majątkowej - Dział finansowy i rozliczeń podatkowych - Dział rozliczeń i sprzedaży - Dział księgowości	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania
	Zarząd	- Dział organizacyjny - Dział obsługi prawnej - Dział BHP - Dział zarządzania bezpieczeństwem pracy - Dział kontroli gospodarczej - Dział ochrony	♦ Stopień realizacji zadań i celów
ZWR			

Obszar produkcji : finalne ośrodki odpowiedzialności za koszty	Działa rozwoju	- Dział postępu i technologii wynalazczości - Dział ochrony środowiska - Dział inwestycji - Dział planowania i dokumentacji technicznej - Dział nadzoru robót - Dział gospodarki majątkiem produkcyjnym - Dział nadzoru automatyki - Dział nadzoru energetycznego - Dział nadzoru mechanicznego i budowlanego - Dział przygotowania i remontów	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania ♦ Miernik i dotrzymania budżetu ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy
	Dział techniczny	- Dział technologiczny - Dział rozwoju - Rejon Lubin - Rejon Polkowice - Rejon Rudna	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania ♦ Miernik i dotrzymania budżetu ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy
Obszar zarządu: Pośrednie ośrodki odpowiedzialności za koszty	Dział finansowy	- Dział planowania analiz i budżetowania - Dział umów sprzedaży i transportu - Dział zarządzania majątkiem - Dział zaopatrzenia i gospodarki magazynowej - Dział księgowości kosztów - Dział finansowy i kontroli finansowej - Dział finansowy i kontroli finansowej - Dział księgowości zarobkowej	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania
	Zarząd	- Dział organizacyjny - Dział prawny - Dział BHP - Dział zarządzania bezpieczeństwem pracy - Dział spraw osobowych i szkoleń - Dział pracy i płacy - Dział administracyjno-socjalny	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Wskaźnik wykonania budżetu ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum
Huta Legnica			

Obszar produkcji : finalne ośrodki odpowiedzialności za koszty	Dział techniczno- inwestycyjny	- Dział inwestycji i remontów - Dział energetyczny - Dział wydział automatyki - Dział ochrony środowiska i bhp	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania ♦ Wskaźnik dotrzymania budżetu
	Dział produkcji	- Wydział metalurgiczny - Wydział elektorafinacji miedzi - Wydział kwasu siarkowego - Dział postępu technologicznego planowania produkcji i wdrożeń	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Wskaźnik wykonania rotacji zapasów produkcji w toku ♦ Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum ♦ Wskaźniki dotrzymania budżetu
Obszar zarządu: Pośrednie ośrodki odpowiedzialności za koszty	Zarząd	- Dział pracowniczych i osobowych - Dział obsługi prawnej i kontroli - Dział kontroli jakości - Dział obrony i ochrony	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Mierniki dotrzymania budżetu ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy
	Dział finansowo- handlowy	- Dział księgowości - Dział zbytu - Dział maszyn wyrobów gotowych - Dział maszyn zaopatrzenia	♦ Stopień realizacji zadań i celów ♦ Miernik i dotrzymania budżetu ♦ Niefinansowe mierniki oceny pracy

Źródło: Opracowanie własne.

System ocen efektów pracy w Spółce powinien stanowić podstawę kształtowania wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach

6.4 Kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w KGHM Polska Miedź

6.4.1 Określanie stałej części wynagrodzeń

Kierując się powyższymi założeniami do określenia stałej części wynagrodzeń wśród pracowników ośrodków odpowiedzialności i subcentrów kosztowych możemy wykorzystać w KGHM Polska Miedź mechanizm podwyżek płac zasadniczych w zależności od wyników oceny średniookresowych. Zastosowanie takiego rodzaju podwyżek płacy zasadniczej w przypadku badanego przedsiębiorstwa pozwoli na zachowanie pożądanego przez KGHM tempa wzrostu płac ogółem. Taki system podwyżek płac podwyższy motywacyjność płacy zasadniczej, ponieważ uzależni to w sposób jednoznaczny stopień podwyżek płac od wyników oceny uzyskanej przez pracowników. Zastosowanie powyższej koncepcji pozwoli na skonstruowanie macierzowej tabeli podwyżek, gdzie procent podwyżki jest funkcją pozycji obecnej płacy pracownika oraz wyniku oceny. W kierownikach kosztowych ośrodków odpowiedzialności jakimi w tym wypadku są dyrektorzy Oddziałów w KGHM, do konstruowania podwyżek ich płac należy stosować tzw. płacę za wkład.

Wpływ oceny efektów pracy na wysokość płacy należy w KGHM uzależnić od wybranych mierników, poprzez:

- różnicowanie stawek zaszeregowania wynagrodzenia zasadniczego, zależnych od wyników średniookresowej (rocznej) okresowej oceny indywidualnych efektów pracy pracownika,
- powiązanie części ruchomej z bieżącymi wynikami osiąganymi przez poszczególne centra,
- kontrakty menedżerskie warunkujące uzależnienie całości płacy od wyników kluczowych osób w danym centrum gospodarowania.

Z controllingowego punktu widzenia najwłaściwszą metodą służącą do określania podwyżek motywacyjnych płacy zasadniczej w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności będzie zmodyfikowana formuła ceny z punkt przeliczeniowy powiązany z oceną pracy centrum odpowiedzialności (komórki). Tak przedstawiona formuła w sposób sformalizowany rozwiązuje kwestię podwyżek płac na wszystkich szczeblach kosztowych ośrodków odpowiedzialności. Zaletą tej metody jest duży obiektywizm.

W przypadku KGHM naprawa nieprawidłowości i błędów systemu wynagrodzeń jest równoważna ze stworzeniem nowego układu zbiorowego czyli nowego Regulaminu Wynagrodzeń. Począwszy od wyceny stanowisk i wartościowania pracy, poprzez ustalenie składników wynagrodzeń całkowitych i form płac a skończywszy na systemie ocen efektów pracy i premiowaniu.

6.4.2 Określanie ruchomej części wynagrodzeń

Z przeprowadzonej analizy wynika, iż w Spółce zasady premiowania określa Zakładowy Regulamin Tworzenia i Wykorzystania Funduszu Premiowego. W regulaminie tym określone są limity procentowe wysokości premii oraz poszczególne zadania premiowe. Zależność premii od wyników polega na możliwości obniżenia premii w przypadku uchybień dyscypliny pracy dla pracowników pracujących w poszczególnych Oddziałach. Analiza przypadków prowadzi do następujących wniosków:

- regulacje w tym zakresie są zasadniczo zbyt liberalne.
- system premiowania w takiej formie nie spełnia swojej funkcji motywacyjnej.

Ścisłe określanie wysokości premii spowodowało, że premie nalicza się automatycznie z racji zajmowanego stanowiska bądź pracy w określonym oddziale. Premia zamieniła się, więc w stałą dopłatę do wynagrodzenia zasadniczego wypłacaną bez względu na uzyskiwane przez pracownika wyniki. Różnice wynikające ze złej lub dobrej pracy są, zatem przeciętnie niezauważane. Powoduje to obligatoryjność premii w przypadku spełnienia warunków zapisanych w regulaminie premiowania. Jednocześnie obserwujemy bardzo niski udział premii w płacy zasadniczej (około 6 %), co niweczy jej motywacyjny charakter. W badanym Spółce premię traktuje się jako element uzupełniający płacę zasadniczą (przy jednoczesnych niewłaściwych relacjach płacy zasadniczej w Spółce, np. poprzez nadmierne zwiększenie poziomu płacy specjalistów i kierowników czy też wybranych grup pracowniczych o istotnym znaczeniu dla przedsiębiorstwa). W KGHM obserwujemy również motywowanie negatywne premią, mające swój wyraz we włączeniu wymagań o charakterze dyscyplinarnym, wchodzących w zakres podstawowych obowiązków pracownika, do zadań premiowych, tj. np.: braku spóźnień, przestrzegania przepisów bhp, zachowania trzeźwości w miejscu pracy.

W KGHM obserwujemy również stosowanie premii przy akordowych formach płac. Mamy w tym przypadku do czynienia z podwójnym opłacaniem efektów pracy. Widoczne jest zatem błędne powiązanie premii z wynikami, jakie pracownik osiągnął na swoim stanowisku pracy, zamiast z wynikami firmy jako całości, w których pracownik ma prawo partycypować.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że premia nie spełnia swojej wartości motywacyjnej. Dla poszczególnych centrów kosztowych Zarząd określił cele w postaci

parametrów ekonomicznych. Stopień realizacji celów planistycznych parametrów Oddziałowych wpływa znacząco na wielkość otrzymanej premii.

Motywowanie ruchomą częścią wynagrodzeń w KGHM Polska Miedź sprowadza się do określenia dla poszczególnych (działów) subcentrów kosztowych wchodzących w skład Oddziałów

- ilości i rodzaju zadań premiowych,
- kryteriów oceny efektów pracy, zasad wiązania wyników ocen z poziomem premii,
- warunków uzyskania premii.

Podział uzyskanej przez dany ośrodek odpowiedzialności premii dokonuje kierownik centrum odpowiedzialności. Z punktu widzenia controllingowej koncepcji wynagradzania właściwe jest, aby system premiowy postrzegany całościowo nie premiował tylko i wyłącznie za zadania cząstkowe, ale premiował je również wówczas, gdy prowadzi to do realizacji całościowego efektu pracy.

Oceny efektów pracy powinien dokonywać controller w centrum odpowiedzialności, ale wysokość premii winien ustalać kierownik centrum, biorąc pod uwagę obowiązujący regulamin premiowania. Warunkiem otrzymania premii jest zrealizowanie przez ośrodek zadań premiowych. Wiązanie efektów pracy poszczególnych centrów odpowiedzialności z wysokością premii może mieć charakter normatywny i przyjąć następującą przykładową postać

Tabela 62 Przykładowy sposób wiązania efektów pracy z funduszem premiowym w wydziale produkcyjnym w ramach ubocznych i podstawowych ośrodków odpowiedzialności

Zadania planowe	Odchylenia wykorzystania faktycznego od planu	Premia przypisana do poszczególnych przedziałów	Przykładowa waga [0-1]	Przykładowa wysokość premii [%]
Termin wydobywania	od 0 do 2 dni od 3 do 5 dni powyżej 5 dni	całość 50% premii brak premii	0,5	50 25 0
Ilość w poszczególnych asortymentach	Od 0 do -5% -5,1% do 7% -7,1 do 10% powyżej 10%	całość premii 50% premii 10 % premii brak premii	0,15	15 7,5 1,5 0
Jakość wyrobu (zawartość Cu w rudzie)	Współczynnik braków do 5% Powyżej 5%	Całość premii Brak premii	0,1	10 0
Średnie odchylenie kosztów rzeczywistych od planowych	Od + 5 do -5% Od 6% do 10 % od 11% do 15 % powyżej 16%	całość premii 70% premii 50% premii brak premii	0,25	25 17,5 12,5 0
			Max = 1	Max = 100
			Min = 0	Minimum = 0

W przypadku KGHM najważniejszym zdaniem autora tej dysertacji stworzenie optimum podejść prezentowanych w rozdziale (5.5.2). Budżetowanie w Spółce narzuca pewien rodzaj formalizacji w określaniu wartości poszczególnych składników kosztów co wpływa w pewnym stopniu na wysokość wskaźnika premiowego, które może się odbywać w ramach pewnych granic. Określenie granic daje nam w przypadku badanej Spółki większe oddziaływanie motywacyjne: lepsze efekty wyższy wskaźnik. Sam wzrost wskaźnika powinien odbywać się w uzależnieniu od środków wypracowanych przez przedsiębiorstwo w ramach poszczególnych Oddziałów stanowiących kosztowe ośrodki odpowiedzialności.

W controllingowej procedurze podziału premii na poszczególne ośrodki odpowiedzialności powinno się zastosować w KGHM następujące rozwiązanie:

- wysokość premii dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powinna stanowić pochodną wskaźnika ruchomej premii, np. 25% premii od płacy zasadniczych automatycznie,
- przyjąć wskaźnik premiowy za kryterium podziału środków między podmioty wewnętrzne - subcentra kosztowe,
- utworzyć fundusz bazowy,
- określić zasady podziału funduszu bazowego na poszczególne subcentra kosztowe w ramach Oddziału.

Do zobiektywizowania podziału premii między pracowników powinny w KGHM służyć kryteria dotyczące oceny wkładu pracy i wpływu poszczególnych pracowników na wyniki pracy poszczególnych centrów. Uzyskanie premii w przypadku badanego przedsiębiorstwa powinno być uwarunkowane wykonaniem wszystkich zadań zgodnie z zasadami opisanymi w paragrafie(5.5.2)

6.4.3 Określanie wynagrodzeń grup pracowniczych

Specyfika centrów kosztowych w KGHM Polska Miedź powinna sprawiać że zawieranie kontraktów menedżerskich powinno odbywać się na najwyższych szczeblach zarządzania w ramach ogólnych centrów gospodarowania, np. w przypadku szefów działów produkcji, głównego technologa itp. W przypadkach kierowników kosztowych ośrodków odpowiedzialności wchodzących w skład centrów ogólnych lub kierowników subcentrów kosztowych motywowanie powinno odbywać się ruchomą częścią wynagrodzeń. Można to uzyskać np. przy użyciu metody Haya, Sharinig, Witzmana lub modelu Grovesa, przydatne w kształtowaniu części premii kierownika zależnej od wyników przedsiębiorstwa. W KGHM Polska Miedź najbardziej właściwą model kształtowania premii kierowników - ze względu na specyfikę przedsiębiorstwa - jest model Grovesa, do który obok rzeczywiście wykonanego wyniku, obejmuje także wyniki planowane w innych centrach odpowiedzialności. W ten sposób kierownik staje się współodpowiedzialnym za wyniki w innych obszarach przedsiębiorstwa. Taki model jednak jest bardzo trudny do zastosowania, ale prowadzi do efektywnych rozwiązań praktycznych tylko przy spełnieniu wymaganych ograniczeń. Do pakietu wynagrodzeń menedżerów powinny być dołączone w KGHM Polska Miedź benefity (szeroko opisywane w rozdziale 2).

Ustalenie zasad naliczania premii i nagrody kierownika centrum odpowiedzialności powinno być uzależnione w KGHM od rodzaju centrum kosztów i jego ulokowania w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. W przypadku finalnych kosztowych ośrodków odpowiedzialności, w zależności od założeń funkcjonowania centrum odpowiedzialności oraz służących im miernikom kosztowym (wykonania zadań kosztowych), stosować należy dwupoziomowe zasady ustalania premii. Zasady premiowania pracowników zatrudnionych w centrach opartych na budżetach czyli typowych centrach finalnych kosztów, powinny być uzależnione od wskaźnika wykorzystania środków przyznanych w ramach budżetu oraz stopnia oceny ich kompletności i jakości przewidzianych do wykonania zadań.

Środki na Fundusz Premiowy Centrów można pozyskać w przypadku KGHM Polska Miedź odzyskując środki ulokowane w funkcjonującym do chwili obecnej Funduszu Premiowym. Nie jest to jednak proste, ponieważ do realizacji tego postulatu potrzebna jest proefektywnościowa postawa związków zawodowych co w przypadku badanej Spółki może być trudne do zrealizowania. Takie rozwiązanie może się spotkać z oporami społecznymi, albowiem w KGHM większość z obecnych tytułów premiowych nabrała charakteru stałego.

W stosunku do kierowników ośrodków kosztowych premiowanie powinno stanowić, co najmniej 30-50% wynagrodzenia zasadniczego (w zależności od szczebla

zarządzania). Premie kierowników centrów bazujących na komórkach funkcjonalnych działających w ramach centów kosztowych powinny być uzależnione w całości od wyników (jakościowych i ilościowych) kierowanej przez nich komórki.

W stosunku do kierowników ośrodków kosztowych najniższego szczebla, często działających wręcz jako ośrodki produkcyjne, powinno stosować się formę motywowania kierowników nagrodami za wydajność i efektywność, osiągniętą w dłuższym okresie czasu, przeważnie roku (patrz paragraf 5.5.2).

6.4.4 Kształtowanie wynagrodzeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa

W KGHM Polska Miedź należy przywrócić charakter fakultatywny premii. Proponuje się aby w badanej Spółce w ośrodkach kosztowych należących do obszaru administracji zrezygnować ze stosowania premii. Premiowanie powinno być stosowane w odniesieniu do tych grup zawodowych i w przypadkach, w których wpływ ludzi na rezultaty pracy jest bezpośredni i znaczący, np. w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności należących do np. obszaru produkcji, projektowania nowych wyrobów. Idea takiego systemu w badanej spółce polegałaby na podziale pracowników w ramach przedsiębiorstwa na grupy zależne od rodzaju wykonywanych czynności. Grupy pracowników bezpośrednio produkcyjnych oceniane byłyby na podstawie dwóch kryteriów:

- osiągania wielkości produkcji w porównaniu z wielkością zaplanowaną,
- efektywnego wykorzystanie czasu pracy (stosunek czasu przepracowanego do czasu nieprzepracowanego).

Grupy zaś pracowników pośrednio produkcyjnych otrzymywałyby dodatek w wysokości średniego wzrostu wydajności pracy, który osiągnęły poszczególne grupy pracowników bezpośrednio produkcyjnych.

Dla pozostałych pracowników w KGHM Polska Miedź podstawę premiowania stanowiłby wynik przedsiębiorstwa, czyli zysk. Poszczególne grupy pracowników partycypowałyby w różnym stopniu w wypracowywaniu zysku, ze względu na zróżnicowany udział w jego tworzeniu, stąd też premia powinna być wypłacana w różnych wysokościach. W zakresie kształtowania wynagrodzeń dla kluczowych pracowników ośrodków kosztowych proponuje stosowanie modelu płac mieszanych:

Ponieważ układ zbiorowy nie obejmuje dyrektorów i kadry najwyższego szczebla zarządzania w stosunku do tej grupy pracowniczej autorka niniejszej dysertacji nie otrzymała danych poziomu wynagrodzeń. Jednak z nieformalnych wywiadów z pracownikami wynika, że:

- W Spółce panuje ogólne niezadowolenie spowodowane olbrzymią różnicą poziomów wynagrodzeń kadry zarządzającej a przeciętnym średnim wynagrodzeniem pracowników innych grup pracowniczych.
- Poziom wynagrodzeń kadry menedżerskiej jest uzależniony od czynników politycznych i panującej na rynku tendencji do zawyżania wynagrodzeń kadry zarządzającej a nie jest wynikiem wyceny ekonomicznej prac tej grupy pracowniczej w Spółce.

Powyższe mankamenty, jak dowodzi praktyka, są raczej trudne do zlikwidowania. Jednak stanowią składnik kosztów pracy, który mógłby ulec obniżeniu dzięki ich ekonomicznej optymalizacji.

6.5 Wybrane rozwiązania wdrożeniowe kształtowania wynagrodzeń w KGHM Polska Miedź

Z przeprowadzonej analizy wynika jednoznacznie potrzeba uzdrowienia w Spółce systemu wynagrodzeń. Proces kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu należy rozpocząć od uporządkowania struktury płacy. Zgodnie rozważaniami

teoretycznymi prezentowanymi w rozdziale 2 niniejszej dysertacji należy wyeliminować składniki:

- deputat węglowy,
- dodatek stażowy,
- dodatkowe wynagrodzenie za pracę w warunkach uciążliwych i niebezpiecznych,
- dodatkowe wynagrodzenie za pracę na drugiej zmianie,
- dodatek za specjalizację zawodową.

Włączając je w skład płacy zasadniczej, zwiększając przy tym jej funkcję motywacyjną. Takie zwiększenie płacy zasadniczej przy jednoczesnym pozbawieniu niektórych dodatków może prowadzić do sprzeciwów związków zawodowych. Należy jednak podkreślić, że takie działanie nie godzi w interesy pracowników ponieważ włączenie tych składników nie powoduje konsekwencji ekonomicznych. Wynagrodzenie zasadnicze w przypadku zwolnień chorobowych podwyższy znacząco płace otrzymywane przez pracownika w danym okresie chorobowym. Zmiana struktury pałac powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie w zmianie tabeli zaszeregować pracowników oraz stawek poszczególnych kategorii zaszeregowania.

Wartościowanie pracy powinno być podstawą wyznaczania stawki zasadniczej na poszczególnym stanowisku pracy, natomiast ocena okresowa efektywności poszczególnych pracowników i kierowników niższego rzędu powinna stanowić podstawę podwyżek płac. Proponuje się wykorzystanie procentowej podwyżki płac, (o których mowa była w paragrafie 5.5.1). Dla pracowników średniego szczebla zarządzania czyli kierowników wyodrębnionych subcentrów produkcyjnych i kosztowych w ramach ośrodka odpowiedzialności Oddziału proponuje się stosowanie podwyżki płac za kompetencje. Menedżerów ośrodków odpowiedzialności powinna obejmować podwyżka płacy zasadniczej za wkład.

Nad poprawnością funkcjonowania powinien czuwać controller wynagradzania, któremu podlegaliby controllerzy pomocniczy wynagrodzeń formalnie zatrudnieni w każdym z oddziałów Spółki. Stanowisko controllera wynagrodzeń powinno zastąpić dotychczasowe stanowisko (Załącznik 3) kierownika Departamentu Polityki Płacowej i Socjalnej. Proponuje się zatem, aby istniejącemu Departamentowi Polityki Płacowej i Socjalnej zwiększyć o elementy controllingu realizowany przez niego zakres prac. Komórka ta powinna mieć prawo do podejmowania decyzji w zakresie organizacji, wprowadzania i utrzymania sprawnie działającego systemu płac w przedsiębiorstwie. Powinna mieć również uprawnienia do udzielania wskazówek kierownikom poszczególnych ogólnych ośrodków odpowiedzialności (oddziałów) w zakresie wynagrodzeń. Obowiązki kierowników Działów Płac poszczególnych Oddziałów nie powinny ograniczać się tylko do przekazywania kierownikom ośrodków odpowiedzialności informacji i ewentualnych dyspozycji uzyskanych od Głównego Controllera Wynagrodzeń. Szczegółowy zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności zarówno dla głównego Controllera Wynagrodzeń (Tabela 63) i Controllerów Pomocniczych zaprezentowany został w formie kart stanowisk pracy.

Tabela 63 Charakterystyka stanowiska Głównego Controllera Wynagrodzeń i Controllerów Pomocniczych w KGHM Polska Miedź S.A.

1. NAZWA STANOWISKA

- Główny Kontroler Wynagrodzeń

2. SYMBOL STANOWISKA

- DP

3. STANOWISKO NADRZĘDNE

- administracyjnie: Wiceprezes Zarządu ds. Pracowniczych

4. STANOWISKA PODRZĘDNE

- administracyjnie: Departament Polityki Płacowej i Socjalnej wg schematu struktury organizacyjnej KGHM Polska Miedź S.A.
- funkcjonalnie: Pomocniczy Kontrolerzy Wynagrodzeń

5. CEL ISTNIENIA STANOWISKA

- Celem istnienia stanowiska jest zapewnienie warunków sprzyjających prawidłowemu wdrożeniu i funkcjonowaniu w przedsiębiorstwie polityki płacowej, socjalnej i społecznej Spółki, a zatem skutecznemu i efektywnemu wspomaganianiu zarządzania płacą i potencjałem kadrowym w przedsiębiorstwie.

6. PODSTAWOWE ZADANIE

- Podstawowym zadaniem jest budowa i rozwój sprawnie działającego systemu wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu, wspomagającego w szczególności planowanie i kontrolę wynagrodzeń oraz sterowanie wynagrodzeniami

7. ZADANIA SZCZEGÓŁOWE

- planowanie i prognozowanie środków na wynagrodzenia w Oddziałach i w Biurze Zarządu Spółki,
- kontrolowanie i ocena poziomu wynagrodzeń w Oddziałach i w Biurze Zarządu,
- analiza struktury płac,
- opracowanie projektów Układu Zbiorowego Pracy, protokołów dodatkowych, regulaminów wynagradzania oraz Regulaminu Pracy i Regulaminu Funduszu Świadczeń Socjalnych w Biurze Zarządu,
- definiowanie norm płacowych i socjalnych dla jednostek organizacyjnych tworzonych w procesie restrukturyzacji Spółki,
- budowa systemów motywacyjnych dla zespołów zarządczych Oddziałów,
- sprawowanie nadzoru i prowadzenia spraw w zakresie wynagradzania pracowników oraz dokumentów płacowych
- a w szczególności :

1) w zakresie planowania wynagrodzeń:

- współuczestnictwo w projektowaniu, wdrażaniu i aktualizowaniu systemu planowania wynagrodzeń w przedsiębiorstwie oraz jego związków z systemami kontroli i sterowania, a także nadzór nad tą działalnością,
- współuczestnictwo w wyszukiwaniu, rozpoznawaniu oraz ustalaniu celów i wymagań wynagrodzeń na poziomie strategicznym, nawiązujących do całości uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych przedsiębiorstwa, a także koordynacja i nadzór nad tą działalnością na poziomach taktycznym i operacyjnym,
- współuczestnictwo w tworzeniu planów taktycznych i operacyjnych dotyczących wynagradzania w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności i dla przedsiębiorstwa jako całości;
- koordynacja dezagregacji planów taktycznych i operacyjnych dotyczących wynagrodzeń dla przedsiębiorstwa jako całości na plany dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w zakresie wynagrodzeń,
- koordynacja i monitorowanie przekształcania planów taktycznych i operacyjnych w obszarze wynagrodzeń na budżety kosztowe dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w zakresie kosztów pracy, a także nadzorowanie tej działalności,

2) w zakresie kontroli wynagrodzeń:

- współuczestnictwo w tworzeniu, wdrażaniu i aktualizowaniu systemu kontroli efektów pracy w przedsiębiorstwie oraz jego związków z systemem motywowania, a także z systemem informacyjno -sprawozdawczymi,
- współuczestnictwo w przeprowadzaniu działań kontrolnych stopnia realizacji celów i wymaganych efektów pracy na poziomie strategicznym dla przedsiębiorstwa jako całości oraz dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności,
- nadzór nad prawidłowym wykonywaniem funkcji kontrolnych we wszystkich ośrodkach odpowiedzialności w zakresie kosztów pracy i realizacji parametrów zadaniowych,
- monitorowanie zachodzących w otoczeniu zmian tendencji rozwojowych w zakresie wynagradzania oraz zgodności zmian efektywności pracy osiąganej w przedsiębiorstwie z wymaganiami otoczenia.

3) w zakresie sterowania wynagrodzeniami:

- współuczestnictwo w tworzeniu, wdrażaniu i aktualizowaniu systemu sterowania wynagrodzeniami w przedsiębiorstwie,
- współuczestnictwo w wypracowywaniu różnych metod oceny efektów pracy konstrukcji całości systemu motywacyjnego w przedsiębiorstwie i poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności,
- współuczestnictwo w podejmowaniu decyzji dotyczących wyboru najlepszego wariantu działań korygujących lub/i zapobiegawczych na poziomach strategicznym, taktycznym i operacyjnym, dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w zakresie kosztów pracy oraz całego przedsiębiorstwa, a także koordynacja tej działalności,
- współuczestnictwo w przygotowywaniu sprawozdań dotyczących skuteczności podjętych działań korygujących lub/i zapobiegawczych na poziomach strategicznym, taktycznym i operacyjnym, dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w zakresie kosztów pracy i oraz całego przedsiębiorstwa, a także koordynacja tej działalności,
- monitorowanie działalności tych części organizacji, w których przeprowadzono działania korygujące lub/i zapobiegawcze celem stwierdzenia ich skuteczności,

PONADTO W GESTII GŁÓWNEGO KONTROLERA WYNAGRODZEŃ LEŻY:

- kierowanie pracą podległych pracowników, w tym wytyczanie im celów, delegowanie uprawnień niezbędnych do osiągania celów, kontrola ich działalności, przeprowadzanie okresowych ocen pracowników oraz motywowanie i zachęcanie pracowników do jak najlepszego wykonywania obowiązków oraz nieustannego poszukiwania możliwości poprawy istniejących rozwiązań, a także realizowania programów poprawy.

8. ZAKRES UPRAWNIENÍ DECYZYJNYCH

- Stanowisko posiada wszystkie niezbędne uprawnienia do wykonywania zadań określonych w punkcie 7.

9. ODPOWIEDZIALNOŚĆ

- Główny Kontroler Wynagrodzeń odpowiada, wraz z kierownikami poszczególnych Oddziałów i Controllerami Pomocniczymi za działalność poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa w realizacji zasad polityki płacowej i systemu motywacyjnego.

10. WSPÓŁPRACA

Główny Kontroler Wynagrodzeń współpracuje:

- z Dyrektorem Naczelnym ds. Pracowniczych w zakresie pozyskiwania informacji dotyczących głównych strategii i wytycznych działania dla przedsiębiorstwa jako

całości oraz w zakresie przekazywania im okresowych sprawozdań z działalności ośrodków odpowiedzialności w zakresie kosztów pracy osiąganych efektów ,

- ze wszystkimi kierownikami ośrodków odpowiedzialności w zakresie wynagrodzeń i systemu motywacyjnego przez niesienie pomocy i koordynację wykonywanych przez nich prac, zgodnie z całościowymi celami polityki płac przedsiębiorstwa, a także w zakresie możliwości doskonalenia istniejących w centrach rozwiązań mających wpływ na wynagrodzenia;
- z Pomocniczymi Kontrolerami Wynagrodzeń w zakresie niesienia im pomocy w wypełnianiu ich zadań i obowiązków;
- ze służbami księgowymi w aspekcie przekazywania informacji o wysokości kosztów pracy, generowanych w poszczególnych centrach.

Podpis Pracownika:

Podpis Zwierzchnika:

Miejsce i data

1. NAZWA STANOWISKA

Pomocniczy Kontroler Wynagrodzeń

2. SYMBOL STANOWISKA

DK

3. STANOWISKA NADRZĘDNE

- administracyjnie: wg schematu struktury organizacyjnej KGHM Polska Miedź S.A.
- funkcjonalnie: Główny Controller Wynagrodzeń

4. STANOWISKA PODRZĘDNE

- administracyjnie: wg schematu struktury organizacyjnej KGHM Polska Miedź S.A.
- funkcjonalnie: wg schematu struktury organizacyjnej KGHM Polska Miedź S.A.

4. CEL ISTNIENIA STANOWISKA

- Celem istnienia stanowiska w zakresie controllingu wynagrodzeń jest zapewnienie warunków trwałego zabezpieczenia prawidłowego funkcjonowania polityki płac i świadczeń socjalnych oraz systemu motywacyjnego

5. PODSTAWOWE ZADANIE

- Podstawowym zadaniem w zakresie controllingu wynagrodzeń jest pełnienie obowiązków Pomocniczego Controlera a zatem informacyjne wspomaganie i pomoc w realizacji wszystkich zadań wykonywanych ośrodkach odpowiedzialności w zakresie polityki płacy w zakładzie.

6. ZADANIA SZCZEGÓŁOWE

- planowanie i prognozowanie środków na wynagrodzenia w oddziałach i w Biurze Zarządu Spółki,
- kontrolowanie i ocena poziomu wynagrodzeń w oddziałach i w Biurze Zarządu Spółki, analiza struktury płac,
- opracowanie projektów Układu Zbiorowego Pracy, protokołów dodatkowych, regulaminów wynagradzania oraz Regulaminu Pracy i Regulaminu Zakładowych Funduszu Świadczeń Socjalnych w Biurze Zarządu,
- definiowanie norm płacowych i socjalnych dla jednostek organizacyjnych tworzonych w procesie restrukturyzacji Spółki,
- budowa systemów motywacyjnych dla zespołów zarządczych oddziałów,

- sprawowanie nadzoru i prowadzenie spraw w zakresie wynagradzania pracowników oraz dokumentów płacowych,
- współuczestnictwo w procesie analizy informacji dotyczącej działalności zakładu w zakresie kosztów pracy, wykorzystującej tradycyjne i nowoczesne techniki sterowania wynagrodzeniami;
- współuczestnictwo w procesie wypracowywania decyzji korygujących i zapobiegawczych dla zakładu (ze szczególnym uwzględnieniem likwidacji wąskich gardeł w zakresie wynagrodzeń), a także w procesie analizy wyników podjętych działań;
- budżetowanie kosztów pracy w zakładzie, rejestrowanie kosztów pracy związanych z działalnością zakładu w sferze wynagrodzeń, a także przekazywanie sprawozdań dotyczących tych kosztów do Departamentu Polityki Płacowej i Socjalnej,
- metodologiczne wspomaganie pracy w ośrodkach odpowiedzialności w zakresie wynagrodzeń i systemu motywacyjnego w zakładzie, tak aby zapewnić prawidłowe ich funkcjonowanie i realizację budżetów kosztów pracy zgodnie z ustalonymi wcześniej celami w zakresie wynagrodzeń i parametrów zadaniowych;
- współuczestnictwo i pomoc w ustalaniu planów całłościowych w zakresie kosztów pracy dla zakładów i częściowych dla poszczególnych centrów w nich wyodrębnionych (w tym przede wszystkim koordynacja planów częściowych) oraz budżetów operatywnych kosztów pracy, tak aby odpowiadały one założonym uprzednio strategiom;
- sprawowanie wraz z kierownikiem zakładu i Głównym Kontrolerem Wynagrodzeń we wszystkich dziedzinach działalności zakładu funkcji kontrolnych poprzez stały nadzór nad celami i planami przedsiębiorstwa w zakresie kosztów pracy, prowadzenie kontroli wyników, czyli porównywanie wartości rzeczywistych z planowanymi;
- organizowanie zbierania wszelkich informacji niezbędnych do efektywnego funkcjonowania zakładu w zakresie wynagrodzeń (tworzenie systemu wczesnego ostrzegania) w tym w szczególności: informacji o kosztach wynagrodzeń, o wynikach kontroli, o zarejestrowanych nieprawidłowościach, itp. i nadzór nad tą działalnością,

7. ZAKRES UPRAWNIENÍ DECYZYJNYCH

- Stanowisko posiada wszystkie niezbędne uprawnienia do wykonywania zadań określonych w punkcie 7.

8. OPOWIEDZIALNOŚĆ

- Pomocniczy Kontroler Wynagrodzeń odpowiada za całokształt prac realizowanych w tym względie, a także za koszty pracy i świadczeń socjalnych związane z prowadzoną działalnością.

9. WSPÓŁPRACA

- Pomocniczy Kontroler Wynagrodzeń współpracuje z Głównym Kontrolerem Wynagrodzeń oraz kierownikiem Dyrektorem Oddziału w obszarze prac realizowanych przez zakład w zakresie polityki płac i świadczeń socjalnych;
- Ze wszystkim subcentrami Oddziału w zakresie przekazywania informacji o możliwościach poprawy istniejących rozwiązań w zakresie polityki płacowej;
- Z Departamentem Budżetowania i Controllingu w zakresie przekazywania i otrzymywania informacji o planowanych i poniesionych kosztach pracy.

Podpis Pracownika:

Podpis Zwierzchnika:

Miejsce i data

Do oceny poprawności kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w wyniku którego powstanie w przedsiębiorstwie nowy system wynagrodzeń należy wykorzystać następujące wskaźniki ilościowe i jakościowe (Tabela 64).

Tabela 64 Mierniki do ogólnej oceny poprawności systemu wynagrodzeń

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Planowa i rzeczywista wysokość poziomu płac
	Planowa i rzeczywista struktura środków na płace z podziałem na poszczególne fundusze płac
	Pożądana i rzeczywista rozpiętość płac według grup zawodowych
	Przeciętne najwyższe i najniższe płace w skali kraju, branży i regionu
	Przeciętne najwyższe i najniższe płace w skali zakładu
	Przeciętne najwyższe i najniższe płace w zakładzie w przekroju grup zawodowych
	Pożądana najniższa płaca w zakładzie według opinii pracowników
	Obowiązująca najniższa płaca krajowa
	Przeciętna płaca krajowa
	Wskaźnik wzrostu płac nominalnych w badanym roku
	Wskaźnik dynamiki wzrostu płac nominalnych w wybranym okresie
	Wskaźnik wzrostu płac realnych w badanym roku
	Wskaźnik dynamiki wzrostu płac w wybranym okresie
	Ilość podwyżek inflacji w badanym roku
	Ilość podwyżek motywacyjnych w badanym roku
	Przeciętna wartość podwyżki motywacyjnej
	Wskaźnik dynamiki podwyżek w badanym okresie
	Wskaźnik wzrostu środków na płace a wskaźnik wzrostu płacy przeciętnej
	Wskaźnik wzrostu produkcji a wskaźnik wzrostu środków na płace
	Wskaźnik wzrostu produkcji a wskaźnik wzrostu płacy przeciętnej
	Wskaźnik udziału wynagrodzeń w kosztach ogółem w badanym okresie
	Dynamika udziału wynagrodzeń w kosztach ogółem w badanym okresie
	Wskaźnik wzrostu zysku a wskaźnik wzrostu środków na płace
	Udział osób pobierających płacę najwyższą, przeciętną i niższą od przeciętnej
Jakościowe	Co rozumie się przez politykę płac?
	Czy przedsiębiorstwo ustala politykę i strategię płac i jakie czynniki bierze pod uwagę?
	Czy dokonuje się analizy zewnętrznej modeli płac i uwzględnia się je w polityce przedsiębiorstwa?
	Jakie funkcje (nie) spełnia polityka płac?
	Czy i w jaki sposób uwzględnia się w polityce płac realizację poszczególnych funkcji płac?
	Czy badaniu podlega stopień realizacji funkcji płac i jakie mierniki brane są pod uwagę?
	Czy występuje między funkcjami płac dychotomia?
	Jakie fundusze płac tworzone są w przedsiębiorstwie i na jakie cele się je przeznacza?
	Czy ilość tworzonych funduszy jest wystarczająca?
	Celowość tworzenia poszczególnych funduszy płac i ich znaczenie?
	Czy sposób planowania funduszy płac jest właściwy?
	Jakie jest rzeczywiste wykorzystanie funduszy płac?
	Czy dynamika funduszy płac ma związek z dynamiką produkcji, sprzedaży oraz innych parametrów ekonomicznych?
	Czy ustala się kierunki wydatkowania środków na płace i uwzględnia się je w planowaniu?
	Czy planuje się na każdy rok podwyżki ogółem lub w rozbiciu na podwyżki inflacyjne i motywacyjne?
	Czy prowadzi się analizy i podejmuje działania dotyczące ograniczenia wpłat dotychczasowych mało pożądanых składników płac?
	Czy bada się korzyści wynikające z tytułu wzrostu wydajności pracy i określa się sposób jego ustalania w stosunku do tych korzyści?
	Jakie kryteria i zasady obowiązują w sposobie przyznawania podwyżek?

	Czy i jakie występują nieprawidłowości w zakresie przyznawania podwyżek?
	Czy pracownicy są zadowoleni ze stosowanego sposobu i wysokości podwyżek?
	Czy planuje się wynagrodzenia strategicznie?
	Czy w planowaniu stosuje się formuły matematyczne?
	Czy w planowaniu metody są stałe i obowiązują w dłuższym okresie?

Źródło: SEKUŁA Z, *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 170-172.

Do oceny taryfikacji pracy nowego systemu należy wykorzystać wskaźniki ilościowe oraz listę pytań kontrolnych (Tabela 65).

Tabela 65 Mierniki oceny taryfikacji pracy

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	- Taryfikatora kwalifikacyjnego
	Liczba kategorii zaszeregowania obowiązująca w taryfikatorze
	Najmniejsza liczba kategorii zaszeregowania dla stanowiska
	Największa liczba kategorii zaszeregowania dla stanowiska
	Liczba stanowisk w taryfikatorze
	Stopień aktualności taryfikatora
	Liczba stanowisk, w odniesieni do których należy przeprowadzić taryfikację
	Liczba nowopowstałych stanowisk w wyniku łączenia lub dzielenia itp. w ostatnim roku
	Liczba pracowników zakwalifikowanych do poszczególnych kategorii zaszeregowania
	- Siatki płac
	Liczba stanowisk posiadających właściwe siatki płac
	Liczba stanowisk, dla których należy zmienić siatkę płac
	Maksymalna rozpiętość w siatce płac
	Rozpiętość w ramach kategorii zaszeregowania w siatce płac
	Rozpiętość między kategoriami zaszeregowania w siatce płac
	Liczba stanowisk skoncentrowanych w dolnej, środkowej i górnej granicy przedziału dla poszczególnych kategorii zaszeregowania
	Liczba stanowisk, dla których pełne są drogi awansu poziomego
	- Tabele płac
	Najniższa stawka płac dla stanowisk roboczych i nieroboczych
	Najwyższa stawka płac dla stanowisk roboczych i nieroboczych
	Liczba pracowników otrzymujących najniższe stawki płac do 15% wartości dodanej granicy przedziału
	Liczba pracowników utrzymujących niskie (od 16% - 30%) mniej niż przeciętne (od 31% - 45%), przeciętne(46% - 60%), powyżej średnich(61% - 80%) najwyższe stawki (81-100%) górnej wartości przedziału
	Liczba pracowników niezadowolonych ze stawek płac, w tym ze stawek płac niższych i przeciętnych
	Wskaźnik niezadowolenia pracowników
Jakościowe	- Taryfikatora kwalifikacyjnego
	Jakie są rodzaje taryfikatorów stosowanych w zakładzie?
	Jaki jest zakres informacji na karcie taryfikacyjnej?
	Czy istnieje potrzeba łączenia, dzielenia lub likwidacji i tworzenia stanowisk pracy?
	Czy istnieje zgodność między kategoriami przypisanymi poszczególnym stanowiskom a kategoriami rzeczywiście przyznanymi?
	Czy zostały sformułowane zasady dotyczące poznawania przez pracowników kolejnych kategorii w ramach zawodu lub stanowiska?
	Czy i jakie stosowane są w praktyce zasady przyznawania kategorii zaszeregowania w ramach zawodu lub stanowiska?
	Czy ustalone w taryfikatorze wymagania kwalifikacyjne są właściwe?
	Czy przy zatrudnieniu pracowników przestrzegane są ustalone w taryfikatorach wymagania kwalifikacyjne?
	Jaki jest zakres odstępstw od taryfikatora w zakresie wymagań kwalifikacyjnych, kogo dotyczy i czym jest spowodowany?

	Czy w związku z odstępstwami niezbędna jest zmiana wymagań kwalifikacyjnych niektórych stanowisk?
	Jaka jest ogólna przydatność taryfikatorów klasyfikacyjnych?
	- Siatki płac
	Czy stosowane są siatki płac?
	Jakie są stosowane rodzaje siatek płac?
	Jakie są rozpiętości (w ramach i między kategoriami) uwzględnia się w siatkach płac?
	Jaki rodzaj awansu preferują siatki płac?
	Jakie jest praktyczne wykorzystanie siatek płac rozmieszczenie stanowisk w siatce płac)?
	Czy istnieje potrzeba lub przyczyny zmiany w siatkach płac.
	- Tabele płac
	Jakie są rodzaje stosowanych tabeli płac?
	Jakie czynniki uwzględniono przy budowie tabeli płac?
	Jaka jest realność stawek płac z uwzględnieniem sytuacji ekonomicznej zakładu?
	Czy istnieją stanowiska, dla których stawki płac nie pokrywają się z rozpiętościami ustalonymi w siatce płac?
	Jakie są zgodności rzeczywistych stawek płac stosowanych w ramach kategorii zaszeregowania ze stawkami ustalonymi dla tych kategorii w tabeli płac?
	Jaki jest sposób wykorzystania tabeli płac?
	Metody ustalania stawek płac?
	Czy istnieje potrzeba zastosowania indywidualnego zbioru stawek płac dla stanowiska lub poszczególnych pracowników?
	Jaka jest realność najwyższych/najniższych stawek płac?

Źródło: SEKUŁA Z, *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 206-209.

Do oceny poprawności form płacy nowego systemu należy zastosować następujące mierniki (Tabela 66).

Tabela 66 Mierniki ocena form pracy

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Liczba form płacy
	Częstotliwość zmiany form płac w roku
	Największe, przeciętne i najniższe wynagrodzenie akordowe
	Największe, przeciętne i najniższe wynagrodzenie prowizyjne
	Największe, przeciętne i najniższe wynagrodzenie za pracę w różnych odmianach systemu czasowego oraz innych form płac
	Dynamika zmian wskaźników płacowych w prowizyjnych oraz innych formach płac
	Dynamika zmian wskaźników płacowych w dłuższym okresie (powyżej roku)
	Stopień napięcia norm pracy w skali firmy, komórek organizacyjnych, na poszczególnych stanowiskach pracy mierzony stopniem wykonania norm
Jakościowe	Jakie są rodzaje stosowanych form płac?
	Które czynniki bierze się pod uwagę przy wyborze norm pracy?
	Jaki jest wpływ organizacji pracy na formy płac?
	Jakie są najczęstsze przyczyny zmiany form płac?
	Jaki jest rodzaj parametrów ekonomicznych mających zastosowanie w formach płac?
	Które formy płac są pozytywnie oceniane przez pracowników?
	Jakie są zalety i wady stosowanych form płac?
	Jakie formy płac są mało korzystne dla przedsiębiorstwa?
	Czy dla każdej formy płac zostały dokładnie ustalone algorytmy wyliczenia wynagrodzeń?
	Czy występują konflikty na tle mało korzystnych form płac?
	Czy wprowadzenie i zmiana form płac uzgadniane są z zainteresowanymi pracownikami i organizacjami związkowymi?
	Jaka jest obowiązująca procedura wprowadzania form płacy?
	Czy i w jaki sposób bada się efektywność stosowanych form płac?

	Jakie są przyczyny zmian norm pracy?
	Jakie są normy pracy i metody ich ustalania?
	Jaka jest aktualność i stopień napięcia norm pracy?
	Czy występują konflikty na tle norm pracy, podziału zadań i poziomu parametrów ekonomicznych?
	Czy przeprowadza się analizę stopnia wykonania norm pracy i w jakim przekroju?

Źródło: Sekuła Z, *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 217-218.

Do badania struktury płacy nowego systemu można wykorzystać następujące mierniki ilościowe i listę pytań kontrolnych (Tabela 67).

Tabela 67 Mierniki oceny struktury płac

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Postulowana struktura płacy według grup zawodowych
	Rzeczywista struktura płac według grup zawodowych
	Rzeczywista struktura płacy ogółem w zakładzie
	Udział stałych składników płac w płacy ogółem w przedsiębiorstwie i według grup zawodowych
	Udział zmiennych składników płac w płacy ogółem i w przedsiębiorstwie i według grup zawodowych
	Udział składników należnych za rodzaj i poziom wykonanej pracy w płacy ogółem w zakładzie i według grup zawodowych
	Najniższa przeciętna i najwyższa płaca w zakładzie
	Najniższa przeciętna i najwyższa płaca w zakładzie według grup zawodowych i stanowisk
	Odchylenie od postulowanej struktury płac dla grup zawodowych
	Udział kafeтерии w strukturze płacy ogółem w zakładzie i według grup zawodowych
	Dynamika zmian w strukturze płacy w poszczególnych latach
Jakościowe	Jakie składniki płac obowiązują w zakładzie według zakładowego systemu wynagradzania?
	Które składniki płac występują co miesiąc, a które co kwartał i w innych nieregularnych okresach?
	Czy stosowana jest ocena motywacyjności składników płac, a jeśli jest, to, według jakich kryteriów?
	Czy stosuje się korzystne zasady wynagradzania w odniesieniu do kodeksowych składników płac?
	Co wpływa na rangę poszczególnych składników w strukturze płacy?
	Czy wprowadza się symulację postulowanej struktury płacy?
	W odniesieniu do jakich wartości ocenia się rzeczywistą strukturę płacy?
	W jaki sposób są ustalane algorytmy obliczenia poszczególnych składników płac?
	Czy przewiduje się wprowadzenie bądź rozszerzenie kafeтерии?
	Do jakich składników przywiązuje się najważniejszą wagę, a które najbardziej są wskazane z punktu widzenia realizacji celów przedsiębiorstwa?
	Jakie są przyczyny zmian w strukturze płacy w poszczególnych okresach?
	Jaka jest ocena korzyści struktury płacy?

Źródło: SEKUŁA Z., *Controlling personalny*, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 231-232.

Do analizy i oceny systemów premiowania i nagród nowego systemu wykorzystać należy wskaźniki ilościowe oraz wyniki badań uzyskane w następstwie zastosowania listy pytań kontrolnych (Tabela 68).

Tabela 68 Mierniki oceny systemów premiowania i nagród

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Maksymalna, przeciętna i minimalna premia w przeliczeniu na pracownika za okres (miesiąca, kwartału)

	Maksymalna, przeciętna i minimalna premia w badanej grupie zawodowej za okres (miesiąca, kwartału)
	Wskaźnik udziału premii i nagród w przeciętnej płacy zakładu i przeciętnej płacy pracowników danej grupy zawodowej
	Maksymalna przeciętna i minimalna nagroda w zakładzie
	Maksymalna przeciętna i minimalna nagroda pracowników w danej grupie zawodowej
	Liczba pracowników, którzy otrzymali nagrody w danym roku
	Liczba pracowników, którzy nie otrzymali premii za dany okres (miesiąca i kwartału)
	Planowa i rzeczywista wartość funduszu premiowego w badanym okresie
	Ilość potrąceń premii w badanym okresie
	Wartość potrąconych premii
	Ilość odwołań pracowników dotyczących przyznania premii
	Ilość pracowników niezadowolonych ze stosowanego systemu premiowania i nagród
	Wskaźnik osób niezadowolonych
	Ilość stosowanych premii i nagród
	Ilość kryteriów stosowanych w premiowaniu i nagradzaniu
Jakościowe	Jaki jest rodzaj stosowanej premii?
	Jakie są kryteria i algorytmy stosowane w tworzeniu funduszy premiowych i podziale tego funduszu na komórki organizacyjne?
	Jakie są warunki wstępne do uruchomienia funduszu premiowego i nagród?
	Jakie są sposoby powiązania indywidualnych premii i nagród?
	Jakie są reduktory premii indywidualnych?
	Jakie są przyczyny niezadowolonych pracowników i kierownictwa ze stosowanego systemu premiowania i nagród?
	Czy jest i w jaki sposób jest prowadzona analiza motywacyjności systemu premiowania i nagród?
	Jakie są podstawowe błędy popełniane przez kierowników w przyznawaniu premii i nagród?

Źródło: SEKUŁA Z, Controlling personalny, cz. II, TNOiK, Bydgoszcz 2000, s. 242.

Wprowadzenie controllingu do wynagrodzeń narzuca zmianę wewnętrznej struktury wynagrodzeń, oznacza pozostawienie w wynagradzaniu jedynie składników mających związek z wykonywaną pracą, takich jak płaca zasadnicza i premia lub nagroda czy składniki gwarantowane Kodeksem Pracy. Wprowadzenie nowych zasad kształtowania niektórych składników wynagradzania oznacza wykorzystanie w tym celu wartościowania pracy i systemu oceny pracowników.

Konstruowanie systemu motywacji płacowej w kosztowych ośrodkach w KGHM Polska Miedź odpowiedzialności musi być oparte na rzetelnej wiedzy z zakresu controllingu, zarządzania kadrami, socjologii i psychologii pracy. Wymaga to zaangażowania kierownictwa przedsiębiorstwa oraz specjalistów z działu kadr, płac i controllingu, a także przedstawicieli związków zawodowych. Dopiero łączenie ich sił i wysiłków pozwoli skojarzyć materialne i pozamaterialne narzędzia motywacyjne w różnych kombinacjach, zależnych od realizacji celów przedsiębiorstwa i aspiracji pracowników. Tak stworzony system motywacyjny przedsiębiorstwa staje się unikatowy, zaprojektowany przez konkretne potrzeby i wymagania przedsiębiorstwa. Taka konstrukcja systemu motywacji płacowej staje się niezwykle silnym elementem przewagi konkurencyjnej KGHM Polska Miedź.

Wynagradzanie zależne od efektów, efekty zależne od możliwości i zdolności działania, działanie uzależnione od chęci, a chęć od motywacji stanowią sens wprowadzania controllingu do wynagradzania. Czy jest on złotym środkiem? Na pewno odpowiedzi na to pytanie udzieli nam praktyka, sądzę jednak, że jest ona możliwą drogą do osiągnięcia właściwego motywowania, a tym samym do osiągnięcia sukcesu rynkowego.

Zakończenie

W pracy podjęto próbę kompleksowego ujęcia problematyki kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu oraz jego implementacji i funkcjonowania w przedsiębiorstwie przemysłowym. Poruszone w niej zagadnienia objęły teoretyczne rozważania na temat podstaw wynagradzania z uwzględnieniem wymogów controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności, motywowania, wynagradzania i controllingu w ogóle wraz z jego warunkami determinantami i metodyką kształtowania wynagrodzeń. Na tej podstawie zaproponowano konkretne rozwiązania dotyczące kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Pokazano również aplikacyjny charakter tychże rozwiązań stosując je w Kombinacie Górniczo-Hutniczym KGHM Polska Miedź S.A.

W odniesieniu do zasadniczych zagadnień ujętych w pracy doktorskiej najważniejsze wyniki i wnioski z niej płynące są następujące:

1. Aby możliwe było opracowanie szczegółowych rozwiązań dotyczących kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu konieczna była dogłębna analiza pojęć motywowania, wynagradzania, a w szczególności jego aspektu motywacyjnego i controllingu oraz prawidłowe ich wyjaśnienie. Stanowią one podstawę merytoryczną do kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymogów controllingu. Niedopuszczalne, bowiem są wszelkie niejednoznaczności w tym względzie, gdyż powoduje to chaos uniemożliwiający poprawne zrozumienie również istoty wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu. W rozprawie przyjęto, z uwzględnieniem interpretacji wymienionych pojęć, iż przez kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu rozumie się nowoczesną metodę wynagradzania, umożliwiającą motywację płacową, tj. skłaniającą do racjonalnego i efektywnego działania, ustalającą odpowiednią strukturę wynagrodzeń, wiążącą wynagrodzenia z odpowiednimi wynikami pracy, zapewniającą przepływ informacji zwrotnych. Innymi słowy chodzi o rozwiązania, które pozwoliłyby na utworzenie spójnego, akceptowanego przez pracowników regulaminu wynagradzania. Do podstawowych jego funkcji należy przede wszystkim współuczestnictwo w procesach planowania i kontroli wynagrodzeń oraz sterowanie poziomem wynagrodzeń, koordynacja tych procesów, a także nadzorowanie i monitorowanie prawidłowego ich przebiegu.
2. Kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymogów controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności jest zdeterminowane przez szereg czynników i wymaga spełnienia szeregu warunków wstępnych związanych z wdrożeniem controllingu oraz jego funkcjonowaniem jak również uwarunkowaniami (determinanty zewnętrzne i wewnętrzne) merytorycznymi samego wynagradzania. Poznanie i uporządkowanie tych determinant jest bardzo ważne i stanowi *conditio sine qua non* do stworzenia efektywnego kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu.
3. W metodyce kształtowania wynagrodzeń w szczególności określono procedurę kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności przedsiębiorstwa przemysłowego. W odniesieniu do tego zaproponowano sposób klasyfikacji i wyodrębnienia kosztowych ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie przemysłowym. Określono sposób wyznaczania celów i zadań dla kosztowych ośrodków odpowiedzialności. Przedstawiono procedurę oceny efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności a w szczególności sposób ustalania kryteriów i mierników oceny efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności.

W kształtowaniu wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności zaproponowano sposób połączenia wyników oceny efektów indywidualnych z wynikami oceny (ośrodków kosztowych) zespołowych efektów pracy i powiązanie ich z płacą. W taki sposób, aby podwyżka płacy zasadniczej pracownika była związana z jego poziomem efektywności (oceną indywidualną) oraz z obecną pozycją płacy w ramach kategorii zaszeregowania, premia natomiast była związana z wynikami pracy całego ośrodka. Do realizacji tego stworzono procedury wiązania wynagrodzeń z efektami pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności dotyczących w szczególności określenia stałej i ruchomej części wynagrodzeń, określenia wynagrodzeń grup pracowniczych oraz kształtowania wynagrodzeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa.

4. Zaproponowanie konkretnych rozwiązań kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu powinno usprawnić wdrożenie tej metody w przedsiębiorstwie przemysłowym. Dzieje się tak, dlatego, iż posiadanie przez przedsiębiorstwo szczegółowych rozwiązań teoretycznych da podstawę bezpośredniego (lub z niewielkim korektami) przełożenia tych rozwiązań na możliwe do zastosowania w praktyce, co również zostało pokazane w pracy. Istotą fragmentu pracy, dotyczącego tego zagadnienia, było, zatem sprawdzenie rozwiązań teoretycznych i pokazanie możliwości ich aplikacji w konkretnym przypadku (obok - rzecz jasna- zwiększenia pogładowości pracy). Na potrzeby Kombinatu Górniczo - Hutniczego KGHM Polska Miedź przeprowadzono w związku z tym analizę i doskonalenie istniejących w przedsiębiorstwie rozwiązań controllingu i metodyki kształtowania wynagrodzeń stanowiących warunki wdrożenia rozwiązań przyjętej metody wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu. Na tej podstawie opracowano wytyczne odnoszące się do wynagradzania z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Razem wzięte objęły one przede wszystkim:
 - diagnozę i ocenę controllingowego systemu zarządzania (ustalenie determinant związanych z controllingiem) w KGHM Polska Miedź,
 - diagnozę i ocenę systemu wynagrodzeń (ustalenie determinant związanych z wynagrodzeniami) w KGHM Polska Miedź,
 - ustalenie procedury oceny efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności KGHM Polska Miedź,
 - ustalenie sposobu kształtowania wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności w KGHM Polska Miedź,
 - zaproponowanie rozwiązań wdrożeniowych kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w KGHM Polska Miedź.
5. Prawidłowo zaprojektowany system kształtowania wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności powinien przyczynić się do zapewnienia realizacji procesu motywacyjnego oraz efektywności jego działania przy jednoczesnym zapewnieniu zaspokojenia indywidualnych potrzeb jednostki. Z jednej strony taki model wynagradzania będzie wspomagał i koordynował procesy motywowania płacowego, kładąc szczególny nacisk na planowanie i kontrolę wynagrodzeń oraz sterowanie ich racjonalizacją, co będzie miało swój pozytywny wpływ na motywacyjność płac, a w rezultacie na skuteczność działań. Z drugiej zaś strony pozwala nieustannie śledzić ponoszone w przedsiębiorstwie koszty pracy i oddziaływać na nie szukając możliwości ich obniżenia.

Na zakończenie należy podkreślić różnorodność tematyczną i złożoność charakteru zjawisk będących przedmiotem zainteresowania w niniejszej rozprawie. W pracy, mimo podjęcia próby kompleksowego ujęcia problematyki wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności, nie zaprezentowano wszystkich zagadnień, które mogłyby stanowić integralną część jej tematyki. Uwzględniając rozwiązania instrumentalne pominięto niektóre inne, przykładowo dotyczące różnych metod wartościowania pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności. Zagadnienia te jako odmienne merytorycznie powinny stanowić przedmiot odrębnych rozwiązań.

Spis rysunków

Rysunek 1 Model procesu motywacji Leavitta	13
Rysunek 2 Model motywacji według Lawlera	16
Rysunek 3 Model motywacji według Gliszczyńskiej	17
Rysunek 4 Model motywacji według Borkowskiej	18
Rysunek 5 Powiązanie funkcji płac	26
Rysunek 6 Zależność między potrzebami pracowników a systemem wynagrodzeń	32
Rysunek 7 Czynniki pozwalające na identyfikację i ocenę poprawności modelu płac w przedsiębiorstwie	40
Rysunek 8 Schemat wewnętrznej struktury wynagrodzenia osobowego	43
Rysunek 9 Parametry tabeli wynagrodzeń	52
Rysunek 10 Główne czynniki globalizacji płac	62
Rysunek 11 Zadania controllingu	81
Rysunek 12 Controlling jako system cybernetyczny	81
Rysunek 13 Miejsce controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem.	89
Rysunek 14 Model promotorów Witego	93
Rysunek 15 Funkcje menedżera i controllera	93
Rysunek 16 Kontrola w controllingu	96
Rysunek 17 Rodzaje controllingu ze względu na kryteria podziału	98
Rysunek 18 Zadania controllingu szczebli zarządzania	101
Rysunek 19 Podstawowe etapy kontroli budżetowej	113
Rysunek 20 Funkcje controllingu i obszary odniesienia	115
Rysunek 21 Proces motywacji w centrach odpowiedzialności	118
Rysunek 22 Etapy wdrażania controllingowego systemu motywacji płacowej	125
Rysunek 23 Fazy rozwoju controllingu w przedsiębiorstwie	132
Rysunek 24 Przykładowa struktura ośrodków odpowiedzialności	141
Rysunek 25 Koszty produktów i koszty okresu	144
Rysunek 26 Klasyfikacja kosztów w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym	145
Rysunek 27 Proces wyodrębniania kosztów istotnych	148
Rysunek 28 Powiązania budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności z budżetem głównym	151
Rysunek 29 Sposób wyznaczania wyniku na sprzedaży w oparciu o marżę pokrycia	158
Rysunek 30 Determinanty zewnętrzne wynagrodzeń i powiązania między nimi	163
Rysunek 31 Zależności między wysokością wynagrodzeń a społecznymi kosztami wynagrodzeń i kosztami wytwarzania	165
Rysunek 32 Obciążenia składką na ubezpieczenia społeczne w procentach od wynagrodzenia po ubruttowaniu	166
Rysunek 33 Procedura kształtowania systemu wynagrodzeń w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności	172
Rysunek 34 Podział ośrodków odpowiedzialności ze względu na wymogi procesu kalkulacji kosztów i organizacji procesów wytwarzania.	174
Rysunek 35 Idea porównywalności merytorycznej kosztów	180
Rysunek 36 Granice tolerancji i odchylenia	181
Rysunek 37 Etapy oceny efektów pracy	185
Rysunek 38 Macierz przydatności pracowników	186
Rysunek 39 Struktura średniomiesięcznych wynagrodzeń wg składników płacowych w KGHM Polska Miedź S.A. w roku 2002	246
Rysunek 40 Dynamika stawki płacy zasadniczej	249

Spis tabel

Tabela 1 Definicja motywacji według różnych autorów	11
Tabela 2 Ogólne podejście do motywacji i jej wpływ na zachowanie się ludzi	14
Tabela 3 Rodzaje motywacji w powiązaniu z cechami człowieka	23
Tabela 4 Rodzaje i składniki wynagrodzenia w Polsce	33
Tabela 5 Systematyzacja pozapłacowych świadczeń przedsiębiorstw na rzecz pracowników.....	34
Tabela 6 Składniki kosztów pracy	35
Tabela 7 Struktura wewnętrzna wynagrodzeń	44
Tabela 8 Pogląd na dodatek funkcyjny	48
Tabela 9 Składniki wynagrodzeń, ich funkcje oraz podstawa kształtowania	49
Tabela 10 Zestawienie definicji controllingu	82
Tabela 11 Perspektywy rozważań nad controllingiem	87
Tabela 12 Podział zadań i odpowiedzialności między controllerem a menedżerem	93
Tabela 13 Kontrola a controlling	96
Tabela 14 Rewizja gospodarcza a controlling	97
Tabela 15 Porównanie zadań controllera i treasurer'a	98
Tabela 16 Cechy charakterystyczne controllingu strategicznego i operacyjnego	102
Tabela 17 Controlling zasobów "personel"	105
Tabela 18 Cele i wskaźniki funkcji cząstkowych controllingu personalnego.....	106
Tabela 19 Instrumenty systemu controllingu.....	108
Tabela 20 Kompleksy zadań i instrumenty controllingu	109
Tabela 21 Rodzaje koordynacji	116
Tabela 22 Cech systemów motywacyjnych.....	118
Tabela 23 Obszary i horyzont czasowy systemów wynagrodzeń w controllingu.....	125
Tabela 24 Zadania controllera	134
Tabela 25 Podstawowy zakres pozycji kosztów układu rodzajowego.....	142
Tabela 26 Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek pokrycia kosztów centrum zysku	159
Tabela 27 Przykładowa organizacja centrów kosztowych w przedsiębiorstwie.....	175
Tabela 28 Wskazania prawidłowego doboru zadań dla kosztowych centrów odpowiedzialności	179
Tabela 29 Pytania kontrolne i wskaźniki obszaru oceniania pracowników.....	187
Tabela 30 Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy indywidualnej.....	191
Tabela 31 Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy kosztowych ośrodków odpowiedzialności	194
Tabela 32 Przykładowe mierniki oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności	196
Tabela 33 Metody kształtowania wynagrodzeń.....	197
Tabela 34 Przykład tabeli podwyżek płacy zasadniczej w zależności od wyniku oceny	199
Tabela 35 Przykład tabeli podwyżek płacy zasadniczej w zależności od oceny kompetencji.....	200
Tabela 36 Przykład macierzy tabeli podwyżek płacy zasadniczej przy płacy za „wkład”	201
Tabela 37 Dopuszczalny wariant ustalenia zasad opłacania efektów pracy centrów	207
Tabela 38 Przykładowa tabela wskaźników premii w zależności od poziomu zysku	213
Tabela 39 Przykładowa tabela macierzowa wskaźników premii dla kosztowych centrów odpowiedzialności	213
Tabela 40 Wielkość produkcji miedzi rafinowanej w 2002 roku w KGHM Polska Miedź.....	220
Tabela 41 Wielkość produkcji górniczej miedzi w 2002 roku w KGHM Polska Miedź	221
Tabela 42 Wielkość produkcji górniczej srebra w 2002 roku w KGHM Polska Miedź	221
Tabela 43 Stan zasobów bilansowych KGHM Polska Miedź (wg stanu na 31.12.2000 r.).....	222
Tabela 44 Stan zasobów przemysłowych KGHM Polska Miedź (wg stanu na 31.12.2000 r.).....	222
Tabela 45 Zasoby bilansowe w obszarach rezerwowych w KGHM Polska Miedź.....	223
Tabela 46 Wydobyte rudy miedzi w mln Mg na monoklinie przedsudeckiej w KGHM Polska Miedź.	223
Tabela 47 Produkcja hut w KGHM Polska Miedź.	224
Tabela 48 Koszty produkcji miedzi elektrolitycznej	225
Tabela 49 Wskaźniki wydajności pracy (produkcja, przychody ze sprzedaży Cu)	225
Tabela 50 Zatrudnienie w KGHM Polska Miedź.	226
Tabela 51 Zmiany wielkości zatrudnienia w KGHM Polska Miedź w latach 1991, 1997 i 2001r.	226
Tabela 52 Struktura zatrudnienia wg grup funkcjonalnych w latach 1997-2001 wg stanów na koniec roku (osoby i %) w KGHM Polska Miedź.	226
Tabela 53 Zakres komórek organizacyjnych wydział budżetowania.....	231
Tabela 54 Zakres komórek organizacyjnych wydział Controllingu	231
Tabela 55 Dane podstawowe zakresu funkcjonalnego wdrożenia controllingu w KGHM Polska Miedź.....	233
Tabela 56 Rodzaje raportów danych	240
Tabela 57 Wzrost średniej płacy w KGHM Polska Miedź w stosunku do inflacji.....	243

Tabela 58 Struktura średniomiesięcznych wynagrodzeń wg składników płacowych w KGHM Polska Miedź S.A. w roku 2002	245
Tabela 59 Struktura wykorzystania poszczególnych kategorii zaszeregowania	248
Tabela 60 Średnia płaca KGHM Polska Miedź S.A. na tle innych branż.....	250
Tabela 61 Proponowane mierniki wybranych centrach kosztowych	252
Tabela 62 Przykładowy sposób wiązania efektów pracy z funduszem premiowym w wydziale produkcyjnym w ramach ubocznych i podstawowych ośrodków odpowiedzialności	257
Tabela 63 Charakterystyka stanowiska Głównego Controllera Wynagrodzeń i Controllerów Pomocniczych w KGHM Polska Miedź S.A.....	260
Tabela 64 Mierniki do ogólnej oceny poprawności systemu wynagrodzeń	265
Tabela 66 Mierniki oceny taryfikacji pracy	266
Tabela 67 Mierniki ocena form pracy.....	267
Tabela 68 Mierniki oceny struktury płac	268
Tabela 69 Mierniki oceny systemów premiowania i nagród	268

Spis załączników

Załącznik 1 Struktura Organizacyjna KGHM Polska Miedź.....	293
Załącznik 2 Schemat organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Finansów i Handlu	294
Załącznik 3 Schemat organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Pracowniczych	295
Załącznik 4 Schemat organizacyjny pionu Prezesa Zarządu	296
Załącznik 5 Struktura Organizacyjna Huty Miedzi Legnica KGHM Polska Miedź.....	297
Załącznik 6 Struktura Organizacyjna ZWR KGHM Polska Miedź.....	298
Załącznik 7 Struktura Organizacyjna Kopalni Lubin KGHM Polska Miedź	299
Załącznik 8 Informacja o związkach zawodowych	300

Literatura

- [1] ANTON H., Controlling- Interne Revision, Gustav Fisher Verlag, Stuttgart-New York 1989.
- [2] ANTONISZYN E., ADAMUSIK B., Zastosowanie controllingu w opracowaniu budżetu firmy, [w:] Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), WSZiM, Warszawa 2002.
- [3] ARMSTRONG M., Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- [4] BAND D.C., SCANLAN G., Strategic Control through Core Competencies, Long Range Planning, nr 2/1995.
- [5] BACK E., WDOWICZ R., Nowatorskie strategie płacowe w krajach Unii Europejskiej i w Polsce na tle dokonujących się zmian ekonomicznych, [w:] Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000.
- [6] BACK E., Wynagradzanie personelu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEŃ-MACIĄG L., Zarządzanie pracownikami AGH Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, Kraków 2002.
- [7] BAŃKA W., Zarządzanie personelem. Teoria i praktyka., Wydawnictwo Adas.2000.
- [8] BARABASZ-NOWAK A., I ty możesz zostać mistrzem świata, Personel, nr 6/1999.
- [9] BARABASZ-NOWAK A., System komunikacji wewnętrznej w firmie, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją ZBIEGIEŃ-MACIĄG L., Stan i perspektywy zarządzania zasobami ludzkimi u progu XXI wieku, AGH, Kraków 2000.
- [10] BERŁOWSKI P., Pro rodzinie czy zadaniowo?, Personel, 16-31 maja 2000.
- [11] BETEMANA T.S., ZIETHALMA C.P., [w:] FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2003, dodatek s. III.
- [12] BIEKIONIS G., SZYCHTA A., Innowacyjne zastosowanie rachunku kosztów działań w logistyce, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11/2001.
- [13] BIEKIONIS G., SZYCHTA A., Rachunek kosztów jako narzędzie przewagi konkurencyjnej w logistyce, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 10/2001.
- [14] BIENIOK H., Metody sprawnego zarządzania, Placet, Warszawa 1997.
- [15] BIENIOK H., System controllingu jako kompleksowe narzędzie poprawy efektywności gospodarowania, [w:] Nowe kierunki zarządzania - koncepcje przekrojowe, Prace Naukowe AE, nr 784, Wrocław 1998.
- [16] BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Controllingowa koncepcja wynagradzania, [w:] Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje, Wrocław 2000.
- [17] BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Koncepcje controllingu, Rapotr PWr serii PRE nr 29, Wrocław 2001.
- [18] BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Kontrola w koncepcjach controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B, Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty (cz.II), Wydawnictwo WSZiF, Warszawa 2002.
- [19] BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Wybrane aspekty informacyjne funkcjonowania controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Problemy Jakości, nr 12/2000.
- [20] BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne?, Materiały konferencyjne, Nowoczesne tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu, Szklarska Poręba 1998.

- [21] BIENKOWSKA A., Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Rozprawa Doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Wrocław 2002.
- [22] BIENKOWSKA A., Perspektywy rozwoju controllingu, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu III (cz.I), WSM, Legnica 2003.
- [23] BIENKOWSKA A., Rozprawa doktorska Politechniki Wrocławskiej Wydziału Informatyki i Zarządzania, Kształtowanie rozwiązań controllingu jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym, Wrocław 2002.
- [24] BINČZYK-KRAJEWSKA E., Controlling zmian techniczno-organizacyjnych, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 9/2002.
- [25] BLAZEK A., *Project-Controlling*, Management Service Verlag, Gauting-München 1983.
- [26] BŁOCH H., Controlling jako system zarządzania, Materiały szkoleniowe, Szkoła Controllingu, Katowice 2000.
- [27] BŁOCH H., Jak zapanować nad kosztami, *Profit*, Katowice 1998.
- [28] BŁOCH H., Podstawowe zasady tworzenia rachunku dla stanowisk kosztowych [w:] Szkoła controllingu, Materiały wdrożeniowe dla przedsiębiorstwa Kuźnia Jawor w Jaworze, Katowice 1999.
- [29] BŁOCH H., Zasady tworzenia centrów odpowiedzialności i regulacji ich działań przez Zarząd przedsiębiorstwa, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9/2003.
- [30] BŁOCH H., KUC R.B., Co nowego w kontroli, *Przegląd Organizacji*, nr 7/ 1998.
- [31] BOCHNIARZ P., Blaski i cienie wynagrodzeń odroczone, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 4/2000.
- [32] BOGDANOWICZ U., Definicja controllingu w literaturze polskiej i zagranicznej, *Prace Naukowe AE*, nr 987, Wrocław 2003.
- [33] BORKOWSKA S., Grupowe i zespołowe formy wynagrodzeń, PWE, Warszawa 1987.
- [34] BORKOWSKA S., Strategie wynagrodzeń, *Oficyna Ekonomiczna ABC*, Kraków 2001.
- [35] BORKOWSKA S., Wynagrodzenia adekwatne do sytuacji firmy, *Personel*, 1-31 sierpnia 2000.
- [36] BRILMAN J., Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania, PWE, Warszawa 2002.
- [37] BRODGEN H.E., TAYLOR E.K., The dollar criterion-applying the cost accounting concept to criterion construction, *Personnel Psychology*, nr 3/1550.
- [38] BROWN J.A.C., *Spółeczna psychologia przemysłu*, PWN, Warszawa 1962.
- [39] BRZEZIN W., Controlling. Modele teoretyczno-normatywne do zastosowania w przedsiębiorstwach polskich. Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2001.
- [40] BRZEZIN W., Rachunkowość zarządcza a controlling, *Poradnik Gazety Prawnej*, 2000, nr 24.
- [41] BUDKA J., Premia jako instrument motywowania, [w:] *Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje*, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000.
- [42] BUK H., Kontrola parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności, *Przegląd Organizacji*, nr 1/1994.
- [43] BURKIEWICZ M., Dunaj E., Warunek przetrwania?, *Personel*, nr 5/1999.
- [44] BUTLER T., WALDROOP J., The art of retaining best people, *Harvard Business Review*, September-October 1999.
- [45] CASCIO W.F., Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich, *Oficyna Ekonomiczna*, Kraków 2001.
- [46] CELIŃSKA-NIECKARZ S., Cena dobrego pracownika, *Personel*, 7/8/1999.

- [47] CHAEFFER D.L., Styl zarządzania odpowiednio do sytuacji, Zarządzanie na Świecie, nr 12/2002.
- [48] CHAJTMAN S., BORZECKI J., Kontrola i controlling w systemie gospodarczym, w świetle alternatywnej uogólnionej teorii organizacji i zarządzania, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty.
- [49] CHALAŚTRA M., Podział przedsiębiorstwa na centra budżetowe (cz I), Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., nr 2/1999.
- [50] CHALAŚTRA M., Podział przedsiębiorstwa na centra budżetowe (cz II), Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie., nr 3/1999.
- [51] CHALAŚTRA M., Wykorzystanie zasad controllingu w tworzeniu pozafinansowych systemów motywacyjnych, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5/2001.
- [52] CHALAŚTRA M., Zadania controllingu strategicznego w procesie budżetowania, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2001.
- [53] CHOMIAK I., Obszary działalności przedsiębiorstwa regulowane przez system informacyjny w controllingu, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003.
- [54] CHUCHAŁA D., Zakres zastosowań controllingu w polskich przedsiębiorstwach, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003.
- [55] CIECHANOWICZ A., Kostrzewa A. za: NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001.
- [56] CIESIŃSKA-NIECKARZ S., Ocenianie jako umiejętność. Kryteria i warunki oceny rzetelnej, Personel, nr 4/1999.
- [57] COFER CH.N., APPLEBY M.H., Motywacja teoria i praktyka, PWN, Warszawa 1972.
- [58] CWYNAR A., CWYNAR W., Motywacyjne programy partycypacji kierownictwa we własności przedsiębiorstwa a własność dla akcjonariuszy, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9/2001.
- [59] Сухарева Л. А., Петренко С. Н., Контролинг-основа управления бизнесом, Эльга Ника-Центр, Киев 2002.
- [60] CZAJKA Z., Modyfikacja systemu płac przedsiębiorstwa, Podstawowe uwarunkowania. Cz.I, Służba Pracownicza, nr 9/1999.
- [61] CZARNECKA B., Wynagradzanie w przedsiębiorstwach międzynarodowych [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją POCHTOWSKI A., Międzynarodowe Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2002.
- [62] CZUBAKOWSKA K., Rachunek wyników w systemie controllingu, Wydawnictwo USz, Szczecin 1994.
- [63] DALYLE A., Controller-Praxis cz.I., Menagement Service Verlag, Gauting – München 1982.
- [64] DAMITIO J.W., Hayes G.W., Kintzele L.Ph., Integrating ABC and ABM at Dow Chemical Company, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5/2001.
- [65] DELLMANN K., Controlling –Konzept., [w:] SCHULTE Ch., Lexikon des Controlling, Hauser Verlag, München –Wien 1996.
- [66] DELLMANN K., Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling [w:] SPERMANN K., ZUR E., Controlling. Grundlagen- Informationssysteme – Anwendungen, Gebler Verlag, Wiesbaden 1992.
- [67] DŁUBAK M., Procesowe ujęcie controllingu, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 4/2003.
- [68] DŁUBAK M., Procesowe ujęcie controllingu, www.controlling.info.pl, 2002.
- [69] DOBIJA M., Rachunkowość zarządcza i controlling, PWN, Warszawa 1997.
- [70] DOBIJA M., SUMEK-BRANDYS B., System controllingu jako narzędzie stabilizacji ekonomiki jednostki, www.columb-controlling.pl, 2001r.

- [71] DROZDOWSKA M., Jaka sprzedaż, taka płaca, *Personel*, nr 7/8/1999.
- [72] DRURY C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 2002.
- [73] DŻURAK P., STANOCH R. E., Czy mamy do czynienia z „rewolucją” systemu pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa?, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/2001.
- [74] EBERT G., *Kosten- und Leistungsrechnung*, Dr. Th Gambler GmbH Verlag, Wiesbadens 1991.
- [75] EGEMAN E.M., Problemy restrukturyzacji i kierowania zatrudnieniem, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 8/2001.
- [76] *Employee appraisal*, ACAS, Advisory series of booklets, nr 11, London 1988.
- [77] *Encyklopedia Organizacji i Zarządzania*, PWE, Warszawa 1981.
- [78] FIDZYŃSKA N., ROSA M., Płacowe menu (1), *Personel*, 15-31 sierpnia 2002.
- [79] FIDZYŃSKA N., ROSA M., Płacowe menu (2), *Personel*, 1-15 września 2002.
- [80] FILIPOWICZ J., ALOT M., Kształtowanie się systemów wynagrodzeń i jego wpływ na motywację do pracy[w:] *Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje*, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000.
- [81] FILUS M., Dramat wspólnego pastwiska, *Personel*, nr 9/1999.
- [82] Financial Executives Institute Foundation, www.fei.org, 2003.
- [83] FJAŁKOWSKA D., Fazy życia organizacji a koncepcje controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2003.
- [84] FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/ 2003.
- [85] FJAŁKOWSKA D., System motywacyjny controllingu, *Controlling* GADOMSKA K., PLATONOFF A.L., SYSKO-ROMAŃCZUK S., System motywacyjny przedsiębiorstwa w kontekście jego kultury organizacyjnej-wyniki badań, *Przegląd organizacji* nr 12/2002.
- [86] GALICKI J., *Rachunek gospodarczy. Metoda zarządzania w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Poznań 1986.
- [87] GLICK A., TARCZYŃSKA M., *Motywowanie Pracowników*, PWE, Warszawa 1999.
- [88] GOLEMAN D., Skuteczność różnych stylów zarządzania, *Zarządzanie na Świecie*, nr 6/2000.
- [89] GOLISZEWSKI J., *Controlling operacyjny (cz.I)*, *Przegląd Organizacji*, nr 7/1991.
- [90] GOLISZEWSKI J., *Controlling strategiczny (cz. 1)*, *Przegląd Organizacji*, nr 5/1991.
- [91] GOLISZEWSKI J., *Controlling wspomagany komputerowo*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie.*, nr 2/1999.
- [92] GOLISZEWSKI J., *Controlling wspomagany komputerowo*, www.controlling.info.pl, 2002.
- [93] GOLISZEWSKI J., *System controllingu*, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1991.
- [94] GÖTZINGER M.K., MICHAEL M., *Kosten und Leistungsrechnung*, Verlagsgesellschaft mbH, Heidelberg 1985.
- [95] GREGOR D.MC., *Leadership and Motivation*, London 1972.
- [96] GRODZIŃSKI G., *Układy zbiorowe pracy. Komentarz*, Bydgoszcz 1994.
- [97] GRUDZEWSKI W., *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, www.biz.reporter.pl, 2001.
- [98] GRUDZEWSKI W., ZACH I., Zabielska B., *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, *Biznes Reporter*, nr 4/2001, www.biz.reporter.pl, 2001.
- [99] GRUDZEWSKI W., ZACH I., Zabielska B., *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/2001.
- [100] GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Ani absencja ani strajk, *Personel*, nr 1/1999.

- [101] GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Nie kupisz miłości za pieniądze, *Personel*, 1-15 lutego 2000.
- [102] GRUSZCZYŃSKA-MALEC G., Paradoksy zarządzania wynagrodzeniami, *Przegląd Organizacji*, nr 5/2002.
- [103] GRZECHOWIAK M., Rola nowoczesnego controllingu we wdrażaniu koncepcji Balanced Scorecard- wywiad z Herwingiem Friedagiem, www.controlling.info.pl, 2002.
- [104] HAHN D. Controlling-Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes, [w:] SCHEER A., *Rechnungswesen und EDV*. wyd. 8, Saarbrücke, Heidelberg 1987.
- [105] HARGREN C.T., FOSTER G., DATOR S.M., *Cost Accounting. A managerial emphasis*, Prentice-Hall, London 1997.
- [106] HASSELBERG S., Strategische Kontrolle von Gesamtunternehmensstrategien, *Die Unternehmung*, 1991, nr 1.
- [107] HAUS B., JAGODA H., Kontrakt menedżerski i firma zarządzająca jako formy zarządzania przedsiębiorstwem w polskiej gospodarce, Wydawnictwo AE, Wrocław 1997.
- [108] HAUS B., NOWOSIELSKI S., Controlling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie, *Przegląd Organizacji*, nr 12/1995.
- [109] HEBDA-CZAPLICKA I., Wnioski z konferencji pakietowe systemy wynagrodzeń, *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, nr 4/2000.
- [110] HENDRY C., PETTIGREW A., The Practice of strategic Human Resource Management, *Personnel Review*, 1986, No. 15.
- [111] HIGEL A., *Controlling-Interne Revision*, wyd. 3, Stuttgart, New York 1989.
- [112] HOFFMANN F., Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen -Auszüge aus den Ergebnissen einer Forschungsreise 1970, *Zeitschrift für Organisation*, nr 41/1970.
- [113] HORVATH P., *Controlling*, wyd. 3, Verlag Vahlen, München 1990.
- [114] HRYNIEWICZ J. T., Motywacje pracownicze, *Przegląd Organizacji*, nr 2/2002.
- [115] HUBERT G.P., Glick W.H., *Organizational Change and Redesign*, Oxford University Press, Oxford 1995.
- [116] ILUKOWICZ M., Zmiana układów, *Personel*, 1-15 luty 2003.
- [117] JABŁOŃSKA U., LEŚNIAŃSKA A., ROSTEK R., Inwestycja w ludzi, *Personel*, 1-31 sierpnia 2002.
- [118] JABŁOŃSKI M., Postawić na intelekt, *Personel*, 1-31 sierpnia 2002.
- [119] JACHUMOWICZ A., Wynagradzanie a popyt na pracę. *Polityka Społeczna*, nr 2/1998.
- [120] JACUKOWICZ Z., Analiza płac w firmie (5). Badanie wewnętrznej struktury płac, *Personel*, nr 8/1998.
- [121] JACUKOWICZ Z., Jak to robią w unii?, *Personel*, nr 7/8/1999.
- [122] JACUKOWICZ Z., Korzystny punkt, *Personel*, 1-15 października 2000.
- [123] JACUKOWICZ Z., Praca i jej opłacanie, ODDK, Gdańsk 2002.
- [124] JACUKOWICZ Z., Skuteczny system wynagradzania w firmie, ODDK, Gdańsk 1997.
- [125] JACUKOWICZ Z., *Systemy wynagrodzeń*, Poltex, Warszawa 1999.
- [126] JAGAS J., *Produktywność pracy-wzrost gospodarczy*, Wydawnictwo UO, Opole 1994.
- [127] JAKUBIEC I., Budżetowanie – narzędzie przekształcenia strategii w działanie, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 11/2001.
- [128] JAKUBIEC I., Właściwy rachunek kosztów jako podstawa rachunkowości zarządczej, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, nr 3/2000.

- [129] JANIĄK I., CHMĄTOWSKA B., *Formy wynagradzania pracowników w Krajach unii Europejskiej*, [w:] *Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje*, Zeszyty Naukowe nr 4 WSZiF, Wrocław 2000.
- [130] JANOWSKA Z., *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, PWE, Warszawa 2002.
- [131] JANUSZEWSKI A., *System budżetowania kosztów a zarządzanie organizacją zdecentralizowaną*, Przegląd Organizacji, nr 1/1999.
- [132] JANUSZEWSKI A., *Warunki wdrożenia systemu budżetowania*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1/2002.
- [133] JANUSZEWSKI A., *Zastosowanie metody ABC/M*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 10/2002.
- [134] JARECKI W., *Bez nadgodzin po godzinach*, *Personel*, nr 1/1999, 22-24.
- [135] JAROSZEWSKA-IGNATOWSKA I., *Zmiany w regulaminie wynagradzania*, *Poradnik Kadrowy*, nr 7/2003.
- [136] JARUGA A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001.
- [137] JARUGA A., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, Warszawa 2000.
- [138] JARUGA A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.
- [139] JASIŃSKI Z., *Błędy i uchybienia kierowników w realizacji funkcji motywacyjnej*, [w:] *Zeszyty Naukowe nr 9 WSZiF, Metody wynagradzania za pracę -Polska i inne kraje*, Wrocław 2002.
- [140] JASIŃSKI Z., *Motywowanie w przedsiębiorstwie*, Placet, Warszawa 1998.
- [141] JĘDRZEJCZAK J., *Budowa i zarządzanie systemem wynagrodzeń*, ODDK, Gdańsk 2000.
- [142] JĘDRZEJCZAK J., *Oceny okresowe. Zarządzanie przez ocenianie*, ODDK, Gdańsk 2000.
- [143] JOHANNSEN H., PAGE G.T., *International of Management*, Houghton Mifflin Company, Boston 1975.
- [144] JUCHNOWICZ M., *Czas na zmiany wynagrodzeń*, *Personel*, 1-15 października 2001.
- [145] JUCHNOWICZ M., *Wartościowanie pracy w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1989.
- [146] KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., *Motywowanie- czy można to zrobić lepiej?*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6/2001.
- [147] KACZYŃSKA-MACIEJEWSKA R., *Motywowanie przez ocenianie*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2003 .
- [148] KALETA A., *Odwaga strategii-warunek sukcesów współczesnych przedsiębiorstw*, *Przegląd Organizacji*, nr 10/2000.
- [149] KAŁUŻNY S., *Leksykon kontroli*, DOSKO, Warszawa 2002.
- [150] KAŁUŻNY S., *Zarządzanie przez kontrolowanie*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 12/2001.
- [151] KAPLAN R.S., ATKINSON A.A., *Advanced Management Accounting*, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- [152] KARDZASZ A., KOTAPSKI R., SZCZERBIŃSKI A., *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9/2000.
- [153] KARDZASZ A., SZCZERBIŃSKIA., *Istota monitorowania działalności ośrodków odpowiedzialności*, [w:] DURAJ J., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Materiały konferencyjne*, Łódź-Spała 1999.

- [154] KARWACKI P., Zadania i sukces controllera-refleksje teoretyczne i praktyczne, [w:] Controlling i kontrola w zarządzaniu: tendencje, koncepcje.
- [155] KATAPSKI R., Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12/2001.
- [156] KAWKA T., Wynagradzanie Pracowników, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie Kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002.
- [157] KIZIUKIEWICZ T., Rachunkowość zarządcza, Ekspert, Wrocław 2001.
- [158] KLEIN P.J., FULLER D.S., Jak motywuje Europa, Personel, 1-15 kwietnia 2002.
- [159] KNOP W., SAWICKI W., Controlling a rachunkowość, Rachunkowość, 1994, nr 3.
- [160] KOIŃSKI J., Controlling koncepcja-zarządzania przedsiębiorstwem, czy narzędzie wspomagające zarządzanie?, [w:] Controlling-koncepcje, wdrożenia, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002.
- [161] KOŁAKOWSKI L., Rachunek kosztów a zarządzanie metodą UVA, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1/2001.
- [162] KOŁATKOWSKI A., Emerytalne i poza emerytalne programy pracownicze składnikiem pakietu wynagrodzeń, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000.
- [163] KOPERTYŃSKA W.M., Awans płacowy. Jak przydzielić wyższe wynagrodzenie na dotychczasowym stanowisku, Personel, nr 9/1997.
- [164] KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie jako instrument funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002.
- [165] KOPERTYŃSKA W.M., Motywowanie poprzez płace (2), Personel, nr 1/1999.
- [166] KOPERTYŃSKA W.M., Narzędzia kształtowania motywacyjnych systemów wynagrodzeń, Zarządzanie kadrami a aktualne wyzwania praktyki, Wrocław 1995.
- [167] KOPERTYŃSKA W.M., Premiowanie w aktualnych warunkach przedsiębiorstw, Przegląd Organizacji, nr 3/2001.
- [168] KOPERTYŃSKA W.M., Rola działu controllingu w skutecznej realizacji funkcji motywowania płacowego, [w:] Prace Naukowe AE, nr 834, Materiały konferencyjne, Wrocław 1999.
- [169] KOPERTYŃSKA W.M., System płac w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000.
- [170] KOPERTYŃSKA W.M., Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności, Przegląd Organizacji, nr 1/1998.
- [171] KOPIJER P., Strategie personalne, czyli same korzyści, Personel, 1-15 marca 2001.
- [172] KOPUER P., Biznes to ludzie. Brytyjska konferencja menedżerów personalnych. Personel, 16-31 grudzień 2000.
- [173] KOSTERA M., Zarządzania personelem, PWE, Warszawa 1994.
- [174] KOSTYRKO A.L., Controlling jako narzędzie zarządzania finansami, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 8/2001.
- [175] KOSUT A., Praca w godzinach nadliczbowych i jej wynagradzanie, Praca i Zabezpieczenie Społeczne, nr 5/1998.
- [176] KOTAPSKI R., ZJAWIN G., Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwie budowlanym, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/ 2002.
- [177] KOTARSKA D., Celów uzgadnianie, Personel, 1-15 marca 2001.
- [178] KOWALSKI M., Pakiety korzyści, Personel, 16-31 marca 2002.
- [179] KOZIOŁ L., Doskonalenie systemu wynagrodzenia w firmie, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją SEDLAK K., Jak skutecznie wynagradzać pracowników, Wydawnictwo PSB, Kraków 1997.
- [180] KOZIOŁ L., Motywacja w pracy, PWN, Warszawa-Kraków 2002.
- [181] KOZIOŁ L., Zarządzanie czasem pracy, Antykwa, Kraków 2000.
- [182] KOZŁOWSKI J., Co się odwlecze to nie uciecze., Personel, 1-15 listopada 2002.
- [183] KOZŁOWSKI J., Z myślą o wieku złotym, Personel, 16-30 listopada 2002.

- [184] KOŹMIŃSKI A., PIOTROWSKI W., Zarządzanie, PWN, wyd. II, Warszawa 1996.
- [185] KRAL Z., PARKITNA A., Kontrola strategiczna i operacyjna w controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002.
- [186] KRASZEWSKA H., Monitorowanie wynagrodzeń w przedsiębiorstwach, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 8/2002.
- [187] KRÓL H., Dekada zasobów ludzkich, *Personel*, 1-31 sierpnia 2000.
- [188] KRÜGER W., Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenenspolitik, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, nr 31/1979.
- [189] KRYŃSKA E., Polskie przedsiębiorstwo na rynku pracy wspólnej Europy. Konkurenci czy outsiderzy?, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją BRDULAK H., Wspólna Europa. Międzynarodowa konkurencja polskich przedsiębiorstw, SGH, Warszawa 1999.
- [190] KUC R.B., Teoria i praktyka controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling.
- [191] KUFEL M., Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Problem budżetowania, ewidencji i kontroli., Wydawnictwo AE, Wrocław 1990.
- [192] KULICKI J., Koszty zatrudnienia pracowników, Warszawa 2000.
- [193] KULIŃSKA-SADŁOCHA E., Controlling w banku, PWN, Warszawa 2003.
- [194] KULPIŃSKI W., Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2001.
- [195] KULPIŃSKI W., Na podstawie artykułu „Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?” *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 8/2001.
- [196] KULPIŃSKI W., Proces wdrażania controllingu, www.controlling.info.pl, 2002.
- [197] KÜPPER H. U., Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, [w:] SCHEER A., W., Rechnungswesen und EDV. wyd 8, Saarbrücker, Heidelberg 1997.
- [198] KUSTRA A., Zasady planowania działalności ośrodków odpowiedzialności, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu, Materiały konferencyjne WSM, Legnica 2001.
- [199] LASKOWASKA A., Controlling-system zarządzania przedsiębiorstwem, *Gospodarka Materiałowa i Logistyka*, nr 7-8/1996.
- [200] LASKOWSKI A., Optymiści sprzedają więcej, *Personel*, 16-31 marca 2002.
- [201] LAWLER. E.E., PORTER L.W., Antecedent Attitudes of Effective Managerial Performance, *Organizational Behavior and Human Performance* 1967, nr 2.
- [202] Leksykon finansowy, www.tf.pl, 2002.
- [203] LESZCZEK M., Zarządzanie strategiczne w czasach dynamicznych przemian, *Przegląd Organizacji*, nr 6/2000.
- [204] LESZCZYŃSKI Z., BARDZKI W., Informatyczny system controllingu finansowego, *Ekspert*, nr 2/1996.
- [205] LESZCZYŃSKI Z., WNUK T., Controlling, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- [206] LEW G., Motywowanie w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych, *Prace Naukowe AE*, nr 987, Wrocław 2003.
- [207] LICHTARSKI M.J., Zmiany w organizacji przedsiębiorstw implikowane stosowaniem controllingowej koncepcji zarządzania-rozważania teoretyczne, [w:] Controlling-koncepcje, wdrożenia, *Prace Naukowe AE*, nr 957, Wrocław 2002.
- [208] LIPIŃSKI W., PAPIŃSKI M., Budżetowanie kosztów pośrednich, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 5/2001.

- [209] LIPIŃSKI W., Pułapki budżetowania, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2/1999.
- [210] LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2002.
- [211] LÜCKE W., DEITZ J.W., *Innovation und controlling*, Gabler Verlag, Wiesbaden 1989.
- [212] ŁADA-CIEŚLAK M., Budżetowanie według rodzajów działalności, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 9/2000.
- [213] ŁADA-CIEŚLAK M., Nowoczesne budżetowanie operacyjne, *Przegląd Organizacji*, nr 1/2001.
- [214] ŁAGODZKI P., JAWORSKA E., BAMBERSKA J., Wybrane zagadnienia rozwoju controllingu, *Prace Naukowe AE*, nr 987, Wrocław 2003.
- [215] MACIEJEWSKA M., W poczuciu (nie) sprawiedliwości, *Personel*, 1-15 styczeń 2000.
- [216] MAJCHRZAK J., Centra zysków. [w:] *Nowe tendencje w kształtowaniu struktur organizacyjnych*, *Zeszyty Naukowe AE.*, nr 223, Poznań 1996.
- [217] MAJOR A., System controllingu w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe SEMPER, Warszawa 1998.
- [218] MALINOWSKI S., Motywowanie na pierwszym planie, *Personel*, nr 6/1998.
- [219] MALORNY Ch., *TQM umsetzen*, Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1999.
- [220] MANN R., MAYER E., *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kierowania Liderów, Skierniewice 1996.
- [221] MARCINIAK S., Controlling jako narzędzie monitorowania i oceny stanu techniki i technologii oraz ochrony środowiska, [w:] *Konkurencyjność przedsiębiorstw wobec wyzwań XXI wieku*, Materiały konferencyjne, TNOIK, Szklarska Poręba 1999.
- [222] MARCINIAK S., Instrumentarium controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie.*, nr 0/1999.
- [223] MARCINIAK S., ŻMIJEWSKI Z., Projekt systemu controllingu w Warszawskich Zakładach Mechanicznych PZL-WZM, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw* nr 2/1996.
- [224] MARTAN L., *Praca i wynagradzanie w przedsiębiorstwie*, OWPWr, Wrocław 1997.
- [225] MARTAN L., WILIMOWSKI J. Kilka uwag o controllingu i kontroli wewnętrznej, *Przegląd Organizacji*, nr 7-8/1997.
- [226] MASŁOW A., *W stronę psychologii istnienia*, PAX, Warszawa 1986.
- [227] MASŁYK- MUSIAŁ E., *Strategiczne Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, OWPW, Warszawa 2000.
- [228] MAYER E., MANN R., *Controlling w twojej firmie*, Warszawa 1992.
- [229] MELICH A., *Teoretyczne i praktyczne problemy płacowe we współczesnym kapitalizmie*, Instytut Pracy, Warszawa 1964.
- [230] MICHON F., *Ekonomika pracy. Zarys problemów i metod*, PWN, Warszawa-Kraków, 1991.
- [231] MICHON F., FRANCIK A., *Ekonomika Pracy*, PWN, Warszawa-Kraków 1991.
- [232] MICHON F., *Organizacja i kierowanie w przedsiębiorstwie: w świetle socjologii i psychologii pracy*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Warszawa 1981.
- [233] MODRZEJEWSKI T., Controlling w firmach działających na rynku detalicznym usług finansowych, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 10/2001.
- [234] MOŃKA J., Controlling jako system zarządzania przedsiębiorstwem, Materiały szkoleniowe, Centrum Kształcenia i Doradztwa Profes. Wrocław 1998.
- [235] MOŃKA J., Controlling-prezentacja i analiza przypadków, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001.

- [236] MOŃKA J., Monitorinng- system pozyskiwania informacji, Prace Naukowe AE, nr 834, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999.
- [237] MOŃKA J., Pojęcie i funkcje controllingu, www.controlling.info.pl, 2002.
- [238] MULAK P., Zarządzanie przyszłości, www.controlling.info.pl, 2002.
- [239] MULCZYK P., Zarządzanie przyszłością, www.controlling.info.pl, 2001.
- [240] MÜLLER W., Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, nr 26/1974.
- [241] MYSIŃSKA D., Potrzeby informacyjne w controllingu, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- [242] MYSLAK U., Budżetowanie metoda zarządzania przedsiębiorstwem, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8/2001.
- [243] NADOLNA B., Bariery wdrażania informatycznego systemu controllingu w przedsiębiorstwie, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003.
- [244] NAHOTKO S., Podstawy controllingu finansowego. Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000.
- [245] NEHRING A., Doskonalenie wynagradzania kadry menedżerskiej, [w:] Metody wynagradzania za prace- Polska i inne kraje, Zeszyty Naukowe nr 9, WSZiF.
- [246] NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002.
- [247] NESTERAK J., Controllingowy rachunek marż pokrycia kosztów w centrach odpowiedzialności, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu (cz.I), WSM, Legnica 2003.
- [248] NESTERAK J., Istota oceny centrów odpowiedzialności w controllingu operacyjnym, [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu II, WSM, Legnica 2002.
- [249] NIECKARZ Z., Moc spełnionych życzeń, Personel, 1-15 października 2002.
- [250] NITA B., Koncepcja systemu controllingu w zarządzaniu wartością, Prace Naukowe AE, nr 987, Wrocław 2003.
- [251] NOGALSKI B., CZABASIEWICZ H., Interes właściciela interesem zarządzającego, Personel, 16-31 grudnia 2001.
- [252] NOWAK E., Budżetowanie kosztów, ODDK, Gdańsk 1998.
- [253] NOWAK E., Controlling a rachunkowość, Prace Naukowe AE, Wrocław 2003.
- [254] NOWAK E., Podstawy controllingu., Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- [255] NOWAK E., Rachunek kosztów, Ekspert, Wrocław 1998.
- [256] NOWAK E., Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem, PWN, Warszawa 2001.
- [257] NOWAK E., Zasady wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6/2000.
- [258] NOWAK E., Zastosowana rachunkowość zarządcza, PWE, Warszawa 2003.
- [259] NOWICKA M., SZOSTEK P., Komputerowe wspomaganie zarządzania zasobami ludzkimi w poznańskim okręgu Poczty Polskiej, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 2/2002.
- [260] NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001.
- [261] NOWOSIELSKI S., Controlling w literaturze i w praktyce, Przegląd Organizacji, nr 12/1998.
- [262] NOWOSIELSKI S., Controlling w obszarze produkcji, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002.
- [263] NOWOSIELSKI S., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002.

- [264] NOWOSIELSKI S., Jak wprowadzać centrum zysku w przedsiębiorstwie, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 2/1997.
- [265] NOWOSIELSKI S., Rojek M., Motywacja sztyta na miarę, *Personel* 1-15 września 2001.
- [266] OLECH S., Tendencje rozwojowe controllingu, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie*, Nr 2/1999.
- [267] OLEKSYN T., CHORAŹKIEWICZ G., Współczesne procesy migracyjne, IPiSS, Warszawa 1992.
- [268] OLEKSYN T., Jak wynagradzać oszczędzając, *Personel*, 1-15 października 2002.
- [269] OLEKSYN T., Quo vadis HRM, *Personel*, 1-15 września 2001.
- [270] OLEKSYN T., Więźniowie swojej firmy, a może elastyczność zatrudnienia, *Personel*, nr 2/1997.
- [271] OLSZTYŃSKA A., Pracownik dobrze poinformowany, *Personel*, nr 10/1999.
- [272] OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., Ocena absorpcji controllingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa, *Przegląd Organizacji*, nr 5/1996.
- [273] OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., Rola controllingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej, *Przegląd Organizacji*, nr 4/1996.
- [274] OSSADNIK W., *Controlling*, Oldenbourg Verlag, wyd. 2, München-Wien 1998.
- [275] OTRĘBOWSKI T., Zatrudnienie i płace, [w:] *Praca zbiorowa*, pod redakcją MARCINIAK S., *Elementy makro- i mikro ekonomii dla inżynierów*, Warszawa, PWN, 1993.
- [276] PADZIK K., Pełen portfel to nie wszystko, *Personel*, nr 1/1999.
- [277] PARKITNA A., Controlling jako element właściwego zarządzania w zmiennym otoczeniu, *Funkcjonowanie i rozwój organizacji z zmiennym otoczeniu*, WSM, Legnica 2002.
- [278] PARKITNA A., Controlling w zarządzaniu kadrami- wybór czy konieczność?, *Metody wynagradzania za pracę - Polska i inne kraje*, *Zeszyty Naukowe WSZiF* nr 9, Wrocław 2002.
- [279] PARKITNA A., Controllingowa koncepcja wynagradzania, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu*, WSM, Legnica 2003.
- [280] PARKITNA A., Controllingowe wynagradzanie jako element skutecznego motywowania, *Visnik*, nr 4 (26), *Prace Naukowe Politechniki Żytomirskiej*, Żytomierz 2003.
- [281] PARKITNA A., Controllingowe zarządzanie kadrami- wybór czy konieczność, *Zeszyty Naukowe II Konferencji Wyższej Szkoły Zarządzania i Finansów*, Wrocław 2002.
- [282] PARKITNA A., Controllingowe zarządzanie personelem jako jeden z elementów marketingu mix, [w:] *Praca zbiorowa*, pod redakcją ŁAGUNY M., *Konsument, firma, rynek, Agencja Marketingowa „Apis”*, Olsztyn 2002.
- [283] PARKITNA A., Determinanty controllingowej koncepcji wynagradzania, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, *Prace Naukowe AE*, nr 987.
- [284] PAWLUK A., KULIK E., Koncepcja funkcjonowania controllingu we Współczesnych przedsiębiorstwach, *Controlling-koncepcje, wdrożenia*, *Prace Naukowe AE*, Wrocław 2002.
- [285] PAWŁOWSKI A., Inwestowanie w klimat, *Personel*, 1-15 grudzień 2000.
- [286] PEEMÖLLER V.H., *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*, Verlag Neue Wirtschaft-Briefe, Herne-Berlin 1990.
- [287] PENC J., *Kreatywne kierowanie*. Placet, Warszawa 2000.
- [288] PENC J., *Leksykon biznesu A-W*, Placet, Warszawa 1997.
- [289] PENC J., *Motywowanie w zarządzaniu*, Wydawnictwo PSB, Kraków 1996.

- [290] PENC J., Umiejętności kierowania ludźmi, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 6/2001.
- [291] PENC J., Zarządzanie dla przyszłości. Twórcze kierowanie firmą, Wydawnictwo PSB, Kraków 1998.
- [292] PILARCZYK B., KWIATEK P., Zastosowanie controllingu w działalności marketingowej przedsiębiorstwa, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002 s.125.
- [293] PIOCH J., Systemy motywacyjne a wdrażanie zmian w przedsiębiorstwie, *Przegląd Organizacji*, nr 2/2000.
- [294] PIOSIK A., Budżetowanie a nowoczesne metody rachunkowości zarządczej, Rachunkowość a Controlling, *Prace Naukowe AE* nr 989, Wrocław 2003.
- [295] PIOTROWICZ A., Czynniki określające strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*.
- [296] PIOTROWSKA J., ZADORA T., Systemy controllingu, nowe pojęcie kosztów, *Gospodarka materiałowa i logistyka*, 1996, nr 5.
- [297] POCZTOWSKI A., Międzynarodowe Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- [298] POCZTOWSKI A., Technika portfolio w strategicznym zarządzaniu zasobami ludzkimi, *Personel*, nr 10/1996.
- [299] POCZTOWSKI A., Źródło przewagi, *Personel*, 1-15 listopad 2001.
- [300] POKROPIŃSKA A., Informacja a konkurencyjność przedsiębiorstw, [w:] konkurencyjność przedsiębiorstw wobec wyzwań XXI wieku, Materiały konferencyjne, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999.
- [301] POREBSKA J., Motywowanie w firmie o spłaszczonej strukturze-studium przypadku, *Personel*, 1-15 września 2001.
- [302] PORTER L.W., LAWLER E.E., HUCKMAN J.R., Behavior in organizations, McGraw-Hill, New York 1973.
- [303] PORZUCZEK L., Żeby inni chcieli chcieć, *Personel*, nr 4 /1999.
- [304] POTORA R., Motywowanie w przedsiębiorstwie jako przykład działalności pedagogicznej, *Przegląd Organizacji*, nr 1/2002.
- [305] Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- [306] Praca zbiorowa, pod redakcją GOBLETA M., Potencjał pracy w przedsiębiorstwie. Problemy praktyczne, Wydawnictwo AE, Wrocław 1999.
- [307] Praca zbiorowa, pod redakcją JASIŃSKI Z., Zarządzanie pracą. Organizowanie, planowanie, motywowanie, kontrola., Placet, Warszawa 1999.
- [308] Praca zbiorowa, pod redakcją KURNALA J., Teoria organizacji i zarządzania, PWE, Warszawa 1981.
- [309] Praca zbiorowa, pod redakcją LISTWAN T., Zarządzanie kadrami, WYDAWNICTWO C.H.BECK, Warszawa 2002.
- [310] Praca zbiorowa, pod redakcją NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- [311] Praca zbiorowa, pod redakcją SEDLAK K., Jak skutecznie wynagradzać pracowników, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997.
- [312] PREISLER P.R., Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs. Oldenberg Verlag, München 1994.
- [313] PREWYSZ-KWINTO P., Etapy rachunku kosztów docelowych, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 3/2002.
- [314] PSZCZOŁOWSKI T., Organizacja od dołu do góry, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1984.
- [315] Regulamin Organizacyjny KGHM Polska Miedź S.A.

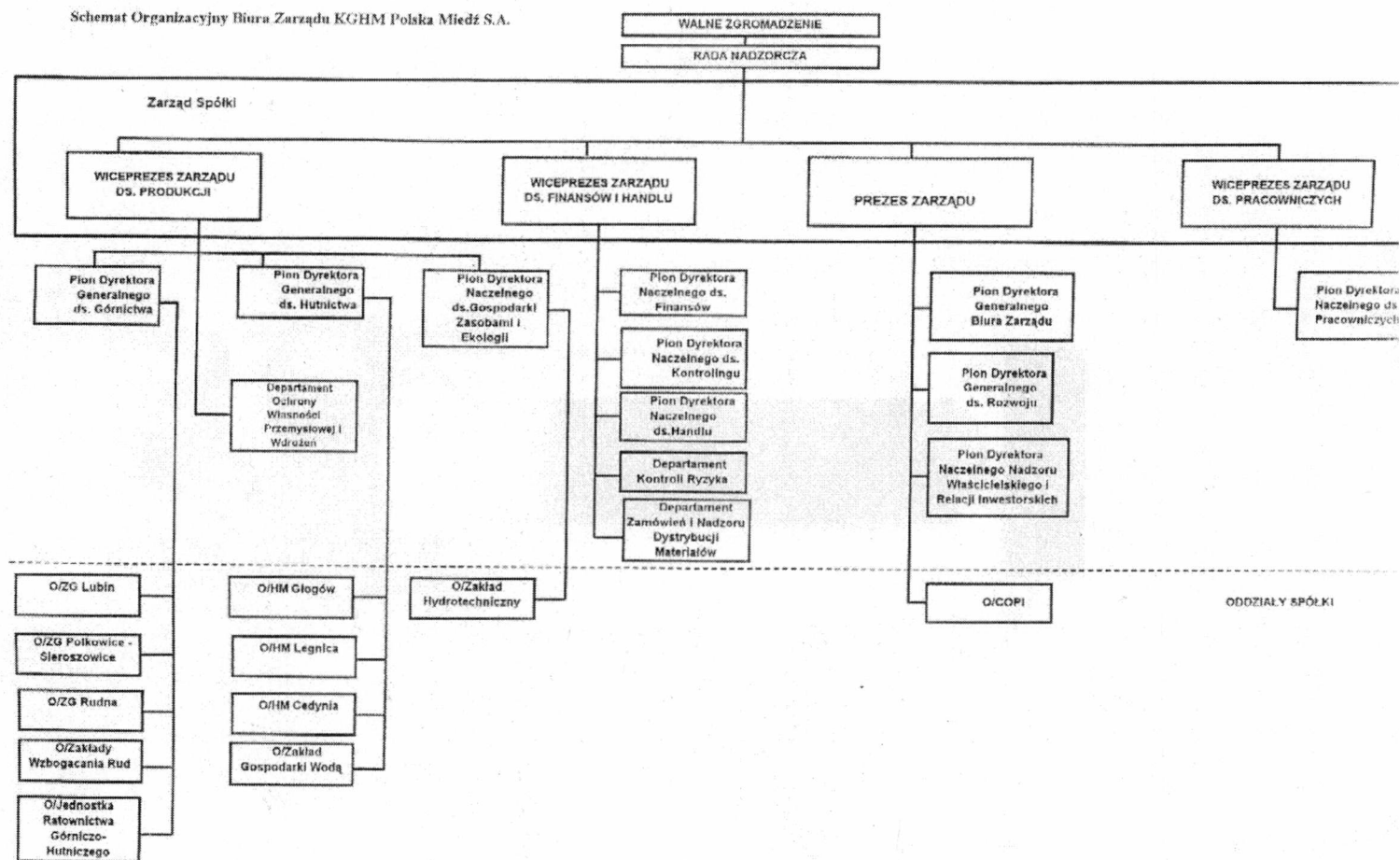
- [316] REYKOWSKI J., Procesy emocjonalne, motywacja, osobowość, PWN, Warszawa 1992.
- [317] REYKOWSKI J., Teoria motywacji a zarządzanie, PWE, Warszawa 1975.
- [318] RIFKIN J., Koniec pracy, Wydawnictwo Dolnośląskie, Wrocław 2001.
- [319] ROBBINS S. P., Zasady zachowania w organizacji, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 2001.
- [320] ROWLAND M., It's What you Can Do That Counts, New York Times, June 6, 1993.
- [321] RYNIAK L., WYŻYCKI M, Zarządzanie płacami, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000.
- [322] RYNKIEWICZ P., MÜNCH J., Praktyka wdrażania Systemów Informacyjnych wspomagających realizację i rozwój controllingu w przedsiębiorstwach usługowych, [w:] Controlling w praktyce, Kongres Controllingu, Profit, Katowice 2001.
- [323] SAGALIO J., Społeczne podstawy hierarchii płacowych w e Francji, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 1/2001.
- [324] SAJKIEWICZ A. i Ł., Nowe metody pracy z ludźmi. Organizacja procesów personalnych, Poltex, Warszawa 2002.
- [325] SAWICKI K., Analiza kosztów firmy, [w:] NOWAK E., Rachunkowość zarządcza, WPPPSB, Kraków, 2001.
- [326] SCHMIDT A., Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt Mein, 1986
- [327] SEKUŁA Z., Benchmarking i przeglądy płac rynkowych, Przegląd Organizacji, nr 7/8/2002.
- [328] SEKUŁA Z., Centra zysków, centra kosztów, budżetowanie, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 1/2001.
- [329] SEKUŁA Z., Controlling operatywny, Przegląd Organizacji, nr 10/1998.
- [330] SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.I), TNOiK, Bydgoszcz 2000.
- [331] SEKUŁA Z., Controlling personalny (cz.II), TNOiK, Bydgoszcz 2000.
- [332] SEKUŁA Z., Controlling strategiczny, Przegląd Organizacji, nr 7-8 /1998.
- [333] SEKUŁA Z., Identyfikacja i klasyfikacja modeli płac, Przegląd Organizacji, nr 3/2002.
- [334] SEKUŁA Z., Istota controllingu, Organizacja i Kierowanie, nr 3/93.
- [335] SEKUŁA Z., Metody stosowania podwyżek płac, Przegląd Organizacji, nr 5/2000.
- [336] SEKUŁA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.I, TNOiK, Bydgoszcz 1997.
- [337] SEKUŁA Z., Motywacyjne kształtowanie płac. cz.II, TNOiK, Bydgoszcz 1997.
- [338] SEKUŁA Z., Planowanie a controlling, Przegląd Organizacji, nr 4/1999.
- [339] SEKUŁA Z., Strategia na każdy czas (1), Personel, 1-31 lipca 2002.
- [340] SEKUŁA Z., Tendencje i zasady tworzenia uniwersalnych systemów premiowania, Przegląd Organizacji, nr 10/2000.
- [341] SEKUŁA Z., Uwarunkowania i instrumenty płac w firmie, OWPW, Wrocław 2003.
- [342] SEKUŁA Z., Żeby premia była premią, Personel, 1-31 sierpnia 2000.
- [343] SELMACH W., Rzeczywistość motywacji, Personel, 16-28 lutego 2001.
- [344] SENGE M.P., KLEINER A., ROBERTS CH., ROSS R., SMITH J.B, Piąta dyscyplina. Materiały dla praktyka jak budować organizację uczącą się, OE, Kraków 2002.
- [345] SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Anty-motywacja, Personel, nr 6/1999.
- [346] SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Najważniejszy jest podział ról, Personel, 16-30 listopada 2000.
- [347] SIDOR-RZĄDKOWSKA M., Praca wzbogacona, Personel, nr 7/8/1999.

- [348] SIEGWART H., MAHARI J.I., CAYTAS I., SANDER S., Controlling jako podejście wywodzące się z praktyki, Uniwersytet M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 1990, s. 6.
- [349] SIEGWART H., Worin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling, Management Zeitschrift, nr 2/1982.
- [350] SIERPIŃSKA M., Kubalańca L., System oceny centrów odpowiedzialności w zakładzie energetycznym., Materiały z konferencji naukowej Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Pod red. Duraja J., Łódź 1999.
- [351] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003.
- [352] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Kraków 2000.
- [353] SIERPIŃSKA M., System oceny centrów zysku w controllingowym rachunku odpowiedzialności, Prace Naukowe AE, nr 956, Wrocław 2002.
- [354] SIEWIERSKI B., Inicjatywa zamiast dyrektywy, Personel, 1-15 marca 2002.
- [355] SIKORSKI A., Controlling personalny, Ekonomia i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 2/2001.
- [356] SITKO-LUTEK A., Wspieranie przez informowanie, Personel, 1-15 kwietnia 2002.
- [357] SKAŁA M., Chwał bez zastrzeżeń, Personel, 16-30 czerwca 2002.
- [358] SMOLEŃ A., Controlling strategiczny jako koncepcja doskonalenia systemu zarządzania kulturą fizyczną, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty. cz.II, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2.
- [359] SOKOŁOWSKI J., Rola pakietowych systemów wynagrodzeń w kształtowaniu kapitału intelektualnego organizacji, Przegląd Organizacji, nr 1/2002.
- [360] SOKOŁOWSKI S.T., Jak skutecznie informatyzować dział controllingu (cz.I), www.controlling.info.pl, 2002 .
- [361] SOŁTYS D., Rachunek kosztów a controlling operacyjny, [w:] NOWAK E., Podstawy controllingu, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- [362] SOŁTYS D., Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów, Wydawnictwo AE, Wrocław 2003.
- [363] SOŁTYS D., Wewnątrz podmiotowy rachunek kosztowo-przychodowy w controllingu, [w:] Prace Naukowe AE,, Wrocław 1996.
- [364] SOŁTYSIŃSKI S., Akcje i obligacje jako instrumenty wynagrodzeń odroczone dla kadry kierowniczej i pracowników w spółkach akcyjnych, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, nr 4/2000.
- [365] STABRYŁA A., Podstawy zarządzania firmą, PWN, Warszawa-Kraków 1995.
- [366] STACHOWSKI W., Złożenia organizacyjne dla controllingu, Materiały szkoleniowe, Sopot 1993.
- [367] STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling, Organizacja i Kierowanie, nr 1997r.
- [368] STAEINMANN H., SCHERER A.G., Strategiczny i operatywny controlling. Propozycja metodologicznego określenia pojęć., Organizacja i Kierowanie, nr 1 /1998.
- [369] STAEINMANN H., SCHREYÖGG G., Zarządzanie. Koncepcje, funkcje, przykłady, OWPWr, Wrocław 1995.
- [370] STAEINMANN H., Walter M., Managementprozess, Wirtschaftswissenschaftliches Studium, (WiSt), Juli 1990.
- [371] STAROŃ R., Controlling w procesach funkcjonowania miasta, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa, s.165.
- [372] STONER J.A.F., WANKEL CH., Kierowanie, PWE, Warszawa 1994.

- [373] STOR M., Świadomy pracuje lepiej (1), *Personel*, nr 10/1999.
- [374] Strategische Unternehmensführung und Controlling, Wirtschaftsuniversität Wien 1998.
- [375] SUŁKOWSKI L., Kulturowe determinanty strategii i struktur organizacyjnych, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5/2002.
- [376] SUNDERS E.J. [w:] FJAŁKOWSKA D., Moda na controlling, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1/2003, dodatek s. II.
- [377] SZADKOWSKA Z., KIERKIEWICZ A., Motywowanie przez rozwój, *Personel*, 1-15 października 2000.
- [378] SZCZĘŚCIAK B., ZABYSTRZAN Sz., Budżetowanie i kontrola kosztów podstawowej działalności operacyjnej metodą MSRP, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 3/2002.
- [379] SZKOŁOT-SZCZEPANKIEWICZ A., Zarządzanie przez delegowanie, *Personel*, 1-31 lipca 2001.
- [380] SZMIDT CZ., Humanizacja pracy wysoce podzielonej, Łódź 1987.
- [381] SZYCHTA A., Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6/2000.
- [382] SZYCHTA A., Paradygmaty rachunkowości zarządczej, Materiały Konferencji Naukowej pt. Najnowsze metody rachunkowości zarządczej, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997.
- [383] ŚWIDERSKA G., Rachunkowość zarządcza, POLTEX, Warszawa 1998.
- [384] ŚWIERKULA P., Controller – rola i zadania, www.controlling.info.pl, 2002.
- [385] TEYSZERSKI R., Zarządzanie ludźmi jest sztuką, *Personel*, 16-31 grudnia 2000.
- [386] TKACZ K., Motywowanie bez pieniędzy, *Manager*, nr 6/2002.
- [387] TYBOROWSKA J., O (de)motywacji raz jeszcze, *Personel*, grudzień 1999.
- [388] Ustawa z dnia 9.11.2000, Dz. U. nr 113 poz. 1186.
- [389] VOLLMUTH H.J., Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie., Placet, Warszawa 2000.
- [390] WACŁAWIK B. i L., Controle de Gestion, czyli francuski controlling, *Przegląd organizacji*, nr 4/1993.
- [391] WALCZAK K., Prawne podwaliny Europy (3), *Personel*, 1-15 listopada 2002.
- [392] WAŁKOWSKI R., Controlling na wydziałach pośrednio produkcyjnych, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie.*, nr 1/1999.
- [393] WAŁKOWSKI R., Controlling na wydziałach produkcji bezpośredniej, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie.*, nr 2/1999.
- [394] WEBER J., Einführung in das Controlling, Poeschel Verlag, Stuttgart 1990.
- [395] WEBER J., Menagement–Encyklopedie. wyd. 2, Landsberg/Lech 1984.
- [396] WEBER J., Wprowadzenie do controllingu, Profit, Katowice 2001.
- [397] WEBER P.W., Radość wydajności zamiast frustracji kosztami, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9/2001.
- [398] WERMUT J., Rachunkowość zarządcza, ODDK, Gdańsk 1999.
- [399] WIERZBICKI K., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3/1994.
- [400] WIERZBICKI K., Zakres działania i formy organizacyjne controllingu, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 4/1994.
- [401] WITTE F., Strategische Unternehmensführung und Controlling, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 1998.
- [402] WITTE F.J., Controlling 1-Ganzheitliches Controlling, wyd. 2, Verlag Wydawnictwo C.H.BECK, München 2000.
- [403] WÓJCIK R., Controlling system kierowania przedsiębiorstwem, www.teleinfo.com.pl, 2002.
- [404] www.orionsys.com.pl, 10.08.2002r.

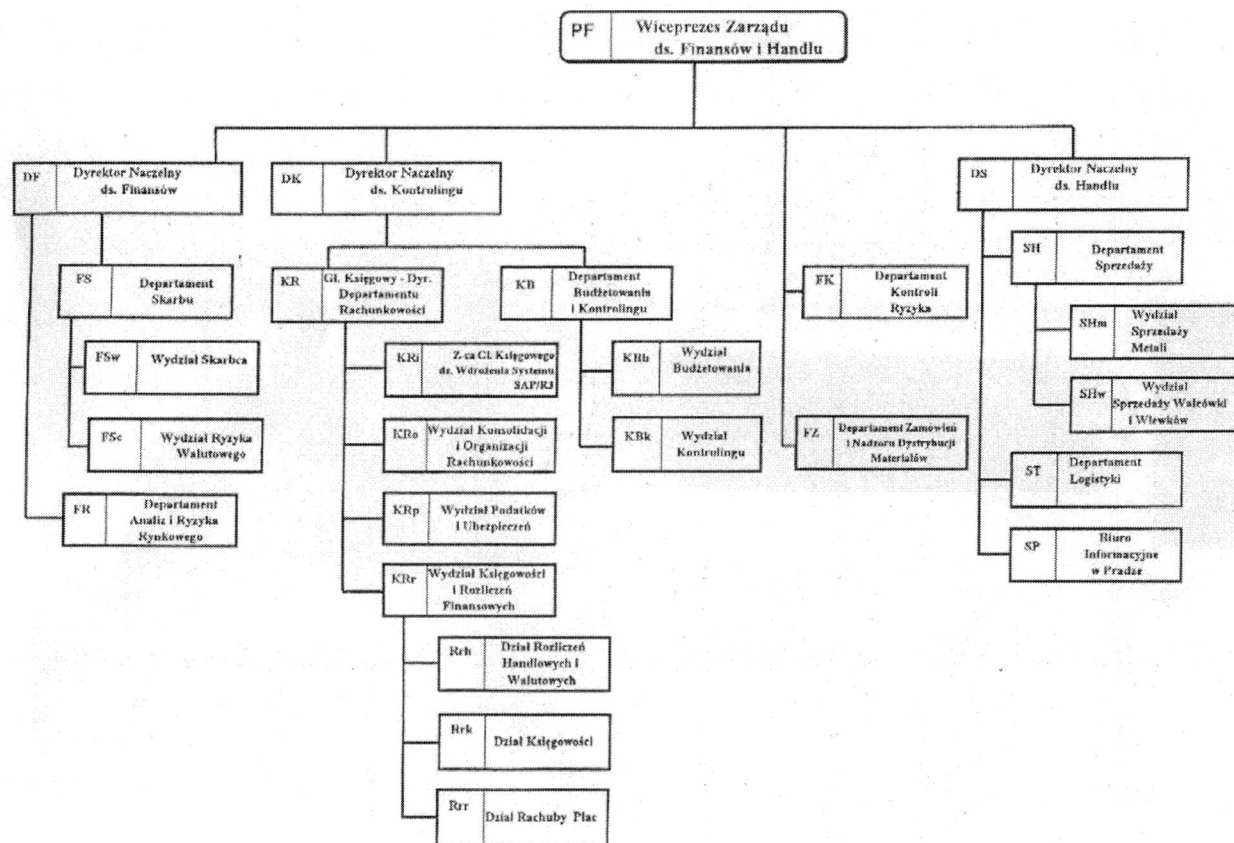
- [405] www.tf.pl/view.php?art.+7887, 2002.
- [406] WYŻYSKI M., RYMIĄK L., Zarządzanie płacami, Zarządzanie Zasobami Ludzkimi nr 7/2000.
- [407] ZACH I., ZABIELSKA B., Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania, www.biz.reporter.pl, 2002.
- [408] ZASUŃ K., controlling strategiczny a konkurencyjność banku, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002, s.175.
- [409] ZBIEGIEŃ-MACIĄG Z., WIERNEK B., Zarządzanie potencjałem ludzkim w firmie, Wydawnictwo AGH, Kraków 1993.
- [410] ZDANCEWICZ M., Konferencja Systemy wynagrodzeń odroczonej kadry kierowniczej, nr 4/ 2000.
- [411] ZIELENIEWSKI J., Organizacja i zarządzanie, Warszawa 1981.
- [412] ZIÓŁKOWSKI P., Premia jako składnik wynagrodzeń, Serwis Prawno-Pracowniczy, nr 2/2003.
- [413] ZYLKA E., Rola wynagrodzeń w motywowaniu pracownika do pracy, Zeszyty Naukowe PŚ, seria Organizacja i Zarządzanie nr 10/2002.
- [414] ŻUREK A., Między kijem a marchewką, czyli tajniki systemów motywacyjnych, Personel, nr 3/1999.

Załącznik 1 Struktura Organizacyjna KGHM Polska Miedź



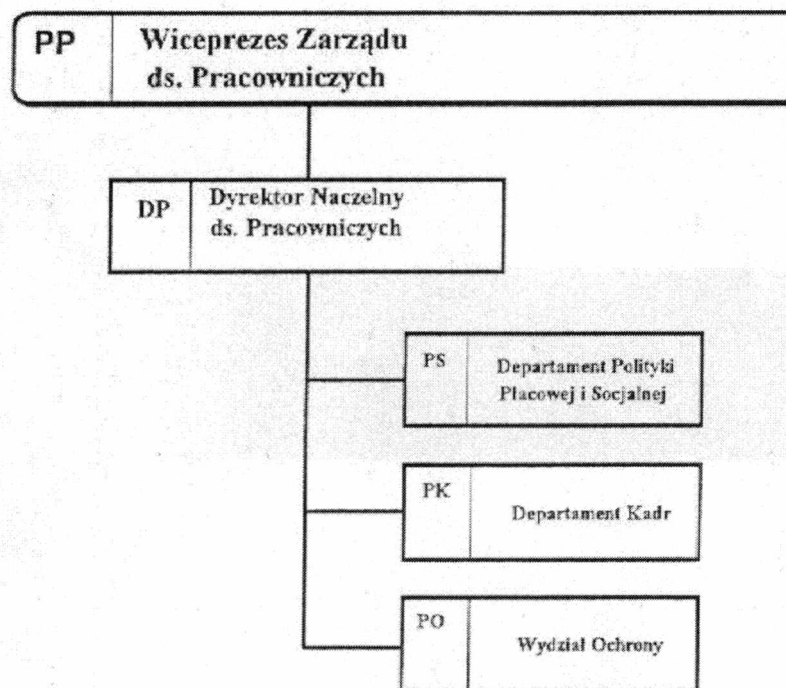
Załącznik 2 Schemat organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Finansów i Handlu

Schemat Organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Finansów i Handlu



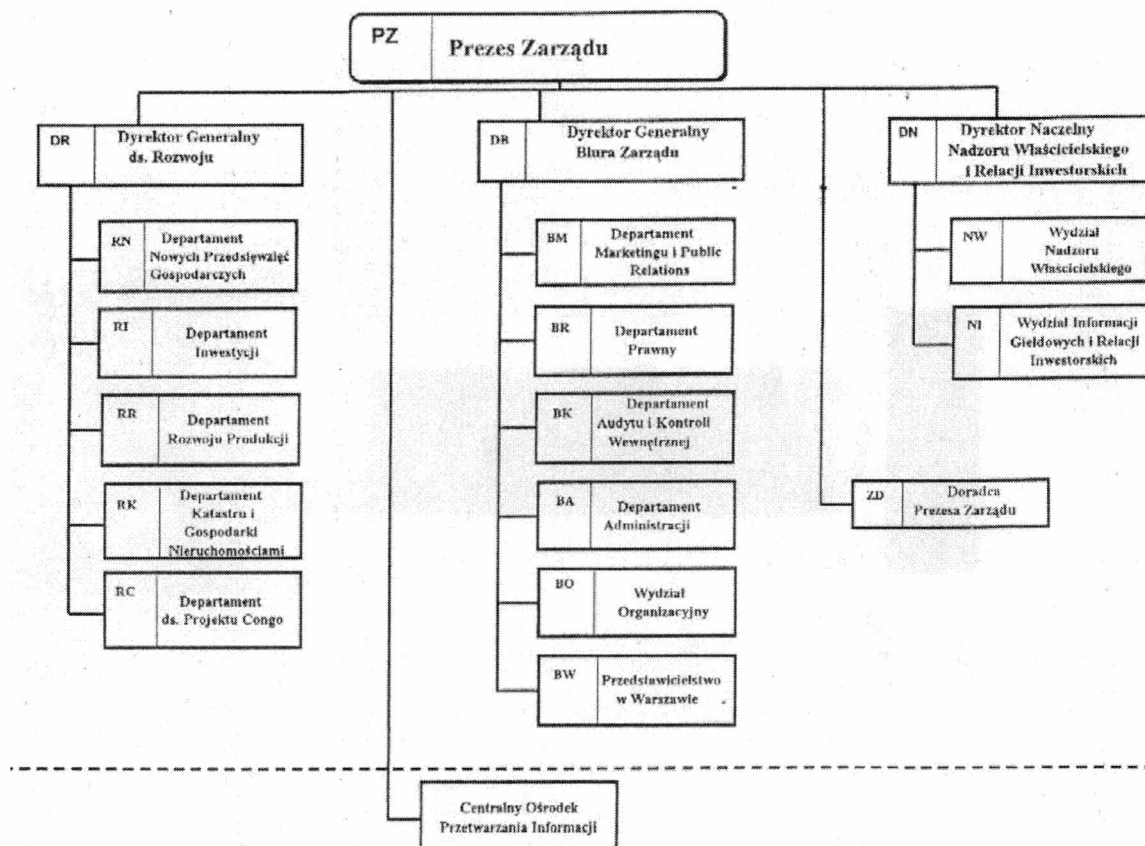
Załącznik 3 Schemat organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Pracowniczych

Schemat Organizacyjny pionu Wiceprezesa Zarządu ds. Pracowniczych

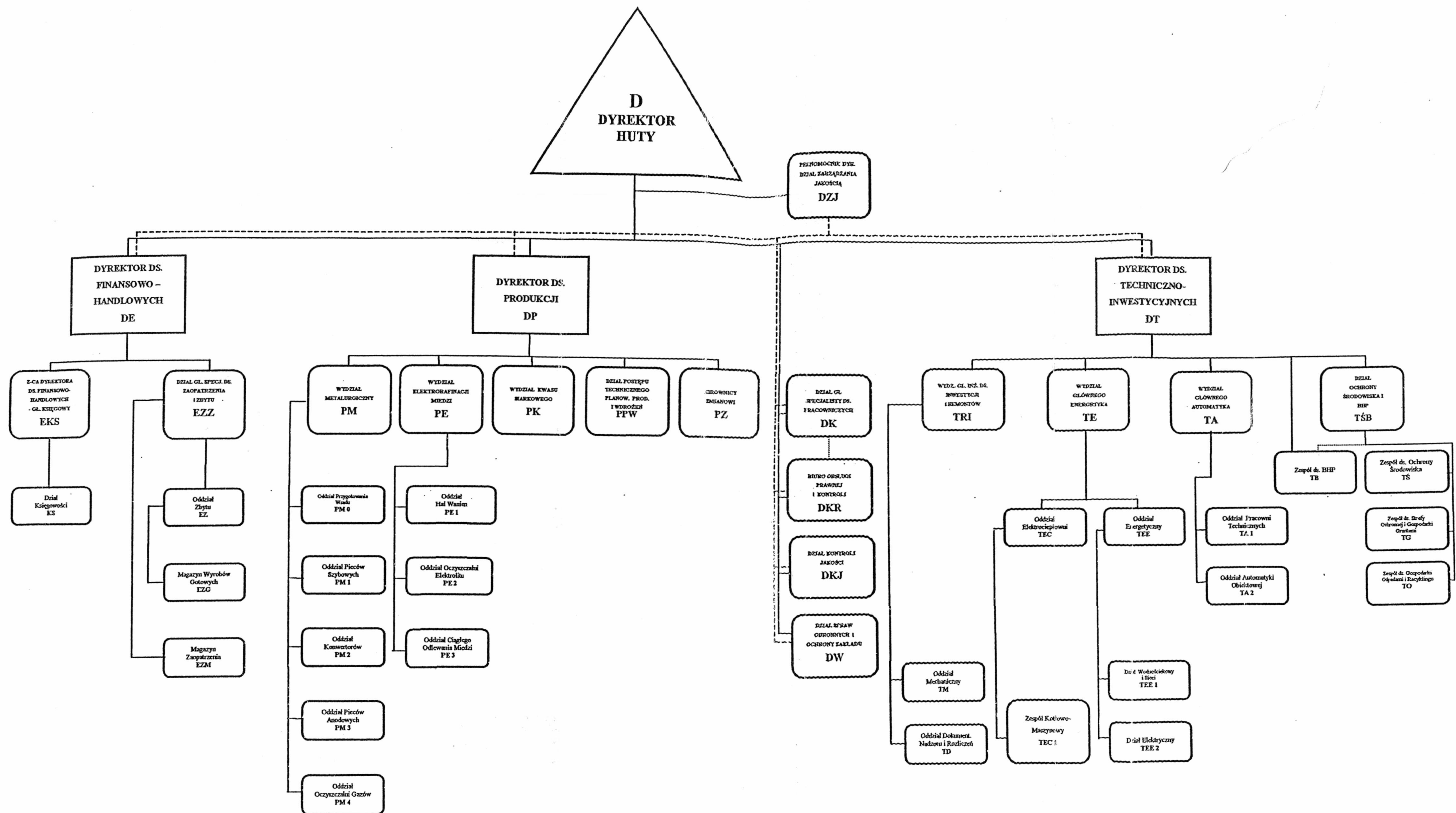


Załącznik 4 Schemat organizacyjny pionu Prezesa Zarządu

Schemat Organizacyjny pionu Prezesa Zarządu



SCHEMAT ORGANIZACYJNY HUTY MIEDZI „LEGNICA”



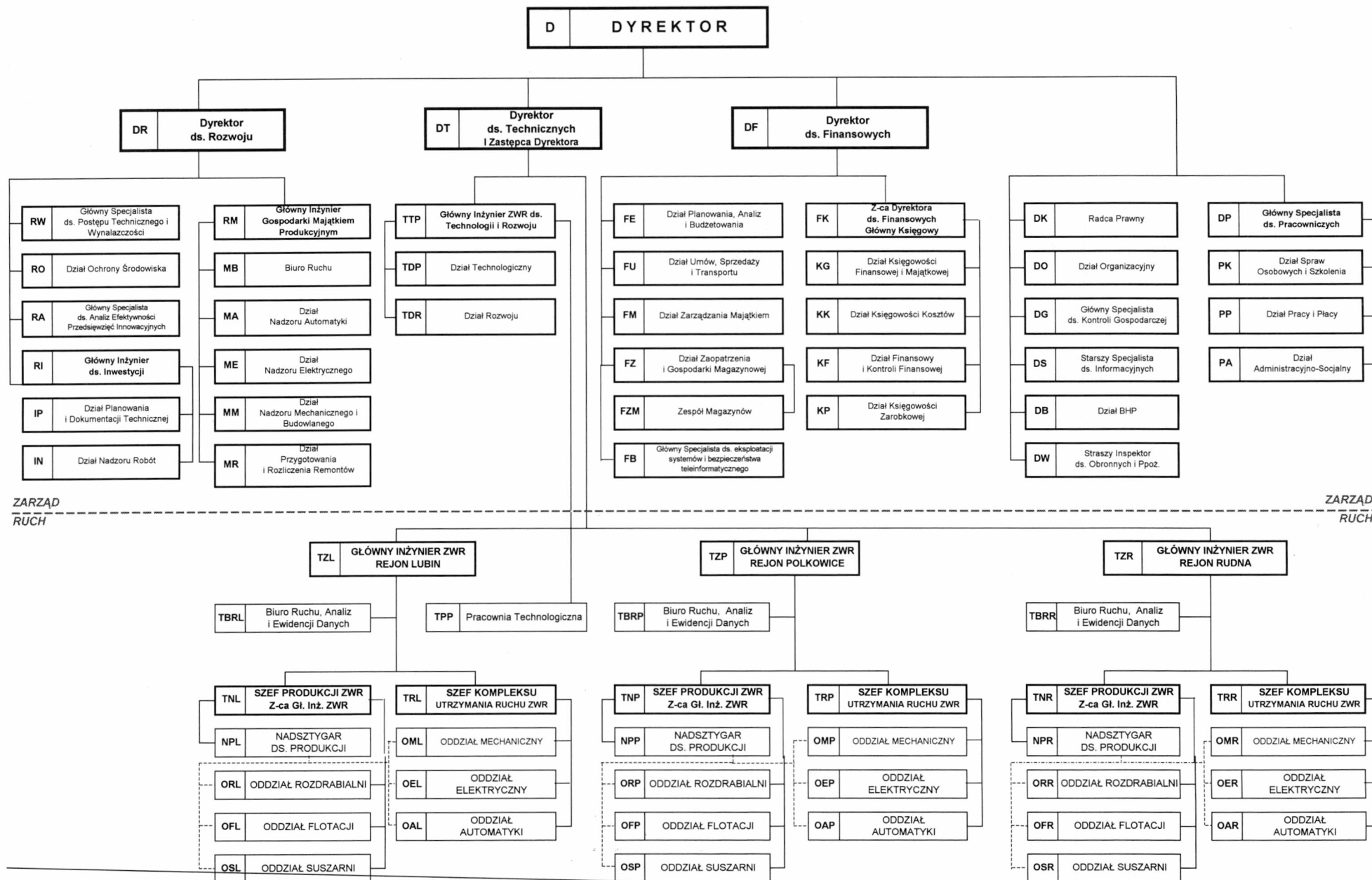
Legenda :
 ————— bezpośrednie podporządkowanie
 - - - - - pośrednie podporządkowanie

Załącznik 5 Struktura Organizacyjna Huty Miedzi Legnica KGHM Polska Miedź

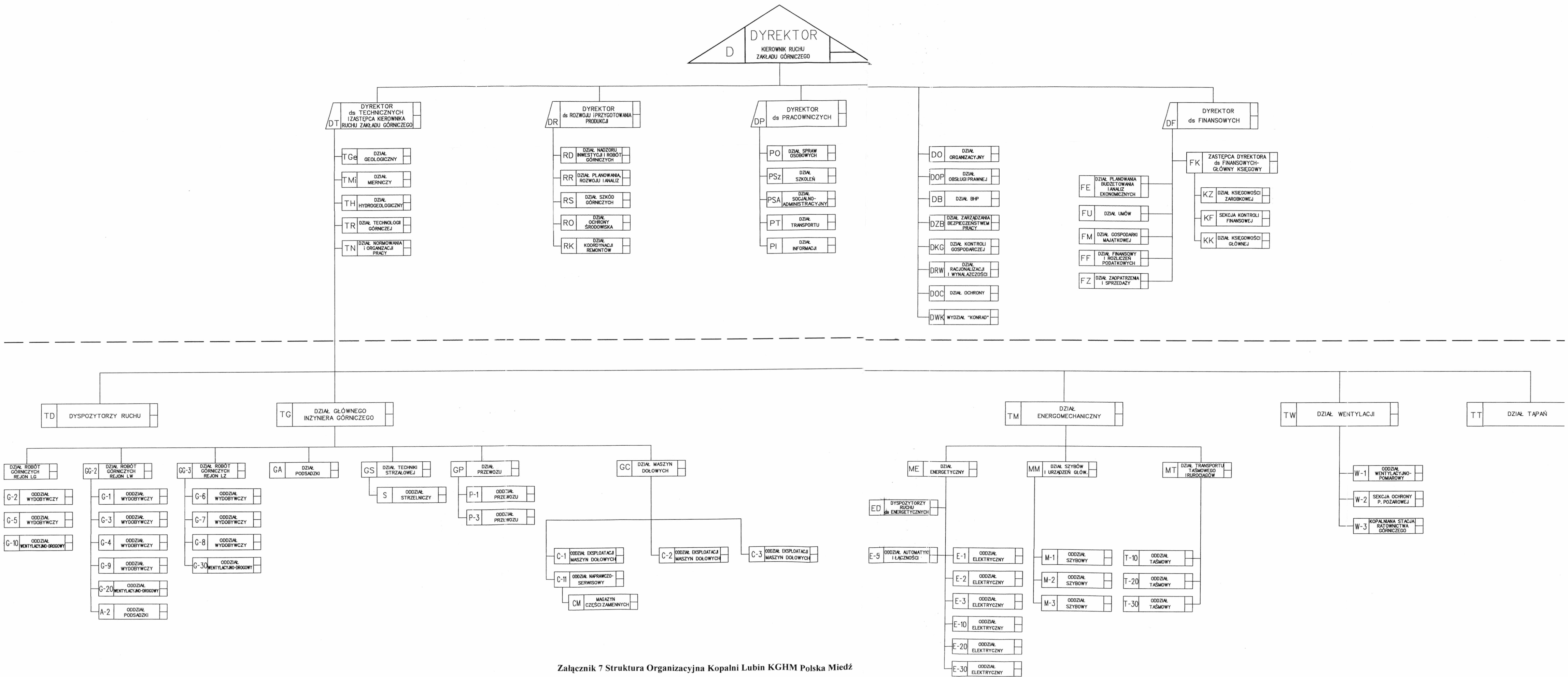
Legnica, 23.08.2002 r.

DYREKTOR
 PEŁNOMOCNIK ZARZĄDU
 Marek Szczerbiak

Załącznik 6 Struktura Organizacyjna ZWR KGHM Polska Miedź



UJEDNOLICONY SCHEMAT ORGANIZACYJNY ODDZIAŁU ZAKŁADY GÓRNICZE "LUBIN"



Załącznik 7 Struktura Organizacyjna Kopalni Lubin KGHM Polska Miedź

Lp.	Wyszczególnienie	ZG Lubin	ZG Polk-Sier.	ZG Rudna	ZWR	HM Glogów	HM Legnica	HM Cedynia	JRG-H	Zakł. Hydroteł	COPI	ZGW	Biurol Zarząd	Razem KGHM													
1.	ZPPM (ilość członk./ilość oddeleg.)	1 328	3	880	2	1 403	3	470	1	364	1	491	1					58	1	5 201	13,00						
2.	NSZZ "Solidarność" (ilość członk./ilość oddeleg.)	779	1	713	2	786	2	170	1	431	2	224	1	49	0,30	4		92	0,75	4		37		14	1	3 303	11,05
3.	NSZZ "S-80" (ilość członk./ilość oddeleg.)			14						226	1									2						242	1,00
4.	Związek Zawodowy Polska Miedź (ilość członk./ilość oddeleg.)									462	2			15		20				3		17				517	2,00
5.	Związek Zawodowy DOZÓR (ilość członk./ilość oddeleg.)	304		244	1	324	1	160		112		41				10				32					1	1 227	3,00
6.	NSZZ Pracowników Fizycznych (ilość członk./ilość oddeleg.)			170	1																					170	1,00
7.	Związek Zawodowy Pracowników Dolowych (ilość członk./ilość oddeleg.)	103	0,5	1 032	3	365	1																			1 500	4,50
8.	Związek Zawodowy Ratowników Górniczych w Polsce (ilość członk./ilość oddeleg.)					79								10												89	0,00
9.	Związek Zawodowy Pracowników Utrzymania Ruchu (ilość członk./ilość oddeleg.)			46																						46	0,00
10.	Związek Zawodowy Pracowników COPI (ilość członk./ilość oddeleg.)																			13						13	0,00

11.	Liczba organizacji zakładowych	4	7	5	3	5	3	2	3	2	2	0	2	38,00
12.	Liczba oddelegowanych pracowników	4,6	9	7	2	6	2	0,3	0	1,75	0	0	3	35,56
13.	Razem członkowie organizacji związkowych	2 514	3 099	2 957	800	1 595	756	64	76	267	52	56	72	12 308
14.	Liczba zatrudnionych	3 015	4 192	4 386	1 075	3 080	1 128	263	97	381	188	165	271	18 280
15.	% udział w zatrudnionych	83,38%	73,93%	67,42%	74,42%	51,79%	67,02%	24,33%	78,35%	70,08%	27,66%	33,94%	26,57%	67,33%

300