

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Piotr Waśniewski

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: piotr.wasniewski@gmail.com

POMIAR DOKONAŃ W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH W POLSCE

PERFORMANCE MEASUREMENT IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES IN POLAND

DOI: 10.15611/pn.2015.389.29

Streszczenie: Budowanie trwałej przewagi konkurencyjnej wiązane jest obecnie z pomiarem dokonań. Świadomość tego faktu oraz problem wyboru i wdrożenia odpowiednich rozwiązań w tym zakresie nabiera znaczenia zwłaszcza w małych i średnich przedsiębiorstwach, które stanowią dominującą grupę podmiotów w polskiej gospodarce. Ze względu na dynamikę zmian, rozwój oraz otoczenie przedsiębiorstwa te mają problem z oceną swoich osiągnięć. Celem artykułu jest prezentacja wyników badań dotyczących stosowanych przez polskie małe i średnie przedsiębiorstwa rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań. Artykuł powstał w oparciu o badania ankietowe przeprowadzone na próbach 100 małych oraz 100 średnich przedsiębiorstw, każde za pomocą metody CATI. Wyniki dwukrotnego badania ankietowego (w 2012 oraz 2014 roku) stanowiły podstawę identyfikacji stosowanych rozwiązań w dwóch grupach badanych podmiotów (małych i średnich) oraz ich oceny porównawczej.

Słowa kluczowe: *performance measurement*, zarządzanie strategiczne, małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP).

Summary: Creating permanent competitive advantage is nowadays associated with performance measurement. Awareness of this fact and the problem of selecting and implementing appropriate solutions in this field becomes important especially in small and medium enterprises, which are a dominant group of entities in Polish economy. Due to the dynamics of changes, development and the environment, these companies have problems with the assessment of their performance. The aim of the article is the presentation of the research results about solutions in the performance measurement applied by Polish small and medium enterprises. The article is based on questionnaire research performed on the groups of 100 small and 100 medium enterprises by CATI method. The results of two-fold questionnaire research (in 2012 and 2014) were the basis for the identification of applied solutions in two groups of entities (small and medium) and their comparative assessment.

Keywords: performance measurement, strategic management, small and medium enterprises (SME).

1. Wstęp

Małe i średnie przedsiębiorstwa są bardzo ważną grupą dla gospodarki. Polskie przedsiębiorstwa sektora MŚP, a w szczególności podmioty małe, nie mają jeszcze pełnej świadomości potrzeby długookresowego spojrzenia na prowadzoną działalność [Waśniewski 2014]. Jednym z możliwych rozwiązań jest wykorzystanie koncepcji pomiaru dokonań do całościowej oceny sytuacji w podmiocie. Koncepcja ta pozwala na ocenę zgodności działalności przedsiębiorstwa z obraną strategią oraz stopnia wykonania celów firmy (na różnych poziomach). Jest również narzędziem służącym budowaniu trwałych przewag konkurencyjnych (por. [Nita 2008]).

Badania nad pomiarem dokonań w Polsce prowadzone były dotychczas przez polską edycję badania „Measures that Matter” z 2002 r., J. Michalaka (2004-2005), R. Haffera (2005 oraz 2006-2007) oraz W. Skoczylas z zespołem (2012 oraz 2014). Zbliżone tematycznie badania realizowane były przez m.in. M. Marcinkowską, A. Szychotę, B. Nitę (za: [Skoczylas 2013]). W literaturze brakuje jednak szerszych ilościowych badań dotyczących kształtu systemów pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach zarówno za granicą (por. [Garengo 2009]), jak i w Polsce.

Celem artykułu jest prezentacja wyników badań dotyczących identyfikacji sposobów pomiaru dokonań stosowanych przez polskie małe i średnie przedsiębiorstwa. Artykuł powstał w oparciu o dwukrotne badania ankietowe przeprowadzone na próbach 100 małych oraz 100 średnich przedsiębiorstw, każde przy wykorzystaniu metody CATI, pierwsze w 2012, a drugie w 2014 roku. Badanie jest częścią grantu pt. „Kluczowe indykatory osiągnięć w zarządzaniu wynikami przedsiębiorstw” realizowanego przez Uniwersytet Szczeciński pod kierownictwem W. Skoczylas¹. Uzyskane wyniki badania systemu pomiaru dokonań odnośnie do obu grup podmiotów zostały poddane analizie porównawczej w celu zbadania trendów w pomiarze dokonań w tych dwóch grupach przedsiębiorstw.

2. Specyfika pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach

Pomiar dokonań (*performance measurement*) to koncepcja leżąca na styku rachunkowości zarządczej oraz zarządzania strategicznego, pozwalająca na wprowadzanie spojrzenia strategicznego do zarządzania przedsiębiorstwem. Jest to również metoda kompleksowej oceny działalności podmiotów, o dużej potencjalnej sile oddziaływania na rozwój małych i średnich podmiotów. Pomiar dokonań jest jednym z podstawowych warunków racjonalnego działania [Sobańska (red.) 2010].

Rozwój pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie dzielony jest na trzy fazy [Michalak 2008]:

¹ Wniosek nr N115 436640.

- faza pierwsza – pomiar dokonań z wykorzystaniem pojedynczych mierników finansowych,
- faza druga – pomiar dokonań przy zastosowaniu systemów wskaźników finansowych,
- faza trzecia – wielokryterialny pomiar dokonań z wykorzystaniem mierników zdywersyfikowanych.

J. Michalak [2008] zaproponował następujące kryteria typologii koncepcji pomiaru dokonań:

- 1) pojmowanie celu przedsiębiorstwa,
 - 2) zastosowanie jednego lub wielu mierników,
 - 3) zastosowanie mierników finansowych i niefinansowych,
 - 4) stopień rozpowszechnienia,
 - 5) stopień złożoności,
 - 6) przydatność do wykorzystania na różnych poziomach, takich jak:
- przedsiębiorstwa jako całości,
 - jednostek organizacyjnych w przedsiębiorstwie,
 - poszczególnych pracowników.

Skoczylas [2013] wymienia natomiast cztery etapy w rozwoju koncepcji dokonań:

1. Lata 70. XX w. – okres stosowania finansowych wskaźników wyników.
2. Lata 80. XX w. – do pomiaru włączono wskaźniki niefinansowe.
3. Lata 90. XX w. – włączono oczekiwania interesariuszy.
4. Początek XXI w. – nastąpiło powiązanie systemów dokonań z systemem motywacyjnym oraz konwergencja wewnętrznych i zewnętrznych wskaźników.

Cele przedsiębiorstwa mają zazwyczaj wymiar finansowy. Podstawowym celem działalności jest maksymalizacja zysku (w ujęciu tradycyjnym) lub wartości, co wpływa na zdecydowaną popularność mierników finansowych (por. [Nita 2008]). W sferze finansowej upatruje się informacji o całości przedsiębiorstwa, zarówno o wynikach, jak i procesach oraz efektach, a wiedza ta wpływa na trafność i racjonalność podejmowanych przez przedsiębiorców decyzji [Waśniewski 2014]. Sama dostępność danych finansowych jest niewystarczająca do oceny kondycji finansowej, jako że dane te mogą mieć różną wiarygodność, a co więcej – są one trudno porównywalne, zarówno w czasie, jak i przestrzeni (por. [Wei Ong, Bin Ismail 2012]). W ciągu ostatnich 30 lat nastąpiła ewolucja pomiaru dokonań od księgowego i statycznego podejścia do wielokryterialnych i dynamicznych systemów zdolnych prezentować wyniki firmy jako całości [Garengo 2009]. System pomiaru dokonań wpływa na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w zakresie dostarczania informacji o wynikach, ich skutkach oraz wpływie na procesy decyzyjne, w połączeniu z systemem motywacyjnym kształtuje postawy i zachowania pracowników [Michalak 2008].

Sousa i Aspinwall [2010] zauważają, iż wydajność i efektywność może być osiągnięta zarówno dzięki wykorzystaniu zestawu mierników osiągnięć, jak i zastoso-

waniu systemu pomiaru dokonań, a pomiar dokonań może być wprowadzany na każdym szczeblu MŚP i wykorzystywany może być do monitorowania celów lub ich ulepszania. Wskazuje się, że nie ma uniwersalnego aplikowalnego systemu pomiaru dokonań, ale struktura i wykorzystanie systemu zależy od warunków otoczenia organizacji [Garengo 2009].

Im większe przedsiębiorstwo, tym bardziej sformalizowany jest proces pomiaru dokonań i częściej przybiera postać zorganizowanego systemu. Na usystematyzowanie pomiaru wpływa również rozdzielenie w przedsiębiorstwie funkcji właściciela i menedżera (por. [Perrera, Baker 2007]).

W podmiotach MŚP w większości łączone są funkcje właściciela oraz menedżera, przez co proces decyzyjny nie jest zhierarchizowany, a przepływ informacji jest relatywnie sprawny. J. Jaworski [2012] wymienił cechy małych firm, mające korzystny wpływ na ich funkcjonowanie: przejrzystość struktur organizacyjnych, szybkość przepływu informacji, niewielka liczba szczebli kierowania oraz brak anonimowości pracowników i funkcji. Powodują one, że małe i średnie przedsiębiorstwa cechują się wyższą elastycznością działania niż duże podmioty, co skutkuje szybszą reakcją na zmiany w otoczeniu, w tym zmiany popytu czy zachowania klientów. Szczególnie korzystna jest możliwość odpowiedzi na indywidualne potrzeby klientów, jak również wypełnianie rynkowych niszy. Wpływa to na niższe zainteresowanie małych firm formalnym podejściem do koncepcji pomiaru dokonań, zwłaszcza niefinansowych. Zaryzykować można jednak tezę, iż małe przedsiębiorstwa mierzą dokonania w zakresie niefinansowym, ale w sposób niezorganizowany lub wręcz nieuświadomiony. Często pomiar ten nie jest łączony z ewidencją, brakuje również zrozumienia dla ciągu przyczynowo-skutkowego (przedsiębiorcy nie łączą prowadzonego pomiaru z osiąganymi wynikami finansowymi).

Literatura wskazuje, iż barierą rozwoju pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach są niewystarczające kapitały oraz zasoby ludzkie [Garengo 2009]. Jedną z ważniejszych barier wewnętrznych ograniczających rozwój małych i średnich przedsiębiorstw jest również bariera informacyjna [Waśniewski 2014]. Wspieranie rozwoju małych przedsiębiorstw powinno polegać na przełamywaniu organizacyjno-zarządczych barier rozwoju, w tym umiejętności zdobycia i wykorzystania odpowiednich informacji [Jaworski 2012]. Garengo, Biazzo i Bititci [2005] wymieniają następujące czynniki ograniczające rozwój systemów pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach: braki w finansach i zasobach ludzkich, niskie zdolności menedżerskie, niskie kapitały, reaktywne podejście do administrowania aktywnością przedsiębiorstw, niska wiedza i mała waga przywiązywana do formalizowania procesów, niezrozumienie koncepcji pomiaru dokonań (uznawanie koncepcji za biurokratyczny system skutkujący sztywnością), krótkoterminowe planowanie strategiczne. Perrera i Baker [2007] w wyniku badania małych i średnich australijskich produkcyjnych przedsiębiorstw zauważyli, iż używają one częściej mierników finansowych niż niefinansowych, chociaż wykorzystanie tych drugich rośnie wraz z wielkością przedsiębiorstw.

2.1. Charakterystyka próby badawczej

Badanie ankietowe metodą CATI dotyczące pomiaru dokonań stosowanego przez polskie przedsiębiorstwa sektora niefinansowego zatrudniające powyżej 10 osób przeprowadzone zostało dwukrotnie, w latach 2012 oraz 2014, na próbie 300 przedsiębiorstw każde (100 firm z trzech klas wielkości – małych, średnich oraz dużych). W tabeli 1 zaprezentowano charakterystykę małych i średnich przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu.

Tabela 1. Małe i średnie przedsiębiorstwa poddane badaniu kwestionariuszowemu w latach 2012 i 2014

		2012		2014	
		małe	średnie	małe	średnie
Sekcja PKD					
1	przemysł sekcje – B, C, D, E	31	48	30	47
2	budownictwo sekcja – F	15	12	16	12
3	handel i naprawa sekcja – G	30	20	29	19
4	transport i gospodarka magazynowa sekcja – H	5	4	5	5
5	usługi I sekcje – I, J	8	4	8	4
6	usługi II sekcje – L, M, N	11	12	12	13
Stanowisko respondenta					
1	członek/przedstawiciel zarządu/właściciel	53	25	24	15
2	menedżer średniego szczebla	9	12	26	26
3	specjalista ds. controllingu	1	12	2	10
4	inny: główny księgowy	28	39	11	13
5	inny: dyrektor operacyjny/działu sprzedaży/handlu/finansowy	5	9	9	9
6	Inny	4	3	28	27
Od kiedy firma prowadzi działalność?					
1	do 1 roku	2	0	1	1
2	1-3 lat	1	1	1	1
3	4-5 lat	1	0		1
4	6-10 lat	7	3	11	4
5	10 lat i więcej	89	96	87	93
6	trudno powiedzieć	0	0	0	0
Źródło pochodzenia kapitału					
1	polski prywatny	78	68	77	62
2	polski państwowy	17	14	10	23
3	zagraniczny	0	11	7	7
4	mieszany	5	7	6	8

Źródło: opracowanie własne.

Próba badawcza oddaje w sposób możliwie bliski rzeczywistości strukturę polskiej gospodarki podziału przedsiębiorstw według sekcji PKD. Najwięcej małych

firm reprezentuje sektor przemysł oraz handel i naprawa (ok. 30%), w przedsiębiorstwach średnich na znaczeniu zyskują przedsiębiorstwa produkcyjne.

W badaniu udział wzięły z założenia osoby odpowiedzialne za pomiar dokonań w przedsiębiorstwie, co wpłynęło na zróżnicowanie wskazań odpowiedzi. W małych firmach pomiar dokonywany jest głównie przez właścicieli (ewentualnie członków zarządu niebędących właścicielami), a duża część pomiaru odbywać się może nieformalnie lub wręcz w sposób nieujawniony, przez co na wykorzystanie koncepcji pomiaru dokonań duży wpływ mają umiejętności, zdolności i wiedza głównych decydentów. Z drugiej strony pracownicy małych firm cechują się zazwyczaj dużą uniwersalnością w zakresie sprawowanych funkcji, przez co mają dobry i szeroki ogląd sytuacji przedsiębiorstwa. Wraz ze wzrostem firm następuje wyższa specjalizacja pracowników, a właściciele rzadziej sprawują funkcje zarządcze, przez co na znaczeniu zyskują menedżerowie – specjaliści w zakresie pomiaru dokonań. Wpływa to również na potrzebę sformalizowania i usystematyzowania pomiaru, aby koncepcja ta była użyteczna także dla niewtajemniczonych członków organizacji.

Zdecydowana większość przedsiębiorstw działała na rynku 10 lat i więcej, co jest pozytywne w kontekście badania ze względu na doświadczenie przedsiębiorców oraz zbudowaną przez lata kulturę organizacyjną podmiotów. Najczęściej wskazywanym źródłem pochodzenia kapitału w obu grupach przedsiębiorstw był polski prywatny, a struktura podmiotów w obu badanych latach była bardzo zbliżona. Ze struktury wynikać wydają się wskazywane przez przedsiębiorstwa bariery rozwoju w postaci problemów z dostępem do finansowania czy też niewielkie znaczenie pozytywnych efektów transferu *know-how* z zagranicznych przedsiębiorstw.

2.2. Wyniki przeprowadzonego badania w zakresie systemu pomiaru dokonań MŚP

W tabeli 2 zaprezentowane zostały wyniki dwóch badań małych i średnich przedsiębiorstw w zakresie cech charakteryzujących ich systemy pomiaru dokonań z podziałem ze względu na wielkość podmiotów oraz na lata.

Tabela 2. Podstawowe parametry systemów pomiaru dokonań w MŚP

		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1		2	3	4	5
Czy firma posiada strategię rozwoju?					
1	Tak	34	39	58	63
2	Nie	66	61	42	37
Czy strategia oprócz części opisowej zawiera także mierniki celów przedsiębiorstwa?					
1	tak, zawiera	16	10	38	37
2	nie, cele strategii są wyrażone tylko opisowo	18	29	20	26

Tabela 2, cd.

	1	2	3	4	5
Pomiar prowadzony jest na szczeblu:					
1	przedsiębiorstwa jako całości	78	87	82	77
2	jednostek organizacyjnych	23	12	31	30
3	poszczególnych pracowników	7	17	9	13
W jaki sposób zorganizowany jest pomiar osiągnięć w przedsiębiorstwie?					
1	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	14	14	14	15
2	prowadzony jest tylko przez dział księgowości	55	52	41	49
3	prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich obowiązków	31	34	45	36
Jakiego rodzaju mierniki są stosowane w firmie?					
1	głównie lub wyłącznie finansowe	47	47	34	33
2	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	6	5	4	6
3	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	47	47	62	59
4	Żadne	0	1	0	2
Czy mierniki stosowane w Państwa przedsiębiorstwie tworzą:					
1	zbiór niepowiązanych mierników finansowych	24	22	17	15
2	zbiór niepowiązanych mierników finansowych i niefinansowych	21	26	28	29
3	zbiór niepowiązanych mierników niefinansowych	6	3	0	6
4	uporządkowany system mierników finansowych	9	2	9	5
5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	19	13	23	14
6	nie wiem, trudno powiedzieć	21	34	23	31
Sposób opracowania stosowanych mierników:					
1	opracowanie własne	84	16	79	14
2	element własnego programu koncernu	41	46	59	48
3	element zakupionego programu komputerowego	35	64	27	50
4	propozycja menedżerów wyższego szczebla	47	46	60	37
5	standardowy benchmark	33	65	32	59
6	mierniki są zaczerpnięte z teorii	73	30	76	28
7	mierniki są zaczerpnięte z innych przedsiębiorstw	45	54	33	53
8	mierniki opracowane przez firmę zewnętrzną	20	87	15	72

1		2	3	4	5
Czy mierniki osiągnięć są powiązane z systemem motywacyjnym?					
1	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	47	50	28	37
2	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	35	28	46	34
3	nie	18	22	26	29
Czy respondenci zgadzają się ze stwierdzeniami:					
1	mierniki są zgodne z celami strategicznymi firmy	92	94	95	94
2	mierniki mierzą osiągnięcia, na które mają wpływ osoby za nie odpowiedzialne	88	92	83	84
3	mierniki są podstawą podjęcia działań polepszających wyniki	88	85	92	86
4	mierniki są trudne w manipulacji	57	50	59	63
5	mierniki są łatwe w opisie i interpretacji, a więc pracownicy je rozumieją	73	89	75	87
6	menedżerowie wykorzystują mierniki, by szkolić pracowników, nie by ich karać	69	73	66	81
Do czego są wykorzystywane mierniki wyników					
1	do pomiaru i oceny dokonań działalności przedsiębiorstwa	94	97	96	98
2	do dopracowania wizji i strategii	69	85	77	92
3	do wyjaśnienia celów oraz integracji tych mierników z systemem zarządzania strategicznego	62	67	70	76
4	do planowania, wyznaczania celów i podejmowania decyzji strategicznych	90	93	92	92
5	do wewnętrznej komunikacji	75	77	78	79
6	do usprawnienia systemów monitorowania realizacji strategii i uczenia się organizacji	63	72	74	82
7	do usprawnienia procesów operacyjnych, np. podniesienia wydajności pracy pracowników poprawy jakości	83	90	93	86
8	do kontroli prowadzonej działalności bieżącej	96	95	94	96
9	do motywowania pracowników	88	83	72	80
10	do zewnętrznego raportowania	47	60	60	64
11	do spełnienia określonych wymagań prawnych czy technologicznych	53	68	56	69
Jaki system informatyczny jest wykorzystywany w firmie?					
1	SAP (SAP Polska)	4	4	8	5
2	SYMFONIA (Sage Symfonia)	15	12	12	18

Tabela 2, cd.

	1	2	3	4	5
3	ComArch	7	14	9	13
4	TETA	2	0	3	2
5	własne autorskie	57	47	46	47
6	inne, jakie?	28	17	36	7
7	nie mamy	6	20	9	25
8	z czego: więcej niż 1	16	13	20	17
Zadowolenie z funkcjonującego systemu pomiaru osiągnięć w firmie:					
1	zdecydowanie tak	23	31	27	27
2	raczej tak	56	51	57	52
3	ani tak, ani nie	15	15	11	13
4	raczej nie	4	3	4	7
5	zdecydowanie nie	2	0	1	1

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki z obu badań są do siebie zbliżone, co pozwala na wyciąganie wniosków płynących z porównania rozwiązań stosowanych przez przedsiębiorstwa małe oraz średnie. Pierwsze pytanie o posiadanie w przedsiębiorstwie strategii rozwoju ujawnia trend rosnący odpowiedzi twierdzących w obu grupach przedsiębiorstw, choć jest ich zdecydowanie więcej wśród przedsiębiorstw średnich. Brak spisanej strategii nie oznacza, iż właściciele i menedżerowie nie myślą o firmach w dłuższym horyzoncie czasowym, ale utrudnia to komunikację celów strategicznych i ich konsekwentne realizowanie. Na problemy ze spojrzeniem strategicznym (długookresowym) na swoją działalność i małych firm wskazywać może również kolejne pytanie, które odnosząc się do mierników celów, ujawnia, że większość firm średnich rozumie potrzebę pomiaru realizacji strategii w przeciwieństwie do podmiotów małych.

Zdecydowana większość ankietowanych firm prowadzi niezależnie od wielkości pomiar dokonań na szczeblu przedsiębiorstwa jako całości, pozostałe poziomy pomiaru są zdecydowanie rzadziej stosowane. Organizacja pomiaru dokonań w małych firmach jest stała, a pomiar w więcej niż połowie firm dokonywany był przez dział księgowości. W firmach średnich na zbliżonym poziomie za pomiar odpowiedzialny był dział księgowości oraz poszczególne komórki organizacyjne w zakresie swoich obowiązków. Prawie połowa przedsiębiorstw małych nie wyszła z pierwszej fazy rozwoju pomiaru dokonań i stosuje jedynie mierniki finansowe, w firmach średnich akcent przesunięty jest na obie grupy mierników, ale niekoniecznie w ujęciu uporządkowanego systemu.

Ciekawie kształtują się odpowiedzi na pytanie o sposób opracowania stosowanych mierników; są bardzo do siebie podobne dla obu grup wielkości przedsiębiorstw, ale z pewnymi różnicami pomiędzy latami badań.

Mierniki osiągnięć są powiązane z systemami motywacyjnymi dla obu grup wielkości firm i w obu latach, z widocznym trendem rozszerzenia powiązań z wybranych grup pracowników do wszystkich pracowników. Kolejne dwa pytania, dotyczące zgodności respondentów z wymienionymi stwierdzeniami oraz kierunków wykorzystania mierników osiągnięć, cechują się zbliżoną strukturą odpowiedzi w obu latach i w obu grupach. Pozytywna zmiana wynika ze zwiększenia ilości zgodności ze stwierdzeniem, iż mierniki są łatwe w opisie i interpretacji. Przy kierunkach wykorzystania warto podkreślić, że suma wskazań rosła pomiędzy 2012 a 2014 rokiem dla obu grup firm, przy zachowaniu różnic pomiędzy małymi a średnimi przedsiębiorstwami (więcej małych firm wykorzystuje pomiar dokonań do motywowania, natomiast podmioty średnie chętniej wskazywały wyjaśnianie celów oraz usprawnianie systemów monitorowania realizacji strategii). W przypadku oceny zadowolenia z funkcjonującego systemu pomiaru osiągnięć w firmie to obie grupy firm najczęściej wskazywały, iż są raczej zadowolone lub zdecydowanie zadowolone, niezależnie od badania było to w sumie około 80% ankietowanych.

Jednym z elementów opisanych wyżej badań były pytania o konkretne mierniki (finansowe i niefinansowe) stosowane w pomiarze dokonań przedsiębiorstw. Kaplan i Norton [2012] w koncepcji Zrównoważonej Karty Dokonań (*Balanced Scorecard*) zaproponowali podział perspektyw oceny dokonań na cztery podstawowe: klienta, finansową, procesów wewnętrznych, rozwoju oraz podział mierników dokonań na mierniki wynikowe (opóźnione lub realizacji celu) oraz mierniki wyprzedzające (wskaźniki przyszłego sukcesu). Pierwsze charakteryzują bieżącą sytuację firmy (przykładowo większość wskaźników finansowych), drugie natomiast sygnalizują przyszłą sytuację przedsiębiorstwa. W tabeli 3 zaprezentowano liczbę wskazań poszczególnych mierników przez małe i średnie przedsiębiorstwa z podziałem na oba badane lata.

Tabela 3. Stosowane mierniki dokonań działalności małych i średnich przedsiębiorstw

		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	2	3	4	5	6
Mierniki finansowe:					
1	zysk netto	87	74	87	78
2	EBIT, EBITDA	12	11	38	25
3	przychody ze sprzedaży	84	65	92	70
4	rentowność	80	58	90	62
5	płynność finansowa	81	51	84	63
6	poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	66	28	67	41
7	ekonomiczna wartość dodana (EVA)	16	9	33	15
8	inne mierniki finansowe	4	6	15	7
9	żadne	0	1	1	3
Perspektywy pomiaru dokonań:					
1	klientów	70	44	57	41

Tabela 3, cd.

1	2	3	4	5	6
2	działalności operacyjnej łącznie z innowacjami i serwisem	52	37	62	47
3	pracowników (uczenia się i rozwoju)	54	33	50	40
4	ochrony środowiska	21	15	20	26
5	działalności społecznej	15	6	9	13
6	inny obszar, który nie został wymieniony	3	2	4	4
7	firma nie prowadzi pomiarów w tych obszarach	11	27	9	17
Perspektywa klientów:					
	Ogółem:	70	44	57	41
1	udział w rynku	40	19	36	26
2	lojalność klientów, np. liczba lub koszt	48	31	45	22
3	pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	57	30	51	24
4	rentowność klientów	35	15	41	19
5	zadowolenie/satysfakcja klientów	58	31	51	29
6	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	1	0	4	0
Perspektywa działalności operacyjnej					
	Ogółem:	52	37	62	47
1	liczba nowych produktów	27	14	33	19
2	nakłady na badania i rozwój	17	7	22	12
3	czas wdrażania projektów	20	12	26	14
4	wydajność maszyn i urządzeń	21	15	35	26
5	wskaźniki awaryjności maszyn i urządzeń	19	8	24	21
6	koszt produktu, procesu	36	18	42	31
7	reklamacje złożone, uznane	35	12	46	28
8	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	6	1	9	5
Perspektywa pracowników					
	Ogółem:	54	33	50	40
1	wielkość zatrudnienia	24	16	31	20
2	rotacja pracowników	23	14	21	19
3	kwalifikacje pracowników	49	21	44	30
4	wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in.) szkoleń	38	17	39	30
5	wydajność pracy pracowników	44	19	40	26
6	średnia płaca	39	12	34	17
7	zadowolenie pracowników	49	16	34	24
8	liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	5	3	8	7
9	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	0	0	2	1

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z wcześniejszymi wnioskami także w przypadku stosowania mierników widać przewagę średnich przedsiębiorstw, co potwierdza wyższy stopień formalizacji pomiaru dokonań w tych firmach. Małe firmy, ze względu na swoje cechy jakościowe, takie jak łączenie funkcji właścicieli i menedżerów czy prostszą strukturę organizacyjną, wymagają mniejszej formalizacji procesów pomiaru dokonań, w tym mniejszego zaangażowania systemów pomiaru. Średnie przedsiębiorstwa posiadają bardziej złożone struktury organizacyjne oraz procesy zarządzania, co wymaga systemowego wsparcia komunikacji o osiągniętych wynikach oraz bardziej profesjonalnego i sformalizowanego pomiaru dokonań. Różnica pomiędzy firmami małymi a średnimi jest szczególnie widoczna w przypadku złożonych i trudniejszych do interpretacji mierników finansowych, takich jak płynność finansowa, EBIT, EBITDA oraz EVA.

Także w zakresie stosowanych perspektyw pomiaru dokonań widać różnice na korzyść przedsiębiorstw średnich, które zainteresowane są szerszym spojrzeniem na swoje wyniki. Z drugiej strony więcej firm małych w porównaniu do średnich potwierdziło pomiar dokonań w perspektywie klientów, co wynika zapewne z ich bliższej współpracy z klientami i większego uzależnienia od mniejszej liczby klientów. Wzrostem zainteresowania cechuje się perspektywa ochrony środowiska oraz działalności społecznej w firmach średnich.

Firmy niezależnie od wielkości w zbliżonym stopniu potwierdziły stosowanie poszczególnych mierników niefinansowych, co jest ciekawe w kontekście ich odpowiedzi na wcześniejsze ogólne pytania dotyczące stosowanych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań. Rozbieżność ta z pewnością powinna być przedmiotem przyszłych badań.

3. Zakończenie

Badanie stosowanych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań przez polskie przedsiębiorstwa jest pierwszym etapem badania kluczowych mierników dokonań wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami.

Podsumowując uzyskane wyniki badania, trzeba zauważyć, iż zdecydowana większość przebadanych firm dokonuje świadomie pomiaru swoich dokonań, zwłaszcza w kwestii wyników finansowych. Przedsiębiorstwa małe oraz średnie różnią się stopniem sformalizowania pomiaru, a im większa firma, tym łatwiej wskazać na stosowanie rozwiązań systemowych. Wynika to przede wszystkim ze struktury organizacyjnej podmiotów, rozdziału funkcji właścicieli i zarządu, jak również z jakości zarządzania. Średnie przedsiębiorstwa częściej widzą potrzebę strategicznego spojrzenia na firmę w postaci zapisanej strategii rozwoju wraz z mierzalnymi celami strategicznymi. Podmioty te, częściej niż firmy małe, formalnie angażują pracowników w procesy pomiaru, jak również częściej stosowane mierniki tworzą spójny i uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych. Obie grupy badanych przedsiębiorstw wskazują na szerokie spektrum kierunków

wykorzystania stosowanych mierników dokonań, ale im większa firma, tym więcej wskazań.

Zestawienie wyników badań przeprowadzonych w dwóch okresach daje bardzo ciekawe wnioski na temat pomiaru dokonań stosowanego przez polskie małe i średnie przedsiębiorstwa. Z zauważalnych różnic na korzyść zapisać można wzrost liczby firm posiadających strategię rozwoju swojej działalności oraz silniejsze powiązanie pomiaru dokonań z systemami motywacyjnymi w przedsiębiorstwach. Zauważono wzrost wykorzystania koncepcji pomiaru dokonań wraz ze wzrostem wielkości firmy w obu badanych latach oraz wyższy stopień jego sformalizowania i wykorzystania rozwiązań systemowych.

Literatura

- Garengo P., 2009, *A performance measurement system for SMEs taking part in Quality Award Programmes*, Total Quality Management, vol. 20, no. 1, January 2009.
- Garengo P., Biazzo S., Bititci U., 2005, *Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda*, International Journal of Management Reviews, vol. 7, Issue 1.
- Haffer R., 2011, *Samooceńa i pomiar wyników działalności w systemach zarządzania. W poszukiwaniu doskonałości biznesowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Jaworski J., 2012, *Informacja finansowa w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo CeDeWu.pl, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2012, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Perrera S., Baker P., 2007, *Performance management practises in small and medium size manufacturing enterprises in Australia*, Small Enterprise Research 15(2).
- Skoczylas W., 2013, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Sobańska I. (red.), 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sousa S., Aspinwall E., 2010, *Development of a performance measurement framework for SMEs*, Total Quality Management, vol. 21, no. 5, May 2010.
- Waśniewski P., 2014, *Pomiar wyników finansowych w małych i średnich przedsiębiorstwach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” nr 66, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 525-534.
- Wei Ong J., Bin Ismail H., 2012, *Entrepreneurial traits and firm serenity-seeking on SMEs performance: the effect of firm size*, Journal of Enterprising Culture, vol. 20, no. 3, September 2012, s. 265-286.