



Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej
bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

ZASADY PROJEKTOWANIA SYSTEMÓW ZARZĄDZANIA DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: Celem artykułu jest próba identyfikacji zbioru zasad projektowania systemu zarządzania dokonaniem. W pierwszej części przedstawiono wyniki badań prowadzonych przez autorów na świecie i ich rekomendacje w zakresie opracowywania metodyki zarządzania dokonaniem. W drugiej części artykułu zaprezentowano autorski zbiór dziesięciu zasad, które mogą wspomagać projektowanie spójnego systemu zarządzania dokonaniem w praktyce. Dzięki analizie dorobku wielu autorów i wnioskowaniu logicznemu wykazano tezę, że pomimo iż projektowanie systemu zarządzania dokonaniem wymaga uwzględnienia uwarunkowań sytuacyjnych, można wyodrębnić zestaw wytycznych wspomagających opracowanie tego systemu.

Słowa kluczowe: zarządzanie dokonaniem, pomiar dokonań, projektowanie.

Wprowadzenie

Zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa stanowi współcześnie trudny i interesujący problem badawczy głównie dlatego, że dokonania podmiotów gospodarczych można postrzegać wieloaspektowo, z punktu widzenia np. struktury rachunku odpowiedzialności lub różnych grup interesariuszy [szerzej w: Nita, 2009, s. 47-54]. W związku z tym w teorii i praktyce powstało wiele podejść ukierunkowanych na wielowymiarowy pomiar dokonań i zarządzanie dokonaniem. Do najważniejszych można zaliczyć amerykańską koncepcję zrównoważonej karty wyników Kaplana i Nortona [1996], brytyjską kartę dokonań [Kanji, 1998], skandynawski Nawigator Skandii [Edvinsson i Malone, 1997] oraz niemiecką kartę dokonań

[Friedag i Schmidt, 2003]. Współcześnie wiadomo, że nie jest możliwe opracowanie jednej uniwersalnej metody, która umożliwi wspomaganie procesu zarządzania dokonaniem w każdych warunkach. Mając na względzie złożony kontekst działania różnych przedsiębiorstw, postuluje się projektowanie, a wręcz „szycie na miarę” metodyki zarządzania dokonaniem z uwzględnieniem uwarunkowań sytuacyjnych specyficznych dla konkretnego podmiotu.

W związku z przedstawionymi argumentami celem niniejszego opracowania jest próba identyfikacji zbioru zasad projektowania systemu zarządzania dokonaniem. Teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że pomimo iż projektowanie systemu zarządzania dokonaniem wymaga uwzględnienia uwarunkowań sytuacyjnych, można wyodrębnić zestaw wytycznych wspomagających opracowanie tego systemu. Na potrzeby osiągnięcia tak wytyczonego celu i wykazania tezy przeanalizowano ustalenia innych autorów i w drodze wnioskowania logicznego wyspecyfikowano zbiór zasad na potrzeby zaprojektowania systemu zarządzania dokonaniem w praktyce.

1. Zasady projektowania systemów zarządzania dokonaniem w świetle dorobku światowego

Na podstawie badań prowadzonych na całym świecie autorzy akcentują odmienne wymagania, jakie powinny spełniać systemy wspomagające zarządzanie dokonaniem. Aby sformułować spójną propozycję zestawu wytycznych służących opracowaniu takiej metodyki dla konkretnego przedsiębiorstwa, dokonano przeglądu poglądów i dyskusji prowadzonych w literaturze. W tabeli 1 zestawiono syntetycznie rekomendacje wybranych autorów, którzy zajmują się tą problematyką badawczą.

Tabela 1. Rekomendacje dotyczące projektowania systemu zarządzania dokonaniem

Autor	Pomiar dokonań i zarządzanie dokonaniem powinny uwzględniać:
1	2
Maskell [1989]	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki niefinansowe, – bezpośrednie powiązanie mierników ze strategią, – monitorowanie różnych obszarów działalności, – zmiany zachodzące w otoczeniu i ciągłe doskonalenie, – zrozumiałość i przejrzystość mierników dla wszystkich pracowników, – szybkie sprzężenie zwrotne o dokonaniach, – w większym stopniu uczenie się i motywowanie pracowników niż proste monitorowanie ich dokonań,
Beischel i Smith [1991]	<ul style="list-style-type: none"> – krytyczne czynniki sukcesu, – powiązania przyczynowo-skutkowe między miernikami

cd. tabeli 1

1	2
Grady [1991]	<ul style="list-style-type: none"> – powiązanie ze strategią, – powiązania zarówno między poszczególnymi szczeblami struktury organizacyjnej, jak też między różnymi funkcjami realizowanymi w przedsiębiorstwie, – orientację na sprzężenia zwrotne, – potrzeby porównań w ramach benchmarkingu, – zrównoważenie mierników
Ghalayini i Noble [1996]	<ul style="list-style-type: none"> – nie tylko monitorowanie osiąganych rezultatów, ale ciągle doskonalenie, – podstawę definiowania celów, które należy osiągać w ustalonym przedziale czasu, – systematyczną ocenę krytycznych obszarów działania, mierników dokonań, danych historycznych, podejmowanych decyzji i raportowanych wyników, – orientację na przyszłość, prognozowanie i osiąganie dokonań w przyszłości, – eliminowanie suboptymalizacji (usprawnianie dokonań na szczeblu operacyjnym kosztem wyników przedsiębiorstwa jako całości)
Bititci, Carrie i Turner [2006]	<ul style="list-style-type: none"> – oczekiwania interesariuszy odnoszące się do maksymalizowania ich satysfakcji, – pozycję organizacji w otoczeniu, – kryteria konkurencyjności charakterystyczne dla rynku, na którym działa dane przedsiębiorstwo po to, aby usprawnić strategię i wykonywane działania i poprawić jego pozycję konkurencyjną, – parametry wejściowe do rozwoju strategii, – rozmieszczanie celów strategicznych w przekroju procesów biznesowych, aby zapewnić powiązanie strategii, działań i mierników, – zarówno mierniki sterujące, jak też mierniki poprawy dokonań, – krytyczne czynniki sukcesu, aby zwiększyć efektywność wysiłków ukierunkowanych na poprawę dokonań, – wyrażanie mierników w kategoriach zrozumiałych dla pracowników, – usprawnianie pozyskiwania zasobów niezbędnych do wykonywania działań krytycznych ze względu na dokonania przedsiębiorstwa jako całości, – przemyślane i logiczne planowanie dokonań przy uwzględnieniu występujących ograniczeń, – proaktywny styl zarządzania poprzez koncentrację na miernikach wiodących, – mierniki ilościowe i jakościowe, – stosowanie mierników na właściwych szczeblach struktury organizacyjnej, – promowanie rozumienia zależności przyczynowo-skutkowych między różnymi miernikami, – proste raportowanie i – tam, gdzie to możliwe – wskazywanie trendów, – dynamikę i dostosowywanie systemu do zmian zachodzących w zewnętrznym i wewnętrznym otoczeniu organizacji
Viaene i Willems [2007]	<ul style="list-style-type: none"> – zrównoważenie mierników dokonań, – dostarczanie informacji zarządczej na czas, – integrację poziomą i pionową, – sekwencje planowania, organizowania oraz sterowania

Źródło: Na podstawie cytowanych źródeł.

Maskell [1989] zaproponował siedem zasad projektowania dobrego systemu pomiaru i zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa. Jego propozycja spełnia wymagania nurtu tzw. wytwarzania klasy światowej (*world class manufacturing*), które koncentruje się wokół koncepcji ukierunkowanych na osiąganie doskonałości w sferze wytwarzania i dotyczy pomiaru jakości, czasu dostaw, elastyczności produkcji oraz technik, takich jak *just-in-time*, *six sigma*, TQM, benchmarking.

Beischel i Smith [1991] podkreślają dwie zasady projektowania systemów zarządzania dokonaniami w przedsiębiorstwie. Po pierwsze, postulują identyfikację tzw. krytycznych czynników sukcesu (*critical success factors*), takich jak jakość, obsługa klienta, zarządzanie zasobami ludzkimi, koszty oraz elastyczność. Po drugie, argumentują znaczenie powiązań przyczynowo-skutkowych między celami i miernikami na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej, co powinno sprzyjać spójności strategii z działaniami wykonywanymi na różnych poziomach zarządzania.

Grady [1991] zwraca uwagę, że strategię wielu przedsiębiorstw są ustalane przez menedżerów najwyższego szczebla za zamkniętymi drzwiami, a kierownicy niższych szczebli i szeregowi pracownicy nie rozumieją strategii lub nie wiedzą o jej istnieniu. Postuluje on zatem, aby system zarządzania dokonaniami obejmował zróżnicowany i zrównoważony zbiór mierników, które bezpośrednio wspomagają realizację strategii. Innymi słowy, mierniki dokonań powinny być wyprowadzone ze strategii. System taki powinien uwzględniać powiązania zarówno między poszczególnymi szczeblami struktury organizacyjnej (powiązania hierarchiczne), jak też między różnymi funkcjami realizowanymi w przedsiębiorstwie. Mierniki dokonań powinny być zaprojektowane w sposób, który zapewnia sprzężenie zwrotne w przekroju poziomów zarządzania i funkcji. Natomiast sprzężenie ma umożliwiać ocenę efektywności wdrażania strategii organizacji, a także stopnia osiągnięcia poszczególnych celów. Na potrzeby oceny dokonań konieczne jest określenie zewnętrznych benchmarków, ponieważ przedsiębiorstwa, które nie są w stanie porównywać swoich dokonań z wynikami konkurencji i formułować na tej podstawie wniosków, nie utrzymują się w przyszłości na rynku. W systemach klasy *performance management* niezbędne jest również zrównoważenie mierników wewnętrznych z zewnętrznymi (benchmarkami), kosztowych z niekosztownymi oraz wynikowych (ocena stopnia osiągnięcia celów) z procesowymi (ocena realizacji zadań).

Belgijscy badacze Viaene i Willems [2007] uważają, że pomiar dokonań powinien się odbywać zgodnie z zasadą, że nie można „zarządzać tym, czego nie da się zmierzyć”. Dotyczy to również realizacji strategii, która powinna być wyrażona w postaci wiązki celów. Cele przedsiębiorstwa powinny mieć związek z krytycznymi czynnikami sukcesu, które kwantyfikuje się w postaci kluczowych mierników dokonań. Postulują równowagę między miernikami finansowymi i niefinansowymi, krótko- i długoterminowymi, wynikowymi i prowadzącymi, obiektywnymi i subiektywnymi, a także zewnętrznymi i wewnętrznymi. Autorzy podkreślają ponadto potrzebę generowania informacji zarządczej we

właściwym czasie¹. Ich zdaniem zarządzanie dokonaniem ma uwzględniać integrację pionową, która oznacza potrzebę zarządzania procesowego organizacją, polega na analizie działań tworzących wartość i wymaga orientacji działalności na kliencie. Integracja pionowa wymaga jednoznacznej komunikacji założeń i celów strategicznych na wszystkich szczeblach zarządzania, co można osiągnąć, stosując mapowanie strategii oraz kaskadowanie celów i mierników. Wreszcie proponują uwzględnienie w zarządzaniu sekwencji odnoszącej się do planowania, organizowania oraz sterowania. Zasadniczym celem zarządzania dokonaniem w tym ujęciu jest sterowanie realizacją strategii przedsiębiorstwa, co w burzliwych warunkach wymaga zdolności organizacji do ciągłego uczenia się organizacji.

Najbardziej złożoną metodykę budowy systemów pomiaru i zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa zaproponowali Hudson, Smart i Bourne [2001], którzy sformułowali kryteria pogrupowane w odniesieniu do trzech kategorii postulatów:

- 1) wymagań dotyczących opracowania systemu zarządzania dokonaniem,
- 2) cech mierników dokonań,
- 3) obszarów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa.

Autorzy postulują, aby opracowanie systemu uwzględniało przede wszystkim ocenę istniejących w przedsiębiorstwie rozwiązań dotyczących pomiaru i zarządzania dokonaniem. Podkreślają przy tym konieczność jednoznacznej identyfikacji celów wdrożenia danego rozwiązania oraz pomiaru dokonań, a także ciągłości w utrzymaniu systemu w przyszłości. Wskazują również na wiele aspektów behawioralnych, takich jak potrzeba zaangażowania kluczowych użytkowników systemu, pełne poparcie ze strony wszystkich pracowników oraz kadry menedżerskiej najwyższego szczebla. Drugi obszar dotyczy cech mierników dokonań, które powinny wynikać ze strategii przedsiębiorstwa i łączyć przyjętą strategię z działaniami operacyjnymi, być ponadto jednoznacznie zdefiniowane oraz łatwe w szacowaniu i interpretacji. Ostatni obszar dotyczy szczegółowych obszarów pomiaru, przy czym Hudson i in. wyróżniają sześć wymiarów, takich jak jakość, elastyczność, czas, finanse, satysfakcja klientów oraz zasoby ludzkie.

¹ Oznacza to, że systemy zarządzania dokonaniem powinny zaopatrzyć kierownictwo jednostki w informacje, które są aktualne i zapewniają możliwości konkurencyjne w warunkach ciągłych zmian w otoczeniu. Chodzi o to, aby skonstruować mechanizm, który umożliwia odfiltrowanie niezbędnych i aktualnych informacji z dużych zbiorów informacyjnych.

2. Propozycja zbioru zasad projektowania systemów zarządzania dokonaniami

Analiza opinii, wyników badań i wpływających z nich rekomendacji wielu autorów na temat wymagań odnoszących się do współczesnych systemów zarządzania dokonaniami pozwala na sformułowanie spójnego zbioru dziesięciu zasad, które mogą wspomagać projektowanie systemu zarządzania dokonaniami w praktyce. Zasady te można opisać następująco:

- 1) Spójność zarządzania dokonaniami ze strategią organizacji.
- 2) Orientacja pomiaru dokonań na różnych interesariuszy.
- 3) Wieloaspektowy (zrównoważony) pomiar i ocena dokonań.
- 4) Uwzględnienie w zarządzaniu dokonaniami krytycznych czynników sukcesu.
- 5) Stymulowanie uczenia się i ciągłego doskonalenia.
- 6) Włączenie w system zarządzania raportowania na temat dokonań.
- 7) Pomiar dokonań na różnych szczeblach struktury organizacyjnej.
- 8) Orientacja zarządzania dokonaniami na przyszłość i planowanie.
- 9) Sterujący charakter zarządzania dokonaniami.
- 10) Uwzględnianie motywowania pracowników w zarządzaniu dokonaniami.

Spójność ze strategią oznacza, że system zarządzania dokonaniami powinien być podporządkowany strategii organizacji i przede wszystkim służyć jej wdrażaniu. Współcześnie można stosować wiele instrumentów analizy strategicznej i formułować obiecujące strategie, jednak najwięcej problemów przysparza ich wdrażanie. W związku z tym mierniki dokonań powinny stanowić pochodną przyjętej strategii, umożliwiać monitorowanie oraz ocenę stopnia jej realizacji, a także ukierunkować zarządzanie na osiągnięcie przyszłych celów strategicznych.

Orientacja na interesariuszy skupionych wokół przedsiębiorstwa polega na uwzględnieniu potrzeb wszystkich zainteresowanych działalnością organizacji podmiotów. Chodzi o to, aby system zarządzania dokonaniami był zorientowany nie tylko na potrzeby właścicieli i pomnażanie ich bogactwa, ale pośrednio uwzględniał oczekiwania innych grup, do których zalicza się m.in. klientów, dostawców i pracowników.

Wieloaspektowy pomiar i ocena dokonań to postulat głoszący, że współcześnie niewystarczające są mierniki finansowe. W ramach zarządzania przedsiębiorstwem należy brać pod uwagę znacznie szerszy katalog mierników, najogólniej – finansowych i niefinansowych. Oprócz tego należy uwzględniać mierniki opisujące skutki podjętych decyzji (wynikowe) i przyszłych zdarzeń (prowadzące), mierniki zarówno obiektywne, jak też subiektywne, zorientowane na zewnątrz i opisujące wewnętrzne procesy, a wreszcie krótko- i długoterminowe.

Uwzględnienie krytycznych czynników sukcesu dotyczy identyfikacji tych obszarów działalności, które mają decydujące (krytyczne) znaczenie dla sukcesu przedsiębiorstwa i realizacji strategii. W zależności od specyfiki sektora i samego podmiotu czynniki te mogą być bardzo różne (np. szybkość dostaw w sklepie internetowym lub niezawodność w fabryce samochodów), przy czym zawsze należy dążyć do ich rozpoznania i kwantyfikacji za pomocą kluczowych mierników dokonań.

Stymulowanie uczenia się oznacza potrzebę projektowania systemów zarządzania dokonaniami w sposób zapewniający podnoszenie kwalifikacji poszczególnych pracowników i zdobywanie doświadczenia oraz poszerzania wiedzy organizacji jako całości, a przy tym zwiększenia poziomu elastyczności i innowacyjności ukierunkowanych na zdobywanie i utrzymywanie przewagi konkurencyjnej. Ciągłe doskonalenie realizowanych w organizacji procesów i wykonywanych działań również sprzyja poprawie dokonań i efektywnej realizacji strategii. Uczenie się i ciągłe doskonalenie wymaga elastyczności systemu zarządzania dokonaniami, rozumianej jako zdolność dostosowywania się do zmian w otoczeniu zarówno zewnętrznym, jak też wewnętrznym. Zarządzania dokonaniami nie można bowiem traktować jako statycznego podejścia do zarządzania organizacją. Otoczenie się zmienia, a wraz z nim należy modyfikować założenia strategiczne oraz nieustannie kwestionować przyjętą strategię, co wymaga jej okresowej aktualizacji. Zmiany strategii muszą natomiast wyzwać modyfikacje systemu zarządzania dokonaniami, który jest ukierunkowany na jej wdrażanie.

Zarządzanie dokonaniami powinno również stwarzać ramy dla raportowania dokonań, ponieważ bez sporządzania odpowiednich sprawozdań nie jest możliwe podejmowanie decyzji i zarządzanie ukierunkowane na poprawę rezultatów działania przedsiębiorstwa.

Pomiar w różnych obszarach struktury organizacyjnej oznacza, że w przedsiębiorstwie niezbędne jest kaskadowanie celów i mierników ich osiągnięcia zarówno poziome, jak też pionowe. Z jednej strony należy rozpatrywać pomiar dokonań w przekroju poszczególnych komórek funkcjonalnych, z drugiej zaś mierniki dokonań należy uszczegóławiać i przenosić na niższe szczeble zarządzania.

Orientacja na przyszłość i planowanie wydaje się naturalną cechą współczesnych systemów zarządzania dokonaniami, planowanie jest bowiem integralną funkcją zarządzania w ogóle. Nie można mówić o zarządzaniu dokonaniami, ograniczając się przy tym wyłącznie do pomiaru i oceny przeszłych dokonań. Zarządzanie w nurcie *performance management* wymaga podejścia zorientowanego na przyszłość, które obejmuje obmyślanie kierunków działania, wytyczanie celów oraz zapewnianie środków i zasobów służących ich osiągnięciu.

Sterujący charakter implikuje potrzebę wbudowania w system zarządzania dokonaniai sprzężeń zarówno zwrotnych, jak też wyprzedzających. Sprzężenie zwrotne (*feed-back*) oznacza w tym ujęciu dostarczanie informacji o dokonaniach, porównywanie ich ze stanem oczekiwanym (postulowanym), określanie odchyleń i formułowanie wniosków co do czynności zaradczych, zorientowanych na unikanie ponownego powstawania odchyleń niekorzystnych. Sprzężenie wyprzedzające (*feed-forward*) wymaga natomiast antycypacji w trybie *ex ante* niekorzystnych odchyleń, które mogą nastąpić w przyszłości i wykonywania działań ukierunkowanych na zapobieganie powstawaniu tych odchyleń.

System zarządzania dokonaniai powinien również uwzględniać motywowanie poszczególnych pracowników. Chodzi o pomiar dokonań indywidualnych pracowników jako podstawę do kształtowania programów motywacyjnych, które będą pobudzać pracowników do zachowania zgodnego z celami cząstkowymi, na które mają wpływ, oraz celami organizacji jako całości. Behawioralny aspekt *performance management* jest bardzo ważny, bowiem bez właściwego ukierunkowania zachowania pracowników poprzez związanie ich wynagrodzeń z celami nie jest możliwa realizacja strategii przedsiębiorstwa (szerzej w: [Nita, 2008; Nita, 2009, s. 228-242]).

Podsumowanie

Projektowanie systemu zarządzania dokonaniai jest zadaniem złożonym, ponieważ pomimo prób podejmowanych przez wielu badaczy, nie ma wspólnie jednego, powszechnie akceptowanego wzorca. Nawet promowana przez Kaplan i Nortona koncepcja *balanced scorecard* może wyznaczać jedynie ramy projektowania systemu zarządzania dokonaniai dostosowanego do specyfiki konkretnego podmiotu i nie jest obecnie traktowana jako sztywne podejście do zarządzania dokonaniai. Nadrzędnym kryterium oceny takich systemów powinna być ich zdolność do wspomaganiania menedżerów w podejmowaniu decyzji ukierunkowanych na realizację strategii organizacji. Jednak takie kryterium jest niewątpliwie zbyt ogólne i niewystarczające do opracowania określonej metody. W związku z tym w opracowaniu zaproponowano zbiór zasad, którego nie można uznać za wyczerpujący, ale zdaniem autora omówione wytyczne mogą wyznaczać ramy projektowania systemów zarządzania dokonaniai w praktyce.

Literatura

- Beischel M.E., Smith K.R. (1991), *Linking the shop floor to the top floor*, „Management Accounting”, Vol. 73, Iss. 4.
- Bititci U., Carrie A., Turner T. (2006), *Integrated performance measurement systems: Structure and dynamics* [w:] E. Neely (ed.), *Business Performance Measurement. Theory and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Edvinsson L., Malone M.S. (1997), *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, HarperCollins Publishers Inc., New York.
- Friedag H.R., Schmidt W. (2003), *Balanced Scorecard at work. Strategisch – taktisch – operativ*, Haufe-Verlag, Freiburg.
- Ghalayini A.M., Noble J.S. (1996), *The changing basis of performance measurement*, „International Journal of Operations & Production Management”, Vol. 16, Iss. 8.
- Grady M.W. (1991), *Performance measurement: implementing strategy*, „Management Accounting”, Vol. 72, Iss. 12.
- Hudson M., Smart A., Bourne M. (2001), *Theory and practice in SME performance measurement systems*, „International Journal of Operations & Production Management”, Vol. 21, Iss. 8.
- Kanji G.K. (1998), *Measurement of Business Excellence*, „Total Quality Management”, Vol. 9, No. 7.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, „Harvard Business Review”, Vol. 74, No. 1.
- Maskell B. (1989), *Performance measurement for world class manufacturing*, „Management Accounting”, Vol. 67, Iss. 5.
- Nita B. (2008), *Requirements for Performance Management Systems. A Delineation of the Comprehensive Set of Criteria*, „European Financial and Accounting Journal”, Vol. 3, No. 3.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Viaene S., Willems J. (2007), *Corporate performance management: beyond dashboards and scorecards*, „Journal of Performance Management”, Vol. 20, Iss. 1.

RULES OF PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEMS DESIGN

Summary: The aim of this article is the attempt to specify the rules of the performance management system design. The first part presents the results of research conducted by various authors worldwide and their recommendations for the development of methodology of performance management systems design. The second part of the paper presents an original set of ten rules that could support the design of a coherent performance management system. By analyzing the findings of many authors as well as based on the logical reasoning, it was pointed out that despite the fact that the performance management system design requires the contingency factor analysis, it is possible to specify a set of guidelines to support the development of this system in practice.

Keywords: performance measurement, performance management, design.