

Łukasz SZYDEŁKO
Politechnika Rzeszowska

POWIĄZANIE RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI Z SYSTEMEM MOTYWACYJNYM W PRZEDSIĘBIORSTWACH ZORIENTOWANYCH PROCESOWO

W przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo z powodzeniem może być wdrożony rachunek odpowiedzialności. Wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi stają się procesy. Na ich czele znajdują się kierownicy (właściciele procesów). Wprowadzenie takich ośrodków odpowiedzialności podnosi efektywność organizacyjną i ekonomiczną przedsiębiorstw. Szczególną uwagę przy wprowadzaniu takich instrumentów controllingowych jak rachunek odpowiedzialności zwraca prawidłowe powiązanie dokonań centrów odpowiedzialności z systemem motywacyjnym prowadzonym w danej jednostce gospodarczej. Wynagrodzenie kierowników ośrodków odpowiedzialności powinno składać się z dwóch części: stałej i ruchomej (zmiennej) uzależnionej od wyników.

1. WPROWADZENIE

Tradycyjna organizacja przedsiębiorstwa oparta na funkcjach w nim realizowanych może nie być adekwatna do zmian jakie zachodzą w samych podmiotach gospodarczych, jak również w ich otoczeniu bliższym i dalszym.

Nasilający się wzrost konkurencji między przedsiębiorstwami, przekształcenia rynków produktów w rynki klientów oraz zmiany oczekiwań samych konsumentów wobec oferowanych produktów, towarów i świadczonych usług są czynnikami, które wpływają na zachowania podmiotów gospodarczych. Należy zwracać szczególną uwagę na utrzymanie i kreowanie dobrych relacji z obecnymi i przyszłymi nabywcami.

Przeobrażenia przedsiębiorstw są obserwowane nie tylko w obszarze zmian asortymentowych, lecz również w kwestiach organizacyjnych. Odchodzi od skostniałych struktur organizacyjnych opartych na funkcjach (każdej funkcji odpowiada określony dział) i przechodzi się na procesy i działania. Dąży się przy tym do osiągnięcia ustalonych celów, systematycznej ich poprawy i nieustannego doskonalenia.

W warunkach globalizacji prowadzona restrukturyzacja przedsiębiorstw powinna być ukierunkowana nie tylko na aspekty organizacyjne, lecz również dotyczyć efektywności ekonomicznej. Zadanie takie spełniają wdrażane nowoczesne instrumenty controllingowe do których należy rachunek odpowiedzialności.

Wprowadzenie tych zmian i wdrożenie tych instrumentów może okazać się nie do końca wystarczające. Cele strategiczne i operacyjne, które stawiane są przed podmiotami gospodarczymi mogą nie być osiągnięte, dlatego w takiej sytuacji należy w odpowiedni

sposób wprowadzić system motywacyjny. Powinien on być oparty na dokonaniach (wynikach) ośrodków odpowiedzialności za procesy.

System motywacyjny w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo należy tak konstruować, aby kierownikom tak wyznaczonych ośrodków odpowiedzialności zależało na osiąganiu jak najlepszych rezultatów. Powinni oni w jakiś sposób identyfikować się z przedsiębiorstwem, z jego celami.

2. PRZEDSIĘBIORSTWO ZORIENTOWANE PROCESOWO

Przez procesy należy rozumieć logiczne ciągi następujących po sobie lub równoległych czynności(działań), które prowadzą do spełnienia oczekiwań klienta, zarówno wewnętrznego jak i zewnętrznego, poprzez dostarczenie mu wyrobu, usługi, dokumentacji zgodnych z jego wymaganiami. Są one definiowane także jako współdziałanie ludzi, maszyn, urządzeń oraz metod działania skierowanych na wykonanie wyrobu lub usługi¹.

W literaturze przedmiotu można spotkać jeszcze inne podejścia związane z procesami. Często jest tak, że rozumie się przez nie²:

- 1) łańcuch sekwencyjnych czynności, które transformują mierzalne wejścia (materiały, informacje, ludzi, urządzenia, metody) w mierzalne wyjścia (produkty, usługi, informacje) – postępowanie to polega zatem na dodaniu do zasileń nowej wartości (dodanej),
- 2) działanie mające mierzalny cel, którym jest tworzenie wartości uznanej i zweryfikowanej przez odbiorcę, zawartej w wyrobie, usłudze, informacji lub innym możliwym do zdefiniowania efekcie końcowym,
- 3) działanie mające dostawcę i klienta, co implikuje, iż jego granice wyznaczone są przez zdefiniowany rodzaj transakcji zakupu zasileń i sprzedaży wytworu,
- 4) działanie, które może podlegać powtarzaniu, co oznacza, że możliwe jest jego zapisanie w formie umożliwiającej odczytanie jego przebiegu przez realizatorów.

Łącząc zaprezentowane podejścia można określić proces jako zbiór czynności przebiegających równolegle, warunkowo lub sekwencyjnie, prowadzących do zmiany zasobów przedsiębiorstwa na wejściu w efekty końcowe w postaci produktu lub usługi³.

W podmiotach gospodarczych, które są zorientowane procesowo, muszą być wdrożone tzw. procedury zarządzania procesowego. W ich skład wchodzi przede wszystkim następujące zagadnienia⁴:

- 1) zdefiniowanie procesów (identyfikacja procesów),
- 2) pomiar procesów,
- 3) analiza procesów,
- 4) działania mające na celu polepszenie procesów,
- 5) kontrola procesów.

Są różne metody wyodrębniania procesów. Można przyjąć podział zaproponowany przez Amerykańskie Centrum Badań nad Produktywnością i Jakością (APQP⁵) lub

¹ E. Skrzypek, *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2002, s. 146

² P. Grajewski, *Koncepcje struktury organizacji procesowej*, Toruń 2003, s.104

³ *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele i metody.*, K. Perechuda (red.), Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 2000, s. 88

⁴ P. Gupta, *Six Sigma. Business Scorecard: Ensuring Performance for Profit*, McGraw-Hill, New York 2004, s. 23-42

wybrać tzw. łańcuch wartości Portera. Procesy w tym ujęciu są podzielone na dwie zasadnicze grupy: procesy główne i pomocnicze.

Procesy mogą być dezagregowane na podprocesy, działania, czynności i zadania. To jaką szczegółowość podziału powinno się przyjąć zależy przede wszystkim od tego jakie jest zapotrzebowanie na informacje i na jakim poziomie muszą być one agregowane.

Po wyodrębnieniu procesów należy przypisać do nich tzw. właścicieli. Ich głównym zadaniem jest zarządzanie ukierunkowane na eliminację zagrożeń towarzyszących procesom. Są to przede wszystkim czynności związane z kształtowaniem się kosztów wytwarzania, motywacją pracowników, terminowością dostaw, przepływem informacji oraz bezpieczeństwem, zdrowiem oraz ochroną środowiska. Oprócz wyżej wymienionych czynności właściciel musi także oceniać procesy z trzech punktów widzenia: czasu ich trwania, jakości oraz kosztów uwzględniając przy tym relacje z tzw. dostawcami i klientami. Grupę tę stanowią inni właściciele procesów lub zewnętrzne podmioty.

W przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo nie wystarczy tylko w odpowiedni sposób zidentyfikować określone procesy. Trzeba je nieustannie poddawać pomiarom, dobierając odpowiedni mierniki. Z punktu widzenia zarządzania bardzo istotne są koszty procesów. Informacje o nich mogą pochodzić przede wszystkim z systemu rachunku kosztów działań.

Znajomość określonych parametrów związanych z procesami nie wystarcza do tego, aby nimi w odpowiedni sposób sterować, dlatego wskazane jest poddawanie ich określonym analizom. Jeśli chodzi o parametry ilościowe to badane mogą być następujące rzeczy: struktura i dynamika.

Na podstawie dokładnie przeprowadzonych analiz dokonuje się pewnych korekt w obszarze procesów. Następuje eliminacja tych, które nie przynoszą wartości dodanej oraz podejmuje się czynności mające podnieść jakość wykonywanych procesów (doskonalenie procesów).

W obszarze procesów przeprowadza się wiele działań kontrolnych. Sprawdza się czy cele jakie zostały postawione (ujęte w określonych planach) zostały zrealizowane. Kontrolę procesów możemy podzielić na *ex post* i *ex ante*. W obu rodzajach ustala się określone odchylenia, które poddaje się określonym analizom.

Orientacja procesowa przedsiębiorstw może służyć jako punkt wyjścia do budowania rachunku odpowiedzialności ukierunkowanego na procesy.

3. RACHUNEK ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWIE ZORIENTOWANYM PROCESOWO

Decentralizacja systemu zarządzania jest warunkiem koniecznym, aby wdrożyć rachunek odpowiedzialności zwany również rachunkowością odpowiedzialności (ang. responsibility accounting). W literaturze przedmiotu możemy znaleźć wiele definicji, jednak na uwagę zasługują przede wszystkim te, w których rachunek ten służy głównie sporządzaniu raportów z wykonania budżetów dla dość krótkich okresów czasu przez ośrodki odpowiedzialności, które informują odpowiedzialne za wyniki osoby o odchyleniach od wielkości planowanych ujętych w budżetach⁶ oraz jako system

⁵ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005, s. 73-76

⁶ C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998, s. 416-417.

grupowania oraz przedstawiania informacji, które uwzględniają zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych centrów⁷.

Zgodnie z przytoczonymi definicjami raportowanie odbywa się w przekroju wewnętrznych komórek organizacyjnych, które określane są jako ośrodki odpowiedzialności, zwane również centrami odpowiedzialności (ang. responsibility centers).

Każda taka jednostka organizacyjną zarządzaną jest w sposób jednoosobowy. Na jej czele stoi kierownik (ang. responsibility manager), którego zadaniem jest realizacja celów wyznaczonych przez kierownictwo wyższego poziomu zarządzania. Cele te są skwantyfikowane i ukazane w budżetach przypisanych do określonych ośrodków odpowiedzialności.

W jaki sposób wyodrębnić centra odpowiedzialności w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo?

Decentralizacja systemu zarządzania może opierać się na tworzeniu jednostek wewnętrznych, które będą zgodne z procesami funkcjonującymi w przedsiębiorstwie⁸.

Ośrodki odpowiedzialności za procesy w taki sposób utworzone, mogą być dezagregowane na ośrodki odpowiedzialności niższego rzędu (ośrodki odpowiedzialności za działania i czynności).

Do każdego centrum odpowiedzialności powinien być przypisany kierownik. W ośrodkach odpowiedzialności za procesy będą nimi właściciele procesów.

Każdy właściciel procesu będzie miał do zrealizowania określone cele. Zostaną one ujęte w budżetach procesów.

Stworzenie odpowiedniego systemu raportowania (dotyczącego miar finansowych lub niefinansowych) opartego na ośrodkach odpowiedzialności za procesy umożliwi naczelnemu kierownictwu kontrolowanie dokonań centrów odpowiedzialności oraz rozliczanie kierowników z powierzonych zadań i wykorzystanych zasobów. Mechanizm ten pozwoli również na wykrycie odchyłeń od budżetów w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności za procesy. Zostają one poddane analizie przyczynowej, dzięki czemu możliwe jest wykrycie czynników wpływających na odchylenia. Przykładowy raport dla ośrodka odpowiedzialności za proces przedstawia tabela 1.

⁷ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 190.

⁸ Ł. Szydełko, *Rachunek odpowiedzialności w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 464, Szczecin, 2007, s. 491.

Tabela 1. Przykładowy raport dla ośrodka odpowiedzialności za proces (podstawowy)

Mierniki	Wykonanie	Budżet (Plan)	Odchylenie
Miernik 1			
Miernik 2			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
Miernik N			

Źródło: opracowanie własne

Rachunek odpowiedzialności nie przyniesie zamierzonych efektów, jeżeli nie będzie powiązany z systemem motywacyjnym.

4. MOTYWOWANIE W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PROCESY

Wynagrodzenie kierowników ośrodków odpowiedzialności za procesy musi być w jakiś sposób związane z dokonaniem podlegających im ośrodków odpowiedzialności. Jednym z rozwiązań jest podzielenie wynagrodzenia właścicieli procesów na dwie części składowe. Pierwsza z nich jest stała, druga natomiast zmienna i zależna od wyników osiągniętych przez dane centrum odpowiedzialności, które z kolei mogą być oparte na miarach finansowych lub niefinansowych.

W przypadku miar finansowych głównie brane są pod uwagę koszty procesów, dlatego ocena kierowników odbywa się głównie za pomocą wykonania budżetu i analizy powstałych odchyleń. Z tym, że będą one zróżnicowane i uzależnione od rodzaju centrum odpowiedzialności za procesy (procesy podstawowe, procesy wspierające i procesy administracyjne). Przykładowe mierniki dotyczące procesów podstawowych zostały zaprezentowane w tabeli 2.

Tabela 2. Podstawowe mierniki związane z kosztami dla ośrodka odpowiedzialności za proces

Miernik	Konstrukcja miernika	Pożądany poziom lub kierunek zmian
Wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów procesu	Koszty procesu wykonane*100/ koszty procesu budżetowane	≤ 100
Wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych procesu (%)	Koszty zmienne procesu wykonane *100/ koszty zmienne procesu budżetowane	≤ 100
Wskaźnik obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów (zł/zł)	Koszty stałe procesu/koszty zmienne procesu	Constans lub spadek
Koszty stałe procesu na jednostkę „produktu procesu”	Poniesione przez centrum procesu koszty stałe/ „produkcja procesu” w jednostkach naturalnych	Spadek

Źródło: opracowanie własne na podstawie [M. Sierpińska, B. Niedbała, 2003, s. 181]

Premiowanie kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za procesy może być powiązane z miernikami opartymi na kosztach w następujący sposób:

- a) premiowanie oparte na wskaźniku dotrzymania budżetu kosztów procesu

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia + $a * (100 - \text{wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów procesu})$, jeśli: wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów procesu < 100

lub

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia, jeśli: wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów procesu > 100

Gdzie:

a – współczynnik premiowania

- b) premiowanie oparte na wskaźniku dotrzymania budżetu kosztów zmiennych procesu

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia + $a * (100 - \text{wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych procesu})$, jeśli: wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych procesu < 100

lub

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia, jeśli: wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych procesu > 100

- c) premiowanie oparte na wskaźniku obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia + $a * (b - \text{wskaźnik obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów})$, jeśli: obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów $< b$
lub

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia, jeśli: obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów $> b$

Gdzie:

b – wartość pożądana wskaźnika obciążenia kosztami stałymi procesów kosztów zmiennych procesów

- d) premiowanie oparte na kosztach stałych procesu na jednostkę „produktu procesu”

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia + $a * (c - \text{koszty stałe procesu na jednostkę „produktu procesu”})$, jeśli: koszty stałe procesu na jednostkę „produktu procesu” $< c$
lub

Wynagrodzenie = Część stała wynagrodzenia, jeśli: koszty stałe procesu na jednostkę „produktu procesu” $> c$

Gdzie:

c – wartość pożądana kosztów stałych procesu na jednostkę „produktu procesu”

Ocenianie ośrodków odpowiedzialności za procesy może się odbywać też na podstawie innych mierników finansowych oraz mierników niefinansowych, dla których trzeba brać pod uwagę specyfikę danego procesu. Należy jednak zwracać szczególną uwagę na często pojawiający się problem dotyczący każdego centrum odpowiedzialności za procesy. Jest nim duża ilość możliwych mierników i trudność powiązania ich wszystkich z systemem wynagradzania w danym przedsiębiorstwie. Rozwiązanie tego problemu to przede wszystkim pogrupowanie mierników w odpowiednie kategorie. Dla każdej z nich trzeba wybrać reprezentanta, który najlepiej będzie odzwierciedlał dokonania ośrodka odpowiedzialności za procesy, w różnych aspektach oraz będzie przekazywał największą treść ekonomiczną. Robi się to po to, żeby mierniki nie powielały informacji i nie wpływały negatywnie na wynagrodzenia kierowników.

5. PODSUMOWANIE

Zarządzanie przedsiębiorstwem zorientowanym procesowo bez wyodrębnionych wewnętrznych jednostek określanych centrami odpowiedzialności za procesy może być bardzo trudne i skomplikowane. Ważne jest, aby na czele danego ośrodka stał kierownik, który będzie odpowiedzialny za powierzony obszar odpowiedzialności. Z punktu widzenia zarządu przedsiębiorstwa istotne jest także to, aby poszczególni menadżerowie mieli jednoznacznie przypisane obowiązki i byli wynagradzani na podstawie dokonań podległych im ośrodków. Sukces w zarządzaniu zdecentralizowanymi organizacjami można osiągnąć tylko przez dobrze skonstruowany system motywacyjny.

LITERATURA

- [1] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998.
- [2] Grajewski P., *Koncepcje struktury organizacji procesowej*, Toruń 2003.
- [3] Gupta P., *Six Sigma. Business Scorecard: Ensuring Performance for Profit*, McGraw-Hill, New York 2004.
- [4] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [5] Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
- [6] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- [7] Skrzypek E., *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2002.
- [8] Szydełko Ł., *Rachunek odpowiedzialności w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 464, Szczecin, 2007.
- [9] *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele i metody.*, K. Perechuda (red.), Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 2000.

THE CONNECTING RESPONSIBILITY ACCOUNTING AND MOTIVATION SYSTEM IN PROCESS ORIENTATED COMPANY

In process orientated company we could implement responsibility accounting. The internal parts of companies are process responsibility centers, which are managed by process owners. They are responsible for achieving the goals (operational and strategic). Their salary should be consisted of two parts (fixed and variable). The variable parts should be connected with process performance measurement such as process costs. Then company increases organizational and economic effectiveness and has a good motivation system.