

Ewa Makowska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

MIERNIKI NIEFINANSOWE WYKORZYSTYWANE DO POMIARU DZIAŁALNOŚCI OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH KRAJOWYCH (W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH)

1. Wstęp

Decentralizacja zarządzania stwarza potrzebę aktualnej i rzetelnej informacji o stopniu wykonania zadań, jakie zostały przekazane na niższe szczeble zarządzania.

Efektywność danej jednostki gospodarczej określa stopień osiągnięcia celu, jaki został jej powierzony. Decentralizacja zarządzania zwiększa stopień autonomii jednostek wchodzących w skład danej organizacji. Współdziałanie w określaniu celów oraz swoboda w doborze metod i sposobów ich osiągnięcia powodują konieczność stosowania instrumentów zapewniających skuteczną koordynację i kontrolę działalności poszczególnych ośrodków [Makowska 2003].

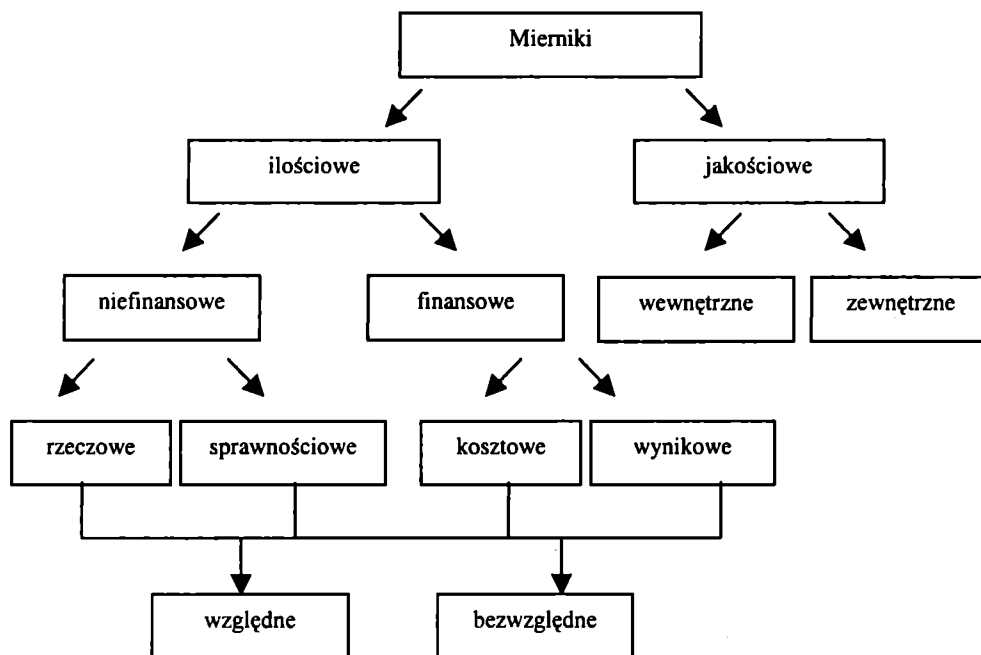
Warunkiem skutecznego funkcjonowania centrum jest stworzenie właściwego systemu jego oceny (zasad i mierników oceny określonego typu jednostek). Jeśli jest on poprawnie zbudowany, to zmniejsza emocje i subiektywne odczucia ocenianych i sprzyja obiektywizacji ocen pracy wszystkich centrów odpowiedzialności.

Odmienność poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powoduje konieczność opracowania określonych kryteriów i sposobów oceny dokonań dla każdego z nich. Jeśli w przedsiębiorstwie funkcjonują ośrodki o różnym zakresie uprawnień i odpowiedzialności, to pomiar dokonań poszczególnych typów ośrodków znajdujących się na tym samym poziomie odpowiedzialności powinien być dokonywany z uwzględnieniem tych samych kryteriów. Ocena taka umożliwi przeprowadzenie

analizy porównawczej efektów działalności ośrodków wyodrębnionych na podstawie takiego samego kryterium zakresu uprawnień i odpowiedzialności [Nowak 2000].

Pomiar pracy ośrodków odpowiedzialności to zagadnienie bardzo złożone. Najczęściej oceny ośrodków odpowiedzialności dokonuje się na podstawie kryterium poziomu kosztów lub zysku. Zaletą takiego podejścia jest jednoznaczność otrzymanych wyników. Jednak nadmierne upraszczanie procesu oceny centrów może doprowadzić do uzyskania nieprawdziwych informacji na temat efektywności jednostki. Aby wiadomości uzyskane na temat danego ośrodka odpowiedzialności można było uznać za rzetelne, należy zastosować taki zbiór mierników, który nam to zapewni [Cabała 2000].

Do oceny pracy ośrodków odpowiedzialności, w zależności od ich rodzaju i zakresu odpowiedzialności, wykorzystuje się wiele mierników. Ich klasyfikację przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Mierniki stosowane do oceny ośrodków odpowiedzialności.

Źródło: opracowanie własne.

Mierniki te można najogólniej podzielić na dwie kategorie:

- ilościowe,
- jakościowe.

Mierniki ilościowe wyrażają w sposób liczbowy cechy zjawisk możliwych do kwantyfikowania. Z kolei mierniki jakościowe informują o niemierzalnych lub

trudnych do zmierzenia cechach danego centrum i jego otoczenia. Mierniki jakościowe ze względu na cel i charakter ich ustalania mogą mieć postać miar wewnętrznych lub zewnętrznych (np. audyt wewnętrzny i zewnętrzny).

W literaturze przedmiotu podkreśla się zasadność stosowania oprócz mierników finansowych także innych kryteriów do oceny efektywności ośrodków odpowiedzialności. Potrzeba wprowadzenia niefinansowych zmiennych w ocenie autonomicznych jednostek wynika z ryzyka zaniechania przez kierowników działań o charakterze długofalowym. Jest bowiem możliwe, by w krótkim czasie poprawić osiągane wyniki przez ograniczanie tych działań, które przynoszą rezultaty po dłuższym czasie. Jako dodatkowe miary niefinansowe przydatne do oceny efektywności wymienia się więc: fluktuację kadr, procentowy wskaźnik braków, częstość występowania przestojów, częstość reklamacji zgłaszanych przez klientów itp. [Drury 1995].

Nowosielski zwraca uwagę na konstrukcję systemu motywacji centrów odpowiedzialności oraz jego powiązanie z miernikami ilościowymi i jakościowymi [Nowosielski 2000]. Jego zdaniem formułując taki system, trzeba uwzględnić dwojaki charakter oceny pracy menedżerów i ich załóg. Dlatego też proponuje, aby mierniki ilościowe stanowiły podstawę kształtowania bieżącej premii motywacyjnej, natomiast mierniki jakościowe powiązane były z nagrodami rocznymi czy innymi rodzajami gratyfikacji (np. możliwość objęcia akcji przedsiębiorstwa).

Ocena pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powinna odbywać się na podstawie odpowiednich mierników. Aby skuteczność zarządzania była większa, mierniki i sposób oceny poszczególnych centrów i osób nimi zarządzających powinny być znane z wyprzedzeniem.

2. Wyniki badań

2.1. Charakterystyka próby

Badania przeprowadzono w 2002 r. Miały one charakter ankietowy i swym zasięgiem obejmowały wybrane przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe. Ogółem wysłano 600 ankiet, z czego 400 skierowano do przedsiębiorstw krajowych, a 200 do przedsiębiorstw wielonarodowych.

Respondenci (prezesi, dyrektorzy finansowi, główni księgowi) odpowiadali na pytania mające charakter informacyjny (dotyczące funkcjonowania samego przedsiębiorstwa) oraz mieli za zadanie wybrać spośród przedstawionych mierników te, które są stosowane przez ich firmy do pomiaru efektywności. Ankietowani mieli również ocenić ważność i przydatność wybranych miar w skali od 1 (miara nieważna) do 5 (miara bardzo ważna). Na podstawie uzyskanych wyników zostały wyliczone średnie ważone (zaprezentowane w tabelach, obok podanej liczby odpowiedzi).

Odpowiedzi udzieliło łącznie 58 firm, co stanowi 9,67% ogółu wysłanych ankiet. Z tego 46 to ankiety wypełnione przez firmy krajowe (7,67% wysłanych ankiet), natomiast 12 to ankiety wypełnione przez firmy wielonarodowe (2% wysłanych ankiet).

Tabela 1. Forma prawna ankietowanych przedsiębiorstw

Forma prawna	Krajowe		Wielonarodowe		Razem	
	l. firm	udział (%)	l. firm	udział (%)	l. firm	udział (%)
Spółka akcyjna	20	43,48	0	0,00	20	34,48
Spółka z o.o.	21	45,65	12	100,00	33	56,90
Spółka jawna	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Osoba fizyczna	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Brak danych	1	2,17	0	0,00	1	1,72
Razem	46	100,00	12	100,00	58	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Zdecydowaną większość wśród ankietowanych firm krajowych stanowiły spółki-córki (43%) oraz samodzielne przedsiębiorstwa (37%). Spółki - matki stanowiły 15% ogółu ankietowanych firm.

Tabela 2. Rodzaj ankietowanych przedsiębiorstw

Rodzaj przedsiębiorstwa	Krajowe		Wielonarodowe		Razem	
	l. firm	udział (%)	l. firm	udział (%)	l. firm	udział (%)
Przedsiębiorstwo samodzielne	17	36,96	0	0,00	17	29,31
Spółka-matka	7	15,22	1	8,33	8	13,79
Spółka-córka	20	43,48	11	91,67	31	53,45
Spółka-matka i spółka-córka	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Razem	46	100,00	12	100,00	58	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Wśród samodzielnych podmiotów krajowych najczęściej spotykane były centra kosztów (prawie 31%). Dość często wyodrębniane były również centra przychodów i zysków (po ok. 22%). Najrzadziej spotykane były centra inwestycyjne (8%).

Tabela 3. Charakterystyka badanych samodzielnych przedsiębiorstw krajowych wg rodzajów ośrodków odpowiedzialności w nich wyodrębnionych

Rodzaj centrum	Krajowe	
	l. firm	udział (%)
Centra kosztów	15	30,61
Centra przychodów	11	22,45
Centra zysków	11	22,45
Centra inwestycyjne	4	8,16
Brak danych	8	16,33
Razem	49	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Większa liczba odpowiedzi w porównaniu z liczbą badanych firm wynika z faktu, że na terenie danej jednostki może być wyodrębniony więcej niż jeden ośrodek odpowiedzialności.

Przedsiębiorstwa krajowe będące spółkami-córkami wskazywały, że najczęściej w ramach struktury organizacyjnej firmy traktowane są jako centra kosztów (30%). Prawie równie często spotykane były wśród nich centra zysków (26%). Około 17,5% krajowych spółek-córek było uznawanych za centra przychodów bądź centra inwestycyjne.

Tabela 4. Charakterystyka badanych firm krajowych będących spółkami-córkami wg rodzaju centrum jakim jest dana spółka w strukturze całego przedsiębiorstwa

Rodzaj centrum	Krajowe	
	l. firm	udział (%)
Centra kosztów	10	29,41
Centra przychodów	6	17,65
Centra zysków	9	26,47
Centra inwestycyjne	6	17,65
Brak danych	3	8,82
Razem	34	100,00

Źródło: opracowanie własne.

2.2. Mierniki niefinansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów kosztów

Wśród niefinansowych mierników przydatnych do oceny centrów kosztów firmy krajowe najczęściej wymieniały: jakość produktów i usług (średnia 3,67), fluktuacje kadr (3,40), wzrost produktywności (4,64). Przedstawione mierniki mają pośrednie odzwierciedlenie w kosztach, jakie ponoszą te jednostki (za które, dodajmy, ich menedżerowie są odpowiedzialni). Nieco mniej firm wskazało jako przydatny miernik określający rozwój nowych produktów, nadając mu dość duże znaczenie w ocenie efektywności pracy centrów kosztów (średnia 4,42).

Tabela 5. Mierniki niefinansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach krajowych do oceny efektywności działania centrów kosztów

Mierniki	L. odp.	Średnia
Udział w rynku lokalnym	11	2,74
Jakość produktów i usług	15	3,67
Fluktuacja kadr	15	3,40
Bezpieczeństwo zatrudnienia	12	3,92
Zadowolenie klientów	12	3,36
Współpraca z jednostką macierzystą	11	3,64
Współpraca z administracją podatkową kraju	12	2,17
Wzrost produktywności	14	4,64
Rozwój nowych produktów	12	4,42
Poszerzanie nowych rynków	11	3,27

Źródło: opracowanie własne.

Natomiast za najmniej przydatne do oceny pracy centrów kosztów firmy krajowe uznały poziom współpracy z administracją podatkową kraju (2,17), udział w rynku lokalnym (2,74) oraz poszerzanie nowych rynków (3,27). Wydaje się, że mierniki te nie odgrywają tak istotnej roli w podmiotach krajowych, ponieważ każda poważna zmiana sytuacji gospodarczej lub politycznej ma bezpośredni wpływ na dalsze losy nie tylko tej jednostki, ale w takim samym stopniu również na firmy konkurencyjne.

2.3 Mierniki niefinansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów przychodów

W przypadku oceny centrów przychodów wskazania firm krajowych i wielonarodowych ogólnie pokrywają się, jeżeli chodzi o niefinansowe mierniki zarówno najbardziej jak i najmniej przydatne. Ewentualne rozbieżności dotyczą różnic w ocenie ważności wskazanych miar (największa różnica w ocenie wynosi 0,71). Jedynie w przypadku miernika określającego udział w rynku lokalnym widać wyraźne różnice w ocenie jego przydatności. Dla firm krajowych jest to ważny i przydatny miernik (średnia 4,34). Do grupy najbardziej przydatnych mierników do oceny centrów przychodów firmy zaliczyły:

- poszerzanie nowych rynków (średnia dla firm krajowych 4,85; dla firm wielonarodowych 4,50),
- wzrost produktywności (średnia dla firm krajowych 4,73; dla firm wielonarodowych 4,50),
- rozwój nowych produktów (średnia dla firm krajowych 4,60; dla firm wielonarodowych 5,00),
- zadowolenie klientów (średnia dla firm krajowych 4,50; dla firm wielonarodowych 4,50),
- jakość produktów i usług (średnia dla firm krajowych 4,29; dla firm wielonarodowych 5,00).

Wszystkie wymienione mierniki w dużym stopniu wpływają na wielkość przychodów ze sprzedaży, jakie osiąga dana jednostka.

Tabela 6. Mierniki niefinansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach krajowych do oceny efektywności działania centrów przychodów

Mierniki	L. odp.	Średnia
Udział w rynku lokalnym	14	4,34
Jakość produktów i usług	14	4,29
Fluktuacja kadr	11	3,30
Bezpieczeństwo zatrudnienia	10	3,60
Zadowolenie klientów	13	4,50
Współpraca z jednostką macierzystą	10	3,60
Współpraca z administracją podatkową kraju	11	1,90
Wzrost produktywności	11	4,73
Rozwój nowych produktów	10	4,60
Poszerzanie nowych rynków	15	4,85

Źródło: opracowanie własne.

2.4. Mierniki niefinansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów zysku

Przedsiębiorstwa krajowe wskazywały jako ważne dwa mierniki: jakość produktów i usług (średnia 4,62) oraz zadowolenie klientów (średnia 4,62). Inne miary, także wskazywane jako istotne, uzyskały już nieco mniejszą wagę. Były to: udział w rynku lokalnym (średnia 4,50), poszerzanie nowych rynków (4,50), wzrost produktywności (4,17). Najwyższą średnią (4,89) uzyskał miernik określający rozwój nowych produktów, ale wskazało go najmniej przedsiębiorstw. Oznaczałoby to, że firmy, które go wykorzystują, uznają go jednocześnie za szczególnie przydatny do oceny pracy swoich centrów zysku.

Tabela 7. Mierniki niefinansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach krajowych do oceny efektywności działania centrów zysku

Mierniki	L. odp.	Średnia
Udział w rynku lokalnym	11	4,50
Jakość produktów i usług	13	4,62
Fluktuacja kadr	10	3,50
Bezpieczeństwo zatrudnienia	10	3,70
Zadowolenie klientów	13	4,62
Współpraca z jednostką macierzystą	11	4,27
Współpraca z administracją podatkową kraju	11	2,55
Wzrost produktywności	12	4,17
Rozwój nowych produktów	9	4,89
Poszerzanie nowych rynków	10	4,50

Źródło: opracowanie własne.

Najmniej ważnym miernikiem według firm krajowych jest współpraca z administracją podatkową kraju (średnia 2,55).

2.5 Mierniki niefinansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów inwestycyjnych

Firmy krajowe, wskazując mierniki najczęściej wykorzystywane do pomiaru pracy centrów inwestycyjnych, nadawały im jednocześnie stosunkowo niskie wagi. Najniższą średnią uzyskały następujące mierniki: współpraca z administracją podatkową kraju (1,67), poszerzanie nowych rynków (2,00), fluktuacja kadr (2,17) oraz zadowolenie klientów (2,29). Tylko jeden z tych mierników, które miały najwięcej wskazań, oznaczający wzrost produktywności, uzyskał dość dużą średnią 3,86. Co ciekawe, inny miernik, który miał najmniej wskazań – rozwój nowych produktów – uzyskał najwyższą wagę (średnia 4,60). Oznaczałoby to, że mierniki, które są stosowane przez firmy krajowe do oceny pracy centrów inwestycyjnych, nie spełniają oczekiwań tych przedsiębiorstw. Jednocześnie miary te są uznawane przez poszczególne centra za mało przydatne. Świadczą o tym niskie średnie (nie przekraczające poziomu 3,00), jakie te mierniki uzyskały.

Tabela 8. Mierniki niefinansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach krajowych do oceny efektywności działania centrów inwestycyjnych

Mierniki	L. odp.	Średnia
Udział w rynku lokalnym	8	2,73
Jakość produktów i usług	8	2,75
Fluktuacja kadr	8	2,17
Bezpieczeństwo zatrudnienia	7	3,00
Zadowolenie klientów	7	2,29
Współpraca z jednostką macierzystą	7	3,33
Współpraca z administracją podatkową kraju	7	1,67
Wzrost produktywności	7	3,86
Rozwój nowych produktów	5	4,60
Poszerzanie nowych rynków	7	2,00

Źródło: opracowanie własne.

3. Podsumowanie

Ocena pracy ośrodków odpowiedzialności to zagadnienie bardzo złożone. Podstawą poprawnie przeprowadzonego pomiaru funkcjonowania złożonej organizacyjnie jednostki jest stworzenie odpowiedniego systemu oceny. Wprowadzenie mierników oceny efektywności działania centrów umożliwia syntetyczną i szybką ocenę ich pracy. Znajomość parametrów mających wpływ na ich poziom ma duży wpływ na szybką reakcję kierownictwa w razie zaistnienia niekorzystnych odchyień od planu. Prawidłowo zbudowany system mierników powinien dostarczać pracownikom informacji o wykonaniu zadania oraz wpływie podjętych decyzji na osiągnięcie wyznaczonych celów.

Generalnie dokonując pomiaru i oceny działania ośrodków odpowiedzialności, jako kryterium wiodące przyjmuje się poziom kosztów lub zysku. Trzeba jednak pamiętać, że mierniki ilościowe sprzyjają krótkookresowej maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa. W literaturze przedmiotu podkreśla się zasadność wprowadzania oprócz mierników finansowych także innych, niefinansowych miar przydatnych do takiej oceny. Jako mierniki pomagające w pełnej ocenie efektywności działania ośrodków odpowiedzialności wymienia się: fluktuację kadr, procentowy wskaźnik braków, częstotliwość zgłaszanych reklamacji itd. [Drury 1995].

Równie ważne dla zarządzających są wyniki kontroli całego systemu. Umożliwiają one porównanie rzeczywistych wielkości z planowanymi. Pozwala to na wskazanie istotnych różnic i zwrócenie na nie większej uwagi. Efekty kontroli powinny być szczegółowo analizowane w celu wykrycia przyczyn ich występowania oraz identyfikacji czynników, które je powodują [Niewiadomska Siekierski 2000].

Literatura

Cabała P., *Wielokryterialny system oceny ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław 2000.

- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- Makowska E., *Pomiar i ocena działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, *Ekonomia* XXXIII, zeszyt 367, Toruń 2003.
- Niewiadomska I., Siekierski K., *Zastosowanie narzędzi informatycznych w procesie budżetowania kosztów i zarządzania małym przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław 2000.
- Nowak E., *Problemy oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław 2000.
- Nowosielski S., *Mierniki oceny pracy ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław 2000.

NON-FINANCIAL MEASURES USED BY DOMESTIC ENTERPRISES TO EVALUATE THE PERFORMANCE OF THE RESPONSIBILITY CENTRES (BASED ON SURVEY RESEARCH)

Summary

The main objective of this paper is the presentation of non-financial measures that are used to determine the performance of responsibility centres. The evaluation of responsibility centres' performance is most often based on financial measures, derived from the cost, income and profit levels. In the literature, the suitability of using non-financial measures, apart from financial ones, to assess the performance of the responsibility centres is often emphasized. Selected results of the survey research are presented in this paper.