

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Irena Sobańska, Dariusz Rojek

Uniwersytet Łódzki

e-mail: wzrach@uni.lodz.pl

WPLYW RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ NA KULTURĘ ORGANIZACYJNĄ W INNOWACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWIE

Streszczenie: Celem opracowania jest przedstawienie wpływu informacji finansowych i niefinansowych tworzonych w systemie rachunkowości zarządczej o efektach realizacji metody kaizen na zachowania pracowników i rozwój kultury ciągłego doskonalenia. Dla zrealizowania tego celu przeprowadzono w 2013 r. badanie w formie analizy przypadku w zakładzie produkcyjnym innowacyjnej korporacji światowej, który prowadzi działalność w Polsce od kilku lat. Analizowany przypadek wskazuje, że pracownicy pochodzący z polskiego kręgu kulturowego uczestniczą aktywnie w tworzeniu innowacyjnej kultury organizacyjnej. Jest to proces długotrwały, realizowany etapowo i wymagający ciągłego podtrzymywania nowych form zachowań w powiązaniu z przyjętą strategią organizacji. W budowaniu tej kultury organizacyjnej w szczupłym przedsiębiorstwie istotne znaczenie ma tworzenie informacji finansowych i niefinansowych o udoskonaleniach przez nowy system rachunkowości zarządczej (LMA) i ich komunikowanie pracownikom. Informacje z tego systemu umożliwiają tworzenie różnych motywatorów dla pracowników w celu pobudzenia ich zachowań proinnowacyjnych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, *lean management accounting*, *lean management*, kultura organizacyjna, kaizen.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.44

*Istota wiedzy polega na tym,
by posiadając ją, korzystać z niej.*

Konfucjusz

1. Wstęp

Globalna konkurencja wymusza zmiany w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Jedną z koncepcji stosowanych do maksymalizowania wartości dla klientów i zwiększenia efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw, z sukcesem stosowaną w organizacjach z różnych branż, jest koncepcja „szczupłej firmy”, określana także jako

podejście *lean*. W Polsce działa wiele spółek wchodzących w skład korporacji światowych z różnych branż (produkcyjna, usługowa), w których stosowane jest podejście *lean*, lub jest ono w fazie wdrażania, z reguły według projektu opracowanego w centrali korporacji. Od kilkunastu lat wzrasta liczba polskich spółek, które są w różnej fazie wdrażania podejścia *lean*, głównie w procesie produkcji.

Skuteczne wdrożenie podejścia *lean*, mimo prostych metod, nie jest przedsięwzięciem łatwym, gdyż wymaga uczestniczenia w nim wszystkich pracowników i pełnej determinacji kadry zarządzającej, dla której wdrożenie tej koncepcji nie powinno stanowić celu, lecz ciągłe osiąganie doskonałości w realizacji wszystkich procesów działalności operacyjnej niezbędnej do uzyskania i utrzymania przewagi konkurencyjnej spółki. Praktyka wskazuje również, że zarządzanie szczupłym przedsiębiorstwem wymaga jednoczesnego zastosowania wielu nowych technik zarządzania i wielu nowych technik tworzenia informacji finansowych i niefinansowych w systemie rachunkowości zarządczej, umożliwiających kontrolę opartą na sprzężeniu wyprzedzającym. Rozwój szczupłych procesów w coraz większej liczbie organizacji na świecie wykazał całkowitą nieprzydatność informacji tworzonych przez tradycyjne techniki rachunkowości zarządczej stosowane w praktyce od dziesięcioleci i zorientowane na kontrolę *ex post* działalności operacyjnej (np. standardowy rachunek kosztów).

Jeżeli w praktyce stosowane są nowe narzędzia rachunkowości zarządczej, uwzględniające zasady podejścia *lean*, oraz dokonywane są eliminacja zbędnych transakcji i rozbudowanych raportów oraz outsourcing czynności księgowych do centrów usług, to wtedy taki system rachunkowości jest określany w literaturze mianem „szczupłej rachunkowości” (*lean accounting* – LA). Szczupłe systemy rachunkowości są integralną częścią kompleksowego wdrażania podejścia *lean* w organizacji, gdyż wspierają system motywowania pracowników do ciągłego udoskonalania procesów, zrozumienia przez pracowników wartości tworzonej dla klienta, oraz dokonują pomiaru i umożliwiają analizowanie wyników finansowych powodowanych zastosowaniem metod szczupłego zarządzania w produkcji [http://www.maskell.com/lean_accounting.html].

Istotne znaczenie dla podejścia *lean* ma zbudowanie nowej kultury organizacyjnej, tzn. kultury ciągłego doskonalenia i uczenia się, która sprzyja realizacji celu strategicznego – zwiększeniu konkurencyjności i wartości organizacji w długim okresie. Zbudowanie tego nowego środowiska jest trudnym zadaniem dla firm spoza kręgu kultury japońskiej. W procesie przechodzenia przedsiębiorstw na zasady *lean* specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu odgrywają istotną rolę w tworzeniu nowej kultury organizacyjnej ze względu na ich odpowiedzialność za organizowanie i monitorowanie funkcjonowania nowego wewnętrznego systemu komunikowania informacji nie tylko finansowych, ale również niefinansowych, prostych i zrozumiałych dla wszystkich pracowników, a więc także dla tych nieposiadających wiedzy z zakresu rachunkowości. Jest to warunek niezbędny ze wzglę-

du na ściśle skorelowanie informacji finansowych i niefinansowych ze strategicznymi i operacyjnymi celami realizowanymi przez każdego z pracowników oraz tworzenie i podtrzymywanie nowych norm kulturowych w szczupłych organizacjach. W organizacjach tych występuje szczególny rodzaj kultury organizacyjnej. „Jest to kultura proinnowacyjna szczególnego rodzaju. Chodzi w niej bowiem nie tylko o wzory kulturowe sprzyjające zmianom usprawniającym, ale o poszukiwanie takich usprawnień, które prowadzą do oszczędności w rozmaitych obszarach działalności organizacji” [Sikorski 2012].

Liderzy *lean management* powoływani w spółkach do zarządzania innowacją powinni, przystępując do realizacji takiego projektu, wybrać specjalistę rachunkowości zarządczej/controllersingu na lidera *lean accounting* (LA) do wdrażania innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej (*lean management accounting* – LMA) oraz wprowadzania udoskonaleń w celu eliminowania marnotrawstwa w całym systemie rachunkowości. System ten w podejściu *lean* wyodrębniany jest jako proces i jak każdy inny proces w szczupłym przedsiębiorstwie musi być także zorientowany na tworzenie wartości dla klienta w długim okresie. Budowanie nowego systemu rachunkowości zarządczej (LMA) i komunikowania powinno się odbywać jednocześnie z wdrażaniem metod *lean manufacturing* w procesie produkcji i innych procesach operacyjnych, ponieważ metody te nie tylko powodują zmiany w realizacji tych procesów, ale równocześnie generują nowych wewnętrznych odbiorców informacji i zapotrzebowanie na nowe informacje oraz formy ich komunikowania. Liderem *lean accounting* powinien zostać specjalista rachunkowości zarządczej/controllersingu lub inna osoba z pionu finansowego, która jest zwolennikiem koncepcji *lean* i posiada wiedzę o metodach *lean management* i *lean management accounting*.

Celem opracowania jest przedstawienie wpływu informacji finansowych i niefinansowych tworzonych w systemie rachunkowości zarządczej o efektach realizacji metody kaizen na zachowania pracowników i rozwój kultury ciągłego doskonalenia. Do zrealizowania tego celu zostało przeprowadzone w 2013 r. badanie w formie analizy przypadku. Badanie zrealizowano w zakładzie produkcyjnym innowacyjnej korporacji światowej, która prowadzi działalność w Polsce od kilku lat.

2. Warunki komunikacji informacji tworzonych w *lean management accounting*

Jeżeli patrzymy na system tworzenia i komunikowania informacji przez rachunkowość zarządczą poprzez pryzmat kulturowy, możemy go uznać za pewnego rodzaju rytuał, który ma za zadanie zmniejszenie niepewności. System ten w pewien sposób zaspokaja kulturową potrzebę pewności, przejrzystości i prawdy; staje się on rytuałem poprzez powtarzalność tworzenia informacji i fakt bycia powszechnie uznanym [Hofstede 2000, s. 236]. W LMA do tworzenia informacji stosowanych

jest w sposób zintegrowany kilka metod: rachunek kosztów celu (*target costing*), rachunek redukcji kosztów (*kaizen costing*), rachunek kosztów i wyników strumienia wartości, rachunek kosztów cech i charakterystyk produktu oraz tablice wyników [Sobańska 2010, rozdz. 3; Rojek 2012; Sobańska 2013]. Dla uzyskania powszechności komunikowanych informacji w systemie LMA uwzględnia się sześć następujących warunków:

1. Stosowane mierniki powinny być zrozumiałe dla wszystkich zainteresowanych nimi pracowników. Dlatego LMA w dużej mierze posługuje się miarami ilościowymi, a nie wartościowymi. Dzięki temu możliwe jest zrozumiałe dla szeregowego pracownika odzwierciedlenie wpływu danej grupy pracowników na realizację celów korporacji. Przykładem może być walka z marnotrawstwem (w szczupłym przedsiębiorstwie nazywana walką z MUDA). Zaczynając od poziomu strategii organizacji i hasła „walczymy z MUDA”, dzięki raportom LMA możliwe jest przedstawienie pracownikom na szczeblu operacyjnym, w jaki sposób należy walczyć z marnotrawstwem każdego dnia i jak zmierzyć skuteczność tej walki. Jednym z rodzajów marnotrawstwa jest odpad, a więc raporty wskazujące obecny poziom odpadu i jednocześnie pokazujące oczekiwany jego poziom w przyszłości (cel) na poszczególnych grupach maszyn pokazują pracownikom operacyjnym, jak skutecznie walczą oni z marnotrawstwem. Należy zaznaczyć, iż publikowany odpad wyrażany jest miarami ilościowymi, a nie wartościowymi – dzięki temu eliminowany jest ewentualny wpływ wahań cen surowców i materiałów, za który pracownicy produkcji nie ponoszą odpowiedzialności.

2. Publikowane informacje muszą być ogólnie dostępne dla wszystkich pracowników. Aby spełnić ten warunek, informacje publikowane są na ogólnodostępnych pracownikom tablicach wyników w postaci:

- tablic korkowych, na których wywieszane są wydrukowane raporty,
- tablic sucho ścieralnych, na które na bieżąco nanoszone są aktualne informacje,
- tablic typu flipchart, zawierających bieżące informacje, najczęściej w zindywidualizowanej formie adekwatnej do danej sytuacji/procesu,
- ekranów telewizyjnych, na których wyświetlane są aktualne kluczowe informacje, np. o wydajności lub jakości.

3. Raporty muszą być publikowane regularnie w czasie, kiedy są użyteczne dla odbiorcy. Comiesięczne generowanie raportów to zdecydowanie zbyt rzadka częstotliwość. Raporty generowane przez LMA publikowane są w cyklach tygodniowych, a nawet dziennych (np. wydajność produkcji). Dzięki temu informacja dociera do odbiorcy wtedy, kiedy może on jeszcze podjąć działania korygujące.

4. Pracownicy muszą być zainteresowani informacjami generowanymi przez rachunkowość zarządczą. Zainteresowanie odbiorców osiąga się m.in. poprzez wizualizację raportów, powiązanie odpowiednich wskaźników z wysokością premii dla poszczególnych grup pracowników oraz właściwy podział odpowiedzialności za tworzenie i wprowadzanie do systemu informatycznego źródłowych informacji

niezbędnych do sporządzania różnych raportów rachunkowości zarządczej. Źródłowe informacje zarządcze w przedsiębiorstwie są tworzone praktycznie przez wszystkie grupy pracowników. Są to przede wszystkim osoby, które korzystają z tych informacji i mają za zadanie również ich pozyskiwanie z systemów informacyjnych wspierających rachunkowość zarządczą w przedsiębiorstwie. Pracownicy z poszczególnych komórek organizacyjnych tworzą źródłową informację zarządczą, która pozwala im ocenić realizowane działania i udoskonalić ich wykonywanie w przyszłości.

5. Raporty LMA muszą tworzyć spójny system wzajemnie uzupełniających się i uzgodnionych informacji. Nad integralnością danych i ich ostatecznym uzgodnieniem do wyniku finansowego spółki czuwają specjaliści rachunkowości zarządczej, którzy oprócz tworzenia raportów finansowych dla zakładu produkcyjnego są odpowiedzialni za agregację poszczególnych miar tworzonych przez pozostałych pracowników i sprawdzenie, czy suma tych miar jest zgodna z informacjami, które są przedstawiane w raportach finansowych całego zakładu produkcyjnego. Wszystkie kluczowe dla działalności przedsiębiorstwa wskaźniki są raportowane według struktury obowiązującej w całej korporacji, co pozwala na konsolidowanie tych wskaźników na poziomie lokalnym (zakładów) oraz na poziomie globalnym w systemie LMA. Analizowanie tych wskaźników, odpowiedzialność za ich poprawność i spójność należy do obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej na poziomach lokalnym i globalnym.

6. Tam, gdzie to możliwe, należy stosować wizualizację informacji. W formie wizualnej za pomocą różnorodnych wykresów publikowane są wszystkie kluczowe wskaźniki wydajności (KPI). KPI stanowią specjalną grupę wskaźników stosowanych w informacji zarządczej, które mierzą zbieżność wyników bieżących oraz planów krótkoterminowych z przyjętą strategią w głównych obszarach działalności przedsiębiorstwa (ciągła poprawa kaizen, bezpieczeństwo, jakość, obsługa klienta, koszty, wydajność) (por. [Rojek 2012 s. 1440]). Wskaźniki KPI mają najczęściej postać wartości relatywnych. W ten sposób eliminowany jest wpływ różnic produkowanego wolumenu w różnych okresach i zakładach produkcyjnych. Wszystkie używane w komunikacji KPI wykresy mają kilka cech wspólnych:

- posiadają tytuł określający rodzaj wizualizowanego wskaźnika oraz obszar w przedsiębiorstwie, którego on dotyczy,
- zawierają informację o poziomie danego wskaźnika, który jest celem do osiągnięcia w bieżącym roku,
- pokazują przebieg osiągania poziomu danego wskaźnika w czasie za kilka okresów w przeszłości, a więc widoczne są kierunek i szybkość zmian związanych z danym wskaźnikiem,
- zawierają poziom danego wskaźnika z poprzedniego roku.

Sposób prezentacji danych z systemu rachunkowości zarządczej dotyczących poszczególnych pracowników lub ich grup może uczynić z nich pozytywnych lub

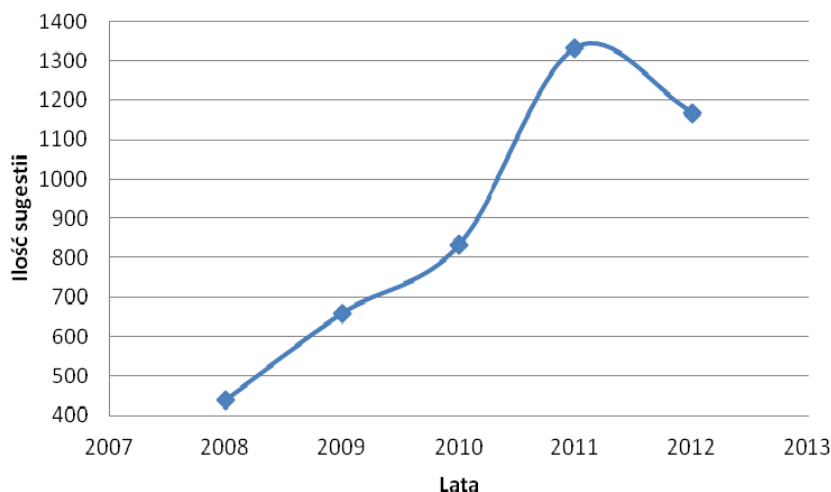
negatywnych „bohaterów” organizacji. Przez upowszechnienie informacji z systemu rachunkowości zarządczej w szczupłym przedsiębiorstwie tworzy się szansa do wystąpienia społecznych mechanizmów kontroli pracowników. Informacje te wywierają istotny wpływ na ich zachowania.

3. Wpływ pomiaru ilości złożonych sugestii kaizen na kulturę organizacyjną i pracowników

W wybranym do badań podmiocie metoda kaizen jest stosowana od początku jego funkcjonowania w Polsce. Pracownicy zakładu zostali poproszeni o składanie sugestii udoskonalających, które wpływałyby na poprawę bezpieczeństwa pracy, jakość wyrobów, obniżenie kosztów. Do składania przez pracowników sugestii przygotowany został dwustronicowy formularz, który był ogólnie dostępny. Początkowo, dla wspierania stosowania metody kaizen jako procesu i tworzenia kultury ciągłego doskonalenia, wprowadzony został w rachunkowości zarządczej systematyczny pomiar ilości złożonych przez pracowników sugestii kaizen. Informacja o ilości złożonych sugestii tworzona jest dla każdego pracownika oraz agregowana według działów, zgodnie z zatrudnieniem pracowników. Informacje te są regularnie publikowane w raportach ilości sugestii w podziale na pracowników i wszystkie działy w celu wzbudzenia współzawodnictwa pomiędzy pracownikami i zmotywowania ich do jak największego zaangażowania w proces ciągłego doskonalenia. W badanym zakładzie produkcyjnym motywacja poprzez publikację w raportach ilości sugestii wsparta została poprzez system nagród rzeczowych za najlepsze sugestie i za największą liczbę sugestii złożonych przez jednego pracownika. Nagrody takie są przyznawane regularnie co kwartał. Dodatkowo autor najlepszej sugestii złożonej w danym roku ma możliwość przedstawienia jej w siedzibie zarządu korporacji w Genewie na spotkaniu przedstawicieli wszystkich fabryk. Wybór najlepszych sugestii roku w korporacji odbywa się poprzez głosowanie przedstawicieli wszystkich działów. Jednym z kryteriów oceny jest opłacalność sugestii mierzona przy użyciu rachunku redukcji kosztów kaizen. Pomiar opłacalności projektów kaizen w rachunku redukcji kosztów w badanym zakładzie autorzy przedstawili we wcześniejszym opracowaniu [Sobańska, Rojek 2011].

Ilość sugestii zgłoszonych rocznie przez pracowników badanego zakładu w latach 2008-2012 przedstawia rys. 1. Analizując ilość sugestii złożonych przez pracowników w badanym okresie, można zauważyć, że rosła ona bardzo szybko w latach 2008-2011, co wskazywałoby, że system motywacyjny powiązany z dokonywanym pomiarem sugestii skutecznie oddziaływał na kształtowanie się nowego wzorca proinnowacyjnych zachowań pracowników. Jednakże przez samo zgłaszanie przez pracowników sugestii udoskonaień nie następuje poprawa w środowisku

pracy i nie zwiększa się wartość produktu dla klienta. Pomiar ilości zgłaszanych sugestii nie jest wystarczający do powstania kultury ciągłego udoskonalania, której specyfika, jak zaznaczono we wstępie, wymaga wdrażania proinnowacyjnych udoskonaleń przynoszących oszczędności w różnych obszarach działalności.

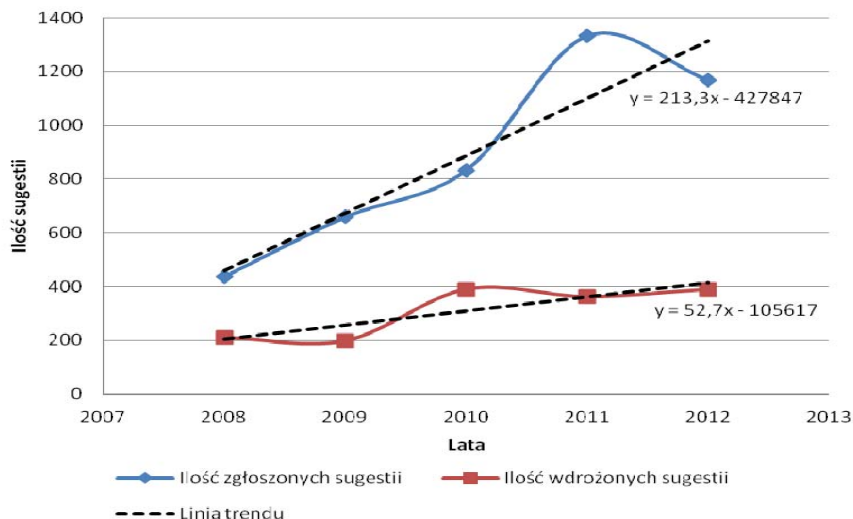


Rys. 1. Ilość złożonych sugestii kaizen w latach 2008-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

W badanym podmiocie tworzona jest w rachunkowości zarządczej informacja o wdrożonych sugestjach zgłoszonych przez pracowników. Informacja ta ma postać relacji: ilość zgłoszonych sugestii do ilości wdrożonych udoskonaleń. Relacja jest określana jako krzywa zaufania. Jest ona komunikowana pracownikom w formie graficznej poprzez przedstawienie na jednym wykresie ilości zarówno zgłoszonych, jak i wdrożonych innowacji kaizen.

Rysunek 2 przedstawia krzywą zaufania w badanym okresie. Zaznaczono na nim również linię trendu dla dwóch krzywych oraz umieszczono wyznaczone równania linii regresji. Informacje zamieszczone na rys. 2 wskazują nie tylko na bardzo dużą różnicę pomiędzy sugestiami zgłaszanymi a wdrożonymi, ale również na negatywny trend pokazujący, iż ilość sugestii zgłaszanych wzrasta czterokrotnie szybciej niż ilość sugestii wdrażanych (rocznie ilość zgłoszonych sugestii rośnie średnio o 213, natomiast ilość sugestii wdrożonych o 52). Jedną z przyczyn tak szybkiego wzrostu zgłaszanych sugestii był dokonywany w tym okresie rozwój działalności badanej organizacji, który wymagał zatrudnienia dużej liczby dodatkowych pracowników.



Rys. 2. Porównanie ilości zgłoszonych i wdrożonych sugestii kaizen w latach 2008-2012

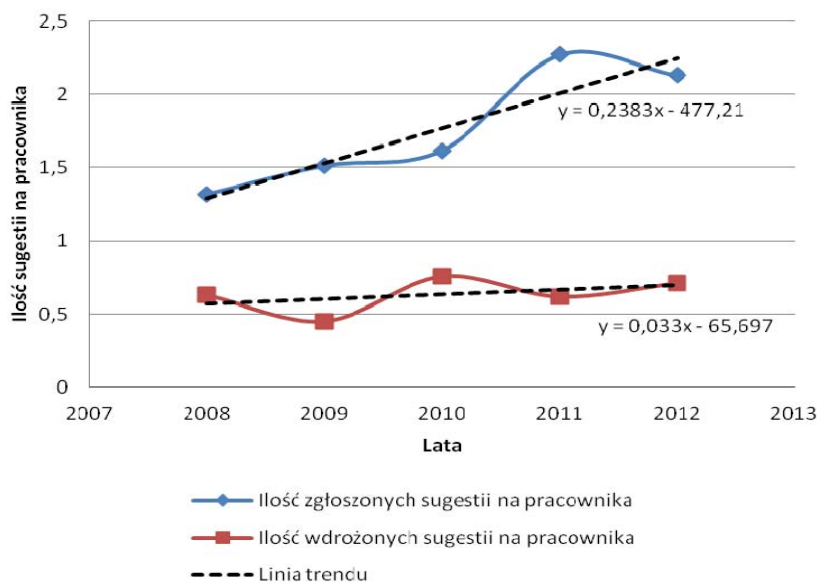
Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

W celu wyeliminowania wpływu wzrostu liczby zatrudnionych pracowników na poziom wskaźnika zgłaszanych rocznie sugestii wprowadzony został nowy miernik objaśniający liczbę sugestii kaizen przypadających średnio na jednego pracownika. Kształtowanie się tego wskaźnika w latach 2008-2012 wraz z wyznaczonymi liniami trendu i ich równaniami liniowymi przedstawia rys. 3.

Po wyeliminowaniu wpływu wzrostu zatrudnienia na liczbę zgłaszanych sugestii widać, że w analizowanym okresie średnia ilość zgłaszanych sugestii na jednego pracownika wyraźnie rosła (pracownik przeciętnie zgłaszał o 0,24 sugestii więcej każdego roku). Jednak ilość wdrożonych sugestii w przeliczeniu na jednego pracownika uległa tylko znikomemu zwiększeniu (średnio o 0,03 rocznie na jednego pracownika).

Można przypuszczać, że w badanym podmiocie na rosnący wskaźnik liczby sugestii przypadających średnio na jednego pracownika miały wpływ następujące czynniki: po pierwsze, pomiar i publikowanie informacji o liczbie sugestii zgłaszanych przez pracownika, po drugie, pracownicy byli motywowani finansowo przez uzależnienie części premii rocznej od ilości zgłoszonych udoskonaleń oraz przez inne motywy (np. nagrody rzeczowe dla autorów najlepszych pomysłów innowacyjnych). Natomiast w tym czasie system motywacyjny nie był powiązany z efektami skutecznego wdrażania zgłaszanych sugestii. Pracownicy mieli dostęp do informacji o liczbie wdrożonych sugestii, komunikowanej w formie krzywej zaufania. Niski poziom wskaźnika wdrożonych udoskonaleń na jednego pracownika w analizowanym okresie oraz spadek liczby zgłoszonych sugestii w roku 2012 w stosunku do

2011 r. zauważali kierownicy działów. Informacje te sygnalizowały negatywny trend i słabnięcie zaangażowania pracowników w proces ciągłego doskonalenia.



Rys. 3. Ilość sugestii przypadających na pracownika w latach 2008-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

Na początku 2013 r. został utworzony interdyscyplinarny zespół pod przewodnictwem kierownika ds. ciągłego doskonalenia w celu zbadania przyczyn słabnięcia proinnowacyjnych zachowań pracowników. Zespół ten wyspecyfikował kilka następujących przyczyn:

- brak zachęt w postaci nagród pieniężnych lub rzeczowych za wdrożone sugestie, liczy się tylko złożenie sugestii,
- rozpatrywanie sugestii jest czasochłonne,
- trudno dotrzeć do osób składających sugestie z informacją o możliwości jej wdrożenia i etapie wdrożenia, na którym się ona znajduje,
- nie ma osób odpowiedzialnych za koordynowanie procesu zbierania i przede wszystkim wdrażania rozwiązań kaizen w poszczególnych działach, funkcjonuje jedynie koordynator tego procesu na poziomie całego zakładu produkcyjnego,
- pracownicy znają tylko ogólną liczbę zgłaszanych pomysłów kaizen,
- brak zaufania do ówczesnego systemu i jego krytyka ze strony pracowników, głównie ze względu na brak informacji o losach zgłoszonych sugestii, co powodowało poczucie braku sensu uczestnictwa w programie ciągłego doskonalenia,

- brak monitoringu terminowości wdrażania sugestii.

Biorąc pod uwagę powyższe przyczyny, strukturę zgłaszanych sugestii, ich liczbę oraz kształt krzywej zaufania, interdyscyplinarny zespół podjął trzy główne działania.

1. Zmodyfikowanie i uproszczenie formularza zgłaszania sugestii, stosowanego w przedsiębiorstwie:

- formularz powinien mieścić się tylko na jednej stronie;
- dodane zostały elementy jasno określające dział, w którym zostanie zastosowana dana sugestia, oraz stworzono nowy podział na kategorie sugestii. Zmiany te mają na celu ograniczenie ogólnych sugestii, które wcześniej zaklasyfikowane były do kategorii pozostałe. Zmianie uległ sposób zaznaczania kategorii sugestii na formularzu; wprowadzono zasadę, że zamiast wcześniejszego opisu wystarczające jest postawienie krzyżyka w odpowiednim polu;
- część środkowa formularza praktycznie nie uległa zmianie. Zawiera ona, podobnie jak w poprzedniej wersji, opis sytuacji obecnej oraz przyszłych proponowanych zmian, spodziewane korzyści oraz zakres zastosowania,
- największe zmiany wystąpiły w stopce formularza ze względu na niepokojące zjawisko wystąpienia negatywnej krzywej zaufania. W stopce dodano pola monitorujące wdrożenie danej sugestii. Pozwala to koordynatorowi wniosków kaizen oraz pracownikom składającym te wnioski na śledzenia statusu poszczególnych sugestii i motywowanie pracowników do wdrażania zgłaszanych pomysłów. Każdy zgłoszony pomysł ma jeden z następujących statusów: oczekuje na wdrożenie, wdrażany, wdrożony oraz nie do wdrożenia.



Rys. 4. Sprężenie wzmacniające zaangażowanie szeregowych pracowników w proces ciągłego doskonalenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

2. Stworzenie systemu wartościowania poszczególnych sugestii. Do końca 2012 r. wszystkie pomysły były równo cenne i można powiedzieć, że za każdą

zgłaszaną sugestią jej autor dostawał jeden punkt. Pracownicy mieli wyznaczone cele roczne, wyrażone tylko ilością zgłoszonych sugestii. Jeżeli chodzi o osiągnięcie wyznaczonego celu, dla pracownika nie miało znaczenia, jakiego działania dotyczy dana sugestia i czy zostanie ona wdrożona oraz czy powstaną oszczędności istotne dla realizowanej strategii. Aby utrzymać proces ciągłego doskonalenia w obszarach powiązanych z realizacją strategii oraz zwiększyć skuteczną realizację zgłaszanych pomysłów, wprowadzono wartościowanie pomysłów wyrażone liczbą punktów. Przyjęto następującą punktację dla wartościowania innowacyjnych sugestii pracowników:

- za każdą zgłoszoną sugestią – 1 punkt;
- za każdą zgłoszoną sugestią w obszarze powiązany z realizacją przyjętej strategii – 2 punkty;
- za każdą wdrożoną sugestią – dodatkowych 5 punktów;
- za każdą wdrożoną sugestią w obszarze powiązany z realizacją przyjętej strategii – dodatkowych 10 punktów;
- za każdą zgłoszoną i wdrożoną samodzielnie sugestią – dodatkowych 5 punktów;
- za każdą wdrożoną sugestią z zakresu poprawy bezpieczeństwa – dodatkowe 4 punkty.

Suma powyższych punktów stanowi o poziomie nowego wskaźnika obliczanego dla każdego z działów, tzn. wskaźnika sugestii. Przykładowo, do końca 2012 r. celem działu było złożenie 100 sugestii, w nowym systemie obowiązującym od 2013 r. celem dla tego samego działu będzie osiągnięcie wskaźnika sugestii na poziomie 500 punktów. Nowy wskaźnik sugestii został powiązany z premiowaniem pracowników zamiast wcześniej stosowanego wskaźnika ilości zgłoszonych sugestii.

3. W celu usprawnienia komunikacji umieszczone zostały w każdym dziale tablice wyników z następującymi informacjami:

- lider i zespół rozpatrujący sugestie pracowników działów danej funkcji;
- harmonogram spotkań wymienionego zespołu;
- ilość zgłoszonych i wdrożonych miesięcznie i rocznie sugestii w danym dziale w odniesieniu do planu i z przełożeniem na wysokość premii (aby zachować poufność wynagrodzenia, publikowana wysokość premii określana jest procentem w stosunku do wysokości pensji podstawowej);
- ilość punktów osiągniętych przez dział;
- status wszystkich zgłoszonych sugestii z obszaru; najlepsza sugestia działu w danym kwartale.

Wprowadzone w 2013 r. zmiany, polegające na wprowadzeniu dodatkowych motywatorów finansowych za wdrożone sugestie oraz na zwiększeniu wsparcia procesu udoskonalenia przez rachunkowość zarządczą poprzez zapewnienie regularnego pomiaru i publikowanie nowych miar, są wynikiem zastosowania sprzężenia wzmacniającego (rys. 4). Sprzężenie to, uwzględniane w procesie doskonalenia, powinno skutecznie wspierać budowanie kultury organizacyjnej szczupłego przedsiębiorstwa przez podtrzymywanie nowych form zachowań pracowników.

4. Zakończenie

Analizowany przypadek z praktyki wskazuje, że pracownicy pochodzący z polskiego kręgu kulturowego uczestniczą aktywnie w tworzeniu innowacyjnej kultury organizacyjnej. Budowanie tej kultury jest procesem długotrwałym, realizowanym etapowo i wymagającym ciągłego podtrzymywania nowych form zachowań w powiązaniu z przyjętą strategią organizacji. W budowaniu innowacyjnej kultury organizacyjnej w szczupłym przedsiębiorstwie istotne znaczenie ma tworzenie informacji finansowych i niefinansowych o udoskonaleniach przez nowy system rachunkowości zarządczej (LMA) i ich komunikowanie pracownikom. Informacje z tego systemu umożliwiają tworzenie różnego typu motywatorów dla pracowników w celu pobudzania ich zachowań proinnowacyjnych.

Literatura

- Hofstede G., 2000, *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, PWE, Warszawa.
http://www.maskell.com/lean_accounting.html (01.03.2014).
- Maskell B.H., Baggaley B.L., 2006, *Lean accounting: What's it all about?*, "Target Magazine" no. 1.
- Rojek D., 2012, *Tablice wyników w szczupłym przedsiębiorstwie*, International Masaryk Conference, Proceeding from the Conference, Hradec Kralove, s. 1435-1444.
- Sikorski C., 2012, *Kulturowe aspekty stosowania Lean Management*, Materiały konferencyjne: *Lean Accounting – problemy wdrażania w Polsce*, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, Łódź, (25-26.04.2012).
- Sobańska I., 2013, *Lean Accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Sobańska I., 2010, *Podejście lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Rojek D., 2012, *Wykorzystanie informacji z rachunku redukcji kosztów w procesie ciągłego doskonalenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

IMPACT OF MANAGEMENT ACCOUNTING ON ORGANIZATIONAL CULTURE IN AN INNOVATIVE COMPANY

Summary: Case study from practice shows that employees from the Polish cultural area actively participate in creating innovative organizational culture. Building this culture is a long implemented in stages process, which requires continuous support of new forms of behavior in relation with the adopted strategy of the organization. Building an innovative organizational culture in a lean enterprise it is essential to create financial and non-financial improve-

ments by the new management accounting system (LMA) and their communication to employees. Information from this system allows to create different types of motivators for employees to stimulate their innovation-oriented behavior.

Keywords: management accounting, lean management accounting, lean management, organizational culture, Kaizen.