

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# **Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej**

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling.....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



## **Agnieszka Bieńkowska**

Politechnika Wroclawska

## **Zygmunt Kral**

Wyższa Szkoła Oficerska Wojsk Lądowych imienia generała Tadeusza Kościuszki  
we Wrocławiu

## **Anna Zabłocka-Kluczka**

Politechnika Wroclawska

---

# **POMIAR DOKONAŃ ORGANIZACJI W CONTROLLINGU PROCESOWYM**

---

**Streszczenie:** W artykule zdefiniowano pojęcie, istotę i wyróżniki controllingu procesowego na tle koncepcji zarządzania procesowego. Opisano możliwe sposoby wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym. Zaprezentowano problematykę pomiaru dokonań w controllingu procesowym, odnosząc ją zarówno do ośrodków odpowiedzialności, jak i organizacji jako całości. Za kluczowe zagadnienie tak rozumianej oceny dokonań uznano budowę odpowiedniej architektury mierników pomiaru wyników pracy ośrodków, odpowiadających zarówno przyjętym celom organizacji, jak i potrzebom klienta.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie procesowe, controlling procesowy, pomiar dokonań, organizacja.

## **1. Wstęp**

Zapewnienie długotrwałej egzystencji współczesnym organizacjom zmusza menedżerów do podejmowania działań mających na celu dostosowywanie się do zmian zachodzących w otoczeniu, a nawet skuteczne ich wyprzedzanie przy jednoczesnym optymalnym wykorzystaniu zasobów będących w dyspozycji organizacji.

Zarówno efektywna alokacja zasobów, jak i reagowanie na sygnały płynące z otoczenia możliwe są dzięki posiadaniu przez menedżerów wiarygodnych i aktualnych informacji na temat funkcjonowania organizacji. Szczególnego znaczenia nabiera w związku z tym pomiar dokonań organizacji jako proces dochodzenia do oceny efektywności i skuteczności działania organizacji jako całości [Braz i in. 2011, s. 752; Neely i in. 2005, s. 1229].

Realizacja pomiaru dokonań organizacji nie jest możliwa bez doboru odpowiednich wskaźników bądź mierników odpowiadających przyjętym celom organizacji,

a także bez doboru odpowiednich metod pomiaru. Wydaje się, iż dobre rozwiązanie w omawianym względzie oferuje controlling procesowy (zwany również controllin-kiem zorientowanym na procesy). Umożliwia on bowiem odnoszenie pomiaru doko-  
nań nie tylko do organizacji jako całości, ale także – a może przede wszystkim – do poziomu wyodrębnionych w organizacji procesów jako ośrodków odpowiedzialno-  
ści. Oznacza to w praktyce wypracowanie z jednej strony kaskady mierników oceny  
odpowiadających istocie danej organizacji, z drugiej zaś mierników właściwych dla  
poszczególnych centrów gospodarowania.

W tym kontekście celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie proble-  
matyki pomiaru dokonań w controllingu procesowym, odniesionych zarówno do  
ośrodków odpowiedzialności, jak i organizacji jako całości. Wymaga to uprzednio  
przedstawienia pojęcia i istoty controllingu procesowego oraz problematyki wyróż-  
niania w tym controllingu ośrodków odpowiedzialności.

## 2. Pojęcie i istota controllingu procesowego

Podejście procesowe jest uważane za jedną z ważniejszych orientacji w zakresie  
organizacji i zarządzania współczesnymi organizacjami [Nowosielski 2009, s. 11].  
Stanowi odpowiedź na rosnącą turbulencję otoczenia i wnętrza organizacji, wzrost  
złożoności procesów wewnętrznych i zewnętrznych, indywidualizację potrzeb  
i oczekiwań klienta czy krótkie cykle życia produktów [Perechuda 1999, s. 40, za:  
Korsan-Przywara, Zgrzywa-Ziemak 2011, s. 159]. Podejście procesowe jest rozu-  
miane jako „warstwa ideowa właściwego zarządzania procesami” [Nowosielski  
2008, s. 59].

Zarządzanie procesowe (zarządzanie procesami) z kolei definiowane jest w lite-  
raturze przedmiotu różnie. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto definicję  
S. Nowosielskiego, zgodnie z którą postrzega się je jako „planowanie zmian uspra-  
wniających procesy zachodzące w przedsiębiorstwie oraz kontrolę stopnia ich wpro-  
wadzania i stosowania, obejmujące identyfikowanie, analizowanie i ocenę, a także  
kształtowanie (projektowanie »nowych« i usprawnianie »starych«) procesów, kiero-  
wanie nimi, łącznie z kontrolą procesów zachodzących w przedsiębiorstwie i między  
przedsiębiorstwami” [Nowosielski 2008, s. 59]. Tak rozumiane zarządzanie proce-  
sowe opiera się na założeniu, że „skuteczność i efektywność działalności przedsię-  
biorstwa zależą od sprawności przebiegu poszczególnych procesów realizowanych  
w przedsiębiorstwie. Dlatego tej koncepcji zarządzania jest podporządkowana kom-  
pleksowa analiza procesów i odpowiednie ich kształtowanie” [Nowak 2004, s. 31].

W przedstawionym kontekście controlling procesowy należy uznać za metodę  
skutecznie wspierającą zarządzanie procesowe. W literaturze spotyka się różne okre-  
ślenia relacji zarządzania procesowego czy podejścia procesowego z controllin-kiem.  
S. Nowosielski reprezentuje ogólny pogląd, iż „podejście procesowe jest obecne we  
współczesnych koncepcjach i metodach zarządzania zarówno pojedynczymi orga-  
nizacjami, jak i ich zgrupowaniami w postaci łańcuchów czy sieci” [Nowosielski

2009, s. 11]. G. Jokiel – omawiając związki podejścia procesowego z różnymi metodami i koncepcjami zarządzania – zauważa z kolei, że „każda konfiguracja tzw. *workflow* na potrzeby controllingu wiąże się z modelowaniem procesów gospodarczych, można powiedzieć, że controlling (przede wszystkim operacyjny) oparty jest na orientacji procesowej organizacji” [Jokiel 2009, s. 21]. H. Volmuth wspomina, że planowanie w controllingu powinno orientować się na proces, co oznacza „prezentowanie sytuacji wyjściowej dla dokładnej kontroli i następującego po niej kierowania procesami przedsiębiorstwa” [Volmuth 2000, s. 42]. E. Nowak zauważa w końcu, że jedna z definicji controllingu „nawiązuje do zarządzania ukierunkowanego na procesy: controlling jest systemem zarządzania przedsiębiorstwem wspierającym sterowanie przebiegiem zachodzących w nim procesów gospodarczych oraz koordynowanie różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów [Nowak (red.) 2003, s. 12].

Są też autorzy, którzy piszą wprost o zagadnieniu controllingu procesowego. E. Nowak mówi o controllingu zorientowanym na procesy i zaznacza, że taki controlling „może być postrzegany jako system, który jest dostosowany do struktury procesów wyodrębnionych w przedsiębiorstwie. Głównym celem controllingu w ujęciu procesowym jest optymalizacja przebiegu procesów z punktu widzenia osiągnięcia określonych rezultatów finalnych” [Nowak 2004, s. 32]. Z kolei J. Fisher mówi o wyodrębnieniu nowej postaci controllingu, zwanej controllingiem procesowym [Fisher 1996, s. 222], a W. Skoczylas do podstawowych jego zadań zalicza koordynację wybranych lub wszystkich procesów wewnętrznych organizacji, a także koordynację wzajemnych powiązań podmiotów w łańcuchu tworzenia wartości oraz koordynację zależności występujących między pozostałymi podmiotami w otoczeniu organizacji [Skoczylas 2001, s. 74]. Wydaje się, że zwłaszcza wspomniana koordynacja powinna nabrać w controllingu procesowym szczególnego znaczenia. Oferowane bowiem przez controlling ukierunkowanie poszczególnych procesów w organizacji na wspólny cel, a także powiązanie ich z miernikami umożliwiającymi kontrolę przebiegu i doskonalenie procesów, stanowić powinno realną pomoc w zarządzaniu organizacją zorientowaną na procesy.

W powyższym kontekście idea controllingu procesowego sprowadza się do szeroko rozumianego wspomagania zarządzania procesami w organizacji. Controlling procesowy ukierunkowuje sposób myślenia menedżerów na określone aspekty ekonomiczne związane z szeroko pojmowanym zarządzaniem procesami. Jawi się w ten sposób narzędziem planowania i oceny realizacji działań z zakresu tego zarządzania, zapewniającym osiągnięcie jego celów w odniesieniu do organizacji jako całości. Instrumentem, dzięki któremu menedżerowie mogą efektywnie planować i kontrolować realizację przedsięwzięć zarządzania procesami, a w przypadku pojawienia się (lub antycypowania) odchyłeń od planu podejmować właściwe działania korygujące (lub zapobiegawcze).

Kończąc wypowiedź na temat istoty controllingu procesowego z uwzględnieniem wymienionych wyróżników tego controllingu, należy stwierdzić, że zasadni-

czym jego celem jest pomiar i ocena dokonań w procesach realizowanych w organizacji. Chodzi ostatecznie o ocenę przebiegu poszczególnych procesów z punktu widzenia uprzednio przyjętych kryteriów i mierników oceny. Kryteria te i mierniki oceny powinny, z jednej strony, odnosić się do organizacji jako całości, z drugiej zaś do wyodrębnionych w organizacji i zorientowanych na procesy ośrodków odpowiedzialności. W każdym przypadku wymaga to wyróżnienia w organizacji procesowej ośrodków odpowiedzialności.

### 3. Ośrodki odpowiedzialności w controllingu procesowym

Wyróżnianie ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym wymaga przyjęcia architektury procesów organizacji i modelu organizacyjnego jednostki zorientowanej na procesy, traktowanego jako struktura organizacyjna z uwzględnieniem wyszczególnionych w niej procesów. Architektura procesów stanowi jedynie rezultat określenia procesów przyjętych do realizacji wraz z ich charakterystykami dotyczącymi podprocesów i działań składających się na te pod procesy. W strukturze organizacyjnej jednostki z uwzględnieniem wyszczególnionych w niej procesów bierze się dodatkowo pod uwagę relacje zachodzące między poszczególnymi procesami oraz między funkcjami (obszarami funkcjonalnymi) a procesami, jeśli założyć pozostawienie w strukturze określonych funkcji.

Jeśli chodzi o postać struktury organizacyjnej z uwzględnieniem wyszczególnionych w niej procesów, to w literaturze wskazuje się wiele rozwiązań modelowych: począwszy od „organizacji skoncentrowanej na funkcjach, w której procesy są nieustrukturalizowane, często tylko proces główny jest zdefiniowany (nadal w kontekście funkcji w organizacji), przez organizację, w której procesy są zdefiniowane, jednak wciąż dominuje w niej funkcjonalny podział władzy i „funkcjonalna” mentalność (co w praktyce często prowadzi do macierzowych rozwiązań strukturalnych), po organizację zaprojektowaną zgodnie z logiką procesów (tu tradycyjne funkcje zanikają)” [Lockamy, McCormack 2004; Palmberg 2010, za: Korsan-Przywara, Zgrzywa-Ziemak 2011, s. 166-167]. Najczęściej jednak proponuje się pośrednie rozwiązanie, z uwzględnieniem dwóch wymiarów strukturalnych – pionowego (odnoszącego się do funkcji organizacji) i poziomego (dotyczącego procesów) z nadaniem wyraźnie większej ważności strukturze poziomej. Przypadki skrajne, z organizacją pracy tylko według funkcji lub procesów, mogą rodzić liczne problemy [Olszewska 2004, s. 33-34]. Wydaje to się w pełni zasadne.

W przedstawionym kontekście ośrodki odpowiedzialności w controllingu procesowym będą zatem stanowiły zarówno wyróżnione w strukturze organizacyjnej funkcje w organizacji, jak i procesy. Przy tym można zakładać różny stopień agregacji czy dekompozycji jednostek wewnętrznych mających związek z owymi funkcjami lub procesami. Ośrodkami odpowiedzialności mogą więc być, z jednej strony, całe pionowe funkcjonalne związane z określonymi funkcjami lub ich części składowe, z drugiej zaś – syntetycznie ujęte procesy, określone ich podprocesy lub nawet od-

rębne działania. Może to zależeć od rodzaju otoczenia, wielkości organizacji, postaci przyjętej struktury organizacyjnej, kwalifikacji pracowników, stopnia decentralizacji uprawnień itp. Istotne jest jednak, by na czele każdego wyróżnionego ośrodka odpowiedzialności stała osoba za ten ośrodek odpowiadająca, z uprawnieniami do podejmowania decyzji w określonym zakresie.

Bardziej skomplikowane od problematyki wyróżniania ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym jest określanie ich rodzaju. Wydaje się oczywiste, że każdy ośrodek odpowiedzialności w controllingu procesowym, niezależnie od tego, czy dotyczy funkcji organizacji czy procesu, może być ośrodkiem produkcyjnym. Wówczas osoba odpowiedzialna za taki ośrodek posiadałaby uprawnienia decyzyjne w zakresie realizacji zadań rzeczowych. Ośrodki produkcyjne w tym przypadku byłyby ośrodkami najniższego rzędu, niemniej jednak istotnymi, zwłaszcza w razie przyjęcia w nich właściwego systemu oceny i uzależnienia wynagrodzeń od wyników oceny. Należy dodać, że kryteria rzeczowe, wespół z innymi, powinny być uwzględniane również w ocenie każdego ośrodka wyższego rzędu. Wartości kryteriów wyższego rzędu są bowiem pochodną sposobu realizacji procesów, w następstwie których kształtują się wartości kryteriów rzeczowych.

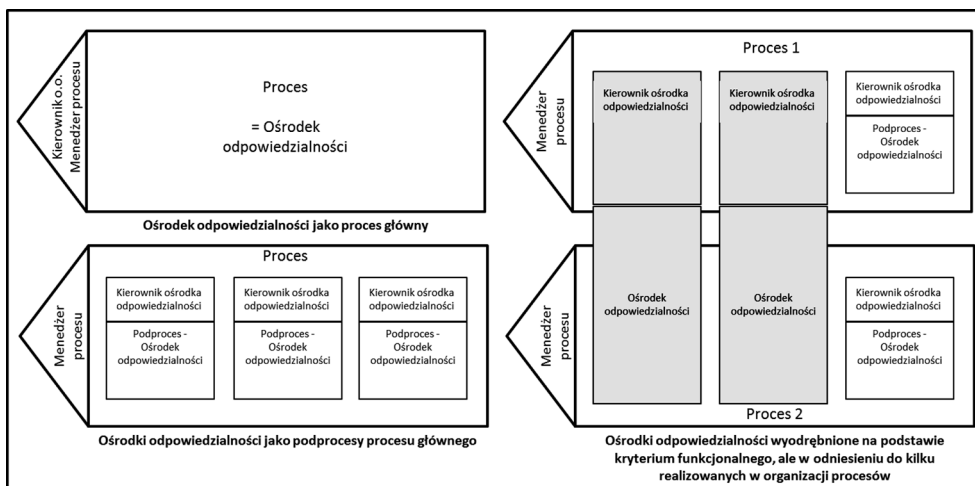
Także odpowiedzialnością za koszty można objąć zdecydowaną większość decydentów w związku z realizacją funkcji i procesów organizacji. W tym przypadku mielibyśmy do czynienia z ośrodkami wyższego rzędu, istotnymi z punktu widzenia wykorzystania zasobów organizacji. Wykorzystanie tych zasobów oznacza ponoszenie przez organizację nakładów, które w wyrażeniu wartościowym stanowią koszty organizacji [Nowak 2011, s. 38].

Niektóre natomiast funkcje czy procesy będzie można uznać za ośrodki przychodowe i wynikowe. Te pierwsze będą przede wszystkim dotyczyć sprzedaży, drugie natomiast sprzedaży i wytwarzania (procesów, w wyniku których uzyskuje się produkty końcowe).

I wreszcie ośrodki odpowiedzialności za inwestycje mogą dotyczyć najczęściej kierownictwa naczelnego. Kierownictwo naczelne przede wszystkim odpowiada za efektywność nakładów inwestycyjnych.

W procesie wyróżniania ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym nie tylko określa się ich zakres i rodzaj, ale jednocześnie wskazuje się osoby odpowiedzialne za ich funkcjonowanie i ustala się cele dla poszczególnych ośrodków, wynikające bezpośrednio z przyjętych celów i strategii organizacji. W przypadku, gdy ośrodek odpowiedzialności pokrywa się z procesem głównym, kierownik takiego ośrodka będzie jednocześnie właścicielem (menedżerem) procesu, a cele tego ośrodka będą celami całego procesu. W przypadku jednak, gdy ośrodki odpowiedzialności zostaną wyodrębnione w sposób bardziej detaliczny (np. nałożą się na poszczególne podprocesy realizowane w ramach danego procesu nadrzędnego bądź będą wyodrębnione na podstawie kryterium funkcjonalnego, ale w odniesieniu do kilku realizowanych w organizacji procesów – rys. 1), ich kierownicy będą raportować wykonanie zadań menedżerowi procesu (bądź menedżerom poszczególnych

procesów, w których realizacji będzie uczestniczył dany ośrodek odpowiedzialności), a cele poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powinny przyczyniać się do osiągnięcia celów danego procesu (bądź – odpowiednio – poszczególnych procesów, w których realizacji będzie uczestniczył dany ośrodek odpowiedzialności). W tej zwłaszcza sytuacji krytyczne staje się opracowanie systemu mierników oceny dokonań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.



Rys. 1. Różne sposoby wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym

Źródło: opracowanie własne.

#### 4. Mierniki oceny dokonań w controllingu procesowym

Opracowanie systemu mierników oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności wymaga w pierwszej kolejności określenia kryteriów ich oceny, uznawanych w literaturze za atrybuty (parametry) procesów [Grajewski 2012, s. 53; Nowosielski, Brajer-Marczak 2008, s. 51]. Można wśród nich wyróżnić kryteria rzeczowe (odnoszące się do sposobu realizacji procesów, tj. czas trwania procesu, terminowość realizacji procesu, jakość procesu, satysfakcja klienta (w tym również klienta wewnętrznego), elastyczność procesu, społeczna aprobatą dla sposobu realizacji procesu, znaczenie procesu dla klienta i dla organizacji [Grajewski 2012, s. 52-53]) i finansowe. W odniesieniu do tych ostatnich w literaturze dotyczącej zarządzania procesowego wskazuje się tylko jeden – koszt procesu, obejmujący wszystkie koszty związane w wykonywaniem czynności składających się na dany proces (w ramach danego ośrodka odpowiedzialności), zaznaczając, że ważna jest przy tym nie tylko wielkość, ale i struktura kosztów. Z punktu widzenia controllingu procesowego i różnych rodzajów wyróżnianych ośrodków odpowiedzialności powierzających ich kierownikom

odpowiedzialność nie tylko za koszty, ale także za przychody, wynik finansowy czy stopę zwrotu z zaangażowanego kapitału konieczne staje się rozszerzenie zbioru parametrów finansowych stanowiących kryteria oceny ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym również o te wielkości.

Tak wyróżnione kryteria oceny (atrybuty procesu) są podstawą do formułowania mierników oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności, będących jednocześnie miernikami procesów bądź ich części. Powinny one tworzyć hierarchiczny system, podporządkowany celom, zadaniom i miernikom oceny dokonań całej organizacji. S. Nowosielski podkreśla, że mierniki oceny ośrodków odpowiedzialności są jednocześnie kryteriami optymalizacji decyzji podejmowanych w danym ośrodku odpowiedzialności [Nowosielski 2001, s. 151], stąd też – zwłaszcza w perspektywie osiągania zamierzonych celów centrów – dobór ich powinien być szalenie uważny.

Mierniki oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności w controllingu procesowym wyrażają kryteria oceny efektów generowanych przez proces lub fragment procesu realizowany w ramach danego ośrodka odpowiedzialności i pozwalają na ocenę stopnia osiągnięcia celów tego ośrodka formułowanych przez pryzmat procesu, w którego realizacji on uczestniczy. Tym samym pozwalają więc na oszacowanie z jednej strony skuteczności i efektywności działań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, ale także – poprzez odpowiednią syntezę informacji – na ustalenie, czy procesy, w których realizacji one uczestniczą, są efektywne, a przez to także na ustalenie wpływu, jaki mają dokonania tych ośrodków na realizację strategii i pozycję organizacji na rynku (dokonania organizacji).

Wyróżnione w controllingu procesowym mierniki oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności powinny spełniać wymagania stawiane zarówno przed miernikami oceny procesów, jak i przed miernikami oceny ośrodków odpowiedzialności wyodrębnianymi w sposób tradycyjny. Zdaniem P. Grajewskiego „dobór mierników do waluacji efektów procesu powinien uwzględniać jego zawartość informacyjną o charakterze historycznym, jak i antycypacyjnym. Chodzi bowiem o uzyskanie informacji o dynamizmie zmian w procesie. Chcąc osiągnąć ten rezultat, należy określić dla każdego procesu mierniki historyczne i mierniki antycypacyjne. Mierniki historyczne informują o wynikach uzyskanych w przeszłości [...], mierniki antycypacyjne mają znaczenie prognostyczne i określają możliwości uruchomienia działań wyprzedzających, prewencyjnie oddziaływających na ewentualne zagrożenia” [Grajewski 2012 s. 84-85].

Zbiór wprowadzonych miar powinien być przy tym oparty na oczekiwaniach klientów oraz, jak już wspomniano, na strategii organizacji [Rummler, Brache 2000, s. 186]. Należy również podkreślić, że dobór finansowych mierników oceny będzie z kolei silnie zdeterminowany rodzajem ośrodków odpowiedzialności wyróżnianych w controllingu procesowym. Uwzględnienie tych wszystkich postulatów wydaje się dość łatwe w przypadku najprostszym, kiedy ośrodki odpowiedzialności pokrywają się z głównymi procesami realizowanymi w organizacji. W ramach kryteriów rzeczowych i finansowych przyjmuje się wtedy mierniki odnoszące się do całego

procesu. System oceny dokonań organizacji składa się wówczas z dwóch poziomów: poziomu organizacji i poziomu ośrodków odpowiedzialności (procesów), a jego budowa wymaga dekomponowania mierników odnoszących się do organizacji na poziom ośrodków odpowiedzialności, w taki sposób, aby uwzględniały one powiązania między poziomem organizacji a poziomem ośrodków odpowiedzialności.

W przypadku, gdy ośrodki odpowiedzialności nałożone są na poszczególne podprocesy realizowane w ramach danego procesu głównego bądź są wyodrębnione na podstawie kryterium funkcjonalnego, ale w odniesieniu do kilku realizowanych w organizacji procesów, sprawa się nieco komplikuje. System oceny dokonań organizacji składa się wówczas z trzech poziomów: poziomu organizacji, procesów i ośrodków odpowiedzialności, a jego budowa wymaga dekomponowania mierników odnoszących się do organizacji najpierw na poziom procesów, a dopiero w drugiej kolejności na poziom ośrodków odpowiedzialności. Z punktu widzenia logiki funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności konieczne jest przy tym zapewnienie takiej konfiguracji miar, aby było możliwe ustalenie wkładu każdego ośrodka odpowiedzialności w realizację procesu i celów organizacji jako całości.

Należy również podkreślić, że zgodnie z filozofią controllingu procesowego w procesie formułowania miar oceny dokonań powinno się uwzględniać interesy zarówno menedżerów procesu, jak i kierowników ośrodków odpowiedzialności. Zaproponowany system miar powinien być wykorzystywany jako podstawa systemu zarządzania efektywnością organizacji. Wymaga to wyznaczenia wartości pożądanych i krytycznych dla poszczególnych mierników, opracowania „sposobów zbierania danych, porównywania ich z przyjętymi celami oraz przekazywania wyników oceny wszystkim zainteresowanym” [Rummler, Brache 2000, s. 199] (tj. kierownictwu organizacji, menedżerom procesów oraz kierownikom ośrodków odpowiedzialności) oraz wypracowania sposobu dokonywania przeglądu systemu pomiaru dokonań, gwarantującego jego ciągłą aktualizację.

## 5. Podsumowanie

W procesie oceny dokonań organizacji w controllingu procesowym należy dążyć zarówno do ustalenia efektywności i skuteczności realizacji zadań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (procesów, bądź ich części), jak i organizacji jako całości. Istotne zatem będzie zintegrowanie ocen uzyskiwanych w kontekście poszczególnych wyróżnionych ośrodków odpowiedzialności w jedną spójną całość. Kluczowym zagadnieniem tak rozumianej oceny jest określenie właściwych mierników pomiaru wyników pracy ośrodków, odpowiadających przyjętym celom organizacji i formułowanych z punktu widzenia potrzeb klienta. Powinny one służyć jako podstawa do określania danych wejściowych wykorzystywanych między innymi w rachunku kosztów działań, strategicznej karcie wyników, a także powinny być powiązane z poziomem gratyfikacji członków zespołu procesowego stanowiącego konkretny ośrodek odpowiedzialności.



## Literatura

- Braz R.G.F., Scavada L.F., Martins R.A., *Reviewing and improving performance measurement systems: An action research*, „Int. J. Production Economics” 2011, vol. 133.
- Fisher J., *Prozessorientiertes controlling: Ein notwendiger Paradigmawechsel!?*, „Controlling“ 1996, 4, s. 222-231.
- Grajewski P., *Procesowe zarządzanie organizacją*, PWE, Warszawa 2012.
- Jokiel G., *Podejście procesowe w zarządzaniu – geneza i kierunki rozwoju koncepcji*, [w:] *Podejście procesowe w organizacjach*, red. S. Nowosielski, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 52, Wrocław 2009, s. 15-21.
- Korsan-Przywara P., Zgrzywa-Ziemak A., *Zarządzanie procesowe*, [w:] *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce*, red. M. Hopej, Z. Kral, Oficyna Wydawnicza PWR, Wrocław 2011, s. 159-172.
- Lockamy A., McCormack K., *The development of a supply chain management process maturity model using the concept of business process orientation*, „Supply Chain Management: An International Journal” 2004, vol. 9, no 4, s. 272-278.
- Neely A., Gregory M., Platts K., *Performance measurement system design. A literature review and research agenda*, „International Journal of Operations & Production Management” 2005, vol. 25, no. 12.
- Nowak E., *Zakres controllingu w przedsiębiorstwie*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- Nowak E., *System controllingu w przedsiębiorstwie*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, wyd. II zmienione, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2011, s. 13-40.
- Nowak E. (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Nowosielski S., *Podejście procesowe a współczesne koncepcje i metody zarządzania organizacją*, [w:] *Kierunki i dylematy rozwoju nauki o przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 34, Wrocław 2008, s. 58-70.
- Nowosielski S., *Wstęp* [w:] *Podejście procesowe w organizacjach*, red. S. Nowosielski, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 52, Wrocław 2009.
- Nowosielski S., Brajer-Marczak R., *Istota i klasyfikacja rodzajowa procesów*, [w:] *Procesy i projekty logistyczne*, red. S. Nowosielski, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2008, s. 44-57.
- Olszewska K., *Organizacja zorientowana na procesy – ujęcie modelowe*, [w:] *Podejście procesowe w zarządzaniu*, red. M. Romanowska, M. Trocki, Wydawnictwo SGH w Warszawie, Warszawa 2004, s. 29-37.
- Palmberg K., *Experiences of implementing process management: A multiple-case study*, „Business Process Management Journal” 2010, vol. 16, no 1, s. 93-113.
- Perechuda K., *Metody zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego, Wrocław 1999.
- Rummler G.A., Brache A.P., *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000.
- Skoczyła W., *Controlling zintegrowany w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa*, Ogólnopolska Konferencja „Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu”, Legnica, 11 września 2001, s. 71-82.
- Volmuth H., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2000.

## **MEASUREMENT OF THE ORGANIZATION PERFORMANCE IN PROCESS ORIENTED CONTROLLING**

**Summary:** On the background of the concept of process management the article describes the concept, the essence and distinguishing features of process oriented controlling. Possible ways of responsibility centers creation in process controlling are discussed. Problems of measuring the performance in process controlling, related both to the responsibility centers and organizations as a whole are pointed. The construction of appropriate architecture of measures concerning the responsibility centres corresponding to both the adopted goals of the organization and the customer needs is recognized as a key issue of so understood performance evaluation.

**Keywords:** process management, process controlling, performance measurement, organization.