

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem



Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/
bazy_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Iłona Kędzierska-Bujak

Uniwersytet Szczeciński

MOŻLIWOŚĆ POŁĄCZENIA KOMPLEKSOWEJ KARTY WYNIKÓW I ZARZĄDZANIA PRZEZ OTWARTE KSIĘGI – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie: Zarządzanie współczesnymi przedsiębiorstwami wymaga znacznej dynamiki dostosowywania się do zmian w ich otoczeniu. Literatura oferuje coraz to nowsze rozwiązania pozwalające na reagowanie na zmiany wraz z uniknięciem oporu przed zmianami ze strony pracowników. Jednocześnie przedsiębiorstwa, chcąc weryfikować osiągnięte przez siebie wyniki, muszą stosować miary zarówno finansowe, jak i niefinansowe. Konieczne jest także uwzględnienie pracowników jako ważnego czynnika wpływającego na efektywność jednostki gospodarczej. Celem niniejszego artykułu jest wskazanie możliwości połączenia i jednoczesnego wykorzystania dwóch koncepcji opierających się na świadomości pracowników co do osiągniętych przez nich wyników oraz konieczności ciągłego rozwoju, nauki i doskonalenia, które pojawiają się w kompleksowej karcie wyników oraz w zarządzaniu przez otwarte księgi.

Słowa kluczowe: zarządzanie, karty wyników, otwarte księgi.

1. Wstęp

Sukces organizacji dostosowującej się do zmian zachodzących w gospodarce zależy zarówno od cech osobowości jej pracowników (kreatywności, zdolności do szybkiego uczenia się, elastyczności działania i adaptacji do zmian), jak i od szybkości reagowania jednostki gospodarczej na zmiany. W związku z tym niezwykle ważne jest wprowadzenie do przedsiębiorstwa takiej koncepcji zarządzania, która będzie umożliwiała pracownikom obserwację osiągniętych przez nich wyników oraz wpływu wykonywanej przez nich pracy na realizację poszczególnych celów przedsiębiorstwa, w którym pracują, a w konsekwencji różnych założeń okresowych oraz strategii organizacji, a poprzez nią, na wypełnienie misji oraz wizji jednostki gospodarczej.

W literaturze można znaleźć opisy różnych koncepcji zarządzania, które mogą umożliwić przedsiębiorstwu w reagowaniu na bodźce pochodzące z jego otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego¹. Odpowiednia reakcja przekłada się na osiągnięte

¹ W ekonomice przedsiębiorstw wyróżnia się otoczenie wewnętrzne, w którego skład wchodzi: zarząd, właściciele, doradcy i kontrolerzy, rada nadzorcza, akcjonariusze, dyrekcja, pracownicy wraz

przez organizację wyniki. Badaniu wyników osiągniętych przez jednostkę gospodarczą i jej pracowników sprzyjają powszechnie stosowane mierniki finansowe i niefinansowe. Niestety wiele proponowanych koncepcji jeszcze do niedawna skupiało się tylko na jednym wybranym aspekcie zarządzania (np. tylko na poprawie jakości albo dążeniu do podniesienia wyniku finansowego, bez uwzględnienia pozostałych elementów, które należałoby ulepszyć).

W wyniku ewolucji stosowanych metod pomiaru wyników w literaturze pojawiły się różne koncepcje wielokryterialnych pomiarów dokonań z wykorzystaniem mierników zdywersyfikowanych (np. *Tableau de Bord*, zbilansowana karta wyników, nawigator Skandii) [Michalak 2008, s. 77–169]. Przy wyborze koncepcji pamiętać należy, że obecnie pracownicy nie wiążą całego swojego „życia zawodowego” tylko z jedną jednostką, żeby zatem utrzymać ich jak najdłużej w organizacji, konieczne staje się uwzględnienie ich indywidualnych celów i potrzeb, związanych m.in. ze zdobywaniem wiedzy, nowych kompetencji i chęcią rozwoju zawodowego nie tylko w jednej dziedzinie. Często pracownicy zgłaszają również chęć poznania wyników ich pracy na tle innych wyników osiągniętych przez współpracowników oraz wyników całej jednostki gospodarczej, co pozwala im na lepsze zrozumienie wkładu własnej pracy w ogół osiągnięć przedsiębiorstwa. Koncepcjami, które mogą pomóc w połączeniu celów indywidualnych pracowników z celami jednostki i ułatwić ich dalszy rozwój zawodowy i osobisty, umożliwić doskonalenie się pracowników oraz skuteczne motywowanie ich do większego wysiłku, mogą być kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie możliwości połączenia i jednoczesnego wykorzystania dwóch koncepcji opierających się na świadomości pracowników co do osiągniętych przez nich wyników oraz konieczności ciągłego rozwoju, nauki i doskonalenia, które pojawiają się w kompleksowej karcie wyników oraz w zarządzaniu przez otwarte księgi.

2. Kompleksowa karta wyników

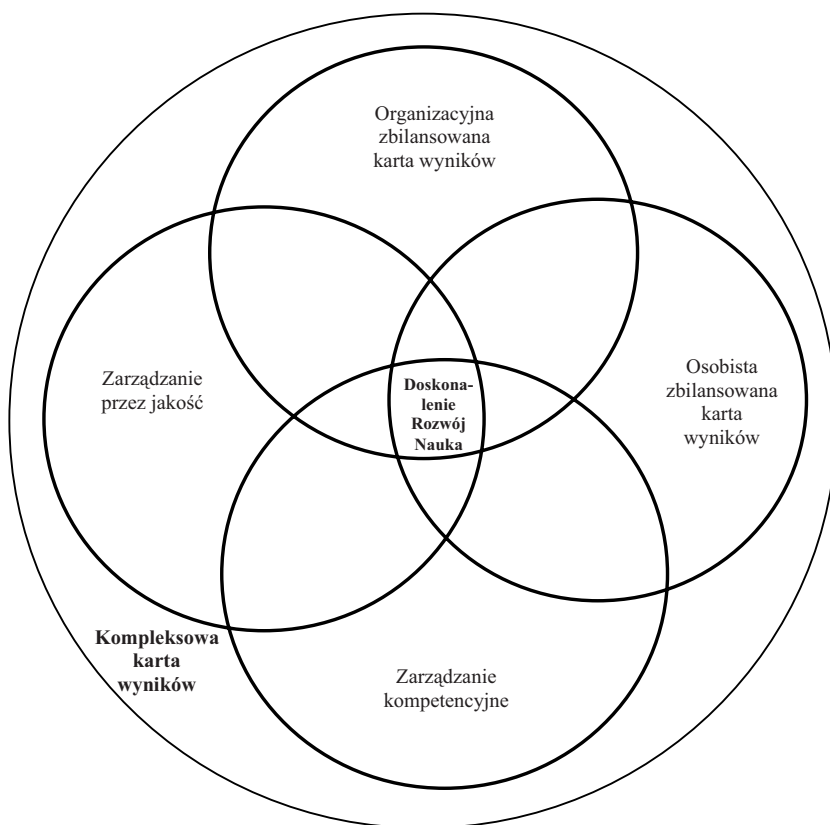
Koncepcja kompleksowej karty wyników (*Total Performance Scorecard – TPS*), która została zaproponowana przez H.K. Rampersada, stanowi połączenie następujących koncepcji:

- a) zbilansowanej karty wyników z podziałem na:
 - organizacyjną zbilansowaną kartę wyników (*Organizational Balanced Scorecard – OBSC*),
 - osobistą zbilansowaną kartę wyników (*Personal Balanced Scorecard – PBSC*);

z rodzinami, oraz otoczenie zewnętrzne, do którego zalicza się: konkurentów, dostawców, nabywców dóbr i usług, władze publiczne, środki masowego przekazu, lokalną społeczność, polityków [Wójcik 1992, s. 54].

- b) zarządzania jakością (*Total Quality Management – TQM*);
- c) zarządzania kompetencyjnego (*Talent Management – TM*);
- d) cyklu nauki Kolba (*Kolb's Learning Cycle*).

Twórca kompleksowej karty wyników, rozwijając zbilansowaną kartę wyników przedstawioną przez D.P. Nortona i R.S. Kaplana oraz łącząc ją z pozostałymi wymienionymi koncepcjami, położył największy nacisk na trwały postęp wyników indywidualnych oraz organizacyjnych [Rampersad 2004, s. 17, 18]. TPS koncentruje się na potrzebie reagowania na zmiany zachodzące zarówno w otoczeniu jednostki, jak i wewnątrz niej. Sam proces reagowania na zmiany jest ciągły i wiąże się z wprowadzaniem usprawnień, dokonywaniem ich oceny, a jednocześnie należy podkreślić, że wymaga on ustawicznego doskonalenia, rozwoju i nauki, zarówno od pracowników, jak i od samej organizacji [Vos, Schoemaker 2004, s. 34]. Doskonalenie, nauka i rozwój to obszar podobieństw, w którym nakładają się na siebie składowe kompleksowej karty wyników (rys. 1), i na który TPS kładzie szczególny nacisk.



Rys. 1. Wzajemne powiązania elementów koncepcji kompleksowej karty wyników

Źródło: [Rampersad 2004, s. 34].

Zarówno organizacyjna, jak i osobista zbilansowana karta wyników są oparte na zbilansowanej karcie wyników przedstawionej przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona. Proponowana przez H.K. Rampersada organizacyjna zbilansowana karta wyników to tak naprawdę BSC dostosowane do jednostki gospodarczej stosującej TPS. OBSC jest źródłem dla tworzenia PBSC. Wykorzystanie osobistej zbilansowanej karty wyników sprzyja lepszemu zrozumieniu potrzeb pracowników, a także uwzględnieniu ich planów i celów życiowych przy tworzeniu bądź usprawnianiu systemu motywacyjnego stosowanego przez jednostkę gospodarczą [Kędzierska 2011, s. 214, 215]. Połączenie PBSC i OBSC daje lepsze rezultaty w realizacji strategii przedsiębiorstwa i jednocześnie ułatwia prawidłowe dobieranie zespołów do realizacji poszczególnych zadań mających na celu ułatwienie realizacji strategii jednostki. Skuteczność ich wprowadzenia wymaga jednak odpowiedniego łączenia karty osobistej i organizacyjnej, a także właściwego przeprowadzenia procesu kaskadowania OBSC. Niezbędne jest również poprawne komunikowanie i prezentowanie tych kart, tak by wszyscy członkowie organizacji byli świadomi, czego się od nich oczekuje i jak ich działania wpływają na jednostkę gospodarczą jako całość.

Kompleksowa karta wyników wykorzystuje również pochodzący z zarządzania jakością cykl Deminga (składający się z faz *Plan, Do, Check, Act*²), a który umożliwia ciągłe i stopniowe doskonalenie zarówno pracowników oraz jednostki gospodarczej, jak i procesów zachodzących w jednostce gospodarczej, kładąc jednocześnie nacisk na naukę i zarządzanie procesami [Kędzierska 2011, s. 207, 208; Rampersad 2004, s. 31]. TQM zwraca również uwagę na występowanie powiązania między potrzebami klientów a celami jednostki gospodarczej [Pike, Barnes 1996, s. 24]. Z zależności tej wynika konieczność dbania o wysoką jakość oferowanych produktów, do czego niezbędne jest ciągłe przeprowadzanie działań doskonalących opartych na cyklu PDCA [Rampersad 2004, s. 39].

TPS wykorzystuje zarządzanie talentami, gdyż jest to koncepcja skupiająca się na rozwoju potencjału ludzkiego, co ma duży wpływ na skuteczne wdrażanie kompleksowej karty wyników, uznając, że osiągnięcie przez pracowników lepszych wyników wpływa na skuteczność osiągania celów organizacji. Poprawa wyników osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie możliwa jest dzięki odpowiedniemu ich zmotywowaniu do zwiększenia wysiłków przy wykonywaniu powierzonych im zadań wraz z jak najdoskonalszym ich wykształceniem. TM oferuje TPS cykl rozwojowy, składający się, podobnie jak PDCA, z czterech faz: planowania rezultatów, coachingu, oceny i rozwoju kompetencji zawodowych.

Ostatni element wykorzystywany przez TPS to cykl nauki Kolba, który pojawia się we wszystkich koncepcjach wykorzystywanych przez kompleksową kartę wyników. Wykorzystanie tego cyklu w połączeniu z pozostałymi elementami TPS pozwala na stworzenie warunków niezbędnych do skutecznego przeprowadzania zmian w jednostce gospodarczej. Cykl ten przebiega w sposób ciągły [Woodall,

² Stąd pochodzi jego alternatywna nazwa PDCA.

Windstanley 1998, s. 143; Jerling 1996, s. 136] od zdobycia praktycznego doświadczenia (*experiencing*), przez obserwację i refleksje nad nimi (*reflecting*), wnioskowanie wraz z przekształceniem zdobytych doświadczeń w reguły, koncepcje, hipotezy, modele, teorie, sugerowane alternatywy (*conceptualising*), eksperymentowanie i testowanie stworzonych idei (*experimenting*), co skutkuje zmianami zachowań i zdobywaniem kolejnych nowych doświadczeń.

Kompleksowa karta wyników, po jej wprowadzeniu do organizacji, wymaga od jednostki gospodarczej ciągłego doskonalenia, rozwoju i nauki, przy jednoczesnej cykliczności zachodzących procesów dostosowawczych. W przypadku wykorzystania tylko jednej z koncepcji składowych TPS lub innych koncepcji tradycyjnych dostosowanie do zmian było czysto „kosmetycznym zabiegiem” lub okazywało się wręcz niekorzystne. Prawdziwe zmiany w jednostce gospodarczej są ściśle związane z ewolucją wewnętrzną i autorozwojem pracowników, ich mentalnością i pokonaniem oporu przed zmianami, do czego potrzebne jest jasne i klarowne przedstawienie skutków działań podejmowanych w przedsiębiorstwie w odniesieniu do jego strategii oraz osiągnięć finansowych.

3. Zarządzanie przez otwarte księgi

Zarządzanie przez otwarte księgi (*Open Book Management* – OBM) zostało opisane przez Johna Case’a, dziennikarza z magazynu „Inc.”, jednakże do „świata biznesu” wprowadził je i spopularyzował John Stack [Hindle 2008, s. 139]. OBM to dość nietypowy jak na obecne czasy sposób zarządzania jednostką gospodarczą, zakładający pozostawienie jej ksiąg rachunkowych jawnymi dla pracowników, co pozwala im obserwować swoje miejsce zatrudnienia z szerszej perspektywy. OBM pozwala osobom zatrudnionym w organizacji na zrozumienie, jak podejmowane przez nich działania wpływają na jednostkę gospodarczą jako całość [Daft, Lane 2007, s. 265], co sprawia, że wszyscy pracownicy skupieni są na stworzeniu bardziej efektywnego przedsiębiorstwa³. Istotne jest tu dzielenie się informacjami zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi przez wszystkich członków organizacji, po to, by można było wspólnie opracować takie procesy, które pozwolą wszystkim na wykorzystanie tychże informacji do usprawnienia jednostki gospodarczej.

Kluczem do sukcesu jednostki stosującej OBM jest ciągła edukacja wszystkich pracowników w organizacji w zakresie wyników finansowych uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo oraz uwarunkowań rynkowych, w jakich funkcjonuje dana jednostka gospodarcza. Koncepcja ta promuje również przejrzystą księgowość, która jest źródłem wielu cennych danych. Posiadanie przez członków organizacji pełnych informacji ma na celu ułatwienie im podejmowania kluczowych decyzji, które pomogą obniżyć koszty jednostki, zwiększyć własną efektywność pracowników, polepszyć wynik finansowy. OBM ma wręcz sprawić, aby pracownicy poczuli więź

³ Por. <http://openbookmanagement.com/> (8.04.2012).

z pracodawcą i mogli myśleć przy podejmowaniu decyzji jak właściciele przedsiębiorstwa. W przeciwieństwie do tradycyjnych sposobów zarządzania, zarządzanie przez otwarte księgi pozwala wszystkim członkom organizacji odczuć odpowiedzialność za podejmowanych przez nich decyzje oraz dokładniej zrozumieć skutki rentowności bądź nierentowności przedsiębiorstwa. Pojawia się bowiem świadomość, że wykonywana praca powinna kierować efekty finansowe we właściwym kierunku – najczęściej zwiększenia zysku.

Zarządzanie przez otwarte księgi, podobnie jak każda koncepcja zarządzania, wymaga, aby pracownicy, otrzymując informacje, nie byli obarczani ich nadmiarem, gdyż utrudniłoby im to zrozumienie wszystkich danych. W związku z tym należy im pokazać w ramach szkoleń, na które elementy sprawozdania finansowego i w jaki sposób wpływa ich praca oraz które wyniki jednostki gospodarczej mają największy wpływ na sukcesy i porażki przedsiębiorstwa.

Zarządzanie przez otwarte księgi, aby być bardziej skuteczne, tak jak kompleksowa karta wyników, sięga po inne koncepcje, które stają się jej narzędziami. W stosowaniu OBM wykorzystać można:

- zbilansowaną kartę wyników, wykorzystywaną przez TPS w rozbięciu na organizacyjną i osobistą,
- tabele wyników (*scoreboard*), będące zestawieniem liczb krytycznych⁴ i danych finansowych, na które mają wpływ,
- burze mózgów (*brainstorming*), wykorzystywane w japońskich przedsiębiorstwach stosujących TQM przez działające w nich koła jakości.

Wykorzystanie tych narzędzi będzie sprzyjało kreatywnemu i szybkiemu znajdowaniu rozwiązań różnych problemów występujących w jednostce gospodarczej.

Stosując zarządzanie przez otwarte księgi, należy pamiętać o konieczności zostawienia pracownikom pewnej swobody w podejmowaniu decyzji, co pozwoli im na głębsze związanie się z pracodawcą, a także rozwinięcie zdolności do podejmowania trafnych decyzji. Czasami lepszą motywacją i nagrodą jest satysfakcja z dobrze i samodzielnie wykonanego zadania niż ogratyfikacja pieniężna.

4. Wspólne aspekty TPS i OBM

Kompleksowa karta wyników zakłada maksymalny rozwój osobisty pracowników oraz maksymalne wykorzystanie posiadanego przez nich potencjału zarówno intelektualnego, jak i zawodowego. Pozwala to na osiąganie przez przedsiębiorstwo jak najlepszych wyników. Można zatem na podstawie obserwacji autorki wnioskować, że koncepcja TPS nakierowana jest szczególnie na:

⁴ Liczba krytyczna (*critical number*) to taka liczba, która ma największy wpływ na sukces bądź porażkę jednostki gospodarczej; może to być np. procent, o który musi wzrosnąć sprzedaż wyrobów, aby firma osiągnęła zysk w wyznaczonej wysokości itp. Por. <http://www.inc.com/articles/1996/07/13200.html> (8.04.2012).

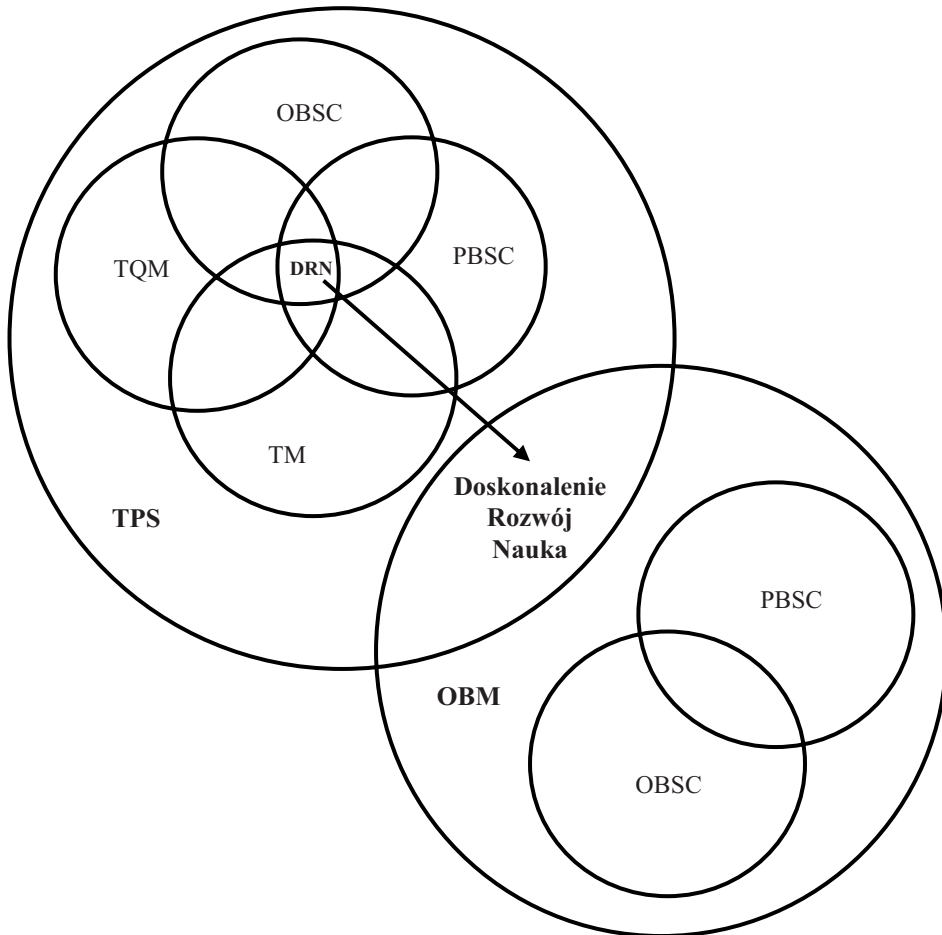
- wyniki osiągnięte przez jednostkę gospodarczą i jej pracowników,
- samodoskonalenie zatrudnionych w przedsiębiorstwie osób,
- rozwój wszystkich jednostek indywidualnych pracujących w organizacji,
- kreatywność pracowników i proponowane przez nich rozwiązania różnych problemów, pojawiających się w trakcie codziennego funkcjonowania organizacji,
- wysoką jakość oferowanych wyrobów gotowych i usług,
- poszerzanie kompetencji posiadanych pracowników oraz rozwijanie nowych, ustawiczną naukę,
- troskę o klienta (np. o poziom jego satysfakcji),
- ciągły rozwój potencjału pracowniczego,
- etyczne postępowanie organizacji,
- opieranie się na faktach przy podejmowaniu decyzji,
- wykorzystanie różnych wskaźników i mierników pozwalających na jak najlepsze określenie wyników osiąganych przez przedsiębiorstwo i jej pracowników,
- spójne cele organizacji i pracowników, co pozwala na lepsze i skuteczniejsze realizowanie misji i strategii jednostki gospodarczej oraz wykluczenie ewentualnych sprzeczności interesów przedsiębiorstwa i jej pracownika, co umożliwia jednocześnie efektywniejsze działanie,
- trwały rozwój, doskonalenie i naukę zarówno organizacji, jak i jednostek indywidualnych, związanych z organizacją,
- szybkie dostosowywanie się do zmian zachodzących w otoczeniu.

Przeanalizowawszy zarządzanie przez otwarte księgi, autorka doszła do wniosku, że wymaga ono do właściwego funkcjonowania:

- edukacji wszystkich pracowników,
- doprowadzenia do zrozumienia przez osoby zatrudnione w przedsiębiorstwie uwarunkowań rynkowych, jakie mają wpływ na jego działanie,
- zrozumienia wyników (liczb) finansowych przez pracowników,
- przejrzystej księgowości,
- pokazania przekładu działań poszczególnych osób czy działów na wyniki finansowe,
- wskazania pracownikom, jak to, co robią, przekłada się na konkretne osiągnięcia organizacji, w której są zatrudnieni,
- umożliwienia podejmowania odpowiedzialności za wyniki tych obszarów związanych z danymi finansowymi, na które poszczególni członkowie organizacji mają wpływ,
- udziału pracowników w zyskach jednostki gospodarczej odpowiednio do wysiłku włożonego w ich osiągnięcie, co zdecydowanie wzmocni system motywacyjny przedsiębiorstwa.

Uwzględniając to, że zarówno kompleksowa karta dokonań, jak i zarządzanie przez otwarte księgi opierają się na otwartości w stosunku do pracowników oraz założenie, że niezbędna jest ich ciągła edukacja, nauka, doskonalenie zdobytych kwalifikacji oraz ustawiczny rozwój, można wnioskować, że możliwe jest połączenie

obu tych koncepcji, a obszarem łączącym je będzie obszar doskonalenia, rozwoju i nauki – ten sam, który jest wspólny dla koncepcji wykorzystywanych przez TPS (rys. 2).



Rys. 2. Połączenie kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi z uwzględnieniem celów wspólnych

Źródło: opracowanie własne.

Obie metody zarządzania wskazują na konieczność pokazania pracownikom, jak to, co wykonują w ramach swojej pracy, przekłada się na wyniki osiągane przez zatrudniające ich przedsiębiorstwo. Sukces zastosowania obu koncepcji zależy również od mentalności pracowników i ich cech charakteru. Wymagane są bowiem kreatywność, akceptacja odpowiedzialności i konieczności ciągłego dostosowywania się do zmian, chęć do ustawicznego uczenia się i rozwoju, a także możliwość

utrzymania odpowiedniego poziomu wzajemnego zaufania pracowników i jednostki gospodarczej.

5. Podsumowanie

Zarówno w metodzie kompleksowej karty wyników, jak i w metodzie zarządzania przez otwarte księgi, za bardzo ważny element skutecznego zarządzania jednostką gospodarczą uznaje się konieczność ustawicznego doskonalenia, rozwoju i nauki nie tylko samej organizacji, ale także jej pracowników. W obu koncepcjach równie ważne jest pokazanie osobom zatrudnionym w przedsiębiorstwie zależności, jakie zachodzą między jego wynikami a wynikami działu, w którym pracuje, a przez to również wynikami jednostki gospodarczej jako całości. Można zatem przyjąć, że połączenie tych dwóch koncepcji jest możliwe.

Wprowadzenie takiego rozwiązania łączącego w sobie TPS i OBM byłoby korzystne dla jednostki gospodarczej, lecz jednocześnie wymaga od niej poniesienia nakładów finansowych na przeprowadzenie wielu procesów dostosowawczych oraz odpowiedniej kampanii propagującej wiedzę na temat wprowadzanego sposobu zarządzania, konieczności pogłębiania posiadanej wiedzy i kwalifikacji przez pracowników oraz świadomości sposobu, w jaki podejmowane przez przedsiębiorstwo i jej pracowników działania przekładają się na realizację strategii przedsiębiorstwa, zdobywania nowych obszarów rynku, poprawiania konkurencyjności. Przeprowadzenie takiej kampanii informacyjnej pozwoli zmniejszyć opór pracowników przed zmianami, które są nieuniknione nie tylko ze względu na wprowadzenie nowej koncepcji w życie, lecz także ze względu na dynamiczne przemiany zachodzące w gospodarce światowej i otoczeniu przedsiębiorstwa. Jednocześnie odpowiednia kampania szkoleń umożliwi rozpoczęcie procesu uczenia się przez członków organizacji, jak odczytywać dane finansowe i niefinansowe oraz wyniki jednostki przedstawiane liczbowo. W czasie przygotowań do zmian należy dopuścić konstruktywną dyskusję, a także przygotować i przeprowadzić odpowiednie szkolenia pracownicze i materiały informacyjne.

Wprowadzenie koncepcji powstałej z połączenia TPS i OBM będzie wymagało nie tyle jednorazowego przystosowania się do zmian, ile ciągłego dostosowywania się do nich, przyzwyczajania się do ich cykliczności, a także zrozumienia przez pracowników, że konieczne będzie bieżące uczenie się nowych umiejętności, poszerzanie i zdobywanie nowych kwalifikacji oraz zaakceptowanie, że wyniki każdego pracownika są ogólnie dostępne w jednostce gospodarczej i każdy może je łatwo sprawdzić i zinterpretować.

Literatura

- Daft R.L., Lane P.G., *The Leadership Experience*, 4th ed., Cengage Learning, Mason, OH, 2007.
- Hindle T., *Guide to Management Ideas and Gurus*, Profile Books, London 2008.
- Jerling K., *Education, Training, Development in Organizations*, Pearson South Africa, Cape Town 1996.
- Kędzierska I., *Wybrane zagadnienia z zakresu organizacyjnej i osobistej zbilansowanej karty wyników*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 182, Wydawnictwo UE, Wrocław 2011.
- Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Pike J., Barnes R., *TQM in Action. A Practical Approach to Continuous Performance Improvement*, Chapman & Hall, London 1996.
- Rampersad H.K., *Kompleksowa Karta Wyników. Jak przekształcić zarządzanie, aby postępując uczciwie osiągać doskonałe wyniki*, Placet, Warszawa 2004.
- Vos M., Schoemaker H., *Accountability of Communication Management. A Balanced Scorecard for Communications Quality*, Lemma Publishers, Utrecht 2004.
- Wójcik K., *Public Relations*, Centrum Kreowania Liderów, Międzybórz 1992.
- Woodall J., Winstanley D., *Management Development. Strategy and Practice*, Blackwell Business, Oxford 1998.

POSSIBILITY OF COMBINING THE TOTAL PERFORMANCE SCORECARD AND OPEN BOOK MANAGEMENT – SELECTED PROBLEMS

Summary: Managing modern enterprises requires a significant dynamics of adjustment to changes in the surroundings. Literature offers more and more of new solutions allowing to react to changes and avoid employees' resistance to them. At the same time, in order to verify the results of their activity, employees have to use financial and non-financial measures. It is also necessary to take employees into consideration, as an important factor affecting the efficiency of an economic entity. The aim of the paper is to point the possibility of combining and simultaneous using of two concepts based on the employees' awareness of the results they achieve as well as the necessity of the continuous development, study and improvement, which make appearance in the Total Performance Scorecard and the Open Book Management.

Keywords: management, scorecards, open books.