

Łukasz Szydelko

Politechnika Rzeszowska

OBSZARY INTEGRACJI ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW I RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH ZORIENTOWANYCH PROCESOWO

1. Wstęp

W przedsiębiorstwach wdraża się wiele instrumentów controllingowych. Jednak sam fakt implementacji określonego narzędzia w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, w których działają firmy, już nie wystarcza. Potrzeby informacyjne decydentów nieustannie wzrastają, dlatego poszukuje się sposobów optymalnego wykorzystania dostępnych instrumentów. Pojawia się tendencja do integrowania pewnych rozwiązań w celu osiągnięcia znanego z zarządzania efektu synergii. Najlepsze efekty w controllingu osiąga się przez odpowiednie połączenie rozwiązań z obszaru strategicznego i operacyjnego. Do takich instrumentów należą zrównoważona karta wyników i rachunek odpowiedzialności.

2. Integracja zrównoważonej karty wyników i rachunku odpowiedzialności

Dobrze przeprowadzona integracja zrównoważonej karty wyników i rachunku odpowiedzialności wymaga przede wszystkim wskazania obszarów, w których nastąpi połączenie tych dwóch instrumentów controllingowych. Przeprowadzając ten proces, należy jednak usystematyzować prace i pogrupować działania, aby można było wyodrębnić czynności związane z :

- wyodrębnieniem ośrodków odpowiedzialności (sprawy organizacyjne),
- przypisaniem kierowników do poszczególnych centrów i wskazaniem zakresu odpowiedzialności (sprawy personalne),

- wsparciem informacyjnym kierowników centrów odpowiedzialności,
- transformacją strategii przedsiębiorstwa na strategię poszczególnych ośrodków odpowiedzialności,
- wdrożeniem koncepcji (sprawy informatyczne i finansowe związane z projektem).

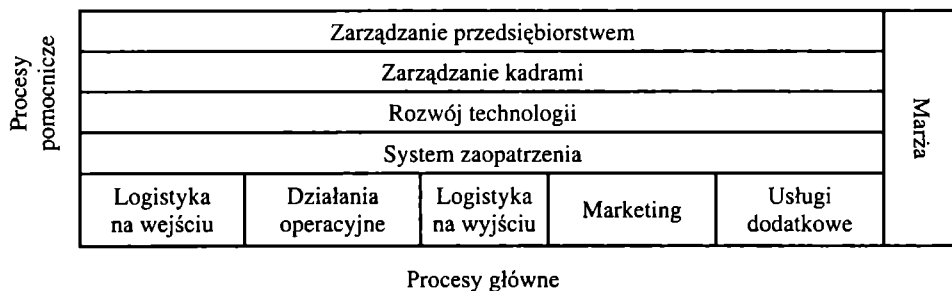
Gdy zostaną przeprowadzone powyższe działania, jednocześnie podczas prac zostaną wskazane obszary integracji.

Budowanie koncepcji, na bazie której nastąpi integracja zrównoważonej karty wyników i rachunku odpowiedzialności, należy rozpocząć w przedsiębiorstwie od wskazania obiektów, które będą tworzyć model. Są nimi ośrodki odpowiedzialności. W nich to właśnie będzie wdrożona karta wyników i rachunek odpowiedzialności. Ich wyodrębnienie w przedsiębiorstwie związane jest ze zmianami organizacyjnymi.

Coraz więcej organizacji unowocześnia swoje struktury organizacyjne i odchodzi od zarządzania funkcjami, w którym to dane jednostki wewnętrzne były odpowiedzialne za określone funkcje (np. dział zaopatrzenia). Przedsiębiorstwa przechodzą na procesy i nimi sterują, dążą przy tym do osiągania ustalonych celów, systematycznej ich poprawy i nieustannego doskonalenia.

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 usługi [Skrzypek 2002, s. 146].

Są różne metody wyodrębniania procesów. Można przyjąć podział zaproponowany przez Amerykańskie Centrum Badań nad Produktywnością i Jakością (w standardzie APQP – *advances product quality planning*) [Piechota 2005, s. 154] lub wybrać tzw. łańcuch wartości Portera. Procesy w drugim ujęciu są podzielone na dwie zasadnicze grupy: procesy główne i pomocnicze. Schemat na rys. 1 prezentuje procesy według łańcucha wartości.



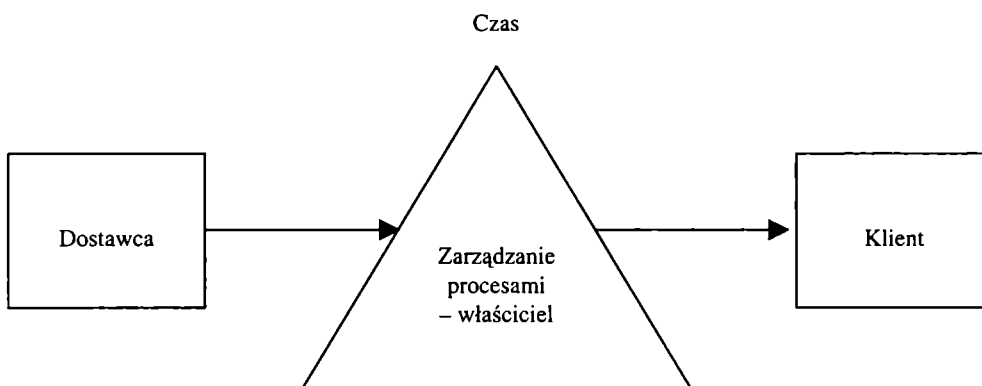
Rys. 1. Procesy w łańcuchu wartości

Źródło: opracowanie na podstawie [Piechota 2005, s. 154].

Przyjmując powyższy podział procesów, możemy mówić np. o ośrodkach odpowiedzialności za procesy logistyczne lub za proces marketingu.

Procesy mogą być dezagregowane na podprocesy, działania, czynności i zadania, więc mogą powstawać kolejne ośrodki odpowiedzialności niższego rzędu. Szczegółowość podziału 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, którzy stają się kierownikami tak wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności. Ich głównym zadaniem jest zarządzanie ukierunkowane na eliminację zagrożeń towarzyszących procesom. Są to przede wszystkim działania 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. Podejście to zostało przedstawione na rys. 2.



Rys. 2. Atrybuty zarządzania procesami

Źródło: opracowanie własne.

Zarządzanie procesami wymaga zabezpieczenia informacyjnego. Kierownicy muszą mieć dostępne dane do podejmowania odpowiednich decyzji. Wymagają danych o charakterze finansowym i niefinansowym. Mogą być one dostarczone między innymi przez rachunek kosztów działań.

Rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) należy do nowoczesnych modeli rachunku kosztów. Koncepcja ta narodziła się w USA. Za jej początki uznaje się 1938 rok. Wtedy to E. Kohlar opracował procedury rachunkowości działań [Karmańska 2003, s. 102], ale tak naprawdę ta koncepcja została spopularyzowana przez R. Coopera i R.S. Kaplana, którzy w roku 1988 opubliko-

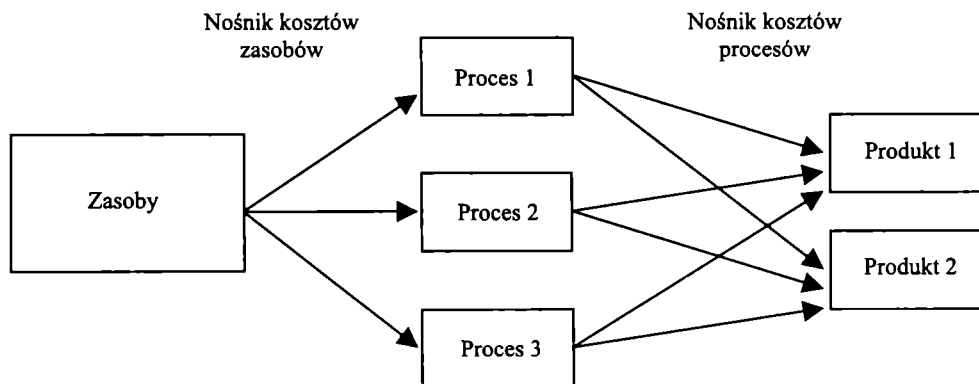
wali artykuły: *One Cost System Isn't Enough* oraz *Measure Cost Right Make the Right Decision* w „Harvard Business Review”.

Rachunek kosztów działań różni się od tradycyjnego rachunku kosztów (rachunku kosztów pełnych) podejściem do rozliczania kosztów pośrednich oraz odnoszeniem ich na produkty. Problem ten istnieje w przedsiębiorstwach, w których udział kosztów pośrednich w ogólnej sumie kosztów stanowi duży odsetek. Z taką sytuacją mamy do czynienia w tych organizacjach, w których występuje wysoka automatyzacja produkcji. W rachunku kosztów pełnych koszty pośrednie były doliczane do kosztów bezpośrednich produktu (obiektu kosztowego) na podstawie „arbitralnych” kluczy rozliczeniowych.

W ABC sytuacja wygląda nieco inaczej. Obiektami kosztów mogą być:

- produkty,
- klienci,
- kontrakty,
- projekty,
- kanały dystrybucyjne.

Zasoby przedsiębiorstwa rozliczane są najpierw na procesy poprzez zastosowanie nośników kosztów zasobów, a następnie koszty procesów są przyporządkowywane do obiektów kosztowych. Procedura ta została zaprezentowana na schemacie (rys. 3).



Rys. 3. Procedura rozliczania kosztów w rachunku kosztów działań

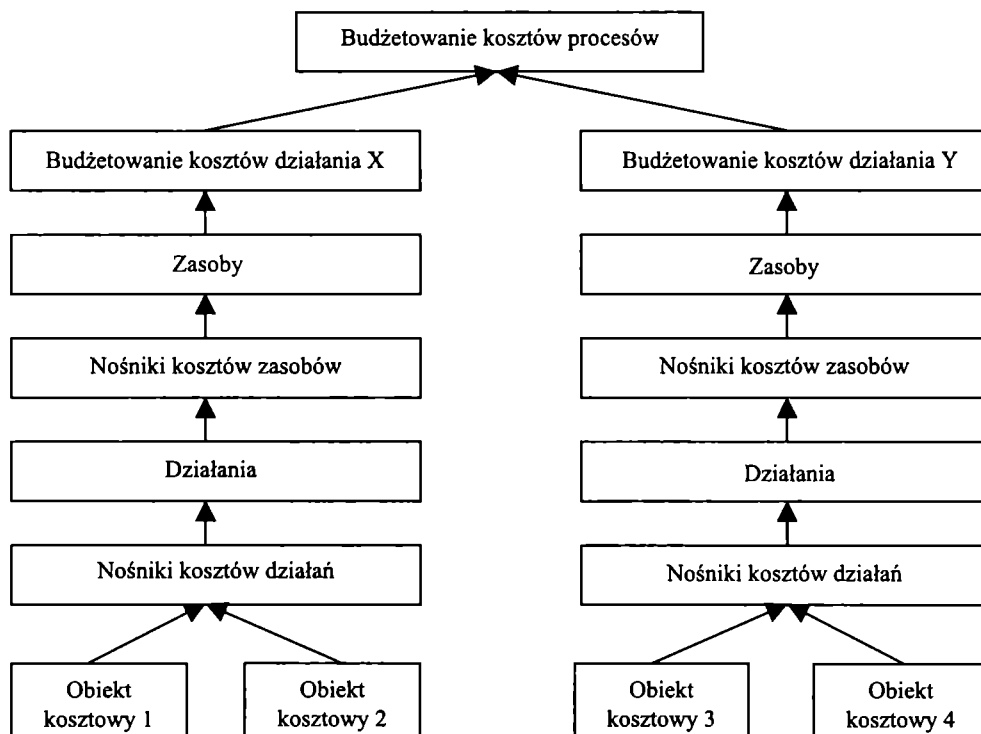
Źródło: opracowanie własne.

Na bazie rachunku kosztów działań powstała koncepcja zarządzania działaniami (*activity based management* – ABM). Obejmuje ona:

- analizę nośników kosztów (*cost drivers analysis*),
- analizę działań (*activity analysis*),
- pomiar dokonań (*performance measurement*).

Każdy kierownik ponosi odpowiedzialność za powierzone mu zasoby. Jest poddawany kontroli, która odnosi się do efektywności zarządzania powierzonym

mu majątkiem. Rozliczenie może się opierać na budżecie danego procesu i porównanie go z wykonaniem. W tym aspekcie widać dalsze możliwości wykorzystania rachunku kosztów działań, a przede wszystkim związanego z nim budżetowania w przekroju działań (*activity based budgeting* – ABB). Zostało ono zaprezentowane dla dwóch działań X i Y oraz czterech obiektów kosztowych na rys. 4.



Rys. 4. Procedura budżetowania w przekroju działań

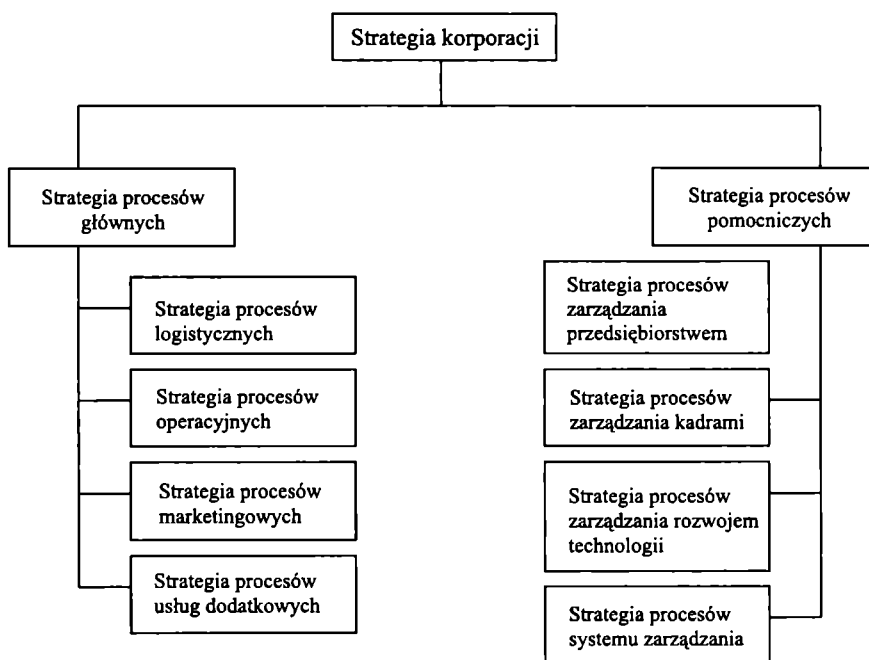
Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Cooper 2000, s. 336].

Rachunek kosztów działań ma bardzo szerokie zastosowanie w zarządzaniu procesami i działaniami, ponieważ umożliwia ich ocenę pod kątem [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 181]:

- łącznego kosztu działania i procesu,
- możliwości usprawniania działań i procesów,
- wpływu na osiąganie celów strategicznych,
- znaczenia dla klienta,
- wpływu na koszty innych działań i procesów,
- możliwości wpływania na czynniki kosztotwórcze,
- otwartości na zmiany.

Po wyodrębnieniu ośrodków odpowiedzialności za procesy i przypisaniu im kierowników przechodzi się do zdefiniowania celów strategicznych i operacyjnych danego centrum. Jest to zadanie bardzo trudne, ponieważ trzeba uwzględnić uwarunkowania wewnętrzne danego podmiotu.

Zdefiniowanie celów strategicznych wymaga określenia strategii dla danego procesu. Jest ona tworzona na podstawie strategii całej korporacji i nie może być z nią sprzeczna. Przyjmując podział procesów według łańcucha wartości, możemy przedstawić dezagregację strategii danego podmiotu (rys. 5).



Rys. 5. Dezagregacja strategii korporacyjnej na strategie procesowe

Źródło: opracowanie własne.

Po wyodrębnieniu strategii procesowych należy je poddać klasyfikacji. Pewną propozycję w tym obszarze zaprezentował M. Hammer. Wyróżnił on sześć podstawowych strategii budowanych wokół procesów. Należą do nich:

- strategia intensyfikacji,
- strategia rozszerzania,
- strategia powiększania,
- strategia konwersji,
- strategia innowacji,
- strategia dywersyfikacji [Hammer 1999, s. 149].

Pierwsza strategia opiera się na tym, że należy ulepszać procesy po to, żeby klienci odczuwali wyższy stopień satysfakcji z obsługi oraz otrzymywali wyższą wartość dodaną.

Strategia rozszerzania polega na tym, że wykorzystuje się najsilniejsze procesy do wejścia na nowe rynki i pozyskanie nowych klientów.

Trzecia strategia związana jest z poprzednią i silnymi procesami, które są w niej wykorzystywane do oferowania dodatkowych usług obecnym klientom.

W czwartym ujęciu dobrze rozpoznane procesy są ukierunkowane na instytucje zewnętrzne w stosunku do danego przedsiębiorstwa, które nabywają w nim usługi.

Strategia innowacji (piąta) wykorzystuje procesy, które są odpowiednie do tworzenia i wprowadzania różnych produktów i usług na rynek.

Ostatnia (szósta) propozycja jest związana z dywersyfikacją procesów poprzez tworzenie nowych, w celu dostarczenia nowych produktów i usług.

Po zdefiniowaniu i określeniu strategii poszczególnych procesów przechodzi się do wyodrębniania na ich podstawie celów strategicznych i do tworzenia kart procesów.

Cele strategiczne są grupowane w przekroju perspektyw zrównoważonej karty wyników na poziomie procesu. Wynikają bezpośrednio z celów strategicznych całej korporacji i są odpowiednio kaskadowane.

Przyjmując za wzorcową kartę korporacyjną (syntetyczną), możemy stworzyć karty poszczególnych procesów (analityczne). Można wykorzystać różne metody kaskadowania, np. kartę standardową z dopasowaniem wartości celów i/lub strategicznych działań.

Kartę standardową opracowuje się na poziomie korporacji, następnie stanowi ona wzorzec dla kart procesowych. Na potrzeby tego opracowania autor proponuje zmianę nazwy perspektywy procesów wewnętrznych na perspektywę wewnętrzną procesu. Wzorcową kartą analityczną została zaprezentowana w tab. 1.

Tabela 1. Wzorcową kartą procesu

Perspektywa	Cele strategiczne	Mierniki	Wartości docelowe	Inicjatywy strategiczne
Finansowa				
Klienta				
Wewnętrzna procesu				
Wzrostu i uczenia się				

Źródło: opracowanie własne.

Szczególną rolę w sprawnym funkcjonowaniu zrównoważonej karty wyników odgrywają kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Właściciele procesów stają się liderami projektów innowacyjnych, w których realizowane są odpowiednie inicjatywy strategiczne. Kierownicy zarządzają procesem, wykorzystując mierniki finansowe i niefinansowe. Aby osiągnąć cele strategiczne im przy-

pisane, muszą osiągać wartości docelowe ujęte w karcie procesu. Robią to przez zarządzanie z wykorzystaniem budżetu procesu i realizację inicjatyw strategicznych.

Budżet procesu musi być powiązany z miernikami ujętymi w perspektywie finansowej karty analitycznej. Najczęściej jest on dostosowywany do jednego syntetycznego miernika opartego na kosztach. Procedura tworzenia, aktualizacji i kontroli budżetu procesu musi się opierać na założeniach tzw. budżetowania wskaźnikowego.

Każdy właściciel procesu oprócz zarządzania operacyjnego ma zadania wynikające z inicjatyw strategicznych. Musi jednocześnie zarządzać ich budżetem, który opisuje specjalnie oddelegowane do nich zasoby, zarówno finansowe, jak i ludzi.

3. Podsumowanie

Jeżeli w przedsiębiorstwie zostaje wdrożony rachunek odpowiedzialności oparty na procesach, to jest to istotny krok, aby wprowadzić także zrównoważoną kartę wyników i połączyć te dwa instrumenty controllingowe. Jednak samo opracowanie koncepcji w tej sytuacji nie wystarcza. Aby zaproponowane rozwiązanie działało, w przedsiębiorstwie efektywnie musi być wdrożony odpowiedni system informatyczny, uwzględniający potrzeby informacyjne rachunku odpowiedzialności opartego na procesach i zrównoważonej karty wyników.

Na rynku polskim dostępne są pakiety dla przedsiębiorstw zorientowanych procesowo. Są to przede wszystkim programy z grupy Hyperion i CorVu. Pozwalają one ocenić poszczególne procesy i działania pod kątem ich efektywności oraz poprzez odpowiedni monitoring wskaźników (mierników) za pomocą świateł (czerwone, zielone i żółte) oceniają stopień realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa.

Programy te są bardzo drogie i niejednokrotnie niezbędne aplikacje i licencje przekraczają kwotę 50 000 euro.

Literatura

- Hammer M., *Reinżynieria i jej następstwa*, PWE, Warszawa 1999.
- Kaplan R. S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, PWN, Warszawa 2003.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
- Skrzypek E., *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2002.

THE INTEGRATION FIELDS OF BALANCED SCORECARD AND RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN THE PROCESS-ORIENTED ENTERPRISES

Summary

Balanced Scorecard consists of four perspectives, such as finance, client, internal processes and innovation and growth. This instrument enables to translate the strategy into action.

The strategic goals which are involved in strategy should be cascaded at lower levels in company. It determines cascading the balanced scorecard. We should choose internal parts (segments) in enterprises in which we provide scorecard. They are process responsibility centers.