

ILONA KĘDZIERSKA
Uniwersytet Szczeciński

WYBRANE ZAGADNIENIA POMIARU DOKONAŃ*

Wprowadzenie

Od wieków obserwacja, opis rzeczywistości, pomiar, eksperyment należą do podstawowych metod empirycznych badań naukowych, dzięki którym ludzkość poznaje rzeczywistość, obserwuje zasady, reguły i modele, pozwalające na zrozumienie funkcjonowania otaczającego nas świata, zachodzących w nim zmian, przewidywanie przyszłości. Postępująca globalizacja wymaga ciągłego dopasowywania procesów zachodzących w jednostkach gospodarczych do założonej przez nie strategii. Dotyczy to zarówno korporacji globalnych, przedsiębiorstw krajowych, jak i jednostek typu non profit. Współczesne otoczenie gospodarcze zmienia się bardzo szybko, co wymaga efektywnego wykorzystania zasobów organizacyjnych, które powinny być używane do celów zgodnych z wizją przedsiębiorstwa. Pojawia się zatem konieczność ich ciągłego monitorowania, a w konsekwencji opracowania mierników, które pomogą w ocenie prawidłowego wykorzystania zasobów oraz osiągnięcia założonych celów, a poprzez nie – realizacji strategii jednostki. Taką rolę odgrywają koncepcje pomiaru dokonań, na które rośnie popyt w wyniku szybkiego tempa przemian na rynku globalnym. Do najbardziej innowacyjnych koncepcji możemy zaliczyć m.in. zbi-

* Dokonanie to w przypadku jednostek gospodarczych wynik, jaki udało im się osiągnąć, a także stopień realizacji założonych strategii i celów.

lansowaną kartę wyników (BSC – *Balanced Scorecard*), ekonomiczną wartość dodaną (EVA – *Economic Value Added*), monitor aktywów niematerialnych (IAM – *Intangible Assets Monitor*) czy kompleksową kartę wyników (TPS – *Total Performance Scorecard*). Jednak nie wszystkie podmioty stać na ich wdrożenie, czego konsekwencją jest stosowanie przez nie starszych i zarazem prostszych metod pomiaru wyników, jak np. ustalenie wyniku finansowego, wskaźnik ROA czy piramida Du Ponta.

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie wybranych zagadnień z zakresu pomiaru wyników dokonywanego przez rachunkowość. Poruszone w nim zostają takie tematy, jak typy miar, cele systemów pomiaru wraz z zadaniami, jakie mają w jednostkach gospodarczych, ich miejsce w systemie informacji przedsiębiorstwa. Ponadto wraz z historią rozwoju koncepcji pomiaru przedstawione będą podejścia do niego. Pokazane także zostaną etapy, przez które musi przejść jednostka gospodarcza, by stworzony przez nią system dawał wiarygodne wyniki i był dzięki temu dla niej użyteczny.

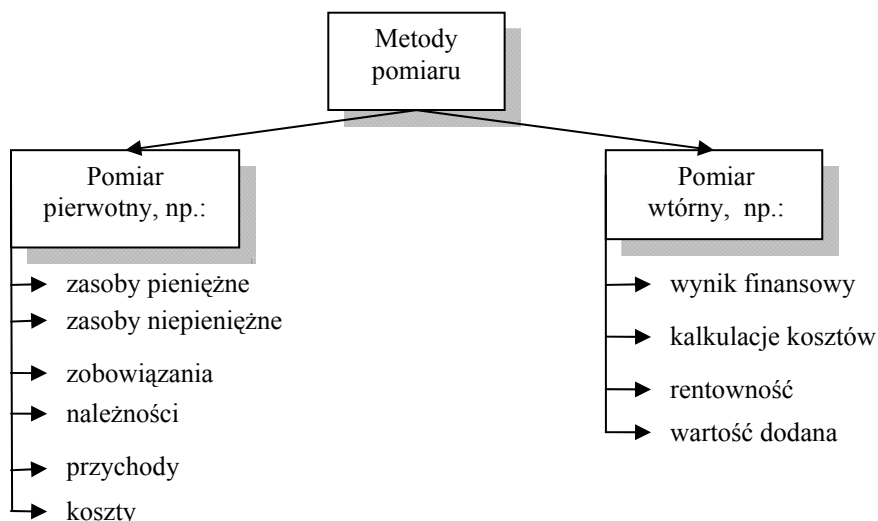
1. Pomiar wyników

Pomiar oznacza opis obiektów, zjawisk i cech za pomocą liczb¹. Dzięki zapisowi liczbowemu staje się możliwe systematyczne i dokładne wyrażenie właściwości przedmiotów, zjawisk gospodarczych, zachodzących między nimi relacji. W wypadku rachunkowości pomiar dotyczy najczęściej aktywów, pasywów oraz wyniku działalności. Wzrost znaczenia pomiaru dokonań zarówno w teorii, jak i praktyce rachunkowości zarządczej wynika z upowszechnienia oraz poszukiwania nowych koncepcji pomiaru dokonań. Prym w tej dziedzinie wiodą przedsiębiorstwa z Japonii, Francji, Niemiec i Stanów Zjednoczonych².

W rachunkowości pomiar jest dokonywany za pomocą dwóch typów miar: pierwotnych i wtórnych. Podział metod pomiaru w rachunkowości pokazano na rysunku 1.

¹ J. Michalak, *Pomiar dokonań*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 383.

² *Ibidem*, s. 383–384.



Rys. 1. Metody pomiaru w rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Miary pierwotne są generowane w ramach pomiaru bezpośredniego przez kwantyfikowanie własności badanego obiektu. Może to dotyczyć obliczenia np. wzrostu bądź spadku posiadanych zasobów niepieniężnych, przepływów pieniężnych, zobowiązań lub należności wyrażonych w walutach. Miary wtórne powstają podczas pomiaru pośredniego, wymagającego przeprowadzenia obliczeń algebraicznych, przekształceń zbioru liczb, które stanowią pierwotne miary obiektów bądź ich cech. Do kategorii pomiaru pośredniego zalicza się większość pomiarów dokonywanych przez rachunkowość, jak np. rozliczanie i kalkulacja kosztów, ustalanie wyniku finansowego, rentowność, obrotowość danego składnika majątku firmy³.

Pomiar dokonań ma wpływ na sposób funkcjonowania jednostki gospodarczej i zarządzanie nią. Amerykański Instytut Rachunkowości Zarządczej, który zrzesza w swoich szeregach praktyków rachunkowości zarządczej, zdefini-

³ A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 450–451.

niował system pomiaru dokonań za pomocą określenia jego celów, które zostały sformułowane następująco⁴:

- mierzenie wyników w odniesieniu do wymagań kluczowych interesariuszy jednostki, której dokonania mają być zmierzone;
- objaśnienie celów strategicznych;
- koncentracja podejmowanych działań na krytycznych procesach, zasobach i zmianach zachodzących w otoczeniu organizacji;
- sygnalizowanie, w jaki sposób zmieniają się wyniki, ze wskazaniem, które z nich są dla jednostki pozytywne lub negatywne;
- identyfikacja czynników krytycznych wymagających uwagi;
- dostarczanie jednoznacznej podstawy do oceny wyników oraz wynagradzania pracowników za ich osiągnięcia.

Biorąc pod uwagę, że jednym z podstawowych warunków racjonalnego działania są pomiar i ocena wyników, można wnioskować, że jest on niezbędny w przedsiębiorstwach ceniących swoich interesariuszy, a także planujących utrzymać się na rynku, czy też poszerzyć swój udział w nim, lub prowadzących intensywne zabiegi marketingowe, mające na celu zdobycie przychylności otoczenia i pracowników.

Prawidłowy pomiar wyników warunkuje poprawną ocenę rezultatów działalności jednostki przez jej interesariuszy. Właściwie zmierzone wyniki umożliwiają określenie efektywności podjętych decyzji, co jest przesłanką podejmowania tych skutecznych.

Pomiar dokonań łączy w sobie wiele zadań, między innymi⁵:

- informuje otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne⁶ jednostki o tym, jak ona funkcjonuje;
- łączy przeszłe, teraźniejsze i przyszłe działania w spójną całość;
- pozwala na ocenę podjętych przez kierownictwo decyzji pod względem ich trafności;

⁴ J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 8.

⁵ Ibidem, s. 7, 43, 51, 73–76.

⁶ W ekonomicie przedsiębiorstw wyróżnia się otoczenie wewnętrzne, w skład którego wchodzi: zarząd, właściciele, doradcy i kontrolerzy, rada nadzorcza, akcjonariusze, dyrekcja, pracownicy wraz z rodzinami, oraz otoczenie zewnętrzne, do którego zalicza się: konkurentów, dostawców, nabywców dóbr i usług, władze publiczne, środki masowego przekazu, lokalną społeczność, polityków. Por. K. Wójcik, *Public Relations*, Centrum Kreowania Liderów, Międzybórz 1992, s. 54.

- jest czynnikiem motywującym kadrę pracowniczą;
- staje się narzędziem połączenia celów pracowników z celami jednostki;
- służy wyznaczeniu pozycji przedsiębiorstwa na rynku;
- określa stopień wdrożenia strategii;
- ocenia efektywność wykorzystania zasobów organizacyjnych;
- wymusza obiektywne spojrzenie na wyznaczone cele;
- pozwala na ocenę pracowników, dysponowanie karami i nagrodami.

Wykonanie wymienionych zadań jest możliwe tylko wtedy, kiedy system pomiaru dokonań tworzy informacje wiarygodne i porównywalne, zjawiska zaś, którymi przedsiębiorstwo chce zarządzać, muszą być przynajmniej częściowo kontrolowalne przez jednostkę gospodarczą. Mierzenie wyników i przekazywanie ich do wiadomości pracowników sprzyja ich motywowaniu do działania zgodnie ze strategią jednostki oraz podnoszeniu efektywności podejmowanych prac. Przy wyborze systemu pomiaru dokonań należy wziąć również pod uwagę, czy wyniki są „uchwytne”, a jeśli nie, to czy można próbować je mierzyć w inny, pośredni sposób.

Częścią systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest rachunkowość zarządcza, której jednym z celów jest pomiar wyników⁷. Według A. Karmańskiej System Informacji Monitorowania Dokonań⁸ (będący składową systemu informacji przedsiębiorstwa) skupia się na koncepcjach ewidencji dokonań przedsiębiorstwa, metodach pomiaru wyników osiągniętych przez organizację oraz kontrolowaniu tychże wyników, analizowaniu ich i ustalaniu przyczyn odchylenia od założonych planów. Jeśli zatem przedsiębiorstwo chce mieć kompletne informacje na swój temat, musi dokonywać pomiaru swoich działań.

W ramach Systemu Informacji Ewidencji i Monitorowania Dokonań przedsiębiorstwa wyróżniamy⁹: ewidencję i monitorowanie dokonań o znaczeniu strategicznym oraz operacyjnym.

Ewidencja i monitorowanie dokonań o znaczeniu strategicznym odgrywają istotną rolę w procesie planowania strategicznego. Są one ukierunkowane na analizę uwarunkowań otoczenia przedsiębiorstwa, przygotowywanie informacji *ex post*, wykorzystywanych do tworzenia prognoz długoterminowych. Zajmują

⁷ J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku...*, s. 30; A. Karmańska, *System informacyjny we współczesnym przedsiębiorstwie*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006, s. 146.

⁸ Ibidem, s. 144.

⁹ Ibidem, s. 144–146.

się również kontrolą założeń przyjętych podczas planowania strategicznego, które wynikają z retrospektywnych analiz działalności prowadzonej przez jednostkę.

Ewidencja i monitorowanie dokonań o znaczeniu operacyjnym koncentrują się na pogłębionej analizie czynników kształtujących wynik finansowy wraz z obszarami jego działalności, które determinują wykonanie zadań o horyzoncie czasowym do jednego roku. Niezbędne staje się w tym przypadku wprowadzenie koncepcji rachunkowości odpowiedzialności, którą stanowi szeroko rozumiana ewidencja zadań i dokonań prowadzona w przekroju ośrodków odpowiedzialności, leżąca u podstaw każdego systemu zarządzania przez ośrodki odpowiedzialności. Wykorzystywana jest do gromadzenia informacji i monitorowania rezultatów działalności segmentów odpowiedzialności ich menedżerom. Ma zastosowanie we wszystkich rodzajach zdecentralizowanej operacji. Prowadzący rachunkowość odpowiedzialności muszą znać i rozumieć zarówno proces delegowania uprawnień, jak i ponoszenia odpowiedzialności w organizacji¹⁰.

2. Ewolucja koncepcji pomiaru dokonań

Zmiany zachodzące w otoczeniu jednostek gospodarczych sprawiły, że poszukiwane są nowe rozwiązania systemowe w zakresie metod pomiaru, które byłyby odpowiednie do nowej rzeczywistości gospodarczej. W ramach ewolucji koncepcji pomiaru dokonań można wyróżnić po trzy szkoły¹¹ (zaprezentowane na rysunku 2) i fazy rozwoju¹² (rys. 3).

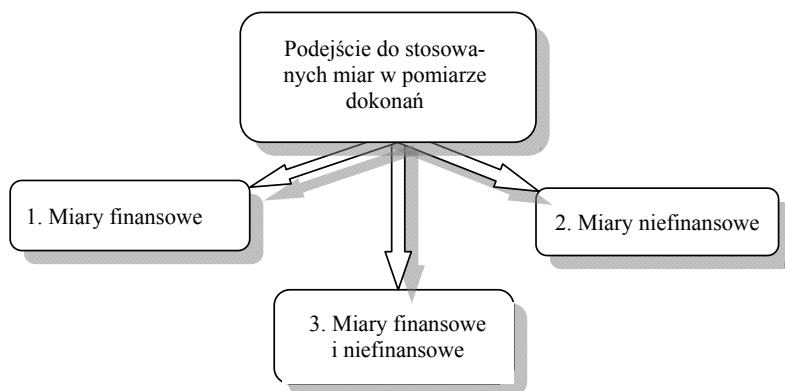
Najczęściej wyróżnia się dwie szkoły, o całkowicie odmiennych poglądach na temat mierników, jakich powinno się używać przy pomiarze¹³. Dzięki ich zgodności co do tego, że nie ma takiego wskaźnika, który w pełni charakteryzowałby wszystko, co zachodzi w przedsiębiorstwie, powstała również trzecia szkoła, będąca konsensusem między dwoma pierwszymi.

¹⁰ Ibidem, s. 192–196; M. Świdorska, *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010, s. 391.

¹¹ J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku...*, s. 77.

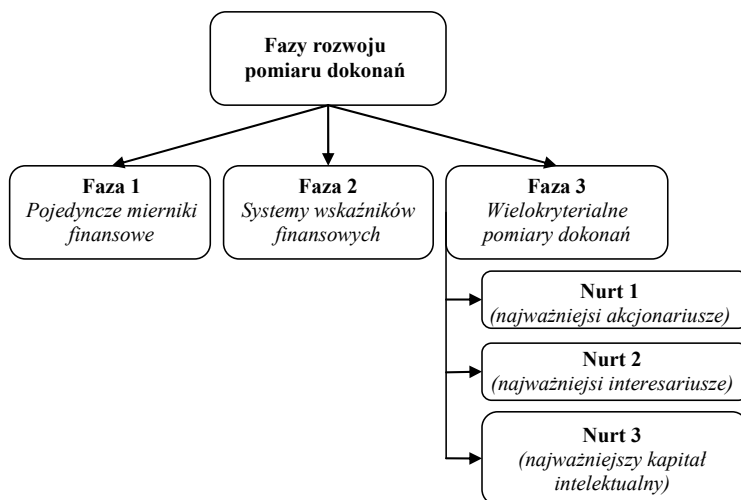
¹² K. Garkowska, A. Karmańska, *Zarys rozwoju trzech szkół pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość zarządcza...*, s. 296–298.

¹³ Ibidem, s. 297–298.



Rys. 2. Szkoły koncepcji pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie na podstawie: *Rachunkowość zarządcza...*, red. A. Karmańska, s. 296–298.



Rys. 3. Fazy rozwoju pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Pierwsza szkoła opiera system kontroli wyłącznie na miarach finansowych, takich jak zysk, zwrot z inwestycji czy rentowność. Jednocześnie sugeruje ona wyłącznie konieczność weryfikowania i doskonalenia miar na potrzeby

pomiaru. Praktyka udowodniła jednak, że wykorzystanie jedynie miar finansowych jest niewystarczające.

Druga szkoła całkowicie ignoruje miary finansowe. Koncentruje się na parametrach operacyjnych. Takie podejście daje silną korelację między oceną tych parametrów a oczekiwaniami związanymi z rozwojem przedsiębiorstwa.

Trzecią szkołą można nazwać koncepcję zrównoważonej karty dokonań Kaplana i Nortona, która równoważy zastosowanie mierników finansowych i niefinansowych, przez co znajduje również równowagę między krótkoterminowymi i długoterminowymi celami jednostki. Podejście to pozwala na przeniesienie misji i strategii firmy na konkretne wyniki działania jednostki¹⁴.

Jak wcześniej wspomniano, wyróżnia się trzy fazy rozwoju koncepcji pomiaru dokonań¹⁵:

- a) fazę 1, w której pomiar wykonywany jest z użyciem pojedynczych mierników finansowych; najczęściej stosowane tu metody pomiaru to:
 - przychody,
 - marża brutto,
 - wynik z działalności operacyjnej,
 - wynik finansowy,
 - budżety,
 - pojedyncze wskaźniki finansowe (ROCE, ROA, ROE, ROS, P/E, EPS);
- b) fazę 2, kiedy do pomiaru wyników stosuje się systemy wskaźników finansowych, w związku z podważaniem celowości stosowania tylko jednego miernika finansowego; w tej fazie możemy wyróżnić następujące koncepcje:
 - piramidę Du Ponta,
 - systemy dyskryminacyjne, w tym koncepcję Altmana, zwaną Z-Score model,
 - koncepcję T. Reichmanna i L. Lachnitta (zwaną od pierwszych liter nazwisk autorów koncepcją RL);
- c) fazę 3, obejmującą wielokryterialne pomiary dokonań z wykorzystaniem mierników zdywersyfikowanych; na tym etapie ewolucji wyróżnia się także następujące nurty (koncepcje pomiaru przynależne do poniższych nurtów przedstawia tabela 1):

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku...*, s. 77–169.

- nurt 1, zakładający maksymalizację wartości dla akcjonariuszy,
- nurt 2, skupiający się na maksymalizacji wartości dla interesariuszy,
- nurt 3, opierający się na maksymalizacji kapitału intelektualnego.

Tabela 1

Koncepcje fazy 3 rozwoju pomiaru dokonań

Maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy	Maksymalizacja wartości dla interesariuszy	Maksymalizacja kapitału intelektualnego
<ul style="list-style-type: none"> – wartość dla akcjonariuszy SHV (<i>Shareholder Value</i>) – ekonomiczna wartość dodana EVA (<i>Economic Value Added</i>) – zysk rezydualny – rynkowa wartość dodana MVA (<i>Market Value Added</i>) – gotówkowa wartość dodana CVA (<i>Cash Value Added</i>) – wzmacniacz rzeczywistej wartości aktywów RAVE (<i>Real Asset Value Enhancer</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> – francuska <i>Tableau de Bord</i> – zbilansowana karta wyników (<i>Balanced Scorecard</i>) – piramida wyników (<i>Performance Pyramid</i>) – okno dla zarządzania biznesem (<i>Business Management Window</i>) – koncepcja pomiaru dokonań Europejskiej Federacji Zarządzania Jakością EFQM (<i>European Federation of Quality Management</i>) – pryzmat wyników (<i>Performance Prism</i>) – miernik (wskaźnik) tworzenia wartości VCI (<i>Value Creation Index</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> – nawigator Skandii – monitor aktywów niematerialnych – nawigator kapitału intelektualnego Stewarta – IC-Navigator (<i>Intellectual Capital Navigator</i>) Roosa – analiza rozkładu danych (<i>Data Envelopment Analysis</i>) – koncepcja pomiaru dokonań przy zastosowaniu rynku wewnętrznego w Hawlett Packard – kompleksowa karta wyników (<i>Total Performance Scorecard</i>), która łączy w sobie nie tylko pomiar dokonań (organizacyjna i osobista karta wyników), ale również metody zarządzania organizacją (TQM), zarządzanie kompetencyjne i cykl nauki Kolba¹⁶

Źródło: opracowanie własne.

Dwie pierwsze fazy opierają się na wskaźnikach finansowych, które są uznawane za miary tradycyjne¹⁷. Wynika to z faktu, że na początku rozwoju pomiaru dokonań kierownictwo jednostek, jak również teoretycy rachunkowo-

¹⁶ H.K. Rampersad, *Kompleksowa karta wyników. Jak przekształcić zarządzanie, aby postępując uczciwie osiągać doskonałe wyniki*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa 2004, s. 29–33.

¹⁷ A. Szychta, *Etapy ewolucji...*, s. 452–455.

ści zainteresowani byli tylko wynikami finansowymi osiąganymi przez jednostkę gospodarczą. Mierniki skupiające się na środkach pieniężnych (np. budżety operacyjne) miały kluczowe znaczenie na początku XX wieku, sprzyjając spektakularnym osiągnięciom firm tamtego okresu. Zmiany w gospodarce po II wojnie światowej wymusiły na przedsiębiorstwach dywersyfikację ich działalności, co zaowocowało koniecznością oceny wewnętrznych efektywności poszczególnych jednostek. Rozwój rynku kapitałowego sprawił, że w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku rozpowszechniły się takie wskaźniki, jak P/E (cena do zysku – ang. *price earning ratio*) czy EPS (zysk na akcję – ang. *earning per share*). Od lat osiemdziesiątych XX wieku pod wpływem krytyki zaczęto wprowadzać zmiany stosowanych wskaźników. Coraz częściej pojawiały się bowiem zarzuty, że nie należy skupiać się tylko na wynikach historycznych o charakterze finansowym, lecz powinno się zwrócić uwagę na mierniki niefinansowe, które pełnią istotną funkcję w działalności organizacji. Nowy nurt zaowocował rozwojem kolejnych koncepcji pomiaru dokonań, zawierających w sobie miary niefinansowe.

Ostatnia faza oprócz miar finansowych stosuje miary niefinansowe, takie jak np. ilość reklamacji, czas realizacji zlecenia, jakość produktów, satysfakcja klientów¹⁸. Niestety, w latach dziewięćdziesiątych liczba proponowanych wskaźników, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, była tak duża, że zaczęła stanowić problem dla praktyków. Pojawiły się pytania, co i w jaki sposób mierzyć, by uzyskać rzetelny obraz dokonań przedsiębiorstwa. Dobór optymalnych mierników to zadanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej. Zastosowanie bowiem wskaźników niefinansowych musi być adekwatne do celu jednostki je stosującej. Duże znaczenie dla ewolucji koncepcji pomiaru dokonań mają standardy rachunkowości finansowej oraz Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”¹⁹.

Ostatnie dziesięciolecie XX wieku oraz pierwsza dekada XXI wieku to czas przełomu w rozwoju metod i systemów pomiaru dokonań organizacji. W tym okresie powstały nowe (zazębiające się) koncepcje pomiaru²⁰:

¹⁸ Ibidem, s. 455.

¹⁹ Ibidem, s. 457.

²⁰ Ibidem, s. 458–459.

- miary wyniku ekonomicznego, które umożliwiają pomiar wartości dla akcjonariuszy, a także pozwalają na zarządzanie przez wartość (pierwszy nurt trzeciej fazy ewolucji);
- wieloaspektowy system pomiaru wyników (drugi nurt trzeciej fazy);
- metody pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego (trzeciego nurtu trzeciej fazy).

Na wdrażanie systemów i metod pomiaru wyników niewątpliwy wpływ mają czynniki i procesy towarzyszące rozwojowi gospodarki, która coraz bardziej jest determinowana przez społeczeństwo informacyjne, innymi słowy – wzrasta znaczenie wiedzy i informacji posiadanych przez jednostki gospodarcze oraz ich otoczenie.

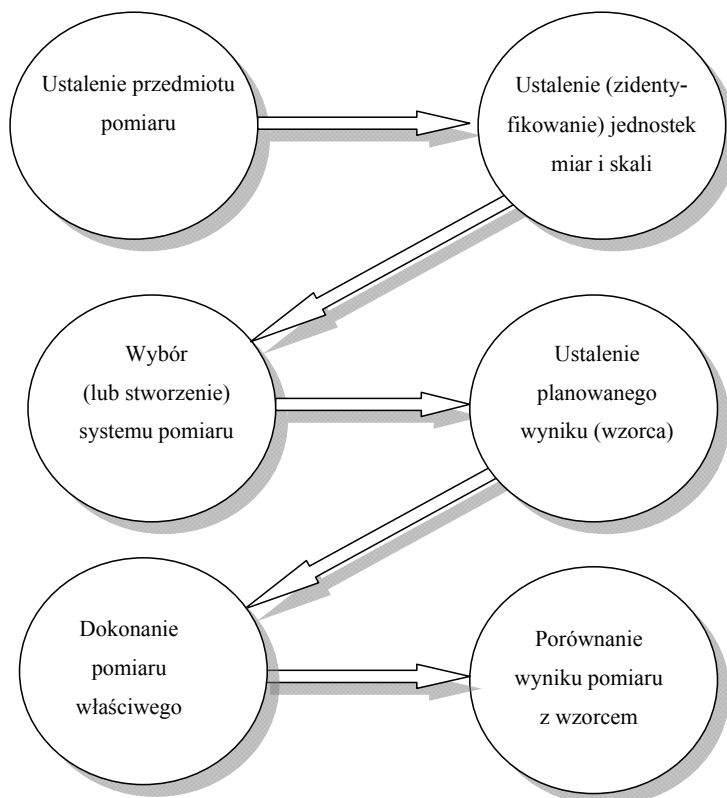
4. Budowa systemu pomiaru i oceny wyników

Pomiar może odnosić się do takich kategorii ekonomicznych, jak stany, strumienie, zjawiska i procesy, które mogą być zarówno materialne, jak i niematerialne. Skuteczność oraz poprawność pomiaru i oceny wyników zależą od prawidłowego ich przeprowadzenia. Niezależnie od wybranego sposobu pomiaru, należy przeprowadzić określoną procedurę, którą prezentuje rysunek 4.

Pierwszy krok, czyli ustalenie przedmiotu pomiaru (zależny od celu wykonania pomiarów), determinuje jednostki miary wykorzystywane przez system. Specjaliści od pomiaru dokonań często podkreślają, że oprócz zmierzenia wyników systemy te wymagają również przeprowadzenia pomiaru ponoszonych nakładów. Zdaniem R. Simonsa o wyborze kategorii ekonomicznej podlegającej pomiarowi decydują następujące czynniki²¹:

- możliwość realizacji (wykonalności) pomiaru wyników,
- zrozumienie procesu transformacji nakładów na wyniki,
- koszty pozyskania informacji,
- pożądany poziom innowacyjności,
- obserwowalność (uchwytność) wyników.

²¹ Ibidem, s. 58–61; J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, s. 387–391.



Schemat 4. Etapy tworzenia systemu pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, s. 458–459.

Według R.N. Anthonego i V. Govindrajana na poprawność działania systemu pomiaru mają wpływ porównywalność wyników, trudność w określeniu stopnia oddziaływania na wyniki przez różne czynniki oraz różnorodność szczegółowych celów przedsiębiorstwa.

Znając cel pomiaru i jego przedmiot, można przystąpić do wyznaczenia mierników oraz skali pomiaru, które stanowią centralny element systemu pomiaru dokonań. Pozwala to na liczbowe zaprezentowanie procesów i zjawisk zachodzących w jednostce gospodarczej, co ułatwia ich prezentację i analizę.

Trzecim etapem jest wybór (bądź stworzenie) systemu pomiaru dokonań. Znając mierniki i przedmiot pomiaru, można określić podmiot pomiaru, którym może być całe przedsiębiorstwo, wyodrębnione jednostki organizacyjne firmy lub pracownicy. Zebranie wszystkich danych wymienionych w poprzednich

etapach sprawia, że wybór odpowiedniego systemu pomiaru wyników z reguły nie stanowi dla jednostki gospodarczej problemu.

Niezbędny jest wybór wzorca do porównania. Dzięki niemu możemy bowiem określić, czy osiągnięte przez jednostkę wyniki są zadowalające, czy też występują odchylenia od wartości oczekiwanych. W wypadku rachunkowości do stworzenia wzorca wykorzystuje się najczęściej dane historyczne, wielkości planowane lub osiągnięte przez inne jednostki gospodarcze, którymi mogą być wyodrębnione organizacyjnie jednostki wewnętrzne przedsiębiorstwa bądź zewnętrzne, jak konkurenci czy partnerzy. Określenie wzorca na podstawie wartości historycznych na ogół nie stwarza problemów, natomiast ustalenie go w przypadku takich elementów jak poziom satysfakcji klientów może być trudne.

Stworzywszy system pomiaru dokonań oraz wzorzec do porównań można rozpocząć pomiar właściwy. Poznawszy wartości rzeczywiste, możemy je przyrównać do danych wzorcowych. Znając odchylenia, można wnioskować na temat decyzji podejmowanych w jednostce, możliwości i kierunków dalszego motywowania pracowników, a w razie konieczności poniesienia konsekwencji za popełniane błędy i niewykonanie planu, konieczności zmodyfikowania celów i strategii organizacji.

Podsumowanie

Przedsiębiorstwa często stosują rozwiązania, które są kombinacją różnych koncepcji pomiaru dokonań²². Podejście takie pozwala na idealne dopasowanie systemu pomiaru wyników do ich indywidualnych potrzeb.

Jak wspomniano na wstępie, nie każdą jednostkę stać na wprowadzenie kompleksowego systemu pomiaru dokonań. Jednak nie oznacza to, że należy całkowicie z niego zrezygnować. Opierając się na wskaźnikach pierwotnych, które są dostępne w podstawowych dokumentach dostarczanych przez rachunkowość, nawet najmniejsze przedsiębiorstwa są w stanie obliczyć proste wskaźniki wtórne (jak np. ROE, ROA), umożliwiające dokonanie oceny sytuacji. Duże organizacje, takie jak: firmy, instytucje państwowe czy korporacje o globalnym zasięgu, powinny z własnej inicjatywy przeprowadzać pomiar i ocenę swoich dokonań opartą na wskaźnikach finansowych i niefinansowych, dzięki

²² A. Szychta, *Etapy ewolucji...*, s. 453.

czemu będą w stanie umacniać swoją pozycję konkurencyjną. Przeprowadzenie pomiaru wyników sprzyja również poprawieniu kondycji finansowej przedsiębiorstw oraz osiąganiu większych zysków, a zatem koszty poniesione na wprowadzenie kompleksowego systemu oceny dokonań z czasem się zwracają i przynoszą wymierne efekty.

Literatura

- Garkowska K., Karmańska A., *Zarys rozwoju trzech szkół pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Karmańska A., *Rachunkowość ośrodka odpowiedzialności i jej miejsce w systemie informacyjnym*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Karmańska A., *System informacyjny we współczesnym przedsiębiorstwie*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Michalak J., *Pomiar dokonań*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2008.
- Rampersad H.K., *Kompleksowa karta wyników. Jak przekształcić zarządzanie, aby postępując uczciwie osiągać doskonale wyniki*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa 2004.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Świdarska M., *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2010.
- Wójcik K., *Public Relations*, Centrum Kreowania Liderów, Międzybórz 1992.

Streszczenie

Pomiar dokonań jest istotnym elementem funkcjonowania jednostek gospodarczych. Jego znaczenie rośnie wraz z dynamiką zmian zachodzących w otoczeniu gospodarczym jednostek. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie wybranych zagadnień z zakresu pomiaru wyników dokonywanego przez rachunkowość, jakimi są cele systemów pomiaru dokonań wraz z pełnionymi przez nie funkcjami, ich miejsce w systemie informacji przedsiębiorstwa, historia oraz etapy budowy, przez jakie musi przejść przedsiębiorstwo, by stworzony przez nie system pomiaru zapewniał miarodajne wyniki.

Słowa kluczowe: pomiar, dokonania, analiza

SOME PROBLEMS OF PERFORMANCE MEASUREMENT

Summary

Measuring performance is an important element in the functioning of economic entities. Its importance is growing with the dynamic changes in the economic environment of companies. The purpose of this article is to present some issues in measuring the achievements made by the accounting, which are the objectives of performance measurement system along with their functions, its place in the enterprises information system, the history and construction phases through which must pass a company that created by measurement give reliable results.

Keywords: measurement, performance, analysis

Translated by Ilona Kędzierska

