

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Sabina Rokita

Politechnika Rzeszowska
e-mail: srokita@prz.edu.pl

MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA STRATEGICZNEJ KARTY WYNIKÓW W ZARZĄDZANIU DZIAŁALNOŚCIĄ INNOWACYJNĄ PRZEDSIĘBIORSTWA

POSSIBILITIES OF USE OF THE STRATEGIC SCORECARD IN ENTERPRISES INNOVATIVE ACTIVITY MANAGEMENT

DOI: 10.15611/pn.2016.442.35

JEL Classification: O32

Streszczenie: Doświadczenia przedsiębiorstw wskazują, że działania operacyjne nie zawsze przyczyniają się do osiągnięcia celów strategicznych, co wynika m.in. z niezrozumienia strategii przez pracowników. W obszarze działalności innowacyjnej jest to szczególnie istotne, gdyż efekty w niej uzyskane są zwykle wynikiem długotrwałego i kosztownego procesu, a więc decydują o konkurencyjności przedsiębiorstwa nie tyle w kontekście operacyjnym, ile strategicznym. Stąd też niespójność między obecnymi działaniami w obszarze innowacyjności a strategią przedsiębiorstwa może mieć negatywne konsekwencje w przyszłości. Narzędziem spajającym bieżące działania z kierunkami strategicznego rozwoju jest strategiczna karta wyników. W artykule przedstawiono możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa oraz korzyści z tego wynikające.

Słowa kluczowe: innowacyjność, strategiczna karta wyników, zarządzanie działalnością innowacyjną.

Summary: Experiences of enterprises show that current activities not always contribute to attain the strategic objectives, which follow from incomprehension strategy by employees. This is especially important in the innovative activity, because innovations that are reached in it are usually results of long and expensive process and therefore they can influence the enterprises competitiveness mainly in strategic perspective. That is why discrepancies between current actions and enterprises strategy can have huge negative consequences in the future. A tool that can join current actions with directions of strategic growth is the Strategic Scorecard. The article presents a possibility to apply the Strategic Scorecard in enterprises with innovative activity management and benefits that can derive from it.

Keywords: innovativeness, Strategic Scorecard, innovative activity management.

1. Wstęp

Trudno sobie wyobrazić w dzisiejszych czasach możliwość długofalowego funkcjonowania przedsiębiorstwa bez podejmowania działań innowacyjnych. Przy tym innowacyjność należałoby rozumieć w tym kontekście bardzo szeroko, tj. począwszy od poszukiwania i wdrożenia nowych rozwiązań w każdym obszarze funkcjonowania przedsiębiorstwa, których zastosowanie przyczyniałoby się do zwiększenia jego wartości, aż po wprowadzanie na rynek nowych bądź istotnie ulepszonych produktów [Wodecka-Hyjek 2013]. Proces innowacyjny, którego efektem jest innowacja, bywa długi, skomplikowany, kosztochłonny, o niepewnym efekcie końcowym, a więc bardzo ryzykowny. Można przyjąć, że zwykle wskazane cechy przybierają na sile, jeżeli innowacje powstają w wyniku cyklu innowacyjnego, którego koniecznym elementem jest również działalność badawczo-rozwojowa. Ze względu na duże ryzyko towarzyszące procesowi innowacyjnemu, a zwłaszcza działalności badawczo-rozwojowej, trudno się nim zarządza. Z drugiej jednak strony, biorąc pod uwagę kosztochłonność i istotność tego procesu, nie sposób realizować go spontanicznie.

Badania przeprowadzone przez PwC wśród 51 innowacyjnych firm w Polsce wskazują, że ponad 75% z nich ma opracowane strategie innowacyjne (w tym badawczo-rozwojowe) ze zdefiniowanymi celami strategicznymi, kluczowymi obszarami wiedzy i technologii oraz miernikami do oceny realizacji działań badawczych i innowacyjnych [PwC 2013]. Wśród rekomendacji dotyczących dobrych praktyk w zakresie innowacyjności znalazło się m.in. uwzględnienie tego obszaru działalności nie tylko w strategii podmiotu, ale również w systemie zarządzania strategicznego rozumianego jako systemu wspierającego wdrażanie i monitorowanie postępów realizacji strategii [PwC 2013]. Według autorów raportu „(...) największy wpływ na efektywność zarządzania innowacjami oraz wynikającymi z nich projektami B+R mają czynniki o charakterze organizacyjnym w zakresie procesów, struktur organizacyjnych, pomiaru i zarządzania wynikami oraz zarządzania ludźmi” [PwC 2013].

Przytoczone wnioski z badań potwierdzają zatem pogląd, że nawet w najbardziej nieprzewidywalnym obszarze działalności, jakim jest również działalność innowacyjna, zarządzanie (zarówno operacyjne, jak i strategiczne) jest konieczne, a odpowiednio dobrane narzędzia w obszarach planowania, organizowania, motywowania i kontroli przyczyniają się do zwiększenia skuteczności podejmowanych działań. Narzędziem szeroko opisywanym w literaturze przedmiotu, które wspomaga podmiot w wyznaczaniu i osiąganiu celów strategicznych, a równocześnie pozwala na integrację zarządzania strategicznego z operacyjnym, jest strategiczna karta wyników. Umiejętne wykorzystanie tego narzędzia w obszarze działalności innowacyjnej przedsiębiorstwa mogłoby przynieść wiele korzyści.

Postawiono następującą hipotezę badawczą: zarządzanie działalnością innowacyjną z racji jej twórczego charakteru jest trudnym zadaniem, którego skuteczność może zwiększyć wykorzystanie strategicznej karty wyników, jako narzędzia umożliwiającego kompleksową ocenę podejmowanych przedsięwzięć innowacyjnych, zarówno w kontekście operacyjnym, jak i strategicznym.

Celem artykułu jest wskazanie możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną. W artykule wykorzystano wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne na podstawie analizy literatury oraz aktów prawnych.

2. Istota strategicznej karty wyników

Strategiczna karta wyników jest narzędziem umożliwiającym skuteczne przełożenie i wdrażanie strategii, którego wykorzystanie ma miejsce po sformułowaniu strategii, a przed przełożeniem jej na działania [Świdarska (red.) 2010]. Strategiczna karta wyników swoją konstrukcją wymusza identyfikację celów wynikających z wizji i strategii podmiotu, a także ich kwantyfikację poprzez dobranie odpowiednich mierników finansowych i niefinansowych, dzięki którym możliwe jest bieżące monitorowanie i kontrola postępów w ich osiągnięciu.

Cele i mierniki powinny zostać przeanalizowane i ustalone z punktu widzenia różnych perspektyw, które mają kluczowe znaczenie dla sukcesu organizacji. W literaturze przedmiotu w strategicznej karcie wyników „wzorcowo” przedstawiane są cztery kluczowe perspektywy [Kaplan, Norton 2001]:

- perspektywa finansowa – czyli to, jak powinna być postrzegana firma przez udziałowców, aby uznali, że odniosła ona sukces finansowy,
- perspektywa klientów – jak firma jest postrzegana przez klientów, jak powinna być postrzegana przez nich w przyszłości, aby mogła zrealizować swoją wizję,
- perspektywa procesów wewnętrznych – jakie procesy wewnętrzne powinny być doskonałe, aby właściciele i klienci firmy byli zadowoleni,
- perspektywa rozwoju – co powinno być zrobione, aby zachować zdolność do zmian oraz poprawy efektywności i dzięki temu zrealizować wizję firmy.

Dla każdej z perspektyw określa się cele (wraz z określeniem wielkości docelowych), ich mierniki oraz działania, które powinny być podjęte, aby zrealizować strategię [Tyrańska, Walas-Trębacz 2006]. Należy jednak podkreślić, że każdy podmiot powinien sam określić, czy wskazane cztery perspektywy są dla niego właściwe i wystarczające, biorąc pod uwagę specyfikę swojej działalności oraz misję i strategię, a w razie potrzeby dokonać odpowiedniej ich modyfikacji zarówno pod względem ilości, jak i rodzaju.

Ponadto, tworząc strategiczną kartę wyników, należy pamiętać, że powinna być ona tak skonstruowana, by była rozumiana i pozwalała na identyfikowanie się z nią pracowników ze wszystkich szczebli organizacji, a nie tylko kadry zarządzającej. Gdy pracownicy zrozumieją cele i mierniki na poziomie całego przedsiębiorstwa, będą mogli ustalić własne cele w taki sposób, by wspierać realizację strategii [Kaplan, Norton 2001].

Wydaje się, że największą zaletą strategicznej karty wyników jest swoista integracja przeszłości z przyszłością, a więc zwrócenie uwagi organizacji nie tylko na czynniki, które w chwili obecnej decydują o jej sukcesie, ale również na te, które

będą decydowały o tym w przyszłości, dlatego „prawidłowo skonstruowana karta wyników powinna stanowić odpowiedni zestaw mierników realizacji celów (wskaźników przeszłości) oraz czynników przyszłego sukcesu (wskaźników przyszłości), które wynikają ze specyficznej strategii firmy” [Kaplan, Norton 2001]. Co ważne, w strategicznej karcie wyników następuje podniesienie rangi mierników niefinansowych i zwrócenie na nie uwagi kierownictwa najwyższego szczebla, które ma skłonność do zbytowego koncentrowania się na miernikach finansowych. Strategiczna karta wyników powinna także równoważyć:

- mierniki obiektywne (łatwo kwantyfikowalne) z miernikami subiektywnymi (trudno mierzalnymi),
 - mierniki realizacji celów operacyjnych (zorientowane na przeszłość) z miernikami przyszłych sukcesów (zorientowanymi na przyszłość),
 - zewnętrzne mierniki satysfakcji klientów i akcjonariuszy z wewnętrznymi miernikami efektywności kluczowych procesów i rozwoju [Kaplan, Norton 2001].
- Dla każdego celu należy sformułować nie więcej niż trzy mierniki [Kowal 2009].

Jest jeszcze jeden bardzo istotny aspekt, który należy wziąć pod uwagę, tworząc strategiczną kartę wyników, a mianowicie powiązania przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami, miernikami i działaniami, które mają doprowadzić do ich osiągnięcia, w ujęciu czterech perspektyw. Karty nie należy traktować wyłącznie jako „zbioru kluczowych wskaźników i czynników sukcesu”. Zróżnicowane mierniki wskazane w karcie powinny tworzyć ciąg powiązanych logicznie celów i wskaźników, spójnych i wzajemnie uzupełniających się [Kaplan, Norton 2001]. Powiązania te powinny uwypuklać zależności przyczynowo-skutkowe między celami operacyjnymi i strategicznymi przez pryzmat perspektyw wyróżnionych w strategicznej karcie wyników, począwszy od perspektywy rozwoju, poprzez perspektywę procesów wewnętrznych, perspektywę klienta, na perspektywie finansowej kończąc. Podsumowując, można stwierdzić zatem, że dobrze skonstruowana „strategiczna karta wyników stanowić będzie bezcenne narzędzie umożliwiające przełożenie strategii na konkretne cele i mierniki oraz monitorowanie postępów w realizacji strategii w kolejnych okresach” [Kaplan, Norton 2001].

3. Strategiczna karta wyników działalności innowacyjnej

Działalność innowacyjna jest obszarem funkcjonowania przedsiębiorstwa o szczególnym znaczeniu strategicznym. Jak zauważają R. Kaplan i D. Norton: „(...) czynniki długoterminowego sukcesu finansowego mogą wymagać od organizacji tworzenia zupełnie nowych produktów i usług, które zaspokoją potencjalne potrzeby obecnych i przyszłych klientów. (...) Dla wielu firm zdolność skutecznego zarządzania wieloletnim procesem rozwoju produktu lub nabycie zdolności do pozyskiwania zupełnie nowych segmentów klientów może mieć znacznie większy wpływ na przyszłą efektywność ekonomiczną, niż wydajne, ciągłe i elastyczne zarządzanie bieżącą działalnością” [Kaplan, Norton 2001]. Stąd też do zarządzania działalnością inno-

wacyjną przedsiębiorstwo powinno przywiązywać szczególną wagę, a narzędziem skutecznie wspierającym ten proces może być strategiczna karta wyników.

Strategiczna karta wyników dla działalności innowacyjnej może być tworzona w dwojaki sposób:

- jako narzędzie będące efektem kaskadowania – gdy jest opracowana strategiczna karta wyników na poziomie przedsiębiorstwa, wtedy jej cele, mierniki i działania muszą wpisywać się w ramy strategicznej karty wyników wyższego szczebla [Ossowski 2013];
- jako samodzielne narzędzie – gdy nie ma opracowanej strategicznej karty wyników na poziomie przedsiębiorstwa.

Jednak bez względu na sytuację zawsze punktem wyjścia dla tworzenia strategicznej karty wyników działalności innowacyjnej będą misja, wizja i strategia przedsiębiorstwa, gdyż one będą miały decydujący wpływ, na który obszar działalności innowacyjnej ma być położony szczególny nacisk, tzn. czy na poszukiwanie nowych bądź znacznie ulepszonych: produktów (tzw. innowacje produktowe), metod produkcji, technologii (tzw. innowacje techniczne/technologiczne) czy też metod organizacji pracy (tzw. innowacje organizacyjne) [Białoń (red.) 2010], a także w jakiej skali „nowość” ma być rozpatrywana (np. przedsiębiorstwa, rynku lokalnego, krajowego, światowego). Założenia przedsiębiorstwa w tym zakresie będą miały dalsze konsekwencje, chociażby w obszarze działalności badawczo-rozwojowej – czy w ogóle ma ona być prowadzona, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Gdy przedsiębiorstwo zamierza budować przewagę konkurencyjną, wprowadzając na rynek produkty będące nowością w skali światowej, można zaryzykować stwierdzenie, że prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej będzie miało kluczowe znaczenie. Natomiast w przypadku, gdy celem jest wprowadzenie produktów będących nowością, np. na rynku lokalnym, może wystarczyć zakup *know how* i technologii, a wtedy prace badawczo-rozwojowe nie są niezbędnym elementem procesu innowacyjnego. Oczywiście, problemów decyzyjnych odnoszących się do obszaru innowacyjności przedsiębiorstwa, a wynikających z przyjętej strategii jest znacznie więcej, przy czym wszelkie ostatecznie podjęte decyzje będą rzutowały na dwa kluczowe czynniki: czas realizacji oraz kosztochłonność procesu innowacyjnego. Przedsiębiorstwo, opierając przewagę konkurencyjną na innowacjach, zwykle ponosi wysokie koszty, które w przypadku „pomyślnego obrotu spraw” przynoszą korzyści ekonomiczne w długim okresie, dlatego przy tworzeniu strategicznej karty wyników należy z niezwykłą wnikliwością przeanalizować relacje przyczynowo-skutkowe zachodzące między obszarami strategicznego rozwoju w poszczególnych perspektywach, celami strategicznymi i operacyjnymi oraz ich miernikami. Wszystkie te elementy razem połączone powinny stanowić system wczesnego ostrzegania, który pozwoli uchronić przedsiębiorstwo przed ponoszeniem znacznych kosztów na przedsięwzięcia innowacyjne niezgodne z obraną strategią bądź niemające szans na wygenerowanie korzyści ekonomicznych z różnych przyczyn, np.: nierozwiązywalnych w danym momencie problemów naukowo-badawczych, niegotowości potencjalnych

odbiorców na przyjęcie produktów, niewystarczających możliwości samego przedsiębiorstwa na zakończenie danego projektu innowacyjnego. Nie zawsze wskazane problemy mogą być wykryte przed rozpoczęciem prac nad innowacją, jednak w przypadku trwających przedsięwzięć dobry system monitorowania i kontroli powinien umożliwiać jak najszybsze ich diagnozowanie oraz podjęcie decyzji ograniczających straty. W związku z tym cele powinny być tak sformułowane, by została zachowana nie tylko ich spójność ze strategią, ale również by były weryfikowalne, co umożliwi ocenę postępów w ich osiąganiu. W tym kontekście kluczową rolę pełnią mierniki. Ustalając mierniki, należy zwrócić uwagę, czy faktycznie odzwierciedlają one realizację danego celu, a poza tym, czy szeroko pojęty system informacyjny przedsiębiorstwa jest w stanie dostarczyć danych do ich ustalenia.

W przypadku działalności innowacyjnej mierniki finansowe budowane są w większości przypadków w oparciu o kategorie przychodów, kosztów czy nakładów inwestycyjnych. W praktyce jednak niekiedy wiele trudności sprawia uzyskanie rzetelnych informacji o kosztach działalności innowacyjnej, zwłaszcza gdy obejmuje ona również działalność badawczo-rozwojową. Wśród najważniejszych czynników komplikujących zarówno ustalanie kosztów planowanych, jak i monitorowanie kosztów rzeczywistych innowacji można wskazać:

- realizację przedsięwzięć innowacyjnych przez różne komórki przedsiębiorstwa – często występuje problem z dokładną identyfikacją zaangażowanych zasobów oraz ich wyceną i ewidencją;
- czas realizacji konkretnych przedsięwzięć innowacyjnych, który może wynosić nawet kilkanaście lat – szacowanie kosztów odbywa się wtedy z dużym marginesem błędu, gdyż w takiej perspektywie czasu trudno przewidzieć dokładne zapotrzebowanie na zasoby, a także ich wartość rynkową momencie wykorzystania; natomiast w odniesieniu do kosztów rzeczywistych może wystąpić problem z zachowaniem jednolitych zasad ich ewidencji i raportowania, co znacznie utrudnia przeprowadzanie analiz z powodu nieporównywalności danych;
- różne podejście w przepisach do ewidencji kosztów prac badawczych i rozwojowych w ramach sprawozdawczego rachunku kosztów, tzn. koszty prac badawczych powinny być odnoszone w koszty okresu, w którym prace te są realizowane, natomiast koszty prac rozwojowych, po spełnieniu określonych warunków, mogą być aktywowane przynajmniej do czasu ich zakończenia [Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38...; Ustawa z dnia 29.09.1994 r. ...];
- trudności z jednoznacznym wyodrębnieniem działań innowacyjnych z ogółu działań związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa;
- nieprzewidywalność problemów mogących wystąpić w trakcie realizacji przedsięwzięć innowacyjnych, co znacznie utrudnia planowanie kosztów.

Uświadomienie sobie tych problemów pozwala przyjąć rozwiązania ograniczające ich negatywne skutki m.in. poprzez:

- zdefiniowanie na potrzeby przedsiębiorstwa działalności innowacyjnej wraz ze wskazaniem działań, które do niej należy zaliczyć;

- organizację prac prowadzonych w jej ramach w maksymalnym stopniu w projekty innowacyjne z wyznaczonymi: celami do osiągnięcia, zasobami, czasem realizacji, budżetem kosztów, zakresem odpowiedzialności;
- wykorzystanie na etapie zarówno planowania, jak i realizacji innowacji nowoczesnych koncepcji rachunków kosztów, jak: rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów celu, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, co przyczyni się do efektywniejszego wykorzystania zasobów, a także zwiększenia wiarygodności oceny opłacalności innowacji;
- wprowadzenie w polityce rachunkowości rozwiązań m.in. w zakresie ewidencji kosztów innowacji.

Przedsiębiorstwo, konstruując strategiczną kartę wyników dla działalności innowacyjnej, powinno mieć na względzie wskazane niuanse.

W tabelach 1-4 zaprezentowano przykładową strategiczną kartę wyników dla działalności innowacyjnej przedsiębiorstwa obejmującą obszary strategicznego rozwoju, cele oraz ich mierniki w czterech perspektywach: finansowej, klientów, procesów wewnętrznych oraz rozwoju. Jest to propozycja opierająca się na bardzo ogólnych założeniach, by oddać istotę problemu, a która wymaga dostosowania do potrzeb i specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa.

W perspektywie finansowej przedsiębiorstwo musi odpowiedzieć na pytanie, jakie efekty finansowe powinny być osiągnięte dzięki działalności innowacyjnej, aby właściciele kapitału uznali, że jest ona prowadzona z sukcesem. O ile uchwycenie w tej perspektywie innowacji produktowych i technologicznych nie powinno sprawiać większych trudności, o tyle inaczej może być z innowacjami organizacyjnymi, zwłaszcza w obszarze pomiaru efektów ich wdrożenia. Decydenci powinni się tutaj

Tabela 1. Strategiczna karta wyników dla działalności innowacyjnej – perspektywa finansowa

Perspektywa finansowa		
Obszary strategicznego rozwoju	Przykładowe cele	Przykładowe mierniki
Zwiększenie udziałów na obecnych rynkach poprzez wprowadzanie innowacji	<ul style="list-style-type: none"> • wzrost przychodów ze sprzedaży nowych bądź ulepszonych produktów 	<ul style="list-style-type: none"> • udział przychodów i/lub zysków ze sprzedaży nowych bądź ulepszonych produktów w przychodach ogółem
Zdobycie nowych rynków poprzez wprowadzanie innowacji	<ul style="list-style-type: none"> • wzrost zysku ze sprzedaży nowych bądź ulepszonych produktów 	<ul style="list-style-type: none"> • zaktualizowana wartość netto (NPV)
Zwiększenie rentowności kapitału zainwestowanego w innowacje i/lub dzięki innowacjom	<ul style="list-style-type: none"> • obniżenie kosztów funkcjonowania (produkcji, zarządzania, obsługi klientów) w wyniku wprowadzonych innowacji 	<ul style="list-style-type: none"> • wewnętrzna stopa zwrotu (IRR) • rentowność kapitału własnego i/lub zainwestowanego • koszt jednostkowy wytworzenia produktu • udział kosztu jednostkowego w cenie sprzedaży

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Strategiczna karta wyników dla działalności innowacyjnej – perspektywa klientów

Perspektywa klientów		
Obszary strategicznego rozwoju	Przykładowe cele	Przykładowe mierniki
<p>Nowe bądź ulepszone produkty</p> <p>Wysoka jakość produktów</p> <p>Nowa funkcjonalność produktów</p> <p>Wysoka jakość obsługi klientów</p>	<ul style="list-style-type: none"> wzrost liczby nowych/ulepszonych produktów wzrost jakości oferowanych produktów wzrost jakości obsługi klientów 	<ul style="list-style-type: none"> liczba nowych bądź ulepszonych produktów w liczbie produktów ogółem rentowność klientów innowacji liczba zgłoszonych reklamacji dotyczących innowacji poziom zadowolenia klientów z innowacji liczba zadowolonych klientów z innowacji

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Strategiczna karta wyników dla działalności innowacyjnej – perspektywa procesów wewnętrznych

Perspektywa procesów wewnętrznych		
Obszary strategicznego rozwoju	Przykładowe cele	Przykładowe mierniki
Zwiększenie skuteczności działalności innowacyjnej	<ul style="list-style-type: none"> zwiększenie liczby realizowanych projektów innowacyjnych kończących się wdrożeniem innowacji skracanie czasu realizacji projektów innowacyjnych doskonalenie ochrony prawnej opracowanych rozwiązań innowacyjnych polepszenie komunikacji w zakresie wymiany informacji dotyczących innowacji wewnątrz organizacji oraz z otoczeniem zewnętrznym zwiększenie współpracy w obszarze realizacji innowacji z osobami i/lub podmiotami z zewnątrz, np. uczelniami, klientami, dostawcami. 	<ul style="list-style-type: none"> liczba nowych bądź ulepszonych produktów w liczbie produktów ogółem liczba wdrożonych innowacji w liczbie podjętych tematów innowacyjnych ogółem liczba prototypów czas/koszty realizacji projektów innowacyjnych liczba patentów liczba zgłoszonych/wdrożonych pomysłów na innowacje przez osoby z zewnątrz w liczbie zgłoszonych/wdrożonych pomysłów innowacyjnych ogółem liczba projektów innowacyjnych realizowanych we współpracy z osobami i/lub podmiotami z zewnątrz

Źródło: opracowanie własne.

szczególnie zastanowić nad tym, czy podejmowane przedsięwzięcia innowacyjne faktycznie przyczynią się do osiągnięcia założonych celów finansowych przedsiębiorstwa w kontekście zarówno strategicznym, jak i operacyjnym.

Analizując innowacyjność przedsiębiorstwa z perspektywy klientów (obecnych bądź przyszłych), należy właściwie rozpoznać ich oczekiwania i potrzeby głównie

Tabela 4. Strategiczna karta wyników dla działalności innowacyjnej – perspektywa rozwoju

Perspektywa rozwoju		
Obszary strategicznego rozwoju	Przykładowe cele	Przykładowe mierniki
Zwiększanie potencjału innowacyjnego	<ul style="list-style-type: none"> • zwiększanie wiedzy i doświadczenia pracowników działalności innowacyjnej (w tym badawczo-rozwojowej) • wzrost zaangażowania pracowników ze wszystkich szczebli organizacji w poszukiwaniu rozwiązań innowacyjnych • doskonalenie systemów motywacyjnych w zakresie realizacji innowacji • zwiększenie potencjału technicznego i technologicznego 	<ul style="list-style-type: none"> • udział kosztów działalności badawczo-rozwojowej w kosztach działalności innowacyjnej ogółem • udział kosztów działalności badawczo-rozwojowej w kosztach ogółem • udział kosztów działalności innowacyjnej w kosztach ogółem • udział kosztów uczestnictwa pracowników działalności badawczo-rozwojowej w szkoleniach/konferencjach w kosztach ogółem • liczba certyfikatów potwierdzających nabycie nowej wiedzy bądź umiejętności przez pracowników • liczba zgłoszonych/wdrożonych pomysłów na innowacje przez pracowników z poszczególnych komórek organizacyjnych w liczbie zgłoszonych/wdrożonych pomysłów innowacyjnych ogółem • udział przyznanych nagród pracownikom za uczestnictwo w procesie innowacyjnym w kosztach wynagrodzeń ogółem • liczba przyznanych pracownikom wyróżnień, awansów za uczestnictwo w procesie innowacyjnym • poziom zadowolenia pracowników z uczestniczenia w procesie innowacyjnym • udział nakładów na zakup nowych technologii w nakładach inwestycyjnych ogółem

Źródło: opracowanie własne.

w odniesieniu do nowych produktów, ulepszeń istniejących produktów, jakości produktów bądź jakości i szybkości obsługi, mając przez cały czas na uwadze skutki finansowe podejmowanych działań. Decyzje w tym zakresie będą wpływały nie tylko na rodzaj poszukiwanych i wdrażanych innowacji, ale również na zakres prowadzonych prac badawczo-rozwojowych.

W perspektywie procesów wewnętrznych działalności innowacyjnej przedsiębiorstwo powinno zastanowić się, w jaki sposób udoskonalić istniejące procesy lub zastosować nowe, by w konsekwencji wdrażać innowacje, które zaspokoją potrzeby klientów i równocześnie przełożą się na sukces finansowy satysfakcjonujący właścicieli przedsiębiorstwa. Analizie powinny zostać poddane zwłaszcza obszary związane z identyfikowaniem pomysłów na innowacje, realizacją innowacji (od momentu powstania pomysłu na innowację aż do jej wdrożenia) oraz podejmowaniem współpracy w obszarze innowacji z innymi podmiotami.

W literaturze przedmiotu perspektywa rozwoju opisywana jest przez pryzmat zasobów niematerialnych: ludzkich, informacyjnych oraz organizacyjnych, tzn. w jaki sposób mogą się one przyczynić do realizacji strategii w pozostałych perspektywach [Świdarska (red.) 2010]. Jednak w kontekście działalności innowacyjnej obejmującej również działalność badawczo-rozwojową nie sposób pominąć znaczącej roli infrastruktury technicznej i technologicznej (specjalnie przystosowane pomieszczenia, np. laboratoria, aparatura badawcza i pomiarowa, sprzęt komputerowy i oprogramowanie) w zdolności przedsiębiorstwa do wdrażania innowacji. Nakreślenie strategii i zdefiniowanie celów działalności innowacyjnej w perspektywie rozwoju powinno zatem obejmować budowanie zarówno zasobów niematerialnych, jak i materialnych. Zadanie to może się okazać bardzo trudne głównie z powodu bardzo małej elastyczności i zastępowalności tych zasobów, dużej czasochłonności oraz kosztowności ich tworzenia i utrzymania oraz braku jednoznacznych powiązań między ponoszonymi kosztami a uzyskiwanymi efektami (zwłaszcza w obszarze budowania wiedzy naukowo-badawczej). Jednak jest to niezwykle istotna perspektywa w działalności innowacyjnej, gdyż może przesądzać o strategicznym potencjale innowacyjnym przedsiębiorstwa i dlatego powinna być tworzona z ogromną rozważą.

4. Zakończenie

Wykorzystanie strategicznej karty wyników w obszarze zarządzania działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa może się okazać niezwykle trafnym wyborem. Innowacyjność jest obszarem kluczowym dla strategicznego rozwoju przedsiębiorstwa, ale również niezwykle kosztownym, ryzykownym i długotrwałym. Doświadczenia przedsiębiorstw pokazują, że w praktyce wiele problemów sprawia powiązanie bieżącej działalności operacyjnej z celami strategicznymi, zwłaszcza przez pracowników niewchodzących w skład kadry zarządzającej. Działalność innowacyjna nie jest w tym względzie wyjątkiem, a z racji jej istoty podejmowanie niewłaściwych decyzji w chwili obecnej może być dla przedsiębiorstwa bardzo kosztowne, nie tylko w kontekście kosztów już poniesionych, ale także utraconych korzyści. Strategiczna karta wyników wydaje się więc narzędziem nadzwyczaj przydatnym w zarządzaniu innowacjami, które w umiejętny sposób wdrożone pozwoli m.in.:

- określić obszary, w których powinny być poszukiwane innowacje, aby zapewnić przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną, co z kolei umożliwi sformułowanie celów i mierników pozwalających na weryfikację stopnia ich realizacji oraz opracowanie odpowiedniego systemu informacyjnego generującego niezbędne do tego dane;
- uniknąć marnotrawstwa zasobów poprzez podejmowanie przedsięwzięć innowacyjnych niezgodnych z obraną strategią;
- stworzyć system wczesnego ostrzegania przed dalszym ponoszeniem kosztów na realizację przedsięwzięć nierokujących na zakończenie się sukcesem (wdrożenie innowacji);

- uświadomić pracownikom całej organizacji ich rolę w kreowaniu innowacyjności, a dzięki temu zwiększyć ich zaangażowanie (np. przez generowanie pomysłów na innowacje, budowanie potencjału innowacyjnego dzięki zwiększaniu swojej wiedzy i umiejętności);
- opracować odpowiedni system motywacyjny premiujący czynne zaangażowanie pracowników w budowanie innowacyjności;
- zbudować sieć współpracy z podmiotami mogącymi się przyczynić do wzmocnienia innowacyjności;
- zdiagnozować obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa odgrywające dużą rolę w realizacji procesów innowacyjnych, które wymagają udoskonalenia (np. komunikacja między pracownikami).

Opracowanie i wdrożenie strategicznej karty wyników w obszarze działalności innowacyjnej powinno zatem przynieść konkretne korzyści przekładające się na wzrost konkurencyjności, a dzięki temu i wartości przedsiębiorstwa.

Literatura

- Białoń L. (red.), 2010, *Zarządzanie działalnością innowacyjną*, Placet, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Kowal B., 2009, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie realizacji strategii w przedsiębiorstwie górniczym węgla kamiennego*, niepublikowana praca doktorska, Kraków.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 Wartości niematerialne.
- Ossowski M., 2013, *Strategiczna karta wyników w przedsiębiorstwie zarządzającym portem morskim*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61 (2013), Szczecin.
- PwC, 2013, *Raport Najlepsze praktyki działalności innowacyjnej firm w Polsce*, http://www.pwc.pl/pl/publikacje/2013/raport_rd_2013.html (2.03.2016).
- Świdarska G.K. (red.), 2010, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Tyrańska M., Walas-Trębacz J., 2006, *Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu zasobami ludzkimi na przykładzie przedsiębiorstwa ciepłowniczego*, Zeszyty Naukowe nr 4, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.
- Wodecka-Hyjek A., 2013, *Wybrane narzędzia pomiaru innowacyjności*, Zeszyty Naukowe Zarządzanie nr 922, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków.