

Łukasz Szydelko

Politechnika Rzeszowska

POMIAR DOKONAŃ W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PROCESY

1. Wstęp

W warunkach globalizacji działalności gospodarczej często obserwujemy nasilający się wzrost konkurencji między przedsiębiorstwami, przekształcenia rynków produktów w rynki klientów oraz zmiany oczekiwań samych klientów wobec oferowanych im produktów, towarów i świadczonych usług, dlatego należy zwracać szczególną uwagę na utrzymanie i kreowanie dobrych relacji z obecnymi i przyszłymi nabywcami. Jest to możliwe dzięki przeobrażeniom, którym ulegają przedsiębiorstwa. Ich sposób zorganizowania musi być dostosowany do spełniania oczekiwań klientów. Obserwowana jest tendencja odchodzenia od struktur organizacyjnych opartych na funkcjach w kierunku zorientowania procesowego.

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie procesów nie przyniesie zamierzonych efektów, jeżeli nie pójdzie za tym delegacja uprawnień i odpowiedzialności na niższe szczeble organizacyjne oraz nie zostaną wyodrębnione centra odpowiedzialności za określone procesy.

Osiąganie celów strategicznych i operacyjnych, które są stawiane przed podmiotami gospodarczymi może być zagrożone, jeśli nie zostaną wprowadzone odpowiednie mierniki odzwierciedlające dokonania danych ośrodków odpowiedzialności.

2. Ośrodki odpowiedzialności za procesy

W organizacjach, w których nastąpiła decentralizacja zarządzania, może być wdrożony rachunek odpowiedzialności zwany również rachunkowością odpowiedzialności. Jest on rozumiany jako rachunek służący głównie sporządzaniu raportów z wykonania budżetów dla dość krótkich okresów przez ośrodki odpowiedzialności, które informują odpowiedzialne za wyniki osoby o odchyleniach od wielkości

planowanych ujętych w budżetach [3, s. 416-417]. Rachunek odpowiedzialności może być rozumiany jako system grupowania oraz przedstawiania informacji, które uwzględniają zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych centrów [5, s. 190]. Rachunkowość odpowiedzialności określana jest również jako system, w którym dokonuje się identyfikacji, pomiaru i wyceny produktów pracy oraz oceny działalności osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki (centra) odpowiedzialności [6, s. 645].

Tworzenie odpowiednich sprawozdań wewnętrznych na potrzeby podejmowania decyzji jest możliwe tylko wtedy, gdy zostaną zagregowane informacje o dokonaniach określonych centrów odpowiedzialności. Zatem wyodrębnienie takich wewnętrznych jednostek jest w tym aspekcie bardzo istotne, a zarazem konieczne.

Zarządzanie centrami odpowiedzialności leży w gestii kierowników, których zadaniem jest osiąganie celów przypisanych do danego ośrodka odpowiedzialności (cele te są transformowane w budżety). Ich realizacja jest możliwa dzięki podjęciu określonych działań oraz optymalizacji wykorzystania zasobów finansowych i niefinansowych, nad którymi menedżerowie ośrodków odpowiedzialności sprawują kontrolę.

Koncepcja decentralizacji w istotny sposób wpływa na wyodrębnienie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności. Oprócz niej czynniki najczęściej brane pod uwagę to: uwarunkowania wewnętrzne, przyjęta strategia działania, ograniczenia ze strony podsystemu rachunkowości finansowej i zarządczej, dostępność systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie oraz zapotrzebowanie na informacje ze strony najwyższego kierownictwa (struktura i szczegółowość tworzonych raportów wewnętrznych).

W przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo możliwe jest wprowadzenie rachunku odpowiedzialności i raportowanie w przekroju ośrodków odpowiedzialności za procesy [8, s. 391-399].

Proces często jest definiowany jako zbiór czynności przebiegających równolegle, warunkowo lub sekwencyjnie, prowadzących do zmiany zasobów przedsiębiorstwa na wejściu w efekty końcowe w postaci produktu lub usługi [9, s. 88].

Z punktu widzenia funkcjonowania rachunku odpowiedzialności istotne są odpowiednia klasyfikacja procesów oraz określenie relacji, jakie zachodzą między nimi. Służyć do tego może zaproponowany przez M. Portera tzw. łańcuch wartości [7, s. 109-110]. Według niego procesy należy dzielić na dwie zasadnicze grupy.

Do pierwszej z nich, zwanej procesami podstawowymi, możemy zaliczyć przede wszystkim: logistykę wejścia, produkcję, logistykę wyjścia, marketing i sprzedaż oraz usługi posprzedażne. Są one najistotniejsze w większości przedsiębiorstw, gdyż dzięki nim jest kreowana odpowiednia wartość dodana dla klientów.

Procesy pomocnicze wspierają procesy podstawowe i dotyczą przede wszystkim: zarządzania infrastrukturą przedsiębiorstwa i zasobami ludzkimi, rozwoju technologii oraz systemu zaopatrzenia.

Przyjmując metodologię łańcucha wartości Portera, możemy do tak wyodrębnionych procesów przypisać zakresy odpowiedzialności, uprawnienia decyzyjne i tworzyć centra odpowiedzialności. Na czele procesów powinni znajdować się tzw. właściciele. Stają się oni kierownikami tak wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności. Ich głównym zadaniem jest efektywne wykorzystanie zasobów przypisanych do procesów, tak aby cele, które są narzucone, zostały osiągnięte. Podział przedsiębiorstwa na procesy podstawowe i pomocnicze determinuje jednocześnie wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za procesy podstawowe i procesy pomocnicze.

3. Cechy jakościowe mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy

Prawidłowo dobrane mierniki i określenie ich wartości docelowych dla poszczególnych procesów mogą przyczynić się do osiągnięcia przez organizację celów strategicznych i operacyjnych. Muszą one jednak mieć pewne cechy jakościowe. Najważniejsze cechy, którymi powinny się charakteryzować mierniki, to przede wszystkim:

- istotność,
- jednoznaczność przypisania do danego procesu,
- łatwość definiowania,
- łatwość wyliczenia,
- zrozumienie przez wszystkich interesariuszy,
- możliwość wyrażenia w czasie (dynamiczność),
- realność,
- porównywalność,
- łatwość weryfikacji.

W ośrodkach odpowiedzialności za procesy wykorzystuje się różne mierniki. Często łączy się je w odpowiednie grupy. Trzeba jednak pamiętać o tym, że nie ma standardowego zestawu mierników. Każda branża charakteryzuje się innymi parametrami.

Najczęściej stosowane mierniki ujmuje się w następujące kategorie [1]:

- produktywność procesów,
- jakość procesów,
- zyskowność procesów,
- efektywność procesów,
- wykorzystanie zasobów w danych procesach,
- koszty procesów,
- wzrost/utrzymanie/spadek pozycji ekonomicznej przedsiębiorstwa ze względu na realizację danego procesu,
- innowacyjność danych procesów,
- postęp technologiczny w procesach.

Po zdefiniowaniu mierników następnym krokiem jest zdeterminowanie postaci, w jakiej będą podawane miary. Dobry miernik to taki, który dostarcza informacje nie w surowej postaci liczbowej, lecz występuje w postaci wskaźnika, indeksu lub średniej.

Po określeniu postaci mierników należy poddać je procesowi normalizacji. Robi się to po to, żeby można było porównać poszczególne jednostki wewnętrzne przedsiębiorstwa (ośrodki odpowiedzialności za procesy). Najprostszą odmianą normalizacji jest standaryzacja [4, s. 251].

Po przeprowadzeniu standaryzacji na miernikach można porównać różne procesy. Najpierw należy jednak stworzyć macierz mierniki – procesy. Została ona zaprezentowana w tab. 1.

Tabela 1. Macierz mierniki – procesy

	Proces 1	Proces 2	Proces M
Miernik 1	X		X		X
Miernik 2	X			X	X
...		X		X	
...			X		X
Miernik N		X		X	

Źródło: opracowanie własne.

Mierniki wyrażone w postaci bezpośredniej wyrażają jedynie surowe dane, np. poziom kosztów procesu. Te, które wyrażone są w postaci procentu, umożliwiają porównanie w czasie wartości, np. procentowej zmiany kosztów procesu roku bieżącego w stosunku do roku ubiegłego.

Mierniki wyrażone w postaci prostych wskaźników umożliwiają porównywanie jednej wartości z drugą – przykładem może być przeciętna wartość sprzedaży na dzień. Miary mogą być wyrażone również w postaci indeksu, np. wzrost sprzedaży do wzrostu sprzedaży w branży.

Wskaźniki mogą być również wyrażone w postaci średniej lub innych statystycznych miar (np. odchylenie standardowe kosztów procesu, semiodchylenie kosztów procesu).

4. Metody doboru mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy

Często wykorzystywaną metodą (narzędziem), która ułatwia opracowanie odpowiedniego zestawu mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy, jest AHP (*Analytic Hierarchy Process*) [2].

Do najważniejszych zalet tej metody należą: jej prostota, łatwość zrozumienia i spełnianie wszystkich wymogów związanych z wyborem mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy. Wybieranie mierników tylko po to, żeby je wybrać,

jest często powtarzanym błędem. Wady te mogą być wyeliminowane przez metodę AHP, w której wybierane są wskaźniki zbieżne z celami przedsiębiorstwa oraz ukierunkowane na ciągłe usprawnianie organizacji.

W metodzie AHP zakłada się hierarchiczne relacje między miernikami. Może być wykorzystana w dwóch etapach tworzenia mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy w przedsiębiorstwie, a mianowicie na etapie wybierania mierników dla określonych procesów oraz na etapie badania stopnia zrozumienia ich wpływu na pracowników i menedżerów w danych centrach odpowiedzialności za procesy.

Rozważając pierwszy obszar wykorzystania metody, należy zwrócić uwagę na kilka istotnych kwestii. Po pierwsze, powinni zostać wskazani kierownicy, którzy będą zaangażowani w wybór mierników. Każdy z nich musi odpowiadać za inny obszar (proces). Kierownicy podczas definiowania mierników powinni wykorzystać swoje doświadczenie po to, żeby zostały zdefiniowane wszystkie możliwe miary w ich obszarach odpowiedzialności. Jeśli każdy z nich określi wszystkie wskaźniki, to w dalszym ciągu postępowania należy zredukować te, które mogą powielać zawarte w nich informacje.

Po drugie, musi dojść do spotkania wszystkich kierowników zaangażowanych w opracowanie mierników, na którym zostaną wybrane te najważniejsze i najbardziej reprezentatywne (przekazujące największą treść ekonomiczną).

Tabela 2. Porównanie grupy mierników finansowych i jakościowych

Mierniki finansowe	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	5	0	7	8	9	Mierniki jakościowe
--------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

- 1 – tak samo ważne grupy mierników,
- 2 – jedna grupa mierników jest trochę ważniejsza od drugiej,
- 3 – jedna grupa mierników jest bardziej ważniejsza od drugiej,
- 4 – jedna grupa mierników jest znacznie ważniejsza od drugiej,
- 5 – jedna grupa mierników słabo dominuje nad drugą,
- 6 – jedna grupa mierników średnio dominuje nad drugą,
- 7 – jedna grupa mierników mocno dominuje nad drugą,
- 8 – jedna grupa mierników znacznie dominuje nad drugą,
- 9 – jedna grupa mierników całkowicie dominuje nad drugą.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

Po ustaleniu ostatecznej listy mierników dla poszczególnych jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa przystępuje się do porównywania parami mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy.

Najpierw za pomocą metody AHP określa się ranking grup, do których mierniki są przypisane. Odbywa się to przez porównanie parami grup mierników między sobą oraz przypisanie im punktów. Przykład porównania grupy mierników finansowych i jakościowych został zaprezentowany w tab. 2.

Przyjmując powyższe oznaczenia, można stwierdzić, że grupa mierników jakościowych dominuje nad grupą mierników finansowych.

Po porównaniu parami wszystkich grup mierników ze sobą ustala się ranking procentowy. W tabeli 3 zostało przedstawione przykładowe zestawienie punktów.

Tabela 3. Przykładowy ranking grup mierników dla ośrodka odpowiedzialności za procesy

	Mierniki finansowe	Mierniki jakościowe	Razem	Udział (w_p)
Mierniki finansowe	X	3	1	2	6	0,33 (6/18)
Mierniki jakościowe		X	6	3	9	0,50 (9/18)
...	1		X	1	2	0,11 (2/18)
...			1	X	1	0,06 (1/18)
				Razem	18	1,00 (18/18)

w_p – udział danej grupy mierników we wszystkich dostępnych grupach mierników.

Źródło: opracowanie własne.

Z podanego przykładu wynika, że najwyższy udział dla tego ośrodka odpowiedzialności za proces ma grupa mierników jakościowych. Jej udział we wszystkich grupach mierników wynosi 0,5 (50%).

Po określeniu ważności poszczególnych grup mierników dla danego ośrodka odpowiedzialności za proces przechodzi się do ustalenia hierarchii wśród mierników w danej grupie. Podobnie jak w poprzednim etapie porównujemy je parami oraz przyjmujemy te same kryteria ważności.

W zależności od liczby potencjalnych mierników w danej grupie tablice ważności mogą być bardzo rozbudowane. Dla trzech mierników macierz może być przedstawiona w sposób określony w tab. 4.

Po obliczeniu punktów dla każdego miernika przypisuje się mu jednocześnie wagę m_i . Na jej podstawie jesteśmy w stanie wskazać, który miernik jest najważniejszy w ramach danej grupy. Przykład zamieszczono w tab. 5.

Po określeniu mierników w poszczególnych grupach określa się globalną ważność. Odbywa się to przez przemnożenie wagi przypisanej danej grupie przez wagę związaną z danym miernikiem przypisanym do niej. Biorąc wcześniejsze obliczenia dla mierników w grupie finansowej, możemy obliczyć ich globalny udział. Zostało to przedstawione w tab. 6.

Tabela 4. Przykładowa macierz dla trzech mierników w grupie finansowej

Ekonomiczna wartość dodana	9	8	7	6	5	4	3	2	X	2	3	4	5	6	7	8	9	Zysk rezydualny
Ekonomiczna wartość dodana	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	3	4	X	6	7	8	9	Rentowność aktywów
Rentowność aktywów	9	8	7	6	5	4	X	2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Zysk rezydualny

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Przykładowe ustalanie wag dla mierników w grupie finansowej

	Ekonomiczna wartość dodana	Zysk rezydualny	Rentowność aktywów	Razem	Udział (m_i)
Ekonomiczna wartość dodana	X	1		1	0,1 (1/10)
Zysk rezydualny	1	X		1	0,1 (1/10)
Rentowność aktywów	5	3	X	8	0,8 (8/10)
			Razem	10	1,0 (10/10)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Globalny udział mierników grupy finansowej

Mierniki	Udział grupy finansowej mierników (w_p)	Udział mierników w grupie finansowej (m_i)	Udział globalny ($w_p \times m_i$)
Ekonomiczna wartość dodana	0,33	0,1	0,033
Zysk rezydualny	0,33	0,1	0,033
Rentowność aktywów	0,33	0,8	0,264
Razem		1,0	0,33

Źródło: opracowanie własne.

Metoda AHP bardzo dobrze dopasowuje się do potrzeb doboru mierników dla ośrodków odpowiedzialności za procesy. Jest pomocna podczas wybierania właściwych mierników i pozwala określić ich ważność. Dodatkowo należy zauważyć,

że metoda ta jest łatwa w zrozumieniu i do zaimplementowania. Dzięki niej następuje redukcja zbędnych miar i wybierane są tylko te, które są reprezentatywne dla danej grupy mierników.

5. Podsumowanie

Wprowadzając ośrodki odpowiedzialności za procesy w przedsiębiorstwach, należy szczególną uwagę zwrócić na dobór właściwych mierników. Jest to istotne z punktu widzenia zbieżności działań podejmowanych w ramach danych centrów z celami strategicznymi i operacyjnymi, które należy zrealizować w przedsiębiorstwie, oraz implementowania odpowiedniego systemu motywacyjnego dla kierowników ośrodków odpowiedzialności.

Mierniki te muszą spełniać standardy – powinny mieć określone cechy jakościowe i nie mogą powielać informacji. Jest to możliwe do zrealizowania za pomocą metody wyboru mierników – AHP.

Literatura

- [1] Bauer K., *Key performance indicators: The multiple dimensions*, „DM Review” October 2004.
- [2] Clinton B.D., Weber S.A., Hassell J.M., *Implementing the BSC using the analytic hierarchy process*, „Management Accounting Quarterly” 2002 Vol. 3 No. 3.
- [3] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [4] *Ekonometria. Metody, przykłady, zadania*, red. J. Dziechciarz, AE, Wrocław 2002.
- [5] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [6] Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- [7] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- [8] Szydełko Ł., *Obszary integracji zrównoważonej karty wyników i rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo*, [w:] *Tendencje rozwojowe współczesnej rachunkowości zarządczej*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1136, AE, Wrocław 2006.
- [9] *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele i metody*, red. K. Perechuda, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 2000.

THE PERFORMANCE MEASUREMENT IN PROCESS RESPONSIBILITY CENTRES

Summary

In this article the author presents the problems with the performance measurement in process responsibility centres. The main aspects are connected with building the process orientated company, quality fields of metrics and using AHP method to choose the best metrics for centres.