

**Bartłomiej Nita**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **UWARUNKOWANIA POMIARU DOKONAŃ PRZY WYKORZYSTANIU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

### **1. Wstęp**

W obszarze rachunkowości finansowej pomiar dokonań ogranicza się przede wszystkim do szacowania wyniku finansowego oraz innych kategorii ekonomicznych, które są wyrażane w jednostkach pieniężnych, takich jak koszty, przychody, przepływy pieniężne, składniki aktywów i źródła ich finansowania. Istota dokonań organizacyjnych jest znacznie bardziej złożona i nie można jej zawęzić do finansowych efektów działania organizacji. Tę wieloaspektowość dokonań można dostrzec znacznie wyraźniej w ramach rachunkowości zarządczej, która w swojej istocie uwzględnia więcej czynników, decydujących o szeroko rozumianym sukcesie organizacji. Ponadto specyfika rachunkowości zarządczej, w odróżnieniu od rachunkowości finansowej, zakłada zarówno obserwację zdarzeń historycznych, jak i estymację skutków przyszłych decyzji przy uwzględnieniu uwarunkowań sytuacyjnych. Współczesne koncepcje pomiaru dokonań koncentrują się bowiem nie tylko na wynikach finansowych, lecz również na satysfakcji klientów, rezultatach działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i pojedynczych pracowników, zużytych zasobach i realizowanych procesach czy też skuteczności działań marketingowych. Wymienione kategorie różnią się pod wieloma względami, lecz mają jedną cechę wspólną, mianowicie mniej lub bardziej bezpośrednio determinują sukces organizacji i jej przewagę strategiczną. Omawiana złożoność istoty dokonań organizacyjnych pociąga za sobą poważne problemy z punktu widzenia ich pomiaru, trudno bowiem w praktyce ustalić przedmiot pomiaru, czyli odpowiedzieć na pytanie, co należy mierzyć.

Celem niniejszego opracowania jest rozpoznanie podstawowych uwarunkowań dotyczących pomiaru dokonań w obszarze rachunkowości zarządczej. Przede wszystkim cele dotyczą wyjaśnienia istoty dokonań organizacyjnych w szerokim

ujęciu oraz przesłanek i zakresu pomiaru dokonań przy wykorzystaniu rachunkowości zarządczej.

## 2. Istota dokonań organizacyjnych

Wyjaśnienie istoty dokonań organizacyjnych wymaga zestawienia tego terminu z pojęciami, takimi jak wyniki, ekonomiczność, wydajność i efektywność. Jest to konieczne, bowiem niekiedy utożsamia się wymienione kategorie, szczególnie w zestawieniu dokonania–wyniki.

Dokonania to znacznie szersze pojęcie niż wyniki. Są tego dwa powody. Po pierwsze, wyniki stanowią jedynie składową dokonań organizacyjnych, ponieważ przedsiębiorstwo może w danym momencie mieć istotne dokonania w zakresie np. projektowania produktu lub zarządzania procesami i tym samym konsekwentnie realizować przyjętą strategię, natomiast nie uzyska w tym samym czasie końcowych rezultatów w postaci satysfakcji zadowolonych klientów, którzy przecież jeszcze nie kupili produktu, bo nie został on wprowadzony na rynek. Drugi powód ma ścisły związek z pierwszym i dotyczy tego, że w praktyce wynik jest często utożsamiany z wynikiem finansowym, który uzyskuje się w drodze konfrontacji przychodów z kosztami. Tak rozumiany wynik finansowy powinien stanowić pochodną satysfakcji klientów nabywających dany produkt. Jednak nawet wówczas, gdy dojdzie do sprzedaży, sam fakt uzyskiwania zysków nie może przesądzać o sukcesie organizacji i jej dokonaniach. W tym samym czasie mogą pojawić się problemy odnoszące się do fundamentów przedsiębiorstwa i kluczowych zasobów oraz realizacji procesów, a ponadto kłopoty te mogą współistnieć lub stanowić objawy problemów z realizacją strategii przedsiębiorstwa. Trudno wówczas mówić o tym, że przedsiębiorstwo ma istotne dokonania<sup>1</sup>.

Pozostaje do wyjaśnienia relacja między dokonaniem i ekonomicznością, wydajnością oraz efektywnością. Interesujące wydaje się porównanie definicji tych kategorii wypracowanych przez polskich prakseologów z określeniami, które są proponowane w oficjalnym słowniku amerykańskiego instytutu specjalistów rachunkowości zarządczej CIMA. Następuje tu bowiem dwojaki rodzaj konfrontacja. Po pierwsze, podejścia ogólnego charakterystycznego dla nauk o organizacji i zarządzaniu z podejściem bardziej szczegółowym, właściwym dla rachunkowości zarządczej. Po drugie, porównuje się współczesne, anglosaskie ustalenia z klasycznymi wyjaśnieniami w ujęciu polskich badaczy. Odpowiednie zestawienie tych definicji zaprezentowano w tab. 1.

Analiza definicji zawartych w tab. 1 wskazuje na dużą zbieżność obu podejść, a tym samym aktualność polskich koncepcji prakseologicznych sprzed ponad trzech

---

<sup>1</sup> Posługiwanie się terminem „wynik” nie jest oczywiście nieprawidłowe, przy czym w kontekście rachunkowości zarządczej pojęcie to ma znacznie szerszą treść znaczeniową aniżeli w rachunkowości finansowej.

dekad. Można na tej podstawie sformułować wniosek, że ekonomiczność, nazywana również gospodarnością, to kategoria bezwzględna, która oznacza przewagę korzyści wynikających z danego działania nad kosztami tego działania (np. można porównywać korzyści i koszty pozyskania informacji – jeśli koszt zdobycia informacji przewyższa korzyści płynące z jej posiadania, to jej pozyskanie jest nieekonomiczne).

Tabela 1. Porównanie polskich definicji prakseologicznych z definicją CIMA

Pojęcie	Definicja według	
	Tadeusza Pszczołowskiego	Chartered Institute of Management Accountants
Ekonomiczność ( <i>economy</i> )	Stosunek między nabytkami a ubytkami, w którym nabytki są większe od ubytków (jeśli przeważają ubytki, mamy nieekonomiczność)	Nabywanie zasobów we właściwej ilości i odpowiedniej jakości po najniższym koszcie
Wydajność ( <i>efficiency</i> )	Ekonomiczność rozpatrywana ze względu na nabytki. Działanie A jest wydajniejsze od działania B, jeśli przy danych ubytkach daje wytwór cenniejszy, niż dało działanie B	Uzyskanie albo maksymalnego użytecznego rezultatu z zasobów poświęconych na wykonywanie danego działania, albo pożądanego rezultatu z minimalnego wkładu zasobów
Efektywność ( <i>effectiveness</i> )	Dodatnia cecha działań dających jakiś oceniany pozytywnie wynik bez względu na to, czy był on zamierzony, czy nie zamierzony	Wykorzystanie zasobów w taki sposób, że wykonywanie działania pozwoli na uzyskanie zamierzonego rezultatu

Źródło: opracowanie własne na podstawie definicji zawartych w: [Pszczółowski 1978, s. 60-61 i 275; CIMA 2005, s. 48].

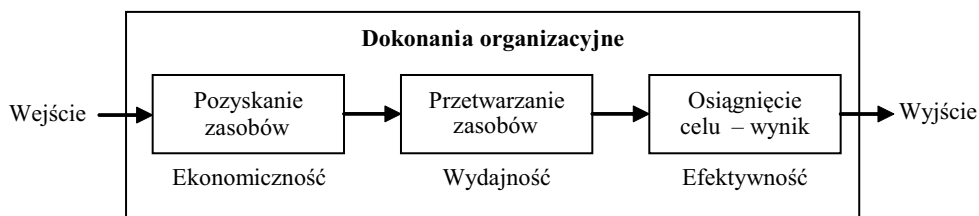
Wydajność jest natomiast kategorią względną, która odzwierciedla relację między uzyskanymi wynikami a poniesionymi nakładami (relacja typu *input-output*). Wzrost wydajności oznacza, że przedsiębiorstwo dąży do osiągania swoich celów we właściwy sposób. Definicja prakseologiczna informuje, że z dwóch działań wykonywanych przy tych samych nakładach za bardziej wydajne należy uznać to, które wygeneruje większe korzyści. Definicja według CIMA jest nieco rozszerzona i wskazuje również na fakt, że przy dwóch działaniach generujących te same korzyści bardziej wydajne jest to, które wykonywane jest przy niższych nakładach. Ogólnie rzecz ujmując, za bardziej wydajne uznać należy działanie o niższym stosunku wyników do nakładów.

Efektywność jest kategorią najbardziej niejednoznaczną i w piśmiennictwie naukowym występuje wiele jej koncepcji<sup>2</sup>. Obie definicje podane w tab. 1 są ze sobą

<sup>2</sup> Na przykład J.F. Henri [2004, s. 98] wyróżnia pięć koncepcji efektywności: celu, systemową, strategicznie zainteresowanych stron, konkurujących wartości i nieefektywności. Por. również [Michalak 2008, s. 55-56].

spójne i można przyjąć, że efektywność wyraża stopień osiągnięcia celów organizacji i uzyskania zamierzonego wyniku. Odpowiada zatem na pytanie, czy w przedsiębiorstwie są wykonywane właściwe działania<sup>3</sup>.

Na rysunku 1 zestawiono omówione kategorie ekonomiczne, umiejscawiając je w szerszym kontekście dokonań organizacyjnych i wskazując na proces transformacji zasobów, który determinuje dokonania. Ukazany na tym rysunku duży prostokąt zakreśla ramy przedsiębiorstwa traktowanego jako system. Pozyskiwanie zasobów niezbędnych do jego działania powinno być ekonomiczne, czyli w ujęciu bezwzględnym po najniższym możliwym koszcie, przy zachowaniu odpowiedniej jakości dla wymaganej ilości. Przetwarzanie zasobów ma się charakteryzować wydajnością, czyli najlepszą relacją uzyskiwanych korzyści do ponoszonych nakładów. Wreszcie przedsiębiorstwo będzie efektywne i skuteczne, jeśli będzie uzyskiwać na wyjściu pożądane rezultaty i osiągać wytyczone cele. Jak zatem wynika z prowadzonych rozważań, pojęcia dokonań organizacyjnych nie można uznać za synonim żadnej z wymienionych kategorii<sup>4</sup>.



Rys. 1. Dokonań organizacyjne a ekonomiczność, wydajność, efektywność

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując prowadzone rozważania, można sformułować kilka wniosków dotyczących istoty dokonań organizacyjnych. Po pierwsze, dokonania przedsiębiorstwa stanowią wieloaspektową kategorię ekonomiczną, której nie można zawęzić do wyników prowadzenia działalności gospodarczej w ujęciu finansowym. Przedsiębiorstwo ma dokonania, gdy działa ekonomicznie, wykonuje działania właściwie (jest wydajne), oraz wtedy, gdy wykonuje działania właściwe (jest efektywne). Dokonań uwzględniają nie tylko efekt (skutek) działalności przedsiębiorstwa, ale odnoszą ten efekt do zamierzeń i wytyczonych wcześniej celów, co implikuje konieczność włączenia w zakres dokonań skuteczności działania. Dokonań przed-

<sup>3</sup> Warto podkreślić, że polska definicja akcentuje dodatkowo różnicę między wynikiem zmierzonym i niezamierzonym. W tym pierwszym wypadku działanie jest zarówno skuteczne, jak i efektywne, natomiast w drugim wypadku jest tylko efektywne.

<sup>4</sup> J.F. Henri [2004, s. 95] podaje, że niemal do końca lat 70. ubiegłego wieku pojęcia „efektywność” (*effectiveness*) i „dokonań” (*performance*) funkcjonowały zamiennie. Dopiero w latach 80. dostrzeżono znacznie szerszy kontekst znaczeniowy dokonań organizacyjnych.

siębiorstwa to koncepcja zorientowana zarówno na przeszłość, jak i na przyszłość, a ich pomiar ma służyć realizacji funkcji informacyjnej i kontrolnej w rachunkowości. Dokonania przedsiębiorstwa należy rozpatrywać w aspekcie strategicznym, co oznacza, że wydajność i efektywność operacyjna powinny służyć wdrażaniu strategii – przedsiębiorstwo ma dokonać, gdy implementacja jego strategii przebiega zgodnie z zamierzeniami. Wreszcie dokonania przedsiębiorstwa należy postrzegać dynamicznie w ujęciu procesowym, co znaczy, że kształtowanie dokonań to z jednej strony proces ciągły, z drugiej zaś dostosowywany do zmian zachodzących w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym.

### 3. Przesłanki pomiaru dokonań

R.N. Anthony i V. Govindarajan [2004, s. 494] argumentują, że pomiarowi należy poddać tylko istotne aspekty funkcjonowania przedsiębiorstwa, które mają wpływ na implementację jego strategii. Pomiar wielu kategorii ekonomicznych ze względu na wyodrębnione aspekty pozwala na osiągnięcie wytyczonych celów zgodnie z zasadą „dostajesz to, co mierzysz” (*you get what you measure*). Dokonania powinny być następnie nagradzane po to, aby podkreślić znaczenie tych dokonań i motywować pracowników do pracy ukierunkowanej na przyszłe dokonania.

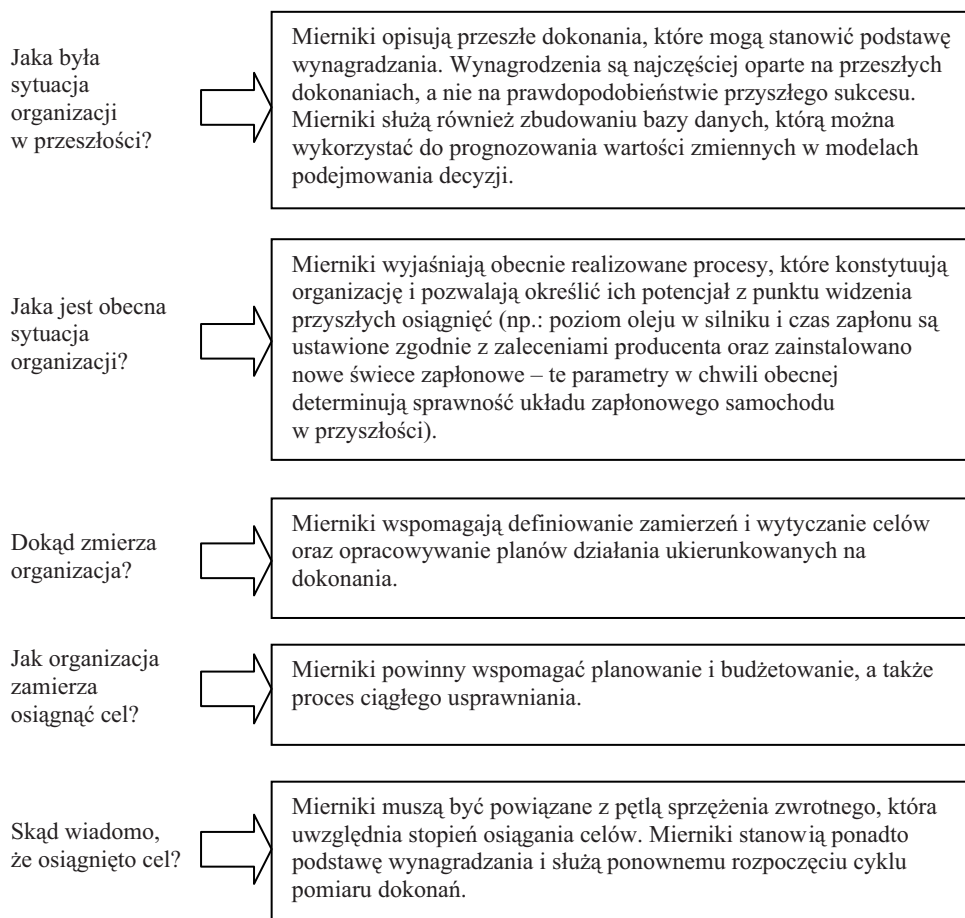
Poglądy dotyczące szczegółowych funkcji, jakie są spełniane w organizacji przez pomiar, dokonań są różne. Najbardziej naturalne wydaje się, że pomiar dokonań jest niezbędny ze względu na potrzebę monitorowania stopnia osiągania celów organizacyjnych. Istotne jest również znaczenie motywacyjnej funkcji pomiaru dokonań. Ponadto warto zaznaczyć, że pomiar dokonań w rachunkowości zarządczej stanowi podstawę do zarządzania dokonaniami.

A. Neely [1998, s. 71-89] przekonuje, że występują cztery zasadnicze grupy przesłanek pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej. Najważniejszą przesłanką pomiaru dokonań jest potrzeba ustalania bieżącej pozycji przedsiębiorstwa. Mierniki są wykorzystywane do określenia, gdzie znajduje się organizacja, ponieważ bardzo trudno projektować strategię, nie wspominając o jej implementacji, jeśli nie jest znana wyjściowa pozycja przedsiębiorstwa. Pomiar dokonań umożliwia również porównywanie sytuacji i kondycji ekonomicznej przedsiębiorstwa z innymi podmiotami. Po wtóre, pomiar dokonań ma służyć komunikowaniu pozycji, co oznacza, że mierniki służą jako narzędzie komunikowania dokonań różnym zainteresowanym podmiotom. Komunikacja może dotyczyć podmiotów zarówno wewnętrznych (np. ośrodków odpowiedzialności), jak i zewnętrznych, np. potencjalnych inwestorów. Kolejną przesłankę można określić jako potwierdzanie priorytetów. Zaprojektowane i wdrożone mierniki służą często jako instrument, który akcentuje to, co ma największe znaczenie dla organizacji. Ostatecznie pomiar dokonań ma służyć poprawie dokonań, ponieważ mierniki dokonań oddziałują na zachowania i postawy pracowników. Jeśli organizacja mierzy określone aspekty działalności, wówczas wysyłany

jest sygnał, że ten aspekt jest ważny. W takiej sytuacji powiązanie pomiaru z wynagradzaniem wymusza poprawę dokonań organizacyjnych.

Podobne poglądy są wyrażane przez M. Bourne'a [2007, s. 940], którego zdaniem istnieje pięć zasadniczych powodów, dla których należy mierzyć dokonania organizacyjne:

- 1) ustalenie obecnej sytuacji przedsiębiorstwa oraz określenie stopnia osiągnięcia celów,
- 2) komunikowanie kierunków, celów i zamierzeń w ramach organizacji,
- 3) stymulowanie działania przez sprzężenia zwrotne i dostarczanie informacji do podejmowania decyzji,
- 4) wspomaganie uczenia się,
- 5) oddziaływanie na zachowania pracownicze.



Rys. 2. Cele pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Lebas 1995, s. 24].

Prowadzone rozważania można uzupełnić i podsumować, wykorzystując ustalenia M. Lebasa. Zidentyfikował on pięć powodów, dla których należy dokonywać pomiaru dokonań w organizacjach gospodarczych. Powody te zaprezentowano syntetycznie na rys. 2. Każdy z nich można ująć w formie pytania, na które odpowiedź wymaga zastosowania odpowiednich technik pomiaru dokonań w ramach rachunkowości zarządczej.

Odpowiedzi na pytania odnoszące się do celu pomiaru dokonań nie można oddzielić od użytkowników informacji generowanych w wyniku pomiaru. Oczywiście najważniejszą grupę osób zainteresowanych pomiarem stanowią menedżerowie, kadra kierownicza i wszyscy pracownicy, ponieważ zarządzanie przedsiębiorstwem bez dostępu do odpowiednich informacji we właściwym czasie jest niemożliwe. Pomiar dokonań na poziomie zagregowanym jest pożądanym również przez właścicieli, którzy oczekują informacji dotyczących wartości zainwestowanego kapitału i potencjału przedsiębiorstwa do jego pomnażania w przyszłości. Wreszcie niektóre grupy zewnętrznych interesariuszy, takich jak klienci, dostawcy, instytucje finansowe i agencje państwowe, oczekują informacji na temat sytuacji przedsiębiorstwa.

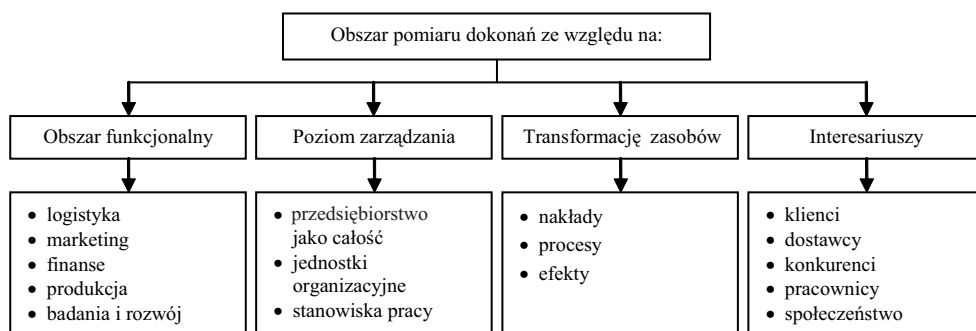
#### 4. Zakres pomiaru dokonań

Ze względu na to, że dokonania przedsiębiorstwa są uzależnione od czynników zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, zakres pomiaru dokonań powinien obejmować nie tylko zjawiska wewnętrzne, lecz również to, co się dzieje w otoczeniu zewnętrznym. Pomiar dokonań wewnątrz przedsiębiorstwa dotyczy zatem jego wewnętrznego łańcucha wartości w odniesieniu do działań zarówno podstawowych, jak i wspomagających na różnych szczeblach zarządzania. Szczególną uwagę należy zwrócić na pracowników, których można rozpatrywać po pierwsze z perspektywy pomiaru ich indywidualnych dokonań, po drugie jako zasoby o strategicznym znaczeniu dla organizacji, wreszcie, po trzecie, jako wewnętrznych interesariuszy, którzy mają swoje oczekiwania wobec przedsiębiorstwa.

Oprócz czynników wewnętrznych, w ramach pomiaru dokonań należy uwzględnić uwarunkowania zewnętrzne, związane z rynkiem i konkurencją oraz innymi grupami interesariuszy. Należy tu zaliczyć przede wszystkim zewnętrzne ogniwa łańcucha wartości przedsiębiorstwa, czyli klientów i dostawców, a także władze rządowe i samorządowe, partnerów strategicznych, środowisko naturalne, instytucje finansowe oraz całe społeczeństwo.

Pomiar dokonań w rachunkowości zarządczej można zatem prowadzić w przekroju różnych obiektów, a potencjalny zakres pomiaru jest bardzo szeroki. W związku z tym w celu systematycznego wyjaśnienia zakresu pomiaru dokonań na rys. 3 zaproponowano jego typologię ze względu na cztery kryteria.

Pierwsze kryterium dotyczy monitorowania dokonań w odniesieniu do poszczególnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Każdy z nich odznacza się odrębną specyfiką i może wymagać kwantyfikacji innych czynników oraz projek-



Rys. 3. Zakres pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

towania innych mierników dokonań. Na przykład dla wybranych obszarów funkcjonalnych można zaproponować następujące przedmioty pomiaru:

- logistyka – ciągłość dostaw, przepływy materiałowe,
- marketing – skuteczność działań reklamowych i promocyjnych, wielkość sprzedaży,
- finanse – rentowność, płynność finansowa,
- produkcja – wielkość produkcji, zużycie czynników produkcji,
- badania i rozwój – poziom innowacyjności,
- zarządzanie zasobami ludzkimi – satysfakcja pracowników, zaangażowanie w wykonywaną pracę.

Należy podkreślić, że podane przykłady nie stanowią ani celów wytyczanych dla poszczególnych obszarów, ani mierników osiągnięcia tych celów. Są to sfery dokonań, które należy monitorować ze względu na to, że determinują całokształt dokonań organizacyjnych przedsiębiorstwa.

Drugie kryterium ma związek ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Potrzeby informacyjne i specyfika dokonań zmieniają się bowiem w zależności od szczebli zarządzania. Im wyższy poziom w hierarchii organizacyjnej, tym bardziej zagregowane informacje są niezbędne do zarządzania przedsiębiorstwem i podejmowania decyzji. Można zatem wyodrębnić trzy podstawowe poziomy<sup>5</sup>:

- 1) przedsiębiorstwo jako całość,
- 2) jednostki organizacyjne,
- 3) stanowiska pracy.

Pomiar dokonań na poziomie przedsiębiorstwa jako całości ma wymiar silnie strategiczny, determinuje bowiem długoterminową przewagę konkurencyjną całego podmiotu i służy jednocześnie prowadzeniu rozrachunku między kadrą menedżerską

<sup>5</sup> Por. rozważania na temat pomiaru dokonań na różnych szczeblach organizacyjnych w: [Kaura 2002, s. 17-21; Wade, Recardo 2001, s. 2-5; Michalak 2008, s. 70-73].



i właścicielami. Pomiar dokonań na szczeblu jednostek organizacyjnych wiąże się z rachunkiem odpowiedzialności i wyodrębnianiem ośrodków odpowiedzialności, przy czym różne mogą być kryteria ich wyodrębniania. Pomiar dokonań w przekroju ośrodków odpowiedzialności jest ukierunkowany głównie na ocenę wyników tych obiektów z punktu widzenia ich przyczyniania się do rozwoju całego przedsiębiorstwa. Z tego powodu najczęściej bada się rentowność i charakterystyki finansowe wydziałów, zakładów, grup asortymentowych, regionów geograficznych itp. Wreszcie pomiar dokonań według stanowisk pracy dotyczy indywidualnych pracowników. Pomiar ten służy realizacji motywacyjnej funkcji zarządzania i powiązaniu interesów pracowników z celami przedsiębiorstwa. Chodzi o to, aby miary dokonań pracowniczych, skojarzone pośrednio z interesem właścicieli, mogły stanowić podstawę wynagradzania pracowników i tym samym motywować ich do pracy na rzecz sukcesu całego przedsiębiorstwa. Zarys istoty pomiaru dokonań według szczebli zarządzania zaprezentowano w tab. 2.

Tabela 2. Pomiar dokonań w przekroju szczebli zarządzania

Poziom zarządzania	Podstawa pomiaru	Sposób pomiaru	Środki komunikacji
Przedsiębiorstwo traktowane jako całość	Strategia przedsiębiorstwa i wynikające z niej plany wieloletnie	Analiza dokonań organizacji, przeglądy strategii, planów działania i podejmowanych decyzji	Roczne, półroczne i kwartalne raporty na temat zwrotu z inwestycji, wzrostu sprzedaży, udziałów rynkowych, kreowanej wartości, zmian w otoczeniu bliższym i dalszym
Wydziały i zakłady w przedsiębiorstwach zdyspersyfikowanych, sfery funkcjonalne, grupy produktowe, obszary terytorialne	Roczne budżety	Analizy wyników grup produktowych, wydziałów i obszarów geograficznych	Miesięczne i kwartalne raporty na temat sprzedaży, kosztów, wyników i kapitału obrotowego
Menedżerowie linii produkcyjnych, brygadzści i majstrowie, kierownicy, przedstawiciele handlowi, szeregowi pracownicy	Plany operacyjne i harmonogramy	Przegląd dokonań pracowników odpowiedzialnych za poszczególne zadania	Dzienne i tygodniowe raporty na temat wielkości produkcji, sprzedaży, cen, należności, poziomu zapasów, braków, nadgodzin, absencji itp.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Kaura 2002, s. 20].

Kolejne kryterium zakresu pomiaru dokonań odnosi się do transformacji nakładów w wyniki. Wcześniej argumentowano, że pomiar dokonań jest ściśle związany z takim procesem. Oznacza to, że pomiar dokonań obejmuje również monitorowanie i ocenę trzech kategorii:

- 1) zasobów (materiałów, pracy, zasobów informacyjnych) w celu oceny gospodarności ich pozyskania,
- 2) procesów przetwarzania tych zasobów w efekty na potrzeby badania wydajności,
- 3) efektów przez ich konfrontację z oczekiwaniami i wytyczonymi celami w związku z potrzebą oceny efektywności i skuteczności działania.

Mimo że wszystkie wymienione kategorie determinują całokształt dokonań organizacyjnych, to należy mieć świadomość, że nie wszystkie w jednakowy sposób poddają się pomiarowi. Według R. Simonsa na wybór określonej kategorii ekonomicznej, która może podlegać pomiarowi, wpływają następujące czynniki [Simons 2000, s. 63-66]:

- 1) techniczna możliwość monitorowania i pomiaru,
- 2) zrozumienie zależności między nakładami a efektami,
- 3) koszty pozyskania informacji,
- 4) pożądany poziom innowacji.

Pierwszy czynnik oznacza, że należy ustalić, czy można obserwować i monitorować dany proces bezpośrednio, czy wyłącznie pośrednio przez jego efekty. Na przykład bez trudu można monitorować proces produkcyjny, natomiast znacznie trudniej proces zarządzania, w ramach którego menedżerowie odbywają narady, spotykają się z kontrahentami, prowadzą korespondencję itp. Drugi czynnik to zrozumienie zależności między nakładami a efektami. Nawet gdy jest możliwe bezpośrednie monitorowanie procesu, to jednocześnie pożądane jest występowanie związku między uzyskanymi wynikami a ponoszonymi nakładami. Jeśli taki związek jest trudno ustalić i zrozumieć (np. w sferze badawczo-rozwojowej), to monitorowanie procesu transformacji jest bardzo utrudnione. Kolejny czynnik to koszty ponoszone w związku z pomiarem dokonań. Należy uwzględnić tu dwa podstawowe rodzaje kosztów. Po pierwsze, koszty generowania i przetwarzania informacji, po drugie koszty utraconych korzyści lub straty wynikające z zaniechania monitorowania. Ostatni czynnik to pożądany poziom innowacji. Dotyczy on ustalenia, kiedy będzie generowany najwyższy poziom innowacji – przy monitorowaniu procesów czy też pomiarze efektów. Ścisłe monitorowanie przebiegu procesu i precyzyjne ustalenie oczekiwanego efektu ogranicza bowiem swobodę działania i skłonność do eksperymentowania, co zmniejsza potencjalną innowacyjność. Zestawienie omówionych czynników w odniesieniu do procesu transformacji typu *input-output* zaprezentowano w tab. 3.

Ostatnie kryterium, które należy uwzględnić przy ustaleniu zakresu pomiaru dokonań, dotyczy interesariuszy. Jak już wspomniano, dokonania przedsiębiorstwa są zdeterminowane jego relacjami z różnymi podmiotami zarówno wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi. Jednym z przedstawicieli takiego pojmowania istoty prowadzenia działalności gospodarczej jest S. Sunder [1997, s. 14-20], który przedstawił koncepcję przedsiębiorstwa jako zbioru kontraktów. Interesariusze są przez niego nazywani agentami, którzy oferują przedsiębiorstwu różne zasoby (pracę, materiały, maszyny,

posiadane informacje), natomiast w zamian oczekują określonych korzyści. Racjonalny agent nie angażuje się w kontakty z przedsiębiorstwem, jeżeli spodziewane przez niego korzyści są mniejsze od korzyści wynikających z najlepszej dostępnej i znanej alternatywy.

Tabela 3. Determinanty wyboru przedmiotu pomiaru według R. Simonsa

Czynniki wpływające na wybór przedmiotu pomiaru w odniesieniu do:		
nakładów	procesów	efektów
<ul style="list-style-type: none"> <li>• niemożliwe jest monitorowanie nakładów lub efektów</li> <li>• koszt nakładów jest relatywnie wysoki w porównaniu z wartością efektów (np. metali szlachetnych w procesorach)</li> <li>• jakość i/lub bezpieczeństwo są ważne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• procesy są obserwowalne i mierzalne</li> <li>• koszt pomiaru i monitorowania procesów jest niski</li> <li>• ze względu na bezpieczeństwo i/lub jakość krytycznym czynnikiem jest standaryzacja</li> <li>• zrozumiałe są związki przyczynowo-skutkowe</li> <li>• ważne procesy lub udoskonalenia tych procesów mogą wywołać przewagę strategiczną</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• efekty są obserwowalne i mierzalne</li> <li>• koszt pomiaru i monitorowania efektów jest niski</li> <li>• związki przyczynowo-skutkowe nie są w pełni zrozumiałe</li> <li>• pożądana jest swoboda innowacji</li> </ul>

Źródło: [Simons 2000, s. 67].

Zależności zachodzące między podmiotami skupionymi wokół przedsiębiorstwa można zatem postrzegać jako łańcuch wzajemnych oddziaływań różnych grup interesu. Przykłady kategorii, które można objąć pomiarem dla wybranych grup interesariuszy, są następujące:

- właściciel – wartość przedsiębiorstwa,
- klienci – satysfakcja uzyskana dzięki nabyciu wyrobów lub usług,
- dostawcy – pewność zaopatrzenia,
- konkurenci – kondycja finansowa i pozycja rynkowa,
- pracownicy – satysfakcja z wykonywanej pracy,
- społeczeństwo – postrzeganie przedsiębiorstwa.

Zaproponowane kryteria, pozwalające na wyznaczenie zakresu pomiaru dokonają w rachunkowości zarządczej, niekiedy wzajemnie się przenikają. Chociażby obszar funkcjonalny (np. produkcja) z jednej strony może być traktowany jako samodzielny przedmiot pomiaru, z drugiej zaś może być postrzegany jako jeden ze szczebli w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa (np. zakład produkcyjny). Podobnie można monitorować i oceniać dokonania poszczególnych pracowników ze względu na ich pozycję w strukturze przedsiębiorstwa, a jednocześnie badać ich zadowolenie i satysfakcję jako wewnętrznych interesariuszy.

## 5. Podsumowanie

W toku rozważań prowadzonych w niniejszym opracowaniu uzgodniono, że dokonania przedsiębiorstwa stanowią wieloaspektową kategorię ekonomiczną, której nie można zawęzić do wyników prowadzenia działalności gospodarczej w ujęciu finansowym. Przedsiębiorstwo ma dokonania, gdy działa ekonomicznie, jest wydajne i efektywne, a w związku z tym, że wydajność i efektywność operacyjna powinny służyć celom strategicznym, przedsiębiorstwo ma dokonania, gdy zgodnie z zamierzeniami wdraża strategię. Dokonania przedsiębiorstwa można rozważać zarówno w trybie *ex post*, jak i w trybie *ex ante*, a ponadto dokonania organizacyjne należy rozpatrywać dynamicznie w ujęciu procesowym, co znaczy, że kształtowanie dokonań to z jednej strony proces ciągły, z drugiej zaś dostosowywany do zmian zachodzących w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym.

W dalszej części opracowania ustalono, że pomiar dokonań w rachunkowości zarządczej można prowadzić w przekroju różnych obiektów, a potencjalny zakres pomiaru jest bardzo szeroki. W związku z tym zaproponowano typologiczne ujęcie zakresu pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej, które uwzględnia cztery kryteria: obszar funkcjonalny, poziom zarządzania w strukturze organizacyjnej, transformację zasobów oraz interesariuszy. Dociekania naukowe poświęcone pomiarowi dokonań w rachunkowości zarządczej rozszerzono przez identyfikację podstawowych przesłanek pomiaru dokonań, wskazując na potrzebę badania pozycji przedsiębiorstwa, porównywanie z innymi podmiotami, komunikowanie dokonań i wreszcie poprawę dokonań w przeszłości.

## Literatura

- Anthony R.N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw-Hill, New York 2004.
- Bourne M., *Implementing a Balanced Scorecard Performance Measurement System*, [w:] A.J. Smith (red.), *Handbook of Management Accounting*, CIMA Publishing, Oxford 2007.
- CIMA *Official Terminology*, CIMA Publishing, Oxford 2005.
- Henri J.F., *Performance measurement and organizational effectiveness: bridging the gap*, „Managerial Finance” 2004, vol. 30, no 6.
- Kaura M.N., *Management Control and Reporting Systems. Harmonising Design and Implementation*, Response Books, New Delhi 2002
- Lebas M.J., *Performance measurement and performance management*, „International Journal of Production Economics” 1995, vol. 41, no 1-3.
- Michalak J., *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Neely A., *Measuring Business Performance*, The Economist Books, London 1998.
- Pszczółowski T., *Mala encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
- Simons R., *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 2000.
- Sunder S., *Theory of Accounting and Control*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio 1997.
- Wade D., Recardo R., *Corporate Performance Management*, Butterworth-Heinemann, Woburn 2001.

## **CONDITIONINGS OF PERFORMANCE MEASUREMENT WITH THE USE OF MANAGEMENT ACCOUNTING**

### **Summary**

The paper deals with the use of managerial accounting for the purposes of performance measurement. In the first part of the article, the general idea of the term “performance” was depicted and further the meaning of performance measurement in the context of management accounting was analyzed. In particular, the relation of performance to some other terms such as economy, effectiveness and efficiency was presented. In the second part of the paper, the rationales for performance measurement were discussed taking into account the strategic orientation of managerial accounting.

In the last part of the article, the scope of performance measurement in the area of managerial accounting was proposed. Four major criteria needed to determine this scope were examined. Thus, the emphasis was put on the performance measurement in different functional areas, on various management level in the organizational hierarchy, across transformation of resources, and finally from the point of view of stakeholders’ interests.