

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Elżbieta Jaworska

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

ORIENTACJA SYSTEMÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ NA SPOŁECZNĄ ODPOWIEDZIALNOŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Integracja społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej powinna polegać na takim powiązaniu systemów, procedur, procesów, narzędzi, by możliwe stało się opracowanie i implementacja strategii zorientowanej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa oraz budowa przejrzystej i trwałej relacji z interesariuszami jednostki. Powinno to pobudzać działania jednostki w kierunku doskonalenia działalności i wzrostu satysfakcji jej interesariuszy. Celem artykułu jest przedstawienie roli kontroli w procesie zarządzania jednostką, a także poglądów na temat istoty systemów kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie oraz wykorzystania tych systemów do wspomaganie realizacji strategii jednostki. Przedstawiono również kwestie integracji społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej przedsiębiorstwa. Zaproponowano model takiej integracji.

Słowa kluczowe: kontrola, systemy kontroli zarządczej, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa, pomiar dokonań.

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa, które są zainteresowane zaangażowaniem w społeczną odpowiedzialność, często natrafiają na wiele przeszkód, próbując włączyć aspekt środowiskowy i społeczny do swojej działalności. Wśród tych trudności można wymienić m.in. niedostosowanie systemu rachunkowości do pomiaru i kontroli dokonań w zakresie społecznej odpowiedzialności, a uwzględnianie jedynie miar finansowych, czy też niedostosowanie systemu motywacyjnego pracowników, w którego ramach są nagradzane jedynie dokonania ekonomiczne, a pomijane lub w niedostatecznym stopniu nagradzane dokonania społeczne i środowiskowe.

Z tego względu jest istotne, aby społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa była wspierana przez system kontroli zarządczej, dzięki czemu w strategii jednostki będą uwzględniane cele społecznej odpowiedzialności, mierzone społeczne dokonania oraz rozliczane i nagradzane działania na rzecz interesariuszy.

Celem artykułu jest przedstawienie roli kontroli w procesie zarządzania jednostką, a także poglądów na temat istoty systemów kontroli zarządczej w przedsiębior-

stwie oraz wykorzystania tych systemów do wspomaganie realizacji strategii jednostki. Przedstawiono również kwestie integracji społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej przedsiębiorstwa. Zaproponowano model takiej integracji.

2. Rola kontroli w procesie zarządzania przedsiębiorstwem

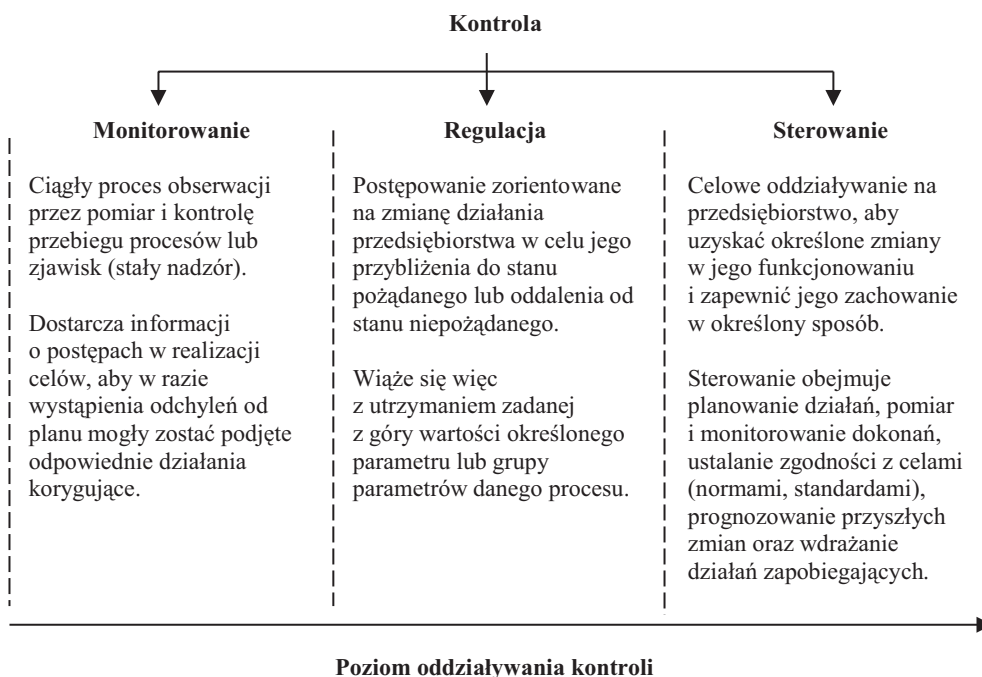
Kontrola jest integralnym elementem systemu zarządzania. Ogólnie przez kontrolę rozumie się „sprawdzenie czegoś, badanie czegoś, zestawienie stanu faktycznego ze stanem wymaganym”. Kontrola obejmuje również „nadzór nad kimś lub nad czymś” [*Słownik języka polskiego PWN*].

W klasycznym ujęciu przez kontrolę należy rozumieć działania na rzecz ustalenia kryteriów (standardów, norm), pozwalających na porównanie celów ustalonych podczas planowania z aktualnymi wynikami przedsiębiorstwa, określenia odchyłeń między nimi oraz korygowania działania w celu osiągnięcia stanu pożądanego [Griffin 2004, s. 677]. Kontrola wiąże się więc z ciągłą i wnikliwą analizą przebiegu oraz rezultatów funkcjonowania przedsiębiorstwa i poszczególnych jego elementów. Jej zadaniem jest regulowanie i sterowanie działaniami jednostki dla zapewnienia ich przyszłej sprawności i skuteczności, co powinno pozwolić na osiągnięcie zamierzonych celów [*Zarządzanie. Teoria i praktyka* 2010, s. 196].

Ze względu na możliwość oddziaływania kontroli na działalność przedsiębiorstwa można wyróżnić: monitorowanie, regulację oraz sterowanie (por. rysunek 1).

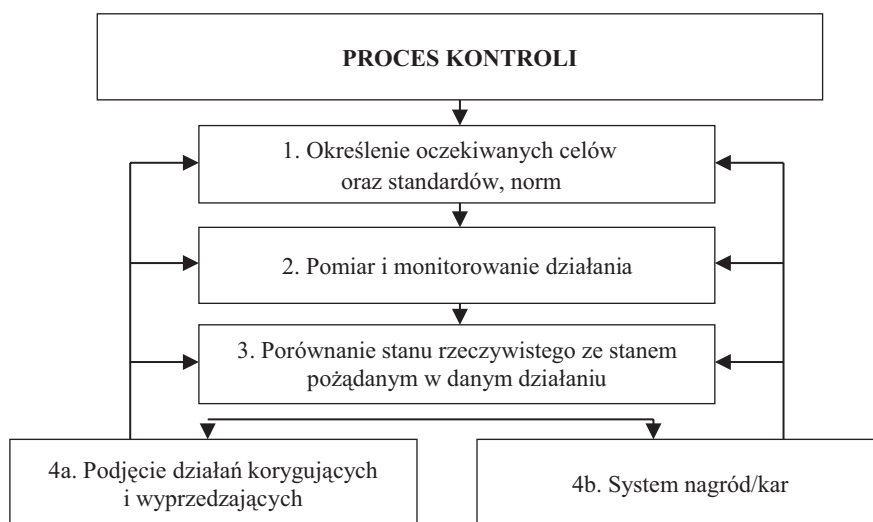
Monitorowanie jest najsłabszą postacią kontroli, ponieważ nie ma ono wpływu na obserwowane przedsiębiorstwo, może jednak wywołać regulację lub sterowanie. Regulacja stanowi kontrolę uzależnioną od stanu przedsiębiorstwa, w której ramach zmiany są dokonywane w odpowiedzi na ten stan. Sterowanie natomiast wiąże się z pełną kontrolą, która wyraża się w nadawaniu działalności przedsiębiorstwa określonego kierunku.

Proces kontroli działania przedsiębiorstwa składa się z czterech etapów, które przedstawiono na rysunku 2. Jak z niego wynika, punktem wyjścia w procesie kontroli jest ustalenie celów jednostki oraz norm (standardów) kontroli, które będą stanowić podstawę porównania. Kolejnym etapem jest ocena stanu faktycznego, a następnie porównanie rzeczywiście wykonanych zadań z założonymi normami [*Zarządzanie. Teoria i praktyka* 2010, s. 204]. W wyniku porównania może się okazać, że działania są realizowane zgodnie z planem lub że występują niewielkie bądź znaczne odchylenia od norm (standardów). W pierwszym przypadku działania takie powinny być nagradzane, w drugim zaś należy podjąć działania korygujące, uwzględniające wyniki kontroli, której zadaniem jest weryfikacja założeń strategii pod względem ich poprawności i dopasowania do rzeczywistych warunków. Podejmowane na każdym etapie procesu budowy i realizacji strategii przedsiębiorstwa działania korygujące stanowią bowiem podstawę procesów regulacji i sterowania, wykorzystujących sprzężenie zwrotne (*feedback*) oraz sprzężenie wyprzedzające (*feedforward*).



Rys. 1. Oddziaływanie kontroli na przedsiębiorstwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Kaczorek 1993, s. 15].



Rys. 2. Etapy procesu kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Zarządzanie. Teoria i praktyka 2010].

Mechanizm sprzężenia zwrotnego wiąże się z procesem regulacji [*Controlling...* 2003, s. 16]. Sprowadza się on do okresowego badania (pomiaru) efektów działania przedsiębiorstwa i porównywania ich ze stanami zaplanowanymi. Oznacza on reakcję na wszelkie odchylenia realizowanych działań od ustalonego ich poziomu. W przypadku powstania odchylenia umożliwia podejmowanie działań korygujących nieprawidłowości [Nowicki 2001, s. 24].

Sprzężenie wyprzedzające jest natomiast związane ze sterowaniem zorientowanym na przyszłość [*Controlling...* 2003, s. 16]. Polega na stałym monitorowaniu określonych działań i obszarów przedsiębiorstwa oraz segmentów otoczenia w celu przewidywania przyszłego stanu. Pozwala ono nakierować przedsiębiorstwo na działania wyznaczone przez przyjęte w jednostce cele. Dzięki temu jest możliwe odpowiednio wczesne, tj. wyprzedzające, działanie, które zmodyfikuje plany początkowe w sytuacji, gdy podczas realizacji celów jednostki pojawia się prawdopodobieństwo zmian założeń jeszcze przed dezaktualizacją planów [*Leksykon biznesu*].

Przeprowadzona kontrola dostarcza informacje na temat stopnia realizacji celów i wykonania zadań w zakresie zgodności z planem oraz rodzaju nieprawidłowości i poziomu odchylenia od przyjętych norm, umożliwia również podejmowanie w przyszłości działań zmierzających do zapobiegania niekorzystnym zjawiskom. Kontrola pozwala na przywracanie stanu pożądanego oraz daje możliwość stymulowania usprawnień w działaniu osób kontrolowanych.

Można więc stwierdzić, że kontrola w przedsiębiorstwie powinna służyć podniesieniu sprawności działania, usunięciu nieprawidłowości oraz stymulowaniu właściwych działań w celu osiągnięcia zamierzeń jednostki gospodarczej. Biorąc pod uwagę różne obszary podlegające kontroli, jednostka powinna wykorzystać systemy kontroli zarządczej, których istota została przedstawiona w kolejnej części artykułu.

3. Pojęcie systemów kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie

W literaturze przedmiotu istota systemów kontroli zarządczej jest różnie definiowana. Zróżnicowaną interpretację ich istoty przedstawia tabela 1. Prekursorem koncepcji systemów kontroli zarządczej był Robert N. Anthony, który odróżnił kontrolę zarządczą od strategicznego planowania oraz kontroli operacyjnej [1965, s. 17]. Według niego cele i strategie przedsiębiorstwa są ustalane w ramach planowania strategicznego. Granice, w których przebiegają procesy kontroli zarządczej, są wyznaczone przez strategie. Kontrola operacyjna obejmuje zaś procesy zapewniające sprawną realizację poszczególnych zadań.

Wspólnym aspektem przedstawionych w tabeli 1 definicji jest założenie oddziaływania przez kierownictwo na przedsiębiorstwo oraz zachowanie jego pracowników w sposób umożliwiający realizację celów jednostki gospodarczej.

Systemy kontroli zarządczej można więc określić jako zintegrowane z systemem zarządzania dokonania przedsiębiorstwa systemy, procesy, narzędzia, które gromadzą i wykorzystują informacje (o celach i dokonaniach) do oceny skuteczności

działania jednostki gospodarczej, co pozwala wpływać na przedsiębiorstwo oraz zachowania jego pracowników w taki sposób, aby osiągać zamierzenia jednostki oraz odpowiednio wcześniej reagować na zmieniające się uwarunkowania.

Tabela 1. Poglądy na istotę systemów kontroli zarządczej

Autor	Treść definicji
R.N. Anthony ^a	Kontrola zarządcza jest to „proces, w którym menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane i wykorzystywane efektywnie i skutecznie na potrzeby realizacji celów przedsiębiorstwa”.
K. Merchant, W.A. Van der Stede ^b	Autorzy ci oddzielają kontrolę zarządczą od kontroli strategicznej i określają kontrolę zarządczą jako kontrolę odnoszącą się do zachowania pracowników. Kontrole zarządcze są „potrzebne do ochrony przed możliwościami zrobienia przez pracowników czegoś, czego nie chce przedsiębiorstwo, lub niezrobienia czegoś, co powinni”.
R. Simons ^c	Systemy kontroli zarządczej są to „formalne, oparte na informacjach schematy i procedury, które menedżerowie wykorzystują do utrzymania lub zmiany wzorców działania przedsiębiorstwa”. Simons do formalnych procedur zalicza np. plany, budżety, systemy monitorowania udziału w rynku. Traktuje on systemy kontroli jako systemy informacji. Informacje te są wykorzystywane do różnych celów, takich jak np. sygnalizowanie domeny strategicznej, komunikowanie zamierzonych strategii i planów przez systemy kontroli zarządczej, dostarczają one informacji o postępach w realizacji zamierzonych strategii oraz o pojawiających się nowych szansach i zagrożeniach.
J. Bisbe, D. Otley ^d	Systemy kontroli zarządczej to „zestawy procedur i procesów, które menedżerowie oraz inni uczestnicy przedsiębiorstwa wykorzystają do zapewnienia realizacji zarówno swoich celów, jak i ich organizacji, obejmujące formalne systemy kontroli, jak i nieformalne kontrole personalne i społeczne”.
T. Malmi, D.A. Brown ^e	Systemy kontroli zarządczej stanowią systemy, zasady, praktyki, wartości oraz inne działania podejmowane przez kierownictwo w celu ukierunkowania zachowania pracowników na realizację strategii przedsiębiorstwa.
A. Ferreira, D. Otley ^f	System kontroli zarządczej jest utożsamiany z systemem zarządzania dokonaniami, który stanowią „formalne i nieformalne mechanizmy, procesy, systemy i sieci wykorzystywane przez przedsiębiorstwo do: <ul style="list-style-type: none"> – komunikowania (przekazywania) celów i zadań określonych przez zarządzających, – wspomagania procesu strategicznego i bieżącego zarządzania przez analizy, planowanie, pomiar, kontrolę, nagradzanie (szerzej – zarządzanie dokonaniami), – wspierania i ułatwiania uczenia się organizacji i dokonywania zmian”.

^a Anthony 1965, s. 17; ^b Merchant, Van der Stede 2007, s. 8; ^c Simons 1995, s. 5-6; ^d Bisbe, Otley 2004, s. 709; ^e Malmi, Brown 2008, s. 290; ^f Ferreira, Otley 2009, s. 264.

Źródło: opracowanie na podstawie cytowanej literatury:

W ramach tak zdefiniowanego systemu kontroli zarządczej przedsiębiorstwa można wyróżnić trzy jego elementy [Norris, O’Dwyer 2004, s. 177]:

- 1) określanie i komunikowanie celów,
- 2) monitorowanie dokonań przez ich pomiar (informacja zwrotna/kontrola),
- 3) motywowanie pracowników do realizacji celów przez powiązanie systemu nagród z osiągnięciem celu jednostki.

Simons [1995, s. 7] proponuje koncepcję dźwigni kontroli, w której systemy kontroli zarządczej są podzielone na cztery grupy: systemy przekonań, systemy ograniczające, diagnostyczne oraz interaktywne systemy kontroli. Pierwsza grupa jest wykorzystywana do inspirowania i ukierunkowania poszukiwania nowych możliwości w jednostce. Wiązą się one z wartościami uznawanymi w przedsiębiorstwie oraz determinują jego kulturę organizacyjną. Systemy ograniczające określają granice działań (zagrożenia do uniknięcia, np. ryzyko) zorientowanych na poszukiwanie możliwości rozwoju. Diagnostyczne systemy kontroli dotyczą motywowania, monitorowania i nagradzania osiągnięcia poszczególnych celów jednostki w procesie realizacji strategii. Interaktywne systemy kontroli służą zaś do stymulowania uczenia się przedsiębiorstwa oraz dostrzegania nowych pomysłów i strategii.

W literaturze przedmiotu systemy kontroli zarządczej są też postrzegane jako pewien zbiór (pakiet) systemów działających równolegle. Składa się na niego pięć grup: planowanie, kontrola cybernetyczna, nagrody i wynagrodzenia, kontrola administracyjna oraz kontrola kulturowa. Planowanie wyznacza cele dla obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa, dostarcza standardów, według których cele te powinny być osiągnięte, jak również umożliwia koordynację przez uzgodnienie zbioru celów z obszarami funkcjonalnymi jednostki. Kontrola cybernetyczna jest procesem, w którym pojawia się sprzężenie zwrotne. W procesie tym są określane standardy (normy) działania, system pomiaru dokonań, porównuje się dokonania ze standardami oraz podejmuje działania korygujące na podstawie informacji zwrotnych i wyprzedających. Kontrole cybernetyczne obejmują: budżetowanie, a także finansowe, niefinansowe oraz hybrydowe systemy pomiaru dokonań. Systemy nagradzania i wynagrodzenia koncentrują się na motywowaniu pracowników do skutecznej realizacji celów jednostki. Kontrola może też być podejmowana w zakresie administracyjnym i biurowym. W pierwszym przypadku wyznacza ona kierunek zachowania pracowników przez organizację działań jednostek i grup w przedsiębiorstwie, monitoruje zachowania oraz określa, jak zadania powinny i nie powinny być przygotowywane. Kontrole kulturowe obejmują zaś wartości, symbole oraz mikroklasy (klany) [Malmi, Brown 2008, s. 290-295].

System kontroli zarządczej jest wykorzystywany do ochrony przed niepożądanymi zachowaniami oraz w celu zachęcania do podejmowania pożądaných działań [Merchant 1982]. Prowadząc działalność gospodarczą, przedsiębiorstwo musi być świadome swojej odpowiedzialności za wpływ, jaki wywiera na otoczenie. Istotne jest więc włączenie do systemów kontroli zarządczej kwestii związanych ze społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstwa.

4. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa w systemie kontroli zarządczej

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa (*Corporate Social Responsibility – CSR*) wiąże się z nieobowiązkowym podejmowaniem inicjatywy równoważenia celów różnych grup interesów oraz odpowiadania na ich potrzeby, przy jednoczesnym przyjęciu przez przedsiębiorstwo odpowiedzialności za warunki społeczne i środowiskowe, wynikające z wpływu jego działalności na otoczenie [szerzej: Jaworska 2011a, s. 575]. Umiejętne budowanie więzi jednostki z interesariuszami pozwala wzmacniać konkurencyjność przedsiębiorstwa przy jednoczesnym przynoszeniu korzyści różnym grupom interesariuszy czy całemu społeczeństwu.

Przedsiębiorstwa, które są społecznie odpowiedzialne, charakteryzują się podejmowaniem działań, takich jak [Norris, O'Dwyer 2004, s. 175]:

- monitorowanie i ocena warunków społecznych i środowiskowych,
- reagowanie na potrzeby różnych grup interesariuszy,
- opracowywanie polityki oraz planów odpowiadających na zmiany uwarunkowań.

Realizacja założeń społecznej odpowiedzialności wymaga więc włączenia do przedsiębiorstwa całościowego podejścia do społecznej odpowiedzialności w zakresie planowania strategicznego i kluczowych działań, co pozwoli zarządzać przedsiębiorstwem w interesie szerokiego grona interesariuszy, dla osiągnięcia maksymalnej ekonomicznej i społecznej wartości [Werther, Chandler 2006, s. viii). Powinno to zostać również odzwierciedlone w mechanizmach formalnej kontroli.

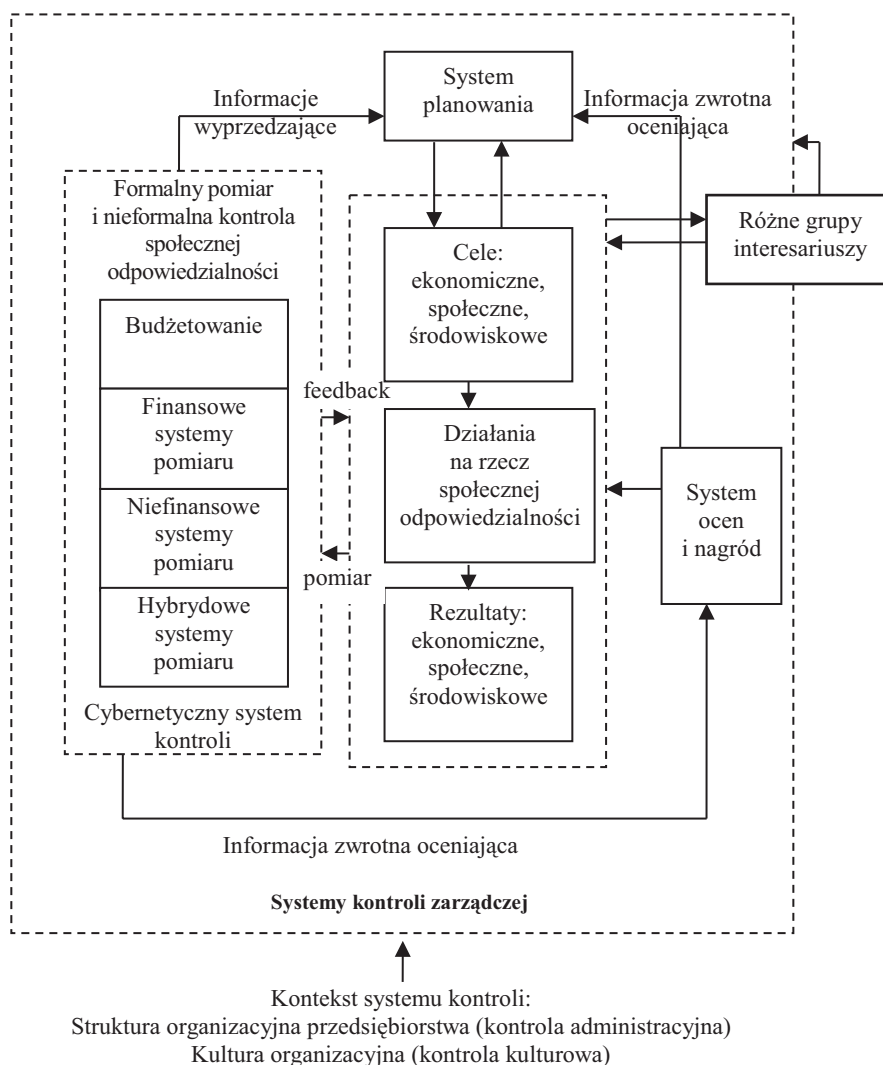
W związku z tym, że systemy kontroli zarządczej kształtują działania pracowników przedsiębiorstwa oraz wspierają strategię, powinny one, jeśli są prawidłowo wykorzystywane, pchnąć przedsiębiorstwo w kierunku społecznej odpowiedzialności [Gond i in. 2012, s. 206].

Wymaga to więc integracji społecznej odpowiedzialności oraz systemów kontroli zarządczej. Społecznie odpowiedzialnie zorientowany system kontroli zarządczej przedstawia rysunek 3.

Połączenie społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej powinno wiązać się z takim zespoleniem systemów, procedur, procesów, narzędzi, które umożliwi opracowanie i implementację strategii zorientowanej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa oraz pozwoli budować przejrzyste i trwałe relacje z interesariuszami jednostki. Powinno to pobudzać działania jednostki w kierunku doskonalenia działalności, jak i satysfakcji jej interesariuszy. Chodzi więc o takie włączenie założeń społecznej odpowiedzialności do struktury celów, które umożliwi tworzenie wspólnych wartości społecznych i biznesowych, w tym podejmowanie wspólnych inicjatyw, lepsze zrozumienie łańcucha dostaw, budowę kompromisu między biznesem a społecznymi partnerami.

Integracja założeń społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej w obszarze planowania powinna wiązać się m.in. z:

- ustaleniem i włączeniem do systemu kontroli zarządczej polityki społecznej odpowiedzialności,
- identyfikacją działań, które mogą wpływać na środowisko i społeczeństwo (interesariuszy),
- rozwojem programów społecznej odpowiedzialności w ramach celów i zadań jednostki gospodarczej oraz powiązaniem ich z poszczególnymi grupami interesariuszy,



Rys. 3. Systemy kontroli zarządczej zorientowane na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

- opracowywaniem, wdrażaniem i aktualizacją dobrych praktyk w zakresie społecznej odpowiedzialności [Savely i in. 2007, s. 664].

Kontrola cybernetyczna zorientowana na społeczną odpowiedzialność powinna obejmować m.in. działania, takie jak:

- określenie standardów, według których cele mają zostać osiągnięte,
- powiązanie celów i działań podejmowanych na rzecz społecznej odpowiedzialności,
- przypisanie odpowiedzialności w zakresie realizacji założeń społecznej odpowiedzialności konkretnym osobom,
- monitorowanie i pomiar dokonań w zakresie społecznej odpowiedzialności, uwzględniający finansowe i niefinansowe mierniki dokonań związane z aspektem ekonomicznym, społecznym i środowiskowym [szerzej: Jaworska 2011b, s. 251-252], a także hybrydowe systemy pomiaru dokonań [Epstein, Wisner 2001; Figge i in. 2002],
- opracowanie procedur podejmowania działań korygujących w przypadku braku zgodności dokonań z celami/normami (standardami) (informacje zwrotne i wyprzedzające niezbędne do uczenia się i rozwoju jednostki),
- określenie zasad zarządzania i przechowywania dokumentów dotyczących kwestii środowiskowych i społecznych.

Formalny pomiar oraz nieformalna kontrola są konieczne do upewnienia się, że system kontroli zarządczej działa poprawnie. Formalny pomiar społecznej odpowiedzialności sygnalizuje menedżerom, czy grupy interesariuszy oraz cele społecznej odpowiedzialności są uznane za znaczące i powiązane ze społeczną odpowiedzialnością [Durden 2008, s. 688]. Systemy te obejmują planowanie strategiczne, budżetowanie, finansowe, niefinansowe oraz hybrydowe systemy pomiaru dokonań, jak również kryteria ocen i nagradzania (por. tabela 2). Nieformalna kontrola rozpoznaje natomiast, jak monitoring i pomiar powinny być właściwie osadzone w ramach kultury organizacyjnej, a zatem powinny być wszechobecnym elementem działań w jednostce [Norris, O'Dwyer 2004, s. 177].

System ocen i nagród stanowi system pobudzania pracowników do efektywnej realizacji zadań dla osiągnięcia wyznaczonych celów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, który uwzględnia również potrzeby i oczekiwania jego pracowników. Podstawowym założeniem tego systemu jest więc dążenie do poprawy sprawności zarządzania przedsiębiorstwem oraz zapewnienie odpowiedniego nim kierowania. Zorientowany na społeczną odpowiedzialność system powinien inspirować pracowników do osiągnięć, umożliwiać realizację celów korzystnych zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i pracownika, a także umożliwiać pracownikowi udział przy wytyczaniu celów w zakresie społecznej odpowiedzialności. Ocena efektów pracy jest natomiast dokonywana z jednej strony pod względem stopnia realizacji celów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, z drugiej zaś w odniesieniu do poziomu satysfakcji i zadowolenia pracowników lub jego braku. Zapewnieniu realizacji celów jednostki może służyć szkolenie osób, których działania mogą mieć

Tabela 2. Systemy kontroli zarządczej odpowiadające założeniom społecznej odpowiedzialności

Systemy kontroli zarządczej	Opis systemów kontroli zarządczej	Przykłady systemów społecznej odpowiedzialności, wywodzących się z systemu rachunkowości
Planowanie strategiczne	długookresowe planowanie, obejmujące 5-10 lat	planowanie społecznej odpowiedzialności
Budżetowanie	plan określający cele, które mają zostać osiągnięte w ciągu nadchodzącego roku	budżetowanie środowiskowe; budżetowanie społecznej odpowiedzialności
Systemy pomiaru finansowego	bardziej szczegółowe informacje o dokonaniach finansowych (np. ROI, EVA)	system rachunku kosztów przepływu materiałów; zrównoważona wartość dodana
Systemy pomiaru niefinansowego	pomiary dokonań wyrażone niefinansowo	systemy oceny dokonań środowiskowych; system rachunku kosztów przepływu materiałów
Systemy pomiaru hybrydowego	zbiór finansowych i niefinansowych wskaźników do oceny osiągnięcia celów strategicznych (np. zbilansowana karta wyników)	pomiar dokonań społecznej odpowiedzialności; zbilansowana karta wyników na potrzeby społecznej odpowiedzialności
Ocena i nagradzanie	kierowanie wysiłku indywidualnych pracowników oraz ich grup w przedsiębiorstwie (np. nagrody pieniężne)	system nagród oparty na wielowymiarowym systemie dokonań

Źródło: [Gond i in. 2012, s. 208].

wpływ na realizację społecznej odpowiedzialności jednostki. Szkolenia mogą podnosić świadomość pracowników co do zasad społecznej odpowiedzialności, dialogu z interesariuszami, a także ułatwiać wdrażanie strategii społecznej odpowiedzialności.

Jak już wspomniano, kontrola zarządcza wiąże się z określeniem, co należy lub nie należy zrobić. Struktura organizacyjna pełni istotną rolę w oddziaływaniu na zachowanie ludzi w przedsiębiorstwie, w związku z tym może być ważnym narzędziem kontroli. Przeprowadzenie kontroli w kontekście administracyjnym wiąże się zatem, m.in., z organizacją pracy w zakresie społecznej odpowiedzialności, monitorowaniem jej postępów oraz ustalaniem, wobec kogo pracownicy odpowiadają za swoje postępowanie.

Podobnie jak struktura organizacyjna, kultura przedsiębiorstwa również determinuje postępowanie pracowników. Kontrole w kontekście kultury organizacyjnej mają na celu określenie, czy realizacja strategii społecznej odpowiedzialności jest dokonywana w odniesieniu do wartości, wierzeń i norm, które są uznawane w przedsiębiorstwie [Flamholtz 1996, s. 122]. W związku z tym, że kultura organizacyjna może być kształtowana przez system nagród, może on w znacznym stopniu oddziaływać na zachowania pracowników.

W realizacji społecznej odpowiedzialności istotne znaczenie ma komunikowanie się z interesariuszami. Z tego względu zintegrowanie społecznej odpowiedzialności i systemu kontroli zarządczej powinna umożliwiać określenie i pomiar wpływu społecznej odpowiedzialności, zaangażowania interesariuszy w dialog na temat wspólnych celów, czy implementacji programów i komunikowania interesariuszom postępów z realizacji strategii społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa.

Nawiązując do koncepcji dźwigni kontroli R. Simons'a, należy stwierdzić, że założenia społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa można włączyć do wszystkich czterech części koncepcji dźwigni. W ramach systemów przekonań założenia CSR powinny być zawarte w misji oraz polityce jednostki. Kluczowe wartości dla przedsiębiorstwa powinny wiązać się z wprowadzeniem do świadomości pracowników potrzeby uwzględniania w działaniach interesów społecznych oraz dialogu z interesariuszami oraz odpowiedzialności w obszarze nie tylko ekonomicznym, ale i społecznym oraz środowiskowym. W przypadku systemów ograniczających CSR powinna stać się elementem reguł postępowania oraz systemów planowania strategicznego. Diagnostyczne systemy kontroli odgrywają ważną rolę w zapewnieniu, że strategia społecznej odpowiedzialności jest odpowiednio realizowana. Istotne jest więc opracowanie systemu pomiaru dokonań społecznych i środowiskowych, podejmowanie działań korygujących oraz tworzenie systemów motywujących do osiągnięcia celów społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Interaktywne systemy kontroli powinny pobudzać do uczenia się jednostki i zmiany strategii społecznej odpowiedzialności w reakcji na szanse i zagrożenia pojawiające się w otoczeniu.

5. Podsumowanie

Przełożenie założeń społecznej odpowiedzialności na codzienne działanie przedsiębiorstwa nie jest łatwe. Wymaga bowiem zapewnienia odpowiednich systemów planowania i kontroli społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, dzięki czemu będzie możliwa realizacja strategii zorientowanej nie tylko na aspekt finansowy, ale również społeczny i środowiskowy.

Formułowanie, wdrażanie i dostosowywanie strategii przedsiębiorstwa do zaspokajania potrzeb różnych grup interesariuszy wspomagają systemy kontroli zarządczej, które odgrywają kluczową rolę w zarządzaniu dokonaniami jednostki. Wspierając strategię, systemy kontroli zarządczej powinny bowiem nakierować przedsiębiorstwo na realizację strategii społecznej odpowiedzialności.

Świadome swojej odpowiedzialności i oddziaływania na otoczenie przedsiębiorstwo powinno zatem umieć identyfikować zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki swojego funkcjonowania. Wymaga to zintegrowania społecznej odpowiedzialności z systemami kontroli zarządczej na poziomie planowania, ustalania celów, pomiaru dokonań, konstruowania systemu nagród/kar czy kontroli kulturowej i organizacyjnej.

Prowadząc działalność, jednostka gospodarcza wchodzi w relacje z różnymi grupami interesariuszy, którzy wywierają wpływ na osiąganie jej celów bądź podlegają oddziaływaniu ze strony przedsiębiorstwa realizującego swoje zamierzenia. Wykorzystanie systemów kontroli zarządczej do wspomagania realizacji strategii społecznej odpowiedzialności jednostki wiąże się więc z włączeniem do struktury celów i systemu kontroli zarządczej celów i oczekiwań interesariuszy jednostki oraz przełożenie ich na wyniki przedsiębiorstwa. Istotna jest również weryfikacja założeń strategii pod względem ich poprawności i dopasowania do rzeczywistych warunków.

Proaktywne i innowacyjne nastawienie na realizację strategii społecznej odpowiedzialności powinno uwzględniać działania korygujące na podstawie informacji zwrotnych i wyprzedzających, pochodzących z systemów kontroli zarządczej. Powinno to zapewniać wieloaspektowy pomiar i ocenę dokonań oraz umożliwiać zwiększanie efektywności wysiłków zorientowanych na poprawę osiągnięć przedsiębiorstwa w we wszystkich aspektach: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym.

Informacje o stopniu realizacji celów jednostki oraz jej wynikach powinny być również przedstawiane w kategoriach zrozumiałych dla pracowników, a także uwzględniać motywowanie pracowników, aby ukierunkować ich działanie na realizację strategii społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa.

Literatura

- Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston 1965.
- Bisbe J., Otley D., *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation*, „Accounting, Organizations and Society” 2004, 29, s. 709-737.
- Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- Durden C., *Towards a socially responsible management control system*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 21 No 5, 2008, s. 671-694.
- Epstein M.J., Wisner P.S., *Using a Balanced Scorecard to implement sustainability*, „Environmental Quality Management” 2001, 11(2), s. 1-10.
- Ferreira A., Otley D., *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, „Management Accounting Research” 2009, 20.
- Figge F., Hahn T., Schaltegger S., Wagner M., *The sustainability Balanced Scorecard – linking sustainability management to business strategy*, „Business Strategy and the Environment” 2002, 11(5), s. 269-284.
- Flamholtz E.G., *Effective Management Control. Theory and practice*, Kluwer Academic Publisher, Norwell, Massachusetts 1996.
- Gond J.-P., Grubnic S., Herzig Ch., Moon J., *Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability*, „Management Accounting Research” 2012, 23, s. 205-223.
- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Jaworska E., *Zmiana podejścia do sprawozdawczości w aspekcie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe US nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Szczecin 2011a.

- Jaworska E., *Mierniki dokonania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 181, Wrocław 2011b.
- Kaczorek, T., *Teoria sterowania i systemów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993.
- Leksykon biznesu*, <http://www.placet.pl> (dostęp: 29.03.2013).
- Malmi T., Brown D.A., *Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions*, "Management Accounting Research" 2008, 19.
- Merchant, K.A., *The control functions of management*, „Sloan Management Review” 1982, 23(4), s. 43-55.
- Merchant K., Van der Stede W.A., *Management Control Systems*, 2nd ed. Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow – Essex, England 2007.
- Norris G., O’Dwyer B., *Motivating socially responsive decision making: the operations of management controls in a socially responsive organization*, „The British Accounting Review” 2004, 36, s. 173-196.
- Nowicki A., *Strategia doskonalenia systemu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Simons R., *Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA 1995.
- Słownik języka polskiego PWN*, Wydawnictwo Naukowe PWN, <http://sjp.pwn.pl> (dostęp: 30.03.2013).
- Savely S.M., Carson A.I., Delclos G.L., *An environmental management system implementation model for U.S. colleges and universities*, „Journal of Cleaner Production” 2007, 15, s. 660-670.
- Werther W.B., Chandler D., *Strategic Corporate Social Responsibility, Stakeholders in a Global Environment*, Sage Publications, Thousand Oaks – London 2006.
- Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. W. Piotrowski, A.K. Koźmiński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010.

MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS ORIENTED TO CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Summary: The integration of social responsibility and management control systems should lie in such a connection of systems, procedures, processes and tools that will enable the development and implementation strategies oriented to the corporate social responsibility and will help to build clear and lasting relationships with the stakeholders unit. This should stimulate the actions of a company to improve business, as well as satisfaction of its stakeholders. This article aims to highlight the role of control in the management of an entity, as well as views on the nature of management control systems in the enterprise and the use of these systems to implement the strategy of an individual. It also presents the problems of integration of corporate social responsibility with management control systems. The paper proposes the model for such integration.

Keywords: control, management control systems, corporate social responsibility, performance measurement.