

**Edward Nowak**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## WIELOWYMIAROWOŚĆ SYSTEMU OCENY DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA

---

**Streszczenie:** Artykuł jest poświęcony problematyce oceny działalności przedsiębiorstwa przez pryzmat dokonań. Wykazano, że system oceny dokonań ma charakter wielowymiarowy i wieloaspektowy. Na tle istoty dokonań przedsiębiorstwa przedstawiono różne kryteria ich klasyfikacji. Wskazano także na potrzeby hierarchicznego uporządkowania dokonań ze względu na ich wpływ na realizację strategii przedsiębiorstwa. Ukazano też problemy pomiaru dokonań wraz ze wskazaniem odpowiednich podejść uwzględniających wielowymiarowość systemu oceny.

**Słowa kluczowe:** ocena działalności przedsiębiorstwa, zarządzanie dokonaniem, pomiar dokonań.

### 1. Istota i klasyfikacja dokonań przedsiębiorstwa

Dokonania przedsiębiorstwa są złożoną kategorią ekonomiczną, która jest różnie definiowana w literaturze. Przegląd tych definicji jest zawarty w pracach [Kostur 2009] i [Nita 2009]. Najogólniej dokonania można określić jako osiągnięcia przyczyniające się do realizacji przyjętej przez przedsiębiorstwo strategii oraz wytyczonych celów działalności. Dokonania przedsiębiorstwa są związane z odpowiednią realizacją procesów gospodarczych oraz racjonalnym wykorzystaniem posiadanych zasobów.

Jako dokonania przedsiębiorstwa traktuje się takie osiągnięcia w działalności, które są pozytywnie postrzegane przez jego interesariuszy. Z drugiej strony dokonania są skutkami działań podejmowanych przez interesariuszy przedsiębiorstwa [Artienowicz 2009]. W jednostkach prowadzących zarobkową działalność gospodarczą głównymi interesariuszami są oczywiście właściciele. Dokonania powinny się przyczyniać do dostarczania wartości dla interesariuszy dzięki podejmowanym przez nich działaniom. Dokonania mają zatem charakter względny i są związane z konkretnym interesariuszem lub grupą interesariuszy. Przeważnie przyczyniają się do tworzenia wartości przedsiębiorstwa, której maksymalizacja jest traktowana jako nadrzędny cel finansowy prowadzenia działalności.

Ocena dokonań przedsiębiorstwa może być ukierunkowana na różnych jego interesariuszy. Biorąc to pod uwagę, można podać następujące przykładowe kryteria oceny dokonań:

- a) przy orientacji na klientów – wzrost wartości dostarczonej klientom,
- b) przy orientacji na konkurencję – wzrost udziału w rynku,
- c) przy orientacji na właścicieli – wzrost wartości przedsiębiorstwa dla właścicieli.

Są to kryteria oceny o charakterze syntetycznym, które mogą być uszczegółowione przez kryteria o charakterze cząstkowym.

Dokonania są wielowymiarową kategorią ekonomiczną charakteryzującą działalność przedsiębiorstwa, przez co ocena jego dokonań ma zawsze charakter wielokryterialny. Dlatego ich identyfikacja jest istotnym elementem procesu zarządzania dokonaniami i powinna się odbywać przy uwzględnieniu wszystkich uwarunkowań ich realizacji. Na potrzeby oceny i pomiaru dokonań ważna jest ponadto odpowiednia ich klasyfikacja. Właściwa klasyfikacja dokonań umożliwia lepsze zrozumienie ich natury oraz kierunku i siły oddziaływania na osiągnięcie nadrzędnych celów działalności przedsiębiorstwa.

Klasyfikacja dokonań może być przeprowadzona według różnych kryteriów, co pozwala na lepsze rozpoznanie zakresu ich wpływu na osiągnięcie celów działalności. Najważniejszymi kryteriami podziału dokonań przedsiębiorstwa są [Bradley 2006]:

- kryterium rodzajowe,
- klasyfikacja według interesariuszy,
- zakres zmian w działalności przedsiębiorstwa,
- wpływ na działalność przedsiębiorstwa,
- możliwość pomiaru dokonań.

Kryterium rodzajowe ułatwia klasyfikację dokonań według określonych ich kategorii. Odzwierciedla ono rodzaje osiągnięć przedsiębiorstwa w różnych obszarach jego aktywności biznesowej. Klasyfikacja ta zależy w dużym stopniu od znaczenia poszczególnych dokonań w działalności przedsiębiorstwa oraz od potrzeb analizy. Ponieważ rodzaje dokonań są bardzo różnorodne, umożliwia ono ponadto ich hierarchiczne uporządkowanie ze względu na znaczenie z punktu widzenia osiągnięcia nadrzędnych celów firmy.

Dokonania przedsiębiorstwa mogą być również klasyfikowane ze względu na zakres zmian w jego działalności. Na podstawie tego kryterium można wyróżnić dokonania osiągnięte w rezultacie:

- wykonywania dotychczasowych działań w niezmienny sposób,
- wykonywania dotychczasowych działań w inny sposób,
- podejmowania nowych działań,
- zaprzestania wykonywania dotychczasowych działań.

Taka klasyfikacja jest szczególnie przydatna przy określaniu przedsięwzięć mających poprawić dokonania przedsiębiorstwa.

Innym kryterium klasyfikacji dokonań jest ich wpływ na działania przedsiębiorstwa, stosowane w tzw. macierzy bostońskiej. Według tego kryterium wyróżnia się:

- dokonania o charakterze strategicznym, związane z przyszłymi szansami biznesowymi,

- dokonania o charakterze operacyjnym, które powstają w rezultacie usprawnień działalności operacyjnej.

W tej samej macierzy wyróżnia się:

- dokonania o charakterze spektakularnym, które odznaczają się wysokim ryzykiem osiągnięcia; są one rezultatem radykalnych zmian sposobów działania,
- dokonania o charakterze ubocznym, które są pożądane, lecz nie są niezbędne do zapewnienia rozwoju przedsiębiorstwa; są one rezultatem działań wspierających usprawnienia.

Przedstawiona klasyfikacja dokonań jest przydatna przy ocenie ich istotności dla osiągnięcia celów przedsiębiorstwa oraz przy badaniu zgodności dokonań z realizacją strategii przedsiębiorstwa.

Organizacja Sigma, specjalizująca się w problematyce doskonalenia działalności i poprawy osiąganych wyników, proponuje klasyfikację dokonań według typu wartości im przypisanej. Na podstawie tego kryterium wyróżnia się [Bradley 2006]:

1) dokonania materialne, które mogą być zmierzone lub oszacowane; w ich ramach można wskazać:

- dokonania, których wartość można w miarę dokładnie przewidzieć i jest małe ryzyko, aby wpłynęły na ich wystąpienie nieprzewidziane czynniki,
- dokonania, dla których można oszacować oczekiwaną wartość na podstawie doświadczenia i trendów historycznych,
- dokonania o wartościach logicznych, o których można przypuszczać, że zostaną osiągnięte, przy czym nie mogą być one przewidziane, lecz zmierzone dopiero po zaistnieniu;

2) dokonania niematerialne, których wystąpienie można przewidzieć, ale trudno jest to uzasadnić i poprzeć materialnymi dowodami.

Podziałowi dokonań na materialne i niematerialne odpowiada klasyfikacja dokonań ze względu na możliwość pomiaru. Według tego kryterium wyróżnia się:

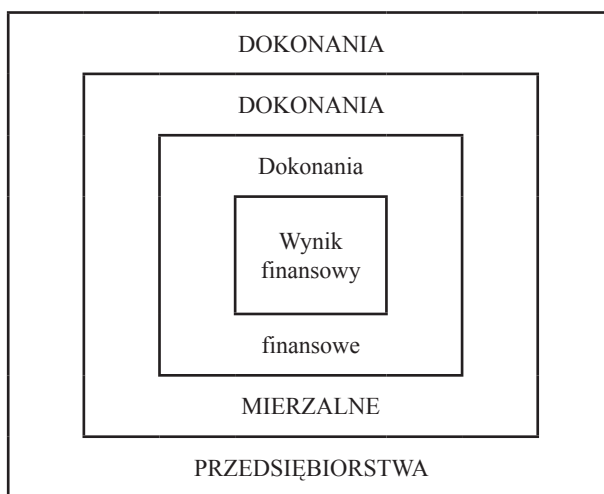
- a) dokonania wymierne, które mogą być wyrażone za pomocą liczb,
- b) dokonania niewymierne, które nie są wyrażalne za pomocą liczb.

W ramach dokonań materialnych (wymiernych) można ponadto wyróżnić kategorie dokonań ze względu na jednostki pomiaru:

- dokonania finansowe, które są wyrażone w jednostkach pieniężnych,
- dokonania niefinansowe, które nie są wyrażone w jednostkach pieniężnych, lecz w jednostkach naturalnych lub liczbach względnych.

Klasyfikacja dokonań przedsiębiorstwa według tych kryteriów jest przedstawiona na rys. 1.

Wynik finansowy jest uważany za podstawową miarę o charakterze syntetycznym wyrażonych wartościowo bieżących rezultatów działalności przedsiębiorstwa. Odzwierciedla on dokonania przedsiębiorstwa w zakresie sprzedaży produktów oraz zużycia zasobów. Osiąganie możliwie wysokiego zysku jest imperatywem kierownictwa oraz kluczem do rozwoju i przetrwania przedsiębiorstwa. Sam zysk nie gwarantuje jednak sukcesu przedsiębiorstwa. Inaczej mówiąc, nie można zwiększyć zysku bez poprawy osiągnięć w tych obszarach, które wpływają bezpośrednio na



Rys. 1. Zakres dokonań przedsiębiorstwa

Źródło: [Nowak 2011].

sprzedaż i koszty działalności. Ważne jest przy tym utrzymanie zasobów majątkowych i źródeł finansowania w określonych granicach oraz w odpowiednich proporcjach do siebie. Istotne jest również osiągnięcie jak najkorzystniejszej relacji tych wielkości do poziomu sprzedaży i kosztów przedsiębiorstwa.

W dużych przedsiębiorstwach bezpośrednia odpowiedzialność za zysk jest oddzielona od odpowiedzialności za osiągnięcia w różnych obszarach aktywności firmy. W takich przedsiębiorstwach osiągnięcia lepszych jednostek mogą być zaciemnione przez jednostki pracujące słabiej. Dlatego kierownictwo musi kontrolować osiągnięcia w różnych obszarach działalności, które pośrednio lub bezpośrednio wpływają na wyniki finansowe. To przemawia za ustalaniem i oceną dokonań o znacznie szerszym zakresie niż tylko tych, które bezpośrednio wpływają na osiągnięte wyniki finansowe.

W warunkach różnorodności i wielorakości dokonań przedsiębiorstwa zachodzi potrzeba ich hierarchicznego uporządkowania. Możliwość taką stwarza opracowanie tzw. mapy dokonań, w której ukazuje się różne dokonania na drodze do realizacji celów i osiągnięcia wizji przedsiębiorstwa. Atrakcyjną metodą w tym zakresie jest mapa strategii opracowana przez R. Kaplana i D. Nortona [2004].

## 2. Problemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa

Analizując działalność przedsiębiorstwa oraz oceniając jego osiągnięcia w różnych obszarach aktywności, zawsze dochodzi się do momentu, gdy dokonania chce się wyrazić za pomocą liczb. Numeryczny opis dokonań jest najważniejszym sposobem

stosowanym w ocenie działalności przedsiębiorstwa, która ma charakter badania empirycznego. Ułatwia on bowiem formalizację oraz obiektywizację systemu oceny na różnych szczeblach hierarchii organizacyjnej i etapach procesu gospodarczego. Stwarza także warunki do wskazania optymalnych sposobów prowadzenia działalności poprzez znajdowanie minimów lub maksimów funkcji opisujących funkcjonowanie przedsiębiorstwa i przebieg analizowanych procesów biznesowych.

Jeśli dokonań przedsiębiorstwa nie można wyrazić za pomocą liczb, to nie można poznać ich przebiegu i postępów w osiąganiu celów, a przez to nie można nimi sterować. Wyrażenie dokonań za pomocą mierników lub wskaźników, które odzwierciedlają osiągnięcia przedsiębiorstwa, jest najważniejszym sposobem oceny jego funkcjonowania. Nie można ponadto udoskonalić działalności przedsiębiorstwa, jeśli nie będzie informacji o dokonaniach w różnych zakresach aktywności. To, jakie dokonania ma przedsiębiorstwo, można ustalić tylko na podstawie danych, które o nich informują. To właśnie pomiar dokonań jest sposobem pozyskiwania informacji umożliwiających poznanie i zrozumienie mechanizmu osiągania dokonań [Harry, Schroeder 2001, s. 77–78].

Ważnym problemem związanym z pomiarem dokonań jest ustalenie bazowych oraz docelowych wartości miar dokonań. Wartości bazowe ukazują stan dokonań w określonej jednostce czasu (momencie lub okresie). Wartości docelowe wyznaczają natomiast oczekiwany stan dokonań, do którego osiągnięcia należy dążyć. Wartości te powinny zachęcać poszczególne jednostki do pożądaných działań ukierunkowanych na ich osiąganie. Istotne jest tu zatem zaangażowanie tych jednostek. Odległość wartości bazowych od docelowych powinna być podstawą do oceny stopnia zbliżania się do zamierzonych dokonań.

Aby wyniki pomiaru dokonań wywoływały jakąkolwiek reakcję na odstępstwa od ścieżki osiągania docelowych wartości mierników, muszą być znane odpowiednio wcześniej. Dlatego pomiar bieżących dokonań powinien się odbywać praktycznie zaraz po ich zrealizowaniu. Chodzi bowiem o to, aby mieć informacje o dokonaniach tak szybko, jak to jest możliwe. Wtedy są warunki do podjęcia niezbędnych działań w odpowiednim czasie. Nie można natomiast przeprowadzać pomiaru dokonań dopiero wtedy, gdy już wszystko zostanie zrealizowane. Uniemożliwia to bowiem działanie na zasadzie sprzężenia wyprzedzającego.

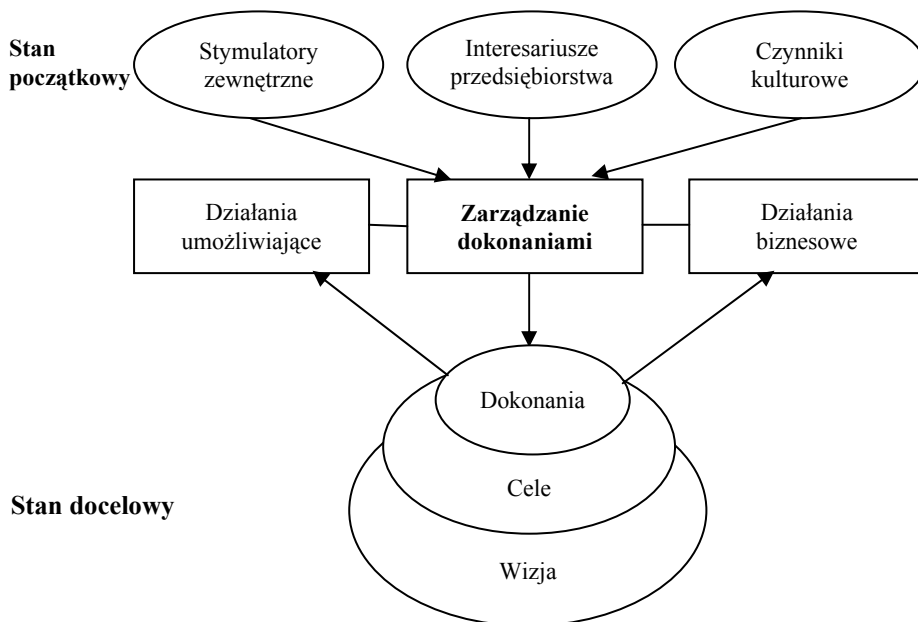
Wyniki pomiaru dokonań powinny być przedstawiane menedżerom i kierownictwu w odpowiednich raportach, które są ważnym instrumentem monitorowania działalności przedsiębiorstwa. W raportach należy przedstawiać bieżące wartości mierników dokonań oraz odstępstwa od wartości oczekiwanych. Powinno się przy tym wyróżnić dane o odstępstwach, które przekraczają przyjęty poziom tolerancji. Sprzyja to stosowaniu działania na zasadzie zarządzania przez wyjątki.

Pomiar dokonań jest obiektywnym sposobem pozyskiwania informacji na potrzeby oceny działalności przedsiębiorstwa w różnych obszarach jego aktywności. Mierniki dokonań umożliwiają bowiem:

- stwierdzenie, w jakim stopniu zrealizowane wartości dokonań są zbliżone z docelowymi wartościami i zawierają się w określonych granicach tolerancji,
- stworzenie bazy do porównań dokonań osiągniętych w różnych zakresach działalności: przedmiotowym, podmiotowym i czasowym,
- poznanie współzależności występujących między różnymi kategoriami dokonań oraz ustalenie ich wzajemnego oddziaływania,
- zidentyfikowanie tych obszarów aktywności przedsiębiorstwa, w których powstają zagrożenia dla realizacji zamierzonych dokonań,
- rozpoznanie najważniejszych procesów mających najbardziej istotny wpływ na sukces przedsiębiorstwa.

Dzięki pomiarowi dokonań uzyskuje się informacje, które umożliwiają szczegółowy wgląd w system dokonań przedsiębiorstwa. Ponadto pomiar dokonań stwarza podstawy do wskazania odpowiednich działań ukierunkowanych na osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Rezultaty pomiaru dokonań są wykorzystywane m.in. do:

- 1) motywowania pracowników do skutecznego osiągnięcia docelowych wartości dokonań,
- 2) stworzenia obiektywnych podstaw do nagradzania postępów w osiągnięciu docelowych wartości dokonań,
- 3) wskazywania odpowiednich działań naprawczych w sytuacji, gdy docelowe wartości nie są osiągnięte,



Rys. 2. Pomiar w zarządzaniu dokonaniami

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Melton i in. 2008].

4) określenia działań wzmacniających nastawionych na osiągnięcie lepszych niż docelowe wartości,

5) identyfikacji zakresów działalności przedsiębiorstwa (procesów, jednostek organizacyjnych) wymagających udoskonalenia.

Pomiaru dokonań przedsiębiorstwa nie należy traktować jako narzędzia do karzenia pracowników za niezadowalające osiągnięcia. Powinien on być raczej sposobem na zidentyfikowanie przyczyn tego, że zamierzone dokonania nie są osiągnięte. Przy tym pomiar dokonań powinien uzmysłowić pracownikom, dlaczego nie wywiązują się oni w pełni z przypisanych im zadań.

Pomiar dokonań jest ważnym elementem systemu oceny dokonań i zarządzania dokonaniami. Ilustruje to rys. 2.

Zarządzenie dokonaniami jest procesem takiego sterowania działalnością przedsiębiorstwa, aby dokonania rzeczywiście zostały osiągnięte. Dlatego w systemie oceny dokonań określony jest początkowy ich stan oraz wskazywany stan docelowy. Ocena postępów na drodze od stanu początkowego do docelowego w osiąganiu celów wymaga ilościowego ich wyrażenia, co jest możliwe przez odpowiedni pomiar dokonań. Dzięki zarządzaniu dokonaniami możliwe jest wskazanie działań niezbędnych do osiągnięcia docelowego stanu dokonań.

### 3. Zakończenie

System oceny dokonań przedsiębiorstwa jest ważnym elementem procesu zarządzania dokonaniami. Mnogość oraz różnorodność dokonań w działalności przedsiębiorstwa powodują, że system mierników dokonań jest zazwyczaj wielowymiarowy. Dokonania mają bowiem różny charakter, dotyczą określonych zakresów działalności przedsiębiorstwa, mogą być rozpatrywane z punktu widzenia poszczególnych interesariuszy oraz analizowane w ujęciu czasowym. Ocena dokonań przedsiębiorstwa ma zatem zawsze charakter wieloaspektowy, przez co wymaga zastosowania odpowiedniego podejścia badawczego.

Monitorowanie postępów w realizacji przyjętej strategii wymaga rozpoznania szczegółowych dokonań, które wyrażają osiągnięcia przedsiębiorstwa w tym procesie. Dokonania przedsiębiorstwa wyrażają bowiem osiągnięcia we wszystkich obszarach jego aktywności. Ponadto poszczególni interesariusze mają odmienne oczekiwania co do dokonań przedsiębiorstwa, z którym pozostają w odpowiednich relacjach. Oczekują oni także swojego udziału w tych dokonaniach. Dlatego niezbędna jest szczegółowa identyfikacja dokonań oraz ich pomiar.

System oceny dokonań powinien wiernie odzwierciedlić osiągnięcia przedsiębiorstwa w poszczególnych obszarach jego działalności. Informacje pozyskiwane z tego systemu powinny umożliwić podejmowanie decyzji zarówno o charakterze strategicznym, jak i operacyjnym. To wymaga dostarczania informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa w różnych przekrojach. Ważne jest jednak wzajemne dopasowanie tych informacji oraz spójność. System oceny dokonań powinien być zatem wewnątrznie zintegrowany.



## Literatura

- Artienowicz N. [2009], *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość” nr 9.
- Bradley G. [2006], *Benefit Realisation Management: A Practical Guide to Achieving Benefits Through Change*, Gower Publishing, Surrey.
- Harry M., Schroeder R. [2001], *Six sigma. Wykorzystanie programu jakości do poprawy wyników finansowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kaplan R., Norton D. [2004], *Strategy Maps*, McGraw-Hill, Boston.
- Kostur A.M. [2009], *Istota i zakres pomiaru dokonań w jednostkach biznesowych*, [w:] *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, red. H. Buk, A.M. Kostur, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Melton T., Iles-Smith P., Yates J. [2008], *Project Benefit Management: Linking Your Project to the Business*, Elsevier Ltd, Oxford.
- Michalak J. [2008], *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Nita B. [2009], *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. [2011], *Measuring company performance in management accounting*, “Management”, vol. 15, no. 1.

### MULTIDIMENSIONAL CHARACTER OF COMPANY PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEM

**Summary:** This paper addresses the issue of evaluating company operation using performance measurement. A multidimensional and multi-faceted character of performance measurement system is demonstrated. Various applicable criteria for classification of company performance are presented. The need for hierarchic categorization of performance gauges is accentuated, due to the impact of individual gauges upon company strategy realization. Intrinsic problems are identified in the course of performance measurement, with viable approaches to solving those problems suggested, taking into consideration the multidimensionality of the measurement system.