

Agnieszka Parkitna

Politechnika Wrocławska

OCENA EFEKTÓW PRACY W KOSZTOWYCH OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI

1. Wprowadzenie

Dyskusja na temat centrów odpowiedzialności powstałych w wyniku implementacji controllingu do organizacji, a zwłaszcza centrów kosztowych, nabrała nowego wymiaru dzięki współczesnemu trendowi głębokiej decentralizacji, kontroli kosztów oraz efektywnego wykorzystania pracowników. *Controlling* ma wspomagać i dostarczać informacje pozwalające na eliminowanie sprzeczności występujących między poszczególnymi funkcjami płac. Pracownicy są dla controllingu źródłem informacji o tym, jak postrzegają oni system wynagradzania. W wyniku zastosowania controllingu możliwe są takie modyfikacje systemu motywacyjnego, które służą rozsądnemu kompromisowi między interesami pracodawcy a potrzebami pracobiorcy. Wynagradzanie i ocena efektów stanowią kluczowe składniki w motywowaniu ludzi. Stanowią one element wychowania i kształcenia pracowników. Dzięki ocenie i wynagradzaniu można zmienić zachowania ludzi [Patora 2002, s. 23], czyli można ich właściwie motywować.

Systemy wynagradzania stosowane dotąd w wielu polskich przedsiębiorstwach nadal są nieefektywne i odbiegają od rozwiązań istniejących w nowoczesnych firmach zagranicznych. Podejmowanie i intensyfikowanie problemu kształtowania wynagrodzeń w gospodarce polskiej jest ze wszech miar konieczne. Ta sfera funkcjonowania gospodarki wydaje się bowiem być jedną z najmniej rozpoznawalnych, a jednocześnie – ze względu na wielokierunkowe oddziaływanie wynagrodzeń – jedną z najważniejszych, wzbudzających przy tym najwięcej kontrowersji i emocji. Kształtowanie wynagrodzeń, szczególnie, gdy na ich podstawie pragniemy wykreować dezyderaty pod adresem twórców polityki płac, jest niezwykle trudne [Kraszewska 2002, s. 43].

Nowy trend w kształtowaniu płac to dążenie nie tylko do sprawiedliwego opłacania pracy, ustalenia wynagrodzeń na godziwym poziomie, ale również obserwo-

wanie potrzeb i zainteresowań pracowników oraz pomoc ze strony firmy w ich realizacji przy jednoczesnej kontroli kosztów. Budowa obwarowanego wymienionymi wymaganiami systemu wynagrodzeń może być osiągnięta przez zastosowanie controllingu w wynagradzaniu. Wielu praktyków controllingu uważa, że osiągnięcie celu, a zwłaszcza realizacja zadań centrów odpowiedzialności mogą być zagrożone bez wykorzystania efektywnych narzędzi motywacyjnych. Bez zaangażowania i efektywnej pracy pracowników nie można oczekiwać realizacji jakichkolwiek zadań. Motywacja do podnoszenia efektywności zachowań jest tym większa, w im większym stopniu można uzależnić efekty pracy od wynagrodzeń. Dlatego tak istotny w systemie controllingowego motywowania jest pomiar efektów pracy centrów odpowiedzialności. Motywowanie nie może być jednorazową, wydzieloną czynnością, lecz powinno przenikać wszelkie działania menedżerów w przedsiębiorstwie [Kotarska 2001, s. 28]. Dlatego konieczne jest stworzenie właściwego systemu motywacyjnego, który zaspokajałby aspiracje i oczekiwania pracowników wobec płac. Można to uzyskać poprzez system bazujący na controllingu. Stwarza on naturalne podwaliny dla właściwej motywacji, szczególnie w ramach kosztowych ośrodków odpowiedzialności. W swoich założeniach dąży on do wzrostu sprawności zarządzania całą organizacją i umożliwia właściwe jej kierowanie.

Nie jest to jednak proste, gdyż w literaturze polskiej dotyczącej controllingu brakuje w tym względzie wzorców teoretycznych i praktycznych. Zastosowanie idei controllingu w sferze wynagrodzeń, zwłaszcza do oceny efektów, narzuca zmianę ich wewnętrznej struktury, co oznacza pozostawienie w wynagrodzeniu jedynie składników mających związek z wykonywaną pracą, takich jak płaca zasadnicza i premia lub nagroda czy składniki gwarantowane *Kodeksem pracy*. Wprowadzenie nowych zasad kształtowania niektórych składników wynagradzania oznacza wykorzystanie w tym celu wartościowania pracy i systemu oceny pracowników i oceny ich efektów pracy.

Sprawiedliwa¹ ocena pracowników i ich wkładu osobistego w wykonywaną pracę jest z punktu widzenia teorii motywacji jedną z głównych potrzeb, która stanowi podstawę sprawiedliwego wynagradzania. Sprawiedliwość w tej teorii jest zdefiniowana jako indywidualnie postrzegane traktowanie danej osoby w porównaniu z innymi, oparte na zasadzie równości. Samo ocenianie pracowników ma swoich zwolenników i przeciwników. Już W.E. Deming stwierdził, że „ocena jest jedną ze śmiertelnych chorób praktyki kierowania, polegającej na niewłaściwym wartościowaniu pracowników”. Większość autorów uważa jednak, że ocenianie jest ważną funkcją zarządzania i należy je stosować w zorganizowanej formie [Sekula 2000, s. 114]. Dlatego też ocena efektów pracy zajmuje centralną pozycję w motywowaniu pracowników. Ocena ta pełni funkcję motywatora pośredniego i bezpośredniego, ponieważ:

¹ Teoria motywacji Adamsa.

- dzięki niej pracownik poznaje swoją pozycję względem innych i względem przyjętych norm,
- oceny ujawniają słabe i mocne strony oraz perspektywy rozwoju, pozwalają sprecyzować kierunki działań na rzecz poprawy efektów,
- stwarza podstawy konstrukcji całego systemu motywowania, organizacji pracy i systemu komunikacji,
- wyniki oceny są korzystne dla organizacji przy podejmowaniu decyzji osobowych związanych zwłaszcza z doborem i awansem poszczególnych pracowników oraz szkoleniami i rozwojem.

Według S. Borkowskiej współczesne znaczenie ocen ukierunkowanych na rozwój pracowników, ich zdolność uczenia się, innowacyjność i elastyczność zdobywa nawet dominującą pozycję. Ocena pełni różne funkcje, przy czym najważniejszymi z punktu widzenia controllingu wydają się [Sekuła 2000, s. 115-116]: pokazywanie dorobku i efektów pracy pracownika, przedstawienie jego mocnych i słabych stron, ujawnienie trudności i przyczyn niewywiązywania się z powierzonych zadań, ustalenie stopnia przydatności na stanowisku, ustalenie potrzeb i możliwości rozwoju zawodowego, określenie form pomocy udzielanych pracownikom w celu likwidowania ich słabych stron, stosowanie środków motywacji ekonomicznej i pozaekonomicznej nie wymienionych wyżej w zależności od oceny pracownika, wykorzystanie zbiorczych wyników oceniania pracowników do kształtowania polityki personalnej w przedsiębiorstwie.

Ocenianie pracowników ma pomagać im w samodoskonaleniu, natomiast firmie dostarcza informacji wykorzystanych w kształtowaniu systemu motywacji i polityki personalnej. Ocenę efektów pracy w kosztowych ośrodkach odpowiedzialności ze względu na podmiot oceny możemy podzielić na dwie zasadnicze kategorie, które wymagają szczegółowego przedstawienia: ocena indywidualnych efektów pracy i ocena zbiorowych efektów pracy.

2. Ocena indywidualnych efektów pracy

W zależności od horyzontu czasu można rozpatrywać potrzebę stosowania następujących rodzajów ocen: bieżącej, krótkookresowej (miesięcznej lub kwartalnej) i średniookresowej (rocznej) [Sekuła 2000, s. 118]. Łatwiejsze jest badanie sformalizowanych systemów oceniania pracowników, którymi nie są objęte oceny bieżące. Formalizacja ocen bieżących zachowań pracowników zależy od poszczególnych kierowników. Oceny krótko- i średniookresowe odznaczają się większą formalizacją. Podstawowym celem ocen krótkookresowych jest premiowanie i nagradzanie pracowników oraz korygowanie ich postaw i zachowań.

Uogólnioną ocenę w postaci przydatności pracowników dla przedsiębiorstwa, mającą na uwadze posiadany potencjał rozwoju, można przeprowadzić za pomocą macierzy przydatności pracowników (rys. 1), w której należy wyróżnić następujące

obszary: pracownicy problematyczni, mało przydatni, najlepsi, doświadczeni i solidni [Pocztowski 1996, s. 20-22]. Wymienione grupy wymagają krótkiego scharakteryzowania.

Potencjał rozwoju	Wysoki	Pracownicy problematyczni	Najlepsi pracownicy
	Niski	Pracownicy mało przydatni	Pracownicy doświadczeni i solidni
		Niskie	Wysokie
		Efekty pracy	

Rys. 1. Macierz przydatności pracowników

Źródło: [Pocztowski 1996, s. 20].

Pracownicy problematyczni, do których można zaliczyć osoby posiadające duże możliwości rozwoju, z reguły są młode, niedoświadczone, z tego też powodu popełniające błędy lub nie osiągające wysokich efektów; są to również ludzie, których zatrudniono na nieodpowiednich stanowiskach.

Pracownicy mało przydatni dla przedsiębiorstwa, do których można zaliczyć osoby uzyskujące niskie efekty pracy i mające małe możliwości rozwoju, mało wydajne, nie radzące sobie z powierzoną im do wykonania pracą, często niekompetentne, niechętnie do podnoszenia kwalifikacji oraz nie wykazujące chęci do pracy.

Pracownicy najlepsi to osoby osiągające wysokie efekty i posiadające duże możliwości rozwoju, mogące pochwalić się wysokimi kwalifikacjami zawodowymi do pracy na powierzonym im stanowiskach, wyrażające chęć do podnoszenia kwalifikacji, awansu i kariery zawodowej, a przy tym posiadające silną motywację do samorealizacji i sukcesu.

Pracownicy solidni są to osoby posiadające duże doświadczenie zawodowe, uzyskujące wysokie efekty pracy, ale których możliwości rozwojowe są ograniczone ze względu na wiek, stan zdrowia oraz wyczerpane możliwości na swojej ścieżce awansu. Efekty pracy tych pracowników są najwyższe, nie będą jednak ulegać podwyższeniu w przyszłych okresach, choć mogą wykazać tendencję spadkową.

Uogólniona ocena pracowników może zostać poszerzona o szczegółowe kryteria dotyczące jakości, oszczędności, terminowości, wiedzy, doświadczenia, predyspozycji, poziomu motywacji i stanu zdrowia, co pozwala na pełniejsze ocenianie pracowników, uwzględniając ich przydatność dla przedsiębiorstwa. Zawiera się to w controllingowym podejściu do tego zagadnienia, które ma badać, czy zostały postawione konkretne cele systemu ocen i w jaki sposób są one osiągnięte.

W controllingu proces oceny pracowników powinien przebiegać według określonej procedury, w której ważna jest kolejność czynności. Podstawowym zdaniem controllingu jest czuwanie nad stosowaniem pełnej procedury oceniania, uwzględniając następujące kroki i czynności [Sekuła 2000, s. 121].

Tabela 1. Pytania kontrolne i wskaźniki obszaru oceniania pracowników

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Przeciętna ocena pracowników, w skali zakładu uzyskana jako suma wszystkich ocen podzielona przez liczbę pracowników
	Liczba osób, które uzyskały ocenę bardzo dobrą i wyższą
	Liczba osób, którym proponowano awanse zawodowe w wyniku oceny
	Liczba osób, którym zaproponowano podwyżkę płac w wyniku oceny
	Liczba osób, których skierowano na szkolenia w wyniku oceny
	Liczba osób, którym zostanie udzielona inna pomoc niż szkolenia w celu podciągnięcia się w pracy
	Liczba osób przewidzianych do degradacji i tych, które zostały faktycznie zdegradowane
	Liczba osób, które faktycznie dostały awanse
	Liczba osób przeszkolonych
	Liczba osób, które odwołały się od wyników oceny
	Struktura ocen uzyskanych przez pracowników (rozkład ocen)
	Udział pracowników objętych oceną w stosunku do wszystkich pracowników
	Częstotliwość przeprowadzonych ocen
	Liczba osób zaangażowanych w proces oceniania
	Koszty przeprowadzonych ocen
	Przeciętna ocena w poszczególnych latach
Jakościowe	Jakie rodzaje ocen są stosowane do oceny pracowników?
	Jakie metody i techniki są stosowane do oceniania pracowników?
	Czy jest ustalona i stosowana procedura oceniania?
	Jakie narzędzia są stosowane do oceniania?
	Czy ocenianie jest odczuwane jako sprawiedliwe?
	Czy są zróżnicowane schematy dla oceny grup pracowniczych?
	Jakie są kryteria i wagi?
	Kto podlega ocenie?
	Czy oceniaczy posiadają umiejętności oceniania?
	Czy dokonywana jest samoocena pracowników?
	Jakie są zastrzeżenia i uwagi do systemu oceniania?
	Jakie osoby lub instytucje powoływane są do spraw oceniania?
	Czy i w jaki sposób wykorzystuje się wyniki ocen?
	Czy są realizowane zalecenia wyników ocen?
	Czy wyniki ocen mają wpływ na motywowanie i usprawnienie polityki kadrowej?

Źródło: [Sekuła 2000, s. 129-130].

Po pierwsze: pracowników należy poinformować o celu, funkcjach i sposobach oceny. Po drugie: należy ustalić czas oceniania oraz narzędzia oceny i osoby oce-

niające. Po trzecie: przygotowanie oceny musi przebiegać według przyjętych kryteriów. Wynikiem oceny winno być jej udokumentowanie oraz ustalenie kierunków i sposobów wykorzystania wyników ocen w konstruowaniu systemu motywacyjnego [Ciesińska-Nieckarz 1999, s. 12].

Zadaniem controllingu jest zidentyfikowanie nieprawidłowości w instrumentach służących do oceniania i zaproponowanie zmian umożliwiających ich doskonalenie poprzez stworzenie systemu pytań kontrolnych i wskaźników pozwalających na opiniowanie sposobu oceniania pracowników (tab. 1). Prowadzony przez controlling nadzór nad procesem oceniania pozwala ustalić, czy stosowana w przedsiębiorstwie procedura nie zawiera błędów, do których można zaliczyć: sztywne przypisanie bodźców w zależności od poziomu spełniania wymagań zawartych w ocenie pracownika (które powinno się zmieniać w zależności od potrzeb i możliwości przedsiębiorstwa w poszczególnych latach), brak analizy doboru kryteriów i wag, brak zgodności arkusza ocen z przyjętą metodą i koncepcją oceniania itp. [Sekuła 2000, s. 122-128].

3. Ocena zespołowych efektów pracy

Analizując literaturę przedmiotu na temat systemu ocen zespołowych efektów pracy, zauważa się wyraźny niedostatek opracowań dotyczących systemu ocen ośrodków odpowiedzialności wyodrębnianych w celu ułatwienia sterowania wynikiem finansowym. Próby kompleksowego zdefiniowania systemu oceny ośrodków odpowiedzialności podjął się w literaturze J. Nesterak, który zdefiniował go jako „celowo określony zbiór elementów oraz relacji zachodzących między nimi, służący do sformułowania sądów wartościujących działalność i stan ekonomiczny centrum gospodarczego”.

Przy konstruowaniu systemu oceny ośrodka odpowiedzialności konieczne jest więc uzyskanie odpowiedzi na pytania: kto, kogo, co, dlaczego i kiedy, gdzie i w jaki sposób będzie oceniać.

W ramach systemu oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności podmiotem ocenianym będzie różnego typu ośrodek kosztowy, ocenianym *controller* lub przełożony kierownika danego centrum [Nowosielski 2001, s. 152]. Celem oceny będzie określenie stopnia osiągnięcia wiązki celów danego ośrodka odpowiedzialności za koszty i stworzenie odpowiednich warunków w przedsiębiorstwie: intensyfikacja działalności poszczególnych jego ośrodków oraz wzrost efektywności działania całego przedsiębiorstwa. Przedmiotem oceny kosztowego ośrodka odpowiedzialności jest całokształt jego działalności. Kryterium oceny stanowi efektywność działalności ośrodka i stopień intensywności jego metod gospodarowania. Miernikami oceny jest zestaw, odpowiednio dobranych do specyfiki działalności i rodzaju centrum kosztowego, mierników jakościowych i ilościowych.

System oceny ośrodków odpowiedzialności ma za zadanie służyć wartościowaniu działalności wydzielonego centrum gospodarowania, które odzwierciedla się

w podmiotowo-celowym charakterze oceny w konkretnych warunkach zarządzania panujących w przedsiębiorstwie. Realizacja postulatu oceny powinna zmierzać do dostosowania się do wcześniejszych kryteriów oceny, warunków mierzalności analizowanych cech oraz stworzenia warunków porównania uzyskanych ocen, co powinno zawierać się w systemowym podejściu do oceny wydzielonego w przedsiębiorstwie centrum kosztowego [Kaczyńska-Maciejewska 2001, s. 24]. To podejście zmusza controllera do prowadzenia kompleksowej analizy nie tylko związków i zależności zachodzących wewnątrz ośrodka, ale również relacji zachodzących pomiędzy centrami a otoczeniem [Kaczyńska-Maciejewska 2001, s. 24]. Przy konstruowaniu systemu oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności należy przyjąć za podstawę działania szereg następujących założeń metodologicznych [Kaczyńska-Maciejewska 2001, s. 24]:

- system oceny powinien być dostosowany do typu kosztowego ośrodka odpowiedzialności, zapewniając jednocześnie elastyczność w zależności od zmieniających się warunków otoczenia,
- ocena efektów pracy centrum kosztowego powinna obejmować z jednej strony wielkości syntetyczne, służące ocenie pracy centrum, z drugiej miary analityczne pozwalające na pogłębienie poszczególnych obszarów pracy centrum kosztowego,
- mierniki tworzące system oceny efektów pracy centrum kosztowego powinny zapewniać pełną porównywalność w różnych przekrojach organizacyjno-przestrzennych i czasowych,
- rezultaty pomiaru oceny efektów pracy centrum kosztowego powinny być grupowane tematycznie, co pozwoli na dopasowanie systemu wynagrodzeń do zróżnicowanych kryteriów oceny ośrodków odpowiedzialności.

W przedsiębiorstwie, w którym panuje przekonanie, że wszystko jest efektem pracy w grupie, istnieje klimat do budowy tożsamości wewnętrznej, istotnej dla usprawnienia działań organizacyjnych [Jabłoński 2002, s. 34]. *Controller* przeprowadzający taką analizę powinien kierować się następującymi zasadami [Nesterak 2002, s. 409]:

- efektywności, polegającej na rzetelnym i obiektywnym przedstawieniu występujących w ośrodku zjawisk i faktów,
- koncentracji skupiającej uwagę na zagadnieniach istotnych związanych z głównym tematem analizy, jej celami i problemami,
- konkretności polegającej na trzymaniu się faktów dokonanych w określonych warunkach i okolicznościach,
- zwięzłości i przejrzystości polegającej na precyzyjności wypowiedzi na temat opracowanego zagadnienia,
- kompleksowości sprowadzającej się do dogłębnego spenetrowania i wyczerpania tematu analizy,
- terminowości i aktualności umożliwiającej podjęcie szybkiej i skutecznej decyzji,

- operatywności, elastyczności, porównywalności danych oraz ich praktycznej użyteczności.

Podstawową metodą oceny pracy centrów kosztowych powinna być ocena wykonania budżetów w tych centrach. Możemy wyróżnić trzy typy wykorzystania budżetów w ocenie efektów pracy [Borkowska 2001, s. 540]:

- W sytuacji, kiedy budżet traktowany jest w przedsiębiorstwie jako ograniczenie, ocenie podlega zdolność kierownika komórki do wykonania budżetu, a więc osiągnięcia efektów krótkoterminowych, bez uwzględnienia ważnych celów i zadań. Takie traktowanie budżetu prowadzi, co prawda, do obniżki kosztów i wykonania budżetu na poziomie koniecznego minimum, ale jednocześnie wywiera presję na pracowników, rodzi stresy, napięcia i podstawy defensywne niekorzystne z punktu widzenia pracodawcy i nieodpowiednie w sytuacjach wymagających przedsiębiorczych i elastycznych zachowań. Taka ocena efektów pracy jest jednostronna, niesprawiedliwa i krótkowzroczna, a w dłuższym okresie może okazać się szkodliwa i niespójna ze strategią zarządzania.
- W sytuacji, kiedy budżet traktowany jest jako „narzędzie” zorientowane na zysk (korzyść), menedżer oceniany jest ze względu na zdolność do działań na rzecz osiągania celów organizacji. Menedżer działa, kierując się swoimi decyzjami, nie tylko danymi budżetowymi, ale informacjami kompleksowymi, uwzględniającymi złożoność i zmienność kontekstu budżetu oraz nadrzędność długookresowych celów przedsiębiorstwa. W takim ujęciu budżet stanowi jedną z wielu płaszczyzn oceny efektów pracy. Inteligentne posługiwanie się tymi informacjami sprzyja realizacji budżetu. Kreuje atmosferę współpracy i zaufania. Nie rodzi postaw defensywnych, przyczynia się do poprawy efektów długoterminowych.
- W sytuacji, kiedy budżet wykorzystywany jest w sposób pozaksięgowy, informacja budżetowa odgrywa mało istotną rolę w ocenie osiągnięć menedżera. Nieksięgowy sposób wykorzystywania informacji budżetowej z pewnością sprzyja dobrej atmosferze i nie rodzi napięć organizacyjnych, ale jest zbyt mało mobilizujący.

4. Ustalanie kryteriów i mierników oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Skuteczność i efektywność oceny pracy centrów odpowiedzialności powinna być dokonana za pomocą mierników, które są jednocześnie kryterium optymalizacji decyzji podejmowanych w kosztowych centrach odpowiedzialności. Podstawą przeprowadzenia odpowiedniej oceny efektów pracy jest dobór odpowiednich kryteriów, według których będzie ona prowadzona. Kryteria te powinny być obiektywne, stosunkowo stabilne, znane i akceptowane przez zatrudnionych oraz wzajemnie niesprzeczne [Jacukowicz 1997, s. 93].

Rachunek ekonomiczny wywołuje zapotrzebowanie na proste, zrozumiałe dla wszystkich pracowników kryteria oceny pracy oraz porównanie ich z zastosowanymi w innych przedsiębiorstwach. Zmieniają się kryteria oceny pracowników i kierowników. *Controlling* kładzie nacisk na jakość jako jeden z celów organizacyjnych, dlatego też kryteria oceniania indywidualnych efektów pracy ukierunkowane są na [Sajkiewicz, Sajkiewicz 2002, s. 97]:

- jakość wypełnianych obowiązków według określonych standardów lub stopnia osiągnięcia zamierzonych celów,
- jakość wyrażoną w wartości pieniężnej, rodzaj i liczbę zakończonych działań kadrowych,
- przestrzenne harmonogramowanie realizacji zadań kadrowych i osiągnięcia wyników,
- optymalizację kosztów w relacji do wyników lub minimalizację strat każdej jednostki wewnętrznej lub czasu wykorzystania zasobów ludzkich i finansowych,
- potrzebę nadzoru (stopień, w którym osoba lub jednostka organizacyjna może wykonać działania kadrowe bez potrzeby pomocy lub interwencji w celu zapobiegania niekorzystnym wynikom),
- dodatni wpływ na kulturę pracy (stopień, w którym działania kadrowe rozwijają poczucie własnej godności, życzliwości, zaangażowanie, zadowolenie i współpracę pomiędzy pracownikami oraz kierownikiem).

Przywiązywanie dużej wagi do wymienionych kryteriów wynika z takich celów przedsiębiorstwa, do których można zaliczyć np. zwiększenie sprzedaży, poprawę produktywności, zwrot nakładów inwestycyjnych itp. Przedsiębiorstwa kojarzą wymienione wskaźniki z indywidualną wydajnością pracy lub efektywnością jednostki organizacyjnej. W controllingowej ocenie indywidualnych efektów możemy dokonać analizy porównawczej kompetencji kierowników, znaczących dla realizacji strategii. Zarysowuje się ukierunkowanie kompetencji na [Sajkiewicz, Sajkiewicz 2002, s. 97]: wiedzę o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu (pozwala to zrozumieć szanse rozwoju), umiejętności uzyskania rzetelnej jakości wyników (odnosi się do stopnia, w jakim kierownicy komórek kadrowych lub kierownicy liniowi zapewniają wymagania jakości i działań w zakresie motywowania i zarządzania personelem), kierowanie koniecznymi zmianami oparte na partnerstwie, co można zmierzyć stopniem, w jakim kierownik liniowy potrafi zwiększyć zdolności organizacji do kreatywnych zmian, rozwiązywania problemów, pozytywnego oddziaływania na wzajemne stosunki, wprowadzania innowacji oraz kształtowania profesjonalnych ról.

Ustalenie mierników działań w każdej z wymienionych grup kompetencji nie jest łatwe i dotychczas w literaturze nie zostało ono wystarczająco głęboko przeanalizowane i opracowane. Zdaniem A. i Ł. Sajkiewiczów w ocenie kompetencji kierowników zespołów, a więc tym samym kierowników ośrodków odpowiedzialności, rośnie znaczenie takich kryteriów, jak przyrost wiedzy wymaganej do podjęcia określonej decyzji, umiejętność planowania pracy w zmiennych sytuacjach i podejmowania

nowych działań we właściwym czasie, poszerzenie i pogłębienie wiedzy o przedsiębiorstwie, częstotliwość pojawiania się głębokiego stresu, skala absencji w zespole.

Bardzo ważnym elementem oceny wyników pracy jest uzyskanie danych dotyczących zmiany produktywności i wydajności pracy poszczególnych pracowników i całego ośrodka odpowiedzialności. W celu wyrażenia korzyści z pracy pojedynczej osoby stworzono miarę zwaną współczynnikiem wydajności. Analiza wielkości i przyczyn odchyień od planowanej wydajności może być podstawą do zmiany wydajności pracy, która może nastąpić, gdy korzystnie wpływa na zmianę produktywności. W kosztowych ośrodkach odpowiedzialności do oceny produktywności i wydajności pracy pracowników możemy zastosować mierniki zaprezentowane w tab. 2.

Tabela 2. Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy indywidualnej

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Wydajność pracy na jednego zatrudnionego
	Wydajność pracy na przepracowaną roboczogodzinę
	Wskaźnik wykonania norm ogółem w zakładzie, według stanowisk
	Rozpiętość w stopniu napięcia norm na poszczególnych stanowiskach pracy
	Wskaźnik wykonania norm przez pracowników
	Liczba godzin normatywnych przepracowanych na jednego zatrudnionego
	Wartość majątku trwałego przypadająca na jednego zatrudnionego
	Zysk na jednego zatrudnionego
	Relacje między tempem wzrostu przeciętnej płacy a tempem wzrostu wydajności pracy

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sekuła 2000, s. 312-313].

Warunkiem właściwego doboru kryteriów oceny jest dokładne rozpoznanie skutków i ustalenie celów analizowanych ośrodków odpowiedzialności. Racjonalizację wyboru kryteriów możemy uzyskać przez odrzucenie arbitralności i przypadkowości w tym zakresie. Realizacja tych postulatów wymaga, by oceniający wyraźnie wyodrębnić kryteria doboru oraz konkretne metody służące ocenie. W praktyce może pojawić się konieczność dokonania wyboru między zastosowaniem dobrego kryterium i złej metody lub złego kryterium i dobrej metody. Po wyznaczeniu zbioru kryteriów należy poddać go redukcji, biorąc pod uwagę hierarchię celów, mierzalność skutków czy przeznaczenie wyników oceny. Wynikiem tego jest podjęcie decyzji co do liczby stosowanych kryteriów. Po ustaleniu właściwych kryteriów należy dokonać wyboru mierników (odpowiadających danej metodzie oceniania) [Nesterak 2002, s. 408]. Wypracowanie kryteriów oraz mierników ma dać odpowiedź na pytanie, jak będą oceniane wyniki i jakie korzyści finansowe są z tym związane dla pracowników danego centrum [Kopertyńska 1998, s. 40]. Mierniki oceny działalności centrów powinny tworzyć system hierarchiczny, podporządkowany celom, zadaniom i miernikom oceny działalności całego przedsiębiorstwa i w pełni odzwierciedlać efektywność gospodarowania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Ich wybór w dużej mierze podyktowany jest rodza-

jem tych ośrodków. Przy ich doborze muszą być jednak zachowane pewne reguły. Poprawnie skonstruowane mierniki powinny spełniać następujące warunki: muszą być powiązane ze zdefiniowanymi celami ośrodka odpowiedzialności, mierzalne, konkretne, proste i obiektywne. Dopiero tak skonstruowane mierniki staną się nośnikami informacji i instrumentami dekompozycji celów przedsiębiorstwa. Mierniki powinny nakłaniać do przedsięwzięć zmierzających do osiągnięcia założonych celów. Tylko te mierniki, które stają się konkretną wytyczną działania dla danej jednostki organizacyjnej, mogą być przyjmowane do realizacji. Stopień ich realizacji wówczas jest rzeczywiście uzależniony od pracy na danym stanowisku. Jest to warunek praktycznie bardzo trudny do spełnienia. Osoby poddane ocenom powinny uczestniczyć w doborze mierników. Muszą ponadto posiadać odpowiednie kwalifikacje, aby przy stosowaniu danego zbioru mierników mogły osiągnąć sukces.

W praktyce mierniki oceny wykonania zadań w centrum kosztowym możemy podzielić na ilościowe i jakościowe. Mierniki ilościowe stanowią liczby charakteryzujące kwantyfikowalne cechy różnych zjawisk (pomiar wszystkich zmiennych za pomocą tylko miar ilościowych nie jest możliwy). Mierniki jakościowe wskazują niemierzalne lub trudno mierzalne cechy wnętrza podmiotu i otoczenia zewnętrznego centrum. Analizując całokształt literatury, możemy stwierdzić, że w stosunku do samodzielnych podmiotów produkcyjnych (centrów kosztów), w których zakres odpowiedzialności kierownictwa jest ograniczony do sfery rzeczowej i kosztów, użyteczne są następujące mierniki ilościowe [Nowosielski 2001, s. 152]:

- rzeczowe, tj. stopień wykonania konkretnego zadania rzeczowego, np. planu asortymentowego produkcji,
- sprawnościowe, np. terminowość dostaw czy utrzymanie planowanej rotacji zapasów w produkcji w toku, wykorzystanie czasu pracy w określonym stopniu,
- kosztowe, tj. odchylenia kosztów wykonanych od planowych.

Najczęściej wykorzystywanym narzędziem służącym jako miernik wartościowy w ośrodku odpowiedzialności za koszty jest rachunek marż pokrycia kosztów [Mońka 2001, s. 43]. W obrębie finalnych centrów kosztów jako podstawowe kryterium ich oceny proponuję stosować mierniki odzwierciedlające poziom kosztów, np. wyznaczony techniczny koszt wytworzenia, założony budżet przy osiągnięciu budżetowego celu. W odniesieniu do wszystkich rodzajów kosztowych centrów gospodarowania należy także przyjąć mierniki rzeczowe i sprawnościowe.

5. Mierniki rzeczowe i sprawnościowe

W ramach kosztowych centrów podstawowych i ubocznych do oceny stopnia realizacji zadania rzeczowego możliwe jest wykorzystanie wskaźnika będącego średnią arytmetyczną wykonania wszystkich pozycji asortymentowych planu danego okresu, który możemy opisać wzorem [Nowosielski 2001, s. 153]:

$$WR = \frac{\sum_{i=1}^n W_i}{n} \times 100\%,$$

gdzie: WR – stopień realizacji zadania rzeczowego,

n – liczba pozycji asortymentu i dla centrum na dany okres,

W_i – procent wykonania planu ilościowego asortymentu i przy założeniu, że:

$$W_i = \frac{w_i}{p_i} \times 100,$$

($W_i \leq 100$, jeśli zadanie ma charakter maksymalny, $W_i \geq 100$, jeśli zadanie ma charakter minimalny; jeżeli zadanie ma charakter punktowy: $W_i = 0$, jeżeli wykonane zadanie jest mniejsze lub większe od planowanego, $W_i = 100$, jeżeli wykonanie jest równe planowanemu),

w_i – wykonana ilość asortymentu i ,

p_i – planowana ilość tego asortymentu.

W praktyce możemy spotkać się z różnym stopniem ważności wykonania poszczególnych zadań (wyrobów). Dlatego dla konkretnego asortymentu można wyznaczyć stopień pilności (ważności) większy od 1. W ten sposób zapewnia się terminowy spływ produkcji tych zadań, na których wykonaniu w danym okresie zależy najbardziej. Skorygowany wskaźnik asortymentowego wykonania planu można wówczas przedstawić w postaci średniej arytmetycznej ważonej, według prezentowanego przez Nowosielskiego wzoru [Nowosielski 2001, s. 153]:

$$WR' = \frac{\sum_{i=1}^n W_i \times S_i}{\sum_{i=1}^n S_i} \times 100,$$

gdzie: i – przyjmuje wartość z przedziału od 1 do k ,

k – górne ograniczenie przedziału ważności.

S_i – stopień ważności dla asortymentu i ,

$S_i = 1$ oznacza brak preferencji co do ważności.

Jednak jest to w praktyce dosyć skomplikowane do zastosowania i może przysporzyć trudności w odczytywaniu i wyliczaniu wartości WR' .

W odniesieniu do kosztowych centrów podstawowych i ubocznych do oceny stopnia realizacji zadania rzeczowego produkcyjnego możliwe jest również wykorzystanie wskaźnika wykonania planowej rotacji zapasów (np. produkcji w toku). Wylicza się go według wzoru [Nowosielski 2001, s. 153]:

$$WZ = 1 + \frac{R_o - R_w}{R_o},$$

gdzie: WZ – wskaźnik wykonania planowej rotacji zapasów,

- R_o – rotacja zapasów planowana (bazowa, z ubiegłego okresu) na początek okresu planistycznego-rozliczeniowego (w dniach),
 R_w – rotacja zapasów wykonana na koniec okresu planistyczno-rozliczeniowego (w dniach).

Tabela 3. Mierniki do oceny produktywności i wydajności pracy kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Rodzaj	Nazwa
Ilościowe	Wskaźnik wykonania norm ogółem w zakładzie, według ośrodków odpowiedzialności i stanowisk
	Rozpiętość w stopniu napięcia norm ogółem w zakładzie, w ramach ośrodków odpowiedzialności i subcentrów kosztowych
	Wskaźnik zmiany norm
	Udział technicznego uzbrojenia stanowiska pracy we wzroście wydajności pracy
	Udział lepszego wykorzystania czasu pracy we wzroście wydajności pracy
	Udział zmian w zatrudnieniu we wzroście wydajności pracy
	Produktywność wynagrodzeń
	Produktywność kosztów pracy
	Produktywność pracy $Q(T_1 + T_2)$
	Produktywność majątku trwałego
	Produktywność uzbrojenia technicznego stanowisk pracy
	Zyskowność produkcji
	Zyskowność majątku trwałego
	Zyskowność technicznego uzbrojenia stanowisk pracy
	Wskaźnik dynamiki wydajności pracy w okresie roku i dłuższym
Jakościowe	Jakie są używane parametry do mierzenia efektów pracy w ośrodkach odpowiedzialności?
	Według jakich mierników ocenia się wydajność i produktywność pracy w ośrodkach odpowiedzialności?
	Jakie formuły służące do obliczania wydajności i produktywności pracy obowiązują w ośrodkach odpowiedzialności?
	Czy planuje się wydajność pracy ośrodka odpowiedzialności i jakich okresów ona dotyczy?
	Czy bada się dynamikę wydajności pracy na przestrzeni roku i w okresach dłuższych?
	Jakie występują trendy w wydajności pracy na przestrzeni lat?
	Jakie są przyczyny załamania się trendów w wydajności pracy?
	Jakie są przeszkody w planowaniu wydajności pracy?
	Czy prowadzi się badania, jaki wzrost wydajności jest opłacalny dla przedsiębiorstwa?
	Czy ważne są relacje dotyczące tempa wzrostu wydajności płac i tempa wzrostu wydajności pracy i czy są ustalane?
	Czy identyfikuje się czynniki mające wpływ na wydajność pracy, prowadzi się analizę tych czynników i ustala się ich wpływ na wzrost wydajności pracy?
	Czy prowadzi się kompleksową ocenę zmian w wydajności pracy w powiązaniu z miernikami służącymi do oceny efektywności przedsiębiorstwa?
	Jakiego rodzaju mierniki wykorzystuje się do kompleksowej oceny zmian w wydajności?

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sekuła 2000, s. 312-313].

Wskaźnikiem rzeczowym, jaki można wykorzystać do oceny pracy wszystkich centrum kosztowych, jest terminowość wykonania zadań, zarówno spływu produktów, jak i innych, tj. np. terminowości księgowania na kontach analitycznych wykonywanych w pośrednich ośrodkach kosztowych należących do księgowości itp. Kolejnym wskaźnikiem, który możemy zastosować we wszystkich rodzajach ośrodków kosztowych, jest wskaźnik wykorzystania czasu pracy (nabiera on szczególnego znaczenia przy ocenie pośrednich ośrodków odpowiedzialności, zwłaszcza wchodzących w skład takich działów, jak np. administracja, księgowość, finanse), który można opisać wzorem [Nowosielski 2001, s. 154]:

$$WC = 1 - \frac{C_p - C_w}{C_p},$$

gdzie: WC – wskaźnik wykorzystania czasu pracy,

C_p – planowe procentowe wykorzystanie czasu pracy (nominalnego lub efektywnego) w danym okresie,

C_w – faktyczne procentowe wykorzystanie czasu pracy (nominalnego lub efektywnego) w danym okresie.

W finalnych ocenach centrów kosztowych miernikiem rzeczowym może być również wartość lub liczba produktów w poszczególnych asortymentach, w przekroju poszczególnych okresów planistycznych.

Do podstawowych mierników sprawnościowych centrów kosztowych możemy zaliczyć mierniki wydajności i produktywności pracy (tab. 3).

6. Mierniki kosztowe

Podstawowym miernikiem kosztowym we wszystkich typach ośrodków kosztowych jest miernik odchylenia kosztów rzeczywistych, oparty na metodzie różnicowej, według wzoru:

$$O_k = K_p - K_w,$$

gdzie: O_k – odchylenie kosztów rzeczywistych od kosztów planowych (skorygowanych), przedstawionych w preliminarzu kosztów,

K_p – koszty planowe (budżetowe),

K_w – koszty rzeczywiste (wykonane).

W finalnych kosztowych ośrodkach odpowiedzialności, do których należą centra kosztów produkcji podstawowej i pomocniczej, mierzenie efektów działalności produkcyjnej powinno się odbywać za pomocą kosztów normatywnych (porównanie kosztów normatywnych do rzeczywście poniesionych). W tego typu centrach dokonuje się formalnej oceny i przeprowadza analizy kształtowania się kosztów na podstawie systemu norm. Natomiast w centrach kosztów obsługi (w pośrednich

ośrodkach odpowiedzialności za koszty) powinno się stosować koszty uznaniowe, które można oceniać w kategoriach jakościowych [Kozioł 2002, s. 167].

Analizując całokształt literatury polskiej dotyczącej mierników oceny pracy kosztowych centrów odpowiedzialności, możemy dokonać próby uzupełnienia i systematyzacji całości mierników kosztowych ośrodków odpowiedzialności (tab. 4).

Tabela 4. Przykładowe mierniki oceny kosztowych ośrodków odpowiedzialności

Typ centrum kosztowego	Nazwa	Konstrukcja miernika	Pożądany poziom lub kierunek zmian
1	2	3	4
Mierniki dotrzymania budżetu			
C_{kfu} , C_{kfp}	Wskaźnik dotrzymania budżetu kosztów zmiennych (%)	koszty zmienne $\times$ 100/koszty zmienne budżetowane	spadek
C_{kpp} , C_{kfu} , C_{kfp}	Wskaźnik dotrzymania limitu kosztów stałych (%)	koszty stałe $\times$ 100/koszty stałe budżetowane	100%
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na jednostkę produkcji	poniesione przez centrum koszty stałe/produkcja w jednostkach naturalnych	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na roboczogodzinę	poniesione przez centrum koszty stałe/roboczogodziny przepracowane	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Koszty stałe na maszynogodzinę	poniesione przez centrum koszty stałe/maszynogodziny przepracowane	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Obciążenie kosztów zmiennych stałymi (zł/zł)	koszty zmienne/koszty stałe	spadek
Mierniki oceny wybranych obszarów zarządzania			
C_{kpp} , C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania czasu pracy pracowników (%)	efektywny czas pracy pracowników $\times$ 100/nominalny czas pracy pracowników	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania czasu pracy maszyn i urządzeń (%)	maszynogodziny przepracowane $\times$ 100/ maszynogodziny potencjalne	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania mocy produkcyjnej (%)	produkcja wykonana $\times$ 100/produkcja potencjalna	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Fundusz płac na jedną roboczogodzinę (zł)	koszty wynagrodzeń $\times$ 100/efektywny czas pracy pracowników	spadek lub constans
C_{kfp}	Poziom jakości produkcji (%)	liczba braków $\times$ 100/produkcja wykonana	spadek
Niefinansowe mierniki oceny pracy			
C_{kfp}	Poziom realizacji zamówień (w sztukach)	liczba zamówień nie przyjętych do realizacji	spadek
C_{kfp}	Współczynnik braków (%)	liczba braków $\times$ 100/ilość produkcji liczba braków na 100 szt. produkcji poziom odpadów $\times$ 100/wykonana wielkość produkcji	spadek

1	2	3	4
Mierniki oceny stopnia wykorzystania zasobów pracy centrum			
C_{kfu} , C_{kfp} lub C_{kpp}	Wydajność pracy (zł/roboczogodzinę) lub (zł/pracownika)	wartość dodana/liczba efektywnie przepracowanych roboczogodzin wartość dodana/liczba zatrudnionych	wzrost
C_{kpp}	Produktywność czynnika ludzkiego (%)	wartość dodana/koszty pracy	wzrost
C_{kpp}	Produktywność majątku rze- czowego (%)	przychody ze sprzedaży/majątek rzeczowy	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Cykl zapasów materiałowych (dni)	zapasy/przychody ze sprzedaży	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Kosztochłonność produkcji i usług (zł)	koszty produkcji/produkcja w cenach wewnętrznych	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Efektywność zarządzania produkcją	produkcja dodana/aktywa produkcyjne	wzrost
C_{kfu} , C_{kfp}	Pracochłonność (szt./godzinę)	wartość dodana/koszty produkcji efektywny czas pracy/produkcja w sztukach	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Terminowość realizacji zadań (godzina)	czas opóźnień w przekazaniu półpro- duktu do następnego etapu obróbki	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Terminowość dostaw (godzin, dni)	czas opóźnień dostaw w porównaniu z czasem dostaw określonym w umowie	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Cykl zapasów surowców i materiałów (dni)	średni stan zapasów surowców × liczba dni w okresie/koszty wytwa- rzenia	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Cykl zapasów produkcji w toku (dni)	średni stan zapasów produkcji w toku × liczba dni w okresie/koszty wytwa- rzenia	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Długość cyklu operacyjnego	ewidencjonowany czas od pobrania do przyjęcia wyrobów gotowych do magazyinowania	spadek
C_{kfu} , C_{kfp}	Stopień wykorzystania zdolno- ści produkcyjnych (%)	produkcja własna/potencjalna moc produkcyjna	wzrost

C_{kfu} – uboczne ośrodki odpowiedzialności za koszty,

C_{kfp} – podstawowe ośrodki odpowiedzialności za koszty,

C_{kpp} – pomocnicze ośrodki odpowiedzialności za koszty.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Kozioł 2002, 167-179; Sierpińska 2002, s. 131; 2003, s. 195].

Efekty pracy stanowią, obok wymagań określających wartość rzeczywiście świadczonych pracy, drugi składnik pracy wymagający opłacenia. Znajdują się one w różnego rodzaju osiągnięciach, a przede wszystkim: wydajności pracy, lepszej jakości produkowanych wyrobów, terminowości wykonania zadań, oszczędności surowców lub materiałów, energii elektrycznej, narzędzi, wyników finansowych uzyskiwanych przez poprawę efektów produkcyjnych. Motywowanie do zwiększania wysiłku pracownika jest skuteczne, gdy pracownicy są przekonani, że różne poziomy wykonania są propor-

cjonalnie wynagradzane [Jacukowicz 1997, s. 92]. Dlatego tak ważny jest sposób oceny efektów pracy i konstrukcja mierników służących tej ocenie.

Literatura

- Borkowska S., *Strategie wynagrodzeń*, Oficyna Ekonomiczna ABC, Kraków 2001.
- Ciesińska-Nieckarz S., *Ocenianie jako umiejętność. Kryteria i warunki oceny rzetelnej*, „Personel” 1999 nr 4.
- Jabłoński M., *Postawić na intelekt*, „Personel” 2002 (1-31 sierpnia).
- Jacukowicz Z., *Skuteczny system wynagradzania w firmie*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Kaczyńska-Maciejewska R., *Motywowanie – czy można to zrobić lepiej?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001 nr 6.
- Kopertyńska W.M., *Systemy motywowania płacowego w centrach odpowiedzialności*, „Przegląd Organizacji” 1998 nr 1.
- Kotarska D., *Celów uzgadnianie*, „Personel” 2001 (1-15 marca).
- Kozioł L., *Motywacja w pracy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Kraków 2002.
- Kraszewska H., *Monitorowanie wynagrodzeń w przedsiębiorstwach*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2002 nr 8.
- Mońka J., *Controlling – prezentacja i analiza przypadków*, Wyd. AE, Wrocław 2001.
- Nesterak J., *Istota oceny centrów odpowiedzialności w controllingu operacyjnym*, [w:] *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu* (cz. 2), WSM, Legnica 2002.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wyd. AE, Wrocław 2001.
- Pocztowski A., *Technika portfolio w strategicznym zarządzaniu zasobami ludzkimi*, „Personel” 1996 nr 10.
- Potora R., *Motywowanie w przedsiębiorstwie jako przykład działalności pedagogicznej*, „Przegląd Organizacji” 2002 nr 1.
- Sajkiewicz A., Sajkiewicz Ł., *Nowe metody pracy z ludźmi. Organizacja procesów personalnych*, Poltext, Warszawa 2002.
- Sekuła Z., *Controlling personalny* (cz. 2), TNOiK, Bydgoszcz 2000.
- Sierpińska M., *System oceny centrów zysku w controllingowym rachunku odpowiedzialności*, [w:] *Controlling – koncepcje, wdrażania*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 956, Wrocław 2002.
- Sierpińska M., *System oceny ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 993, Wrocław 2003.

THE ESTIMATION OF WORKS EFFECTS IN COST RESPONSIBILITY CENTRES

Summary

The paper introduces the problem of estimation of works effects. The author presents functions of the estimation, then discusses the estimation of individual works effects as well as of joint works effects in cost responsibility centres. As a result, the author proposes the criteria and measures of works effects estimation in cost responsibility centres.