

Marek Ossowski, Beata Zackiewicz

Uniwersytet Gdański

WYBRANE ZAGADNIENIA POMIARU EFEKTYWNOŚCI DZIAŁAŃ

1. Wstęp

We współczesnym świecie rywalizujące przedsiębiorstwa, mając równy dostęp do surowców, kapitału, technologii, maszyn i urządzeń, siły roboczej i innych zasobów, różnią się od siebie efektywnością procesów, która jest postrzegana jako najważniejsze źródło przewagi nad konkurentami. Każdy zmuszony jest do ciągłego doskonalenia swoich działań i procesów, zaś najkorzystniejsze procesy dla przedsiębiorstwa to takie, które będą realizowały jego zadania i jednocześnie maksymalizowały efektywność¹ przy gospodarczym pozyskiwaniu zasobów. Aby zrealizować ten postulat, jednostkom potrzebny jest odpowiedni zestaw mierników, które powinny obejmować swym zakresem co najmniej trzy wymiary: koszty, czas i jakość. Celem niniejszego artykułu jest przede wszystkim przegląd wybranych koncepcji i narzędzi efektywnego zarządzania działaniami.

2. Trzy wymiary działań – koszty, czas i jakość

Pierwszy wymiar (koszty) umożliwia uzyskanie odpowiedzi na podstawowe pytanie, czyli jaki jest koszt zasobów zużywanych na poszczególne procesy i działania.

¹ Przez pojęcie efektywności należy tutaj rozumieć osiągnięcie wyznaczonych celów przy użyciu możliwie najmniejszych zasobów. Kategorią uzupełniającą ocenę procesów może być gospodarność, rozumiana jako nabywanie zasobów przy jednoczesnym ponoszeniu jak najmniejszych kosztów. Należy zaznaczyć, że w literaturze przedmiotu w celu analizy stosunku między efektami a nakładami były i są w dalszym ciągu używane różne pojęcia, takie jak: „efektywność”, „produktywność”, „sprawność” czy „skuteczność”. Jednakże określenia te nie są synonimami, choć czasami są tak traktowane. W ogólnym ujęciu *efektywność* jest pojęciem oznaczającym relacje między efektami, celami, nakładami i kosztami w ujęciu zarówno strukturalnym, jak i dynamicznym [Blaik 2001, s. 345]. Wskazuje się też na dwa wymiary efektywności: rynkowy (znajdujący wyraz w kształtowaniu optymalnej struktury cech produktu, które zaspokajają potrzeby klientów) oraz ekonomiczny (przejawiający się w kształtowaniu optymalnej struktury działań i kosztów) [Gering 1999, s. 25].

Jednak proces pozyskiwania informacji o tym, czy powierzone zadania są wykonywane i jak dalece ich realizacja jest zaawansowana, powinien w pierwszej kolejności uwzględniać szczegóły ich pomiaru naturalnego, dopiero potem pieniężnego. U podstaw zadań stawianych kierownikom ośrodków odpowiedzialności leżą bowiem ich ilościowe rozmiary, a dopiero później przybierają one postać kategorii ekonomicznych (tzn. kosztu). W gestii oddziaływań kierowników ośrodków odpowiedzialności pozostaje przede wszystkim to, jakiemu celowi (działaniu) służy zużycie (jaka jest podstawa ustalania kosztu) i co się zużywa, a dopiero później pojawia się pytanie, za ile, tym bardziej że wielu kierowników nie dysponuje odpowiednią wiedzą o cenach nabycia zużywanych zasobów.

Ograniczenie się do wymiaru kosztu w ocenie działań realizowanych w jednostce jest jednak niewystarczające z punktu widzenia efektywności. Dlatego też koszt poszczególnych działań powinien być odpowiednio powiązany z czasem ich realizacji. Umożliwi to nie tylko bardziej wiarygodną ocenę działań, ale również może się przyczynić do optymalizacji procesów zachodzących w podmiocie. Czas jest dziś jednym z najważniejszych zasobów, którego efektywne wykorzystanie staje się głównym celem wielu podmiotów. Zdolność szybkiego i rzetelnego zaspokajania potrzeb klientów to jedna z głównych miar perspektywy klienta i współzawodnictwa w rynku. Zdaniem Ch.H. House'a i R.L. Price'a pomiar czasu jest szczególnie istotny w procesach badawczo-rozwojowych (innowacyjnych), dla których opracowali oni miernik nazwany czasem krytycznym (*Break-Even-Time* – BET) [House, Price 1991, s. 92]. Określa on czas, jaki upływa od momentu rozpoczęcia prac rozwojowych nad nowym produktem lub usługą do momentu, w którym przychody ze sprzedaży pokryją koszty poniesione na jego przygotowanie i rozwój.

Trzecim wymiarem oceny efektywności powinna być jakość realizowanych działań. Pojęcie jakości, które z pozoru wydaje się przejrzyste i oczywiste, nie jest tak łatwe do zdefiniowania. Niektórzy autorzy nie ukrywają nawet, że są bezradni w wyrażeniu tego, co się kryje za tym terminem [Tanaka 1993, s. 213], dlatego też w literaturze przedmiotu można spotkać różne określenia jakości, które definiują ją np. jako:

- zbiór tych wszystkich właściwości jakiejś jednostki, które czynią ją zdolną do zaspokajania stwierdzonych bądź domniemyanych potrzeb, przy czym jednostka to coś, co może być indywidualnie opisane i rozważane [Jarugowa i in. 1997, s. 87],
- ogół cech produktu i usługi decydujących o ich zdolności do zaspokajania stwierdzonych lub potencjalnych potrzeb [Griffin 2005, s. 689].

Zdaniem G. Cokinsa [Cokins 1999, s. 12], postrzeganie jakości jako koncepcji priorytetowo zorientowanej na klienta oraz obejmującej wszystkie działania niewątpliwie związane jest ze stosowaniem filozofii kompleksowego zarządzania jakością (*Total Quality Management* – TQM). Podejście to polega na dążeniu do maksymalizacji zadowolenia konsumenta przez ciągły rozwój produktu, doskonalenie procesu ochrony jakości w sferze poprodukcyjnej, a także przez kompleksową obsługę na-

bywcy, aż do likwidacji zużytego wyrobu włącznie [Iwasiewicz 1999, s. 93]. Kompleksowe zarządzanie jakością jest:

- ukierunkowane na klienta,
- prowadzeniem działań zwiększających jakość – przy udziale wszystkich pracowników, a nie tylko powołanej komórki,
- ciągłym usprawnianiem procesów.

Natomiast jej wdrożenie oznacza, że [Stoner i in. 1999, s. 17]:

- jakość jest podstawowym celem strategicznym przedsiębiorstwa,
- strategia jakościowa jednostki musi być przełożona na ściśle wymagania techniczne wyrobu, zmierzające do zaspokojenia potrzeb odbiorcy,
- działania projakościowe muszą być wdrożone w całej jednostce, a nie tylko w wybranym dziale.

Warto również podkreślić, że koncepcja kompleksowego zarządzania jakością została zdefiniowana w normach ISO jako sposób zarządzania organizacją skoncentrowany na jakości, oparty na udziale wszystkich członków organizacji i nakierowany na osiągnięcie długotrwałego sukcesu dzięki zadowoleniu klienta oraz korzyściom dla wszystkich członków organizacji i społeczeństwa.

Jak łatwo zauważyć, wymienione wymiary oceny efektywności działań (koszt, czas i jakość) koncentrują się na kliencie. Wynika to przede wszystkim z tego, że przedmiotem zainteresowania kierownictwa podmiotów gospodarczych powinny być potrzeby i oczekiwania klientów, a co za tym idzie – działania, które dostarczają mu wartości. Aby sprostać tym zadaniom, kierownictwo jednostki musi monitorować i dostosowywać procesy do ciągłych zmian będących pochodną oczekiwań klientów. Analiza wartości (*Value Analysis* – VA) i wyznaczenie parametrów docelowych poprzez rachunek kosztów docelowych (*Target Costing* – TC) to jedne z narzędzi, które można zastosować w celu efektywniejszego działania podmiotu.

Analizę wartości L.D. Miles zdefiniował jako zorganizowane, twórcze postępowanie, którego celem jest efektywne ujawnienie zbędnych kosztów, które nie podnoszą ani trwałości, ani innych cech (wyrobów gotowych) pożądaných przez odbiorców [Miles 1961, s. 36]. Z kolei według L.W. Cruma analiza wartości jest planowym postępowaniem mającym na celu osiągnięcie niezbędnej funkcjonalności produktu przy najmniejszych kosztach, bez obniżania poziomu jakości, niezawodności oraz bez pogorszenia warunków eksploatacji i dostawy [Crum 1973, s. 23]. Można zatem stwierdzić, iż analiza wartości produktu (usługi) jest zespołem działań zmierzających do uzyskania wymaganych funkcji wyrobu (usługi), przy możliwie najniższych kosztach, przez zmiany konstrukcyjne, technologiczne i materiałowe, eliminację zbędnych części lub procesów produkcyjnych czy też w wyniku zmiany warunków eksploatacji i instalowania (świadczenia usług).

W latach 60. ubiegłego wieku japońskie przedsiębiorstwa połączyły analizę wartości z koncepcją rachunku kosztów docelowych [Turney 1992, s. 399; Tani 1995, s. 4], co sprawiło, że technika ta stała się bardzo pomocna w budowaniu założeń techniczno-technologicznych nowego produktu i jego procesu wytwórczego. Pod-

stawową ideą rachunku kosztów docelowych jest zagwarantowanie pełnej zgodności przyszłej oferty produktów z wymaganiami rynku pod względem ceny i jakości, a tym samym – zapewnienie poprawy pozycji konkurencyjnej jednostki. Dlatego też w rachunku tym dąży się do ustalenia dopuszczalnej (docelowej) wartości kosztu produktu z punktu widzenia klienta.

W literaturze przedmiotu opisującej koncepcję rachunku kosztów docelowych podkreśla się, że analiza wartości jest najważniejszą metodą w procesie osiągania kosztu docelowego i jest postrzegana jako integralna część systemu *Target Costing* [Zackiewicz 2008]. Jej stosowanie umożliwia bowiem stworzenie produktów spełniających wszystkie wymagania klientów co do jakości i funkcjonalności wyrobu przy docelowej cenie zakupu, po możliwie najniższym koszcie. Dzięki temu, że rachunek kosztów docelowych umiejscowiony jest we wczesnych fazach cyklu życia produktów, niewątpliwie przyczynia się on do wzrostu efektywności działania jednostki i wzmocnienia jej rynkowej pozycji.

Do innych narzędzi, które mogą być zastosowane w celu poprawy efektywności działań, należą instrumenty budżetowania opartego na działaniach (*Activity Based Budgeting* – ABB) oraz odpowiednie informacje zwrotne pochodzące z rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). Według P.B.B. Turneya można wyróżnić cztery sposoby podniesienia efektywności działań [Turney 1992, s. 29]. Są to:

- redukcja działania w wyniku zmniejszenia liczby transakcji lub wolumenu nośnika kosztów, a w skrajnych przypadkach całkowita eliminacja działania przez usunięcie czynnika kosztotwórczego,
- zastąpienie działania zakupem usługi od zewnętrznego wykonawcy,
- łączenie działań w celu uzyskania korzyści skali oraz eliminacji powtarzających się czynności i dublujących się komórek organizacyjnych,
- redukcja zasobów niezbędnych do wykonania działania przez zwiększenie efektywności pracy w wyniku innowacji i reorganizacji (*reengineering*) działań oraz procesów.

3. Koncepcje efektywnego zarządzania

Zdaniem przedstawicieli japońskich firm [Jarugowa i in. 1997, s. 22], aby zarządzać kosztami w sposób efektywny, wymagane jest stosowanie polityki i metod ciągłego, systematycznego, złożonego i innowacyjnego działania wszystkich pracowników oraz takiego systemu informacji kosztowych, który jest nakierowany na poprawę efektywności kosztów. Zarządzanie kosztami stało się procesem ustawicznego usprawniania, wymagającym zbudowania systemu dopływu informacji opartych na kosztach znaczących, który umożliwia monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystanie zasobów w sposób właśnie efektywny.

W literaturze przedmiotu [Euske, Player 1996, s. 69] przedstawia się różnorodne koncepcje związane z zagadnieniem ustawicznego doskonalenia (*permanent impro-*

vement) działalności gospodarczej, nazywając je często rewolucyjnymi rozwiązaniami. K.J. Euske i R.S. Player podjęli próbę uporządkowania stosowanych w ustawicznym doskonaleniu koncepcji, uświadamiając w ten sposób wspólne korzenie wielu z nich. W tym celu posłużyli się obrazowymi drzewami problemowymi, wyróżniając sześć drzew (rodzin koncepcji), w których pień stanowią cechy wspólne (np. język, stosowane narzędzia), konary zaś to same koncepcje². Są to rodziny koncepcji opartych na: jakości (*Quality-Based Methods*), działaniach (*Activity-Based Methods*), czasie (*Time-Based Methods*), zatrudnieniu (*Employee-Based Methods*), technologii (*Technology-Based Methods*)³, procesach (*Process-Based Methods*). Ilustrację graficzną tych koncepcji przedstawia rys. 1.

Autorzy przedstawionych drzew klasyfikacyjnych koncepcji ustawicznego doskonalenia podkreślają, że w celu poznania koncepcji i ich udanej implementacji w praktyce konieczne jest wkomponowanie danej koncepcji w kompleksowy program doskonalenia przedsiębiorstwa. Oznacza to, że każda z nich będzie zazwyczaj wdrażana łącznie z kilkoma innymi koncepcjami mającymi na celu poprawę różnorodnych obszarów problemowych funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Oznaczać to może, że ocena efektywności działań powinna przebiegać według ustalonej kolejności. Najpierw powinno określić się wyniki procesów i poszczególnych działań, a więc ich koszty, czas i jakość. Następnie zidentyfikować kryteria opisujące każdy z tych wyników na podstawie oczekiwań wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników informacji. Z kolei w trzecim etapie dla każdego z kluczowych kryteriów należy opracować odpowiednie mierniki, by na zakończenie dla każdego z mierników wyznaczyć cele i standardy⁴.

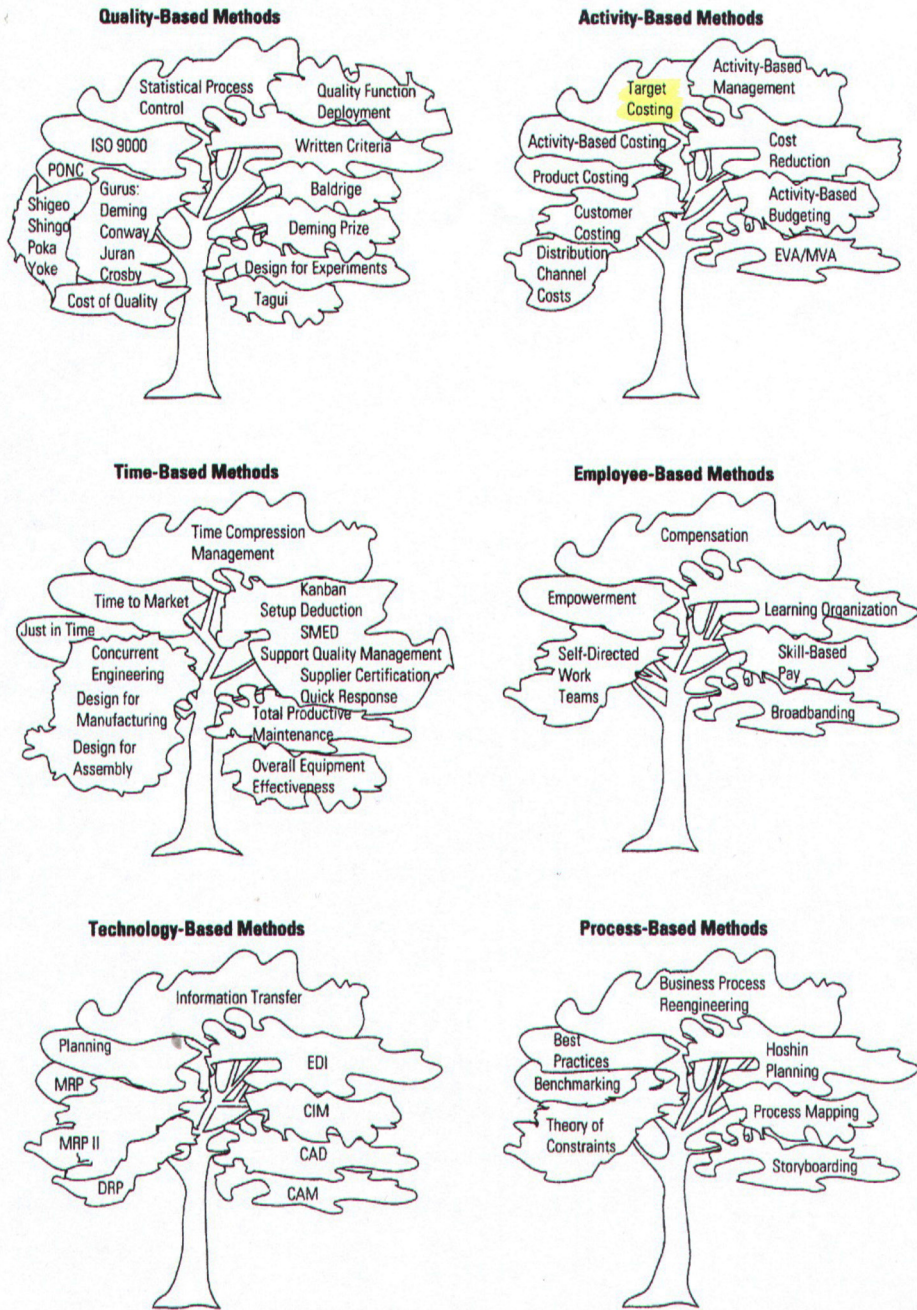
Wydaje się, że spełnieniem oczekiwań osób oceniających efektywność działań będzie wdrożenie zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC), co pozwoli na powiązanie różnych inicjatyw i działań prowadzonych wewnątrz jednostki oraz ukierunkowanie ich na osiągnięcie wspólnych celów. Implementacja karty

² K.J. Euske i R.S. Player zauważyli w praktyce, iż (1) niektóre techniki (koncepcje) odnoszą się tylko do pewnego, ograniczonego obszaru działalności przedsiębiorstwa lub jego organizacji; (2) jedynie niektórzy pracownicy i osoby z kadry zarządzającej rozumieją często hermetyczny język tych koncepcji; (3) odmienne strategie wymagają położenia nacisku wyłącznie na wybrane koncepcje (metody, techniki) ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa; (4) sukces implementacji zapewnia łącznie koncepcji, gdyż zintegrowane koncepcje doskonałą równolegle wiele obszarów działalności i organizacji przedsiębiorstwa [Euske, Player 1996, s. 69].

³ Niewątpliwie obecnie konary tego drzewa najszybciej ulegają rozrostowi i można by umieścić już na nim kolejne koncepcje należące do tej rodziny, np. ERP III.

⁴ Zdaniem R. Coopera i R.S. Kaplana, opracowując mierniki efektywności, należy uczynić wszystko, aby były one [Cooper, Kaplan 1997, s. 451]:

- zrozumiałe i łatwe do zaprezentowania,
- motywujące do właściwych zachowań,
- powiązane z celami i strategią jednostki,
- elastyczne na tyle, aby wraz ze zmieniającymi się warunkami mogły być modyfikowane,
- można było łatwo pozyskiwać niezbędne dane do ich wyliczenia.



Rys. 1. Drzewa klasyfikacyjne koncepcji ustawicznego doskonalenia

Źródło: [Euske, Player 1996, s. 75].

skonsoliduje prace związane z zarządzaniem efektywnością działań i procesów wewnętrznych oraz umożliwi ocenę inwestycji w rozwój pracowników. W ten sposób zrównoważona karta wyników, rozpoczynająca proces tworzenia wizji i strategii jednostki, stanowić będzie efekt prac nad systemem zarządzania, gdyż stanie się narzędziem monitorowania realizacji strategii, motywującym do podejmowania działań proefektywnościowych. Zrównoważona karta wyników przedstawia całościowy obraz efektów działalności przedsiębiorstwa⁵ i dzięki jej zastosowaniu można znaleźć odpowiedzi na następujące pytania:

- jak osiągnane są cele właścicieli przedsiębiorstwa,
- jak przedsiębiorstwo jest postrzegane przez klientów,
- które obszary działalności (perspektywy) wymagają doskonalenia.

Ponadto jest ona narzędziem pozwalającym powiązać różne inicjatywy i działania prowadzone wewnątrz przedsiębiorstwa w ramach zarządzania przez koszty docelowe oraz ukierunkować je na realizację wspólnych zadań. Umożliwia konsolidację wysiłków związanych z zarządzaniem wartością przedsiębiorstwa i wynikami finansowymi (perspektywa finansowa), zarządzaniem efektywnością działań rynkowych (perspektywa klienta), zarządzaniem efektywnością procesów wewnętrznych (perspektywa procesów) oraz podejmowaniem inwestycji w rozwój pracowników i rozwój przedsiębiorstwa (perspektywa innowacji). Właściwe zastosowanie karty przyczynia się do zrównoważenia celów krótkoterminowych z celami długoterminowymi oraz zrównoważenia miar zewnętrznych dotyczących właścicieli i potrzeb klientów z wewnętrznymi wskaźnikami związanymi z procesami i innowacjami.

4. Zakończenie

Obecnie można zaobserwować zjawisko łączenia dorobku różnych koncepcji zarządzania, systemów wartości i uwarunkowań kulturowych w zakresie kształtowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej, które przyczynia się do kształtowania nowego paradygmatu – umownie nazywanego paradygmatem strategicznej informacji zarządczej [Szychta 2008, s. 128]. Podsumowując, należy stwierdzić, że proces zarządzania działaniami determinuje sposób funkcjonowania całego przedsiębiorstwa oraz umożliwia integrację wielu narzędzi i nowoczesnych metod zarządzania. Zwykle rozpatruje się trzy podstawowe wymiary: koszt, jakość i czas, które łącznie konstytuują tzw. trójkąt strategicznych atrybutów [Jaruga i in. 1999, s. 484].

⁵ Za twórców tej koncepcji uważa się R.S. Kaplana i D.P. Nortona [2001]. Teoria BSC zakłada, że warunkiem koniecznym do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa jest zrównoważenie w takich obszarach jego działalności (nazywanych perspektywami), jak: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i uczenia się (innowacyjności). Owo zrównoważenie osiąga się przez powiązanie finansowych aspektów działalności (np. zdolności do generowania zysku, osiągania satysfakcjonującej stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału) z aspektami niefinansowymi (np. zdolnością do ciągłego doskonalenia, potencjałem wytwórczym lub możliwością realizacji potrzeb klientów). Odbyna się to za pomocą odpowiednio dobranych miar efektów działalności.

Różne koncepcje przedstawiają odmienne (lecz bardzo zintegrowane) drogi doskonalenia jakości produktów i procesów, zarządzania kosztami oraz konkurencyjności w wymiarze czasowym. Należy jednak podkreślić, że największą szansę osiągnięcia sukcesu rynkowego mają te jednostki gospodarcze, w których jakość procesów jest najwyższa, czas ich realizacji najkrótszy, a koszty najniższe, zaś pomiar efektywności procesów poinformuje przedsiębiorstwo o skuteczności wysiłków podejmowanych z myślą o poprawie efektywności i będzie stanowić integralną część procesu ciągłego doskonalenia.

Literatura

- Blaik P., *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa 2001.
- Cokins G., *Project Accounting and ABC/M: Choice or Bland?*, A Technical Bulletin from ABC Technologies, Beaverton, Oregon 1999.
- Cooper R., Kaplan R.S., *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, „Harvard Business School Press”, Boston, Massachusetts 1997.
- Crum L.W., *Analiza wartości. Poszukiwanie optymalnej wartości*, PWE, Warszawa 1973.
- Euske K.J., Player R.S., *Leveraging management improvement techniques*, „Sloan Management Review”, Fall 1996
- Gabrusewicz W., Hamrol M., Kurtys E., Sobolewski H., *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, AE, Poznań 1998.
- Gering M., *Activity Based Costing and performance improvement*, „Management Accounting” 1999 nr 3.
- Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- House Ch.H., Price R.L., *The Return Map: Tracing Product Teams*, „Harvard Business Review” 1991 nr 1-2.
- Iwasiewicz A., *Zarządzanie jakością*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Kraków 1999.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników – jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.
- Miles L.D., *Techniques of Value Analysis and Value Engineering*, McGraw-Hill, New York 1961.
- Skrzypek E., *Problemy zarządzania jakością*, Wydawnictwo Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 1992, s. 17.
- Stoner J.A.F., Frejman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWN, Warszawa 1999.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Tanaka T., *Target costing at Toyota*, „Journal of Cost Management”, Spring 1993.
- Tani T., *Interactive control in target cost management*, „Journal of Management Accounting Research” 1995 nr 6.
- Turney P.B.B., *Activity-Based management*, „Management Accounting” 1992 nr 1.
- Zackiewicz B., *Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 14, UE, Wrocław 2008, s. 449-461.

MEASURING THE ACTIVITIES EFFECTIVENESS – SELECTED ISSUES**Summary**

The article reviews selection of concepts and tools for effective management of activities. The authors present available methods of measuring effectiveness of operations as viewed from the perspective of three important aspects of those activities: costs, time, and quality. The authors point in particular to: BET (*Break-Even-Time*), TQM (*Total Quality Management*), VA (*Value Analysis*), TC (*Target Costing*), ABB (*Activity Based Budgeting*), ABC (*Activity Based Costing*), BSC (*Balanced Scorecard*), still reminding of possible combination and integration of several tools with modern management methods.