



Dorota Tokarska

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie
Katedra Ekonometrii i Rachunkowości
dorota.tokarska@kul.pl

NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ JAKO WSPARCIE SYSTEMÓW MOTYWACYJNYCH

Streszczenie: Artykuł stanowi prezentację rozwiązań stosowanych w rachunkowości zarządczej, które są jednocześnie wsparciem procesu motywowania pracowników. Rachunkowość zarządcza poprzez ścisłe powiązanie z funkcjami kontrolnymi jest niezwykle użyteczna zarówno w ocenianiu pracowników, jak i monitorowaniu ich bieżącej pracy oraz efektów, jakie ona przynosi. Wysoka jakość kapitału ludzkiego może stanowić przewagę konkurencyjną przedsiębiorstwa. Pozostawiona bez kontroli i odpowiedniego poziomu wynagradzania finansowego i pozafinansowego może przyczynić się do upadku przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: motywowanie, rachunkowość zarządcza, zarządzanie zasobami ludzkimi, ocenianie pracowników, zarządzanie przez cele.

Wprowadzenie

Przedsiębiorstwo opiera swoje działanie na zasobach. Początki nauk o zarządzaniu opierały swoje rozważania na kapitale i ziemi jako głównych zasobach. Z czasem zaczęto dostrzegać także pracę, a wraz z nią człowieka. U schyłku XX w. znaczenia zaczyna nabierać zarządzanie zasobami ludzkimi (ang. *Human Resource Management*), a rozważania nad znaczeniem wiedzy w gospodarce doprowadzają do ukształtowania się pojęcia kapitału ludzkiego. Jest to czas prób mierzenia wartości tego kapitału i jego wpływu na wartość przedsiębiorstwa. Rozpoczęto także rozważania nad efektywnością wykorzystania zasobów ludzkich w przedsiębiorstwie. Łączenie rozważań ekonomicznych i socjologicznych

dało możliwość dyskusji nad motywacją człowieka do pracy. W tej dziedzinie także możemy obserwować ciągłą przemianę: od dostrzegania jedynie bodźców finansowych, poprzez motywy społeczne, do partycypacji pracowniczej w zarządzaniu, a na rachunkowości behawioralnej kończąc.

Rachunkowość zarządcza wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem w różnych jego obszarach. I chociaż z reguły rachunkowość zarządcza jest kojarzona głównie z kosztami działania przedsiębiorstwa, to jednak poprzez optymalizację i funkcje kontrolne ma istotny wpływ także na motywowanie pracowników i decyzje kadrowe. Pracownik, który nie jest motywowany lub jest niewłaściwie motywowany, stanowi raczej zagrożenie działalności przedsiębiorstwa niż jego wartość. Analizując zagadnienie motywowania, zwykle pytamy o to, „jak motywować” czy też „czym motywować”. Ważne jest także, w jaki sposób mierzymy sprawność systemu motywowania i efektywność pracowników. Aby stosować bodźce motywacyjne musimy wiedzieć, do kogo je kierować. Pracownik natomiast musi być świadomy, jakie warunki musi spełnić, aby otrzymać nagrodę lub uniknąć kary. Stąd potrzeba budowania systemów motywacyjnych czy też systemów motywowania.

Celem artykułu jest wskazanie metod wspomagania systemów motywacyjnych narzędziami rachunkowości zarządczej. Kwestią wartą podkreślenia jest wzajemne wspomaganie się tych dwóch obszarów zarządzania.

1. Motywowanie

Motywowanie jest definiowane na wiele różnych sposobów przez różne nauki. Motywacja według Stonera [Stoner, Gilbert i Freeman, 1999, s. 426] to „psychologiczny stan przyczyniający się do stopnia, w jakim człowiek się w coś angażuje”. Maslow [1986, s. 27] z kolei ujmuje motywację jako „uczucie pragnienia, potrzeby, tęsknoty, chęci lub braku”. Do potrzeb jako motoru ludzkiego działania odwołują się także inne definicje. Psychologowie czy socjologowie, rozważając kwestię motywowania, analizują przyczyny ludzkiego działania.

Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto trzy teorie motywacji:

- teorię ustalania celów Locke’a i Lathama,
- teorię wzmocnień Skinnera,
- teorię oczekiwań Vrooma.

Locke i Latham założyli, że człowiek, znając sytuację i warunki, w których się znajduje, potrafi sformułować cele, określić ich hierarchię i za pomocą tych ustaleń realizować swoje działania [Borkowska, 2008, s. 324]. Kierownik w przedsiębiorstwie, chcąc mieć wpływ na działanie podwładnego, musi rozpoznać, czy

jest w stanie wpłynąć na tę hierarchię i w jaki sposób może to zrobić. Według Skinnera jest to możliwe dzięki skłonności człowieka do powtarzania zachowań, które zostały nagrodzone, a Borkowska [2008] łączy tę teorię w ciąg przyczynowo-skutkowy z teorią Vrooma, która pozwala zidentyfikować skuteczne bodźce motywacyjne. Vroom, a po nim Porter i Lawler wskazywali, że motywacja jest efektywna jedynie, gdy pracę, którą ma dana osoba wykonywać, dopasujemy do osoby i jej kwalifikacji, a nagroda będzie atrakcyjna dla zainteresowanego i swoją wartością dopasowana do wysiłku włożonego w realizację zadania.

System motywacyjny to zbiór bodźców, które mają wywoływać i podtrzymywać pożądane przez organizację zachowania pracowników. Bodźce te zależą z jednej strony od rozpoznania potrzeb pracowników, gdyż jak wspomniano wcześniej to realizacja potrzeb przyczynia się do zwiększenia wysiłku, efektywności człowieka. Z drugiej strony organizacja musi wziąć pod uwagę możliwości własne, a także pracowników na stanowiskach kierowniczych. Możliwości własne jednostki są istotne ze względu na niedawanie obietnic, których nie będzie można spełnić. Nie ma bowiem znaczenia, że firma zaoferuje pracownikowi wczas z zagranicą w zamian za osiągnięcie wymaganego poziomu sprzedaży, jeśli nie ma na ten cel środków finansowych. Dlatego też system motywacyjny powinien być zbudowany na miarę sił, środków danej jednostki. Nie ma gorzej zmotywowanego pracownika niż zawiedziony pracownik. Jakość systemu motywacyjnego ma wpływ na możliwość dokonania zmiany postawy pracownika wobec wykonywanych obowiązków. Budowa systemu motywacyjnego jest wysiłkiem wymagającym dużego wyczucia, znajomości ludzkiej psychiki, a przede wszystkim znajomości własnego zespołu. Znaczącą rolę można przypisać liderom, których dobór wydaje się w tej dziedzinie zagadnieniem kluczowym. Bachman [2006] stwierdza, że o powodzeniu przedsięwzięć procesowych przesądza odpowiedni dobór liderów procesu. Powinien być on oparty na analizie ich kwalifikacji, doświadczenia w zarządzaniu, a także osobowości. Kierownik, jak pisze Sekuła [2008], musi wierzyć w siłę motywacji i jednocześnie wierzyć w ludzi, którymi zarządza. Siłą sukcesu motywowania pracowników jest znajomość silnych i słabych stron pracowników, a także ich potrzeb, których realizacja będzie w najwyższym stopniu motywowała ich do pracy.

2. Etapy motywowania

Proces motywowania, tak jak i pozostałe procesy zarządzania przedsiębiorstwem, powinien być szczegółowo zaplanowany. „Firmy nie posiadające jasnych zasad dotyczących pracy utrudniają, a nawet odbierają zespołom możliwości efektywnego działania” [Katzenbach i Smith, 2001, s. 179].

Pierwszym etapem powinno być rozpoznanie potrzeb i oczekiwań pracowników, co pozwoli na prawidłowe rozpoznanie bodźców motywacyjnych, których można użyć w danym zespole pracowniczym. Konstrukcja systemu motywacyjnego powinna na drugim etapie uwzględnić cele przedsiębiorstwa, które mają zostać osiągnięte dzięki sprawniejszemu zarządzaniu pracownikami. Na trzecim etapie celom przedsiębiorstwa powinny zostać przyporządkowane zadania, które zostaną powierzone zespołom pracowników lub pojedynczym pracownikom. Etap ten wymaga uwagi ze względu na wspomniane wcześniej dopasowanie zadań do kompetencji pracowników. Etap czwarty to etap komunikowania, w ramach którego pracownicy powinni zostać poinformowani o przydzielonych im zadaniach, spodziewanych efektach oraz o szczegółach wprowadzanego systemu motywowania. Komunikat taki powinien zawierać informacje o tym, jakie będą konsekwencje osiągnięcia spodziewanych przez kadrę zarządzającą efektów, a także, czego mogą się spodziewać pracownicy w sytuacji niespełnienia oczekiwań. Kierownik nie może zapomnieć o omówieniu zasad oceny poziomu wykonania zadań. Elementem systemu motywowania jest ocena pracowników, która jest piątym etapem motywowania. Ocena pracowników może występować w przedsiębiorstwie regularnie: w okresach miesięcznych, kwartalnych czy też rocznych. Pracownicy przedstawiają wtedy efekty zadań powierzonych im w ocenianym okresie. Może być podsumowaniem wykonania zadania i w takiej sytuacji będzie występować w nieregularnych odstępach czasu, ale będzie prezentować efekty każdego z zadań oddzielnie. W niektórych przedsiębiorstwach oceny pracowników dokonywane są incydentalnie, w zależności od potrzeb kadry zarządzającej. Brak powiązania procesu oceniania z czasem lub z zadaniami uniemożliwia sprawne funkcjonowanie systemu motywowania. Etap szósty to analiza wyników oceny, wyciągnięcie wniosków, przydzielenie nagród lub kar, a także zastosowanie środków zaradczych; przy czym karą może być brak nagrody.

Etapy wyżej wymienione muszą być ze sobą powiązane i tworzyć spójną całość. Szczególną uwagę należy zwrócić na powiązanie etapu ustalania bodźców motywacyjnych z etapem przydzielania nagród. Najczęstszym błędem kierowników jest niestosowanie się do przyjętych zasad. W zarządzaniu zasobami ludzkimi trudno jest zamazać pamięć o obiecanych, a nieprzyznanych nagrodach.

3. Motywowanie a rachunkowość zarządcza

Definicje rachunkowości zarządczej podkreślają w głównej mierze jej znaczenie jako źródła informacji do podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie [Nowak, 2011; Szychta, 2007; Świdarska (red.), 2010]. Nowak [2011] wymienia

cztery szczegółowe funkcje rachunkowości zarządczej, które są rozwinięciem funkcji informacyjnej:

- planistyczną,
- optymalizacyjną,
- motywacyjną,
- kontrolną.

Funkcja motywacyjna rachunkowości zarządczej skupia się na zebraniu informacji o kosztach, przychodach i wynikach przedsiębiorstwa i przekazaniu tych informacji kadrze zarządzającej w celu utworzenia systemu oceny jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa, a co za tym idzie także samych pracowników. Rachunkowość zarządcza, wspomagając cały system zarządzania przedsiębiorstwem, dostarcza także danych do poszczególnych elementów tego systemu. Można wręcz powiedzieć, że analizując dane, które są wykorzystywane przez poszczególne elementy systemu zarządzania, można pokazać punkty styczności tych elementów, a dzięki temu wychwycić dane niezbędne do badania zależności pomiędzy tymi elementami. W dziedzinie motywowania pracowników pozwala to na pokazanie pracownikom, jak efekty ich pracy wpływają na działanie, a szczególnie na efektywność przedsiębiorstwa. Pokazuje to miejsce i znaczenie pojedynczego pracownika w przedsiębiorstwie jako całości. Pozwala uzasadnić wyniki oceny czy podjęte decyzje personalne. Tego typu działania pobudzają w pracownikach większe poczucie odpowiedzialności i w konsekwencji powinny doprowadzić do większego zaangażowania pracowników w tworzenie sukcesu przedsiębiorstwa [Hansen i Mowen, 2000].

4. Style zarządzania zasobami ludzkimi

Narzędzia rachunkowości zarządczej, które mogą wspomagać ocenianie pracowników, a przez to działanie całego systemu motywowania pracowników, w dużej mierze zależą od stylu zarządzania przyjętego w przedsiębiorstwie. Współcześnie najczęściej stosowanymi stylami/metodami motywowania są [Bieniok i in., 2011]:

- 1) **Zarządzanie przez cele** – koncepcja opisana przez Petera F. Druckera w 1954 r. zakłada współuczestnictwo kadry kierowniczej i pracowników w formułowaniu celów jednostki gospodarczej, mierników ich osiągnięcia, mechanizmów kontroli (samokontroli) i oceny wypracowanych efektów. Osiągnięcie założonych celów powiązane jest z systemem nagród. Motywująco ma działać w tej koncepcji już sam moment wyznaczenia celu i uwidocznienia na-

grody, którą otrzyma pracownik wraz ze zrealizowaniem celu. Wysiłek pojedynczych pracowników składa się na sukces całego przedsiębiorstwa.

- 2) **Zarządzanie przez delegowanie uprawnień** – styl zarządzania polegający na przekazaniu części uprawnień i związanej z nimi odpowiedzialności na pracownika niższego szczebla. Kierownik delegujący powinien dokonywać tego procesu wyłącznie wobec kompetencji rutynowych i operatywnych i tylko do takiego stopnia, do którego wpływa to pozytywnie na sprawność zarządzania. Ważne jest także to, wobec kogo dokonuje delegowania. Pracownik dzięki powierzeniu mu uprawnień należących do tej pory do kierownika poczuje się wyróżniony, a odpowiedzialność, która będzie na nim spoczywać, wzmocni jego wysiłek do jak najlepszego wypełnienia powierzonych mu obowiązków. Musi być to jednak pracownik wybrany rozważnie, po dokładnym przeanalizowaniu jego kompetencji.
- 3) **Zarządzanie przez wyjątki** – jest w pewnym sensie rozwinięciem koncepcji zarządzania przez delegowanie uprawnień. Zakłada, że kierownictwo wyższego szczebla powinno skupiać się wyłącznie na strategicznych dla przedsiębiorstwa decyzjach, podejmowanych na podstawie przekazywanych mu przez pracowników najważniejszych i skondensowanych informacjach. Pracownik niższego szczebla w tej koncepcji decyduje, które informacje są ważne. Uwzględnia w sposób szczególny odchylenia od standardów i wzorców (wyjątki).
- 4) **Zarządzanie przez wyniki** – jest koncepcją zbieżną co do założeń z zarządzaniem przez cele. Różnicą są mierniki, ograniczone w tej koncepcji do wyników ekonomicznych.
- 5) **Zarządzanie przez zadania** – to koncepcja, w której kierownik przydziela pracownikom lub zespołom pracowników konkretne zadania do wykonania i rozlicza ich zarówno z samego faktu wykonania pracy, jak i z czasu, jaki został na to poświęcony. Przydział zadań zwykle następuje w stałych odstępach czasu, np. na porannych (poniedziałkowych) spotkaniach organizacyjnych.
- 6) **Zarządzanie procesowe** – które skupia uwagę kadry zarządzającej na modyfikacji procesów, zorientowanych na tworzeniu wartości dla klienta, w celu poprawy ich jakości, optymalizacji kosztów i terminów realizacji zamówień [Brilman, 2001; Martyniuk, 1998]. Zarządzanie procesowe w większym stopniu skupia się na kliencie, jakości produktów, zasobach ludzkich i organizowaniu ich w zespoły.

W tym miejscu warto wspomnieć o modelu **High Performance Work System (HPWS)**. Systemy wysokiej efektywności są najczęściej wykorzystywanymi modelami zarządzania zasobami ludzkimi na przestrzeni ostatnich 10-15 lat,

a wiele badań potwierdza ich wpływ na rozwój i efektywność przedsiębiorstwa [Gojny-Zbierowska, 2015]. Idea systemów wysokiej efektywności opiera się na założeniu, że kapitał ludzki jest najważniejszym kapitałem przedsiębiorstwa, a nakłady poniesione na rozwój pracowników skutkują wzrostem efektywności całego przedsiębiorstwa. W tej koncepcji pracownik powinien mieć stworzone warunki do jak największego zaangażowania, a przez to także do ponoszenia pełnej odpowiedzialności za podejmowane działania [Jiang i Liu, 2015].

Wymienione style nie są jedynymi obecnie stosowanymi, ale w nich najlepiej można zaobserwować rolę rachunkowości zarządczej.

5. Funkcja informacyjna rachunkowości zarządczej a systemy motywowania

System informacyjny rachunkowości zarządczej przetwarza dostępne dane finansowe i pozafinansowe w celu wytworzenia raportów i zestawień, które zaspokoją specyficzne potrzeby informacyjne kadry zarządczej. Informacje pochodzące z rachunkowości zarządczej wiążą kadrę zarządzającą z wynikami przedsiębiorstwa [Hansen i Mowen, 2000].

Pierwsze przesłanki do powiązania systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej z motywowaniem pracowników można dostrzec na przełomie lat 20. i 30. XX w., gdy dane pochodzące z rachunku kosztów standardowych zaczęto wykorzystywać do podnoszenia efektywności przedsiębiorstw [Sobańska, 2006]. Analiza odchyleń kosztów od wartości standardowych prowadziła do optymalizacji działań i przekładała się na decyzje personalne. Znaczenie informacji pochodzących z rachunku kosztów dla zarządzania kadrami wzrosło wraz z rozwojem nowego stylu zarządzania, określanego jako zarządzanie przez cele (lata 80. i 90. XX w.). Rozwijająca się w tym czasie koncepcja rachunku odpowiedzialności wiąże jeszcze silniej wyniki osiągnięte przez przedsiębiorstwo z komórkami organizacyjnymi (ośrodkami odpowiedzialności) i zatrudnionymi w nich pracownikami. W końcowych latach XX w. podjęto wiele nowych koncepcji badawczych powiązanych z rachunkowością zarządczą. Argyris, a później Hopwood w drugiej połowie XX w. prowadzili badania nad relacjami pomiędzy systemem informacyjnym rachunkowości zarządczej a osobami korzystającymi z tych informacji. W latach 70. podjęto badania z zakresu pomiaru zasobów ludzkich w rachunkowości. Rachunkowość zasobów ludzkich (*Human Resources Accounting*) została zdefiniowana w 1973 r. przez Komitet ds. Zasobów Ludzkich Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych jako „(...) proces identyfikacji i pomiaru danych

o zasobach ludzkich i komunikowania tych informacji zainteresowanym” [Dobija, 2012, s. 34]. Kolejnym etapem ewolucji wyceniania zasobów ludzkich w rachunkowości była teoria *Human Resources Costing and Accounting* (rachunek kosztów zasobów ludzkich) rozwinięta przez Grojera i Johansona. Wśród wymienianych przez nich celów rachunku kosztów zasobów ludzkich znajduje się poprawa zarządzania zasobami ludzkimi poprzez uwzględnianie w sprawozdaniach finansowych efektów ponoszenia nakładów na zasoby ludzkie [Dobija, 2012]. Możliwość generowania tego typu informacji daje sposobność negocjowania wysokości nakładów na zasoby ludzkie.

W latach 80. XX w. w Japonii rozwija się system redukcji kosztów (*Kaizen Costing*), którego podstawowym założeniem jest systematyczne poszukiwanie i implementacja udoskonaleń technologii produkcji poprzez podnoszenie wiedzy i kwalifikacji pracowników [Sobańska (red.), 2006]. Z kolei Kaplan i Norton w latach 90. opracowują koncepcję zbilansowanej karty dokonań (*Balanced Scorecard*), na której opierają się współczesne systemy nagradzania pracowników. Wyżej wymienione teorie opracowywane były jako koncepcje rachunku kosztów, które miałyby efektywnie i kompleksowo wspierać procesy zarządzania przedsiębiorstwem. Informacje, których dostarczają te systemy, są wykorzystywane przez systemy motywowania pracowników. Wyższa motywacja pracownicza prowadzi do zwiększenia efektywności pracy i zarządzania całym przedsiębiorstwem.

Niejednokrotnie jednostki gospodarcze, szczególnie mniejsze, nie wyodrębniają działów rachunkowości zarządczej bądź controllingu. Informacje na poczet podejmowania decyzji dostarczane są jedynie z systemu rachunkowości finansowej, czyli z bieżących księgowości oraz ze sprawozdań finansowych. Jak zaznacza Szczypa [2015], w pewnym momencie rozwoju przedsiębiorstwa korzystanie z prostych kluczy podziałowych staje się niewystarczające, a nawet dezinformujące. Kadra zarządzająca sięga w takich sytuacjach po uproszczone elementy rozbudowanego rachunku kosztów, wdraża elementy systemu pomiaru dokonań (osiągnięć) lub decyduje się na wyodrębnienie w strukturach organizacyjnych działu rachunkowości zarządczej.

W przypadku korzystania z narzędzi systemu pomiaru osiągnięć kwestią pierwszorzędą jest zaplanowanie działań zgodnie z procedurą dostępną w literaturze przedmiotu [Sobańska (red.), 2006; Szczypa, 2015; Świdarska (red.), 2010]. Procedura ta obejmuje:

- identyfikację przedmiotu pomiaru (bez względu na to, czy będą nim działania całego ośrodka odpowiedzialności, czy pojedyncze procesy),
- dobór miernika (jednostki),

- dobór instrumentu pomiarowego (źródła informacji),
- wyznaczenie standardu (wielkości oczekiwanej),
- dokonanie pomiaru,
- porównanie wyniku ze standardem,
- analizę odchyłeń (wraz z uporządkowaniem, które odchylenia są istotne, a które nie).

Wyniki analizy odchyłeń mogą stanowić potężne źródło informacji dla systemu motywacyjnego. Informacje pochodzące z systemu oceny efektywności działalności mogą być podstawą do samooceny kadry zarządzającej, a także do oceny pracy pracowników [Świdarska, 2010]. Dla sprawnego funkcjonowania takiego systemu niezbędne jest przyporządkowanie odpowiedzialności za osiągnięte wyniki. Prawidłowy system pomiaru efektywności powinien wychodzić poza obszar kontroli. Docelowo powinien stymulować rozwój organizacji, ciągle doskonalenie się wraz z przewidywaniem niedalekiej przyszłości.

Powiązanie informacji pochodzących z rachunkowości, a szczególnie z rachunkowości zarządczej, z decyzjami kadrowymi wykorzystuje się w controllingu personalnym. Jak wskazuje Nowak [2015], controlling personalny ma wesprzeć przedsiębiorstwo poprzez przejęcie „wszystkich zadań związanych z gromadzeniem informacji dotyczących zasobów ludzkich i analizy tych informacji oraz tworzeniem planów kadrowych na podstawie tych analiz” [Nowak, 2015, s. 21]. W sytuacji przyjęcia przez przedsiębiorstwo funkcjonowania w nim controllingu personalnego to on jest głównym dostarczycielem informacji do systemu motywowania. Co więcej, można pójść dalej i włączyć motywowanie do zadań controllingu personalnego.

6. Ocenianie i kontrola a rachunkowość zarządcza

Zwrócono już uwagę, że informacje pochodzące z rachunkowości zarządczej wspomagają motywowanie pracowników i podejmowanie decyzji kadrowych. Należy podkreślić, że w przedsiębiorstwie, w którym funkcjonuje przemyślany i sprawnie działający system motywowania etapem, na którym wykorzystuje się narzędzia rachunkowości zarządczej, jest ocenianie i kontrola. Nie w każdej jednostce gospodarczej proces oceniania będzie przebiegał na podstawie analizy kosztowo-wynikowej. Niejednokrotnie elementem procesu oceniania jest ankieta samooceny połączona z opinią przełożonego, a w modelu oceny 360° poszerzona także o opinię współpracowników i klientów.

Narzędziami, które wspomagają określenie mierników służących do oceny pracowników, mogą być:

- **rachunek odpowiedzialności**, czyli system gromadzenia i prezentowania informacji dotyczących działalności wyodrębnionych w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności [Nowak, 2001; Świdorska, 2010]. Za pomocą użytych mierników ekonomicznych przedstawia on rezultaty podjętych przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności decyzji. Przy czym wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności może mieć miejsce zarówno w zarządzaniu przez cele, zarządzaniu przez delegowanie uprawnień, jak i w zarządzaniu przez wyjątki. Rachunek odpowiedzialności wspiera wygenerowanymi danymi proces motywowania i kontroli zarówno kierowników ośrodków odpowiedzialności, jak i pracowników niższego szczebla. Zakłada, że używane mierniki ekonomiczne muszą być proste w swojej konstrukcji, ale także zapewniać obiektywność interpretacji, co jest niezwykle użyteczne w przypadku oceny pracowników. Ocenie podlegać może sam fakt osiągnięcia lub nie oczekiwanych wartości mierników lub w bardziej precyzyjnej formie analizowane mogą być odchylenia od wartości oczekiwanej;
- **rachunek kosztów działań**, który zakłada, że nośnikiem kosztów jest nie produkt, lecz działania, które są niezbędne do jego produkcji [Wroński, 2005]. Jest powiązany w głównej mierze z zarządzaniem procesowym, ale może być wykorzystywany także w zarządzaniu przez zadania. Dzięki rachunkowi ABC dochodzi do wyeliminowania działań, które są zbędne, a te, które są potrzebne, zostają zoptymalizowane. Rachunek ABC nie tylko dostarcza informacji o racjonalności działania przedsiębiorstwa, ale także poszczególnych zespołów pracowników zaangażowanych w poszczególne zadania. Dodatkowo pomaga ograniczyć wykonywaną pracę do działań racjonalnych i niezbędnych do wyprodukowania produktów czy usług. Ma więc zastosowanie nie tylko w samym ocenianiu pracy pracownika, ale sam w sobie jest motywacją do podejmowania wyłącznie działań potrzebnych i eliminowania czynności zbędnych. Pracownicy natomiast lubią widzieć cel swojej pracy;
- **kalkulacja kosztów kaizen**, czyli redukcja kosztów dzięki stałemu i niekończącemu się procesowi doskonalenia się [Kaplan i Cooper, 2000]. Informacja o kosztach w tym modelu kalkulacji kosztów dostarczana jest pracownikom produkcyjnym, dzięki czemu mają oni nad nimi większą kontrolę, a jednocześnie, ucząc się kształtowania kosztów na podstawie ich działań i decyzji, w sposób bezpośredni mogą wpływać na ich wysokość. Poprawa efektywności wpływa nie tylko bezpośrednio na przedsiębiorstwo i jego wyniki, ale także na wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w procesy

naprawcze. Co więcej, pracownicy są bogatsi w doświadczenie, które mogą wdrażać w dalszej pracy i małymi krokami dążyć do coraz większej doskonałości w zakresie efektywności pracy.

Sama ocena i zastosowanie jej wyników do przydzielenia bodźców motywacyjnych nie może być zakończeniem procesu motywowania. Na kolejnym etapie należałoby sprawdzić, czy zastosowany bodziec miał wpływ na dalsze funkcjonowanie danego pracownika, ośrodka odpowiedzialności czy przedsiębiorstwa ogółem. Jeśli tak, to postępowanie jest prawidłowe i proces należy kontynuować, ciągle go obserwując i poprawiając wyniki kolejnych pracowników. Jeśli nie, należałoby poszukać innych rozwiązań: innego bodźca, lepiej dostosowanego do danej grupy pracowników, ich potrzeb.

Podsumowanie

Kapitał ludzki niezaprzeczalnie stanowi największą wartość przedsiębiorstwa i moment dostrzeżenia tej wartości w naukach o zarządzaniu był niewątpliwie punktem zwrotnym rozwoju tych nauk i samej przedsiębiorczości. Ważnym aspektem tego zagadnienia jest fakt, że analiza wpływu człowieka na przedsiębiorczość jest rozwijana, pomimo apokaliptycznych wizji zastąpienia pracownika robotami. Motywowanie pracowników stanowi ważny aspekt zarządzania zasobami ludzkimi i chociaż w wielu polskich przedsiębiorstwach uważa się, że jedynym motywatorem jest płaca, to jednak można dostrzec stały trend rozwojowy w tej dziedzinie. Metody mierzenia kapitału ludzkiego, których próby ciągle powracają do nauk o zarządzaniu, są krytykowane. Nie można jednak, uwzględniając wpływ pracownika na efektywność przedsiębiorstwa, oderwać go od wyników czysto ekonomicznych.

System motywowania uwzględniający potrzeby pracowników musi być traktowany w powiązaniu z innymi aspektami zarządzania przedsiębiorstwem. Najlepszym łącznikiem tych elementów jest rachunkowość zarządcza, szczególnie że w swoim założeniu ma opierać się nie tylko na wynikach finansowych, ale także uwzględniać dane opisowe i pozafinansowe.

Podkreślenia wymaga fakt, że w artykule omówiono sposoby wykorzystania danych pochodzących z rachunkowości zarządczej do motywowania pracowników, ale nie omawiano szczegółowo wszystkich elementów współtworzących system motywowania, który powinien zawierać bardziej psychologiczne czy socjologiczne elementy.

Literatura

- Bieniok H. i in. (2011), *Metody sprawnego zarządzania. Planowanie, motywowanie, organizowanie, kontrola*, Placet, Warszawa.
- Borkowska S. (2008), *Motywacja i motywowanie* [w:] H. Król, A. Ludwiczynski (red.), *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Brilman J. (2001), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Dobija D. (2012), *Pomiar kapitału ludzkiego i możliwości raportowania wyników*, Instytut Pracy i Polityki Socjalnej, Warszawa, <https://www.ipiss.com.pl/wp-content/uploads/downloads/2012/03/2dobija.pdf>.
- Gojny-Zbierowska M. (2015), *Model High Performance Work System (HPWS)*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 230.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (2000), *Management Accounting*, South Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.
- Jiang J.Y., Liu Ch.W. (2015), *High Performance Work Systems and Organizational Effectiveness: The Mediating Role of Social Capital*, „Human Resource Management Review”, Vol. 25.
- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna i Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Katzenbach J.R., Smith D.K. (2001), *Siła zespołów. Wpływ pracy zespołowej na efektywność organizacji*, Dom Wydawniczy ABC i Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Martyniuk Z. (red.) (1998), *Nowe metody organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Maslow A.H. (1986), *W stronę psychologii istnienia*, Instytut Wydawniczy PAX, Warszawa.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwa Fachowe CeDeWu, Warszawa.
- Nowak M. (2015), *Controlling personalny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Sobańska I. (red.) (2006), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa.
- Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert Jr D.R. (1999), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.
- Szczypta P. (2015), *Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna* [w:] E. Nowak, M. Kowalewski (red.), *Zarządzanie kosztami i dokonaniem*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 398.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Świdarska G. (red.) (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC Consulting, Difin, Warszawa.
- Wroński P. (2005), *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.

**TOOLS OF MANAGEMENT ACCOUNTING
AS A SUPPORT OF MOTIVATION SYSTEMS**

Summary: The article is a presentation of the solutions used in management accounting, which are at the same time support the process of motivating employees. Management Accounting, through close links with control functions, is extremely useful both in assessing employees and monitor their work, and the effects that it brings. The high quality of human capital can be a competitive advantage of the company. Left unchecked and with an appropriate level of financial and non-financial rewards, can contribute to the collapse of the company.

Keywords: employee evaluation, Human Resource Management, management accounting, Management by Objectives, motivation.