

Monika Łada

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

e-mail: mlada@zarz.agh.edu.pl

ORCID: 0000-0001-8484-6326

Piotr Ziarkowski

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

e-mail: piotrzeziarkowski22@gmail.com

ORCID: 0000-0002-6787-4461

MIERNIKI POMIARU DOKONAŃ W JEDNOSTKACH WEWNĘTRZNYCH CENTRÓW FINANSOWO-KSIĘGOWYCH TYPU BPO

PERFORMANCE INDICATORS USED IN FINANCE AND ACCOUNTING PROCESS CENTERS (BPO)

DOI: 10.15611/pn.2019.11.17

JEL Classification: M19, M41

Streszczenie: Celem artykułu jest zidentyfikowanie powiązania sposobu pomiaru dokonań międzynarodowych centrów outsourcingu usług finansowo-księgowych (BPO – Business Process Outsourcing) ze specyfiką tego typu podmiotów. W części pierwszej opracowania na podstawie przeglądu literatury przedmiotu scharakteryzowano wskaźniki systemu pomiaru dokonań, zasady ich aplikacji oraz wskazano specyfikę działalności centrów finansowo-księgowych typu BPO. W części drugiej przedstawione wyniki badań empirycznych pozwoliły na identyfikację obszaru i zakresu wykorzystania mierników pomiaru dokonań w jednostkach wewnętrznych dwóch analizowanych międzynarodowych centrów usług finansowo-księgowych prowadzących działalność w Polsce.

Słowa kluczowe: pomiar dokonań, mierniki dokonań, usługi finansowo-księgowe, centra finansowo-księgowe typu BPO.

Summary: The aim of the paper is to present the results of literature and empirical research in the performance measurement field in international outsourcing centers of financial and accounting processes. In the first part of this paper, on the basis of literature review, key performers indicators, rules of using them and the specifics of the financial and accounting centers (BPO) are characterized. In the next part, presented results of empirical research permitted to identify the scope of using key performers indicators in internal units of two finance and accounting outsourcing centers operating in Poland.

Keywords: performance measurement, performance indicators, finance and accounting process services, finance and accounting process centres (BPO).

1. Wstęp

Rozwój outsourcingu usług finansowo-księgowych oraz lokowanie w Polsce dużych międzynarodowych centrów rozliczeniowych zwraca uwagę badaczy nie tylko na specyficzny sposób realizacji procesów rachunkowości (Kawa, 2017), ale także na metody stosowane do zarządzania nimi (Kaplan i Norton, 2001; Łada i Kozarkiewicz, 2010). W praktyce rachunkowości zarządczej jednym z najpopularniejszych podejść do pomiaru efektywności działalności jest zastosowanie zestawu wewnętrznych mierników dokonań (Skoczyła i Niemiec, 2016). W dotychczasowych publikacjach z tego zakresu, np. (Nowak, 2015, 2018; Nita, 2016), zwraca się uwagę na konieczność ich dostosowania do specyfiki działalności określonego podmiotu.

Celem artykułu jest zidentyfikowanie powiązania sposobu pomiaru dokonań międzynarodowych centrów outsourcingu usług finansowo-księgowych (BPO – Business Process Outsourcing) ze specyfiką tego typu podmiotów. Opracowanie przygotowano na podstawie przeglądu literatury przedmiotu oraz własnych badań empirycznych. W pierwszej części opracowania przedstawiono rozważania teoretyczne. W drugiej natomiast omówiono wyniki badań empirycznych zastosowań kluczowych mierników dokonań w międzynarodowych centrach outsourcingu procesów finansowo-księgowych typu BPO. Z uwagi na poufność informacji o wewnętrznych rozwiązaniach zarządczych badania przeprowadzono na podstawie wywiadów z ekspertami i liderami zespołów w dwóch centrach prowadzących działalność na terenie Polski. Zebrany materiał badawczy został poddany analizie jakościowej i posłużył do określenia typu stosowanych mierników oraz ich związku ze specyfiką działalności centrów.

2. Koncepcja pomiaru dokonań

Pomiar dokonań jest koncepcją od wielu lat szeroko omawianą w licznych opracowaniach z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu (Nita, 2016, Nowak, 2018). Jednym z częściej przywoływanych określeń tego pojęcia jest definicja zaproponowana przez The Chartered Institute of Management Accountants: pomiar dokonań jest to proces oceny sprawności, z jaką podmiot sprawozdawczy odnosi sukces poprzez ekonomiczne pozyskanie zasobów oraz ich sprawne i skuteczne wykorzystanie zgodnie z przyjętymi celami. Miary wyników mogą być oparte na informacjach niefinansowych i finansowych (Harvey, 2008, s. 3). W zbliżony sposób ujmują to A. Neely, M. Gregory i K. Platts (1995), którzy określają pomiar dokonań jako „proces kwantyfikacji efektywności i skuteczności przeszłego działania”.

Wielu badaczy zwraca uwagę na ewolucję tej koncepcji. A.M. Ghalayini i J.S. Noble (1996, s. 63) wskazują dwa główne nurty pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Pierwszy przypada na okres od końca lat 80. XIX w. do początku lat 80. ubiegłego wieku. W ujęciu tym pomiar dokonań oparty był wyłącznie na miernikach finansowych, jak zwrot z inwestycji, zysk czy wydajność. Początki drugiego nurtu

przypadają na koniec lat 80. XX w. i stanowią odpowiedź na zmieniające się otoczenie biznesowe (Ghalayini i Noble, 1996). Przedsiębiorstwa, chcąc odzyskać utracony rynek, dążyły do poprawy oferty produktowej pod względem jakości, elastyczności, niezawodności oraz krótkiego czasu realizacji dostawy, a także unowocześnienia procesu produkcji poprzez stosowanie m.in. nowych technologii. W wyniku tych zmian (Łada i Kozarkiewicz 2010) stosowane dotychczas tradycyjne (finansowe) mierniki pomiaru dokonań okazały się niewystarczające, co wpłynęło na konieczność opracowania przez organizacje nowych systemów pomiaru osiągnięć dostosowanych do aktualnych warunków otoczenia.

Efektem omawianej transformacji jest wiele nowoczesnych systemów pomiaru osiągnięć (por. Nowak, 2015), m.in.: EFQM, piramida pomiaru dokonań, Tableau de Bord, zbilansowana karta osiągnięć. Największą popularność w Polsce zdobyło to ostatnie rozwiązanie, autorstwa R.S. Kaplana i D.P. Nortona, zaliczane do przełomowych metod pomiaru osiągnięć organizacji (Łada i Kozarkiewicz, 2010, s. 195). W podejściu tym autorzy zaproponowali pomiar osiągnięć w czterech perspektywach: finansów, klienta, procesów wewnętrznych i perspektywy rozwoju, na podstawie mierników finansowych i niefinansowych opartych na wizji i strategii przedsiębiorstwa, łącząc krótko- i długoterminowe cele organizacji (Kaplan i Norton, 2001).

Jak zauważa A. Kozarkiewicz (2012, s. 156), tak konstruowany system pomiaru osiągnięć wspomaga zarówno proces formułowania strategii, jak i monitorowanie i raportowanie wyników oraz tworzenie zbiorów danych wykorzystywanych w procesach zarządczych. Zdaniem A. Kozarkiewicz (2012, s. 156-157) poprawnie sformułowany system pomiaru osiągnięć powinien umożliwić kadrze zarządzającej ocenę, czy organizacja realizuje przyjęte cele strategiczne oraz w jakim stopniu są one realizowane, dzięki czemu staje się skutecznym narzędziem wdrażania strategii przedsiębiorstwa.

Zdaniem Ch. Parkera (2000, s. 63) motywacją do wprowadzenia przez organizację systemu pomiaru dokonań jest chęć zidentyfikowania czynników sukcesu i weryfikacji, czy oczekiwania i potrzeby klientów są zaspokajane przez przedsiębiorstwo, lepszego zrozumienia procesów organizacji, zapewnienia, że podejmowane decyzje są oparte na faktach, a nie przypuszczeniach, intuicji czy emocjach, weryfikacji występowania problemu wąskiego gardła oraz analizy realizacji planowanych przedsięwzięć. Według G.A. Rummlera i A.P. Brache'a (2000, s. 179) odpowiednio zaprojektowany system pomiaru dokonań pozwala m.in. na: zidentyfikowanie problemów oraz wdrożenie usprawnień, przedstawienie pracownikom szczegółowych wymagań, przeprowadzenie oceny pracowników i ich nagradzania, dokładne poznanie zasad funkcjonowania organizacji, zdefiniowanie kluczowych czynników sukcesu oraz ich miar kontroli i oceny. Przy tym należy zaznaczyć, że aby system ten stanowił wartość dla kierownictwa, niezbędne jest jego każdorazowe dostosowanie do specyfiki działania konkretnego przedsiębiorstwa (Nita, 2016, s. 130).

Jednym z wymiarów dostosowania systemu pomiaru dokonań jest jego dekompozycja według jednostek wewnętrznych lub zakresów działania (procesów finanso-

wo-księgowych), określanых mianem centrów odpowiedzialności. Zadania realizowane w poszczególnych centrach odpowiedzialności wkomponowane są w system celów organizacji. W ramach każdego procesu opracowywany zostaje indywidualny katalog kluczowych mierników dokonań, dostosowanych do zakresu działania oraz wymagań informacyjnych interesariuszy zarówno wewnętrznych (kadry zarządzającej i pracowników odpowiedzialnych za wykonywanie zadań), jak i zewnętrznych (np. klientów przekazujących procesy finansowo-księgowe do realizacji przez centrum BPO). Rozwiązanie to pozwala nie tylko zweryfikować stopień realizacji celów organizacji, ale także zarządzać przebiegiem poszczególnych procesów oraz wprowadzić działania korygujące w wymagających tego obszarach.

3. Rodzaje mierników dokonań

Podstawą systemów pomiaru dokonań są mierniki, które łącznie przedstawiają pełny i zintegrowany obraz wyników przedsiębiorstwa (Carlucci, 2010, s. 67). W literaturze przedmiotu (Grycuk, 2010; Rydzewska-Włodarczyk i Sobieraj, 2015) kluczowe mierniki pomiaru dokonań definiowane są jako finansowe i niefinansowe miary pozwalające przeprowadzić ocenę stopnia realizacji wyznaczonych przez organizację celów. Zdaniem E. Nowaka (2015, s. 369) systemowy pomiar dokonań jest przeprowadzany w oparciu o takie miary osiągnięć, które powinny: wspomagać osiągnięcie celów organizacji, być jednoznaczne w interpretacji, charakteryzować się ustaloną skalą pomiaru, motywować do efektywnego działania, zaspokajać potrzeby najważniejszych grup interesariuszy, pozwalać na ustalanie docelowych wartości dokonań, nie być podatne na manipulacje oraz wykazywać istotną zmianę przy pogarszaniu bądź poprawie dokonań. Dodatkowo A. Grycuk (2010, s. 29) podkreśla, że w prawidłowo sformułowanym systemie pomiaru większość wskaźników powinna być zorientowana na badanie poziomu satysfakcji klientów.

D. Parmenter (2015, s. 3-14) rozróżnia cztery grupy mierników organizacji, w skład których wchodzi mierniki zarówno finansowe, jak i niefinansowe:

- Kluczowe mierniki rezultatu (KRIs – *key result indicators*) dostarczają zarządzającym ogólnej informacji na temat sposobu funkcjonowania organizacji. Do tej grupy wskaźników można zaliczyć: zysk netto na podstawowych produktach, zysk przed opodatkowaniem, poziom zadowolenia klientów, wydajność oraz rentowność inwestycji, poziom zadowolenia pracowników.
- Mierniki wyników (RIs – *result indicators*) dostarczają informacji na temat sposobu współpracy poszczególnych zespołów w celu osiągnięcia założonych wyników. Wskaźniki te umożliwiają pomiar osiągnięć w szerokim horyzoncie czasowym – obejmują zarówno działania zrealizowane, jak i przyszłe, planowane. Pomiar dotyczy takich obszarów, jak: zrealizowana sprzedaż w danym okresie i liczba wdrożonych inicjatyw pracowniczych.
- Mierniki dokonań (PIs – *performance indicators*) pomagają zespołom zintegrować podejmowane działania ze strategią organizacji w celu poprawy osiągniętych

przez nią wyników. Mierniki te obejmują: liczbę szkoleń wewnętrznych i zewnętrznych zaplanowanych w przyszłości oraz liczbę nieterminowo zrealizowanych dostaw do klientów.

- Kluczowe mierniki dokonań (KPIs – *key performance indicators*) dostarczają informacji o sposobie funkcjonowania organizacji w kluczowych dla niej obszarach. Dzięki monitorowaniu tych mierników oraz zarządzaniu nimi przedsiębiorstwo może znacznie poprawić osiąganą wydajność. Do przykładowych mierników należących do tej grupy można zaliczyć: liczbę innowacji planowanych do wdrożenia w ciągu następnych np. 30 dni oraz skargi klientów, które nie zostały rozpatrzone w ciągu 24 godzin.

W literaturze przedmiotu wielu autorów podkreśla (Nita, 2016; Kowalewski, 2018), że skonstruowany przez organizację katalog kluczowych mierników dokonań powinien zapewniać możliwość kaskadowania ich w dół (możliwość oceniania na ich podstawie całego przedsiębiorstwa, poszczególnych wydziałów, jednostek organizacyjnych, procesów), porównywalność osiągnięć w czasie (przy obliczaniu poszczególnego miernika konieczne jest zapewnienie tych samych źródeł informacji we wszystkich badanych okresach) oraz możliwość oceny osiągnięć z perspektywy zarówno wewnętrznej (właściciele, zarząd, pracownicy), jak i zewnętrznej (klienci).

4. Specyfika działalności centrów BPO

Rozwój nowoczesnych usług biznesowych wkomponowany jest w szeroki zakres zmian zachodzących w światowej gospodarce (por. Szukalski, 2007), do których należy zaliczyć tzw. proces serwicyzacji gospodarki, a także proces delokalizacji potencjału wytwórczego. Pierwszy związany jest ze wzrostem znaczenia usług w gospodarce oraz rozszerzeniem rozmaitych funkcji w sektorze produkcyjnym. Drugi polega na wydzieleniu z organizacji poszczególnych funkcji i przekazywaniu ich wyspecjalizowanym podmiotom, które dzięki zastosowaniu ekonomii skali są w stanie realizować dane procesy taniej. W literaturze przedmiotu (Świetła, 2014) różni się trzy podstawowe grupy dostawców outsourcingu procesów biznesowych: krajowe biura rachunkowe, centra usług wspólnych oraz międzynarodowe centra outsourcingu procesów biznesowych, tzw. BPO (*business process outsourcing*). Ta ostatnia grupa podmiotów stanowi istotny obszar zainteresowań zarówno zagranicznych (Dorasamy, Marimuthu, Jayabalan, Raman i Kaliannan, 2010), jak i polskich badaczy (Łada i Ziarkowski, 2017), co wynika z dostrzeganej w ostatnich latach dynamicznej relokacji procesów księgowych m.in. do wyspecjalizowanych podmiotów działających na terenie Polski (ABSL 2017).

Międzynarodowe centra outsourcingu procesów biznesowych (typu BPO) świadczą usługi na rzecz klientów zewnętrznych prowadzących działalność gospodarczą o charakterze globalnym (Świetła, 2014). Podmioty te oferują szeroki zakres usług finansowo-księgowych, począwszy od prostych czynności polegających na ewidencji faktur zakupu, ewidencji operacji kasowo-bankowych, rozliczaniu

delegacji pracowniczych, windykacji należności, sporządzaniu raportów finansowo-księgowych, tworzeniu rozbudowanych analiz finansowo-księgowych, a także ewidencji dokumentacji księgowej i uzgadnianiu kont księgowych, aż do bardziej skomplikowanych zadań związanych z transformacją systemów rachunkowości i finansów obsługiwanych klientów. Centra BPO, dzięki wykorzystaniu efektu skali wynikającego z obsługi dużych wolumenów transakcji (np. ewidencji kilkudziesięciu tysięcy faktur miesięcznie), stosują zaawansowane rozwiązania technologiczne (Łada i Ziarkowski, 2018), prowadzące do obniżenia kosztów osobowych realizacji poszczególnych procesów, dzięki czemu rozwiązania te stanowią istotny atrybut wartość dla klienta. W wyniku zastosowania automatyzacji i robotyzacji procesów finansowo-księgowych (por. Deloitte, 2017) klienci centrum, obok korzyści związanych z minimalizacją kosztów obsługi poszczególnych funkcji, uzyskują dodatkową wartość płynącą ze standaryzacji i usprawnienia procesów, skrócenia czasu wykonywania poszczególnych zadań, podniesienia jakości usługi czy redukcji ryzyka błędów będących efektem czynnika ludzkiego. Międzynarodowe centra finansowe, świadcząc usługi w oparciu o nowoczesne technologie informacyjno-komunikacyjne oraz dostosowując godziny pracy do strefy czasowej klienta, zapewniają nabywcom dostępność serwisu niemal nieograniczoną pod względem terytorialnym i czasowym.

Ta specyfika oferty produktowej oraz działalności centrów BPO może zatem wymagać od zarządzających tymi podmiotami skonstruowania odpowiedniego systemu pomiaru dokonań oraz opracowania mierników dokonań, które będą skutecznie wspierać zarządzanie strategiczne i operacyjne.

5. Opis metody badawczej

Głównym celem przeprowadzonych badań empirycznych była analiza rodzaju oraz zakresu mierników dokonań stosowanych przez międzynarodowe centra usług finansowo-księgowych. Badania miały charakter badań jakościowych opartych na podejściu dedukcyjnym, w których wykorzystano technikę wywiadu swobodnego. Badania przeprowadzono w styczniu 2019 roku wśród ekspertów oraz liderów zespołów zatrudnionych w dwóch międzynarodowych centrach usług finansowo-księgowych, prowadzących działalność na terenie Polski w zakresie świadczenia usług biznesowych na rzecz klientów zewnętrznych. Badane osoby są odpowiedzialne za realizację oraz nadzór przebiegu procesów finansowo-księgowych z obszaru księgi głównej (ewidencja poleceń księgowania, uzgadnianie kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych, sporządzanie raportów i analiz finansowo-księgowych oraz realizacja czynności księgowych związanych z zamknięciem okresu rozliczeniowego), działu ewidencji zobowiązań (ewidencja faktur zakupowych, obsługa płatności wychodzących, sporządzanie analiz i raportów zadłużenia), działu ewidencji należności (ewidencja otrzymanych płatności, windykacja należności, sporządzanie analiz i raportów finansowych) oraz działu controllingu procesów (kontrola zaewidencjonowania).

wanych dokumentów pod względem formalnym i rachunkowym). Łącznie do badania zakwalifikowano czterech pracowników centrum BPO – dwoje ekspertów oraz dwoje liderów zespołów.

W ramach prac badawczych przeprowadzono analizę treści wywiadów w zakresie obszarów pomiaru oraz mierników dokonań stosowanych przez centra BPO. W pierwszej kolejności pogrupowano mierniki na cztery obszary (jednostki wewnętrzne nazywane procesami): działu księgi głównej, działu należności, działu zobowiązań i działu controllingu procesów¹. W dalszej kolejności omówiono wskaźniki oraz przedstawiono cel ich stosowania. Wyniki badań prezentują mierniki dokonań stosowane przez centra BPO oraz ukazują obszary, które w największym stopniu podlegają kontroli przez organizacje świadczące usługi finansowo-księgowo.

6. Wyniki badań

6.1. Obszar księgi głównej

W badanych podmiotach pomiar osiągnięć w obszarze księgi głównej prowadzony jest z wykorzystaniem następujących mierników: terminowej realizacji zleconych zadań, czasu realizacji kluczowych czynności w trakcie zamknięcia miesiąca, liczby poprawnie zaksięgowanych dokumentów i liczby poprawnie uzgodnionych kont księgowych. Badani wskazują, że w obszarze księgi głównej pomiar osiągnięć skupiony jest na badaniu terminowości oraz jakości realizowanych zadań.

Pierwsza grupa wskaźników obejmuje mierniki służące do pomiaru terminowości realizacji czynności zleconych przez klienta. W badanych organizacjach stosowane są dwa mierniki: wskaźnik terminowej realizacji zleconych zadań (obrazuje stosunek zgłoszeń terminowo obsłużonych do całkowitej liczby zleceń od klienta otrzymanych w analizowanym okresie) oraz czas realizacji kluczowych czynności w trakcie miesiąca. Badani podkreślają, że wskaźniki te stanowią istotne narzędzie do monitorowania ustaleń kontraktowych zawartych pomiędzy centrum BPO a klientem. Eksperti i liderzy zespołów zaznaczają, że nabywcy usługi to bardzo często podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której terminy sprawozdawczości wewnętrznej są ustalone odgórnie. Przekłada się to na oczekiwania klientów co do terminowej realizacji przekazanych do centrum procesów, a jej niedotrzymanie może skutkować naliczanymi przez klienta karami finansowymi. Przy obliczaniu poziomu poszczególnych wskaźników należy uwzględnić opóźnienia wynikające z działań leżących po stronie klienta, np. oczekiwanie na uzupełnienie brakujących danych, oczekiwanie na zatwierdzenie kosztu przez klienta czy zwiększenie limitu budżetowego. Badani podkreślają, że całkowita liczba nieterminowo „przeproceso-

¹ Przez controlling w badanych podmiotach rozumie się jednostkę wewnętrzną prowadzącą kontrolę poprawności realizacji procesów księgowych. Nie obejmuje ona zatem funkcji tradycyjnie w literaturze przypisywanych controllingowi (Nowak, 2018).

wanych” dokumentów zostaje skorygowana o opóźnienia wynikające z czynników zewnętrznych, na które pracownicy centrum nie mają wpływu.

Druga grupa mierników służy do pomiaru jakości usług finansowo-księgowych świadczonych przez centrum. Wśród wskaźników zaliczonych do tej grupy badani wymieniali: liczbę poprawnie zaksięgowanych dokumentów oraz liczbę poprawnie uzgodnionych kont księgowych. Pierwszy miernik obliczany jest jako stosunek poprawnie zaksięgowanych dokumentów do całkowitej liczby dokumentów zaewidencjonowanych w danym miesiącu. Natomiast drugi to stosunek prawidłowo uzgodnionych kont do całkowitej liczby uzgodnionych kont w danym okresie sprawozdawczym. W opinii badanych ekspertów i liderów zespołów miary te wspierają proces zarządzania jakością realizowanych procesów, a także dostarczają informacji na temat obszarów, w których należy wprowadzić działania naprawcze oraz usprawnienia (np. automatyzacja poszczególnych czynności, dodatkowe audyty wewnętrzne), prowadzące do zwiększenia poprawności wykonywanych zadań.

6.2. Obszar zobowiązań

W obszarze zobowiązań badani wymieniali szereg mierników dokonań: terminową obsługę otrzymanych zleceń, automatycznie zaksięgowane faktury, odrzucone faktury, terminową ewidencję faktur, uzgodnienia wewnątrzgrupowe. W obszarze zobowiązań pomiary dokonań przeprowadzane są pod względem terminowości, jakości świadczonych usług oraz zaangażowania zasobów wewnętrznych.

Pierwsza grupa wskaźników służy do pomiaru terminowości obsługiwanych procesów. W tej grupie eksperci i liderzy zespołów wymieniają: wskaźnik terminowo obsługiwanych zleceń (analogiczny wskaźnik jak w obszarze należności), wskaźnik terminowo zaksięgowanych faktur (stosunek terminowo zaksięgowanych faktur do całkowitej liczby zaksięgowanych faktur w danym okresie sprawozdawczym) oraz wskaźnik terminowych płatności wewnątrzgrupowych (stosunek niezapłaconych faktur starszych niż jeden miesiąc do całkowitej liczby niezapłaconych faktur na ostatni dzień poprzedniego miesiąca). Badani podkreślają, że całkowita liczba nieterminowo księgowanych faktur jest korygowana o dokumenty, których opóźnienie wynika z działań niezależnych od pracowników centrum, np. faktura nie została zatwierdzona przez uprawnioną osobę, dokument nie został opisany przez klienta zgodnie z przyjętymi procedurami, faktura zawiera błędy, brak możliwości zaksięgowania faktury z powodu przekroczonego limitu budżetu. Miernik ten pozwala zarządzać przebiegiem procesu, a także wskazać obszary wymagające usprawnień zarówno po stronie centrum BPO, jak i po stronie klienta.

Druga grupa wskaźników służy do pomiaru jakości świadczonych usług. W tym celu centra stosują wskaźnik poprawnie zaksięgowanych faktur oraz wskaźnik odrzuconych faktur. Według badanych pierwszy miernik pozwala ocenić poprawność prowadzonej ewidencji finansowo-księgowej w zakresie: wyboru numeru NIP, kodu podatkowego, wystawcy dokumentu, konta bankowego, zaksięgowania faktury na

odpowiednim konie księgowym, wprowadzenie odpowiedniej wartości faktury oraz ustawienie właściwych warunków płatności. Drugi wskaźnik informuje o liczbie odrzuconych dokumentów, których nie można zaksięgować (np. wezwanie do zapłaty, proforma). Według badanych celem stosowania tych mierników jest wskazanie obszarów, w których niezbędne jest wprowadzenie działań korygujących. Zerowy lub niski poziom tych wskaźników świadczy o wysokiej jakości dostarczanego przez centrum serwisu.

W badanych podmiotach przeprowadzany jest również pomiar zaangażowania zasobów wewnętrznych. W tym celu obliczany jest wskaźnik automatycznie zaksięgowanych faktur. Miernik ten pozwala ustalić procentowy udział stosowanych przez centrum nowoczesnych rozwiązań technologicznych w obsłudze całości procesu. Ponadto wykorzystywany jest on przez zarządzających do oceny stopnia zaawansowania projektu związanego z automatyzacją procesu.

6.3. Obszar należności

Badani eksperci i liderzy zespołów wymienili pięć mierników wykorzystywanych w pomiarze dokonań centrum w obszarze należności. Są to: wskaźnik terminowej obsługi zleconych zadań, wskaźnik efektywności, wskaźnik przeterminowanych faktur, wskaźnik obsługi aktualizacji danych klientów, wskaźnik poprawności rozliczeń. Mierniki te działają w trzech obszarach: terminowości realizowanych zleceń, jakości obsługiwanych procesów oraz efektywności.

W ramach kontroli terminowości wykonywania zadań badane podmioty wykorzystują wskaźnik terminowej obsługi zleconych czynności (obliczany jako stosunek zgłoszeń wykonanych na czas do całkowitej liczby zadań otrzymanych do realizacji w danym miesiącu), wskaźnik przeterminowanych należności (stosunek liczby przeterminowanych faktur na ostatni dzień badanego miesiąca do całkowitej liczby faktur zaksięgowanych w danym miesiącu), wskaźnik obsługi aktualizacji danych klientów (procentowy udział terminowo obsługiwanych zleceń do całkowitej liczby zadań otrzymanych w badanym okresie). W badanych organizacjach pomiar dokonań w obszarze działu należności skoncentrowany jest w największym stopniu na analizie terminowości wykonywanych czynności. Zdaniem ekspertów i liderów zespołów klienci w trosce o utrzymanie płynności finansowej na jak najwyższym poziomie wymagają od centrum BPO nadzoru nad terminową obsługą należności oraz jak najszybszego wprowadzania działań windykacyjnych mających na celu skrócenie cyklu inkasa należności, a w konsekwencji zapobiegnięcie problemowi niewypłacalności podmiotu. W opinii badanych terminowa aktualizacja podstawowych danych klienta oraz parametrów handlowych (związana np. ze zmianą adresu siedziby klienta, zmianą limitów kredytu kupieckiego) jest niezbędna do zapewnienia prawidłowego przebiegu procesów sprzedaży oraz redukcji ryzyka popełnianych błędów (np. wstawienia faktury sprzedaży z odroczonej terminem płatności, której wartość przekracza ustalony limit kredytowy).

Badani przeprowadzają pomiar jakości świadczonych usług na podstawie wskaźnika mierzącego poprawność rozliczeń. Miernik ten obliczany jest jako stosunek anulowanych (błędnych) rozliczeń otrzymanych płatności do całkowitej liczby rozliczonych dokumentów w danym miesiącu. Eksperti i liderzy zespołów podkreślają, że wskaźnik ten wynika z oczekiwań klientów związanych z prawidłową ewidencją należności. Właściwe rozliczenie kont klientów zmniejsza ryzyko związane z błędną alokacją otrzymanych płatności oraz niewłaściwą realizacją procesów sprzedaży (np. zaniechanie wystawiania faktur na podstawie błędnej informacji o przekroczonym limicie kredytowym).

W badanych centrach pomiarowi poddawana jest również efektywność działań. W tym celu stosowany jest wskaźnik obliczany jako stosunek faktur przeterminowanych od 0 do 7 dni do całkowitej liczby przeterminowanych należności. Miernik ten pozwala zweryfikować podejmowane przez centrum BPO działania, których celem jest jak najszybsze odzyskanie zaangażowanych środków finansowych.

6.4. Obszar controllingu (kontroli) procesów

W obszarze controllingu realizowanych procesów finansowo-księgowych badani wymieniali cztery mierniki: terminowość realizacji kontroli, liczbę poprawnie zaksięgowanych dokumentów, wolumen dokumentów poprawnie zaksięgowanych przez określonego pracownika oraz satysfakcję klienta.

Pierwszy wskaźnik, badający terminowość przeprowadzania kontroli, to procentowy udział dokumentów niezaweryfikowanych w terminie do całkowitej sumy próbek wyłonionych do badania. Zerowy lub niski poziom tego miernika dowodzi, że wewnętrzne kontrole przeprowadzane są terminowo, co pozwala zminimalizować ryzyko związane z błędnie zaksięgowaną fakturą czy niepoprawnie zrealizowaną płatnością (przelew dla błędnego kontrahenta lub niewłaściwe konto bankowe). Zdaniem badanych wskaźnik ten pozwala menedżerom wskazać obszary, w których niezbędne jest zwiększenie zasobów celem zapewnienia prawidłowego przebiegu realizacji procesów.

Wskaźnik poprawnie zaksięgowanych dokumentów obliczany jest jako procentowy udział błędnie zaksięgowanych faktur w całkowitej liczbie faktur zaewidencjonowanych w danym okresie sprawozdawczym. W ramach tego wskaźnika uwzględniane są błędy dotyczące: daty dokumentu oraz obowiązku podatkowego, rachunku bankowego odbiorcy płatności, poprawnie wybranego konta księgowego, poprawnego kodu podatkowego, ustawienia odpowiednich parametrów płatności (przelew, przedpłata, gotówka), wyboru poprawnego kontrahenta. W opinii badanych wskaźnik ten ma na celu zbadać poziom jakości świadczonego serwisu oraz zidentyfikować obszary, w których niezbędne jest wprowadzenie odpowiednich działań naprawczych.

Kolejny wskaźnik ukazuje udział poprawnie zaksięgowanych faktur w całkowitej liczbie dokumentów zaewidencjonowanych przez określonego pracownika

w analizowanym okresie sprawozdawczym. Miernik ten pozwala kadrze menedżerskiej ocenić częstotliwość popełniania błędów przez danego księgowego i ma na celu wsparcie procesu monitorowania i zarządzania jakością serwisu, a także wskazanie obszarów, w których konieczne jest wdrożenie planu naprawczego dla określonego pracownika, np. szkolenia z rachunkowości czy podatków.

Ostatni miernik stosowany w międzynarodowych centrach outsourcingu usług finansowo-księgowych bada poziom satysfakcji klientów z nabywanego serwisu. W tym celu do klientów kierowana jest ankieta zawierająca pytania na temat zadowolenia z usługi w zakresie jakości, terminowości, przebiegu komunikacji, reakcji pracowników centrum na otrzymane zlecenia czy czasu wykonywania poszczególnych zadań.

7. Podsumowanie

Przeprowadzona na potrzeby niniejszego opracowania analiza skłania do sformułowania następujących wniosków:

1. Międzynarodowe centra outsourcingu procesów finansowo-księgowych dokonują pogrupowania mierników dokonań według czterech centrów odpowiedzialności (procesów), tj. obszaru księgi głównej (wskaźniki: terminowej realizacji zleconych zadań, czasu realizacji kluczowych czynności w trakcie zamknięcia miesiąca, liczby poprawnie zaksięgowanych dokumentów, liczby poprawnie uzgodnionych kont księgowych), obszaru zobowiązań (wskaźniki: terminowej obsługi otrzymanych zleceń, automatycznie zaksięgowanych faktur, odrzuconych faktur, terminowej ewidencji faktur, uzgodnień wewnątrzgrupowych), obszaru należności (wskaźniki: terminowej obsługi zleconych zadań, efektywności, przeterminowanych faktur, obsługi aktualizacji danych klientów, poprawności rozliczeń) oraz obszaru controllingu (kontroli) procesów (wskaźniki: terminowości realizacji kontroli, liczby poprawnie zaksięgowanych dokumentów, wolumenu poprawnie zaksięgowanych dokumentów przez określonego pracownika oraz satysfakcji klienta), w ujęciu zarówno ilościowym, jak i jakościowym.

2. Wykorzystywane przez międzynarodowe centra BPO mierniki pomiaru dokonań wkomponowane są w strategię oraz cele organizacji, a także odpowiadają zidentyfikowanym wymaganiom i potrzebom informacyjnym zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym interesariuszy. Mierniki te, oprócz oceny stopnia realizacji strategii i celów centrum, pozwalają zarządzać procesem realizacji usługi finansowo-księgowej w ramach ustaleń zawartych w kontrakcie pomiędzy centrum BPO a nabywcą usługi. Należy podkreślić, że wnioski płynące z badań potwierdzają prezentowany w literaturze przedmiotu pogląd (Świetla, 2014; Nita, 2016), zgodnie z którym prawidłowo zdefiniowane mierniki pomiaru dokonań stanowią istotne narzędzie monitorowania przebiegu projektu outsourcingu procesów finansowo-księgowych i zarządzania nim.

3. System pomiaru dokonań badanych centrów outsourcingu usług finansowo-księgowych skonstruowany jest w oparciu o trzy wyodrębnione grupy mierników, tj. kluczowych mierników rezultatu (wskaźnik satysfakcji klientów), mierników dokonań (np. liczba automatycznie zaksięgowanych faktur, liczba poprawnie zaksięgowanych dokumentów) oraz kluczowych mierników dokonań (np. terminowa realizacja otrzymanych zleceń, terminowa ewidencja faktur, terminowa płatność faktur wewnętrzgrupowych). Uzyskane wyniki badań empirycznych znajdują potwierdzenie w opiniach prezentowanych w piśmiennictwie naukowym (Rydzewska-Włodarczyk i Sobieraj, 2015). Zdaniem B. Nity (2016) zaprezentowane powyżej obszary pomiaru dokonań w zakresie obsługi nabywców usług finansowo-księgowych w pełni odzwierciedlają kluczowe czynniki sukcesu podmiotów typu BPO.

Przedstawione wyniki badań mają pewne ograniczenia. Do najważniejszych należą ograniczenia związane z zastosowaną metodą badawczą oraz liczebnością próby. Ze względu na duży stopień standaryzacji sposobów funkcjonowania centrów usług finansowo-księgowych uznano, że reprezentanci dwóch centrów typu BPO dostarczą wystarczającego wglądu w sposób funkcjonowania wewnętrznych systemów pomiaru osiągnięć. W kolejnych badaniach zasadne byłoby rozszerzenie zakresu materiału badawczego na inne centra, w tym szczególnie na nie objęte badaniem centra usług wspólnych (SSC – Shared Services Centers).

Niezależnie od tych ograniczeń wyniki badań empirycznych mają także duże znaczenie aplikacyjne. W warunkach spodziewanej masowej automatyzacji procesów rachunkowości w centrach typu BPO wskaźniki te mogą również posłużyć jako miary porównania efektów pracy ludzkiej oraz automatów. Dzięki takiemu porównaniu łatwiejsze stanie się monitorowanie efektywności implementacji nowych technologii w centrach usług finansowo-księgowych.

Literatura

- ABSL. (2017). *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce 2017*. Warszawa: Związek Liderów Sektora Usług Biznesowych.
- Carlucci, D. (2010). Evaluating and selecting key performance indicators: an ANP-based model. *Measuring Business Excellence*, 14(2), 66-76.
- Deloitte. (2017). *The robots are ready. Are you? Untapped advantage in your Digital workforce*. London: Deloitte.
- Dorasamy, M., Marimuthu, M., Jayabalan, J., Raman, M. i Kaliannan, M. (2010). Critical factors in outsourcing of accounting functions in Malaysian small medium-sized enterprises (SMEs). *Kajian Malaysia*, 2(28).
- Ghalayini, A. M. i Noble, J. S. (1996). The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, 16(8).
- Grycuk, A. (2010). Kluczowe wskaźniki efektywności (KPI) jako narzędzie doskonalenia efektywności operacyjnej firm produkcyjnych zorientowanych na lean. *Przegląd Organizacji*, (2), 28-31.
- Harvey, J. (2008). Performance Measurement. *Topic Gateway Series No. 9*. London: CIMA.
- Kaplan, R. i Norton, D. (2001). *Strategiczna Karta Wyników: jak przełożyć strategię na działania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Kawa, M. (2017). *Outsourcing finansowo-księgowy*. Wrocław: Wydawnictwo Marina.
- Kowalewski, M. (2018). System pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. W: E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*. Warszawa: CeDeWu.
- Kozarkiewicz, A. (2012). *Zarządzanie portfelami projektów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Łada, M. i Kozarkiewicz, A. (2010). *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty rachunkowości zarządczej i kontrolingu*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Łada, M. i Ziarkowski, P. (2017). Analiza przydatności modeli wartości dla klienta w zarządzaniu usługami finansowo-księgowymi. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (341), 210-219.
- Łada, M. i Ziarkowski, P. (2018). Usługi finansowo-księgowo w obrazkach. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (522), 251-260.
- Neely, A., Gregory, M. i Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4) 80-116.
- Nita, B. (2016). Praktyka pomiaru dokonań w zakresie obsługi klienta w sektorze BPO/SSC. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (300), 129-139.
- Nowak, E. (2015). Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (398), 363-371.
- Nowak, E. (red.). (2018). *Controlling dla menedżerów*. Warszawa: CeDeWu.
- Parker, Ch. (2000). Performance measurement. *Work Study*, 49(2), 63-66.
- Parmenter, D. (2015). *Key Performance Indicators. Developing, implementing, and using winning KPIs*. 3rd ed., Wiley.
- Rummler, G. A. i Brache, A. P. (2000). *Podnoszenie efektywności organizacji. Jak zarządzać „białymi plamami” w strukturze organizacyjnej?*. Warszawa: PWE.
- Rydzewska-Włodarczyk, M. i Sobieraj, M. (2015). Pomiar efektywności procesów za pomocą kluczowych wskaźników efektywności. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76(2), 333-347.
- Skoczyła, W. i Niemiec, A. (2016). System pomiaru dokonań. Diagnoza rozwiązań stosowanych w polskich przedsiębiorstwach. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 80(2), cz.1, 149-162.
- Szukalski, S. M. (2007). Transgraniczny transfer usług biznesowych. Potencjał i szanse polskiej gospodarki. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, (213), 159-181.
- Świetła, K. (2014). *Outsourcing usług księgowych w świetle oczekiwań biur rachunkowych i ich klientów*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.