

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w 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 Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Agnieszka Bieńkowska

Politechnika Wroclawska

Zygmunt Kral

Wyższa Szkoła Handlowa we Wrocławiu

Anna Zabłocka-Kluczka

Politechnika Wroclawska

SYSTEMY POMIARU DOKONAŃ W CONTROLLINGU STRATEGICZNYM

Streszczenie: Przedstawiono istotę controllingu strategicznego. Wyszczególniono przy tym podstawowe jego koncepcje, zadania do nich należące i instrumenty realizacji tych zadań. Scharakteryzowano istniejące systemy pomiaru dokonań organizacji, akcentując przede wszystkim pojęcie systemu dokonań organizacji i charakterystykę wybranych systemów. Wskazano zakres i uwarunkowania wykorzystania systemów pomiaru dokonań organizacji w controllingu strategicznym.

Słowa kluczowe: controlling strategiczny, pomiar dokonań, organizacja.

1. Wstęp

Współczesne organizacje stoją przed wyzwaniem nieustannego dopasowywania się do zmieniających się wymagań otoczenia, w którym funkcjonują, ponieważ od jakości tego dostosowania się zależy sukces organizacji w długim okresie. Niezależnie od tego organizacje te muszą rozwiązywać wieloaspektowe problemy wewnętrzne (merytoryczne i zarządcze), które również – a może przede wszystkim – w sposób istotny oddziałują na efektywność ich funkcjonowania. Wspomniana dychotomia sprawia, że zarządzanie współczesną organizacją, zwłaszcza na poziomie strategicznym, jest procesem skomplikowanym i niełatwym. Dlatego też w ostatnich latach obserwuje się wzrastające zapotrzebowanie na wdrażanie w organizacjach koncepcji skutecznie wspomagających kadrę menedżerską w omawianym względzie.

Jedną z takich koncepcji wspomagania zarządzania jest controlling strategiczny, który przez swój obiektywny i ekonomiczny wydzźwięk umożliwia podejmowanie w organizacjach trafnych decyzji o charakterze strategicznym, jak również ułatwia stabilny ich rozwój w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. W tym kontekście nie dziwi stanowisko R. Krupskiego, który uważa, że podstawowym „zadaniem

controllingu strategicznego jest wspieranie lub zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa” [Krupski (red.) 2001, s. 436], a także uwaga P. Karwackiego, iż controlling strategiczny powinien być zorientowany na wzrost długookresowego potencjału sukcesu organizacji (za: [Krupski (red.) 2001, s. 441]).

Efektywność rozwiązań controllingu strategicznego zależy między innymi od jakości rozwiązań instrumentalnych w nim zastosowanych. Controlling ten dysponuje oczywiście pewnym instrumentarium, które umożliwia realizację przypisanych mu zadań. W kontekście owej realizacji istotne jest jednak przyjęcie systemu pomiaru dokonań organizacji jako instrumentu controllingu strategicznego. Zasadniczym celem artykułu jest więc zaprezentowanie zakresu wykorzystania systemów pomiarów dokonań organizacji w realizacji zadań controllingu strategicznego. Wskazane zostaną ponadto założenia dostosowania tych instrumentów do wymagań omawianej metody wspomagania zarządzania. Zacząć jednak należy od przedstawienia koncepcji controllingu strategicznego oraz zaprezentowania wybranych rodzajów systemów pomiaru dokonań organizacji.

2. Istota controllingu strategicznego

Pojęcie controllingu strategicznego nie jest do tej pory jednoznacznie zinterpretowane. Podstawową trudność w jego zdefiniowaniu stanowi – jak się wydaje – niejednolite rozumienie samego terminu „controlling”. Analogicznie do pojmowania samego controllingu, controlling strategiczny jest często utożsamiany z zarządzaniem strategicznym, jego funkcją lub narzędziem [Sieradzka 2002, s. 109], bądź też rozumiany jako „funkcja kierownicza w ramach zarządzania strategicznego” [Steinmann, Scherer 1996, s. 8]. Z ogółu proponowanych sposobów rozumienia controllingu strategicznego można jednakże wywieść trzy zasadnicze jego koncepcje:

- informacyjnego wspomaganie zarządzania strategicznego,
- koordynacji zarządzania strategicznego,
- szczególnej formy zarządzania strategicznego [Bieńkowska i in. 2005a, s. 32].

W każdej z nich controlling strategiczny definiuje się inaczej, każda akcentuje też inną jego rolę w procesie zarządzania organizacją.

Controlling strategiczny rozumiany jako informacyjne wspomaganie zarządzania strategicznego ma za zadanie dostarczenie odpowiednich informacji o otoczeniu, organizacji oraz o strukturalizacji procesów strategicznych [Goliszewski 1991, s. 27]. W przypadku zarządzania strategicznego szczególnie istotne jest, aby informacje te dostarczone były dokładnie na czas. Dzieje się tak dlatego, że dla przedsiębiorcy i menedżera ważne jest dysponowanie odpowiednio wczesnymi informacjami o zagrożeniach efektywnego funkcjonowania organizacji.

Controlling strategiczny jako koordynacja zarządzania strategicznego uznawany jest za metodę wspomaganie zarządzania strategicznego, ułatwiającą podejmowanie trafnych decyzji w organizacji, a polegającą na koordynowaniu, nadzorowaniu i monitorowaniu przebiegu realizacji zadań strategicznych oraz współuczestnictwie

w ich rozwiązywaniu, głównie w procesie planowania, kontroli, sterowania [Bieńkowska i in. 2005b, s. 167]. W takim rozumieniu controlling strategiczny sprowadza się do „sensownej koordynacji wymagających podziału pracy procesów planowania [strategicznego] i kontroli [strategiczej]” [Steinmann, Scherer 1996, s. 6] oraz sterowania strategicznego. Potrzeba koordynacji oraz – towarzyszących jej – nadzoru i monitorowania, a także współuczestnictwa w realizacji określonych zadań strategicznych powstaje w wyniku sprzężenia organizacji z otoczeniem, jak również z konieczności uwzględnienia różnorodnych zależności (personalnych, przedmiotowych i czasowych) wewnątrz poszczególnych podsystemów zarządzania i między nimi [Goliszewski 1991, s. 22; Bieńkowska i in. 2005b, s. 167].

Controlling strategiczny postrzegany wreszcie jako szczególna forma zarządzania strategicznego prowadzi w swej istocie do – rzadkiego w praktyce – zrównania pojęć controllingu strategicznego i zarządzania strategicznego. Spotykane są także podejścia, w których controlling strategiczny utożsamiany jest z jedną z funkcji zarządzania strategicznego. Na przykład P. Karwacki uważa, że „[...] strategiczny controlling, jako rozwinięcie planowania strategicznego, stanowi wstępny etap strategicznego zarządzania” (za: [Krupski (red.) 2001, s. 436]), definiuje go natomiast jako „proces sterowania”. D. Fjałkowska rozumie zaś controlling strategiczny jako kontrolę wdrażania strategii i kontrolę treści strategii [Fjałkowska 2000, s. 25; Bieńkowska i in. 2005a, s. 35].

Podstawowe zadania controllingu strategicznego realizowane w ramach poszczególnych jego koncepcji zestawiono w tabeli 1.

Należy przy tym wyraźnie podkreślić, iż przedstawione zestawy zadań controllingu strategicznego odnoszą się w każdej z zaprezentowanych koncepcji w ujęciu syntetycznym do trzech obszarów zarządzania strategicznego: planowania strategicznego, kontroli strategicznej i strategicznego sterowania. Oczywiście zestawy te mogą być dowolnie przez organizacje kształtowane. Organizacje mogą także dokonywać wyboru różnych konfiguracji zadań spośród trzech różnych koncepcji controllingu strategicznego, tworząc w ten sposób zbiór zadań w jak największym stopniu dostosowany do ich indywidualnych potrzeb i oczekiwań.

Niezależnie jednak od przyjętego zakresu zadań controllingu strategicznego w konkretnej organizacji sprawna realizacja tych zadań musi wymagać przyjęcia w organizacji określonych rozwiązań instrumentalnych, na które składają się metody, techniki i narzędzia służące do realizacji zadań controllingu, wykorzystywane w procesie jego funkcjonowania. Controlling strategiczny, podobnie jak controlling operacyjny, powinien zatem dysponować określonymi instrumentami umożliwiającymi realizację przewidzianych dla niego zadań. Do czołowych instrumentów samego controllingu zalicza się w szczególności rachunek kosztów, budżetowanie oraz różnego rodzaju narzędzia analizy ekonomiczno-finansowej. W odniesieniu do controllingu strategicznego uważa się jednak, iż niektóre z instrumentów mogą, a nawet muszą, być adaptowane (np. spośród instrumentów zarządzania strategicznego) przez controlling – niezależnie od ich nie w pełni controllingowego charak-

teru. Controlling strategiczny przekształca je i dostosowuje do własnych potrzeb, tworząc w ten sposób swoistą nową jakość.

Tabela 1. Podstawowe zadania controllingu strategicznego realizowane w ramach poszczególnych jego koncepcji.

Podstawowe zadania controllingu strategicznego realizowane w ramach jego koncepcji	
Informacyjne wspomaganie zarządzania strategicznego	<ul style="list-style-type: none"> – ustalenie zapotrzebowania na informacje (subiektywnego i obiektywnego) osób podejmujących decyzje o charakterze strategicznym; – współuczestnictwo w tworzeniu systemu informacji i sprawozdawczości strategicznej dla kierowników wszystkich szczebli, dostarczanie informacji o zewnętrznych czynnikach i wewnątrz organizacji, niezbędnych w procesie planowania i sterowania strategicznego oraz kontroli strategicznej, ukształtowanie racjonalnej struktury komunikacyjnej szczebla strategicznego przy wykorzystaniu najnowszych osiągnięć technik informacyjnych; – analiza źródeł i jakości wykorzystywanych informacji pochodzących z otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego; – współuczestnictwo w tworzeniu systemu wczesnego ostrzegania strategicznego na użytek podejmowanych decyzji strategicznych;
Koordynacja zarządzania strategicznego	<ul style="list-style-type: none"> – współuczestnictwo w wyszukiwaniu, rozpoznawaniu i ustalaniu celów organizacji, nawiązujących do całości uwarunkowań zewnętrznych (w tym dostarczanie odpowiednich informacji o otoczeniu organizacji) i wewnętrznych; – współuczestnictwo w formułowaniu wariantów strategii oraz w wyborze i zatwierdzeniu określonej opcji (koncepcji) strategicznej organizacji; – współuczestnictwo w dekompozycji strategicznych celów przedsiębiorstwa na cele kierunkowe i funkcjonalne; – współuczestnictwo i nadzór w opracowywaniu programów, planów i budżetów strategicznych, zwłaszcza pod kątem ich realności, oraz ich ewentualna korekta; – uzgadnianie realizacji etapów i faz procesu strategicznego; – współuczestnictwo w prowadzeniu kontroli i oceny wyprzedzającej dotyczącej możliwości, szans i zagrożeń osiągania celów strategicznych w poszczególnych etapach; – ustalanie zaistniałych oraz antycypowanych odchyłań wyników osiągniętych od wyników planowanych z podziałem na istotne, nieistotne, zależne i niezależne; definiowanie charakteru zaistniałych (<i>feed back</i>) i potencjalnych (<i>feed forward</i>) odchyłań od wielkości zamierzonych; – przeprowadzanie analiz zaistniałych i potencjalnych odchyłań od wielkości przewidywanych w celu wykrycia ich przyczyn; – określanie czynności przeciwdziałających występowaniu potencjalnych odchyłań przewidywanych stanów przyszłych od przyjętych celów strategicznych organizacji przez wypracowywanie różnych wariantów działań zapobiegawczych;
Szczególna forma zarządzania strategicznego	<ul style="list-style-type: none"> – uczestnictwo w formułowaniu misji, celów strategicznych i strategii organizacji; – wybór racjonalnego wariantu strategii i wdrażanie go do realizacji; – analiza realności celów strategicznych i strategii oraz ich ewentualna korekta; – udział w podziale celów i zadań strategicznych na cele i zadania taktyczne w poszczególnych obszarach funkcjonalnych organizacji; – bieżąca kontrola stopnia osiągnięcia założonych celów strategicznych; – analiza odchyłań wielkości faktycznie osiągniętych od wielkości planowanych w tym względzie; – formułowanie wariantów decyzji dotyczących zarówno działań korygujących zaistniałe odchylenia, jak i zapobiegających wystąpieniu odchyłań potencjalnych w odniesieniu do przyjętej strategii; – monitorowanie skuteczności podjętych działań strategicznych; – opracowywanie instrumentów zarządzania, niezbędnych do prowadzenia prac planowania strategicznego, kontroli strategicznej i sterowania strategicznego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Biełkowska i in. 2005a, s. 32-36; 2006, s. 238-242; 2005b, s. 167-170].

Ogół instrumentów controllingu strategicznego można podzielić na trzy ich rodzaje: dotyczące pozyskiwania, przetwarzania danych i przekazywania informacji. Znaczącą grupę instrumentów wykorzystywanych przez controllerów stanowią szeroko rozumiane systemy oceny dokonań organizacji. Niektóre z nich (np. zrównoważona karta wyników) na trwałe już wkomponowane są w instrumentarium controllingu strategicznego. Wykorzystanie innych (np. model doskonałości EFQM) nie zyskało jeszcze pełnej aprobaty controllerów. Dlatego w pierwszej kolejności przybliżenia wymaga rys historyczny, rozumienie systemu pomiaru dokonań organizacji i przegląd istniejących systemów. Wskazane zostaną również założenia dostosowania tych systemów do wymagań omawianej metody wspomagania zarządzania.

3. Ogólna charakterystyka systemów pomiaru dokonań organizacji

Pomiar dokonań organizacji to inaczej proces dochodzenia do oceny efektywności i skuteczności jej działania [Braz i in. 2011, s. 752; Neely i in. 2005, s. 1229]. Stosownie do przyjętego celu oceny charakterystyki te mogą być rozpatrywane w ujęciu ogólnym, tj. całej organizacji, a także w odniesieniu do poszczególnych obszarów jej aktywności, przy czym akcentuje się potrzebę poszukiwania rozwiązań holistycznych, integrujących oceny uzyskiwane w poszczególnych sferach. Instrumentem wykorzystywanym w procesie oceny jest system pomiaru dokonań.

Najczęściej badacze próbują objaśniać specyfikę systemu pomiaru dokonań organizacji przez pryzmat składników, zbioru cech i funkcjonalności, które powinien on posiadać. Z drugiej jednak strony realizacja procesu pomiaru dokonań nie jest możliwa bez doboru odpowiednich wskaźników/mierników odpowiadających przyjętemu celom organizacji. I właśnie zestaw takich wskaźników używanych do oceny efektywności i skuteczności działań organizacji A. Neely, M. Gregory i K. Platts proponują nazywać systemem pomiaru dokonań organizacji [2005, s. 1229]. Wydaje się jednak, że system to coś więcej niż sam tylko zbiór mierników. Jak twierdzą C. Lohman, L. Fortuin i M. Wouters, na system pomiaru dokonań, oprócz zbioru wskaźników, składa się także oprogramowanie, bazy danych i procedury umożliwiające konsekwentny i dokładny pomiar wyników [Lohman i in. 2004, za: Braz i in. 2011, s. 753]. Obecnie coraz częściej bowiem podkreśla się konieczność wsparcia systemów pomiaru rozwiązaniami informatycznymi, które są uważane za bardziej sprawne niż rozwiązania manualne. D. Waggoner, A. Neely i M. Kennerley natomiast jako składniki systemu pomiaru dokonań, oprócz kluczowego zestawu miar, wymieniają cztery dodatkowe elementy:

- zestaw procedur opisujących sposób zbierania i przetwarzania danych;
- harmonogramy i protokoły dystrybucji informacji o dokonaniach użytkownikom wewnątrz i na zewnątrz organizacji;

- mechanizm organizacyjnego uczenia się pozwalający na identyfikację akcji, które powinny być podjęte w celu dalszego doskonalenia organizacji;
- proces przeglądu systemu pomiaru dokonań, gwarantujący jego ciągłą aktualizację [Waggoner i in. 1999, s. 55].

Z kolei L. Lamberti i G. Noci definiują system pomiaru dokonań organizacji przez pryzmat funkcjonalności, jakie powinien on posiadać. W ich opinii system pomiaru dokonań organizacji powinien umożliwiać [Lamberti, Noci 2010, s. 141]:

- ocenę, czy przyjęta strategia jest wdrażana;
- komunikowanie pracownikom celów, które powinni osiągać, jak również informacji, czy cele te osiągają;
- walidację strategii (ocenę, czy przyjęta strategia jest wciąż aktualna);
- uczenie się zarówno indywidualne, jak i całej organizacji, a także doskonalenie organizacji.

Niezależnie od przyjętego sposobu rozumienia istoty systemu pomiaru dokonań organizacji większość autorów jest zgodna co do cech, jakie ów system powinien posiadać. W dosyć syntetyczny sposób zebrał je G. K. Kanji. Jego zdaniem taki system, z uwzględnieniem właściwie dobranych mierników, powinien:

- umożliwiać ocenę dokonań organizacji w wielu, często powiązanych ze sobą, perspektywach;
- odwoływać się do podstawowych wartości i strategii organizacji;
- bazować na krytycznych czynnikach sukcesu bądź kluczowych czynnikach warunkujących efektywność;
- być wiarygodny i prosty do zastosowania;
- umożliwiać dokonywanie porównań i ocenę (monitorowanie) zmian w zakresie osiągnięć organizacji;
- być powiązany z systemem wynagradzania i zachęcać do określonych, pożądanych zachowań;
- wskazywać możliwości doskonalenia strategii organizacji;
- umożliwiać ocenę dokonań organizacji nie tylko z perspektywy samej organizacji, ale także z perspektywy zewnętrznej przez pryzmat oczekiwań interesariuszy organizacji (tj. udziałowców, dostawców, klientów itd.) [Kanji 2002, s. 717-718].

Do wymienionych charakterystyk systemu pomiaru dokonań należałoby także dodać jego elastyczność, tj. umiejętność dostosowania się do zmieniających się warunków otoczenia. System pomiaru dokonań będzie bowiem bezużyteczny, jeśli nie dostosuje się go do aktualnych warunków konkurowania. Należy więc podkreślić, że nie jest to rozwiązanie niezmiennie, lecz ewoluujące w czasie, stosownie do zmieniających się uwarunkowań otoczenia. Problem nieustannego doskonalenia systemu pomiaru dokonań, przeglądu celów i bieżących miar, rozwoju nowych mierników, stosownie do zmieniających się uwarunkowań, a także wynikających z tego zmian strategii organizacji jest dosyć mocno eksponowany w literaturze przedmiotu. Stanowi też powód pojawiania się nowych systemów pomiaru dokonań.

Tabela 2. Przegląd wybranych systemów pomiaru dokonań organizacji

Nazwa 1	Istota 2	Możliwości systemu 3
<i>Tableau de bord</i> (1932)	Przy konstrukcji <i>Tableau de bord</i> wykorzystano podejście <i>top-down</i> i technikę zarządzania przez cele. Na najwyższym poziomie zarządzania ustalone są cele organizacji jako całości, odpowiedzialność natomiast za ich wykonanie dekomponowana jest na niższe szczeble zarządzania. Dla każdego celu czy planu działania musi być zdefiniowany co najmniej jeden miernik pomiaru dokonań. Brak jest jednak zdefiniowanych kategorii, w ramach których wytyczane są cele organizacji jako całości.	ocena dokonań organizacji w ujęciu ogólnym, ale z uwzględnieniem wkładu poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jako podstawa doskonalenia organizacji i realizacji procesów zarządczych
Macierz oceny dokonań (<i>performance measurement matrix</i>) [Keegan i in. 1989]	Integruje różne wymiary dokonań organizacji (perspektywa zewnętrzna, wewnętrzna, finansowa i niefinansowa).	ocena dokonań organizacji w ujęciu ogólnym jako podstawa doskonalenia organizacji i realizacji procesów zarządczych
Kwestionariusz oceny dokonań (<i>performance measurement questionnaire</i>) [Dixon i in. 1990]	Trójfazowa ocena dokonań, realizowana wg poniższego wzorca: – zbieranie ogólnych informacji o organizacji i respondentcie; – identyfikacja przez respondenta obszarów doskonalenia, które mają zasadnicze znaczenie dla organizacji i ocena, czy system pomiaru dokonań hamuje czy wspiera właściwą działalność w tym zakresie; – ocena i porównanie, czy to, co jest obecnie (oczyma respondenta) najistotniejsze dla organizacji, jest również podkreślone przez system pomiaru dokonań.	audyt systemu oceny dokonań organizacji w celu weryfikacji, czy sprzyja on ciągłemu jej doskonaleniu
Zrównoważona karta wyników (<i>balanced scorecard</i>) [Kaplan, Norton 1992]	Mierzy efekty działalności organizacji przez analizę czterech perspektyw: finansów, klienta, procesów wewnętrznych oraz innowacji i uczenia się. Wszystkie te elementy są ze sobą powiązane, skoordynowane i podporządkowane wizji i strategii organizacji. Przyjmuje się przy tym perspektywę „od zewnątrz do środka”, np. od klienta do procesów wewnętrznych.	dostarczenie całościowego systemu logicznie powiązanych miar, opartych na związkach przyczynowo-skutkowych i odpowiadających realizowanej przez daną organizację strategii
<i>Risk Scorecard</i> [Kalwait 2000]	Modyfikacja zrównoważonej karty wyników w taki sposób, że przyjmowane w ramach podstawowych perspektyw mierniki opisują różnorodne aspekty działalności organizacji prowadzonej w warunkach ryzyka bądź wprost umożliwiają pomiar wyników organizacji skorygowanych o ryzyko.	identyfikacja i ocena ryzyka działalności organizacji, co z kolei ma się stać podstawą podejmowania decyzji w zakresie ograniczania ryzyka
EFQM (1992) (macierz doskonalenia przedsiębiorstwa (BIM))	Obejmuje wszystkie najważniejsze obszary funkcjonowania organizacji, które dla celów oceny zostały zaszerogowane do dwóch kategorii: potencjału organizacji (przywództwo, polityka i strategia, zarządzanie personelem, zasoby, procesy) i jej efektów (zadowolenie klientów, pracowników, wpływ na otoczenie, wyniki z działalności) oraz dokładnie określa, jakie wymagania powinno się spełnić w tych obszarach. Dzięki temu służy jako kompleksowe narzędzie samooceny i jednocześnie wzór doskonałości, do którego należy dążyć, podejmując odpowiednie działania w każdym z wyróżnionych obszarów. Na opisanym modelu bazuje macierz doskonalenia organizacji (<i>Business Improvement Matrix – BIM</i>).	kompleksowe narzędzie doskonalenia organizacji; pozwala uświadomić organizacji jej silne strony oraz zidentyfikować obszary, które należy doskonalić

1	2	3
Procesowa ocena dokonań organizacji (<i>process performance measurement system</i>) [Kuong 2000]	Prowadzi do oceny dokonań organizacji w kontekście realizowanych procesów z perspektywy specyficznej grupy interesariuszy organizacji – dawców kapitału. Punktem wyjścia jest identyfikacja podstawowych procesów, identyfikacja interesariuszy procesów, a następnie dobór mierników oceny w kontekście pięciu podstawowych wymiarów: finansowego, społecznego, klienta, pracownika i innowacji. Dokonania organizacji mierzone są stopniem zadowolenia interesariuszy.	ocena dokonań organizacji w ujęciu procesowym i z punktu widzenia interesariuszy
Pryzmat dokonań (<i>performance prism</i>) [Neely i in. 2005]	Punktem wyjścia oceny dokonań organizacji jest identyfikacja grupy kluczowych interesariuszy. W kolejnym kroku formułuje się strategię, która służyć ma kreowaniu dla nich wartości. W <i>performance prism</i> dokonania organizacji analizuje się w odniesieniu do pięciu perspektyw: – satysfakcji interesariuszy, – udziału interesariuszy, – strategii, – procesów, – zasobów w ramach których dobierane są odpowiednie mierniki.	wspomaganie procesu kreowania wartości dla interesariuszy; koncentracja w procesie oceny na weryfikacji zaspokojenia potrzeb wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy organizacji
Monitor aktywów niematerialnych (Sveiby)	Monitor aktywów niematerialnych składa się z trzech obszarów badawczych: – nasi klienci, czyli struktura zewnętrzna, – nasza organizacja, czyli struktura wewnętrzna, – nasi pracownicy, czyli kompetencje. Każdy z obszarów analizowany jest pod kątem wzrostu (rozwoju), wydajności i stabilności za pomocą odpowiednich wskaźników.	pomiar wartości aktywów niematerialnych i ich prezentacja
Nawigator Skandii (<i>Scandia navigator</i>) (Edvinsson, Malone)	Narzędzie pomiaru dokonań organizacji w pięciu obszarach: – finanse, – klienci, – procesy, – pracownicy, – rozwój. W każdym z obszarów należy zdefiniować wskaźniki, które najlepiej odpowiadają specyfice danej organizacji i obrazują jej dokonania i kreowanie wartości.	kompleksowy pomiar, ocena, analiza i rozwijanie kapitału intelektualnego; służy dostarczeniu całościowego systemu logicznie powiązanych miar, opartych na związkach przyczynowo-skutkowych i odpowiadających realizowanej przez daną organizację strategii

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Bieńkowska i in. 2005c, s. 187-198; Bourguignon i in. 2004, s. 116-118; Kalwait 2000, za: Bieńkowska i in. 2007, s. 13-36, Keegan i in. 1989, s. 45-50; Kueng 2000, s. 67-85; Neely i in. 2005, s. 1228-1263].

Doskonałym przykładem systemu pomiaru dokonań, który ewoluował stosownie do zmian warunków funkcjonowania organizacji, jest francuska *Tableau de bord*. Jej korzenie sięgają roku 1932 [Malo 1995, za: Bourguignon i in. 2004, s. 116], przy czym do połowy lat 80. XX wieku była ona rozumiana jedynie jako „instrument diagnostyczny umożliwiający raportowanie osiągniętych wyników i pozwalający na kontrolę realizacji wytyczonych celów” [Ardoin i in. 1986, za: Bourguignon i in. 2004, s. 116]. Na fali krytyki lat 80. system przeszedł swoistą metamorfozę, tak by spełnić wymagania stawiane współczesnym systemom pomiaru dokonań,

m.in. zweryfikowano system mierników, dodając do nich mierniki jakościowe (w tym zorientowane na klienta, procesy, uczenie się i sferę socjalną organizacji), wzmocniono ich związek ze strategią organizacji, stosując przy tym podejście OVAR (*Objectifs – Variables d'Action – Responsables*), tzn. poszukując powiązań między celami, działaniami niezbędnymi do ich realizacji i osobami odpowiedzialnymi za te działania [Bourguignon i in. 2004, s. 116-118]. Ta sama fala krytyki, która wymusiła udoskonalenie *Tableau de bord*, doprowadziła również do wykrystalizowania się wielu innych, bardzo różnorodnych propozycji pomiaru dokonań organizacji. W tym okresie powstała macierz pomiaru dokonań, piramida dokonań czy choćby najbardziej popularna dziś – zrównoważona karta wyników. Przełom XX i XXI w. obfituje natomiast w różnorodne propozycje doskonalenia rozwiązań systemów pomiaru dokonań organizacji proponowanych w latach 90. Pojawiają się więc rozwiązania bazujące na podejściu procesowym, ukierunkowane na wycenę aktywów niematerialnych (w tym kapitału intelektualnego), czy uwzględniające perspektywę interesariuszy (np. dawców kapitału). Syntetyczny przegląd wybranych systemów pomiaru dokonań organizacji prezentuje tabela 2.

4. Zakres i założenia wykorzystania systemów pomiaru dokonań organizacji w controllingu strategicznym

Omówione systemy pomiaru dokonań odwołują się do podstawowych wartości organizacji i umożliwiają ocenę jej dokonań w wielu powiązanych ze sobą perspektywach, przede wszystkim w obszarze pozafinansowym, nie wszystkie jednak mają nachylenie typowo strategiczne. Ponadto niektóre z nich koncentrują się na prezentacji dokonań organizacji w specyficznych obszarach, takich jak ocena dokonań organizacji w ujęciu procesowym i z punktu widzenia interesariuszy, ocena ryzyka, wycena organizacji, pomiar wartości aktywów niematerialnych czy kapitału intelektualnego.

Z punktu widzenia możliwości wykorzystania systemów pomiaru dokonań w controllingu strategicznym najbardziej odpowiednie wydają się takie propozycje, które już z założenia pomyślane zostały jako instrumenty implementacji strategii, umożliwiające przełożenie celów strategicznych na konkretne akcje na poziomie operacyjnym (np. *Tableau de bord*, strategiczna karta wyników czy pryzmat dokonań). Wpisując się w klasyczny już kanon wyróżników controllingu (są zorientowane na cele, przyszłość i wąskie gardła), jako instrumenty planowania strategicznego, kontroli strategicznej i sterowania strategicznego, systemy te zmuszają organizacje do uświadomienia sobie nadrzędnych wartości, wyrabiają umiejętność myślenia w kontekście celów nadrzędnych oraz w kategoriach wariantów i ich skutków, uwrażliwiają na sygnały płynące z otoczenia i wymuszają dostosowanie się do zmian w nim zachodzących, a także umożliwiają identyfikację i eliminację najsłabszych ogniw w działalności organizacji. Podkreślić jednak należy, że także te systemy oce-

Tabela 3. Możliwości wykorzystania systemów pomiaru dokonań do wspierania realizacji zadań controllingu strategicznego

Zadania controllingu strategicznego wspierane przez zastosowanie systemu pomiaru dokonań organizacji w ramach:		Użyteczne systemy pomiaru dokonań
planowania	współuczestnictwo w wyszukiwaniu, rozpoznawaniu i ustalaniu celów organizacji, nawiązujących do całości <u>uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych</u>	<i>Tableau de bord</i> , zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i> , procesowa ocena dokonań organizacji, pryzmat dokonań
	współuczestnictwo w formułowaniu wariantów strategii oraz w wyborze i zatwierdzeniu określonej opcji (koncepcji) strategicznej organizacji jako procesu zintegrowanego, przy <u>partycypacji różnych szczebli zarządzania</u>	<i>Tableau de bord</i> , zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i>
	współuczestnictwo w dekompozycji strategicznych celów organizacji na cele kierunkowe i funkcjonalne opracowywanie instrumentów zarządzania strategicznego, w tym systemu miar niezbędnych do oceny dokonań organizacji	<i>Tableau de bord</i> , kwestionariusz oceny dokonań, zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i> , EFQM (BIM), procesowa ocena dokonań organizacji, pryzmat dokonań, monitor aktywów niematerialnych, nawigator Skandii
kontroli	koordynacja dotycząca realizacji etapów i faz procesu <u>strategicznego</u>	<i>Tableau de bord</i> , zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i>
	współuczestnictwo w prowadzeniu kontroli i oceny wyprzedzającej, dotyczącej możliwości, szans i zagrożeń osiągnięcia celów strategicznych	<i>Tableau de bord</i> , kwestionariusz oceny dokonań, zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i>
	monitorowanie skuteczności podjętych działań strategicznych i dokonań organizacji	<i>Tableau de bord</i> , kwestionariusz oceny dokonań, zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i> , EFQM (BIM), procesowa ocena dokonań organizacji, pryzmat dokonań, monitor aktywów niematerialnych, nawigator Skandii
sterowania	ustalenie zaistniałych oraz antycypowanych odchyłeń wyników osiągniętych od wyników planowanych; definiowanie charakteru zaistniałych (<i>feed back</i>) i potencjalnych (<i>feed forward</i>) odchyłeń od wielkości zamierzonych	wyników, <i>Risk Scorecard</i> , EFQM (BIM), procesowa ocena dokonań organizacji, pryzmat dokonań, monitor aktywów niematerialnych, nawigator Skandii
	przeprowadzanie analiz zaistniałych i potencjalnych odchyłeń od wielkości przewidywanych w celu wykrycia ich przyczyn	
zasilania w informacje	ustalenie zapotrzebowania na informacje osób podejmujących decyzje o charakterze strategicznym	<i>Tableau de bord</i> , macierz oceny dokonań, kwestionariusz oceny dokonań, zrównoważona karta wyników, <i>Risk Scorecard</i> , EFQM (BIM), procesowa ocena dokonań organizacji, pryzmat dokonań, monitor aktywów niematerialnych, nawigator Skandii
	współudział w tworzeniu systemu informacji i sprawozdawczości strategicznej dla kierowników wszystkich szczebli	
	dostarczanie informacji o zewnętrznych czynnikach i wnętrzu organizacji, niezbędnych do oceny dokonań organizacji	
	ukształtowanie optymalnej struktury komunikacyjnej szczebla strategicznego przy wykorzystaniu najnowszych osiągnięć technik informacyjnych	
	współudział w tworzeniu systemu wczesnego ostrzegania strategicznego na użytek podejmowanych decyzji strategicznych	

Źródło: opracowanie własne.

ny dokonań, które z założenia nie mają typowo strategicznego nachylenia, mogą być źródłem interesujących informacji i mogą wspierać realizację zadań controllingu strategicznego, zwłaszcza w obszarze zasilania w informacje strategiczne. Zwiększają one bowiem możliwości identyfikowania strategicznie ważnych informacji o organizacji i jej otoczeniu, w tym w szczególności o jej interesariuszach i ich po-

trzebach. Informacje te wydają się szczególnie użyteczne do podejmowania decyzji strategicznych, m.in. w obszarze formułowania (bądź reformułowania) strategii organizacji. Ocenę możliwości wykorzystania systemów pomiaru dokonań organizacji w realizacji zadań controllingu strategicznego przedstawia tabela 3.

Należy również stwierdzić, że niektóre z prezentowanych systemów oceny dokonań organizacji z racji swojej konstrukcji mają pewne cechy charakterystyczne dla controllingu, inne zaś – dla osiągnięcia pełnej efektywności controllingu strategicznego – powinny zostać dostosowane do jego wymagań. Przykładowo francuska *Tableau de bord* w procesie formułowania działań i miar oceny dokonań wymusza uwzględnienie interesów ośrodków odpowiedzialności, co jest zgodne z filozofią controllingu. Z drugiej strony zakłada możliwość „dzielonej odpowiedzialności, w ramach której kilka osób [ośrodków odpowiedzialności] odpowiada za realizację tego samego celu i nikt nie ma pełnej kontroli zmiennych, za które odpowiada” [Bourguignon i in. 2004, s. 119], co jednak pozostaje w pewnej sprzeczności z ideą controllingu zmierzającego do jasnego podziału kompetencji w procesie realizacji zadań. Z kolei w odniesieniu do strategicznej karty wyników podkreśla się często powiązanie tego systemu pomiaru dokonań z systemem nagradzania, przy czym różnorodność miar dokonań umożliwia uwzględnienie w systemie wynagradzania miar innych niż tylko finansowe osiągnięcia organizacji.

Ogólnie do najważniejszych zadań związanych z dostosowaniem systemu pomiaru dokonań organizacji do wymagań controllingu należy kaskadowanie tego systemu oraz powiązanie go z systemem wynagrodzeń. Zgodnie z controllingowym postulatem decentralizacji zarządzania wskazane jest, aby instrumenty pomiaru dokonań organizacji wykorzystywane w controllingu strategicznym umożliwiały również pomiar i raportowanie dokonań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (również na poziomie operacyjnym), a zatem uwzględniały potrzeby decyzyjne menedżerów usytuowanych na różnych szczeblach zarządzania. Wynika z tego konieczność tworzenia systemów pomiaru dokonań nie tylko na szczeblu całej organizacji, ale także w przekroju ośrodków odpowiedzialności bądź nawet – w razie potrzeby – w przekroju miejsc powstawania kosztów.

Z punktu widzenia controllingu najbardziej użyteczne wydaje się odnoszenie pomiaru dokonań na poziom ośrodków odpowiedzialności. Oznacza to wypracowanie kaskady mierników oceny, odpowiadających z jednej strony istocie danego systemu, z drugiej zaś mierników właściwych dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Oczywiście jest, że może to stanowić pewną trudność, gdyż z natury systemy pomiaru dokonań odnoszą się zazwyczaj do organizacji jako całości, w controllingu natomiast wskazane jest powiązanie poziomu strategicznego i operacyjnego wyrażające się *de facto* w dodatkowej koncentracji na wielkościach częściowych, odnoszących się do poszczególnych fragmentów organizacji, tj. zakładów, wydziałów, oddziałów, produktów, segmentów rynku, czy kanałów dystrybucji. Trudnością może być również uwzględnienie specyfiki poszczególnych ośrodków odpowiedzialności tak, aby ocena dokonań wpływała z celów ośrodków i aby

na wyniki tej oceny mieli wpływ zarówno kierownicy ośrodków, jak i ich personel. Kluczowym zagadnieniem tak rozumianej oceny jest zatem określenie właściwych mierników pomiaru wyników pracy ośrodków. Powinny one tworzyć hierarchiczny system, podporządkowany celom, zadaniom i miernikom oceny dokonań całej organizacji.

5. Zakończenie

Niezaprzeczalnie największą korzyścią, jaką niesie ze sobą implementacja w organizacji systemów pomiaru dokonań dla organizacji jako całości, jak również w odniesieniu do ośrodków odpowiedzialności, jest możliwość kształtowania na ich podstawie wynagrodzeń kierowników i pracowników centrów. Przyjęcie mierników oceny centrów gospodarowania pozwala (w organizacji opartej na ośrodkach odpowiedzialności) na racjonalne, czyli zgodne z zasadą efektywności, kształtowanie wynagrodzeń, tj. w istocie na wiązanie wynagrodzeń z wynikami pracy, na które pracownicy centrum mają bezpośredni wpływ. Przy czym im jaśniej i precyzyjniej sformułowane zostaną mierniki oceny centrów gospodarowania, tym prostsze i łatwiejsze będzie zbudowanie na ich podstawie spójnego i sprawiedliwego systemu wynagrodzeń, przyczyniającego się do efektywnego osiągnięcia celów organizacji jako całości. Do istotnych problemów należy także opracowanie zasad powiązania wyników oceny ośrodków odpowiedzialności z wynagrodzeniami (zwłaszcza z ruchomą częścią wynagrodzenia) kierowników i załogi, ustalenie warunków uzyskania premii oraz wypracowanie szczegółowych regulaminów podziału premii zarówno wewnątrz ośrodków odpowiedzialności, jak i w skali całej organizacji, tak aby zapewnić adekwatny do uzyskiwanych wyników rozkład wynagrodzeń. Wprowadzenie natomiast wewnętrznych kontraktów menedżerskich, odnoszących się do kształtowania wynagrodzeń kierowników centrów i bazujących na wynikach pomiaru dokonań organizacji jako całości (i w podległych im sferach), może stanowić podstawę do weryfikacji stopnia osiągnięcia celów postawionych przed kierownictwem organizacji [Bieńkowska i in. 2000, s. 134-143; 2002, s. 9-23]. W obu tych przypadkach rezultaty pomiaru dokonań mogą być zatem wykorzystywane do:

- „[...] motywowania pracowników do skutecznego osiągnięcia docelowych wartości dokonań,
- stworzenia obiektywnych podstaw do nagradzania postępów w osiągnięciu docelowych wartości dokonań,
- wskazywania odpowiednich działań naprawczych w sytuacji, gdy docelowe wartości nie są osiągnięte” [Nowak 2011, s. 380].

Literatura

- Ardoin J.L., Michel D., Schmidt J., *Le Contrôle de Gestion*, 2ème ed., Publi-Union, Paris 1986.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Controlling strategiczny a modele organizacji doradztwa strategicznego*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość zarządcza i controlling a strategii przedsiębiorstw i instytucji*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2005a.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Kontrolling strategiczny jako koordynacja zarządzania strategicznego*, [w:] I.V. Zamula (red.), *Razvitie buhgalterskogo uceta i kontrolja v kontekste evropejskoj integracii*, Zitomir-Kramatorsk, Materiały IV-oj mezdunarodnoj naucznoj konferencii, „Ruta”, Zitomir 2005b.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Kontrolling strategiczny jako szczególna forma zarządzania strategicznego*, Problemi Teorii ta Metodologii Buhgalters'kogo Obliku, Kontrolu i Analizu – Miżnarodnij Zbirnik Naukovih Prac'. Seria Buhgalters'kij Oblik, Kontrol' i Analiz, 2006, vip. 1.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Kontrollingowa koncepcja wynagradzania*. Materiały z konferencji „Metody wynagradzania za pracę – Polska i inne kraje”, Wrocław 2000.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Kształtowanie wynagrodzeń z uwzględnieniem wymagań controllingu w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności*. Materiały z konferencji „Metody wynagradzania za pracę – Polska i inne kraje”, Wrocław 2002.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *O instrumentach controllingu wiedzy*, [w:] E. Skrzypek (red.), *Kapitał intelektualny jako szansa na poprawę jakości zarządzania w warunkach globalizacji*. *Intellect 2005*. Materiały z konferencji naukowej, Kazimierz Dolny, 25-27 XI 2005, t. 1, Lublin 2005c.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Risk Scorecard w ujęciu controllingowym jako instrument ograniczania ryzyka działalności organizacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1175, Wrocław 2007.
- Bourguignon A., Melleret V., Nørreklit H., *The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension*, „Management Accounting Research” 2004, vol. 15.
- Braz R.G.F., Scavada L.F., Martins R.A., *Reviewing and improving performance measurement systems: An action research*, „Int. J. Production Economics” 2011, vol. 133.
- Fjałkowska D., *Controlling strategiczny – awangarda czy praktyka?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 4.
- Goliszewski J., *Controlling (VII) – Controlling strategiczny – część 2*, „Przegląd Organizacji” 1991, nr 6.
- Kalwait R., *Risk Prevention in European Corporate Management*, XI Międzynarodowa Konferencja Naukowo-Techniczna Inżynierii Wojskowej, Wojskowa Akademia Techniczna, Warszawa – Rynia 2000, mat. powielone.
- Kanji G.K., *Performance measurement system*, „Total Quality Management” 2002, vol. 13, no. 5.
- Keegan D.P., Eiler R.G., Jones C.R., *Are your performance measures obsolete?*, „Management Accounting” 1989 June.
- Krupski R. (red.), *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Kueng P., *Process performance measurement system: A tool to support process-based organizations*, „Total Quality Management” 2000, vol. 11, no. 1.
- Lamberti L., Noci G., *Marketing strategy and marketing performance measurement system: Exploring the relationship*, „European Management Journal” 2010, vol. 28.
- Lohman C., Fortuin L., Wouters M., *Designing a performance measurement system design: A case study*, „European Journal of Operational Research” 2004, vol. 156, no. 2.

- Malo J.L., *Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française. Melanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris 1995.
- Neely A., Gregory M., Platts K., *Performance measurement system design. A literature review and research agenda*, „International Journal of Operations & Production Management” 2005, vol. 25, no. 12.
- Neely A., *The evolution of performance measurement research. Developments in the last decade and a research agenda for the next*, „International Journal of Operations & Production Management” 2005, vol. 25, no. 12.
- Nowak E., *Wielowymiarowość systemu oceny dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 182, Wrocław 2011.
- Sieradzka A., *Controlling strategiczny – wybrane zagadnienia*, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu*. Materiały Konferencyjne, Wyższa Szkoła Menedżerska w Legnicy, Legnica 2002.
- Steinmann H., Scherer A., *Strategiczny i operatywny controlling (propozycja metodycznego określenia pojęć)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996, nr 1.

PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEMS IN STRATEGIC CONTROLLING

Summary: The essence of strategic controlling was presented. Basic concepts of controlling, tasks belonging to them and the instruments for implementing these tasks were specified. Existing performance measurement systems were characterized, emphasizing in particular the term of organization's performance measurement system and characteristics of such selected systems. The scope and conditions of use of performance measurement systems in strategic controlling were pointed.

Keywords: strategic controlling, performance measurement, organization.