

Wojciech Czakon

Akademia Ekonomiczna w Katowicach

PROCESOWE PODEJŚCIE DO BADANIA EFEKTYWNOŚCI

1. Wstęp

Kryterium efektywności to cecha konstytutywna odróżniająca ekonomię od innych nauk społecznych. Pojawił się nawet taki pogląd, iż ekonomię od nauk społecznych odróżnia nie tyle przedmiot zainteresowania, ile podejście efektywnościowe do wyborów dokonywanych przez ludzi [Coase 1990, s. 3]. Niezależnie od postawy behawioralnej, tj. racjonalności czy racjonalności ograniczonej, decyzje podejmowane przez uczestników wymiany opierają się na zastosowaniu tego kryterium. Gdy pominię się zatem zagadnienie postawy decydenta, adekwatne do rzeczywistości, określenie efektywności staje się podstawowym zagadnieniem. Niniejszy artykuł przyjmuje perspektywę producenta – a ściślej decydenta – w strukturze formalnej przedsiębiorstwa o złożonej działalności. Osadzony jest zatem w naukach o zarządzaniu.

Celem artykułu jest przedstawienie procesowego podejścia do badania efektywności jako rozwiązania opartego na identyfikacji działań (procesów) oraz pomiarze wejść i wyjść tych procesów jako podstawy rachunku efektywności. W miejsce jednego pytania o efektywność, wyrażoną pewną wielkością liczbową, badacz stawia trzy pytania:

- jakich efektów użytkowych dostarcza przedsiębiorstwo odbiorcom zewnętrznym?
- jakie działania realizuje przedsiębiorstwo, by te efekty użytkowe dostarczył?
- jakie zasoby są konieczne, by te działania zrealizować?

Tradycyjne rozwiązania problemu badania efektywności przedsiębiorstwa noszą znamiona analizy ekonomicznej lub też sprawności technicznej. Pierwszy przypadek dotyczy stosowania wskaźników efektywności opartych na ewidencji księgowej oraz sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa. Powoduje to wiele uproszczeń, w tym silną zależność wskaźników od dostępnych danych, wobec czego rachunek ten wydaje się odpowiedni dla przedsiębiorstw mających jeden typ klienta i prowadzących jednorodną działalność. W bardziej złożonej działalności

zniekształca obraz rzeczywisty, co naraża decydenta na błędne decyzje¹. Z kolei orientacja techniczna wiąże się z inżynierskim podejściem, ograniczonym do procesów produkcyjnych, więc z tego powodu nie mieści się w ramach rozważań.

Pierwszą część poświęcono rozstrzygnięciom terminologicznym. Wieloznaczność terminu efektywność, a także pewna swoboda jego użycia w języku potocznym, nakazuje przyjęcie określonej perspektywy poznawczej i wynikającej stąd definicji. Zgodnie z tradycją polskiego piśmiennictwa będzie ona ugruntowana w dorobku prakseologii.

Druga część opisuje istotę procesowego podejścia do badania efektywności. Przedstawia implikacje przyjętej definicji dla badania pojedynczego działania, a także dla badania ciągu działań (procesu, łańcucha wartości). Eksponuje wartość poznawczą określenia działań, zasobów koniecznych do ich realizacji oraz celów użytkowych w realizacji tych działań. Rachunek kosztów działań pozostaje podstawową techniką pomiaru efektywności w podejściu procesowym.

2. Rozstrzygnięcia terminologiczne

Przywołana we wstępie wieloznaczność terminu „efektywność” ma swoje źródła w założeniach epistemologicznych dyscypliny, która podejmuje tę problematykę. Obok znanej typologii M. Bielskiego, który wyodrębnił ujęcie systemowe i celowościowe efektywności [Bielski 1992, s. 110] w ramach teorii organizacji i zarządzania, wyróżnić trzeba również prakseologiczne oraz ekonomiczne podejścia.

Zgodnie z charakterem metateoretycznym ogólna teoria działania przyjmuje trzy podstawowe kryteria oceny działania, a mianowicie: skuteczność, ekonomiczność, korzystność. Pierwszy walor sprawnego działania odnosi się do stopnia osiągnięcia celu, drugi do stosunku efektów użytkowych do nakładów koniecznych do ich użycia, trzeci zaś do różnicy pomiędzy efektami użytkowymi a koniecznymi nakładami. Wobec tego uznać trzeba, iż ocena działania powinna być wielokryterialna, natomiast współczesne rozumienie efektywności to prakseologiczna ekonomiczność.

Ekonomia podejmuje wątek efektywności z punktu widzenia skutków decyzji podejmowanych przez uczestników rynku. Mówiąc o efektywności, traktuje o optymalności: producenta (optymalna krzywa kosztów), rynku (tzw. efektywność alokacyjna Pareto). Głównym narzędziem określania optymalności pozostaje rachunek różniczkowy, gdyż to na analizie marginalnej oparta jest efektywność w ekonomii klasycznej i neoklasycznej.

Dokonanie przeglądu kilkunastu definicji efektywności, spotykanych we współczesnej polskiej literaturze, z pewnością rozszerzyłoby listę typologii. Przyjęta perspektywa decydenta w przedsiębiorstwie ogranicza poszukiwania do nauk o organizacji i zarządzaniu. Ponieważ są one ściśle związane z dorobkiem prakseologii, trzeba uznać, iż efektywność stanowi ilościową cechę działania. Efektywność

¹ Szerzej o problemach jednego odbiorcy i wielu odbiorców zob. [Czakoń 2003].

traktuje się jako ilościową cechę działania, odzwierciedloną w relacji efektów użytkowych², uzyskanych w pewnym czasie i zmierzających do zaspokojenia potrzeb odbiorcy (pośredniego i końcowego), oraz nakładów (zasobów) koniecznych do osiągnięcia tych efektów, poniesionych w pewnym czasie.

Wobec przyjęcia takiej definicji pojawia się kolejny problem badawczy, a mianowicie identyfikacja działań.

3. Obiekt efektywności – proces

Zgodnie z poglądem L. Krzyżanowskiego: „swoboda wyodrębniania procesów jest niczym nieograniczona” [Krzyżanowski 1999, s. 181], jest więc kwestią konwencji to, jak dalece szczegółowy podział przyjmuje się w danym procesie identyfikacji i według jakich kryteriów. Wobec tego badanie efektywności również jest kwestią umowną, przyjęta zaś konwencja rzutować będzie na przydatność uzyskanych w wyniku takiego postępowania wyników. Trzeba więc stwierdzić, iż badanie efektywności w podejściu procesowym składa się z dwóch co najmniej elementów składowych:

- identyfikacji i wyodrębnienia działań, które będą przedmiotem oceny pod względem kryterium efektywności,
- pomiaru składników efektywności, tj. efektów użytkowych oraz nakładów koniecznych do ich uzyskania, by na tej podstawie uzyskać relację tych wielkości.

Nie ulega wątpliwości, że identyfikacja działań stanowi integralną część procedury badania efektywności w podejściu procesowym. Aby identyfikacja ta spełniała wymogi dalszych zabiegów pomiarowych i rachunkowych, powinna obejmować określenie efektów realizacji działań oraz nakładów ponoszonych do ich realizacji.

Wyodrębnić można w literaturze dwa podejścia do kwestii identyfikacji działań: systemowe oraz sytuacyjne (zob. szerzej [Czakon, Jakubiec 2002, s. 13-18]). Podejście systemowe zakłada istnienie pewnych standardowych rozwiązań w zakresie terminologii (nazw działań) oraz w zakresie treści tych działań. Najbardziej rozpowszechnionymi modelami systemu działań przedsiębiorstwa są:

- bazowy model łańcucha wartości, autorstwa M.E. Portera, obejmujący pięć rodzajów działań podstawowych oraz cztery rodzaje działań wspierających, powiązanych wzajemnie,
- wzór klasyfikacji procesów, autorstwa International Benchmarking Clearinghouse, obejmujący siedem rodzajów procesów operacyjnych oraz sześć rodzajów procesów zarządczych i wspierających.

Wybierając jedną z propozycji standardowych, można stwierdzić, że identyfikacja działań polega na przypisaniu tego, co wykonuje organizacja, do zdefiniowanych w modelu definicji. Łatwość takiej procedury jest jednak pozorna, powstawać

² Zagadnienie terminologiczne nazwy wyników działania, mogących stanowić podstawę jego oceny z punktu widzenia badania efektywności, szerzej zob. [Zieleniewski 1974, s. 199].

mogą bowiem trudności natury terminologicznej, kiedy nazwa działania jest w przypadku konkretnego przedsiębiorstwa niejasna, lub treściowej, kiedy przedsiębiorstwo realizuje inny zakres czynności niż zdefiniowany w modelach standardowych. Wynikające stąd trudności aplikacyjne są głównym źródłem krytyki modeli.

Alternatywnym rozwiązaniem jest podejście sytuacyjne, które uwzględnia uwarunkowania właściwe dla badanego przedsiębiorstwa. Podejście to bywa niekiedy nazywane podejściem oddolnym, polega bowiem na identyfikacji wszystkich szczegółowych czynności realizowanych w przedsiębiorstwie. Na podstawie tej szczegółowej procedury następuje agregowanie czynności w działania, które pod względem technologii, celu i ekonomiki są zbiorami względnie jednolitych czynności. Najczęściej stawianym zarzutem wobec podejścia sytuacyjnego jest właśnie owa szczegółowość. Nagromadzenie szczegółowych czynności może znacznie spowolnić i utrudnić identyfikację działań, obiektów badania efektywności. Występujące w literaturze poglądy na temat liczebności działań w podejściu systemowym i sytuacyjnym przedstawia tab. 1. Rozbieżność tych poglądów jest bardzo wyraźna.

Tabela 1. Liczba procesów głównych w wybranych propozycjach teoretycznych

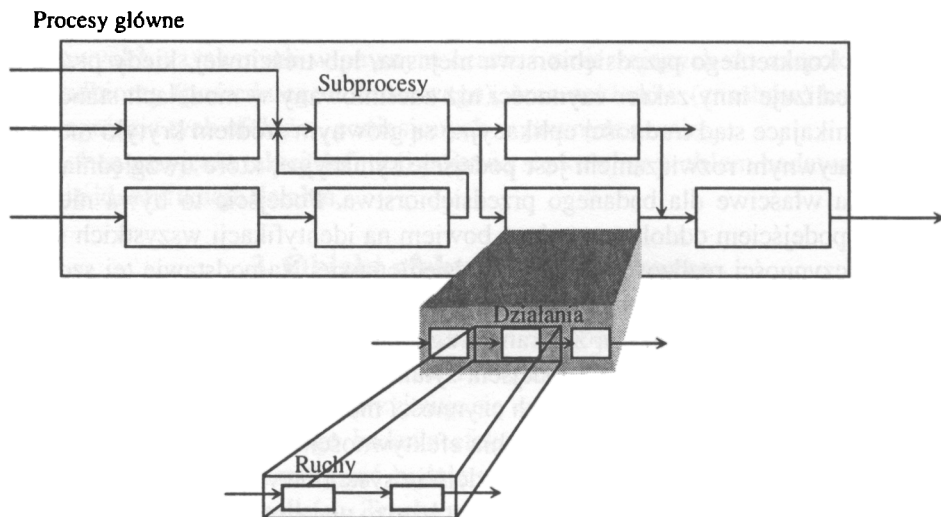
Podejście	Autor	Nazwa procesów głównych	Liczba procesów
Systemowe	M.E. Porter	działania	9
	International Benchmarking Clearinghouse	procesy	13
		działania	62
	R.S. Kaplan	grupy procesów	3
		procesy	5
Sytuacyjne	R.L. Manganelli	procesy główne	12 do 24
	R. Muller	megaprocesy	4 do 6
		procesy	20

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Manganelli, Klein 1998; Muller, Rupper 2000; Miller, Pniewski, Polakowski 2000; Kaplan, Norton 2001].

Wydaje się, że dopuszczalna w świetle literatury znaczna swoboda definiowania działań jest uporządkowana jedynie pod względem hierarchii pojęć, zgodnie z propozycją H.J. Harringtona, przedstawioną na rys. 1.

Niezależnie od wybranego podejścia, procedura identyfikacji działań powinna obejmować co najmniej:

- słownik działań, tj. listę nazw działań i procesów wraz z definicją ich zakresu w postaci czynności składowych,
- graficzną ilustrację zidentyfikowanego systemu działań, która służy zwięzłemu przedstawieniu wyników tego etapu badania efektywności oraz weryfikacji ich poprawności,
- określenie zasobów koniecznych do realizacji działań oraz pożądanych efektów tych działań.



Rys. 1. Hierarchia procesów

Źródło: [Harrington, Esseling, Van Nimwegen 1997, s. 2].

Łatwo zauważyć, iż wymienione efekty identyfikacji działań są nie tylko wystarczające do przeprowadzenia pomiaru efektywności, ale też stanowią mogą wskazówkę kształtowania organizacji pracy w przedsiębiorstwie. Polegać ona może np. na przyporządkowaniu odpowiedzialności do działania lub ciągu działań (procesu) w miejsce powiązania odpowiedzialności komórką organizacyjną.

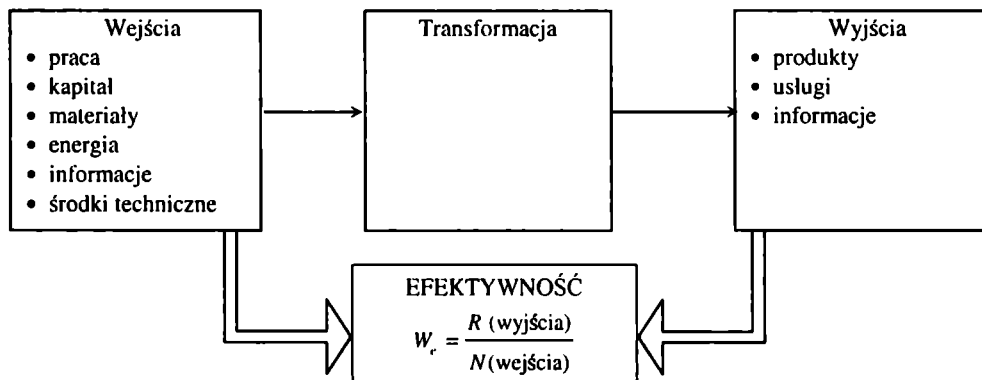
4. Pomiar efektywności – rachunek kosztów działań

Podstawowe znaczenie dla badania efektywności ma jednak relacja pomiędzy definicją procesu a miarą efektywności. Przedstawia ją rys. 2. Oznacza to następujące konsekwencje dla badania efektywności:

1. Badanie efektywności jest zabiegiem badawczym dotyczącym procesów realizowanych przez przedsiębiorstwo.
2. Identyfikacja procesów w wymiarze przedmiotowym stanowi warunek konieczny badania efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa.
3. Dokładność pomiaru efektywności zależy wprost od dokładności identyfikacji oraz pomiaru wejść i wyjść procesu.

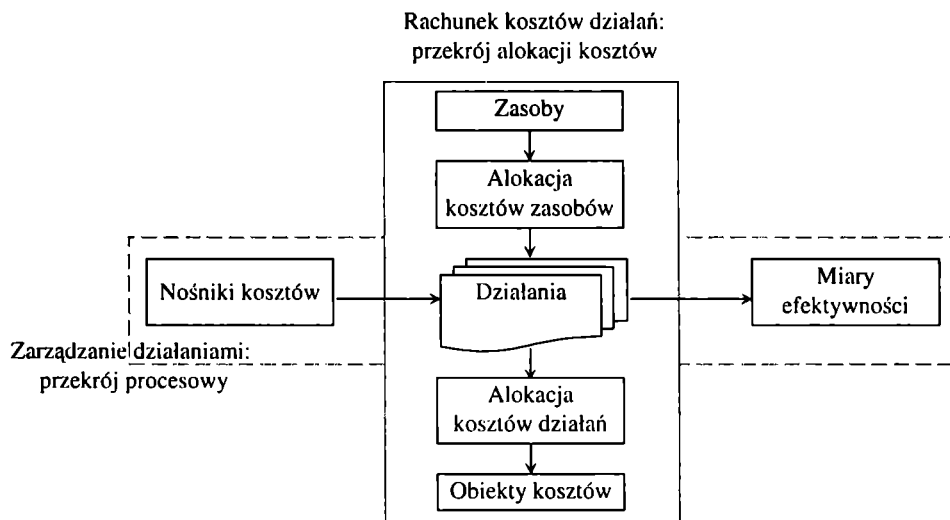
Modelowa ilustracja przedstawiona na rys. 2 napotyka w warunkach konkretnego przedsiębiorstwa liczne trudności. Zaliczyć do nich należy m.in. zróżnicowany charakter wejść, czyli nakładów koniecznych. Sposób ich pozyskiwania z otoczenia (np. w wypadku zasobów ludzkich – umowa o pracę, umowa zlecenie, umowa z podmiotem gospodarczym „wynajmującym” pracowników) wpływa na

umiejscowienie kosztów w ewidencji księgowej, a także na dynamikę tych kosztów (stałe, zmienne). Ponadto poszczególne nakłady mogą być użytkowane w wielu działaniach, co stwarza problem jakości alokacji lub przypisania tych kosztów do działań. Ze względu na te problemy opracowano narzędzie rachunkowe w postaci rachunku kosztów działań. Jego modelowy przykład przedstawia rys. 3.



Rys. 2. Przedmiotowy wymiar procesu a wskaźnik efektywności

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 3. Model relacji pomiędzy rachunkiem kosztów działań a zarządzaniem działaniami

Źródło: [Player, Lacerda 1999, s. 41].

Zasady prowadzenia rachunku kosztów działań są na tyle rozpowszechnione, iż ponowne ich przytaczanie nie ma żadnego uzasadnienia. Warto jednak zwrócić

uwagę na pewne kwestie interpretacyjne, ważne z punktu widzenia przydatności tego rachunku do badania efektywności.

Po pierwsze, zauważyć trzeba, iż wbrew nazwie nie mamy do czynienia z rachunkiem kosztów, ale z rachunkiem kosztów i efektów. Oznacza to, iż następuje przyporządkowanie uzasadnionych, poniesionych nakładów, wyrażonych odpowiednimi kosztami, do efektów, czyli obiektów kosztowych. Najczęściej za obiekt kosztowy przyjmuje się klienta lub grupę klientów, wyraża się zaś go w postaci przychodów ze sprzedaży. Pozwala to na ocenę zyskowności obsługi tych obiektów kosztowych, a także na ocenę rentowności tej obsługi. Oba wskaźniki są miernikami efektywności. Można zatem uznać rachunek kosztów działań za narzędzie pomiaru efektywności.

Po drugie, należy podkreślić, iż obsługa obiektu kosztów zwykle wymaga realizacji całego ciągu działań, nazywanych też łańcuchami wartości. Wobec tego powstaje pytanie o właściwy obiekt badania efektywności. Jeśli bowiem działanie ma z prakseologicznego punktu widzenia sens tylko i wyłącznie jako element łańcucha wartości, to badanie efektywności tego działania jako odrębnego obiektu badawczego może nie być przydatne. W rozstrzygnięciu tej wątpliwości pomocne może być sięgnięcie po strukturę odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Chodzi o ustalenie, czy przypisano formalnie odpowiedzialność za realizację działań i łańcuchów wartości. Innym kryterium rozstrzygającym będzie, rzecz jasna, cel badania efektywności.

Po trzecie, rachunek kosztów działań stanowi rozbudowany system miar, których nie powinno się ograniczać do miar finansowych. W istocie bowiem obok wartości kosztów zasobów, kosztów działań i wartości przychodów, związanych z obiektami kosztów, system ABC gromadzi dane ilościowe. Opisują one nośniki kosztów zasobów oraz nośniki kosztów działań. Dla wielowymiarowej oceny efektywności niewątpliwie mają znaczenie częstotliwość korzystania z danego zasobu (np. biura projektowego) oraz czas poświęcony na dane działanie (np. pozyskiwanie zleceń). Wielkość zapotrzebowania na poszczególne zasoby oraz na działania jest istotną informacją. Wpływa bowiem na końcową efektywność działań i łańcuchów tych działań. Funkcjonowanie rachunku kosztów działań jest uwarunkowane dostępnością tych miar.

5. Podsumowanie

Badanie efektywności, rozumianej jako ilościowa cecha działań, jest zabiegiem znacznie wykraczającym poza czynności pomiarowe czy rachunkowe, które tradycyjnie mu się przypisuje. W dobie rosnącej złożoności wewnętrznej przedsiębiorstw korzystanie ze wskaźników klasycznych, opartych na wielkościach czerpanych ze sprawozdań finansowych, przestaje być wystarczające. Dla decydentów w przedsiębiorstwie ważna jest kategoria działań, gdyż to działanie opisuje efektywność. Dlatego też istotnym elementem badania efektywności jest identyfikacja

działań i ich wzajemnych powiązań w przedsiębiorstwie. Na podstawie analizy zidentyfikowanych działań, z wykorzystaniem rachunku kosztów działań, możliwe jest adekwatne badanie efektywności.

Procesowe podejście do badania efektywności nie jest ideą nową. Nowe są tylko narzędzia: modele systemów działań przedsiębiorstw, procedury identyfikacji działań, rachunek kosztów działań. Powodują one, że kryterium efektywności przestaje być problemem wyłącznie rachunkowym w praktyce przedsiębiorstw, staje się zaś problemem badawczym. W tym kontekście ważnym kierunkiem badań wydaje się próba wypracowania standardowych modeli systemów działań przedsiębiorstw, które umożliwiłyby także badania porównawcze.

Literatura

- Bielski M., *Organizacja: istota, struktury, procesy*, Wyd. UŁ, Łódź 1992.
- Coase R.H., *The Firm, the Market, and the Law*, University of Chicago Press, Chicago 1990.
- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami*, cz. 2: *Identyfikacja procesów i działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 6.
- Czakon W., *Rachunek efektywności w modelach jednego i wielu odbiorców*, „Przegląd Organizacji” 2003 nr 3.
- Harrington H.J., Esseling E.K., Van Nimwegen H., *Business Process Improvement Workbook. Documentation, Analysis, Design and Management of Business Process Improvement*, McGraw-Hill 1997.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników*, PWN, Warszawa 2001.
- Krzyżanowski L., *O podstawach kierowania inaczej*, PWE, Warszawa 1999.
- Manganelli R.L., Klein M.M., *Reengineering*, PWE, Warszawa 1998.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Muller R., Rupper P., *Proces reengineering – optymalizacja procesów zorientowanych na klienta*, Wyd. Astrum, Wrocław 2000.
- Player S., Lacerda R., *Arthur Andersen's Global Lessons in Activity-Based Management*, John Wiley & Sons, New York 1999.
- Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1974.

PROCESS APPROACH TO EFFICIENCY MEASUREMENT

Summary

The article is focused on the process approach to efficiency measurement. Problems of numerous meanings of the efficiency category, the need of organizations' activity systems identification, and activity based costing usefulness as calculation tool. Efficiency seems to be a research rather than a calculation problem to the decision maker.