

Koncepcje i uwarunkowania pomiaru i raportowania dokonań w przedsiębiorstwie

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów,
Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej

e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

DOI: 10.12846/j.em.2014.03.03

Streszczenie

W artykule zaprezentowano wyniki rozważań dotyczących koncepcji pomiaru dokonań proponowanych przez różnych autorów z wielu krajów. W pierwszej części poddano dyskusji złożoność zakresu pomiaru dokonań w praktyce i zwrócono uwagę na to, że finansowy, zagregowany pomiar dokonań jest niewystarczający. W związku z tym omówiono zakres pomiaru dokonań ze względu na różne kryteria. W kolejnej części opracowania przedstawiono typologię koncepcji pomiaru dokonań propagowanych przez przedstawicieli nauki i praktyki. Wskazano na potrzebę wyspecyfikowania spójnego zbioru kryteriów, które po pierwsze mogą służyć ocenie istniejących koncepcji, po drugie stanowić wytyczne do projektowania nowych metod pomiaru dokonań. W ostatniej części opracowania skoncentrowano się na aspektach praktycznych projektowania systemu pomiaru i raportowania dokonań. Omówiono dziewięć etapów, zdaniem autora, niezbędnych do zaprojektowania i wdrożenia systemu pomiaru dokonań sprzyjającego osiągnięciu strategicznych celów przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe

pomiar dokonań, rachunkowość zarządcza, projektowanie

Wstęp

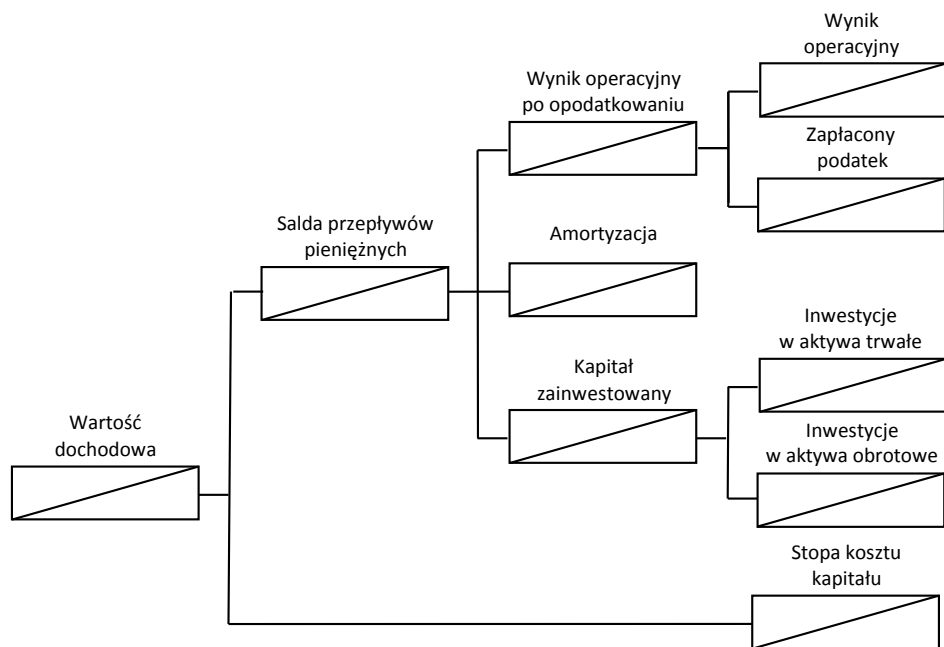
Pomiar dokonań przedsiębiorstw stanowi duże wyzwanie dla specjalistów rachunkowości i finansów głównie ze względu na coraz bardziej złożone warunki funkcjonowania współczesnych organizacji. Cele działania współczesnych przedsiębiorstw

koncentrują się wokół powiększania ich wartości z perspektywy interesów właścicieli. Osiąganiu tych celów służy zaprojektowany w odpowiedni sposób system zarządzania i w konsekwencji system monitorowania dokonań. Sterowanie wartością przedsiębiorstwa nie jest możliwe bezpośrednio, wymaga wieloaspektowego ukierunkowania na nośniki wartości i powiązania ich z miernikami oceny. Oznacza to, że w praktyce kluczowe znaczenie ma projektowanie systemów pomiaru dokonań, które zaspokoją potrzeby informacyjne menedżerów i innych grup interesariuszy zaangażowanych w proces kreowania wartości. Na tym tle powstaje kilka podstawowych pytań dotyczących zakresu pomiaru dokonań, podejścia do projektowania systemu pomiaru dokonań i konkretnych propozycji metodycznych usprawniających pomiar dokonań w praktyce.

W związku z tym celem niniejszego opracowania jest wyjaśnienie podstawowych uwarunkowań pomiaru dokonań współczesnych przedsiębiorstw, przedstawienie możliwych podejść do pomiaru oraz zarysowanie podejścia do projektowania systemów wspomagających monitorowanie i ocenę dokonań w praktyce. Teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że współcześnie nie ma uniwersalnego podejścia do pomiaru dokonań przedsiębiorstwa, jest ono bowiem zdeterminowane uwarunkowaniami sytuacyjnymi charakterystycznymi dla konkretnych przedsiębiorstw, a w szczególności potrzebami informacyjnymi menedżerów. Na potrzeby osiągnięcia postawionego celu wykorzystano analizę krytyczną dorobku wielu autorów i wnioski logiczne.

1. Zakres pomiaru dokonań współczesnych przedsiębiorstw w kontekście celu ich działalności

Pomiar dokonań współczesnych przedsiębiorstw należy przede wszystkim rozpatrywać w kontekście najważniejszych celów strategicznych, które odnoszą się kreowania wartości. Najbardziej ogólne podejście do pomiaru dokonań zakłada powiązanie parametrów oceny z przepływami pieniężnymi, które determinują wartość spółki. Schematycznie dezagregację wartości przedsiębiorstw w ujęciu dochodowym na czynniki, które ją determinują zaprezentowano na rys. 1.



Rys. 1. Dezagregacja wartości dochodowej przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia pomiaru dokonań konieczne jest zidentyfikowanie obszarów kreowania wartości w przedsiębiorstwie i szczegółowa identyfikacja poszczególnych czynników kształtujących wartość, następnie zaś ocena znaczenia każdego obszaru z punktu widzenia kreowania wartości. Podstawowe nośniki wartości w ujęciu Rappaporta¹ (1999) są jednak zbyt ogólne, aby można je było wykorzystać bezpośrednio na najniższych szczeblach zarządzania. W związku z tym na potrzeby zarządzania operacyjnego menedżerowie powinni ustalić dla każdej jednostki operacyjnej czynniki w skali mikro, które z kolei wpływają na finansowe czynniki kształtujące wartość w skali makro w przekroju różnych ośrodków odpowiedzialności i szczebli struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Oznacza to, że przedstawione na rys. 1 podejście ukierunkowane na pomiar wyłącznie finansowy i odnoszący się do przedsiębiorstwa jako całości jest współcześnie niewystarczające i wymaga dostosowania

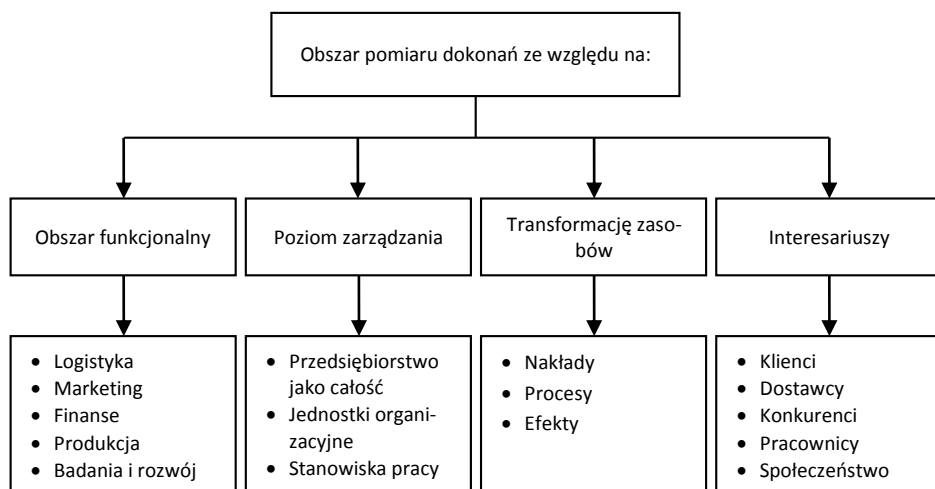
¹ Do nośników tych zalicza się: okres wzrostu wartości, stopę wzrostu sprzedaży, stopę zysku operacyjnego, stopę podatku dochodowego, inwestycje w aktywa trwałe, inwestycje w aktywa obrotowe i koszt kapitału.

do potrzeb konkretnego podmiotu. Akceptując założenie, że pomiar dokonań można prowadzić w przekroju różnych obiektów, na rys. 2 przedstawiono typologię zakresu monitorowania dokonań z uwzględnieniem czterech kryteriów.

Pierwsze kryterium dotyczy monitorowania dokonań w odniesieniu do poszczególnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Każdy z nich odznacza się odrębną specyfiką i może wymagać kwantyfikacji wielu czynników oraz projektowania innych mierników dokonań. Przykładowo, dla wybranych obszarów funkcjonalnych można zaproponować następujące przedmioty pomiaru:

- logistyka – ciągłość dostaw, przepływy materiałowe;
- marketing – skuteczność działań reklamowych i promocyjnych, wielkość sprzedaży;
- finanse – rentowność, płynność finansowa;
- produkcja – wielkość produkcji, zużycie czynników produkcji;
- badania i rozwój – poziom innowacyjności;
- zarządzanie zasobami ludzkimi – satysfakcja pracowników, zaangażowanie w wykonywaną pracę.

Należy podkreślić, że podane przykłady nie stanowią ani celów wytyczanych dla poszczególnych obszarów, ani mierników osiągania tych celów. Są to sfery dokonań, które należy monitorować ze względu na to, że determinują całokształt dokonań przedsiębiorstwa.



Rys. 2. Zakres pomiaru dokonań

Źródło: (Nita, 2009, s. 50).

Drugie kryterium ma związek ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Potrzeby informacyjne i specyfika dokonań zmieniają się bowiem w zależności od szczebli zarządzania. Im wyższy poziom w hierarchii organizacyjnej, tym bardziej zagregowane informacje są niezbędne do zarządzania przedsiębiorstwem i podejmowania decyzji. Można wyodrębnić trzy podstawowe poziomy pomiaru dokonań²:

- przedsiębiorstwo jako całość;
- jednostki organizacyjne;
- stanowiska pracy.

Pomiar dokonań na poziomie przedsiębiorstwa jako całości ma wymiar silnie strategiczny, determinuje bowiem długoterminową przewagę konkurencyjną całego podmiotu i służy jednocześnie prowadzeniu rozrachunku między kadrami menedżerską i właścicielami. Pomiar dokonań na szczeblu jednostek organizacyjnych wiąże się z rachunkiem odpowiedzialności i wyodrębnianiem ośrodków odpowiedzialności, przy czym różne mogą być kryteria ich wyodrębniania. Pomiar dokonań w przekroju ośrodków odpowiedzialności jest ukierunkowany głównie na ocenę wyników tych obiektów z punktu widzenia ich przyczyniania się do rozwoju całego przedsiębiorstwa. Z tego powodu najczęściej bada się rentowność i charakterystyki finansowe wydziałów, zakładów, grup asortymentowych, regionów geograficznych. Wreszcie pomiar dokonań według stanowisk pracy dotyczy indywidualnych pracowników. Pomiar ten służy realizacji motywacyjnej funkcji zarządzania i powiązaniu interesów pracowników z celami przedsiębiorstwa. Chodzi o to, aby miary dokonań pracowniczych, skojarzone pośrednio z interesem właścicieli, mogły stanowić podstawę wynagradzania pracowników i tym samym motywować ich do pracy na rzecz sukcesu całego przedsiębiorstwa.

Kolejne kryterium zakresu pomiaru dokonań odnosi się do transformacji nakładów w wyniki. Oznacza to, pomiar dokonań obejmuje również monitorowanie i ocenę trzech kategorii:

- zasobów (materiałów, pracy, zasobów informacyjnych) w celu oceny gospodarności ich pozyskania;
- procesów przetwarzania tych zasobów w efekty końcowe na potrzeby badania wydajności;
- efektów poprzez ich konfrontację z oczekiwaniami i wytyczonymi celami w związku z potrzebą oceny efektywności i skuteczności działania.

Ostatnie kryterium, które należy uwzględnić przy ustaleniu zakresu pomiaru dokonań, dotyczy interesariuszy. Zależności zachodzące między podmiotami skupionymi wokół przedsiębiorstwa można zatem postrzegać jako łańcuch wzajemnych

² Por. rozważania na temat pomiaru dokonań na różnych szczeblach organizacyjnych w (Kaura, 2002, 17-21; Wade, Recardo, 2001, s. 2-5; Michalak, 2008, s. 70-73).

oddziaływań różnych grup interesu. Przykłady kategorii, które można objąć pomiarem dla wybranych grup interesariuszy, są następujące:

- właściciel – wartość przedsiębiorstwa;
- klienci – satysfakcja uzyskana dzięki nabyciu wyrobów lub usług;
- dostawcy – pewność zaopatrzenia;
- konkurenci – kondycja finansowa i pozycja rynkowa;
- pracownicy – satysfakcja z wykonywanej pracy;
- społeczeństwo – postrzeganie przedsiębiorstwa.

Zaproponowane kryteria, pozwalające na wyznaczenie zakresu pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej, niekiedy wzajemnie się przenikają. Przykładowo, obszar funkcjonalny (na przykład produkcja) z jednej strony może być traktowany jako samodzielny przedmiot pomiaru, z drugiej zaś może być postrzegany jako jeden ze szczebli w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa (na przykład zakład produkcyjny).

2. Typologia zintegrowanych koncepcji pomiaru dokonań

Spektrum koncepcji i metod stosowanych na potrzeby pomiaru dokonań przedsiębiorstw jest niezwykle bogate. Rozpoznanie i ocena propozycji różnych autorów i środowisk akademickich ma znaczenie w szczególności ze względu na fakt, że zarządzanie ukierunkowane na dokonania przedsiębiorstwa wyznacza niejako warunki funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej, a tym samym wpływa na projektowanie mierników dokonań.

W tej części opracowania przedstawiono szesnaście propozycji metodycznych, które w różnym stopniu zyskały uznanie praktyków i w różnym zakresie spełniają wymagania stawiane wobec nurtu *performance management*. Charakteryzują się one określonym poziomem złożoności, ponieważ są ukierunkowane nie tylko na pomiar dokonań, ale na kompleksowe zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa. Wszystkie koncepcje pogrupowano w przekroju trzech zbiorów z punktu widzenia relatywnego stopnia złożoności danej koncepcji, a jednocześnie mając na względzie chronologiczne ramy kształtowania się tych podejść. Oba kryteria są wzajemnie komplementarne, ponieważ wraz z upływem czasu oferowano coraz bardziej skomplikowane rozwiązania.

Pierwszy zbiór obejmuje pięć względnie prostych koncepcji sformułowanych w pierwotnej formie przed 1992 rokiem. Do grupy tej można w szczególności zaliczyć:

- tablicę rozdzielczą *tableau de bord* (Lebas, 1994);

- kwestionariusz pomiaru dokonań *performance measurement questionnaire* (Dixon i in., 1990);
- macierz pomiaru dokonań *performance measurement matrix* (Keegan i in., 1989);
- strategiczną technikę analizy pomiaru i raportowania SMART *strategic measurement and reporting technique* (Lynch i Cross, 1991);
- macierz rezultatów i determinantów *results and determinants matrix* (Brignall i Ballantine, 1996).

Wymienione koncepcje powstały w drugiej połowie lat osiemdziesiątych oraz na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku, z wyjątkiem tablicy rozdzielczej, która powstała znacznie wcześniej. Rok 1992 ma znaczenie symboliczne, ponieważ w 1992 roku Kaplan i Norton opublikowali pierwszy artykuł na temat zrównoważonej karty wyników (Kaplan i Norton, 1992), którą można współcześnie uznać za najbardziej rozpowszechnioną koncepcję zarządzania dokonaniami. Pogrupowanie wszystkich wskaźników w przekroju kilku wymiarów pomiaru, zwanych perspektywami, było postrzegane jako nowatorskie i zdeterminowało formowanie nowych koncepcji zbliżonych formułą do *balanced scorecard*. W związku z tym druga grupa koncepcji w nurcie performance management obejmuje następujące propozycje:

- zrównoważona karta wyników (Kaplan i Norton, 1992, 1996);
- brytyjska karta wyników (Kanji, 2002);
- niemiecka karta wyników (Friedag i Schmidt, 2003);
- skandynawska karta wyników Skandia Nawigator (Edvinsson i Malone, 1997).

Ostatnia grupa obejmuje siedem najnowszych koncepcji, relatywnie dość złożonych, które nie nawiązują bezpośrednio do zrównoważonej karty wyników. W szczególności do tego zbioru zaliczono:

- holenderski system zarządzania dokonaniami *consistent performance management system* (Flapper i in., 1996);
- pryzmat dokonań *performance prism* (Neely i Adams, 2000);
- model doskonałości *EFQM performance excellence model* (*Introducing...*, 1999);
- strukturę zintegrowanego pomiaru dokonań *integrated PM framework* (Madori i Steeple, 2000);
- system pomiaru dokonań opracowany w Cambridge (Bourne i in., 2000);
- zintegrowany system pomiaru dokonań *integrated performance measurement system* (Bititci i in., 2000);

- zintegrowany i dynamiczny system pomiaru dokonań *integrated dynamic PM system* (Ghalayini i in., 1997).

Ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na omówienie każdego z podejść, ale można wyodrębnić kryteria, które powinny spełnić efektywne systemy pomiaru dokonań sprzyjające osiąganiu celów organizacji. Na podstawie wcześniejszych badań i opinii wielu autorów na temat wymagań odnoszących się do współczesnych systemów zarządzania dokonania zaproponowano zbiór dziesięciu kryteriów (Nita, 2008a):

- spójność ze strategią organizacji;
- orientacja na interesariuszy skupionych wokół przedsiębiorstwa;
- wieloaspektowy (zrównoważony) pomiar i ocena dokonań;
- uwzględnienie krytycznych czynników sukcesu;
- stymulowanie organizacyjnego uczenia się i ciągłego doskonalenia;
- umożliwianie raportowanie dokonań;
- pomiar na różnych szczeblach struktury organizacyjnej;
- orientacja na przyszłość i planowanie;
- sterujący charakter;
- uwzględnienie motywowania pracowników.

Zaproponowany katalog wymagań, które powinny spełniać koncepcje pomiaru dokonań i zarządzania dokonania może służyć z jednej strony jako podstawa krytycznej oceny i porównania proponowanych w praktyce podejść do pomiaru dokonań, z drugiej zaś pozwala na projektowanie nowych kompleksowych metod dostosowanych do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa.

3. Praktyczne uwarunkowania projektowania systemu pomiaru dokonań

Przed rozpoczęciem projektowania systemu pomiaru i raportowania dokonań należy wykonać odpowiednie analizy. W praktyce analizy przedwdrożeniowe są ukierunkowane na ocenę zmian proponowanych w systemie pomiaru dokonań w kontekście bieżącej sytuacji podmiotu odnoszącej się do metod stosowanych do pomiaru dokonań. Dlatego niezależnie od skali raportowania wewnętrznego (proste zestawienia, rozbudowane analizy, zaawansowane kokpity i karty dokonań) warto przeprowadzić analizę potrzeb i gotowości przedsiębiorstwa do usprawniania metod pomiaru i raportowania dokonań. Pomoże to uniknąć w przyszłości problemów związanych z wdrażaniem i opracowaniem takiego podejścia do raportowania, które spełni oczekiwania użytkowników informacji zarządczej.

Analizę potrzeb i gotowości przedsiębiorstwa można przeprowadzić, udzielając odpowiedzi na dziesięć pytań³:

- Jakie są potrzeby przedsiębiorstwa?
- Jakie narzędzia raportowania są obecnie stosowane?
- Co będzie zaangażowane w proces integracji?
- Ile czasu pochłonie procedura projektowania i wdrażania?
- Jaki będzie poziom trudności korzystania z systemu?
- Jakie jednostki będą użytkownikami systemu?
- Czy łatwo będzie można dostosować gotowy system do potrzeb przedsiębiorstwa?
- Jakie zasoby trzeba będzie zaangażować w utrzymanie systemu?
- Ile będzie kosztować nowy system?
- Przez jaki okres będzie można użytkować system po wdrożeniu?

Istotne są pytania dotyczące zasobów związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymaniem systemu. Stanowią one ważne czynniki krytyczne warunkujące powodzenie całego przedsięwzięcia związanego z implementacją nowego systemu sprawozdawczości zarządczej, dlatego warto odrębnie przeanalizować elementy, które będą determinować procedurę projektowania i wdrażania wewnętrznego raportowania.

Procedura projektowania i wdrażania systemu pomiaru dokonań i sprawozdawczości wewnętrznej może przebiegać wieloetapowo w zależności od przyjętej metodyki (por. Kerzner, 2011, s. 210-218; Rasmussen i in., 2009, s. 91-92). W praktyce proces ten może obejmować dziewięć faz (Nita 2014, s. 61):

- powołanie zespołu projektowego i opracowanie planu wdrożenia;
- analiza potrzeb przedsiębiorstwa i jego uwarunkowań sytuacyjnych;
- zaprojektowanie mierników dokonań;
- zaprojektowanie wstępnych wersji układów raportowania;
- dobór odpowiednich narzędzi informatycznych;
- prezentacja ustaleń użytkownikom;
- ostateczne opracowanie systemu;
- wdrożenie systemu;
- szkolenia użytkowników.

Najpierw należy powołać zespół, który zajmie się opracowaniem i wdrożeniem systemu pomiaru i raportowania dokonań. Takie przedsięwzięcie można potraktować jak projekt, dlatego oprócz menedżera projektu do prac trzeba zaangażować

³ Opracowano na podstawie: (Kerzner, 2011, s. 206-209).

analityków biznesowych, którzy znają od strony merytorycznej problem projektowania mierników dokonań i systemów sprawozdawczych oraz specjalistów do spraw oprogramowania i baz danych.

W kolejnej fazie należy przeprowadzić analizę uwarunkowań sytuacyjnych, która zawsze stanowi punkt wyjścia przy projektowaniu systemów *controllingu*, pomiaru dokonań i sprawozdawczości wewnętrznej⁴. Wszystkie czynniki sytuacyjne można podzielić na dwie grupy w zależności od kierunku oddziaływania (wewnętrzne i zewnętrzne).

Trzeci etap procedury projektowania i wdrażania sprawozdawczości zarządczej odgrywa zasadniczą rolę, ponieważ dotyczy projektowania mierników. Jest wiele propozycji projektowania mierników dokonań w praktyce (por. Rasmussen 2009, s. 24-25), ale na potrzeby tego opracowania można przedstawić procedurę złożoną z sześciu etapów (zob. szerzej Nita, 2008b):

- identyfikacja celów przedsiębiorstwa i krytycznych czynników sukcesu;
- określenie zakresu raportowania mierników w rachunku odpowiedzialności;
- stworzenie wstępnej listy mierników;
- ostateczny dobór mierników;
- włączenie mierników w informatyczny system sprawozdawczości zarządczej;
- okresowa aktualizacja zbioru mierników.

Punktem wyjścia procedury projektowania mierników jest identyfikacja celów organizacji i tak zwanych krytycznych czynników sukcesu (*critical success factors*), czyli specyficznych obszarów działalności przedsiębiorstwa, na których menedżerowie powinni skoncentrować uwagę, jeśli chcą doprowadzić do osiągnięcia jego celów. Przykładami krytycznych czynników sukcesu podać są: sieć dystrybucji, obsługa klienta, czas dostaw, reputacja i prestiż przedsiębiorstwa, zarządzanie zasobami, oferowane ceny, jakość produktów.

Drugi etap projektowania mierników wymaga określenia zakresu raportowania w rachunku odpowiedzialności. W związku z tym zanim nastąpi ostateczne skwantyfikowanie krytycznych czynników sukcesu w postaci kluczowych mierników dokonań, należy powiązać te czynniki z obszarami pomiaru, które są charakterystyczne dla danego przedsiębiorstwa. Zakres pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie powinien odzwierciedlać krytyczne czynniki sukcesu, na bazie których przedsiębiorstwo

⁴ Wisner i Fawcett (1991) jako jedni z pierwszych docenili znaczenie kontekstu działalności przedsiębiorstwa dla kształtowania systemów pomiarowych. Podkreślali konieczność okresowych przeglądów stosowanych w organizacji mierników z punktu widzenia ich dostosowania do zmian zachodzących głównie w konkurencyjnym otoczeniu zewnętrznym.

podejmuje konkurencję w związku z realizowaną strategią (na przykład przywództwo kosztowe lub wyróżnianie produktów w ujęciu Portera). Z tych czynników powinna wynikać sieć powiązań między różnymi miernikami. Oznacza to, że pomiar dokonań powinien uwzględniać relacje przedsiębiorstwa z różnymi interesariuszami i służyć między innymi ocenie dokonań poszczególnych pracowników, współpracy z dostawcami, satysfakcji klientów, korzyści dla właścicieli.

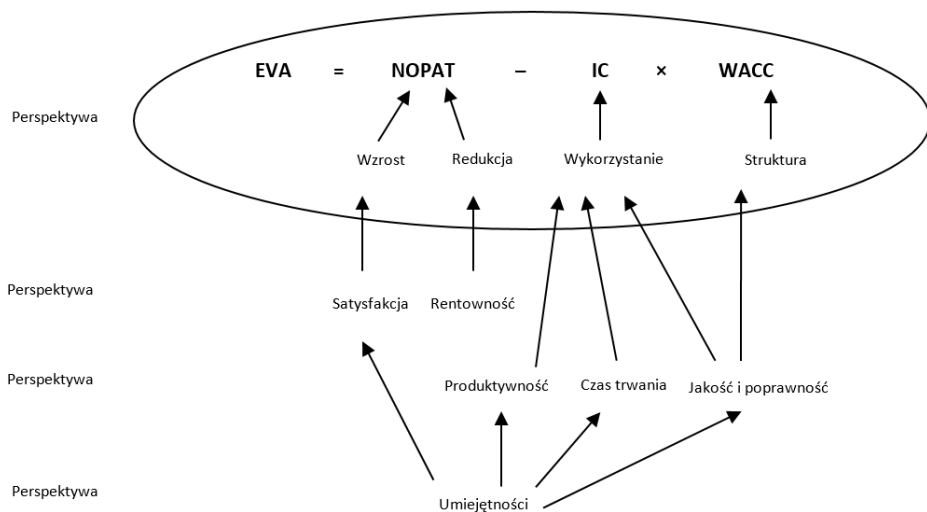
Kolejny etap to zaprojektowanie wstępnego zbioru mierników zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami dotyczącymi celów przedsiębiorstwa, krytycznych czynników sukcesu oraz struktury rachunku odpowiedzialności w controllingu. W praktyce istnieje wiele technik wspomagających projektowanie mierników dokonań. Według ekspertów IMA (*Statement...*, 1998, s. 18) do podstawowych technik można zaliczyć diagram przyczynowo-skutkowy Ishikawy, analizę Pareto, okresowe przeglądy stosowanych mierników dokonań.

Ostateczny dobór mierników wymaga przetestowania, czy są spełnione tak zwane atrybuty dobrych mierników. Należy zatem sprecyzować cel stosowania miernika, powiązanie miernika ze strategią, formalną postać miernika, źródła danych, ponadto trzeba uwzględnić orientację na sprzężenia i ciągłe doskonalenie, możliwość kaskadowania, wyznaczyć częstotliwość pomiaru oraz osoby zaangażowane w pomiar dokonań (Nita, 2009, s. 269). Na poprzednich etapach rozstrzygnięto kwestie merytoryczne związane z projektowaniem mierników dokonań. Natomiast włączenie mierników w informatyczny system sprawozdawczości zarządczej wymaga rozstrzygnięcia wielu kwestii technicznych dotyczących generowania raportów menedżerskich za pomocą technologii informatycznej. Przy projektowaniu mierników dokonań istotne jest zapewnienie okresowej oceny stosowanych rozwiązań i dostosowywanie zbioru mierników do zmieniających się warunków prowadzenia działalności. Po uzgodnieniu mierników dokonań w przekroju realizowanych funkcji oraz szczebli zarządzania należy wykorzystać ten zestaw do oceny pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa, identyfikacji pojawiających się problemów oraz aktualizacji celów strategicznych i podejmowania odpowiednich działań taktycznych zorientowanych na ich osiągnięcie. W ujęciu tym następuje wyzwolenie sprzężenia zwrotnego, które ma gwarantować dostosowanie instrumentów pomiarowych do nowych uwarunkowań sytuacyjnych.

W kolejnej fazie procedury, gdy mierniki dokonań zostały już zdefiniowane, należy zaprojektować wstępne wersje układów raportowania i wizualizacji informacji ekonomicznej. Oczywiście spektrum możliwości jest niemal nieograniczone i zależy od przeprowadzonej wcześniej diagnozy potrzeb przedsiębiorstwa i uwarunkowań sytuacyjnych. Raporty i analizy, które będą generowane wewnątrz organizacji, mogą

przybierać różne formy, przy czym można wyodrębnić cechy, jakie powinien spełniać dobrze zaprojektowany wewnętrzny system sprawozdawczości zarządczej. Na potrzeby pomiaru i raportowania można integrować wiele instrumentów rachunkowości i tworzyć rozwiązania dostosowane do indywidualnych potrzeb menedżerów przedsiębiorstwa. Jak wcześniej wspomniano, należy jednak mieć na względzie powiązanie systemu pomiaru i monitorowania dokonań z celami strategicznymi ukierunkowanymi na kreowanie wartości. Graficznie powiązanie zrównoważonej karty wyników z ekonomiczną wartością dodaną zaprezentowano na rys. 3.

Integrację ekonomicznej wartości dodanej oraz zrównoważonej karty wyników można postrzegać w praktyce jako sposób na przejście od mierników prowadzących, takich jak satysfakcja pracowników do mierników wynikowych, do których zalicza się miernik EVA. Silną stroną ekonomicznej wartości dodanej jest to, że ukierunkowuje ona przedsiębiorstwo na nadrzędny cel związany z kreowaniem wartości. Natomiast silną stroną zrównoważonej karty wyników jest to, że koncentruje ona uwagę zarządu na związkach przyczynowo-skutkowych, które prowadzi do kreowania wartości (Fletcher i Smith, 2004, s. 4).



Rys. 3. Integracja ekonomicznej wartości dodanej ze zrównoważoną kartą wyników

Źródło: opracowanie własne.

Kolejny etap projektowania sprawozdawczości zarządczej to dobór odpowiednich narzędzi informatycznych, które będą wspomagać proces przetwarzania danych i generowania raportów menedżerskich. W małych i średnich podmiotach gospodarczych dominujące znaczenie mają proste programy użytkowe i arkusze kalkulacyjne, takie jak MS Excel. Pozwalają one na samodzielne prowadzenie wielu analiz i generowanie raportów oraz odpowiednią wizualizację w formie tabel i wykresów. W większych przedsiębiorstwach dużą rolę odgrywają zaawansowane systemy informatyczne klasy *business intelligence* (BI). Warunkiem niezbędnym funkcjonowania systemów klasy BI są zbiory danych zintegrowane w ramach tak zwanych hurtowni danych (*data warehouse*), które integrują dane w skali całego przedsiębiorstwa. W hurtowniach danych zbiory danych pochodzą z wielu źródeł (wewnętrznych i zewnętrznych), przeznaczonych w zasadzie do odczytu i zorientowanych tematycznie. Dzięki systemom BI można określać tak zwane kluczowe mierniki dokonań (*key performance indicators*) i generować wieloaspektowe raporty menedżerskie za pomocą technik eksploracji danych (*data mining*) i wielu analitycznych narzędzi przetwarzania danych, takich jak OLAP (*online analytical processing*).

Kolejny etap projektowania to prezentacja wyników dotychczasowych prac i ustaleń potencjalnym użytkownikom wewnątrz przedsiębiorstwa. Ta faza jest bardzo ważna ponieważ pozwala na konfrontację wstępnej wersji systemu sprawozdawczego i założeń dotyczących środowiska informatycznego z oczekiwaniami użytkowników. Dopiero po skorygowaniu rezultatów dotychczasowych prac i uzyskaniu akceptacji ze strony wewnętrznych użytkowników można przystąpić do opracowania ostatecznej wersji systemu raportowania i jego wdrożenia. Całą procedurę powinna zamykać seria szkoleń dla docelowych użytkowników, aby mogli w pełni korzystać z systemu sprawozdawczości, a korzyści wynikające z jego funkcjonowania były jak największe dla całego przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Z prowadzonych w niniejszym opracowaniu rozważań wynika, że zakres pomiaru dokonań współczesnych przedsiębiorstw jest niezwykle szeroki i może być rozpatrywany w wielu aspektach odnoszących się między innymi do funkcji organicznych przedsiębiorstwa, struktury rachunku odpowiedzialności w controllingu, transformacji zasobów oraz potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy. Na tym tle można stwierdzić, że projektowanie, dobór czy też ocena systemów pomiaru i zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa to zadania niezwykle złożone. Realizacja

tych zadań wymaga przede wszystkim określenia celu stosowania takich rozwiązań oraz wymagań stawianych przed współczesnymi systemami pomiarowymi.

Literatura

1. Bititci U. S., Turner T., Begemann, C. (2000), *Dynamics of Performance Measurement Systems*, International Journal of Operations & Production Management 20 (6)
2. Bourne M., Mills J., Wilcox M., Neely A., Platts K. (2000), *Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems*, International Journal of Operations & Production Management 20 (7)
3. Brignall S., Ballantine J. (1996), *Performance Measurement in Service Businesses Revisited*, International Journal of Service Industry Management 7 (1)
4. Dixon J. R., Nanni A. J., Vollmann T. E. (1990). *The New Performance Challenge. Measuring Operations for World-Class Competition*, Dow Jones-Irwin, Homewood
5. Edvinsson L., Malone M. S. (1997), *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*, HarperCollins Publishers Inc., New York
6. Flapper S. D. P., Fortuin L., Stoop P. M. (1996), *Towards Consistent Performance Management Systems*, International Journal of Operations & Production Management 16 (7)
7. Fletcher H. D., Smith D. B. (2004), *Managing for Value: Developing a Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and the Balanced Scorecard in Strategic Planning*, Journal of Business Strategies 21 (1)
8. Friedag H. R., Schmidt W. (2003), *Balanced Scorecard at work. Strategisch – taktisch – operativ*, Haufe-Verlag, Freiburg
9. Ghalayini A. M., Noble J. S., Crowe T. J. (1997), *An Integrated Dynamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness*, International Journal of Production Economics, 48 (3)
10. *Introducing Excellence*, (1999a), European Foundation for Quality Management, Brussels
11. Kanji G. K., Moura e Sá (2002), *Kanji's Business Scorecard*, Total Quality Management 13 (1)
12. Kaplan R. S., Norton D. P. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review 70 (1)
13. Kaplan R. S., Norton D. P. (1996), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, Harvard Business Review 74 (1)
14. Kaura M. N. (2002), *Management Control and Reporting Systems. Harmonising Design and Implementation*, Response Books, New Delhi

15. Keegan D. P., Eiler R.G., Jones C. R. (1989), *Are Your Performance Measures Obsolete?*, Management Accounting 70 (12)
16. Kerzner H. (2011), *Project Management Metrics, KPIs, and Dashboards*, John Wiley & Sons, Hoboken
17. Lebas M. (1994), *Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice*, The European Accounting Review 3 (3)
18. Lynch R. L., Cross K. F. (1991), *Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement*, Basil Blackwell, Cambridge
19. Medori D., Steeple D. (2000), *A Framework for Auditing and Enhancing Performance Measurement Systems*, International Journal of Operations & Production Management 20 (5)
20. Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa
21. Neely A., Adams C. (2000). *Perspectives on Performance: The Performance Prism*, Centre for Business Performance, Cranfield
22. Nita B. (2008a), *Kryteria oceny i doboru systemu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 493, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin
23. Nita B. (2008b), *Projektowanie mierników w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 15, Wrocław
24. Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław
25. Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
26. Rappaport A. (1999), *Wartość dla akcjonariuszy. Poradnik menedżera i inwestora*, WIG-Press, Warszawa
27. Rasmussen N., Chen C. Y., Bansal M. (2009), *Business Dashboards. A Visual Catalog for Design and Deployment*, John Wiley & Sons, Hoboken
28. *Statement on Management Accounting: Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems* (1998), Institute of Management Accountants Montvale, New Jersey
29. Wade D., Recardo R. (2001), *Corporate Performance Management*, Butterworth-Heinemann, Woburn
30. Wisner J. D., Fawcett S. E. (1991), *Linking Firm Strategy to Operating Decisions Through Performance Measurement*, Production and Inventory Management Journal 32 (3)

Concepts and conditions of corporate performance measurement and reporting

Abstract

The article presents the results of deliberations on the performance measurement concepts proposed by different authors from many countries. In the first part of the paper the complexity of scope of performance measurement in practice was discussed and it was highlighted that the financial, aggregated performance measurement is insufficient these days. Therefore, the scope of performance measurement was elaborated with regard to various criteria. In the next part of the paper the typology of the performance measurement and management frameworks promoted by representatives of science and practice were presented. It was pointed out that there is a need to specify consistent set of criteria that can be used not only to evaluate the usefulness of existing concepts, but also to provide guidance how to design new concepts of performance measurement and management. The last part of the paper concentrates on the practical aspects of performance measurement and reporting systems design. Nine stages, according to the author needed to design and implement the performance measurement system contributing the organizational objectives achievement, were elaborated.

Keywords

performance measurement, managerial accounting, designing