

Wojciech Dawid Krzeszowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: wojciech.krzeszowski@ue.wroc.pl

ORCID: 0000-0002-1904-8472

KLUCZOWE WSKAŹNIKI WYNIKÓW W KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEDSIĘBIORSTW

DOI: 10.15611/pn.2021.3.07

JEL Classification: M41, M11

© 2020 Wojciech Dawid Krzeszowski

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Krzeszowski, W. D. (2021). Kluczowe wskaźniki wyników w kontroli zarządczej przedsiębiorstw. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 65(3).

Streszczenie: Istotnym elementem kontroli zarządczej są kluczowe wskaźniki wyników (KPI). Cele artykułu to analiza miejsca KPI w kontroli zarządczej i wytycznych ich konstruowania oraz zaprezentowanie przykładowych wskaźników KPI w przedsiębiorstwie X. Osiągnięto je dzięki studium literatury, jej krytycznej analizie, praktycznym doświadczeniom autora oraz egzemplifikacji problematyki KPI w kontroli menedżerskiej. Przy definiowaniu KPI należy uwzględnić zależność między nimi a strategią i strukturą organizacyjną, warto kierować się wzrostem wartości przedsiębiorstwa, należy też powiązać cele firmy z zadaniami pracowników. Wykorzystywanie wskaźników KPI może powodować ogólną koncentrację na jednym określonym zestawie mierników i pominięcie innych mogących mieć znaczenie w realizacji strategii przedsiębiorstwa. Uzupełniono literaturę o ukazanie pomiaru i oceny wyników jako jednego z podstawowych zadań zarządzania przedsiębiorstwem konstytuujących kontrolę zarządczą, wytyczne dotyczące wyznaczania KPI, egzemplifikację problematyki KPI w kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: kluczowe wskaźniki wyników (KPI), kluczowe wskaźniki efektywności, kluczowe wskaźniki dokonań, kontrola zarządcza, pomiar wyników.

1. Wstęp

Pomiar i ocena wyników są jednym z podstawowych zadań zarządzania przedsiębiorstwem konstytuujących kontrolę zarządczą. Dzięki znajomości wyników menedżerowie znają aktualną sytuację firmy i mają podstawy do podejmowania decyzji dotyczących realizacji strategii. Jednak pomiary dokonań przedsiębiorstwa

powinny się koncentrować wyłącznie na kluczowych wskaźnikach wyników (KPI) (Wu, 2012, s. 305). Wiedza dotycząca wyjaśniania związków przyczynowo-skutkowych, na których opiera się wartość każdego wskaźnika KPI, wydaje się niesatysfakcjonująca (Taticchi, Tonelli i Cagnazzo, 2010, s. 13). Choć badania na ten temat ocenia się jako dojrzałe pod względem cytowań i liczby publikacji, temat ten jest wciąż aktualny (Taticchi i in., 2010). „Problem, w jaki sposób organizacje powinny oceniać swoje wyniki, od wielu lat stanowi wyzwanie dla komentatorów zarządzania i praktyków” (Sangwa i Sangwan, 2017, s. 42). Niektórzy praktycy omawiali obszary, w których pomiar wyników może być przydatny, ale dotychczas nie przedstawiono powszechnie akceptowanych koncepcji i wytycznych dotyczących zarządzania wynikami biznesowymi (Neely, Bourne i Kennerley, 2000).

W tym kontekście celem niniejszego artykułu jest przeprowadzenie rozważań o miejscu KPI w kontroli zarządczej i wytycznych ich konstruowania, a także egemplifikacja tej problematyki.

Ich osiągnięcie oparto na krytycznych studiach literatury z zakresu KPI (*key performance indicators*), kontroli zarządczej (*management control*) i pomiaru wyników (*performance measurement*) (ograniczone do bazy SCOPUS) ze szczególną koncentracją na seminalnych publikacjach dotyczących tej tematyki.

W artykule przeprowadzono teoretyczne rozważania o KPI w kontroli zarządczej. Następnie, na podstawie krytycznej analizy literatury i doświadczeń praktycznych, zaproponowano zasady doboru i projektowania KPI. Bazując na przeprowadzonych rozważaniach teoretycznych, przedstawiono egemplifikację problematyki podejmowanej w niniejszej pracy.

2. KPI w kontroli zarządczej – ujęcie teoretyczne

Seminalną publikacją traktującą o kontroli w przedsiębiorstwie jest książka autorstwa Anthony’ego opublikowana w 1965 r. Jego poglądy na temat kontroli nie tylko ograniczyły późniejszych badaczy do postrzegania kontroli w dużej mierze w perspektywie kontroli planowania opartej na księgowości, monitorowania działań, pomiaru wyników i mechanizmów integracyjnych, ale służyły również do sztucznego oddzielenia kontroli zarządczej od kontroli strategicznej i kontroli operacyjnej (Langfield-Smith, 1997, s. 208). Współcześnie preferowane jest bardziej kompleksowe podejście do kontroli i postrzeganie jej w ujęciu systemowym, łącząc ją z zarządzaniem i wynikami organizacyjnymi (Ferreira i Otley, 2009, s. 264).

Głównym celem kontroli zarządczej (*management control* – MC) jest pomoc w określeniu, czy przedsiębiorstwo osiąga swoje cele (Otley, 2003, s. 319). MC wykorzystuje informacje do utrzymania lub zmiany wzorców działalności przedsiębiorstwa (Simons, 1991, s. 49). MC obejmuje procesy i mechanizmy używane przez menedżerów do tego, by wywoływać zachowanie jednostek i grup sprzyjające realizacji wcześniej określonych celów (Jukka i Jukka, 2019, s. 427). Natomiast pomiar

wyników (*performance measurement* – PM) jest formalnym procesem, którego celem jest pozyskanie, analiza i przedstawianie informacji w aspektach procesów, działań lub osób (Micheli i Mari, 2014). Zatem MC i PM to podstawowe procesy organizacyjne w obszarach zarządzania operacyjnego, rachunkowości zarządczej i strategii (Melnik, Bititci, Platts, Tobias i Andersen, 2014). Zarówno MC, jak i PM są procesami związanymi z pozyskiwaniem i wykorzystywaniem informacji, które mają na celu kierowanie zachowaniami i działaniami oraz wpływanie na nie.

Różne badania empiryczne wykazały, że systemy te mogą pomóc organizacjom we wdrażaniu strategii, promowaniu pozytywnych zachowań i poprawie wyników w perspektywie zarówno krótko-, jak i długoterminowej (Franco-Santos i in., 2012; Koufteros, Verghese i Lucianetti, 2014; Micheli i Mura, 2017).

Literatura dotycząca systemów kontroli zarządczej (MCS) bywa krytykowana za zbytne rozdrobnienie (Covaleski, Evans, Luft i Shields, 2003) i za problemy z definicją jej pojęć (Tessier i Otley, 2012). W literaturze dotyczącej systemów kontroli zarządczej (MCS) coraz częściej uznaje się potrzebę oparcia badań na bardziej spójnych podstawach teoretycznych (Ferreira i Otley, 2009).

Opierając się na liczbie cytowań, za podstawowy model systemu kontroli zarządczej należy uznać Levers of Control Framework (LOC) autorstwa Simonsa. Autor ten wyróżnił pozytywny i negatywny system kontroli. Według Simonsa (1995) pojęcie kontroli pozytywnej i negatywnej obejmuje kilka aspektów, w których idee motywacji, nagrody, kreatywności i uczenia się są przeciwstawiane ideom przymusu, kary, wytycznych i nadzoru. Zatem podwójna rola kontroli jest cechą konstrukcyjną MCS. Złe kontrole są przymusowe i mają na celu „wyegzekwowanie przestrzegania zasad przez pracowników uznanych za krnąbrnych lub nieodpowiedzialnych” (Adler i Borys, 1996, s. 62), a angażująca kontrola jest dobra i zwiększa efektywność techniczną poprzez pisanie najlepszych praktyk (Adler i Borys, 1996, s. 62). Aby poradzić sobie z tymi pozytywnymi i negatywnymi cechami kontroli, Simons identyfikuje cztery dźwignie kontroli. Spośród nich dwie są zdefiniowane jako pozytywne (systemy przekonania i interaktywne systemy kontroli), a dwie – jako negatywne (systemy brzegowe i diagnostyczne systemy kontrolne).

Model LOC bywa krytykowany i jest rozwijany. Za interesującą można uznać propozycję autorów Tessiera i Otleya. Zrewidowane przez nich ramy modelu koncentrują się na podwójnej roli kontroli, tj. przymuszaniu lub angażowaniu, i wykluczają ocenę jakości kontroli, tj. ocenę w kategoriach dobra/zła (Tessier i Otley, 2012, s. 174).

Podobne stanowisko było już wcześniej prezentowane w literaturze. Anthony stwierdza, że „proces kontroli zarządczej częściowo polega na nakłanianiu ludzi w organizacji do robienia pewnych rzeczy i powstrzymywania się od robienia innych” (Anthony, 1965, s. 245). Merchant sugeruje zaś, że niektóre mechanizmy kontrolne informują pracowników, na czym powinni skoncentrować swoje wysiłki, i motywują ich do osiągnięcia pożądanego rezultatu, jednocześnie argumentuje, że

inne są restrykcyjne – obejmują „uniemożliwianie lub przynajmniej utrudnianie ludziom robienia rzeczy, które nie powinny być zrobione” (Merchant, 1985, s. 29). Zatem różni autorzy opisują podwójną rolę kontroli w kategoriach „zrób to vs. nie rób tamtego” (Tessier i Otley, 2012, s. 176). Poza tym, zgodnie ze zmodyfikowanym modelem LOC autorstwa Tessiera i Otleya, postrzeganie kontroli przez pracowników należy rozpatrywać oddzielnie od percepcji kontroli przez menedżerów, ponieważ ocena pracowników dotycząca kontroli może różnić się od jej oceny przez kierownictwo. Aby uwzględnić różnice między zamiarem kierownictwa a sposobem postrzegania kontroli przez pracowników, należy przywiązać szczególną uwagę do prezentacji kontroli. Prezentacja działa jak pomost między intencjami kierownictwa a percepcją pracowników i może wpływać na sposób postrzegania kontroli (Tessier i Otley, 2012, s. 175). Adler i Borys argumentują, że postawy pracowników są pozytywne, gdy formalizacja umożliwia im „lepsze opanowanie ich zadań”, a negatywne, gdy „funkcjonuje jako środek, za pomocą którego kierownictwo stara się wymusić wysiłek pracowników i ich przestrzeganie” (Adler i Borys, 1996, s. 61). W opinii Tessiera i Otleya stosunek pracowników do kontroli może być nie tylko pozytywny lub negatywny, ale i neutralny (Tessier i Otley, 2012, s. 177).

Oprócz tego celem kontroli jest zdobycie informacji o wynikach lub zgodności działań i procesów z założoną strategią, a nagrody i kary mogą być powiązane z oboma celami kontroli. Dlatego kontrole zarządcze są podzielone na trzy różne wymiary: (1) rodzaje kontroli, (2) cele kontroli oraz (3) wykorzystywanie kontroli. Pierwszy wymiar uwzględnia mechanizmy kontrolne dostępne dla menedżerów i odnosi się do typu kontroli – innymi słowy wymiar ten odpowiada na pytanie, co kontrolować. Drugi wymiar opisuje cele kontroli i odpowiada na pytanie, dlaczego kontrole zarządcze są stosowane. Wreszcie trzeci wymiar omawiany przez Tessiera i Otleya (2012) – użycie kontroli – odnosi się do zamiarów kierownictwa i odpowiada na pytanie, w jaki sposób kontrole zarządcze są wykorzystywane przez menedżerów, np. jak intensywnie są one używane (Tessier i Otley, 2012, s. 183).

Ramy LOC odegrały znaczącą rolę w badaniach nad MC i PM (Pešalj, Pavlov i Micheli, 2018, s. 2170).

Opisując podstawy teoretyczne systemu kontroli i pomiaru wyników, nie można pominąć dorobku Otleya (1999), który zaproponował indukcyjnie wygenerowaną strukturę do badania działania MCS, opierając się na istniejącej wiedzy w tej dziedzinie i na swoim doświadczeniu badawczym. W istocie ustalone przez niego ramy podkreślają pięć głównych kwestii, które zdaniem tego autora należy rozważyć jako część procesu tworzenia spójnej struktury dla systemów zarządzania wynikami. Ramy te miały pomóc w opisie MCS i być pierwszym krokiem w kierunku stworzenia bardziej kompleksowych ram.

Pierwszy obszar opracowanego przez Otleya (1999) konstruktu teoretycznego systemu pomiaru wyników (PMS) dotyczy identyfikacji kluczowych celów organizacyjnych oraz procesów i metod związanych z oceną poziomu osiągnięć w każdym

z tych celów. Drugi obszar obejmuje proces formułowania i wdrażania strategii i planów oraz procesów pomiaru i oceny wyników związanych z ich wdrażaniem. Trzeci obszar jest związany z procesem ustalania celów w zakresie wyników oraz poziomów, na jakich te cele są ustalane. Czwarty obszar zwraca uwagę na systemy nagród stosowane przez organizacje oraz na konsekwencje uzyskania lub nieuzyskania założonych wyników. Ostatni obszar – kluczowy – dotyczy rodzajów przepływów informacji wymaganych do zapewnienia odpowiedniego monitorowania wyników i wspierania uczenia się (Ferreira i Otley, 2009, s. 264). Według Otleya (1999) zarządzanie wynikami organizacji wymaga odpowiedzi na następujące pytania:

1. Jakie są priorytetowe cele, których osiągnięcie przyczynia się do sukcesu organizacji, i jak przedsiębiorstwo ocenia swoje osiągnięcia w odniesieniu do każdego z tych celów?

2. Jakie strategie i plany przyjęła organizacja i jakie procesy i działania uznała za niezbędne, aby z powodzeniem je wdrożyć? Jak ocenia i mierzy rezultaty tych działań?

3. Jaki poziom wyników organizacja musi osiągnąć w każdym z obszarów określonych w dwóch poprzednich pytaniach i jak ustala dla nich odpowiednie docelowe wyniki?

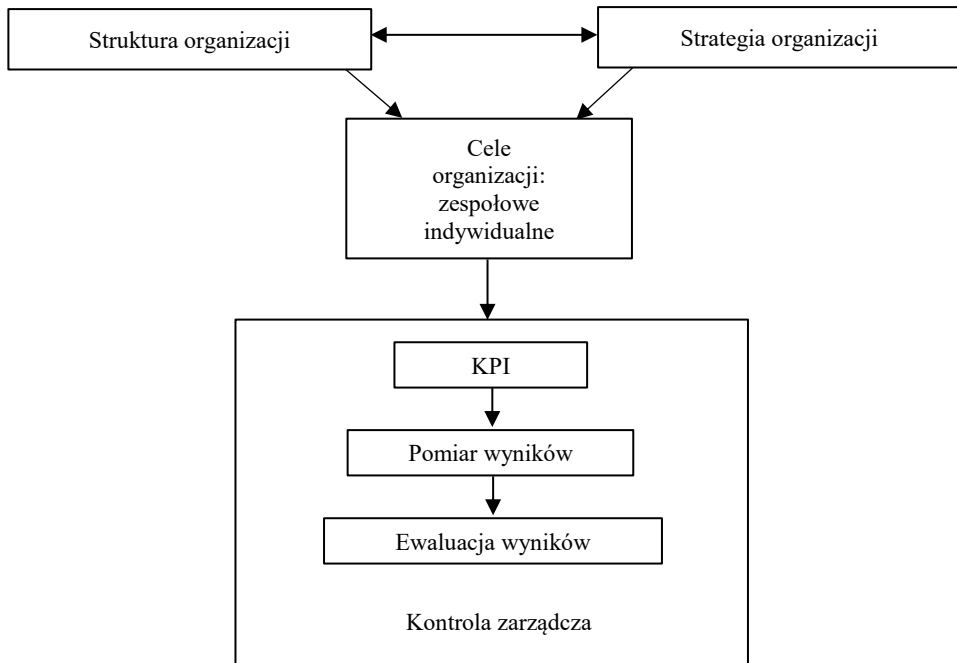
4. Jakie korzyści uzyskają menedżerowie (i inni pracownicy), osiągając docelowe wyniki (lub odwrotnie, jakie kary poniosą za ich nieosiągnięcie)?

5. Jakie przepływy informacji (informacje zwrotne i pętle sprzężenia zwrotnego) są niezbędne, aby organizacja mogła uczyć się na własnych doświadczeniach i dostosować swoje obecne zachowanie, wykorzystując to doświadczenie? (Otley, 1999, s. 365-366).

Systemy kontroli zarządczej dostarczają informacji, które mają być przydatne menedżerom w wykonywaniu ich pracy oraz pomagać organizacjom w opracowywaniu i utrzymywaniu realnych wzorców zachowań (Otley, 1999, s. 364).

Otley i Ferreira (2009) zaproponowali rozszerzony model systemu pomiaru wyników w postaci systemu zarządzania wynikami, który przedstawia przejście od pięciu pytań: „jaki”, sformułowanych przez Otleya (1999), do dziesięciu pytań „jaki” i dwóch pytań: „jak”. Opracowanie i stosowanie systemu zarządzania wynikami wymaga odpowiedzi na wszystkie z nich. Jednak szczególnie ważne, z perspektywy kontroli zarządczej, wydają się pytania dotyczące KPI: a) Jakie są kluczowe miary wyników (KPI) organizacji wynikające z jej celów, głównych czynników sukcesu oraz strategii i planów. W jaki sposób KPI organizacji są określone i komunikowane oraz jaką rolę odgrywają w ocenie wyników? b) Jaki poziom wyników organizacja musi osiągnąć dla każdego z kluczowych mierników (określonych w pytaniu (a)) oraz w jaki sposób organizacja ustala cele dotyczące kluczowych mierników i jak trudne są te cele? (Otley i Ferreira, 2009, s. 267).

Konstrukt myślowy prezentujący postrzeganie KPI w kontroli zarządczej zamieszczono na rys. 1.



Rys. 1. KPI w kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Kluczowe wskaźniki wyników (KPI) są wykorzystywane przez najwyższe kierownictwo do monitorowania wyników organizacji w kluczowych obszarach strategicznych (Marginson, 2002, s. 1206). Obszar oceny wyników stanowi krytyczne ogniwo w działaniach kontrolnych. Na menedżerów średniego i niższego szczebla zarządzania najczęściej wpływają obszary, które menedżerowie wyższego szczebla sygnalizują jako ważne, a sukces w tych obszarach może determinować pozycję przedsiębiorstwa i jego rozwój. Ocena wyników nie dotyczy jedynie poziomu indywidualnego, lecz obejmuje również ocenę wyników pracy różnych grup osób (np. zespołów, działów) i organizacji jako całości (Ferreira i Otley, 2009, s. 272).

KPI są wyraźnie określone w ramach systemu zarządzania wynikami, aby odzwierciedlić zarówno wagę, jaką przywiązuje się do tych mierników, jak i wpływ tych mierników na indywidualne i grupowe zachowanie członków organizacji.

Chenhall (2005) odnosi się do powiązań między operacjami a strategią i celami jako jednej z cech integracyjnych systemów pomiaru efektywności strategicznej. Ponadto Ittner i Larcker utrzymują, że „wybór mierników wyników jest funkcją środowiska konkurencyjnego, strategii i projektu organizacyjnego organizacji” (Ittner i Larcker 2001, s. 379).

Istnieją dowody na to, że dostosowanie miar wyników do strategii wpływa na wyniki (np. Van der Stede, Chow i Lin, 2006). Miary wyników są wyprowadzane z celów związanych z implementowaną strategią (Ferreira i Otley, 2009, s. 272). Kluczowe mierniki wyników to finansowe lub niefinansowe mierniki stosowane na różnych poziomach w organizacjach do oceny sukcesu w osiągnięciu ich celów.

Liczne badania wskazują, że osoby, które mają określone ambitne, ale osiągalne cele, osiągają lepsze wyniki niż te, którym wyznaczono łatwe, niespecyficzne zadania lub które w ogóle ich nie posiadają. Zbyt łatwy do osiągnięcia cel nie przyniesie pożądanego wzrostu wydajności. Kluczową kwestią jest to, aby zadanie stanowiło wyzwanie, by było konkretne, aby mogło poprawić rezultaty działalności. Jednocześnie pracownicy muszą mieć wystarczające kompetencje do realizacji celów, akceptować je i otrzymywać informacje zwrotne dotyczące postępów w ich osiągnięciu (Latham, 2003). Gdy zadania stają się zbyt trudne, negatywnie odbijają się na wydajności pracowników, ponieważ członkowie organizacji odrzucają cele jako nieracjonalne i nieosiągalne (Lunenburg, 2011). Ambitne cele mobilizują pracowników, zmuszają ich do większego wysiłku, motywując do opracowywania rozwiązań pozwalających na realizację zadań. Osiągnięcie celu może zatem pracownikom dawać satysfakcję i zwiększać ich motywację, a jego nieosiągnięcie może prowadzić do jej obniżenia oraz frustracji (Lunenburg, 2011).

Równie istotnym zagadnieniem jest wybór zadań na poziomie grupy lub indywidualnym, ponieważ to praca zespołowa z konkretnym wspólnym celem zwiększa produktywność, a nie praca jednostki mającej indywidualne cele. Ponadto połączenie zgodnych celów grupowych i indywidualnych jest skuteczniejsze niż wykonywanie zadań tylko indywidualnych lub tylko grupowych. Badania wykazały, że dopasowanie między indywidualnymi i grupowymi celami w zakresie pożądaných rezultatów skutkuje większą satysfakcją indywidualną pracowników i większym wkładem ich pracy do pracy zespołu (Kristof-Brown i Stevens, 2001).

3. Zasady doboru i projektowania KPI

Właściwy dobór i projekt kluczowych wskaźników wykonania jest jednym z podstawowych czynników mających wpływ na realizację celów przedsiębiorstwa. Jednak wymaga to zastosowania i przestrzegania pewnych zasad.

W literaturze nie ma powszechnie przyjętych wytycznych dotyczących wyznaczania KPI dla pracowników. Różni autorzy (Eckerson 2009; Maskel 1991; Parmenterg, 2007; Wang i Hao, 2013) zwracają uwagę na wybrane elementy. Reasumując ich rozważania, można stwierdzić, że z praktycznego punktu widzenia wydaje się, że szczególną uwagę należy zwrócić na następujące cechy/zasady konstrukcji KPI:

1. Powinny być one proste, łatwe w obsłudze, zrozumiałe dla pracowników na poszczególnych poziomach pomiaru (mieć jasną definicję i metody obliczeniowe) – wskaźniki powinny być tak skonstruowane, aby można je było określić w stosunkowo łatwy i szybki sposób – kryteria te powinny dotyczyć zarówno planowanych,

jak i zrealizowanych wartości. Ich definicje muszą być precyzyjne, aby uniknąć manipulacji danymi. Umożliwia to dobrą komunikację i pozwala uniknąć potencjalnych sporów.

2. Liczba KPI nie powinna być zbyt duża – rozliczenie KPI nie powinno być zbyt skomplikowane, czyli powinno się odbywać na podstawie maksymalnie kilku parametrów dla danej grupy pracowników. Zbyt duża liczba KPI niepotrzebnie utrudnia proces zarówno planowania, jak i rozliczenia.

3. Należy postępować zgodnie z kryteriami SMART, np. pamiętać, że wyznaczanie nierealistycznych celów pozbawia pracowników motywacji do ich osiągnięcia. Jednak aby przedsiębiorstwo mogło się rozwijać, wskaźniki powinny być podwyższane w kolejnych okresach.

4. Należy szybko przekazywać menedżerom i innym pracownikom informacje o planowanych KPI i informacje zwrotne. W tym celu mogą znaleźć zastosowanie tablice czy ekrany montowane na hali produkcyjnej, informujące o wielkości produkcji, odpadach, czasie wykonywania zadań itp.

5. KPI powinny mieć charakter nie tylko finansowy, ale w niektórych przypadkach – także pozafinansowy, np. powinny informować o zadowoleniu klientów, które jest bardzo ważne w dłuższej perspektywie.

6. Powinny mieć istotny wpływ na działalność przedsiębiorstwa – należy dążyć do wyboru jak najbardziej syntetycznych wskaźników, pozwalających na optymalizację ich liczby i zakresu (często np. przy dokonywaniu pomiaru produkcji konieczne jest monitorowanie wielu parametrów, jednak najczęściej można zidentyfikować te kluczowe, najważniejsze). Należy jednak mieć na uwadze, że poszczególne parametry są od siebie zależne i nie ma potrzeby uwzględniania wszystkich wielkości w KPI – wystarczy wybrać te, które są najważniejsze z punktu widzenia oceny. Istotne jest również, aby przyjmować wskaźniki niewykluczające się wzajemnie, np. wielkość, termin produkcji i jakość.

7. KPI muszą być w stanie skutecznie wspierać cele strategiczne – o ile to możliwe, powinny być bezpośrednio powiązane z planem finansowym i go uzupełniać. W konsekwencji ułatwi to ich późniejsze rozliczenie.

Zaprezentowana lista powinna zostać także uzupełniona o następujące wytyczne:

1. W świetle teorii i praktyki zarządzania finansami celem właściciela jest maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa. Dlatego dobór wskaźników oceny powinien brać pod uwagę te wytyczne i uwzględniać w swoim zakresie parametry wpływające na wzrost tej wartości. Przykładem może być wielkość produkcji bezpośrednio związana z różnym rozkładem kosztów stałych, na którą wpływ ma ilość odpadów, waga produktów, szybkość pracy maszyn, ich przestoje, produktywność pracowników itp. W odniesieniu do sprzedaży będzie to wolumen obrotu, cena sprzedaży, poziom ściągłości należności itp. Według definicji wolnych przepływów pieniężnych kluczowymi parametrami kształtującymi wartość przedsiębiorstwa są: wynik netto, zmiany kapitału obrotowego netto, poziom nakładów inwesty-

cyjnych oraz koszt kapitału. Zatem dobór wskaźników KPI, które pozwalają na: wzrost przychodów, niższe koszty, zminimalizowanie kapitału obrotowego i kosztu pozyskania źródeł finansowania, wybór inwestycji charakteryzujących się najwyższą wartością NPV, a następnie ich realizacja pozwalają firmie zwiększyć jej wartość.

2. Obszar obejmujący wskaźniki powinien być węższy przy wyznaczaniu KPI dla niższych stanowisk w hierarchii organizacyjnej i powinien uwzględniać np. wielkość produkcji i marnotrawstwa dla pracowników w ramach bezpośredniej produkcji, z kolei dla kierownika/dyrektora produkcji, oprócz podanych ilości, np. koszt produkcji na jednostkę lub koszty działu. Przykładem dla handlowca jest przychód i ilość sprzedaży (także cena, jeśli może ją kształtować), a dla dyrektora sprzedaży – marża.

3. Procent premii powinien być odczuwalny przez pracownika. Ustalenie go na poziomie 5% wynagrodzenia podstawowego jest stosunkowo niską zachętą do osiągnięcia celów.

4. Premia powinna być nagrodą, a nie stałym dodatkiem do wynagrodzenia. Dlatego zakładając wykonalność celów, należy ją wypłacić, jeśli cele zostały osiągnięte. Oczywiście decyzja o wypłacie premii należy do zarządu, jeśli z przyczyn niezależnych zadania nie zostały zrealizowane.

5. Dla wszystkich pracowników, a przynajmniej dla kadry kierowniczej, jednym z KPI powinien być ogólny wynik firmy, taki jak wynik netto, EBITDA, EVA itp., który syntetycznie odzwierciedla działania na różnych poziomach. Omawiany wskaźnik nie zawsze pokaże bezpośrednio wszystkie obszary wpływające na wartość przedsiębiorstwa, ale jest jednym z jego najważniejszych elementów w dłuższej perspektywie. Takie rozwiązanie pozwala na wprowadzenie współodpowiedzialności za całokształt wyników działalności przedsiębiorstwa.

6. Wypłata premii, o ile zarząd nie postanowi inaczej, powinna być uzależniona od realizacji pewnego ogólnego syntetycznego wskaźnika, jakim jest np. ogólny wynik przedsiębiorstwa zrealizowany na poziomie co najmniej 80% planu.

Dalszy proces projektowania wskaźników KPI zostanie omówiony na przykładzie.

4. KPI w kontroli zarządczej i wytyczne ich konstruowania – egzemplifikacja problematyki

Przykład prezentuje KPI dla wybranych stanowisk przedsiębiorstwa produkującego elektronikę (przedsiębiorstwo X). Wskaźniki te mają kluczowe znaczenie w realizacji głównego celu przedsiębiorstwa, jakim jest maksymalizacja jego wartości. Zestawienie KPI dla tego przedsiębiorstwa przedstawia tabela 1, a założenia dotyczące ich opracowania zaprezentowano szczegółowo w tabeli 2.

Tabela 1. Zestawienie wskaźników KPI dla wybranych stanowisk przedsiębiorstwa X

Lp.	Stanowisko	EBITDA spółki	Waga premii	Realizacja indywidualnych zadań (nr 1)	Waga premii	Realizacja indywidualnych zadań (nr 2)	Waga premii	Wynik ze sprzedaży	Waga premii
1	Dyrektor zarządzający	X	40%	Redukcja kosztów stałych o 2,5%	15%	Opracowanie siatki wynagrodzeń	15%	-	0%
2	Specjalista ds. zaopatrzenia	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	30%	Zapewnienie ciągłości dostaw materiałów	50%	-	0%
3	Kierownik ds. produkcji	X	30%	Terminowa realizacja zleceń produkcyjnych	30%	-	0%	-	0%
4	Specjalista ds. administracyjnych i rozliczeń produkcyjnych	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	50%	-	0%	-	0%
5	Monteur wyrobów elektronicznych	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	30%	-	0%	-	0%
6	Operator maszyn	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	30%	-	0%	-	0%
7	Technolog operacyjny	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	30%	-	0%	-	0%
8	Specjalista ds. kontroli jakości	X	20%	Realizacja obowiązków według procedur	30%	Redukcja reklamacji o 20%	50%	-	0%
9	Przedstawiciel handlowy	X	20%	-	0%	-	0%	X	30%
10	Specjalista ds. obsługi klienta	X	20%	-	0%	-	0%	X	30%
11	Projektant elektroniczny	X	20%	-	0%	-	0%	X	30%

Lp.	Stanowisko	Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych oraz towarów	Waga premii	1. Liczba naniesionych/sprzedanych elementów elektronicznych (montaż maszynowy) 2. Liczba metrow bieżących (silikonowanie)	Waga premii	Odpad produkcyjny na poziomie poniżej 0,1%	Waga premii	Przeplwyw pieniężne z działalności operacyjnej	Waga premii
1	Dyrektor zarządzający	-	0%	-	0%	-	0%	X	30%
2	Specjalista ds. zaopatrzenia	-	0%	-	0%	-	0%	-	0%
3	Kierownik ds. produkcji	-	0%	X	30%	X	10%	-	0%
4	Specjalista ds. administracyjnych i rozliczeń produkcji	-	0%	X	30%	-	0%	-	0%
5	Montier wyrobów elektronicznych	-	0%	X	50%	-	0%	-	0%
6	Operator maszyn	-	0%	X	50%	-	0%	-	0%
7	Technolog operacyjny	-	0%	X	30%	X	20%	-	0%
8	Specjalista ds. kontroli jakości	-	0%	-	0%	-	0%	-	0%
9	Przedstawiciel handlowy	X	30%	X	20%	-	0%	-	0%
10	Specjalista ds. obsługi klienta	X	30%	X	20%	-	0%	-	0%
11	Projektant elektroniki	X	30%	-	0%	X	20%	-	0%

Uwaga: elementem pozwalającym na wypłatę premii jest realizacja narastająco wyniku finansowego/EBITDA na poziomie nie niższym niż 85%. Premia dla dyrektora zarządzającego jest wypłacana po zakończeniu roku obrotowego i zbadaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta. W przypadku pozostałych pracowników premia jest wypłacana co kwartał, nie później niż do końca pierwszego miesiąca następującego po jego zakończeniu. Zadania są rozliczane w cyklu kwartalnym, z wyjątkiem dyrektora zarządzającego.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Objaśnienia do wskaźników KPI dla przedsiębiorstwa X

KPI	Kryterium	Uwagi
	Wymagany min./max. poziom realizacji	W przypadku realizacji zadania na poziomie niższym niż 100%, jeśli wyznaczony jest poziom minimalny, premia jest naliczana proporcjonalnie do stopnia realizacji, tj. przy minimalnym poziomie np. dla wyniku na poziomie 85% realizacja na poziomie 90% oznacza wypłatę premii z tego tytułu w wysokości 33% $((90-85)/(100-85))$, jeżeli 92% to 47% $((92-85)/(100-85))$. W przypadku wyznaczenia poziomu maksymalnego zasady są analogiczne, np. realizacja kosztu na poziomie 102% przy maksymalnym poziomie 105% oznacza naliczenie premii z tego tytułu w wysokości 60% $(1-((102-100)/(105-100)))$
EBITDA spółki	85% min.	Rozliczane narastająco za dany kwartał, np.: przy założeniu, że za okres IV wynik nie zostanie osiągnięty, premia za kwiecień może być wypłacona w kolejnym okresie, jeżeli narastająco w ciągu kwartału wynik zostanie wykonany (za IV-V lub IV-VI). Właściciel może zdecydować o wypłacie premii za kwartał po zakończeniu roku obrotowego mimo nieosiągnięcia w danym kwartale wyniku, jeżeli narastająco za cały rok wynik został wykonany
Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej	85% min.	Zasady jak dla wyniku EBITDA
Wynik ze sprzedaży	85% min	Zasady jak dla wyniku EBITDA
Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych oraz towarów	95% min.	Suma przychodów ze sprzedaży w przypadku sprzedaży wszystkich asortymentów lub suma przychodów ze sprzedaży określonych grup produktowych
1. Liczba naniesionych/sprzedanych elementów elektronicznych (montaż maszynowy) 2. Liczba metrów bieżących (silikonowanie)	95% min.	1. Liczba elementów naniesionych w odniesieniu do produkcji – rozliczanie będzie się odbywać poprzez porównanie sumy liczby punktów wynikających z ustalonych norm dla danego zlecenia oraz faktycznego wykonania. System będzie automatycznie zliczać obydwie wielkości. W przypadku sprzedaży będzie systemowo określana liczba sprzedanych elementów elektronicznych 2. Liczba metrów bieżących dla silikonowania – zmierzone metry produktów, które są silikonowane, zostaną podzielone przez liczbę godzin poświęconych na tę czynność i porównane z normą na godzinę. Rozliczanie według określonego parametru będzie uzależnione od rodzaju stanowiska

Realizacja indywidualnych zadań	100%	min.	Zadanie powinno zostać wykonane w 100%. Prezes spółki w uzasadnionych przypadkach może zdecydować o wypłacie premii częściowej w razie braku realizacji zadania na poziomie 100%. Podobnie prezes na koniec roku może podjąć decyzję o wypłacie wyższej premii, jeżeli poziom realizacji zadania jest lepszy, jednak w wysokości nie większej niż 200% premii z tego tytułu w rachunku narastającym za cały rok, np. pracownik miał za zadanie obniżyć poziom zapasów w skali rocznej o 20% i otrzymać premię w wysokości 5% wynagrodzenia zasadniczego. Obniżyć zapasy na koniec roku o 25%. Prezes ma możliwość wypłaty na koniec roku dodatkowej premii w wysokości do 5% wynagrodzenia zasadniczego
Ograniczenie reklamacji zakupowych i sprzedażowych	80%	max.	Ograniczenie wartości reklamacji zakupowych i sprzedażowych o 20% w relacji do poprzedniego roku, tj. wartość reklamacji nie może przekroczyć 80% w stosunku do poprzedniego okresu
Redukcja kosztów stałych o 2,5%	97,50%	max.	Poziom realizacji określa wartość kosztów stałych w porównaniu z poprzednim rokiem
Obniżenie poziomu zapasów o 20%	80%	max.	Poziom realizacji określa wartość zapasów w porównaniu z poprzednim rokiem
Opracowanie siatki wynagrodzeń dla pracowników		min.	Wprowadzenie siatki płac, która pozwoli na określenie jednolitych zasad wynagradzania na poszczególnych stanowiskach, np. widełek płacowych lub w ramach danego stanowiska młodszego/„zwykły”/starszy specjalista otrzymanymby wynagrodzenie na jednolitym poziomie adekwatne do doświadczenia
Zapewnienie ciągłości dostaw materiałów do produkcji		min.	Zapewnienie dostaw materiałów w celu ciągłości produkcji
Realizacja powierzonego zakresu obowiązków według ustalonych procedur i schematów		min.	Realizacja zadań zgodnie z zakresem obowiązków oraz procedurami przyjętymi w spółce

Uwaga: elementem pozwalającym na wypłatę premii jest realizacja narastająco wyniku finansowego/EBITDA na poziomie nie niższym 85%. Premia dla dyrektora zarządzającego jest wypłacana po zakończeniu roku obrotowego i zbadaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta. W przypadku pozostałych pracowników premia jest wypłacana co kwartał, nie później niż do końca pierwszego miesiąca następującego po jego zakończeniu. Zadania są rozliczane w cyklu kwartalnym, z wyjątkiem dyrektora zarządzającego.

Źródło: opracowanie własne.

5. Zakończenie

Kontrola jest niezbędnym procesem zarządzania przedsiębiorstwem. Studia literatury skłaniają do wniosku, że problematyka kontroli zarządczej jest różnie interpretowana: przez jednych badaczy bywa traktowana jako oddzielny system (*management control system*) (np. Simons, 1995), przez innych – jako składowa szerszego systemu zarządzania wynikami przedsiębiorstwa (*performance management system*) (np. Otley i Ferreira, 2009). Jednak bez względu na przyjętą perspektywę interpretacji kontroli zarządczej jej podstawowym składnikiem są kluczowe wskaźniki wyników przedsiębiorstwa.

Budowa wskaźników KPI jest procesem złożonym i specyficznym dla każdego przedsiębiorstwa, ponieważ zależy między innymi od jego strategii i struktury organizacyjnej. Immanentnym celem współczesnego przedsiębiorstwa jest tworzenie wartości. Dlatego przy definiowaniu KPI warto się kierować wzrostem wartości przedsiębiorstwa – taki cel przyświecał egemplifikacji konstrukcji KPI. Opracowywanie wskaźników KPI wymaga również umiejętności powiązania celów firmy z zadaniami dla pracowników. Omówiony przykład praktyczny pozwala wnioskować, że KPI na poziomie operacyjnym mają najbardziej istotny wpływ na wzrost wartości przedsiębiorstwa. Aby jednak wykorzystanie KPI było skuteczne, ich zdefiniowanie powinno spełniać wiele wytycznych. W literaturze nie ma powszechnie przyjętych instrukcji dotyczących wyznaczania KPI dla pracowników. Różni autorzy zwracają uwagę na różne elementy. Niektóre definicje są niejasne i zbyt ogólne – np. Maskel (1991) wskazuje, że KPI: „powinny być bezpośrednio powiązane z ogólną strategią biznesową” bądź „realizowane przez CEO”, być oczywiście – „powinny stosować różne miary dla różnych działów firmy”, zaś Wang i Hao (2013) podają, że „KPI powinny być w odpowiednim czasie dostosowywane, aby odzwierciedlić zmianę strategiczną”. W związku z tym kwestia ta jest nadal przedmiotem zainteresowania zarówno badaczy, jak i praktyków, a opracowanie powszechnie akceptowanych wytycznych byłoby cenne poznawczo i aplikacyjnie.

Z praktycznego punktu widzenia należy pamiętać, że wykorzystywanie wskaźników KPI może mieć też wady, a mianowicie może powodować ogólną koncentrację na jednym, określonym zestawie mierników, co doprowadzi do pominięcia innych, które też mogą mieć znaczenie w realizacji strategii przedsiębiorstwa (Marginson, 2002, s. 1027). Współczesny świat VUCA (który cechują: *volatility, uncertainty, complexity and ambiguity*) wymaga elastyczności w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. W związku z tym, żeby zachować kompatybilność między wymaganiami rynkowymi, realizowaną strategią i KPI, opracowywanie i realizacja tych ostatnich też powinna być *agile*.

Literatura

- Adler, P. i Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41, 61-89.
- Anthony, R. (1965). *Planning and control systems: Framework for analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Chenhall, R. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Covaleski, M., Evans III J., Luft, J. i Shields, M. (2003). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.
- Eckerson, W. (2009). *Performance management strategies. How to create and deploy effective metrics* (The Data Warehousing Institute report).
- Ferreira, A. i Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D. i Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations and Production Management*, 27(2), 784-801.
- Ittner, C. i Larcker, D. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410.
- Jukka, T. i Jukka, P. (2019). Exploring management control system typologies: An organisation-level view. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 427-445.
- Koufteros, X., Verghese, A. i Lucianetti, L. (2014). The effect of performance measurement system on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management*, 32(6), 313-336.
- Kristof-Brown, A. i Stevens, C. (2001). Goal congruence in project teams: Does the fit between members' personal mastery and performance goals matter? *Journal of Applied Psychology*, 86(6), 1083-1095.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control system and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Latham, G. (2003). Goal setting: A five-step approach to behavior change. *Organizational Dynamics*, 32(3), 309-318.
- Lunenburg, F. (2011). Goal-setting theory of motivation. *International Journal of Management, Business, and Administration*, 15(1).
- Marginson, D. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, 23(11), 1019-1031.
- Maskel, B. (1991). *Performance measurement for world class manufacturing*. Cambridge, Massachusetts: Productivity Press.
- Melnik, S., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J. i Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, 25, 173-186.
- Merchant, K. (1985). *Control in business organizations*. Boston: Pitman Publishing Inc.
- Micheli, P. i Mura, M. (2017). Executing strategy through comprehensive performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 37(4), 423-443.
- Micheli, P. i Mari, L. (2014). The theory and practice of performance measurement. *Management Accounting Research*, 25(2), 147-156.
- Neely, A., Bourne, M. i Kennerley, M. (2000). Performance measurement system design: Developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(10), 1119-1145.

- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: Whence and whither? *The British Accounting Review*, 35, 309-326.
- Parmenterg, D. (2007). *Key Performance Indicators: Developing, implementing, and using winning KPIs*. Wiley.
- Pešalj, B., Pavlov, A. i Micheli, P. (2018). The use of management control and performance measurement systems in SMEs. A levers of control perspective. *International Journal of Operations & Production Management*, 38(11), 2169-2191.
- Sangwa, N. i Sangwan, K. (2018). Development of an integrated performance measurement framework for lean organizations. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 29(1), 41-84.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
- Taticchi, P., Tonelli, F. i Cagnazzo, L. (2010). Performance measurement and management: A literature review and a research agenda. *Measuring Business Excellence*, 14(1), 4-18.
- Tessier, S. i Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, 23, 171-185.
- Van der Stede, W., Chow, C. i Lin, T. (2006). Strategy, choice of performance measures, and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 185-205.
- Wang, Y. i Hao, Y. (2013). *KPI-based private enterprise staff performance index design* (The 19th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management, s. 893-901). Berlin – Heidelberg: Springer.
- Wu, H.-Y. (2012). Constructing a strategy map for banking institutions with key performance indicators of the balanced scorecard. *Evaluation and Program Planning*, 35, 303-320.

KEY PERFORMANCE INDICATORS IN THE MANAGEMENT CONTROL OF ENTERPRISES

Abstract: Key Performance Indicators (KPIs) are an important element of management control. The aim of the article is to consider the place of KPIs in management control and to propose guidelines for their construction as well as to exemplify this issue in X organisation. The goal was achieved through the study of the literature, its critical analysis, the author's practical experience and the exemplification of KPI issues in managerial control. Defining KPIs: the dependence between them and the strategy and organizational structure should be taken into account, it is worth being guided by the growth of the company's value, the tasks for employees should be related to the goals of the company. From a practical point of view, it should be remembered that the use of KPIs may also have its "dark sides", namely it may cause a general focus on one specific set of measures, ignoring others that may also be important in the implementation of the company's strategy. The literature was supplemented with: showing the measurement and evaluation of company performance as one of the basic tasks of company management, constituting management control, guidelines for defining KPIs, exemplifying the issue of KPIs in management control.

Keywords: Key Performance Indicators (KPIs), management control, performance measurement.