

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową.....	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem.....	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności.....	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej.....	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierziński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Andrzej Niemiec

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: andrzej.j.niemiec@gmail.com

MOŻLIWOŚĆ NORMALIZACJI POMIARU OSIĄGNIĘĆ NA PRZYKŁADZIE MIAR STOSOWANYCH W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM KURIERSKIM

Streszczenie: Hipotezą badawczą jest twierdzenie, że standaryzacja miar pomiaru osiągnięć w danej sekcji czy dziale gospodarki może być podstawą do identyfikacji miar pomiaru osiągnięć w konkretnym przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest budowa zestawu kluczowych miar pomiaru osiągnięć dla przedsiębiorstwa kurierskiego. Przejawem standaryzacji jest zestaw mierników wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportu drogowego i firm kurierskich. Miary można podzielić zasadniczo na dwie grupy: o charakterze uniwersalnym i indywidualne. Indywidualne to takie, które odzwierciedlają specyfikę samego przedsiębiorstwa lub sektora. W badaniu wykazano, że unifikacja pomiaru osiągnięć może być realizowana poprzez tworzenie baz danych o miarach i metodologii pomiaru osiągnięć zarówno dla wskaźników uniwersalnych, jak i indywidualnych.

Słowa kluczowe: pomiar osiągnięć, indykatory osiągnięć, standaryzacja, transport.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.40

1. Wstęp

Problem standaryzacji w zarządzaniu wydaje się być na pierwszy rzut oka zagadnieniem abstrakcyjnym. Zarządzanie dla większości praktyków to sztuka. Dlaczego więc standaryzować sztukę?

Odpowiedź wydaje się prosta. Standaryzacji mogą podlegać narzędzia i techniki zarządzania, nie cały proces. W zarządzaniu przedsiębiorstwem, tak samo jak w malarstwie czy rzeźbie, istnieją narzędzia i techniki. Narzędzia te standaryzuje się, aby ułatwić proces tworzenia dzieła¹.

¹ Dla przykładu w malarstwie numeruje się wielkość pędzli, a kolorom przypisuje wyszukane nazwy. Nie oznacza to jednakże, że dysponując zestawem pędzli i farb, każdy będzie malował na równi z C. Monetem, A. Renoirem czy E. Degas. Z pewnością jednak standaryzacja narzędzi ułatwiała

W podobny sposób można podejść do standaryzacji wybranych narzędzi zarządzania, takich jak np. pomiar osiągnięć. Standaryzacja narzędzi zarządzania jest szczególnie istotna dla całej sekcji gospodarki, jaką jest transport i gospodarka magazynowa. Jest to związane z planem utworzenia jednolitego europejskiego obszaru transportu oraz dążenia do osiągnięcia konkurencyjnego i zasobooszczędnego systemu transportu opisanego w *Białej księdze* [*Biała księga...* 2011]. Jednym z celów zapisanych w tym dokumencie jest stworzenie efektywnej sieci multimodalnego podróżowania i transportu między miastami. Oznacza to w przypadku towarów – rozwiązania multimodalne oparte na łączeniu środków transportu: wodnego, kolejowego na dalekie odległości i samochodowego na krótkie. Tego typu rozwiązania wymuszają postęp w logistyce, a także w zarządzaniu konkretnym przedsiębiorstwem transportowym.

Hipotezą badawczą jest twierdzenie, że standaryzacja miar pomiaru osiągnięć w danej sekcji czy dziale gospodarki może być podstawą do identyfikacji miar pomiaru osiągnięć w konkretnym przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest zaproponowanie zestawu wskaźników (miar) do oceny dokonań firmy kurierskiej. Metody badawcze to studia literaturowe oraz badanie metodą ekspercką wśród właścicieli i menedżerów wybranych firm kurierskich.

2. Istota standaryzacji

Podejmując temat, należy przede wszystkim zdefiniować termin „standaryzacja” („normalizacja”). Zgodnie z ustawą normalizacja to działalność zmierzająca do uzyskania optymalnego, w danych okolicznościach, stopnia uporządkowania w określonym zakresie, poprzez ustalanie postanowień przeznaczonych do powszechnego i wielokrotnego stosowania, dotyczących istniejących lub mogących wystąpić problemów [Ustawa z 12 września 2002, art. 2, pkt 1; Gajewski 2007, s. 49]. Definiując prościej: normalizacja to proces tworzenia i stosowania reguł porządkujących określoną działalność dla dobra i współpracy wszystkich zainteresowanych [Kolman 1995, s. 42]. W rezultacie normalizacja jest procesem ograniczania różnorodności. Polega na wyborze jednej opcji lub jednego wariantu jako uprzywilejowanego i promowaniu go jako standardu [Wasilewski 1998, s. 61]. W prezentowanym ujęciu normalizacja wynika z potrzeby racjonalnego ograniczania możliwej różnorodności w kształtowaniu jakości przedmiotów sztucznych. Jeżeli w poznawaniu jakości przedmiotów naturalnych za oczywistą należy uznać sytuację nieskończonej różnorodności ich jakości, to w działalności kreatywnej dopuszczenie nieskończonej róż-

pracą tym artystom. Dla przykładu, standaryzacja kolorów ułatwiła C. Monetowi pracę twórczą w końcowych okresach pracy twórczej, kiedy to jego oczy dotknięte były kataraktą. Choroba ta zmienia kolory postrzegane przez chorego. W efekcie biały postrzegał on jako żółty, zielony jako żółtozielony, czerwony czy pomarańczowy itd. Zmiany te wpłynęły na twórczość C. Moneta. Jednak sam artysta pozostał ich świadom, a niebieska tonacja obrazu lilii wodnych z ogrodu Giverny była jego zamierzonym wyborem.

norodności jakości napotyka bariery wykonawcze i sprawnościowe. Normalizacja jakości przedmiotów sztucznych (np. wyrobów, usług, technologii, działań) polega na racjonalnym ograniczeniu i uzasadnionym wyborze do realizacji określonych stanów lub trajektorii jakości przedmiotu sztucznego, z nieskończonego na ogół zbioru możliwych stanów lub trajektorii. Wytwarzana jakość przedmiotów sztucznych z założenia powinna być adekwatna do określonych potrzeb i wynikających z nich specyfikacji wymagań, dlatego pierwotnym obiektem normalizacji są właśnie specyfikacje wymagań.

Uniwersalnym rezultatem normalizacji są normy, występujące w postaci: reguł, wzorów, zasad, metod, standardów, planów i wielu innych form wyrażania wybranych stanów, trajektorii, progów lub przedziałów jakości danego obiektu normalizacji. Normy są przeznaczone do wielokrotnego lub ciągłego stosowania przez akceptujące je organizacje. W zależności od klasy obiektu normalizacji mogą występować normy: znaczeniowe, czynnościowe, rzeczowe, klasyfikacyjne, prawne, techniczne, organizacyjne, ekonomiczne, językowe oraz wiele innych, odpowiadających określonym klasyfikacjom obiektów normalizacji. Praktycznie cała działalność każdej organizacji może być traktowana jako obiekt normalizacji, chociaż w tradycji normalizacji dominują produkty i procesy wytwarzania, konwencje techniczne, metody badań, procedury odbiorcze oraz procedury znakowania. Szczególnymi przejawami normalizacji w technice są typizacja i unifikacja wyrobów oraz procesów technologicznych [Hamrol 1998, s. 108].

Normalizacja krajowa prowadzona jest w celu [Ustawa z 12 września 2002]:

- 1) racjonalizacji produkcji i usług poprzez stosowanie uznanych reguł technicznych lub rozwiązań organizacyjnych;
- 2) usuwania barier technicznych w handlu i zapobiegania ich powstawaniu;
- 3) zapewnienia ochrony życia, zdrowia, środowiska i interesu konsumentów oraz bezpieczeństwa pracy;
- 4) poprawy funkcjonalności, kompatybilności i zamienności wyrobów, procesów i usług oraz regulowania ich różnorodności;
- 5) zapewnienia jakości i niezawodności wyrobów, procesów i usług;
- 6) działania na rzecz uwzględnienia interesów krajowych w normalizacji europejskiej i międzynarodowej;
- 7) ułatwiania porozumiewania się przez określanie terminów, definicji, oznaczeń i symboli do powszechnego stosowania.

Tak rozumiana standaryzacja nie jest sprzeczna z ideą zarządzania. B.R. Kuca definiuje zarządzanie jako porządkowanie chaosu, czyli panowanie nad różnorodnością i przekształcenie potencjalnych konfliktów we współpracę. W tym ujęciu standaryzacja powinna ułatwić proces zarządzania, gdyż poprzez dążenie do uzyskania optymalnego stopnia uporządkowania systemu przyczynia się do porządkowania chaosu. Jest to możliwe poprzez realizowanie nadrzędnego celu normalizacji, którym jest uzyskanie optymalnego w danych okolicznościach stopnia uporządkowania w określonej dziedzinie nauki, techniki lub gospodarki [Urbaniak 2004, s. 41].

3. Strategiczna karta wyników jako pierwszy krok w standaryzacji pomiaru osiągnięć

Rozważania nad standaryzacją pomiaru osiągnięć należy rozpocząć od przedstawienia jego sensu. Pomiar osiągnięć (*Performance Measurement*) można zdefiniować jako system wskaźników, który zawiera odpowiednio dobrane wskaźniki monetarne i niemonetarne (np. koszty, czas, jakość, innowacyjność, zadowolenie klientów i pracowników) ujęte w związki przyczynowo-skutkowe z różnych obszarów działalności, wykorzystywane do permanentnego pomiaru dokonań na płaszczyźnie jednostek organizacyjnych, procesów i pracowników. Nowy system pomiaru dokonań jest wynikiem indywidualnego doświadczenia menedżerów i wszystkich pracowników z czynnikami generującymi cel działalności gospodarczej oraz przeprowadzonych badań ilościowych zależności występujących między nimi. Dzięki *Performance Measurement* menedżerowie już na etapie planowania uzyskują odpowiadającą ich potrzebom informację o kluczowych czynnikach sukcesu dla realizacji swoich strategii tworzenia wartości. W trakcie wdrażania strategii nowy system wskaźników staje się systemem wczesnego rozpoznania, który umożliwia odpowiednio szybką identyfikację szans lub zagrożeń i na tej podstawie podjęcie stosownych decyzji, służących realizacji strategii i celów finansowych [Klingebliel (red.) 2001, s. 389]. System pomiaru osiągnięć często korzysta z doświadczeń strategicznej karty wyników (*Balanced Scorecard*). Dzieli ona zwyczajowo wskaźniki sterowania na cztery płaszczyzny [Weber 2001, s. 217]:

- Perspektywa finansowa pokazuje, czy wdrożenie strategii przyczynia się do poprawy wyników. Wskaźnikami perspektywy finansowej są np. osiągnięta rentowność kapitału własnego lub *economic value added*. Przy tym wskaźniki finansowe mają podwójną rolę. Po pierwsze definiują finansowe dokonania, które są oczekiwane od każdej strategii. Po drugie dla innych perspektyw *Balanced Scorecard* pełnią funkcje celów końcowych. Wskaźniki należące do perspektywy klienta, wewnętrznych procesów oraz perspektywy uczenia się i wzrostu zasadniczo powinny być powiązane z celami finansowymi.
- Perspektywa klienta odzwierciedla strategiczne cele przedsiębiorstwa w odniesieniu do tych segmentów klientów i rynków, na których chce konkurować. Dla wybranych segmentów klientów i rynków powinny być rozwinięte wskaźniki, priorytety dotyczące celów i środków działania.
- Zadaniem perspektywy wewnętrznych procesów jest odzwierciedlenie tych procesów, które mają szczególne znaczenie dla osiągnięcia celów w perspektywie finansowej i w perspektywie klienta. Pomocne jest przy tym przedstawienie kompletnego łańcucha tworzenia wartości.
- Wskaźniki perspektywy uczenia się i rozwoju opisują infrastrukturę niezbędną do tego, aby osiągnąć cele z trzech pierwszych perspektyw. R.S. Kaplan i D.P. Norton szczególnie nagłaśniają potrzebę inwestowania w przyszłość. Na-

leży przy tym rozróżnić trzy podstawowe kategorie: kwalifikacje pracowników, sprawność systemu informacyjnego oraz motywację i ukierunkowanie pracowników na cele.

Tym samym *Balanced Scorecard* prezentuje się jako ustrukturalizowany, poważnie utworzony zbiór w zasadzie diagnostycznie rozumianych wskaźników. Według R.S. Kaplana i D.P. Nortona nie jest to tylko nowy system wskaźników; jako „system do zarządzania” o wiele bardziej powinien być łącznikiem pomiędzy wypracowaną strategią i jej wdrożeniem [Kaplan, Norton 2001, s. 14, 29, 42]. Takie strukturalizowanie odpowiada pierwszemu etapowi standaryzacji. Zwyczajowo dokonuje się jej w trzech etapach [Marciniak 2006]:

- klasyfikacji – grupowania według podobieństwa cech charakterystycznych np. danego produktu,
- unifikacji – ujednociania cech konstrukcyjnych i wymiarowych np. elementów maszyn w celu umożliwienia ich zamienności,
- typizacji – ujednoczenia konstrukcji np. w celu upraszczania produkcji (i obniżania kosztów), a także ułatwiania eksploatacji.

Strategiczna karta wyników poprzez klasyfikację wskaźników we wspomnianych płaszczyznach zarządzania grupuje je według cech charakterystycznych. Jest to więc etap klasyfikacji. Mierniki zawarte w *Balanced Scorecard* są opisane przez kartę miernika, gdzie opisano ich cechy charakterystyczne, powiązanie ze strategią, możliwe odchylenia oraz dostępne działania sterujące. Karta miernika jest jego metryką, certyfikatem klasyfikacji. Popularność strategicznej karty wyników jako narzędzia do pomiaru osiągnięć sprawia, że przyjęty podział na płaszczyzny działania stał się podziałem na tyle uniwersalnym, że w tej formie został zaadaptowany przez dużą część firm mierzących osiągnięcia. Strategiczna karta wyników była istotnym krokiem w kierunku standaryzacji pomiaru osiągnięć.

4. Zakres i możliwości unifikacji pomiaru osiągnięć a system celów

Unifikacja jest kluczowym etapem procesu standaryzacji. Unifikacja pomiaru osiągnięć to proces polegający na ujednocnianiu cech konstrukcyjnych, w tym przypadku systemów pomiaru osiągnięć. Całościowa unifikacja pomiaru osiągnięć jest raczej sprzeczna z klasyczną formą strategicznej karty wyników. W licznych publikacjach R.S. Kaplana i D.P. Nortona znaleźć można argumenty przemawiające za indywidualnością kart wyników, ponieważ są one odzwierciedleniem wizji, misji i strategii konkretnego przedsiębiorstwa i jego cech charakterystycznych. Dla przykładu: „karty wyników wdrażane w różnych firmach w praktyce znacząco różnią się od siebie, zarówno metodologią, jak i sposobem wdrożenia [...]. Cele i mierniki ujęte w karcie wyników są czymś więcej niż tylko opracowanym *ad hoc* zbiorem wskaźników finansowych i niefinansowych. Są one ściśle powiązane z nadrzędną wizją i strategią

działania. Strategiczna karta wyników przekłada tę misję i strategię na konkretne cele i mierniki” [Kaplan, Norton 2001, s. 18].

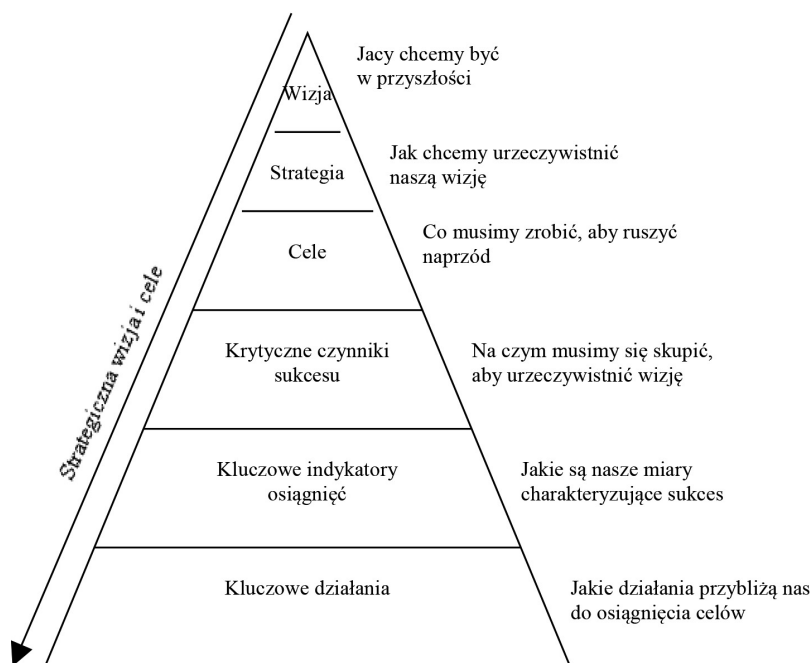
Jednakże w tym samym opracowaniu znaleźć można argumenty przemawiające za możliwością unifikacji systemu pomiaru osiągnięć. W płaszczyźnie finansowej autorzy prezentują zestaw najczęstszych celów finansowych przedsiębiorstw. Cele te były najczęściej formułowane w stosunku do np. zysku operacyjnego, stopy zwrotu z zaangażowanego kapitału, ekonomicznej wartości dodanej, wzrostu sprzedaży czy dodatnich przepływów pieniężnych [Kaplan, Norton 2001, s. 186]. Skończona liczba celów finansowych przedsiębiorstw przekłada się na skończony zbiór wskaźników finansowych odzwierciedlających realizację tych celów. W efekcie, zarówno w literaturze, jak i w praktyce gospodarczej pojawiły się przykłady preferowanych mierników bazy controllingu strategicznego zgodne ze związkami przyczynowo-skutkowymi modelu Kaplana i Nortona [Bonsiep i in. 2000]. Bazy tego typu są wyrazem unifikacji pomiaru osiągnięć finansowych.

5. Krytyczne czynniki sukcesu a unifikacja pomiaru osiągnięć

W nowoczesnych systemach pomiaru osiągnięć zależność wizja/misja-strategia-mierniki sterowania została rozbudowana. K. Bauer w jasny sposób prezentuje zależności pomiędzy wizją, głównym celem działania i KPIs za pomocą piramidy zależności strategicznych (rys. 1).

Punktem wyjścia i podstawą budowy systemu pomiaru osiągnięć są wizja i misja (na rysunku opisane jako wizja). Warunkiem spełnienia wizji i misji jest sformułowanie i wybór strategii, zbudowanie systemu celów głównego i cząstkowych, a następnie identyfikacja i zestawienie krytycznych czynników sukcesu, przypisanie im systemu mierników sterowania – tzw. kluczowych indyktorów osiągnięć (KPIs) i szczegółowego planu działania. Podstawową różnicą między tradycyjnym a nowoczesnym systemami pomiaru osiągnięć jest przypisanie kluczowych wskaźników sterowania nie poszczególnym celom, ale krytycznym czynnikom sukcesu. Krytyczne czynniki sukcesu nazywane CSF od angielskiego *Critical Success Factors*, to najbardziej znaczące obszary firmy, na których należy się skoncentrować, aby uzyskać satysfakcjonujące wyniki w kontekście całej organizacji, jednostek biznesowych lub działów. Określenie krytyczne należy rozumieć jako ważne, kluczowe, znaczące, strategiczne itp.

Podstawą właściwego zidentyfikowania krytycznych czynników sukcesu jest wybór kierunku strategicznego firmy oraz określenie tego, co jest istotne dla jej osiągnięć w przyszłości. Wybór CSF powinien odbywać się po nakreśleniu wizji strategicznej i aspiracji firmy. Sens określenia krytycznych czynników sukcesu odnosi się bezpośrednio do pomiaru osiągnięć w kluczowych obszarach wyników, dlatego czasami są one nazywane także kluczowymi obszarami wyników. Każdy z CSF powinien być mierzalny i powiązany z określonym celem w długoterminowej perspektywie (od roku do 3 lat). Krytyczne czynniki sukcesu nie są czymś stałym –



Rys. 1. Piramida zależności strategicznych

Źródło: [Bauer 2004, s. 64]².

mają charakter dynamiczny i mogą zmieniać się w czasie, tak jak zmieniają się wymagania otoczenia firmy, jej strategia i potrzeby związane z rozwojem. Jako proste przykłady obszarów do określenia krytycznych czynników sukcesu można wskazać [*Krytyczne czynniki...* 2014]:

- ludzie – ich dostępność, kompetencje i zachowania,
- zasoby – ludzie, narzędzia pracy, urządzenia, infrastrukturę itp.,
- innowacje – pomysły i kierunki rozwoju,
- marketing – relacje z dostawcami, satysfakcje klientów itp.,
- procesy – ciągłe doskonalenie, jakość, czas,
- finanse – *cash-flow*, ROI.

Miary przypisane do krytycznych czynników sukcesu można podzielić zasadniczo na dwie grupy: o charakterze uniwersalnym i indywidualnym. Krytyczne czynniki sukcesu o charakterze uniwersalnym to np. satysfakcja klientów, marża na kliencie, dostępności zasobów ludzkich. W literaturze przedmiotu można znaleźć zestawy mierników opisujących tego typu krytyczne czynniki sukcesu [Bragg 2010]. Mierniki odnoszące się do krytycznych czynników o charakterze indywidualnym pojawiają się w literaturze jako studia przypadków lub w formie częściowych zestawień

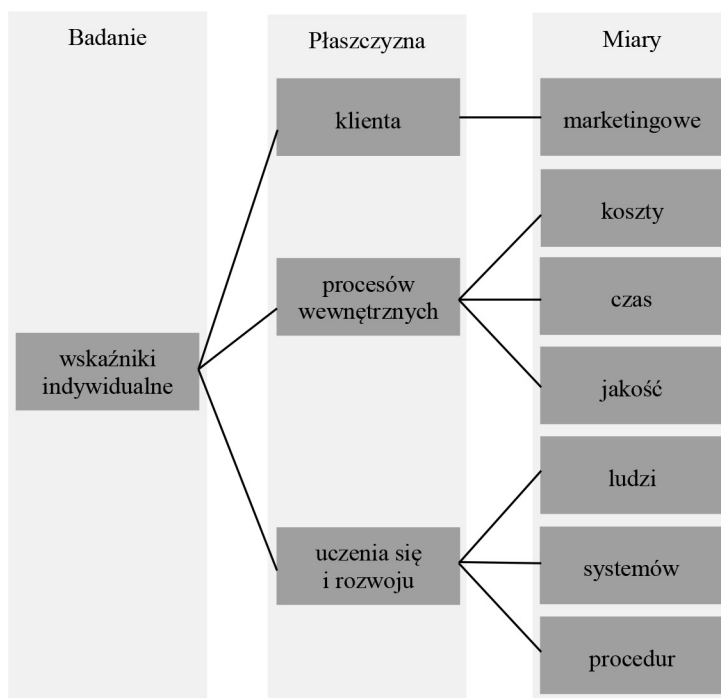
² W literaturze przedmiotu istnieją liczne modyfikacje powyższego schematu (por. [Rogusz 1999]).

w literaturze branżowej oraz zestawień wskaźników (najczęściej opóźnionych, wynikowych) w sprawozdaniach przedsiębiorstw. Stworzenie pełnych zestawów tego typu mierników dla wybranych sektorów jest m.in. tematem realizowanego grantu MNISW: „Kluczowe indykatory osiągnięć w zarządzaniu wynikami przedsiębiorstw” N N115 436640.

6. Miary indywidualne stosowane w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportowymi

W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportowymi [Kowalska 1998; Pfohl 1998; Nowicka-Skowron 2000; Twaróg 2002]. Wśród mierników indywidualnych najczęstsze są miary odzwierciedlające procesy wewnętrzne oraz uczenie się i rozwój.

W badaniach dokonano przeglądu literatury i zidentyfikowano często pojawiające się wskaźniki w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportu drogowego i firm kurierskich. Wskaźniki te pogrupowano względem płaszczyzn i rodzaju miary. Schemat klasyfikacji przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Schemat klasyfikacji miar indywidualnych stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportowymi

Źródło: opracowanie własne.

Powyższej klasyfikacji odpowiadają miary prezentujące osiągnięcia przedsiębiorstw. Zestawienie najczęściej opisywanych wskaźników indywidualnych stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportu drogowego i firm kurierskich zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Zestawienie najczęstszych wskaźników indywidualnych stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami transportu drogowego i firm kurierskich

Klient
<u>Procentowy wzrost retencji klientów</u> , procent preferowanych usług przez klientów (różnica w stosunku do konkurencji), przychody z usług dodatkowych, <u>przychody z taryfy (przesyłki)</u> , <u>przychody za godzinę usługi</u> ,
Procesy wewnętrzne:
Czas: <u>liczba dostaw „po czasie dostawy”</u> , <u>liczba „odbiorów o czasie”</u> , procent ładunku w formie bloków w stosunku do miary oszczędności czasu , średni czas transakcji zagranicznych, <u>dostawy i załadunki o czasie</u> , <u>kolejne etapy frachtu o czasie</u> , <u>wartość zleceń o czasie jako procent całości</u> , <u>czas przejazdu pojazdu pojedynczego pojazdu</u> , <u>czas przejazdu</u> , czas transportu na 1 zlecenie transportowe, przeciętny czas naprawy, rzeczywisty czas pracy, dotrzymanie terminu, częstotliwość wypadków, częstotliwość uszkodzeń.
Koszt: <u>procentowa różnica kosztu usługi w stosunku do wyceny kontraktu</u> , <u>zużycie paliwa na samochód</u> , wskaźnik odzysku taryfy (marża na sprzedaży), procent kosztów związanych z realizacją usług dodatkowych w stosunku do całości kosztów frachtu, <u>poziom kosztów związanych z transakcjami zagranicznymi</u> , reklamacje jako procent kosztów frachtu, koszty frachtu na przewożoną jednostkę, koszt przejazdu jednego pasażera/przesyłki, koszt roboczozdżyny, <u>koszt na kilometr na pojazd</u> , <u>koszty utrzymania na kilometr</u> , <u>koszty frachtów wychodzących jako procent przychodów netto</u> , całkowite koszty operacyjne, liczba szacunków subiektywnych, dynamika wzrostu liczby frachtów, koszty transportu, koszty transportu na 1 zlecenie transportowe, przeciętne koszty transportu na jednostkę ciężaru, koszty na tonokilometr, udział kosztów transportu w kosztach produkcji, przeciętne koszty zakładowe środków transportu (własnego), przeciętne koszty konserwacji i utrzymania w sprawności środków transportu na jednostkę czasu, zaangażowanie kapitału w utrzymaniu zapasów, koszt transportu na przesyłkę, <u>koszty osobowe</u> , wydajność środków transportu,
Jakość: <u>liczba kooperantów dla realizacji kontraktu</u> , procentowy udział kooperantów w działalności ogółem, jakość usług kooperantów, liczba zjazdów do bazy, <u>liczba zjazdów do bazy związanych z awarią</u> , liczba kontenerów użytych do transportu ładunku, <u>liczba kilometrów wolnego przebiegu</u> , procent funkcjonującej sieci dystrybucji, procent poprawności faktur za fracht, procent ładunku rejestrowalnego w całym analizowanym okresie , <u>procent zoptymalizowanego wypełnienia podczas załadunku</u> , procent zleceń dostarczonych z uszkodzeniami , procent zleceń dostarczonych do właściwego odbiorcy, <u>procent ładunku możliwy do śledzenia (gps)</u> , <u>procent wykorzystania ładowności pojazdu</u> , procent przesyłek nieuszkodzonych podczas transportu, usługi dodatkowe jako procent całkowitego frachtu, usterki jako procent przerobu, <u>poprawność listów przewozowych</u> , liczba napraw, stopień wykorzystania środków transportu, zlecenia transportu na 1 przewóz, liczba przeglądów sprzętu w trakcie miesiąca.
Uczenie się i rozwój
Ludzie: liczba pracowników transportu, liczba kilometrów na 1 kierowcę.

System: liczba aktywnych pojazdów we flocie, liczba kilometrów na pojazd, liczba przewiezionych pasażerów /przesyłek, liczba kilometrów na pojazd – łącznie, wydatki na badania i rozwój, procent wdrożonego zintegrowanego planowania, średni wiek floty, stopień obsługi, rzeczywisty ładunek w tonach, zdolność transportowa pojazdów, liczba przejechanych kilometrów, wartość środków transportu, stopień mechanizacji i automatyzacji, liczba kilometrów na 1 środek transportu, wykonane TKM, liczba przesyłek.

Procedury: liczba pasażerów/przesyłek na godzinę, liczba pasażerów/przesyłek na kilometr, liczba udoskonalonych procesów biznesowych, liczba udoskonalonych narzędzi komunikacji, liczba udoskonalonych projektów, liczba zleceń odchylających się od normy/standardu, liczba odchyłeń od normy systemu zarządzania jakością, procent udoskonaleń w efektywności operacyjnej, procent udoskonaleń oferowanych usług, procent udoskonaleń kwalifikacji pracowników i ich wydajności.

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury branżowej i dokumentów przedsiębiorstw³.

Powyższe zestawienie wskaźników było wynikiem pogłębionych studiów literaturowych, analiz sprawozdań finansowych i literatury branżowej. Zestawienie to zostało zweryfikowane przez właścicieli i kadrę zarządzającą (10 osób) firm kurierskich funkcjonujących w Polsce, w toku badań eksperckich. W trakcie badań z zastosowaniem kwestionariusza zidentyfikowano 42 miary przydatne w zarządzaniu przedsiębiorstwem tego typu. 32 miary stosowane przez te firmy figurowały w zestawieniu, natomiast 10 miar osiągnięć oraz informacje istotne w zarządzaniu firmą kurierską zostały zidentyfikowane podczas samego badania. Są to miary szczególnie przydatne w zarządzaniu tym specyficznym rodzajem przedsiębiorstw kurierskich, a w szczególności: współczynnik dostarczenia towaru mierzony ilością zwrotów, średni czas dostarczenia paczki, procentowa skuteczność dostarczenia przesyłek, procentowa ilość niedostarczonych towarów, koszty obsługi paczki, koszty obsługi oddziału, koszty obsługi aut, informacja o uszkodzonych przesyłkach (opis sytuacji), informacja o przesyłkach reklamowanych (opis sytuacji), informacja o odmowach przyjęć (przyczyny).

W efekcie można obliczyć skuteczność procesu unifikacji. W przypadku indywidualnych wskaźników przedsiębiorstw transportu drogowego i firma kurierskich 32 na 42 mierniki ujęto w zestawieniu, co stanowi 76,2%. Sformułowano następujące syntetyczne wnioski z badań.

1. Unifikacja pomiaru osiągnięć może być realizowana poprzez tworzenie baz danych o miarach i metodologii pomiaru osiągnięć.

2. Unifikacja pomiaru osiągnięć dotyczy zarówno wskaźników o charakterze uniwersalnym, jak i w dużym stopniu miar indywidualnych dla podmiotu lub branży.

3. Istnieją miary indywidualne w pomiarze osiągnięć, których nie udało się unifikować i nie znalazły się w zestawieniu, jednakże są one w mniejszości.

4. Pomiar osiągnięć firm kurierskich w obszarze procesów wewnętrznych w dużej mierze koncentruje się na czasie (przede wszystkim) i jakości świadczonych

³ Szczegółowy opis przedstawionych miar będzie przedmiotem przygotowywanej monografii.

usług przy jednoczesnej kontroli ich kosztu. Mierniki w płaszczyźnie uczenia się i rozwoju koncentrują się na potencjale opisanym przez mierniki systemu oraz na procedurach. W organizacji działalności firmy te odnajdują źródło przewagi konkurencyjnej.

5. W trakcie badań zgłoszono zapotrzebowanie na nowe miary osiągnięć w sferze klienta badające dostosowanie oferty do oczekiwań klienta. Ekspertcy oczekiwaliby szerszego opracowania tego problemu.

6. W badaniu – eksperci zwrócili uwagę na fakt, że w pomiarze osiągnięć stosuje się często nie tylko wskaźniki, ale samą informację w formie np. opisu sytuacji.

Na postawie sformułowanych wniosków można stwierdzić, że standaryzacja miar oddziałuje pozytywnie na nowoczesny pomiar osiągnięć.

7. Zakończenie

Stworzenie sektorowych baz tego typu może być wyrazem unifikacji pomiaru osiągnięć w płaszczyznach niefinansowych. Unifikacja to metoda normalizacji mająca na celu racjonalne zmniejszenie różnorodności wyrobów lub czynności. W pomiarze osiągnięć racjonalne zmniejszenie różnorodności może przejawiać się w tworzeniu zestawień mierników oraz opracowaniu metodologii ich pomiaru. Przedstawione zestawienie miar jest jednym z etapów unifikacji wskaźników; kolejnym będzie zaproponowanie możliwych metodologii ich pomiaru.

Unifikacja zwiększa uniwersalność systemów pomiaru osiągnięć. Ułatwia dostosowanie się wymagań kontrahentów i kooperantów, przez co podnosi poziom zarządzania na wyższy poziom i zapewnia wyższą elastyczność działania jednostki. Opracowania tego typu można potraktować jako zbiór możliwych rozwiązań, z których tworzony będzie indywidualny system pomiaru osiągnięć w ramach typizacji – ostatniego etapu standaryzacji.

Kolejnym etapem standaryzacji jest wspomniana typizacja. Typizacja w tym przypadku to ujednoczenie konstrukcji systemów pomiaru osiągnięć, w celu np. obniżenia kosztów, czy ułatwienia ich eksploatacji. Typizacja zależy od konstruujących systemy pomiaru osiągnięć, a także w dużej mierze od samych przedsiębiorców lub menedżerów. W pewnym zakresie częściowa typizacja pomiaru osiągnięć leży w interesie przedsiębiorcy. Umożliwia porównywanie osiągnięć pomiędzy konkurentami czy kooperantami. W przedsiębiorstwach transportowych ma to istotne znaczenie, ponieważ jakość i czas usługi jest elementem kluczowym. Realizowanie usługi we współpracy z kooperantami wymaga większego skupienia na koordynacji realizowanych zadań, aby zachować wysoką jakość i możliwie krótki czas całej usługi. Częściowa typizacja pomiaru osiągnięć w znacznej mierze ułatwia koordynację wspólnych przedsięwzięć poprzez integrację procesów przedsiębiorstwo–kooperanci czy kontrahenci.

Częściowa typizacja pomiaru osiągnięć umożliwia jednocześnie porównywanie wyników innych przedsiębiorstw, co również nie jest obojętne dla jakości zarządzania. Problem ten jest przedmiotem innych publikacji autora [Niemiec 2014].

Literatura

- Bauer K., 2004, *KPIs – The Metrics That Drive Performance Measurement*, DM Review, vol. 14, s. 63–64.
- Biała księga. Plan utworzenia jednolitego europejskiego obszaru transportu – dążenie do osiągnięcia konkurencyjnego i zasobooszczędnego systemu transportu, 2011, KOM(2011) 144 wersja ostateczna.
- Bonsiep W., Fisher T., Klich J., 2000, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, Przegląd Organizacji, nr 2.
- Bragg S.M., 2010, *Wskaźniki w analizie działalności przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Gajewski A., 2007, *Wstęp do zarządzania jakością*, Wydawnictwo Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, Tarnów.
- Hamrol A., 1998, *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *Strategiczna karta wyników, Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Klingebl N. (red.), 2001, *Performance Measurement & Balanced Scorecard*, VahlenVerlag, München.
- Kolman R., 1995, *Poradnik o jakości dla praktyków*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz.
- Kowalska K., 1998, *Zastosowanie systemu mierników w controllingu logistycznym*, ILiM, Poznań.
- Krytyczne czynniki sukcesu – czym są i jak je zidentyfikować, <http://xellect.com/> (2.04.2014).
- Marciniak J., 2006, *Standaryzacja procesów zarządzania personelem*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Niemiec A., 2014, *Kluczowe indykatory osiągnięć i ich benchmarki* [w druku].
- Nowicka-Skowron M., 2000, *Efektywność systemów logistycznych*, PWE, Warszawa.
- Pfohl H.Ch., 1998, *Zarządzanie logistyką. Funkcje i instrumenty*, ILiM, Poznań.
- Rogusz M., 1999, *Jak mierzyć sukces? Zbilansowana Karta Dokonań*, KPMGforum, nr 6.
- Twaróg J., 2002, *Wskaźnikowa ocena transportu w przedsiębiorstwie*, Problemy Ekonomiki Transportu, nr 3/4.
- Urbaniak M., 2004, *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 12 września 2002 r. o normalizacji, Dz.U. 2002 nr 169, poz. 1386.
- Wasilewski L., 1998, *Podstawy zarządzania jakością*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Weber J., 2001, *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice.

THE POSSIBILITY OF STANDARDIZATION OF PERFORMANCE MEASUREMENT ON THE EXAMPLE OF MEASURES USED IN THE MANAGEMENT OF COURIER COMPANY

Summary: Research hypothesis is that standardisation of performance measurement in separate economy section or division can be a basis for identification of performance measures in a separate company. The purpose of this article is the construction of performance measures set for a courier company. The manifestation of standardisation is a set of performance indicators used in the management of road transport and courier company undertakings. The measurement can be divided broadly into two groups: of the universal nature and the individual ones. The individual ones are those that reflect the specificity of the same company or sector. The study shows that the unification of measurement results can be realized through the creation of databases of measures and methodologies for measuring achievements for both universal and individual indicators.

Keywords: performance measurement, performance indicators, standardization, transport.