

Biblioteka Główna i OINT
Politechniki Wrocławskiej



100100269193

Zrównoważona
karta działania
jako metoda
pomiaru efektywności
procesów i działań

Radostaw Ryńca



Radosław Ryńca

**Zrównoważona karta działania
jako metoda pomiaru
efektywności procesów i działań**



Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej
Wrocław 2009

Recenzent
Dorota KUCHTA

Opracowanie redakcyjne i korekta
Aleksandra WAWRZYŃKOWSKA

Projekt okładki
Dominika OSADCÓW

Wszelkie prawa zastrzeżone. Żadna część niniejszej książki, zarówno w całości, jak i we fragmentach, nie może być reprodukowana w sposób elektroniczny, fotograficzny i inny bez zgody Wydawcy i właściciela praw autorskich.

© Copyright by Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2009

OFICyna WYDAWNICZA POLITECHNIKI WROCLAWSKIEJ
Wybrzeże Wyspiańskiego 27, 50-370 Wrocław

ISBN 978-83-7493-458-9

Drukarnia Oficyny Wydawniczej Politechniki Wrocławskiej. Zam. nr 332/2009.

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	5
1. Istota zarządzania procesowego.....	9
1.1. Wyjaśnienie przyjętej terminologii.....	9
1.2. Informacje ogólne.....	11
1.3. Badania ankietowe.....	21
1.3.1. Cel badań.....	21
1.3.2. Wnioski dotyczące badań.....	24
1.4. Model pomiaru efektywności procesów i działań.....	25
1.5. Wymiary mierników efektywności.....	35
1.6. Metody zwiększania efektywności procesów i działań.....	43
1.6.1. Idea rachunku kosztów działań.....	43
1.6.2. Zarządzanie kosztami działań w oparciu o rachunek kosztów ABC.....	45
1.6.3. Balanced Scorecard a rachunek kosztów ABC.....	48
2. Metoda Balanced Scorecard.....	51
2.1. Strategia przedsiębiorstwa – podstawowe informacje.....	51
2.2. Historia Balanced Scorecard.....	58
2.3. Idea Balanced Scorecard.....	59
2.4. Definicje Balanced Scorecard.....	61
2.5. Cztery perspektywy Balanced Scorecard.....	64
2.5.1. Perspektywa finansowa.....	64
2.5.2. Perspektywa klienta.....	68
2.5.3. Perspektywa procesów wewnętrznych.....	73
2.5.4. Perspektywa wzrostu i uczenia się.....	76
2.6. Wskaźniki w Balanced Scorecard.....	81
2.6.1. Rodzaje wskaźników w Balanced Scorecard.....	81
2.6.2. Liczba wskaźników w Balanced Scorecard.....	83
2.6.3. Modyfikacja Balanced Scorecard.....	84
2.7. Kaskadowanie Balanced Scorecard.....	86
2.8. Badania ankietowe dotyczące wykorzystania Balanced Scorecard.....	89
2.8.1. Wyniki polskich badań oraz próba ich porównania z badaniami w niemieckojęzycznych przedsiębiorstwach.....	90
2.8.2. Wnioski dotyczące badań.....	94
3. Zrównoważona karta działania (ZKD).....	97
3.1. Ogólna koncepcja.....	97
3.2. Faza 1. Balanced Scorecard dla procesów i działań.....	100
3.3. Faza 2. Zrównoważona karta działania dla procesów i działań.....	101
3.4. Faza 3. Integracja Balanced Scorecard i zrównoważonej karty działania.....	103
3.5. Wdrożenie zrównoważonej karty działania.....	106
3.5.1. Analiza procesów i działań.....	106
3.5.2. Opracowanie celów dla poszczególnych perspektyw.....	129
3.5.3. Wskazanie powiązań przyczynowo-skutkowych.....	130

3.5.4. Wybór mierników realizacji celów oraz wartości celów	130
3.5.5. Opracowanie ZKD dla działań, procesów i przedsiębiorstwa	130
4. Studium przypadku	133
4.1. Prezentacja firmy 1	133
4.1.1. Analiza procesów i działań firmy 1	136
4.1.2. ZKD oraz BSC dla przedsiębiorstwa 1	142
4.2. Prezentacja firmy 2	146
4.2.1. Analiza procesów i działań firmy 2	147
4.2.2. ZKD oraz BSC dla przedsiębiorstwa 2	149
Zakończenie i wnioski końcowe	183
Bibliografia	185
Załączniki	191

WSTĘP

XX wiek przyniósł wiele zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa. Globalizacja, postęp technologiczny, coraz większa konkurencja oraz rosnące potrzeby klientów spowodowały, iż coraz trudniej jest utrzymać się na rynku. Wzrastająca rola kompanii międzynarodowych, dysponujących dużymi zasobami finansowymi, potencjałem intelektualnym oraz szerokim udziałem na rynku, a także możliwość wytwarzania tanich produktów dzięki wykorzystaniu nowoczesnego parku maszynowego i/lub taniej siły roboczej powodują, iż coraz trudniej też jest współzawodniczyć o klienta. Przedsiębiorstwa zmuszone są do ciągłego dostosowywania się do zmieniających się warunków otoczenia, szukania przewagi konkurencyjnej we wszystkich aspektach swojej działalności, odpowiedniego dostosowywania zasobów (m.in. linii produkcyjnych, kapitału intelektualnego) przedsiębiorstwa tak, aby mogły spełniać jeszcze niezidentyfikowane potrzeby klientów. Wydaje się, że podejmowane w przedsiębiorstwach działania, ukierunkowane na poprawę elastyczności przedsiębiorstwa są jednak w dużym stopniu niewystarczające. Przedsiębiorstwo musi mieć jasno wytyczony kierunek, w którym będzie sukcesywnie zmierzać. Konieczne wydaje się zatem stosowanie odpowiednich metod zarządzania, dzięki którym możliwe stanie się podążanie w ściśle określonym kierunku, wyznaczonym przez strategię przedsiębiorstwa. W czasach kiedy przetrwanie na rynku związane jest z elastycznością firm, świadomość ciągłej zmiany powinna być powszechna wśród menedżerów przedsiębiorstwa. Wymaga ona jednak dobrej znajomości organizacji – zjawisk i procesów, które w niej zachodzą¹.

Dostosowanie się do nowych warunków otoczenia wymaga często zorientowania przedsiębiorstwa na procesy, gdyż zarządzanie w sposób funkcjonalny może prowadzić do ustalania celów dla poszczególnych działów samodzielnie i niezależnie od pozostałych. Spojrzenie takie utrudnia rozwiązywanie wspólnych problemów kilku działów oraz zarządzanie przedsiębiorstwem w sposób „kompleksowy”.

Wielu kierowników nie rozumie działania swoich przedsiębiorstw; tego, w jaki sposób kreują one, wytwarzają, sprzedają i dystrybuują swoje produkty². Prowadzi to

¹ Z. Malara, *Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce – wyzwania współczesności*, PWN, Warszawa 2006.

² G.A. Rummier, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 31.

do sytuacji, w której spora część kadry kierowniczej nie potrafi efektywnie i w sposób systematyczny poprawiać, doskonalić wyników swojego działania, gdyż nie zna czynników wpływających na wyniki pracy zarówno poszczególnych pracowników, jak i całej organizacji³.

Właściwe zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga nie tylko znajomości organizacji, ale, jak już wspomniano, także odpowiednich metod zarządzania, dzięki którym możliwy jest ciągły rozwój przedsiębiorstwa oraz zaspokajanie coraz to większych potrzeb klientów i jego właścicieli. Obecnie znane są metody zarządzania, dzięki którym możliwa jest poprawa efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku. Niemniej jednak niewiele z nich kładzie nacisk na poprawę procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie z uwzględnieniem stopnia realizacji założeń zarówno strategicznych, jak i operacyjnych.

Trudności związane z zarządzaniem procesami i działaniami są wskazywane w publikacjach polskich i zagranicznych jako jedno z podstawowych problemów małej elastyczności przedsiębiorstw. Jest to duży problem, szczególnie dla tych firm, które ze względu na małą zdolność dostosowania się do obecnych warunków rynkowych przegrywają z konkurencją. Stosowane obecnie metody zarządzania procesami i działaniami, jak już wspomniano, w niewielkim stopniu koncentrują się na założeniach strategicznych, wskazujących kierunek, w jakim powinno podążać przedsiębiorstwo. Konieczne wydaje się więc zastosowanie metody, która pozwoliłaby mierzyć w sposób zrównoważony stopień realizacji założeń strategicznych oraz operacyjnych w ramach wykonywanych procesów i działań. Metoda taka powinna uwzględniać główne cele zarówno strategiczne, jak i operacyjne w ramach kilku perspektyw. Wydaje się, że wykorzystanie koncepcji Balanced Scorecard (BSC) do poprawy efektywności procesów i działań byłoby właściwym rozwiązaniem. Książka prezentuje zrównoważoną kartę działania (ZKD), wspierającą poprawę efektywności procesów i działań. Opracowana metoda stanowiłaby pomocne narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji o charakterze zarządczym w organizacjach.

Zrównoważona karta działania mogłaby być traktowana jako narzędzie monitorowania i kontroli procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, a w konsekwencji pozwoliłaby na analizę przyczyn ewentualnych rozbieżności oraz na podjęcie odpowiednich działań naprawczych, które przyczynią się do doskonalenia procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Biorąc pod uwagę niestabilność otoczenia (o czym już wspomniano), w jakim działa przedsiębiorstwo, metoda koncentrująca się na zarządzaniu procesami i działaniami stanowiłaby pomocne narzędzie w rękach menedżerów.

Ze względu na wznrastającą wciąż liczbę podmiotów gospodarczych coraz więcej firm będzie szukało sposobów zwiększenia przewagi konkurencyjnej. ZKD jest narzędziem prostym i łatwym w zastosowaniu. Autor ma nadzieję, że dzięki implementacji ZKD przedsiębiorstwo usprawni swoje procesy i działania. ZKD mogłaby także

³ Ibidem, s. 26.

wspierać poprawę elastyczności przedsiębiorstwa, a przez to zwiększyć jego konkurencyjność. Autor uważa, że zrównoważona karta działania może mieć zastosowanie zarówno w firmach nastawionych na zysk, jak i organizacjach non-profit. Ze względu na trudności finansowe niektórych instytucji budżetowych, związanych np. z opieką medyczną czy szkolnictwem, które generują bardzo dużą liczbę miejsc pracy i są niezbędne dla dobrego bytu mieszkańców, konieczne wydaje się stworzenie narzędzia wspierającego obniżkę kosztów także w tego typu instytucjach.

Niniejsza monografia składa się z czterech rozdziałów, wstępu i zakończenia. W kolejnych rozdziałach poruszone są następujące zagadnienia:

W rozdziale pierwszym przedstawiono podstawowe informacje z zakresu podejścia procesowego w zarządzaniu. Rozdział zawiera także wyniki badań ankietowych na temat wykorzystania podejścia procesowego przez polskie przedsiębiorstwa oraz napotkanych trudności w identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. W rozdziale tym omówiono także model pomiaru efektywności na poziomie procesów i działań. Opiszano metody podnoszenia efektywności procesów i działań oraz dostępne w literaturze przedmiotu mierniki efektywności.

Rozdział drugi poświęcono metodzie Balanced Scorecard (BSC). Przedstawiono w nim historię oraz ideę metody wraz ze zdefiniowaniem przyjętej terminologii. Omówiono wnioski z przeprowadzonych badań ankietowych na temat znajomości i zainteresowania metodą przez polskie przedsiębiorstwa. Badania ankietowe zostały uzupełnione wynikami badań przeprowadzonych przez innych autorów zagranicą. Rozdział drugi zawiera także podstawowe informacje o strategii przedsiębiorstwa, definicje podstawowych pojęć oraz ich klasyfikację. W rozdziale tym zaproponowano ilościowe przedstawienie wartości celów i ich realizacji w poszczególnych perspektywach metody Balanced Scorecard.

Zaproponowaną metodę wspierającą poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie – zrównoważoną kartę działania – oraz proces wdrożenia metody przedstawiono w rozdziale trzecim.

Rozdział czwarty zawiera opis weryfikacji użyteczności opracowanej metody na przykładzie dwóch przedsiębiorstw. Weryfikacji tej dokonano w oparciu o budowę zrównoważonej karty działania w wyniku przeprowadzonych rozmów z kierownictwem oraz pracownikami przedsiębiorstw.

Zakończenie i wnioski stanowią podsumowanie pracy. Zamieszczono też dane źródłowe oraz część załącznikową, która zawiera oraz kwestionariusze z przeprowadzonych badań ankietowych.

1. ISTOTA ZARZĄDZANIA PROCESOWEGO

1.1. WYJAŚNIENIE PRZYJĘTEJ TERMINOLOGII

W związku z tym, iż przedmiotem pracy jest zaprezentowanie narzędzia wspierającego poprawę efektywności procesów i działań, konieczne wydaje się wyjaśnienie, czym jest ów proces i działanie.

Termin „proces” wykracza poza tradycyjne odniesienie wyłącznie do procesu produkcyjnego i jest rozumiany jako sekwencja działań realizowanych w celu utrzymania określonego efektu finalnego. Według J.W. Dangela proces to łańcuch działań zmierzający do wytworzenia wartości odpowiadających wymaganiom klienta⁴. Inną definicję podaje *Słownik wyrazów obcych*, według którego „proces to (...) przebieg regularnie następujących po sobie zjawisk, pozostających między sobą w związku przyczynowym”⁵. Procesy zachodzące w przedsiębiorstwie stanowią centra działań, obejmują kilka ściśle powiązanych ze sobą rodzajów działań. Przytoczone definicje wskazują na pojęcie procesu jako sekwencji realizowanych działań, mających na celu przekształcenie jasno zdefiniowanego stanu wejściowego w stan wyjściowy, przy wykorzystaniu niezbędnych do tego zasobów⁶.

W literaturze przedmiotu jest wiele rodzajów klasyfikacji procesów⁷.

E. Nowak wyróżnia między innymi procesy podstawowe i pomocnicze. Procesy podstawowe obejmują działania związane bezpośrednio z produktami. Procesy po-

⁴ R. Muller, P. Rupper, *Process Reengineering*, Wydawnictwo Astrum, Wrocław 2000, s. 21.

⁵ *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa 1980.

⁶ T. Zawistowski, *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001.

⁷ Zob. A. Jaruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 166–167; E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 193; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 167; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 7, 2002, s. 14.

mocnicze traktuje się natomiast jako procesy wspierające, których zadaniem jest wspieranie realizacji procesów głównych (podstawowych)⁸.

Przykładami procesów możliwych do wyodrębnienia w różnych komórkach organizacyjnych mogą być⁹:

- transport wewnętrzny;
- techniczne przygotowanie produkcji;
- kontrola jakości;
- projektowanie nowych produktów;
- zabezpieczenie i ochrona zakładu;
- przyjmowanie dostaw materiałów;
- utrzymanie techniczne produkcji;
- administracja ogólna związana z zarządzaniem przedsiębiorstwa.

Kolejnym terminem wymagającym wyjaśnienia jest termin „działanie” (z ang. *activity*). J. Gierusz określa działanie jako wycinek pracy niezbędny do stworzenia wyrobu lub usługi. W literaturze działanie jest często definiowane jako zbiór powtarzalnych, jednorodnych lub podobnych zdarzeń i czynności, wykonywanych w celu realizacji określonej funkcji gospodarczej oraz powodujących powstawanie kosztów¹⁰.

Według E. Nowaka, R. Piechoty i M. Wierzińskiego działanie jest czynnością, która wybiega poza tradycyjną, wydziałową strukturę przedsiębiorstwa. Może bowiem być wykonywane w jednym wydziale, jak i wymagać współpracy różnych komórek organizacyjnych. Informacje o działaniach powinny być gromadzone w postaci danych finansowych i niefinansowych na poziomie pojedynczych komórek i całego przedsiębiorstwa¹¹.

W definicji zaproponowanej przez organizację CAM-I¹² określa się działanie jako czynność lub czynności wykonywane w ramach organizacji, których analiza jest przy-

⁸ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 192; J. Brilman, *Nowoczesne koncepcje metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 287. W związku z tym, że wielu autorów przedmiotu zamiennie stosuje pojęcie procesów i działań. Podobną klasyfikację działań przedstawia D. Sołtys. Oprócz działań podstawowych i pomocniczych wyróżnia ona także działania zbędne, które powodują powstawanie niepotrzebnych kosztów. Zob. D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 201; Marcinkowska M., *Rachunek kosztów działań w bankach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 7, 2000, s. 30.

⁹ A. Szychta, *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 2, 99.

¹⁰ J. Gierusz, *Rachunek kosztów działań*, [w:], *Rachunek kosztów w praktyce*, Verlag Dashoffer, Warszawa 1999, s. 2.

¹¹ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 164.

¹² CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) jest organizacją non-profit, założoną w 1972 roku w stanie Teksas w Stanach Zjednoczonych przez firmy o wysokim stopniu zaawansowania technologicznego. Jednym z celów organizacji jest dążenie do pogłębienia wiedzy w dziedzinie rachunku kosztów działań (ABC) i zarządzania kosztami działań (ABM). Organizacja ta opracowała w 1991 roku pierwszą wersję słownika terminologii ABC/M, którego celem jest ujednoczenie definicji na potrzeby zespołów CAM-I, zajmujących się zarządzaniem kosztami w oparciu o metodologię ABC. Zob. J. Miller, K. Pniowski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 9.

datna dla celów rachunku kosztów działań (ABC)¹³. Działania realizowane przez organizacje zwykle są zbiorem czynności niezbędnych do zaspokojenia potrzeb klientów (wewnętrznych i zewnętrznych)¹⁴. Działania są zatem podstawą organizacji zarządzanych procesowo, w których nadrzędną sprawą są potrzeby i wymagania klientów¹⁵.

Po zdefiniowaniu pojęcia procesu i działania nasuwa się konieczność zdefiniowania pojęcia „zadania”. Zadania bowiem są elementarną częścią działań, które wchodzi w skład procesów. Procesy natomiast są związane z określonym produktem, usługą lub klientem. Zadanie jest to działanie na tak zwanym mikropoziomie. Jest pojedynczą czynnością, wykonywaną przez człowieka lub przez maszynę¹⁶. Na rysunku 1 przedstawiono zależności pomiędzy pojęciami proces, działanie i zadanie.



Rysunek 1. Zależności pomiędzy pojęciami proces, działanie i zadanie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000

Znajomość procesów i działań, będąca wynikiem analizy działań (która została dokładniej opisana w rozdziale 3.5.1), zachodzących w przedsiębiorstwie, stanowi niezwykle istotny czynnik, który może być wykorzystywany do zarządzania zarówno działaniami, jak i ich kosztami.

1.2. INFORMACJE OGÓLNE

Koniec XX wieku, charakteryzujący się ciągłymi zmianami, przyniósł konieczność dostosowania się firm do nowych warunków otoczenia rynkowego, które wymuszają

¹³ Rachunek kosztów działań (rachunek ABC) – metoda kalkulacji kosztu procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Zob. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.

¹⁴ Ibidem, s. 4.

¹⁵ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 7, 2002, s. 14.

¹⁶ D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 200.

na przedsiębiorstwach stosowanie nowoczesnych metod zarządzania. Obecnie jednym z najbardziej popularnych trendów w zarządzaniu stało się podejście procesowe.

Stosowanie podejścia procesowego jest skutkiem szybkich zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa, które, aby przetrwać, musi umieć przystosować się do nowych warunków funkcjonowania na rynku.

Menedżerom współczesnych firm trudno jest oszacować tempo popytu na produkty przedsiębiorstwa, długość cyklu życia produktu, czy tempo zmian technologicznych. Po części jest to związane ze wzrastającą ciągle rolą klienta, który domaga się produktów, a także usług dostosowanych do jego indywidualnych potrzeb. To on bowiem decyduje, co chce kupić, kiedy i za ile¹⁷. Koncentracja na klienta powinna stać się zatem najważniejszym celem każdego przedsiębiorstwa. Sprostanie oczekiwaniom klientów wymaga od firmy nowego, całościowego zarządzania procesami.

Stosowanie podejścia procesowego zostało także wymuszone przez wzrastającą siłę konkurencji. Rosnąca globalizacja, zanikające bariery celne powodują narastanie konkurencji międzynarodowej oraz tworzenie rynku ogólnoswiatowego, w którym przetrwanie wymaga nie tylko znajomości swoich konkurentów, ale także zdolności do ciągłych zmian, polegających między innymi na wprowadzaniu nowych produktów oraz zaspokajaniu coraz większych potrzeb klientów¹⁸.

Współczesne przedsiębiorstwo powinno być zatem zorientowane na procesy. Powinno być elastyczne, cechować się umiejętnością dostosowania się do nowych warunków rynkowych, być efektywne oraz posiadać zarówno odpowiednie zaplecze technologiczne (park maszynowy), jak i intelektualne (pracownicy).

Podejście procesowe w zarządzaniu, jak sama nazwa wskazuje, skupia się na procesach zachodzących przedsiębiorstwie. Szczegółowe zagadnienia dotyczące wyjaśnienia terminu i klasyfikacji procesów zostały już omówione w rozdziale 1.1. W tym rozdziale autor skupił się natomiast na zarządzaniu procesami oraz pomiarze ich efektywności.

„Zarządzanie procesami polega na dokonywaniu systematycznej oceny ich efektów, podtrzymywaniu ich funkcjonowania i wprowadzaniu korekt, jeśli osiągnane rezultaty odbiegają od normy”¹⁹.

Koncepcja przedsiębiorstwa zorganizowanego w sposób procesowy sięga lat 50. XX wieku. Procesowe podejście miało jednak wtedy inny wymiar. Wykorzystane było bowiem do strukturalizacji i formalizacji zarządzania produkcją. Obecnie zarządzanie procesowe ma zapewnić większą efektywność wszystkich działań, których rezultatem jest wzrost wartości dla klienta²⁰. Dlatego zrozumienie roli i oczekiwań klienta stano-

¹⁷ R. Gajęcki, *Restrukturyzacja firmy na poziomie procesów – inżynieria nowych procesów w firmie, zarys metody*, [w:] *Rozwój firmy – teoria przedsiębiorstwa – wprowadzenie*, red. R. Gajęcki, SGH, Warszawa 1997, s. 59.

¹⁸ Ibidem, s. 59.

¹⁹ J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 293.

²⁰ A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 52.

wi bardzo ważny element we wdrożeniu zarówno podejścia procesowego, jak i działań zmierzających do poprawy efektywności organizacji. Podobnie uważa A. Sopińska, według której głównym celem procesów jest końcowa maksymalizacja satysfakcji klienta, a nie podnoszenie efektywności indywidualnych czynności w ramach funkcji²¹.

Podejście procesowe do zarządzania firmą pozwala w większym stopniu uwzględnić potrzeby klientów w działalności przedsiębiorstwa. Klient nie jest bowiem zainteresowany tym, co się dzieje wewnątrz organizacji; nie interesuje go ani struktura organizacyjna, ani cele strategiczne przedsiębiorstwa, lecz wartość, jaka jest mu oferowana²². „(...) dobre zarządzanie procesami powinno polegać na identyfikowaniu potrzeb najważniejszych klientów i próby ich zaspokojenia (...)”²³ „(...) myślenie w kategoriach procesów pozwala poszukiwać źródeł wartości dla klientów (...)”²⁴.

Organizacja, której procesy koncentrują się na osiągnięciu satysfakcji klienta, wymaga od pracowników znajomości potrzeb klientów. Konieczna jest zatem odpowiednia wiedza personelu na temat klientów, aby każdy pracownik był w stanie zrozumieć ich potrzeby. Sytuacja ta prowadzi do tego, iż pracownicy obsługujący klientów muszą posiadać szeroki zakres kompetencji. W związku z tym część niegdyś odrębnych zadań w organizacji zarządzanej procesowo ulega połączeniu i jest przypisywana jednemu pracownikowi. Dzięki temu unika się straty, jaką powodowało przechodzenie dokumentacji przez wiele stanowisk, oraz wielu działań koordynacyjnych²⁵. Odpowiednie zarządzanie procesami wymaga zatem posiadania przez przedsiębiorstwo odpowiednich zasobów²⁶ (finansowych i niefinansowych – umiejętności, wiedzy, właściwych postaw pracowników, odpowiedniej kultury organizacyjnej), dzięki którym możliwe będzie zaspokojenie potrzeb klientów²⁷.

Myślenie o przedsiębiorstwie w kategoriach procesów pozwala poszukiwać źródeł wartości nie tylko dla klientów zewnętrznych, ale także wewnętrznych, bowiem poszczególne komórki organizacyjne i zespoły pracownicze są jednocześnie dostawcami i klientami w ramach procesu. Jeśli potraktujemy procesy zachodzące w przedsiębiorstwie jako łańcuch powiązań między dostawcami i odbiorcami, to możliwe staje się

²¹ Ibidem, s. 52.

²² M. Hammer, *Beyond Reengineering*, Harper Collins Business 1996.

²³ J. Brilman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 296.

²⁴ A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 52.

²⁵ J. Brilman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 298.

²⁶ „Zasoby są to składniki ekonomiczne wykorzystywane lub zużywane w trakcie realizacji procesów i działań.”, [w:] J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 44. Zasoby mogą być albo dostępne w przedsiębiorstwie, albo nabywane w miarę potrzeb. Do głównych zasobów, jakimi może dysponować przedsiębiorstwo, można zaliczyć między innymi zasoby ludzkie (praca), materiały, surowce i komponenty, maszyny i urządzenia, środki transportu. Zob. E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 195; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 167.

²⁷ A. Rensbur, *A framework for business process management*, Computers and Industrial Engineering, Vol. 3, 1998, s. 218.

funkcjonowanie wewnętrznej gospodarki rynkowej, w której udział biorą zarówno wewnętrzni, jak i zewnętrzni klienci²⁸. „Zarządzanie procesowe pozwala zlikwidować wiele barier w efektywnym wykorzystaniu zasobów poszczególnych działów czy funkcji, a także zapewnia powtarzalność działań, co z kolei sprzyja zachowaniu standardów obsługi czy jakości”²⁹.

Problemy współczesnych przedsiębiorstw wiążą się w dużej mierze z ich strukturą organizacyjną. Ta, zaprojektowana w XIX wieku, jest już nieodpowiednia dla wieku XXI. Nastawienie na rozbudowane struktury hierarchiczne było charakterystyczne dla nurtu naukowego zarządzania i wiązało się z Weberowską koncepcją biurokracji³⁰. Organizacja klasyczna bazowała przede wszystkim na funkcjach i specjalnościach zawodowych, co pozwalało na kumulację wiedzy, doświadczenia i umiejętności. Jednak nie koncentrowano się na procesach, których głównym celem jest zaspokojenie potrzeb klientów³¹. W organizacji opartej na strukturze procesowej najważniejszą rolę odgrywają ci, którzy bezpośrednio tworzą wartość dla klienta³².

W związku z tym, iż procesy zachodzące w przedsiębiorstwie różnią się od funkcji i działań związanych ze strukturą organizacji, większość procesów nie jest realizowana w jednej komórce organizacyjnej (patrz rysunek 2). Oznacza to konieczność eliminacji sztucznego podziału pomiędzy pionami, komórkami i stanowiskami organizacyjnymi. Procesy bowiem często przecinają granice organizacyjne, dlatego zarządzanie nimi wymaga zmiany struktury organizacyjnej z funkcjonalnej na procesową. Jest to konieczne, gdyż zwykle na styku pionów organizacyjnych może dochodzić do tak zwanych „wąskich gardeł”, spowodowanych słabym przepływem informacji³³. Konieczne wydaje się także powołanie osoby odpowiedzialnej za całościową, rytmiczną i harmonijną realizację procesu³⁴. Innego zdania są G.A. Rummler i A.P. Brache³⁵. Uważają oni, iż aby skutecznie zarządzać procesami, w większości przypadków nie ma potrzeby tworzenia struktury opartej na procesach. „Struktura (procesowa), choć eliminuje konflikty pomiędzy funkcjami, stwarza konflikty między procesami. „(...) może wymagać także zatrudnienia dodatkowych pra-

²⁸ A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 52.

²⁹ K. Wach, *Zarządzanie procesami w wybranych koncepcjach zarządzania*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 40.

³⁰ R. Gajęcki, *Restrukturyzacja firmy na poziomie procesów – inżynieria nowych procesów w firmie, zarys metody*, [w:] *Rozwój firmy – teoria przedsiębiorstwa – wprowadzenie*, red. R. Gajęcki, SGH, Warszawa 1997, s. 61.

³¹ J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 289.

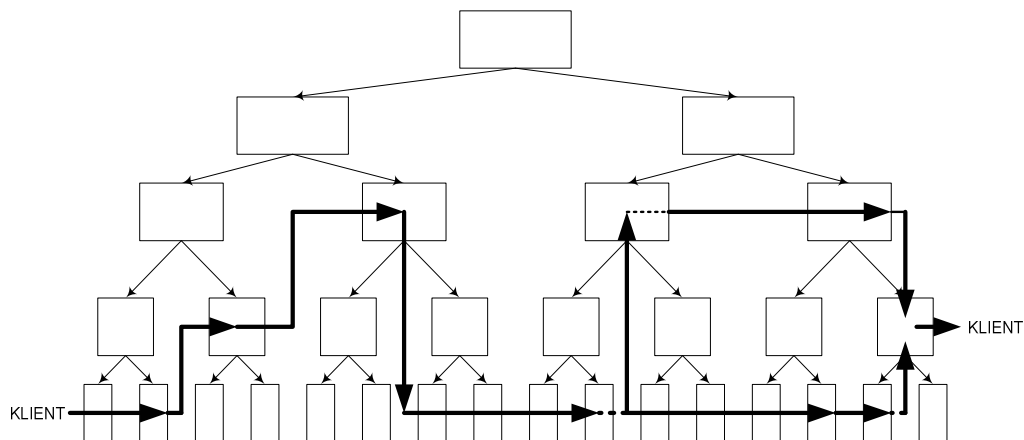
³² Ibidem, s. 297.

³³ T. Zawistowski, *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001. G.A. Rummler i A.P. Brache uważają, że największe możliwości poprawy efektywności procesów często znajdują się na styku między komórkami organizacyjnymi. Zob. G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 35.

³⁴ K. Perechuda, *Metody zarządzania przedsiębiorstwem*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1999, s. 41.

³⁵ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 213.

owników, utrudnić dzielenie się wiedzą i zasobami oraz zbudować bariery w ścieżkach kariery (pracowników) (...)³⁶. Autorzy ci podkreślają, iż zarządzanie procesem w strukturze funkcjonalnej jest możliwe między innymi dzięki zachowaniu kierunku działania organizacji, relacji podległości oraz zapewnieniu dopasowania celów działów do celów procesów. Każda komórka organizacyjna jest oceniana na podstawie swojego wkładu w realizację procesu³⁷. Niemniej jednak autor uważa, że zorientowanie przedsiębiorstwa na procesy pozwoli w lepszym stopniu uwzględnić potrzeby klientów zewnętrznych oraz ułatwi podejmowanie działań, których celem jest usprawnienie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie.



Rysunek 2. Przebieg procesu w strukturze organizacji

Źródło: A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*,

[w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 53

Przekształcenie struktury przedsiębiorstwa w układ procesów nie jest zadaniem łatwym. Przedsiębiorstwo zorganizowane klasycznie, będące zbiorem funkcji i specjalności zawodowych, w którym istnieje silna wewnętrzna konkurencja pomiędzy jednostkami organizacyjnymi, zostaje przeobrażone w zbiór procesów operacyjnych, w którym dominuje komunikacja pozioma. Nacisk z działania przedsiębiorstwa nastawionego na realizację poszczególnych funkcji zostaje przeniesiony na koncentrację na zarządzaniu procesami w celu uzyskania maksymalnej satysfakcji klienta. Przedsiębiorstwo nastawione na klientów zewnętrznych wchodzi na równi w relacje z klientami wewnętrznymi. Proces przekształcania struktury przedsiębiorstwa w układ procesów powinien zatem przebiegać etapowo, gdyż zbyt gwałtowne zmiany oraz duży opór pracowników mogą nie przynieść spodziewanych efektów³⁸.

³⁶ Ibidem, s. 213.

³⁷ Ibidem, s. 214.

³⁸ A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004, s. 53–54.

W celu przejścia ze struktury funkcjonalnej na procesową zmianie muszą ulec zarówno jednostki organizacyjne, stanowiska pracy, jak i role poszczególnych ludzi. Stanowisko pracy zostaje nastawione na realizację pracy wielowymiarowej. Zmienia się także zakres uprawnień w kierunku stanowisk o dużym stopniu kompetencji, gdzie kryterium awansu stają się zdolności i umiejętności pracowników, nie zaś ich wydajność. Zmiana struktury organizacyjnej z funkcjonalnej na procesową niesie za sobą konieczność zmiany roli menedżera w przedsiębiorstwie. Staje się on bowiem doradcą, a nie nadzorcą, co sprzyja także poprawie atmosfery w pracy³⁹.

Zarządzanie procesami oznacza, iż pracownicy nie odpowiadają za realizację konkretnych działań, lecz za osiągnięcie określonych rezultatów tych działań. W podejściu procesowym nie jest bowiem ważny stopień realizacji poszczególnych operacji i czynności, lecz ich efekt⁴⁰. Podejście to wymusza zatem stosowanie odpowiedniej metody pomiaru, dzięki któremu możliwa będzie ocena efektywnego funkcjonowania organizacji.

S. Kasiewicz uważa, iż ocena procesu może być dokonana w wyniku pomiaru czterech zasadniczych atrybutów procesu, takich jak: koszt procesu, czas realizacji procesu, elastyczność oraz jakość procesu⁴¹. Zostały one omówione w rozdziale 1.5.

Sądzi ona, że istnieją trzy grupy decyzji podejmowanych przez menedżerów w zarządzaniu procesowym. Pierwsza z nich dotyczy projektowania procesów. Zagadnienie to zostało szerzej umówione w rozdziale 3.5.1. Druga grupa dotyczy decyzji operacyjnych związanych między innymi z kolejnością wykonywania działań, harmonogramowaniem produkcji, czy zarządzaniem zapasami. Trzecią grupę stanowią decyzje o charakterze usprawniającym, dotyczące np. zwiększenia wielkości produkcji czy obniżki kosztów⁴².

Konieczność istnienia systemu pomiaru osiągnięć, dzięki któremu możliwe będzie jak najwcześniejsze wykrywanie problemów, sugeruje również J. Brillman. Uważa on, iż system taki pozwoli na analizę przyczyn powstałych rozbieżności oraz podjęcie odpowiednich działań naprawczych, które przyczynią się do doskonalenia procesów⁴³.

Doskonalenie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie nie jest samoistnym celem organizacji⁴⁴. Powinno być przyporządkowane przyjętej strategii oraz zgodne z funkcjonującym i odpowiednim dla danego przedsiębiorstwa modelem pomiaru efektywności.

³⁹ J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 285.

⁴⁰ S. Kasiewicz, *Budowanie wartości firmy w zarządzaniu operacyjnym*, SGH, Warszawa 2005, s. 197.

⁴¹ *Ibidem*, s. 197–198.

⁴² *Ibidem*, s. 197–198.

⁴³ J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 295.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 200.

W celu dalszego zaprezentowania potrzeby budowy modelu pomiaru efektywności procesów w przedsiębiorstwie konieczne wydaje się wyjaśnienie, czym owa efektywność jest.

R. Piechota definiuje efektywność jako „realizację wyznaczonych celów przy użyciu możliwie najmniejszych zasobów”⁴⁵. Inną definicję znajdujemy w *Słowniku wyrazów obcych*, według którego efektywność to skuteczność⁴⁶. Według *Małej encyklopedii prakseologii*, efektywność jest definiowana jako „cecha działań dających jakiś oceniany pozytywnie wynik, bez względu na to, czy był on zamierzony (...), czy niezamierzony”⁴⁷. Często zamiast terminu „efektywność” używa się pojęcia „sprawność”, które obejmuje realizację celów oraz związane z tym nakłady⁴⁸.

W niniejszej pracy przez pojęcie efektywności należy rozumieć ilościową cechę działania, odzwierciedloną w relacji wyników działania, uzyskanych w pewnym czasie i zmierzających do zaspokojenia potrzeb odbiorcy oraz nakładów koniecznych do osiągnięcia tych wyników⁴⁹.

Obecnie wszystkie firmy dokonują pomiaru osiągniętych wyników, korzystając zazwyczaj z metod pochodzących z początku XX wieku, które opierają się na systemach rachunkowości i analizie kosztów. Wykorzystywane były jako instrument kontroli, a nie jako narzędzie, którego celem jest usprawnienie podjętych działań⁵⁰. „Dobry system mierzenia efektywności powinien być zrównoważony, adekwatny, oparty na faktach i reagować na potrzeby odbiorców informacji o efektywności”⁵¹.

Badanie wyników przedsiębiorstwa wyłącznie przez pryzmat jego struktury organizacyjnej, wielkości produkcji, ilości wykonywanych zleceń czy ilości podpisywanych umów jest niewystarczające. Obecnie przedsiębiorstwa chcące utrzymać się na rynku muszą, oprócz generowania zysku, kłaść nacisk na zaspokojenie coraz to większych potrzeb klienta⁵². Dopiero wykorzystanie miar niefinansowych wraz ze wskaźnikami finansowymi pozwoli menedżerom zrozumieć obraz przedsiębiorstwa i procesów w nim zachodzących⁵³.

Dualny charakter efektywności przedstawiono na rysunku 3.

⁴⁵ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 183.

⁴⁶ *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa, s. 173.

⁴⁷ *Mała encyklopedia prakseologii*, 1978, s. 60.

⁴⁸ J. Pawłowski, *Wybrane metody oceny efektywności finansowej przedsięwzięć gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 30.

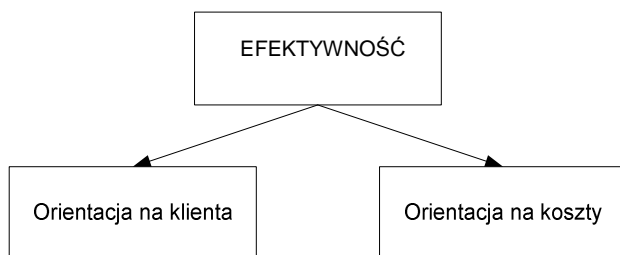
⁴⁹ W. Czakon, *Procesowe podejście do badania efektywności*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adameckiego w Katowicach, Katowice 2005, s. 3.

⁵⁰ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 1, 1995, s. 77.

⁵¹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180.

⁵² R.C. Jones, *Improving Your Key Business Processes*, The TQM Magazine, Vol. 6, No. 2, 1994, s. 25.

⁵³ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 1, 1995, s. 77.

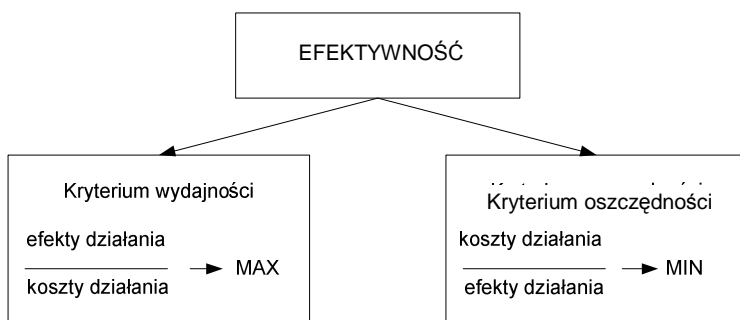


Rysunek 3. Dualny charakter efektywności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin 2005, s. 184

Kategorię efektywności można rozpatrywać w dwóch wymiarach. Pierwszy związany jest z orientacją na klienta. Ma on wymiar rynkowy, znajdujący wyraz w kształtowaniu optymalnej struktury cech produktu, które przyczyniają się do zwiększenia satysfakcji i zadowolenia klienta. Drugi wymiar (ekonomiczny) przejawia się w kształtowaniu optymalnej struktury działań i kosztów⁵⁴.

Inne spojrzenie przedstawia G.K. Świdarska, która wyróżnia dwa kryteria efektywności (rys. 4).



Rysunek 4. Dwa kryteria efektywności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: G.K. Świdarska (red.), *Rachunkowość zarządcza – rachunek kosztów*, t. I, Difin, Warszawa 2003, s. 6–20

Pierwsze kryterium – wydajności, zwane także kryterium największego efektu, polega na zwiększeniu liczby wykonywanych poprawnie działań poprzez skrócenie czasu wykonywania pojedynczej operacji i zwiększenie prawdopodobieństwa prawidłowego wykonania zadania.

Drugie kryterium – oszczędności, zwane także kryterium najniższego kosztu, polega na zmniejszeniu zużycia zasobów (materiałów, energii, pracowników itp.) oraz obniżeniu kosztów zasobów⁵⁵.

⁵⁴ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 184.

⁵⁵ G.K. Świdarska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Difin, Warszawa 2003, s. 6–20.

Badanie efektywności w podejściu procesowym obejmuje dwa etapy. Pierwszy z nich polega na identyfikacji i wyodrębnieniu procesów. Zjawisko to zostało szczegółowo przedstawione w rozdziale 3.5.1.1. Drugi etap polega natomiast na pomiarze składników efektywności (za pomocą mierników efektywności – patrz rozdział 3.5.1.6), którymi są zarówno wynik działania, jak i nakłady potrzebne do jego uzyskania⁵⁶.

Zgodnie ze znaną zasadą tym, czego nie można zmierzyć, nie można zarządzać. Istotny jest zatem pomiar, w jakim stopniu poszczególne obszary przedsiębiorstwa realizują proces firmy. Budowa odpowiedniego narzędzia pomiaru efektywności procesów ma wobec tego zasadnicze znaczenie, gdyż niewłaściwe narzędzie pomiaru może stanowić barierę dla rozwoju organizacji i prowadzić do działań niezgodnych z przyjętą strategią⁵⁷.

Podobnie uważa C.J. McNair, według którego, jeśli pomiar wyników nie przyczynia się do poprawy efektywności procesów, to zachwiany został związek pomiędzy otrzymanym pomiarem wyników a faktycznymi rezultatami. Efektem pomiaru efektywności jest informacja o tym, czy i w jakim stopniu realizowane są działania usprawniające⁵⁸.

Narzędzie pomiaru efektywności, które nie przyczynia się do poprawy osiąganych wyników, musi zostać ponownie zweryfikowane. Istotne jest bowiem, aby miary miały bezpośredni związek z osiąganymi rezultatami, gdyż niewłaściwy system pomiaru wyników przedsiębiorstwa stanowi barierę rozwoju organizacji i może prowadzić do działań niezgodnych ze strategią organizacji⁵⁹.

Konieczna wydaje się zatem budowa narzędzia, za pomocą którego można by monitorować oraz kontrolować procesy zachodzące w przedsiębiorstwie. Narzędzie to powinno pozwolić oszacować stopień realizacji celów przedsiębiorstwa, powinno także zawierać informację o efektywnym wykorzystywaniu posiadanych zasobów i o jakości oferowanych produktów oraz skuteczności podjętych działań naprawczych⁶⁰.

Podczas budowy narzędzia pomiaru należy pamiętać, iż każda dodatkowa miara powoduje koszt związany z utrzymaniem modelu. Istotna wydaje się zatem także analiza każdej z miar pod kątem jej wpływu na poprawę efektywności procesów. Dopiero wówczas będzie można zidentyfikować najmniejszą liczbę miar opisujących proces

⁵⁶ W. Czakon, *Procesowe podejście do badania efektywności*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2005, s. 3.

⁵⁷ D. Amaratunga, D. Baldry, M. Sarshar, *Process improvement through performance measurement: The balanced scorecard methodology*, Work Study, Vol. 50, No. 5, 2001, s. 179.

⁵⁸ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 1, 1995, s. 76.

⁵⁹ I. Robson, *From process measurement to performance improvement*, Business Process Management Journal, Vol. 10, No. 5, 2004, s. 511; C. Parker, *Performance Measurement*, Work Study, Vol. 49, No. 2, 2000, s. 65.

⁶⁰ D. Amaratunga, D. Baldry, M. Sarshar, *Process improvement through performance measurement: The balanced scorecard methodology*, Work Study, Vol. 50, No. 5, 2001, s. 181.

oraz zbudować model, który przedsiębiorstwo będzie w stanie wdrożyć i utrzymać⁶¹. Dlatego bardzo ważna jest analiza, jakiego dokonywać pomiaru. Niewłaściwa jest bowiem budowa całego spektrum wskaźników, które pozwoliłyby na pomiar wszystkich aspektów funkcjonowania organizacji. Takie narzędzie pomiaru byłoby zbyt kosztowne i niepotrzebne. Należy więc skupić się na pomiarze najważniejszych obszarów funkcjonowania firmy, mających swoje odzwierciedlenie w realizacji założeń strategicznych⁶².

Podczas budowy narzędzia pomiaru efektywności trzeba pamiętać, iż niezbędne jest zaangażowanie kadry kierowniczej. To ona przecież będzie wykorzystywać informację z systemu pomiaru do podejmowania działań usprawniających. Dlatego wynik pomiaru musi być rzetelny, wiarygodny i przydatny w podejmowaniu decyzji⁶³.

Narzędzie pomiaru efektywności procesów powinno odzwierciedlać rezultaty działań podjętych w firmie. Powinno zawierać zestaw znormalizowanych wskaźników, które mogą być wykorzystane także do porównań benchmarkingowych. Instrument pomiaru musi być wiarygodny, prosty i zrozumiały, a korzyści wynikające ze stosowania tego narzędzia powinny przewyższać koszt jego budowy i utrzymania⁶⁴.

Przedsiębiorstwa mogą wykorzystać narzędzie pomiaru efektywności procesów do⁶⁵:

- koncentracji na celach długookresowych przedsiębiorstwa;
- pomiaru, czy zostały zaspokojone oczekiwania klienta;
- identyfikacji obszarów, w których należy podjąć działania usprawniające;
- identyfikacji mocnych i słabych stron przedsiębiorstwa;
- zaangażowania i zrozumienia procesu przez pracowników;
- pomiaru wydajności procesów;
- stworzenia kultury organizacyjnej zachęcającej do przeprowadzania zmian;
- zrozumienia przez pracowników efektów ich pracy;
- uzasadnienia konieczności korzystania z zasobów przedsiębiorstwa;
- oceny jakości, szybkości obsługi klienta;
- oceny kwalifikacji pracowników;
- poprawy komunikacji wewnątrz przedsiębiorstwa;
- wspierania inicjatyw, takich jak Total Quality Management.

⁶¹ I. Robson, *From process measurement to performance improvement*, Business Process Management Journal, Vol. 10, No. 5, 2004, s. 511.

⁶² C. Parker, *Performance Measurement*, Work Study, Vol. 49, No. 2, 2000, s. 65.

⁶³ Ibidem, s. 65

⁶⁴ Ibidem, s. 66.

⁶⁵ R.C. Jones, *Improving Your Key Business Processes*, The TQM Magazine, Vol. 6, No. 2, 1994, s. 26; C. Parker, *Performance Measurement*, Work Study, Vol. 49, No. 2, 2000, s. 63; D. Amaratunga, D. Baldry, M. Sarshar, *Process improvement through performance measurement: The balanced scorecard methodology*, Work Study, Vol. 50, No. 5, 2001, s. 179–181; D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 1, 1995, s. 76.

Niezmiernie ważnym elementem w procesie budowy i utrzymania narzędzia pomiaru efektywności procesów jest zaangażowanie pracowników. To od ich motywacji zależy, czy będą podjęte i doprowadzone do końca działania usprawniające. M. White oraz B. Flores uważają, iż jeśli cele są wyraźnie dostrzegalne i osiągalne, to są chętnie realizowane przez pracowników. Istotne jest zatem zrozumienie celów przedsiębiorstwa, a co za tym idzie – procesów w nim zachodzących⁶⁶. Warunkiem koniecznym realizacji usprawnień jest stworzenie systemu motywacyjnego, stymulującego do aktywnego udziału uczestników organizacji⁶⁷. Aktywny udział pracowników zapewni ich identyfikację z procesem oraz pozwoli wyeliminować znaczną część oporu przeciwko zmianom, których celem jest usprawnienie procesów i działań.

W związku z tym, iż początkowy zapał często wygasa z upływem czasu, istotne jest zarówno utrzymanie zaangażowania pracowników, jak i podtrzymanie nowych zachowań. Wymaga to stosowania odpowiednich bodźców o charakterze finansowym i niefinansowym. Ważnym elementem w usprawnieniu procesu są kwalifikacje oraz kompetencje osób odpowiedzialnych za jego realizację. Wymaga się bowiem od właścicieli procesów, aby potrafili odpowiednio zarządzać procesem i być za niego odpowiedzialnym. Stałe doskonalenie zmian polega na zachęcaniu pracowników do samokontroli i możliwości doskonalenia pracy⁶⁸.

Sam pomiar wyników w bezpośredni sposób nie przyczynia się do poprawy efektywności procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, dlatego powinien być częścią narzędzia skonstruowanego w celu poprawy osiąganych wyników.

1.3. BADANIA ANKIETOWE

1.3.1. CEL BADAŃ

Celem badań była próba pokazania, czy polskie przedsiębiorstwa stosują podejście procesowe w zarządzaniu oraz jakie ewentualnie trudności napotkały podczas identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie⁶⁹. Próbowano także odpowiedzieć na pytanie: czy przedsiębiorstwa widzą potrzebę wykorzystania narzędzia pomiaru efektywności procesów i działań? Badanie przeprowadzono w formie ankiety

⁶⁶ E.M. White, B. Flores, *Goal setting in management of operations*, Internal Journal of Operations&Production Management, Vol. 7, No. 6, 1987, s. 5–16.

⁶⁷ Z. Sapijaska, *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa – szanse i ograniczenia*, PWN, Warszawa 1996, s. 131.

⁶⁸ Ibidem, s. 138–139; I. Robson, *From process measurement to performance improvement*, Business Process Management Journal, Vol. 10, No. 5, 2004, s. 512.

⁶⁹ R. Ryńca, D. Kuchta, *Podejście procesowe w świetle badań polskich przedsiębiorstw*, Badania Operacyjne i Decyzje nr 2, 2007, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007.

(patrz załącznik – ankieta 1), na grupie 150 polskich przedsiębiorstw, w większości firm posiadających godło „Teraz Polska”⁷⁰.

Silna konkurencja na rynku oraz konieczność dostarczania ciągle nowych produktów i usług, które będą w stanie zaspokoić rosnące potrzeby klienta powodują, że przedsiębiorstwa są zmuszone szybko dostosowywać się do nowych warunków otoczenia. Jak już wspomniano, problemy współczesnych przedsiębiorstw związane są w dużej mierze z ich strukturą organizacyjną. Ta zaprojektowana w XIX wieku jest nieodpowiednia dla wieku XXI. Coraz więcej firm decyduje się zatem na stosowanie podejścia procesowego w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Zorientowanie przedsiębiorstwa na procesy pozwala bowiem na większą elastyczność dopasowania się do nowych warunków rynkowych niż w przypadku przedsiębiorstwa o strukturze funkcjonalnej. Z badań przeprowadzonych przez autora wynika, że 78% firm jest zorientowana na procesy. Jedynie 22% nie stosuje podejścia procesowego, niemniej jednak uważa, że przedsiębiorstwo powinno być zorientowane i zarządzane procesowo. Wysoki odsetek firm, które stosują podejście procesowe w zarządzaniu może świadczyć o tym, że menedżerowie zdają sobie sprawę z większych korzyści zorientowania firmy na procesy aniżeli na funkcje.

Stosowanie podejścia procesowego wymaga szczegółowej analizy, mającej na celu identyfikację procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Została ona szczegółowo przedstawiona w rozdziale 3.5.1.

Prawidłowa identyfikacja procesów gospodarczych przedsiębiorstwa wymaga dobrego zrozumieniem jego funkcjonowania⁷¹. Jest to zadanie trudne i czasochłonne (więcej: patrz rozdział 3.5.1.1). Menedżerowie na tym etapie mogą bowiem napotkać na wiele problemów, wynikających między innymi z niewłaściwego zdefiniowania procesów. Do największych problemów, na jakie napotkano w trakcie analizy procesów i działań można zaliczyć trudności, wynikające między innymi ze zbyt ogólnego zdefiniowania procesów i działań – 30% badanych firm. Zbyt szczegółowe zidentyfikowanie procesów deklaruje 26% respondentów. Nadmierna liczba procesów i działań z pewnością nie zwiększa przejrzystości funkcjonowania organizacji i może być przyczyną nieprawidłowego zarządzania organizacją.

22% przedsiębiorstw uważa, że podczas identyfikacji procesów i działań napotkało także na trudności, wynikające z określenia klientów procesów i działań. Określenie klientów stanowi istotny element projektowania procesów, gdyż pozwala skupić uwagę przedsiębiorstwa na tych wynikach/efektach procesów, których celem jest zaspokojenie oczekiwań szeroko rozumianego klienta (zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego).

⁷⁰ Za pomocą ankiet skierowanych do przedsiębiorstw drogą listowną otrzymano 30 zwrotnych ankiet. Stanowi to jedynie 20%. Nie jest to liczba imponująca, jednakże informacje w ten sposób otrzymane dają pewne rozeznanie o trudnościach przedsiębiorstw, związanych z identyfikacją procesów i działań oraz zarządzaniem procesami.

⁷¹ O. Frölich, *Dynamisches Kostenmanagement*, Verlag Vahlen, München 1994, s. 135.

W ponad połowie badanych firm (52%), w celu identyfikacji procesów zachodzących w przedsiębiorstwie zastosowano metodę odgórną i oddolną. 30% przedsiębiorstw wykorzystało tylko metodę odgórną, natomiast 15% jedynie metodę oddolną. (Metody te zostały przedstawione w rozdziale 3.5.1.1). Metoda oddolna bazuje na technikach zbierania informacji. Jedną z nich są wywiady z kierownikami działów. Technika tę wykorzystało 89% badanych przedsiębiorstw. Technika wywiadów z kierownikami dla większości firm okazała się wystarczającym narzędziem, dzięki któremu dostarczono zespołowi odpowiedzialnemu za identyfikację procesów wielu szczegółowych informacji o procesach i działaniach zachodzących w przedsiębiorstwie. Badania ankietowe pokazują, iż menedżerom znana jest także technika modelu łańcucha wartości (patrz rozdział 3.5.1.1), która została wykorzystana przez 30% badanych firm. 7% przedsiębiorstw natomiast korzystało w celu identyfikacji procesów ze wzoru klasyfikacji procesów gospodarczych (patrz rozdział 3.5.1.1). Znajomość i zastosowanie różnych technik zbierania informacji może świadczyć o dużej znajomości tematu wśród kadry kierowniczej.

Jednym z etapów analizy procesów i działań jest także wyodrębnienie czynników kosztotwórczych⁷² (patrz rozdział 3.5.1.5).

Analiza czynników kosztotwórczych – prócz tego, że jest szczególnie pomocna do prawidłowego rozliczania kosztów – stanowi także podstawę do podjęcia działań, których celem jest poprawa efektywności procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Ponad połowa badanych przedsiębiorstw (59%) zidentyfikowała czynniki kosztotwórcze. Dzięki ich zidentyfikowaniu podczas projektowania procesów i działań przedsiębiorstwo może określić przyczyny zużywania zasobów, jakimi dysponuje. Analiza czynników kosztotwórczych może także stanowić cenne źródło informacji, niezbędnej do podjęcia w przyszłości działań usprawniających.

Innym etapem identyfikacji procesów i działań, o czym także wspomniano w rozdziale 3.5.1.4, jest wyodrębnienie działań nieprzynoszących wartości. Wśród badanych firm jedynie 41% wyodrębniło takie działania. 33% przedsiębiorstw nie było pewnych, czy tego typu działania zostały wyodrębnione. Niewielki odsetek firm, które wyodrębniły działania nieprzynoszące wartości może świadczyć o trudnościach, jakie niesie ze sobą analiza procesów i działań pod kątem ich wartości dla klienta.

Identyfikacja procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie wymaga powołania zespołu specjalistów, w skład których mogą wchodzić zewnętrzni konsultanci. Potrzebę skorzystania z zewnętrznych doradców widziało 44% badanych przedsiębiorstw. Angażowanie osób z zewnątrz przedsiębiorstwa może być szczególnie przydatne w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo nie posiada pracowników cechujących się

⁷² Zgodnie z definicją J. Millera, czynnik kosztotwórczy (z ang. *cost driver*) to taki czynnik, który powoduje zmianę w koszcie danego działania. Czynniki kosztotwórcze są przyczyną powstawania kosztów. R. Kaplan i R. Cooper uważają, że czynniki kosztotwórcze zależą od wydajności i wykonywania działania. Zob. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 8; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 193.

odpowiednimi umiejętnościami, znajomością metod i technik wykorzystywanych w celu identyfikacji procesów i działań, czy dysponujących odpowiednim doświadczeniem.

Stosowanie podejścia procesowego wymaga zaangażowania pracowników, którzy powinni być odpowiedzialni za działania wykonywane na swoim stanowisku pracy. W większości przedsiębiorstw – 85% pracownicy są odpowiedzialni za realizację wyników/efektów procesów i działań, tyle samo deklaruje także możliwość zgłaszania usprawnień. W 15% badanych przedsiębiorstwach menedżerowie nie dają takiej możliwości swoim podwładnym, niemniej jednak uważają, że pracownicy powinni mieć wpływ na doskonalenie działań.

Jak wspomniano, struktura procesów i działań zazwyczaj nie pokrywa się ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, która zwykle oparta jest na komórkach organizacyjnych. Procesy i działania wchodzące w skład danego procesu gospodarczego wykonywane są w różnych komórkach organizacyjnych i mogą powodować, że zarządzanie takimi procesami będzie utrudnione. Utrudnienia związane z zarządzaniem procesami deklaruje 81% respondentów. 78% badanych firm uważa, że właściciele procesów natrafiają na trudności wynikające z przepływu informacji między jednostkami organizacyjnymi, a 15% przedsiębiorstw natrafia na problemy wynikające z konfliktu kompetencji pomiędzy kierownikami jednostek.

„Mierzenie efektywności procesów i działań stanowi istotną część systemu mierzenia efektywności całej organizacji”⁷³. Wśród badanych firm 59% wykorzystuje odpowiednie narzędzie pomiaru efektywności procesów. 41% przedsiębiorstw takiego narzędzia nie posiada, niemniej jednak 22% z nich widzi potrzebę pomiaru skuteczności swoich procesów. Wśród firm, które wykorzystują odpowiednie narzędzie pomiaru efektywności procesów 78% uważa, że obecne w firmie narzędzie pomiaru ma wpływ na poprawę wyników/efektów mierzonych procesów. Stanowi to ważne potwierdzenie faktu, że stosowanie odpowiedniego narzędzia pomiaru efektywności procesów jest nieodzownym elementem właściwego zarządzania zarówno procesami, jak i całą organizacją.

1.3.2. WNIOSKI DOTYCZĄCE BADAŃ

Z przeprowadzonych badań wynika, że większość przedsiębiorstw stosuje podejście procesowe w zarządzaniu. Spora część firm, które tego podejścia nie stosują, także widzi potrzebę orientacji wokół procesów. Stosowanie podejścia procesowego wymaga zidentyfikowania procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Jak już wielokrotnie wspomniano, nie jest to zadanie łatwe. Wymaga bowiem przeprowadzenia dogłębnej analizy zjawisk zachodzących w przedsiębiorstwie. Przedsiębiorstwa na tym etapie napotykać na szereg trudności, które w większości przypadków wynikają z niewłaściwego zdefiniowania procesów oraz z niezrozumienia hierarchii proce-

⁷³ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180.

sów i działań realizowanych w przedsiębiorstwie. Literatura tematu jest bogata w różne przykłady technik identyfikacji procesów i działań⁷⁴. Niektóre z nich stanowią gotowy wzór rozwiązań (np. wzór klasyfikacji procesów – firmy Artur Andersen oraz International Benchmarking Clearinghouse – patrz rozdział 3.5.1.1). Niemniej jednak należy sobie zdawać sprawę, iż każde przedsiębiorstwo jest indywidualnym tworem, w którym procesy i działania, choć podobne, w znacznym stopniu różnią się od siebie.

Jednym z etapów analizy procesów i działań jest zidentyfikowanie czynników kosztotwórczych oraz działań nieprzynoszących wartości klientowi. O ile znaczna część firm potrafiła zidentyfikować czynniki kosztotwórcze procesów i działań, o tyle dla wielu firm problemem było wyodrębnienie działań nieprzynoszących wartości klientowi. Zdefiniowanie tych działań stanowi ważny etap w przebiegu usprawnienia procesów i działań, który powinien być przeprowadzony w trakcie identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Większość firm nie zdecydowała się skorzystać z pomocy firm konsultingowych. Może to świadczyć o wysokich kompetencjach kadry kierowniczej oraz znajomości tematu zarządzania procesowego. Cieszyć może także fakt, iż w większości firm pracownicy biorą czynny udział w realizacji procesów i działań oraz mają możliwość zgłaszania usprawnień.

Wydaje się jednak, że jednym z głównych powodów, który zniechęca przedsiębiorstwa do stosowania podejścia procesowego, są trudności wynikające z zarządzania procesami. Zorientowanie przedsiębiorstwa w sposób funkcjonalny utrudnia prawidłowe zarządzanie procesami. Szczególnie dużo trudności wiąże się z przepływem informacji między jednostkami organizacyjnymi oraz z konfliktami kompetencji pomiędzy kierownikami jednostek. Niemniej jednak horyzontalna reorganizacja przedsiębiorstwa niesie za sobą wiele korzyści i ułatwia dostosowywanie się do zmiennych warunków otoczenia rynkowego. Należy się więc spodziewać coraz to nowych przedsiębiorstw zorientowanych i zarządzanych procesowo oraz poszukiwać narzędzia, dzięki któremu możliwy będzie pomiar efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Narzędziem takim mogłaby być między innymi zrównoważona karta działania, którą przedstawiono szczegółowo w rozdziale 3.

1.4. MODEL POMIARU EFEKTYWNOŚCI PROCESÓW I DZIAŁAŃ

Budowa modelu pomiaru efektywności procesów i działań w przedsiębiorstwie jest ważnym elementem zarządzania przedsiębiorstwem. W literaturze przedmiotu, mimo wielu publikacji na ten temat⁷⁵, znany jest zintegrowany model pomiaru wy-

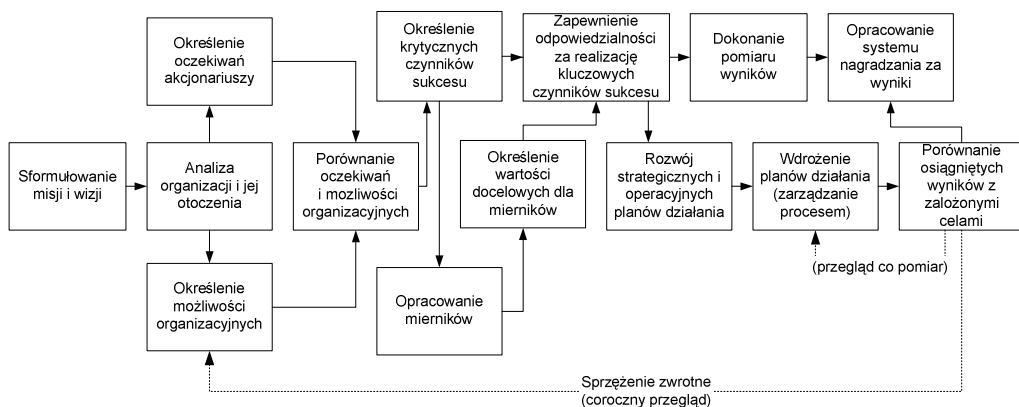
⁷⁴ Zob. m.in. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 66–77.

⁷⁵ Zob. m.in. G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 201.

ników, jaki zaproponowali w artykule *Effective process management trough performance measurement* D. Sinclair oraz M. Zairi⁷⁶. Narzędzie to, skonstruowane na poziomie procesów, zostało uzupełnione przez autora monografii, który przedstawił model pomiaru efektywności na poziomie działań organizacji.

Model Sinclaira i Zairiego składa się z pięciu poziomów. Pierwszy z nich dotyczy rozwoju strategii oraz rozwinięcia celów strategicznych, drugi zaś zarządzania procesem oraz pomiaru procesu. Oba poziomy zostaną szczegółowo omówione w dalszej części pracy. Pozostałe poziomy dotyczą pomiaru wyników i zarządzania wynikami na poziomie pracownika, oceny prognozy rentowności oraz nagradzania za osiągnięte wyniki. Konieczność pomiaru różnych poziomów przedsiębiorstwa proponują także G.A. Rummler i A.P. Brache. Uważają bowiem, iż pomiar powinien dotyczyć trzech poziomów efektywności: organizacji, procesu oraz stanowiska pracy⁷⁷. „Skuteczne zarządzanie efektywnością wymaga odpowiedniego sformułowania celów, zaprojektowania oraz zarządzania każdym z trzech poziomów (...). Wszystkie trzy poziomy są współzależne (...). Każda próba zdefiniowania celów organizacji bez powiązania ich z procesami oraz stanowiskami pracowników, skazana jest na porażkę”⁷⁸.

Na rysunku 5 przedstawiono pierwszy poziom modelu pomiaru efektywności procesów – sformułowanie strategii oraz celów strategicznych. Jest to bardzo ważny element w zarządzaniu procesem, dotyczy bowiem sformułowania celów najważniejszych, od których zależeć będzie ilość procesów oraz ich charakter.



Rysunek 5. Model pomiaru wyników (poziom 1): Rozwój strategii oraz rozwinięcie celów strategicznych.

Źródło: D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management trough performance measurement, part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 53

⁷⁶ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management trough performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 50–65.

⁷⁷ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 54.

⁷⁸ Ibidem, s. 54.

Poziom pierwszy obejmuje etap sformułowania strategii, która powinna uwzględniać oczekiwania właścicieli przedsiębiorstwa, klientów oraz pracowników. Niezmiernie ważna jest także analiza samej organizacji oraz jej otoczenia. Poznanie przedsiębiorstwa oraz otaczających go podmiotów gospodarczych – klientów stanowi istotny element przy formułowaniu strategii oraz ustalaniu celów strategicznych. Przedsiębiorstwo musi bowiem poznać swój potencjał (zarówno materialny, jak i intelektualny) oraz warunki, w jakim przyszło mu funkcjonować na rynku. Sformułowanie oczekiwań właścicieli przedsiębiorstwa, analiza otoczenia oraz posiadanego potencjału pozwoli określić krytyczne czynniki sukcesu organizacji. Są to czynniki, które mają decydujące znaczenie dla sukcesu organizacji, warunkują też osiągnięcie realizacji strategii. Podobnie uważają G.A. Rummler i A.P. Brache, którzy proponują między innymi, aby przy formułowaniu celów organizacji skoncentrować się na kluczowych czynnikach sukcesu w branży, w jakiej działa przedsiębiorstwo, wynikach analizy otoczenia i konkurencji oraz porównaniach benchmarkingowych⁷⁹.

Kolejny krok to opracowanie mierników. W procesie tym należy uwzględnić wybór odpowiednich miar, analizę danych oraz wybór metody obliczeniowej. Ważne jest także określenie częstotliwości pomiaru oraz powołanie osoby odpowiedzialnej za sam proces pomiaru⁸⁰.

Podczas wyznaczenia wartości docelowych dla mierników powinno uwzględnić się takie aspekty, jak potrzeby klienta oraz kryteria organizacyjne. Zapewnienie odpowiedzialności za realizację kluczowych czynników sukcesu powinno być skupione w rękach menedżerów lub pracowników najwyższego szczebla⁸¹.

Podczas kolejnego etapu następuje sformułowanie strategicznych oraz operacyjnych planów działania, dzięki którym możliwa będzie realizacja wcześniej postawionych celów. Plany te dotyczą zarówno planów jednorocznych, jak i tych o charakterze długoterminowym.

Wdrożenie planów działania związane jest z zarządzaniem procesami. Etap ten dotyczy drugiego poziomu modelu pomiaru efektywności procesów i działań, który zostanie omówiony w dalszej części pracy.

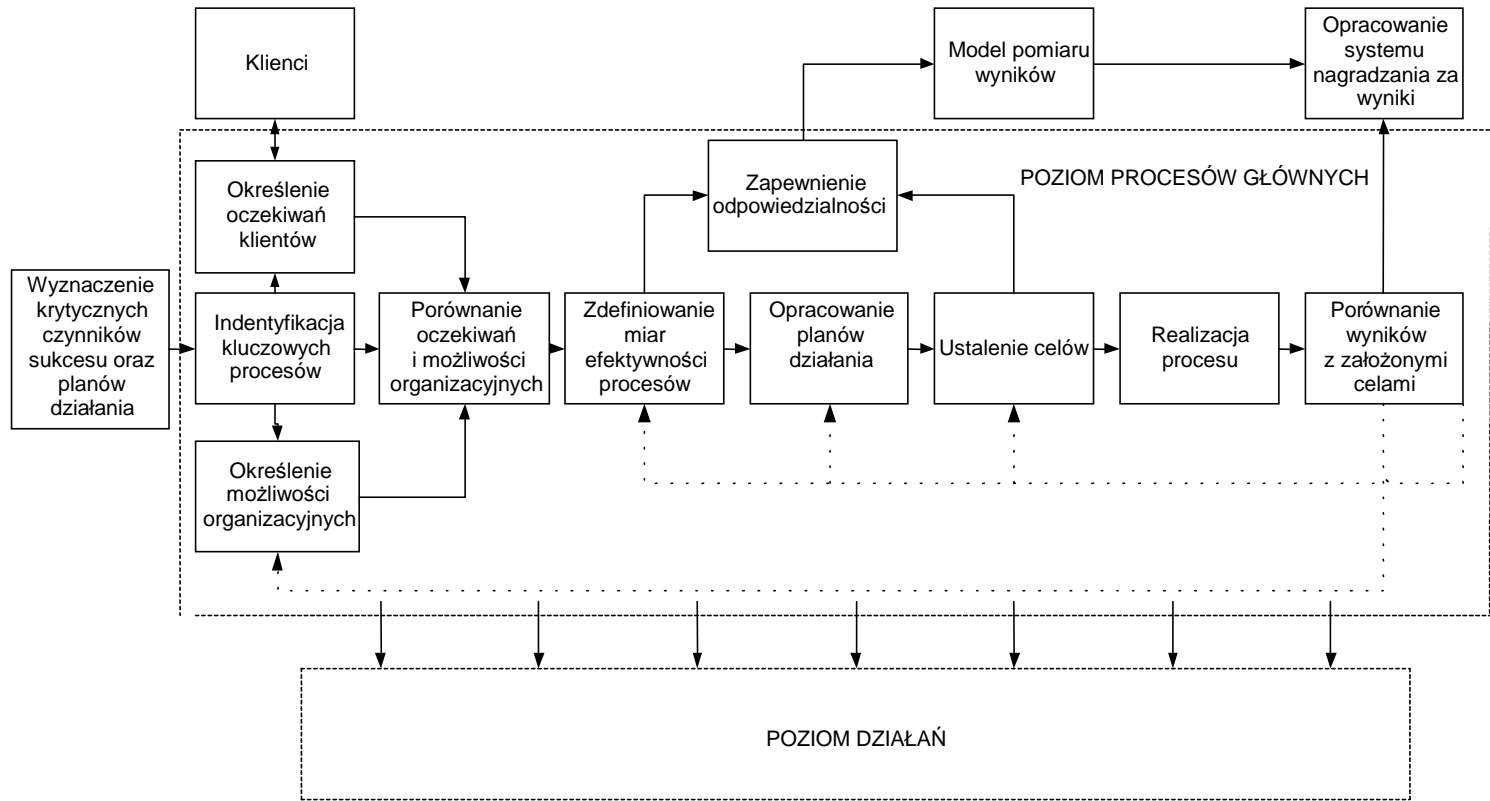
Dokonanie pomiaru osiągniętych wyników musi być uzupełnione analizą porównawczą z celami, jakie przedsiębiorstwo sobie wyznaczyło. Jest to ważny element w procesie dokonywania pomiaru, bowiem samo oszacowanie wyników bez możliwości porównania z założonymi celami nie stanowi cennej informacji dla naczelnego kierownictwa, niezbędnej do podjęcia odpowiednich działań naprawczych i opracowania systemu nagradzania za wyniki. Dopiero porównanie wyników pozwoli zidentyfikować obszary, które wymagają usprawnienia oraz podjąć odpowiednie działania naprawcze⁸².

⁷⁹ Ibidem, s. 65.

⁸⁰ D. Sinclair, M. Zaïri, *Effective process management through performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering&Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 52.

⁸¹ Ibidem, s. 52.

⁸² Podobnie uważa R. Simon, według którego dobry model pomiaru efektywności powinien składać się z trzech zasadniczych elementów: wyznaczenia wartości docelowych, pomiaru osiągniętych wyników oraz z podjęcia działań usprawniających. Zob. E.M. Olson, S.F. Plater, *The Balanced Scorecard competitive strategy, and performance*, Business Horizons, May–June 2002, www.sciencedirect.com, z dn. 12.12.2005.



Rysunek 6. Model pomiaru wyników (poziom 2): Zarządzanie procesem oraz pomiar procesu

Źródło: D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering&Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 55

Autorzy tego modelu proponują dokonanie corocznego przeglądu zarówno potencjału, jakim dysponuje przedsiębiorstwo, jak i mierników. Konieczny wydaje się także przegląd wdrożonych planów działania, który powinien być dokonywany przy każdym pomiarze procesu.

Rummler i Brache uważają, że na efektywność organizacji wpływa nie tylko zdefiniowanie celów wynikających ze strategii, ale także odpowiednio zaprojektowana struktura organizacyjna przedsiębiorstwa, która ma wpływ na efektywną realizację założeń strategicznych. Autorzy ci twierdzą także, że istotne jest między innymi odpowiednie zarządzanie celami organizacji, zasobami oraz zarządzanie na styku między komórkami organizacyjnymi⁸³.

Poziom drugi modelu, przedstawiony na rysunku 6, dotyczy zarządzania procesem oraz pomiaru procesu.

Poziom ten został podzielony przez autorów modelu na dwa obszary. Pierwszy z nich dotyczy poziomu procesów głównych, drugi natomiast poziomu działań. O ile D. Sinclair i M. Zairi zaproponowali model dla poziomu procesów głównych, o tyle model na poziomie działań zostanie zaproponowany przez autora monografii.

Po wyznaczeniu krytycznych czynników sukcesu oraz planów działania (strategicznych i operacyjnych) (poziom 1 modelu) należy określić, jakie procesy są potrzebne do ich realizacji. Identyfikacja procesów powinna bowiem dostarczyć informacji na temat wewnętrznych oraz zewnętrznych klientów. Powinna uwzględniać oczekiwania klientów oraz potencjał organizacyjny przedsiębiorstwa. Podczas identyfikacji procesów należy także wyznaczyć obszary, w których dokonywany będzie pomiar procesu. Pozwoli to na wyznaczenie mierników efektywności, za pomocą których dokonywany będzie ten pomiar.

Kolejny etap modelu pomiaru efektywności polega na wyznaczeniu planów działania. W etapie tym powinno się określić, kto jest odpowiedzialny za przeprowadzenie pomiaru oraz jakie dane będą potrzebne. W związku z tym, że każdy z procesów może przyczyniać się do realizacji celów organizacji, istotne jest właściwe ustalenie celów procesów. Efektywność procesów, mierzona na podstawie celów organizacji, pozwoliłaby dzięki realizacji celów procesu ukazać wkład danego procesu w realizację jednego lub kilku celów organizacji⁸⁴.

Podczas ustalania celów należy wziąć pod uwagę zarówno możliwości organizacyjne przedsiębiorstwa, jak i oczekiwania klientów⁸⁵. Podobnie uważają G.A. Rummler i A.P. Brache, dla których ustalenie celów procesów opiera się na celach organizacji, wymaganiach klienta oraz porównaniu się do najlepszych (benchmarking)⁸⁶. Proponu-

⁸³ Zob. G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 49.

⁸⁴ Ibidem, s. 78.

⁸⁵ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 54.

⁸⁶ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 78.

ją także, aby poza ustaleniem celów dla procesów sprawdzić, czy zidentyfikowane procesy zostały tak zaprojektowane, iż pozwalają na efektywną realizację przyjętych celów. Zalecają więc korzystanie z mapy procesu, która pozwalałaby na przedstawienie sekwencji czynności wykorzystywanych do przekształcania zasobów, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, w efekt finalny procesu⁸⁷.

Realizacja procesu pozwoli na dokonanie pomiaru, w jakim stopniu zostały zrealizowane cele poszczególnych planów działania. Informacja na temat stopnia realizacji celów przedsiębiorstwa może stanowić wskazówkę do wyznaczenia obszarów, w których należy dokonać poprawy, co pozwoli na przeprowadzenie działań usprawniających poprzez ponowną aktualizację planów działania, celów czy zmianę konstrukcji samego procesu⁸⁸.

D. Sinclair i M. Zairi uważają, iż konieczna jest coroczna weryfikacja potencjału, jakim dysponuje przedsiębiorstwo, oraz potrzeb klienta w odniesieniu do ustalonych mierników realizacji celów. To sprzężenie zwrotne zostało przedstawione na rysunku 6 w postaci „wykropkowanej” linii.

Według G.A. Rummlera i A.P. Brache’a „organizacja jest na tyle efektywna na ile efektywne są jej procesy (...). Efektywność procesów jest jedną z najważniejszych zmiennych wpływającą na osiągnięcie celów organizacji”⁸⁹. Istotne jest zatem odpowiednie zarządzanie procesami. Nie wystarczy bowiem opracować cele procesów oraz przeprojektować proces⁹⁰. Bez odpowiedniego zarządzania procesami nie będzie możliwa poprawa ich efektywności. Autorzy proponują, aby w zarządzaniu procesem skoncentrować się na: zarządzaniu celami (ogólne cele procesu powinny stanowić podstawę do opracowania celów szczegółowych dla podprocesów i działań), opracowaniu odpowiedniego systemu monitorowania wyników procesu, zarządzaniu zasobami, które są niezbędne do realizacji celów procesów oraz zarządzaniu na styku pomiędzy komórkami organizacyjnymi (w przypadku organizacji o strukturze funkcjonalnej)⁹¹.

Efektywne usprawnienie procesu nie powinno być ograniczone jedynie do poziomu procesu, lecz mieć swoje przełożenie na poziom działań. Aby można było podnieść efektywność procesu, konieczna jest bowiem realizacja celów działań, składających się na proces. Ważnym etapem jest zatem przeniesienie mierników, planów działania oraz odpowiedzialności na poziom działań.

⁸⁷ Ibidem, s. 80.

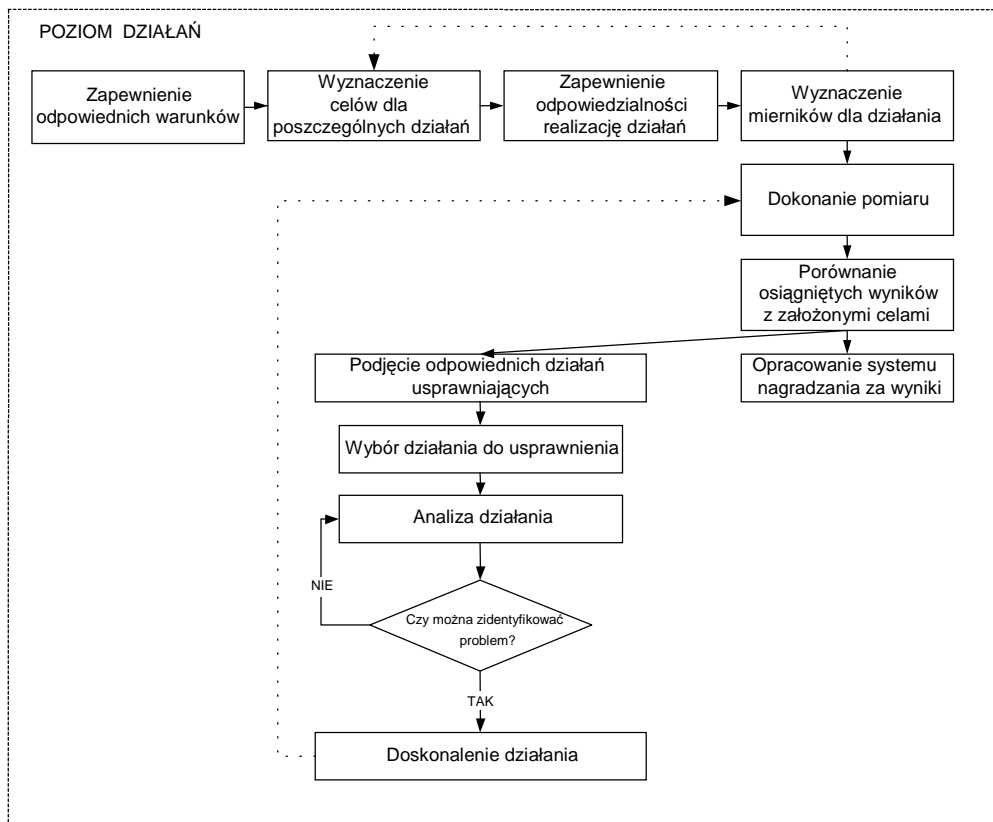
Autorzy trzech poziomów efektywności organizacji uważają, że największe możliwości ewentualnych usprawnień znajdują się na poziomie procesów, gdyż często procesy nie są rozumiane, a przez to źle zarządzane. G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 95.

⁸⁸ D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management trough performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 54.

⁸⁹ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 76.

⁹⁰ Ibidem, s. 88.

⁹¹ Ibidem, s. 84.



Rysunek 7. Model pomiaru wyników (poziom 3). Poziom działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, *Journal of Operations Management* 15, 1997, s. 139–154

Na rysunku 7 przedstawiono model pomiaru efektywności na poziomie działań. Model ten składa się z dwóch obszarów. Pierwszy polega na ustaleniu celów oraz mierników dla działań oraz dokonaniu pomiaru, drugi natomiast na przeprowadzeniu działań doskonalących w obszarze, w których nie zostały w pełni zrealizowane cele poszczególnych działań.

Wyznaczone cele dla poszczególnych zadań powinny wynikać z celów procesów, a te z kolei z celów strategicznych przedsiębiorstwa⁹². Cele sformułowane dla działań muszą spełniać oczekiwania klientów zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Podczas ustalania celów dla poszczególnych działań niezmiernie ważne jest zapewnienie odpowiednich warunków, które umożliwią osiągnięcie wyznaczonych przez

⁹² Ibidem, s. 79.

firmę założeń.⁹³ Zapewnienie odpowiednich warunków jest konieczne, gdyż nie można osiągnąć celów, jeśli przedsiębiorstwo nie posiada odpowiedniego zaplecza technologicznego, intelektualnego, które jest właściwie niezbędne do realizacji celów firmy. Konieczne wydaje się także zapewnienie odpowiedzialności za realizację działań. Podobnie jak proces, każde działanie powinno podlegać konkretnemu pracownikowi. Powinien on być włączony w proces rozwiązywania problemów, redukcji kosztów oraz eliminacji strat. Osoba odpowiedzialna za realizację działania powinna być członkiem grupy, której celem jest doskonalenie działania, gdyż posiadana przez nią wiedza dotycząca działania może stanowić cenne źródło informacji, mogące wspomóc grupę⁹⁴.

Wyznaczenie mierników jest kolejnym etapem w procesie dokonania pomiaru. Pozwoli ono na przeprowadzenie pomiaru oraz porównanie osiągniętych wyników z założonymi celami. Jeśli otrzymane wyniki działań w zadowalającym stopniu pokrywają się z zamierzeniami przedsiębiorstwa, to osoby odpowiedzialne za realizację tych działań powinny zostać nagrodzone. Stworzenie odpowiedniego systemu nagradzania za wyniki stanowi niezmiernie istotny element w procesie realizacji celów działań. Jest bowiem ważnym czynnikiem motywacyjnym. Jeśli osiągnięte wyniki znacząco odbiegają od założonego planu, należy podjąć odpowiednie działania usprawniające.

Podjęcie działań usprawniających zaczyna się od wyboru działania do usprawnienia. Na tym etapie należy stworzyć grupę odpowiedzialną za przeprowadzenie usprawnienia. Zespół ten powinien posiadać odpowiednie kwalifikacje oraz uważać ciągłe doskonalenie za istotny element w procesie poprawy efektywności działań. Wykorzystanie grupy ma jeszcze inną zaletę. Cele stawiane przez grupę zawsze są chętniej realizowane niż cele stawiane przez jednostkę. Zwykle są one ambitniejsze, a możliwość współdziałania sprzyja ich realizacji⁹⁵.

H.K. Rampersad uważa, iż do usprawnienia należy wybrać te działania, które mają charakter priorytetowy oraz te, które dają największe możliwości poprawy⁹⁶. Dlatego istotne wydaje się zdefiniowanie działań, które ma na celu określenie, kto jest klientem wewnętrznym i zewnętrznym działania. Działanie pozbawione klientów jest nikomu niepotrzebne. Konieczne jest zatem zbadanie z osobna potrzeb każdego klienta (zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego). Według Rampersada, jeśli organizacja nie jest w stanie zaspokoić potrzeb klientów wewnętrznych, to tym bardziej nie będzie w stanie zaspokoić potrzeb klientów zewnętrznych. W związku z tym, iż pracownicy różnych sekcji, działów są dla siebie klientami i dostawcami, konieczne wydaje się łączenie pracowników w relacje klient–dostawca. Pozwoli to

⁹³ T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997, s. 142.

⁹⁴ H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 146.

⁹⁵ L. Grzesiuk, *Umiejętności menedżera: psychologia stosowana dla menedżerów*, WSHiP, Warszawa 2001, s. 46.

⁹⁶ H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 146.

na przełamanie tradycyjnych barier pomiędzy działami firmy⁹⁷. Rampersad proponuje, aby w tym miejscu stworzyć listę pytań kontrolnych na temat wewnętrznych klientów. Lista taka pozwoliłaby odpowiedzieć na pytania: Kim są moi klienci? Czego potrzebują? Jaki jest produkt końcowy mojej pracy i czy odpowiada on oczekiwaniom moich klientów? Lista powinna także zawierać pytania, co trzeba zrobić, aby ulepszyć działanie⁹⁸.

Zdefiniowanie działań wymaga określenia nakładów, takich jak siła robocza, surowce, czy informacje niezbędne do jego realizacji oraz wyników działania, którymi są produkty, półprodukty, usługi i informacje⁹⁹. Może się bowiem okazać, iż część ponoszonych nakładów jest zbędna i stanowi jedynie czynnik kosztotwórczy działania. Przykładem zbędnych nakładów działania mogą być¹⁰⁰:

- niepotrzebny transport materiałów, surowców, pracowników;
- przestoje produkcji, spowodowane np. brakiem odpowiednich kwalifikacji pracowników czy nierozwiązanymi problemami technicznymi;
- realizowanie podwójnych czynności;
- zbieranie, gromadzenie i analiza zbędnych informacji.

Niemniej jednak podczas eliminacji zbędnych nakładów działań należy wziąć pod uwagę, czy owe nakłady nie będą nam potrzebne w przyszłości¹⁰¹.

Podczas analizy działania trzeba szczegółowo opisać wybrane działanie i sprawdzić, czy opis jest zrozumiały. Etap ten obejmuje standaryzację działania, pomiar oraz analizę osiągniętych wyników, identyfikację przyczyn powstawania błędów¹⁰².

„Standaryzacja działania polega na jasnym i jednoznacznym opisie procedur, składających się na dane działanie oraz na dopilnowaniu, by wszyscy związani z działaniem pracownicy znali je i konsekwentnie je stosowali”¹⁰³. Standaryzacja działania ma na celu utrwalenie najlepszej metody jego wykonywania. Pozwoli to pracownikom stwierdzić, czy właściwie wykonują swoją pracę – zgodnie z przyjętymi założeniami i procedurami. Aby jednak pracownicy realizowali działania zgodnie z przyjętymi standardami, konieczne jest zapewnienie odpowiedniej komunikacji wewnątrz organizacji. Pracownicy muszą znać procedury i wiedzieć, jak je stosować. W tym celu można prowadzić szkolenia.

Kolejny krok to pomiar wyników działania. Pomiar efektywności pozwoli ocenić, w jakim stopniu realizowane są cele działania. Sprawność działania dostarczy informacji, w jakim stopniu działanie konsumuje zasoby, by dany cel został zrealizowany.

⁹⁷ Ibidem, s. 153.

⁹⁸ Ibidem, s. 154.

⁹⁹ Ibidem, s. 147.

¹⁰⁰ T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997, s. 145–146.

¹⁰¹ Ibidem, s. 145.

¹⁰² H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 168.

¹⁰³ Ibidem, s. 181.

Elastyczność działania jest natomiast źródłem informacji, w jakim tempie działanie jest w stanie realizować nowo postawiony cel¹⁰⁴.

Analiza działania powinna pozwolić zidentyfikować przyczyny powstawania błędów. Według Rohledera i Silvera przyczynami powstawania problemów w organizacji mogą być zarówno błędy w projektowaniu procesów (podobnie uważają G.A. Rummmler i A.P. Brache¹⁰⁵), działań, jak i niewłaściwe procedury i zachowania pracowników¹⁰⁶.

Szczególnie skuteczną metodą zidentyfikowania przyczyn powstawania błędów, a w konsekwencji określenia działań doskonalących jest analiza przyczynowo-skutkowa, w której zakłada się silny związek między wystąpieniem błędu a skutkiem, jaki on powoduje. Dlatego znalezienie przyczyn pojawienia się błędów pozwoliłoby wyeliminować negatywne konsekwencje ich wystąpienia¹⁰⁷. Istotą analizy przyczynowo-skutkowej jest określenie, co może pójść źle w każdym z procesów. Pozwoli ona wskazać przyczyny każdego potencjalnego niepowodzenia i skutki dla możliwości kontrolowania procesów. Analiza przyczynowo-skutkowa da odpowiedź na pytanie, co może być przyczyną błędów. Umożliwi opracowanie listy potencjalnych zagrożeń oraz wskaże listę błędów, jakie występują obecnie w organizacji. Pozwoli zweryfikować jedną lub kilka przyczyn powstawania błędu oraz dostarczy wskazówek, mających na celu wyeliminowanie problemu poprzez dostarczenie potencjalnej listy działań usprawniających¹⁰⁸.

Według H.K. Rampersada doskonalenie procesów, a co za tym idzie działań, powinno przebiegać zgodnie z cyklem PWS Deringa¹⁰⁹. Cykl ten składa się z czterech faz. Pierwsza dotyczy *planowania*. W fazie tej należy określić cel doskonalenia oraz działania doskonalące. Podobnie uważają G.A. Rummmler i A.P. Brache, dla których planowanie podnoszenia efektywności stanowi pierwszy etap usprawnienia procesów. W fazie tej powinno się przygotować plan usprawnienia, składający się z czynności, których realizacja jest niezbędna dla poprawy działań. Należy także wziąć pod uwagę oczekiwane rezultaty dokonanych usprawnień, termin ich realizacji oraz to, kto ma wykonywać poszczególne czynności związane z usprawnieniem działań¹¹⁰. Często aby usprawnić działanie, konieczne jest – oprócz wyeliminowania zidentyfikowanych problemów – także przeprojektowanie działania.

¹⁰⁴ T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997, s. 144.

¹⁰⁵ G.A. Rummmler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 46.

¹⁰⁶ T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997, s. 148.

¹⁰⁷ Ibidem, s. 149.

¹⁰⁸ T. Rohleder, E. Silver, *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997, s. 149; H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 171.

¹⁰⁹ Zob. H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 176.

¹¹⁰ Ibidem, s. 156.

Faza druga dotyczy *wdrażania* planu doskonalenia. Według G.A. Rummlera i A.P. Brache'a jest to trudny etap, gdyż w wielu przypadkach usprawnienie działań kończy się na zaprojektowaniu planu usprawnienia, a nie wdrożeniu zmian¹¹¹.

Faza trzecia ma na uwadze *sprawdzenie*, „w jakim stopniu wybrane działania doskonalące pozwoliły osiągnąć cele doskonalenia”¹¹². W fazie tej następuje porównanie osiągniętych rezultatów z wcześniej założonymi normami.

W fazie czwartej (*faza działania*) następuje wprowadzenie sprawdzonych ulepszeń oraz ciągle monitorowanie działania.

Po usprawnieniu działania należy ponownie dokonać pomiaru, w jakim stopniu udoskonalone działanie realizuje wyznaczone mu cele. Przebieg pomiaru przedstawia linia zaznaczona kropkami na rysunku 7. Według G.A. Rummlera i A.P. Brache'a pomiar wyników jest podstawą zarządzania procesem oraz procesowego zarządzania organizacją¹¹³. Jest zatem także nieodzownym elementem zarządzania działaniami. „Wybór odpowiednich miar i związanych z nimi celów jest najważniejszym czynnikiem wpływającym na efektywność organizacji”¹¹⁴. Jednak należy sobie zdawać sprawę, że samo wprowadzenie miar oceny nie doprowadzi do poprawy efektywności działań. Konieczne jest zbudowanie odpowiedniego systemu pomiarowego, który będzie zawierał właściwe mierniki, dzięki którym możliwe będzie monitorowanie efektywności na poziomie działań oraz eliminowanie pojawiających się błędów i problemów. Skonstruowany w ten sposób system pomiarowy umożliwi określenie stopnia, w jakim działanie wpływa na realizację celów na poziomie procesów oraz całej organizacji¹¹⁵.

W rozdziale 2 zostanie przedstawiona metoda *Balanced Scorecard*, która przełożona na poziom procesów i działań mogłaby stanowić pomocne narzędzie wspierające poprawę efektywności procesów i działań.

1.5. WYMIARY MIERNIKÓW EFEKTYWNOŚCI

W rozdziale tym przedstawiono dostępne w literaturze mierniki wykorzystywane do pomiaru efektywności, klasyfikację wskaźników oraz wskazówki, przydatne w opracowaniu mierników efektywności.

Na rysunku 8 pokazano trzy podstawowe wymiary mierników efektywności.

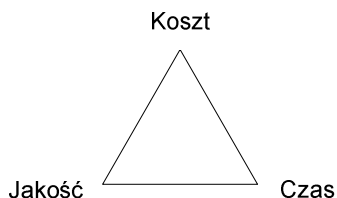
¹¹¹ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 158.

¹¹² H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 176.

¹¹³ G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 176.

¹¹⁴ *Ibidem*, s. 176.

¹¹⁵ Według G.A. Rummlera i A.P. Brache'a zbudowanie kompleksowego systemu pomiarowego polega na określeniu głównych wyników i celów na poziomie organizacji, procesów i stanowiska pracy. G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 181.



Rysunek 8. Trzy podstawowe wymiary mierników efektywności
 Źródło: R. Atkinson, *Project management: cost, time and quality, two best guesses and a phenomenon, its time to accept other success criteria*,
International Journal of Project Management, Vol. 17, No. 6, 1999, s. 337–342,
www.sciencedirect.com z dn. 19.04.2006

Jak już wspomniano, „mierzenie efektywności procesów i działań stanowi istotną część systemu mierzenia efektywności całej organizacji”¹¹⁶. Pomiar efektywności procesów nie jest zadaniem łatwym. Powinien on dotyczyć takich aspektów jak: redukcja kosztów procesu, w tym odpowiednie zarządzanie zasobami organizacji, wzrost jakości procesów i produktów finalnych oraz redukcja czasu przebiegu procesu, w tym poprawa elastyczności procesów¹¹⁷.

Informacja o koszcie produktu, usługi, procesu czy działania dostępna jest dzięki wykorzystaniu rachunku kosztów działań. Pozwala także wskazać ilościowo i wartościowo zużycie zasobów w trakcie wykonywania procesów i działań. Rachunek ten nie jest natomiast w stanie dostarczyć informacji o charakterze niefinansowym¹¹⁸. Dlatego w celu właściwego zarządzania przedsiębiorstwem menedżerowie potrzebują zarówno informację płynącą ze wskaźników finansowych, jak i niefinansowych. Zrównoważenie wskaźników pozwoli spojrzeć na przedsiębiorstwo z różnych perspektyw, dzięki czemu możliwe będzie doskonalenie działań i procesów nie tylko z kosztowego punktu widzenia, ale także z uwzględnieniem potrzeby klienta oraz pracowników. Nie można bowiem skupiać się jedynie na redukcji kosztów zapominając, jakie znaczenie dla klienta ma jakość oferowanych produktów bądź usług oraz odpowiednio szybkie reagowanie na potrzeby klienta. Niska cena, będąca skutkiem niższych kosztów, stanowi jedynie jeden z elementów, na które klient zwraca uwagę.

Oprócz pomiaru procesów i działań w wymiarze kosztowym istotny jest także pomiar jakości obsługi oraz oferowanych produktów. Realizacja programów w zakresie poprawy jakości związana jest z doskonaleniem procesów i działań, bowiem jedynie dzięki usprawnieniu procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie możliwa jest poprawa efektywności ich funkcjonowania.

¹¹⁶ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180.

¹¹⁷ S. Kasiewicz, *Budowanie wartości firmy w zarządzaniu operacyjnym*, SGH, Warszawa 2005, s. 197.

¹¹⁸ R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 74.

Ciągłe doskonalenie procesów i działań oznacza zespołowe zaangażowanie pracowników. Dzięki możliwości współpracy, dyskusowania, konsultowania i współdziałania w trakcie realizacji kolejnych działań można bowiem osiągać lepsze wyniki niż miałyby to miejsce, gdyby członkowie zespołu działali w pojedynkę. Ludzie, których celem jest poprawa jakości procesów i działań, połączeni w zespoły działające pod przywództwem liderów, realizują strategię i cele firmy oraz przyjęte programy (plany) prowadzące do sukcesu, którym jest korzyść mierzona zadowoleniem klienta.

Jednym z najważniejszych elementów wartości oferowanej klientom jest często szybka reakcja na potrzeby klienta¹¹⁹. Stanowi ona – oprócz kosztów i jakości procesów – ważny czynnik mający wpływ na zadowolenie klienta¹²⁰. „Zdolność natychmiastowego i rzetelnego zaspokajania potrzeb klientów jest często podstawową umiejętnością, umożliwiającą pozyskanie i utrzymanie wartościowych klientów”¹²¹. Wielu klientów bardzo ceni sobie krótki czas realizacji zamówienia. W związku z tym, iż cenią sobie także przestrzeganie omówionego terminu dostarczania towaru, redukcja długości cykli i czasu trwania procesów wewnętrznych powinny stanowić ważny element w procesie poprawy efektywności procesów i działań¹²². Rzetelność w dotrzymywaniu terminów jest szczególnie ważna, gdy przedsiębiorstwo stosuje filozofię *just in time*. Czas jest ważny nie tylko w przypadku istniejących produktów bądź usług, gdyż wielu klientów ceni dostawców za szybkie tempo wprowadzania nowych produktów.

Przedsiębiorstwo, chcąc zapewnić klientom szybką i terminową realizację zamówienia, powinno usprawnić swoje procesy i działania tak, aby dzięki wydajnym, szybkim i wolnym od usterek procesom o niskich kosztach, zachodzącym w przedsiębiorstwie, mogło reagować w sposób błyskawiczny na potrzeby klienta. W przeciwnym razie będzie zmuszone wytwarzać i magazynować dużą ilość wszystkich produktów, aby zamówienie klienta zostało zrealizowane jako dostarczenie gotowych wyrobów z magazynu. Sytuacja ta może prowadzić do nadmiernej produkcji i wysokich kosztów utrzymania składów magazynowych¹²³.

Przedsiębiorstwo, które chce zaspokajać potrzeby swoich klientów, musi umieć przystosować się do zmieniających się warunków otoczenia. Elastyczność procesów i działań stanowi niezmiernie ważny element, który w dużej mierze decyduje o tym, czy przedsiębiorstwo jest w stanie utrzymać się na rynku. Ponieważ rynek jest całkowicie nieprzewidywalny, menedżerowie powinni być gotowi na wiele niespodzianek.

¹¹⁹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 115.

¹²⁰ Podobnie uważa J. Miller. Zob. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 87.

¹²¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 89; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 87.

¹²² R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 76.

¹²³ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 115.

Sukces odniosą te firmy, których struktury i procesy będzie można błyskawicznie przystosować do nowych warunków¹²⁴.

W tabeli 1 przedstawiono dostępne w literaturze przedmiotu¹²⁵ mierniki efektywności procesów i działań oraz trzy podstawowe wymiary pomiaru, jakie owe mierniki mogą wspierać.

Tabela 1. Mierniki efektywności procesów i działań

Nazwa miernika	Wymiar kosztu	Wymiar jakości	Wymiar czasu
Produktywność (wielkość zasobów zaangażowanych do wykonania działania do ilości produktów tego działania)	x	x	
Liczba jednostek produkcyjnych wyłączonych z powodu konserwacji	x	x	x
Liczba jednostek produkcyjnych straconych z powodu awarii	x	x	x
Wielkość produkcji (stosunek wielkości rzeczywistej do zamierzonej)	x		x
Procent rotacji kadr	x		
Wydajność pracowników (roboczogodziny na jednostkę produktu)	x	x	x
Procent złożonych zamówień	x		x
Złożoność produktu (liczba części składowych)	x		x
Średni koszt przetwarzania zamówienia	x		
Koszty godzin nadliczbowych (stosunek godzin nadliczbowych do całkowitej liczby godzin)	x		x
Liczba wadliwych produktów	x	x	
Liczba strat na brakach	x	x	
Liczba odpadów	x	x	
Liczba zwrotów	x	x	
Liczba braków na milion wyrobów	x	x	
Liczba powtórnie przetworzonych wyrobów	x	x	x
Liczba roszczeń gwarancyjnych	x	x	
Liczba niewykonanych zamówień lub transakcji	x	x	
Wskaźnik podwyższonych wypadków w miejscu pracy	x	x	
Procent reklamacji	x	x	
Procent bezbłędnych zamówień		x	
Liczba błędnych zamówień w kwartale	x	x	
Procent zgodności ze standardami jakości		x	
Liczba skarg	x	x	
Liczba niezrealizowanych transakcji		x	

¹²⁴ W. Żółcińska, *Jak przetrwać w niepewnych czasach*, CEO Magazyn Kadry Zarządzającej, 27.11.2001, <http://www.cxo.pl/news/39476.html> z dn. 10.04.2006.

¹²⁵ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 90, 115, 118; M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 129, 130, 132; G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 92; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 74; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 86; R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 192, Materiały otrzymane od firmy XX.

cd. tab. I

Wskaźnik wydajności pierwszego obiegu (odsetek wytworzonych produktów, które przeszły przez cały proces produkcyjny bez żadnych poprawek) ¹²⁶		x	x
Liczba dostaw zrealizowanych na czas		x	x
Procent czasu pracy bez awarii		x	x
Czas, jaki upływa od zidentyfikowania nowej potrzeby klienta do momentu wprowadzenia produktu na rynek		x	x
Efektywność czasu wytwarzania ¹²⁷		x	x
Czas pomiędzy awariami	x	x	x
Czas poświęcony na prace powtórzone	x	x	x
Elastyczność produkcji (czas przygotowawczy)			x
Wydajność siły roboczej (stosunek standardowego czasu pracy do całkowitego przepracowanego czasu)		x	x
Liczba opóźnionych dostaw	x	x	x
Średni czas oczekiwania na dostawę			x
Procent dostaw w ciągu 72 godzin		x	x
Procent sprawdzonych faktur w ciągu 24 godzin		x	x
Rentowność sprzedaży brutto ¹²⁸	x		
Poziom satysfakcji klienta	x	x	x
Koszt dotarcia do klienta	x		
Procent sprzedanych artykułów objętych promocją	x		
Ilość pozyskanych adresów potencjalnych klientów	x		
Ilość rozdanych materiałów promocyjnych	x		
Czas aktualizacji bazy danych			x
Liczba zamówień w wyniku złożonych ofert	x		
Liczba nowo pozyskanych klientów	x		
Liczba przygotowanych ofert	x	x	x
Liczba usatysfakcjonowanych klientów ze sposobu załatwienia reklamacji		x	x
Liczba zamontowanych podzespołów	x	x	x
Wydajność pierwszego obiegu ¹²⁹		x	x
Wydajność ¹³⁰		x	x
Czas oczekiwania klienta na towar (usługę)		x	x

¹²⁶ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 192.

¹²⁷ Efektywność czasu wytwarzania = czas wytwarzania/czas operacyjny, gdzie czas operacyjny obejmuje czas wytwarzania, kontroli jakości, przemieszczania, magazynowania. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 116.

¹²⁸ Rentowność sprzedaży brutto jest to relacja zysku przed opodatkowaniem (zysk brutto) do sprzedaży netto. Wskaźnik ten pomaga w identyfikacji polityki cenowej firmy oraz pozwala na określenie zysku, jaki generuje ona poprzez realizację określonej sprzedaży. Tygodnik Finansowy, www.tf.pl, z dn. 10.04.2007.

¹²⁹ Wydajność pierwszego obiegu – odsetek wytworzonych produktów, które przeszły całą linię produkcyjną bez żadnych poprawek. R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 74.

¹³⁰ Wydajność – stosunek wolnych od wad produktów wytworzonych do produktów, których wytwarzanie rozpoczęto. R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 74.

Liczba niedokładnych informacji		x	
Stopień niewykonania zamówienia lub transakcji		x	x
Poziom komunikacji		x	
Odsetek zamówień dostarczonych w umówionym przedziale terminu dostawy		x	x
Wydajność cyklu produkcyjnego (MCE) ¹³¹	x	x	x
Odsetek umówionych terminów dostawy, spełniających żądania klienta		x	x
Czas realizacji zamówienia		x	x
Stopień aktualności informacji	x	x	x
Poziom dostępu do informacji	x	x	x
Liczba przedsiębiorstw uczestniczących w targach	x	x	
Liczba uczestników biorących udział w konkursie	x	x	
Ilość kolejnych zamówień od klientów	x	x	
Stopień zadowolenia klientów z broszur informacyjnych		x	
Ilość spotkań z potencjalnymi klientami	x	x	
Udział w rynku	x		
Ilość zgłaszanych przez pracowników pomysłów, w odniesieniu do produktów		x	
Czas pomiędzy uzyskaniem pozwolenia a wprowadzeniem produktu na rynek		x	x
Czas krytyczny ¹³²		x	x
Ilość zebranych i udokumentowanych przez przedstawicieli handlowych życzeń klientów	x	x	
Procent pracowników korzystających ze sportowej oferty firmy	x		
Procent odmów udziału w szkoleniach przez pracowników	x	x	
Procent odejść kluczowych pracowników	x	x	
Ilość podpisanych umów z dostawcami		x	x
Liczba nowo zatrudnionych pracowników	x		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 90, 115, 118; M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 129, 130, 132; G.A. Rummier, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 92; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 74; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 86; R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 192; H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard – Moja Strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003, s. 148–170; Materiały otrzymane od firmy XX.

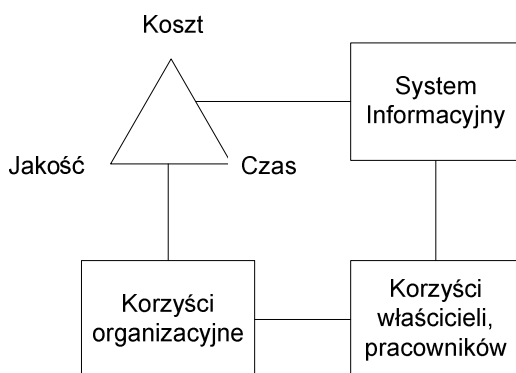
¹³¹ Wydajność cyklu produkcyjnego (MCE) – stosunek czasu przetworzenia do czasu przepływu. Czas przepływu to suma czasu przetworzenia, czasu kwalifikacji produktów (czas przeróbki wadliwych sztuk), czasu przemieszczenia z jednego procesu produkcyjnego na drugi oraz czasu składowania materiałów. R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 77; R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 190.

¹³² Miernik ten pozwala ustalić czas (wyrażony w dniach), jaki upływa od rozpoczęcia prac rozwojowych nad produktem do chwili, kiedy przychody z jego sprzedaży pozwalają pokryć koszty poniesione na wprowadzenie nowego produktu na rynek. R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 189.

Jak już wspomniano, w dobie silnej konkurencji koncentracja wyłącznie na redukcji kosztów jest niewystarczająca. Przedsiębiorstwo, chcąc zaspokoić potrzeby klienta, musi dostarczyć produkt nie tylko odpowiadający cenowo klientowi, ale także brać pod uwagę jego jakość oraz termin dostawy. W tabeli 1 przedstawiono mierniki efektywności, należące do trzech podstawowych wymiarów pomiaru efektywności. Autor uważa, że mierniki te mogą być wykorzystywane do oceny efektywności w kilku obszarach jednocześnie (podobnie twierdzą R. Kaplan i R. Cooper¹³³). Na przykład wartość miernika – „liczba jednostek produkcyjnych wyłączonych z powodu konserwacji” może mieć wpływ na wysokość kosztów z powodu tymczasowego przestoju parku maszynowego. Może mieć także wpływ na jakość oferowanych produktów oraz czas ich dostarczenia klientowi.

Koszt, jakość oraz czas są podstawowymi grupami mierników pomiaru efektywności procesów i działań. W literaturze przedmiotu spotyka się inne, dodatkowe kryteria, według których można ocenić efektywność procesów i działań. Jedne z nich prezentuje R. Atkinson, który proponuje, aby przy pomiarze efektywności uwzględnić oprócz wcześniej wspomnianych kryteriów (koszt, jakość, czas) także korzyści organizacyjne, korzyści właścicieli i pracowników oraz system informacyjny.

Połączenie trzech podstawowych aspektów pomiaru efektywności procesów i działań z pozostałymi przedstawiono na rysunku 9.



Rysunek 9. Kryteria pomiaru efektywności procesów i działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Atkinson, *Project management: cost, time and quality, two best guesses and a phenomenon, its time to accept other success criteria*, International Journal of Project Management, Vol. 17, No. 6, 1999, s. 341, www.sciencedirect.com, z dn. 19.04.2006

Korzyści organizacyjne powinny dotyczyć celów strategicznych, poprawy wydajności oraz efektywności, redukcji strat, wzrostu zysków. Poprawa efektywności z punktu widzenia korzyści dla właścicieli i pracowników powinna uwzględniać wpływ zmian na otoczenie organizacji, rozwój zawodowy pracowników oraz satys-

¹³³ R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 76.

fakcję właścicieli przedsiębiorstwa. System informacyjny powinien cechować się niezawodnością oraz aktualnością dostarczanych informacji¹³⁴.

J. Miller wyróżnia natomiast cztery kategorie mierników efektywności, takich jak: produktywność, jakość, czas wykonania, zadowolenie klienta¹³⁵. Z kolei M. Smith proponuje mierzyć efektywność procesów i działań ze względu na takie kryteria, jak: koszt, jakość, czas oraz innowacyjność¹³⁶.

Według R. Piechoty wszystkie mierniki efektywności procesów i działań powinny uwzględniać aspekt kosztów, czasu i jakości. Uważa także, iż mierniki te analizowane osobno uniemożliwiają pełny i wiarygodny pomiar efektywności procesów i działań. Menedżerowie mają często do czynienia z niespójnym zbiorem miar, który utrudnia właściwe zarządzanie przedsiębiorstwem. Często poprawa wyników jednej z miar jest niemożliwa bez pogorszenia innych¹³⁷. Skrócenie czasu reagowania na potrzeby klienta jest możliwe dzięki zwiększeniu wydajności pracy na istniejących maszynach lub zakupowi nowych maszyn. Z kolei poprawę jakości i uniknięcie ryzyka jakichkolwiek błędów i wad produktów można by osiągnąć wskutek zmniejszenia tempa pracy maszyn i pracowników, co z kolei przyczynia się do zwiększenia kosztów maszyno- i roboczogodzin¹³⁸.

Konieczne zatem wydaje się zrównoważenie mierników tak, aby można było oceniać procesy i działania z różnych perspektyw. W związku z tym zagadnienie kosztów, jakości i czasu powinno być rozpatrywane z uwzględnieniem zależności pomiędzy nimi. Bardzo ważne jest, aby przedsiębiorstwo wybrało taki zestaw mierników, który zapewni ocenę czynników faktycznie wpływających na efektywność procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Takie zrównoważenie miar dostarczy kierownictwu dokładnych informacji o możliwościach usprawnienia procesów¹³⁹. „System mierników efektywności procesów powinien być dostosowany do potrzeb odbiorców informacji o efektywności”. Mierniki muszą zatem skłaniać do zmiany zachowań w przedsiębiorstwie, której efektem jest usprawnienie procesów i działań¹⁴⁰.

¹³⁴ R. Atkinson, *Project management: cost, time and quality, two best guesses and a phenomenon, its time to accept other success criteria*, International Journal of Project Management Vol. 17, No. 6, 1999, s. 341, www.sciencedirect.com, z dn. 19.04.2006.

¹³⁵ J. Miller stosuje termin „produktywność” zamiast terminu „koszt”. Niemniej jednak produktywność może być wyrażona w kategoriach kosztów (produktywność wzrasta, gdy jednostkowy koszt produktu danego działania spada). J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 86.

¹³⁶ M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 128–134.

¹³⁷ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 193.

¹³⁸ R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 80.

¹³⁹ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 192.

¹⁴⁰ Ibidem, s. 193.

J. Miller proponuje szereg wskazówek, przydatnych w opracowaniu mierników efektywności. Poniżej zamieszczono tylko niektóre z nich¹⁴¹.

Mierniki efektywności powinny być:

- powiązane ze strategią przedsiębiorstwa;
- łatwe do zaprezentowania i zrozumienia;
- oczywiste i intuicyjne;
- często aktualizowane;
- konstruowane w formie wskaźników;
- narzędziem ułatwiającym motywowanie pracowników do właściwych zachowań;
- łatwe do zmierzenia i efektywne kosztowo.

1.6. METODY ZWIĘKSZANIA EFEKTYWNOŚCI PROCESÓW I DZIAŁAŃ

W literaturze przedmiotu istnieje wiele metod poprawy efektywności procesów i działań¹⁴². Jedną nich jest zarządzanie kosztami działań zgodnie z rachunkiem kosztów działań (rachunek ABC). W następnym rozdziale przedstawiono ideę rachunku ABC oraz zarządzanie kosztami procesów i działań.

1.6.1. IDEA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

Rachunek kosztów działań (rachunek ABC, ang. *Activity Based Costing*) skupia się na odpowiednim sposobie pomiaru kosztów pośrednich i ich rozliczania na produkty. W rachunku kosztów działań, podobnie jak w tradycyjnych metodach kalkulacji kosztów, koszty bezpośrednie są odnoszone wprost na poszczególne produkty. Zasadnicza odmienność między tymi metodami polega na sposobie rozliczania kosztów pośrednich. W rachunku tradycyjnym koszty pośrednie są wstępnie grupowane według miejsc powstawania, a następnie rozliczane na produkty na pod-

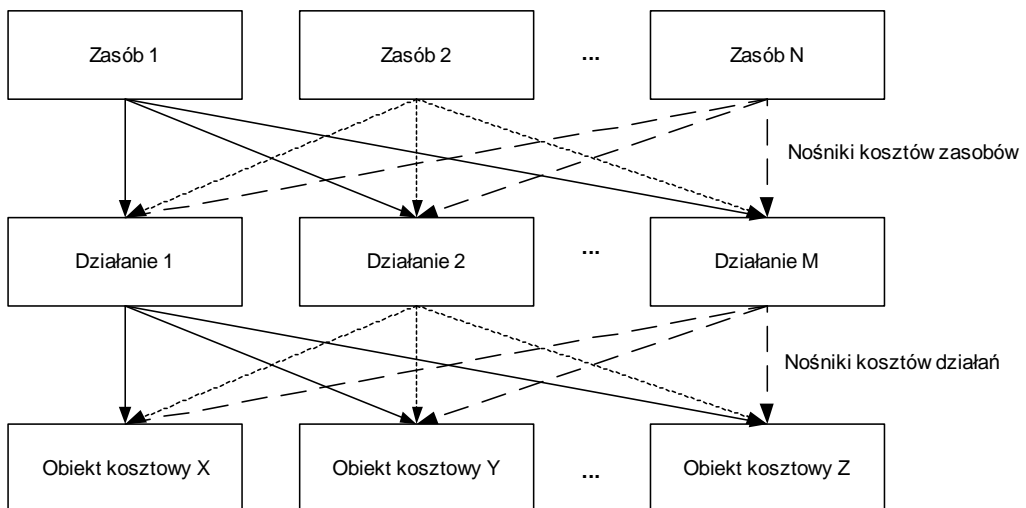
¹⁴¹ Zob. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 88.

¹⁴² Między innymi: G.A. Rummler, A.P. Brache, *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000, s. 201; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180–181; D. Sinclair, M. Zairi, *Effective process management through performance measurement: part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995, s. 50–65.

stawie kluczy rozliczeniowych. W rachunku kosztów działań natomiast koszty pośrednie są ujmowane w przekroju działań, a następnie rozliczane na produkty na podstawie wielu różnych podstaw rozliczenia¹⁴³. Niektóre z tych podstaw mogą być proporcjonalne do wielkości produkcji, inne zaś w ogóle nie muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z wolumenem produkcji¹⁴⁴.

Określenie kosztu procesu w ramach rachunku kosztów działań czy wyrobu wynika z założenia, że procesy i działania wykorzystują zasoby, które kosztują¹⁴⁵. Wymagają one zużycia określonych zasobów produkcyjnych, a zatem pociągają wydatki na nabycie tych zasobów¹⁴⁶. Z kolei wyroby czy usługi wymagają działań. Zasada ta różni się od założeń tradycyjnych systemów rachunku kosztów, które przyjmują, że wyroby lub usługi bezpośrednio wykorzystują zasoby, i w których w ogóle nie liczy się kosztów procesów i działań¹⁴⁷.

Ideę rachunku kosztów działań przedstawiono na rysunku 10.



Rysunek 10. Rozliczenie kosztów według metody ABC
 Źródło: R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*,
 Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 115

Pokazano na nim schematyczne zasady rozliczania kosztów według metody ABC. W modelu tym rozliczanie kosztów następuje w dwóch etapach. W pierwszym

¹⁴³ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 189.

¹⁴⁴ Patrz także: T. Wnuk-Pel, Z. Leszczyński, *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 497.

¹⁴⁵ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 43.

¹⁴⁶ A. Jarugowa, W. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 45.

¹⁴⁷ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 43.

etapie koszty są przypisywane do działań za pomocą nośników kosztów zasobów¹⁴⁸. W ten sposób otrzymuje się pulę kosztów, które w etapie drugim są rozliczane na obiekty kosztowe¹⁴⁹ za pomocą nośników kosztów działań¹⁵⁰.

1.6.2. ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ W OPARCIU O RACHUNEK KOSZTÓW ABC

Zarządzanie kosztami działań (ABM, z ang. *Activity Based Management*) jest dyscypliną skupiającą się na zarządzaniu procesami i działaniami jako metodzie podnoszenia wartości otrzymanej przez klienta oraz zysku osiągniętego dzięki tworzeniu jej wartości. Według R. Kaplana i R. Coopera ABM jest całościowym zestawem operacji, które można przeprowadzić, gdy dysponuje się informacjami o kosztach działań¹⁵¹. ABM umożliwia osiąganie przez przedsiębiorstwo takich samych wyników przy użyciu mniejszej ilości zasobów i – co jest z tym związane – zmniejszeniu kosztów¹⁵².

R. Kaplan i R. Cooper wyróżnili dwa podstawowe obszary zastosowań rachunku kosztów działań: operacyjne i strategiczne. Istotą ABM w obszarze operacyjnym jest podejmowanie efektywnych decyzji, które przyczyniłyby się do zwiększenia wydajności działań i obniżenia ich kosztów.

Przykłady wykorzystania ABM przedstawiono na rysunku 11.

Operacyjne zarządzanie kosztami działań pozwala zrozumieć zachodzące w przedsiębiorstwie procesy oraz relacje między nimi. Wskazuje także niezbędne działania,

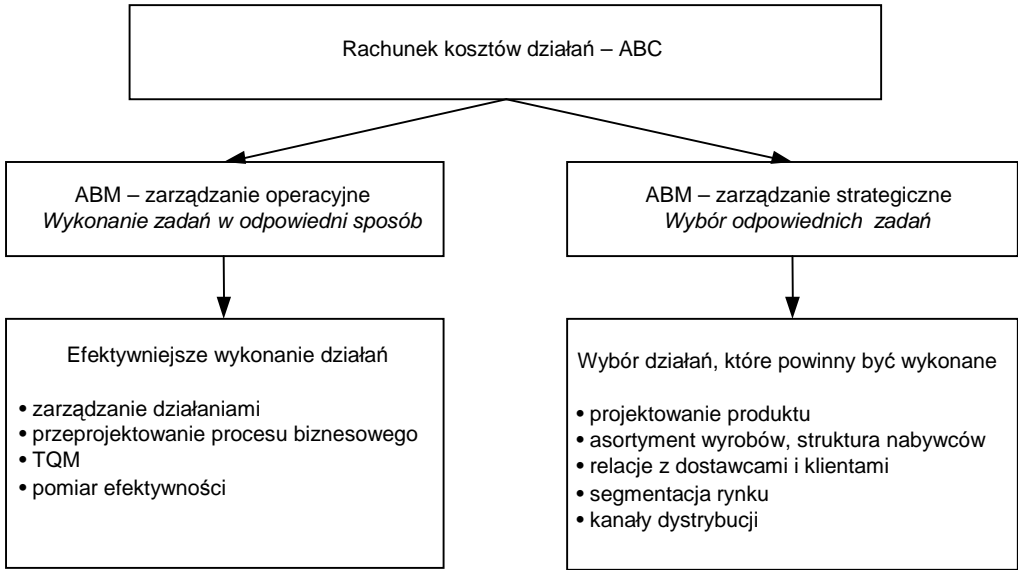
¹⁴⁸ Nośnik kosztów zasobu to miara ilości zasobów wykorzystywanych przez dane działanie. Jest on stosowany do alokowania poszczególnych zasobów pomiędzy działania, które grupowane są w tak zwaną pulę kosztów. Pula kosztowa jest zbiorem pogrupowanych rodzajów kosztów; określa ona całkowity koszt danego działania. P. Horvath, R. Mayer, *Processkosten rechnung – Konzeption und Entwicklung*, Kostenrechnungs – praxis, Sonderheft nr 2 1993, s. 18; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 168.

¹⁴⁹ Przez obiekt kosztowy należy rozumieć dowolnego klienta, wyrób, usługę, kontrakt, przedsięwzięcie lub inną jednostkę pracy, dla której wymagany jest odrębny pomiar kosztów. Obiekty kosztowe są ostatecznymi beneficjentami działań przedsiębiorstwa. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 8; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 126.

¹⁵⁰ Nośnik kosztów działań, zwany także kluczem rozliczeniowym drugiego stopnia, jest miarą wielkości i częstotliwości zapotrzebowania obiektów kosztów na określone działania. Przedstawia przyczynowo-skutkowe relacje pomiędzy działaniami a obiektami kosztowymi. P. Horvath, R. Mayer, *Processkosten rechnung – Konzeption und Entwicklung*, Kostenrechnungs – praxis, Sonderheft, nr 2, 1993, s. 18; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 46.

¹⁵¹ R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 175.

¹⁵² Ibidem, s. 20.



Rysunek 11. Wykorzystanie ABM do poprawy jakości działań oraz przy podejmowaniu decyzji strategicznych

Źródło: R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 21

jak i te, które można wyeliminować¹⁵³. Reorganizacja procesów gospodarczych przynosi poważne korzyści nawet wtedy, gdy optymalizację procesów operacyjnych przeprowadzono w ramach istniejących funkcji czy wydziałów. Umożliwia ona bowiem przeprojektowanie od podstaw najważniejszych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie w celu poprawy ich efektywności¹⁵⁴.

Operacyjne ABM wspiera także ciągłe doskonalenia procesów (*Continuous Improvement*). Jest to program ciągłego doskonalenia za pomocą małych kroków, tj. zmian o niewielkim zakresie, lecz będących stałą częścią działalności organizacji. Program koncentruje się na zwiększeniu efektywności działań dodających wartość. Rachunek kosztów działań wspiera proces doskonalenia poprzez ustalenie dla każdego doskonalonego działania nośników, od których zależy wydajność wykonywanych działań. Nośniki procesów stanowią dla pracowników wskazówkę, na których działaniach powinni się koncentrować, aby poprawić ich wydajność¹⁵⁵.

Zarządzanie kosztami działań służy także zwiększeniu efektywności organizacji. W związku z tym, iż pomiar efektywności powinien opierać się na miarach, które mu-

¹⁵³ M. Marcinkowska, *Rachunek kosztów działań w bankach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7, 2000, s. 32.

¹⁵⁴ R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 178.

¹⁵⁵ A. Januszewski, *Teoria i praktyka zastosowań systemów ABC/M*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, 2002, s. 33.

szą skłaniać do takiej zmiany zachowań, aby doprowadzić do wzrostu efektywności, konieczne wydaje się wykorzystanie odpowiedniego narzędzia pomiaru efektywności. W literaturze przedmiotu proponuje się zrównoważoną formę pomiaru efektywności¹⁵⁶. Spojrzenie na efektywność przedsiębiorstwa z różnych perspektyw stanowi bowiem wartość dla przedsiębiorstwa, które dotąd skupiało się jedynie na perspektywie finansowej, zaniedbując sygnały płynące z rynku (perspektywa klienta, perspektywa dostawcy), informacje o wykonywanych procesach (perspektywa procesów) czy informacje od pracowników (perspektywa pracownika). Doskonalenie procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie jest ważnym elementem w procesie mierzenia efektywności całej organizacji. „Doskonalenie działań związanych z wytwarzaniem, sprzedażą i dystrybucją wyrobów i usług do klienta oraz wspieraniem funkcjonowania organizacji jest fundamentem wzrostu efektywności we wszystkich jej aspektach”¹⁵⁷. W rozdziale 3 zaprezentowano narzędzie umożliwiające pomiar efektywności w sposób zrównoważony procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie.

Reasumując można stwierdzić, że rachunek ABC w zakresie zastosowań operacyjnych wspiera zarządzanie procesami. Zapewnia bieżące monitorowanie kosztów, umożliwia śledzenie, czy wprowadzone usprawnienia przynoszą rzeczywiste korzyści i przyczyniają się do redukcji zdolności produkcyjnej zasobów i niższych kosztów potrzebnych do wykonywania działań. Dzięki temu wprowadzenie efektywnych systemów kontroli i odpowiedzialności za koszty może w przyszłości zaowocować pokaźnymi oszczędnościami lub zwiększonymi dochodami¹⁵⁸. Wzrasta także świadomość, które rodzaje działalności wywołują największe koszty.

Jak już wcześniej wspomniano, jest wiele korzyści, jakie daje zastosowanie rachunku ABC. W literaturze przedmiotu można znaleźć inne liczne przykłady¹⁵⁹.

Rachunek ABC ma także szerokie zastosowanie w zakresie zastosowań strategicznych. Coraz więcej firm działających w silnie konkurencyjnym otoczeniu uświadamia

¹⁵⁶ Między innymi: S. Hronec, *Vital Signs*, Amacon 1993 ([za:] J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180); R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.

¹⁵⁷ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 180.

¹⁵⁸ M. Marcinkowska, *Rachunek kosztów działań w bankach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7, 2000, s. 31.

¹⁵⁹ Patrz: S. Ostrowska, *Rachunek kosztów działań jako metoda tworzenia systemu danych wspomagająca proces podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie*, [w:] *Czas na pieniądz – Zarządzanie finansami, klasyczne zasady – nowoczesne narzędzia*, t. I, pod red. D. Zarzeckiego, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, 2002, s. 415; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 163; M. Marcinkowska, *Rachunek kosztów działań w bankach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7, 2000, s. 31; *Management Information in Financial Institutions*, Price Waterhouse, June 1996, s. 12; C. Drury, *Management and Costing Accounting, 4th edition*, Thomson Business Press, 1996, s. 309; M. Nair, *Activity Based Costing: Who's Using It and Why?*, *Management Accounting Quarterly*.

sobie konieczność zastosowania rachunku kosztów działań. Wiedza o rzeczywistych kosztach produktów, obsługi klienta czy kanałów dystrybucji, jaką dają modele ABC, staje się niezbędna w walce o przetrwanie¹⁶⁰.

Informacje otrzymane w przedsiębiorstwie w wyniku stosowania ABM będą miały znaczenie i korzyści wówczas, gdy zostaną wykorzystane do usprawnienia i doskonalenia działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Istotne jest jednak, aby naczelne kierownictwo zdawało sobie sprawę, że rola rachunku ABC polega jedynie na dostarczeniu wsparcia menedżerom w procesie podejmowania decyzji. Nie można bowiem zapominać, że to menedżerowie są głównym motorem zmian zachodzących w przedsiębiorstwie. Zasadniczym warunkiem osiągnięcia lepszych wyników jest zmiana sposobu myślenia i działania wszystkich pracowników organizacji w celu zapewnienia satysfakcji klientów w związku z wytwarzaniem produktów¹⁶¹.

1.6.3. BALANCED SCORECARD A RACHUNEK KOSZTÓW ABC

W literaturze wymienia się różne metody poprawy efektywności procesów i działań. Niektóre z nich oparte są na zrównoważonym pomiarze różnych obszarów. Niemniej jednak autorowi nie są znane metody poprawy efektywności procesów i działań oparte na metodzie Balanced Scorecard dla tych procesów i działań. Rachunek kosztów działań może być pomocny podczas budowy Balanced Scorecard, a w szczególności umożliwia budowę karty BSC dla tych procesów i działań, których koszt w strukturze ogółem jest wysoki. Zjawisko to będzie dokładniej opisane w rozdziale 3.

W literaturze przedmiotu znana jest inna próba połączenia rachunku ABC z Balanced Scorecard¹⁶². N.G. Theriou oraz G.N. Theriou proponują opracowanie listy czynników kosztotwórczych jako czynników, które mają wpływ na wyniki odzwierciedlone w celach w perspektywie klienta i finansowej.

Lista czynników kosztotwórczych powstałaby w wyniku wyznaczenia wag dla celów w perspektywie klienta oraz finansowej, a także wag dla poszczególnych czynników kosztotwórczych.

Dzięki wykorzystaniu metody AHP (*Analytic Hierarchy Process*) – Analityczny Proces Hierarchiczny, która stanowi użyteczne narzędzie, uwzględniające szereg kryteriów, niezbędnych dla dokonania właściwego wyboru pomiędzy alternatywnymi czynnikami kosztotwórczymi, możliwe jest opracowanie listy czynników kosztotwór-

¹⁶⁰ M. Panfil (red.), *Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne*, Forum Media Sp. z o.o., e-forum.pl, s. 8.

¹⁶¹ A. Jaruga, W. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 840.

¹⁶² N.G. Theriou, G.N. Theriou, *Integrating the Balanced Scorecard and Activity Based, Costing, Cost Management – Spaning the Globe*. International ABC Practices, May/June 2007, s. 42; *Zrównoważona karta wyników (Balanced Scorecard) i rachunek kosztów działań (ABC)*. Materiały firmy Benten. www.benten.com.pl, z dn. 1.10.2006.

czych w perspektywie procesów wewnętrznych, mających największy wpływ na realizację poszczególnych celów w perspektywie klienta i perspektywie finansowej¹⁶³.

Informację o istotnych czynnikach kosztotwórczych można wykorzystać do podjęcia odpowiednich usprawnień, zwłaszcza tych procesów i działań (w perspektywie procesów wewnętrznych), które mają największy wpływ na realizację celów w perspektywie klienta i perspektywie finansowej na poziomie przedsiębiorstwa. Pozwoliłoby także na zawężenie listy potencjalnych mierników efektywności, dzięki którym można byłoby oceniać skuteczność podjętych działań naprawczych. Zaproponowaną przez autorów propozycję wykorzystania AHP do wyznaczania czynników, mających największy wpływ na realizację wyników zarówno w perspektywie finansowej, jak i perspektywie klienta na poziomie przedsiębiorstwa, można by przenieść na poziom procesów i działań. Efektem byłaby opracowana lista czynników kosztotwórczych procesów i działań, istotna z punktu widzenia realizacji celów w poszczególnych perspektywach BSC procesów i działań. (Więcej patrz: zrównoważona karta działania – rozdział 3).

Rachunek kosztów działań i Balanced Scorecard mają także wiele wspólnych cech. Obie koncepcje powstały na założeniach o relacjach przyczynowo skutkowych. Rachunek kosztów działań powiązał działanie (przyczynę) z kosztem (jego skutkiem), BSC natomiast charakterystyczne dla przedsiębiorstwa cele i mierniki między poszczególnymi perspektywami.

Obie metody umożliwiły mierzenie wielkości uznawanych wcześniej za niemierzalne; rachunek kosztów działań ułatwił wyznaczenie kosztów procesów i działań, Balanced Scorecard natomiast pozwoliła mierzyć stopień realizacji implementacji strategii przedsiębiorstwa¹⁶⁴.

¹⁶³ N.G. Theriou, G.N. Theriou, *Integrating the Balanced Scorecard and Activity Based, Costing, Cost Management – Spaning the Globe*. International ABC Practices, May/June 2007, s. 42.

¹⁶⁴ *Zrównoważona karta wyników (Balanced Scorecard) i rachunek kosztów działań (ABC)*, Materiały firmy Bente. www.bente.com.pl, z dn. 1.10.2006.

2. METODA BALANCED SCORECARD

2.1. STRATEGIA PRZEDSIĘBIORSTWA – PODSTAWOWE INFORMACJE

W niniejszym rozdziale przedstawiono metodę realizacji założeń strategicznych. Konieczne zatem wydaje się wyjaśnienie, czym owa strategia jest. Rozdział ten poświęcony jest podstawowym informacjom z zakresu strategii, wyjaśnieniu pojęć oraz przyjętej terminologii.

Dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa niosą za sobą potrzebę zmiany koncepcji zarządzania. Nie wystarcza już styl zarządzania operacyjnego, skupiającego swą uwagę na podejmowaniu decyzji dotyczących bieżącej działalności firmy i zorientowanego na zyski w krótkim czasie. Przedsiębiorstwo funkcjonujące w gospodarce rynkowej powinno koncentrować uwagę na swoim rozwoju, polegającym na wyznaczaniu długofalowych celów, formułowaniu dostosowanych do sytuacji przedsiębiorstwa i otoczenia sposobów osiągnięcia tych celów i oczywiście ich realizacji.

Dlatego niezbędny jest drogowskaz, ułatwiający przedsiębiorstwom racjonalne funkcjonowanie. Drogowskazem takim jest strategia, która zawiera najważniejsze cele przedsiębiorstwa¹⁶⁵.

Słowo strategia wywodzi się z języka greckiego – *strategos* (*stratos* – armia, *agein* – przewodzić) i oznacza sztukę prowadzenia wojny. Posługiwanie się tym terminem sięga 400 r. p.n.e. Pojęcie to przez wiele lat, praktycznie do drugiej połowy XX wieku, identyfikowane było ze sztuką wojenną. *Słownik wyrazów obcych* i encyklopedie określają strategię najczęściej jako „tworzenie planu wojny, określenie poszczególnych kampanii wojennych”¹⁶⁶. Stopniowo w różnych innych dziedzinach aktywności ludzkiej, zwłaszcza w gospodarce i polityce, adaptowano ten termin, nie nadając mu już tak jednoznacznej treści.

¹⁶⁵ K. Barabasza, *Zrównoważona Karta Wyników – narzędzie realizacji i oceny strategii firmy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 11, 2002.

¹⁶⁶ *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa 1980 oraz 1996.

W literaturze można znaleźć wiele definicji strategii odnoszonych do przedsiębiorstwa.

Mają one niekiedy charakter ogólny i bardzo formalny. Ze względu na mnogość tych definicji w literaturze, w rozdziale tym przedstawiono klasyfikację podejść, zaproponowaną przez R. Krupskiego¹⁶⁷. Klasyfikacja została uzupełniona przez autora innymi terminami, zaczerpniętymi z literatury przedmiotu.

W pierwszym, wyróżnionym przez Krupskiego podejściu dominuje ujęcie strategii w formie klasycznego planu, tzn. w formie celów, metod (sposobów) i środków. Przykładami takiego podejścia są definicje:

- A.D. Chandlera (1962), według którego strategia to określenie głównych długofalowych celów firmy i przyjęcie takich kierunków działania oraz taka alokacja zasobów, które są konieczne do zrealizowania celów¹⁶⁸;

- K. Andrewsa (1971), który definiuje strategię jako zbiór celów (zadań), ujętych w programy i plany; stanowi wzorzec decyzji, które dotyczą pozycji i tożsamości przedsiębiorstwa, jego zdolności do wykorzystania swych mocnych stron oraz prawdopodobieństwa odniesienia sukcesu na rynku¹⁶⁹;

- R.L. Ackoffa (1974), dla którego strategia dotyczy długofalowych celów i sposobów ich osiągania wpływających na system jako całość¹⁷⁰;

- Według słownika *Longman Dictionary of Business English* (1989) strategia to plan, który wyznacza zachowanie się przedsiębiorstwa w przyszłości. Określa drogi i środki pozwalające przedsiębiorstwu rozwijać się i osiągać wytyczone cele w możliwie najkorzystniejszych dla niego warunkach i przy zgodnej współpracy z otoczeniem¹⁷¹;

- W.F. Gluecka (1980), według którego strategia jest narzędziem i integratywnym planem, określającym korzyści firmy w związku z oczekiwaniami i wyzwaniem otoczenia¹⁷²;

- A.A. Thompsona jr., A.J. Stricklanda (1993), dla których strategia jest planem działania, odzwierciedla wzorzec zarządzania w sferze rynku, wskazuje jak wypełnić misję i osiągnąć założone cele¹⁷³;

¹⁶⁷ R. Krupski (red.), *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998, s. 14.

¹⁶⁸ A.D. Handler, *Strategy and structure*, Cambridge, Massachusetts 1962, s. 13.

¹⁶⁹ K.R. Andrews, *The concept of Corporate Strategy*, Dow Jones Irwin, New York 1971, s. 28, [w:] A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa-Kraków 2000, s. 39.

¹⁷⁰ R.L. Ackoff, *Redesigning the Future*, New York 1974, s. 29.

¹⁷¹ J.H. Adama, *Dictionary of Business English*, Longman York Press, England 1989, s. 485; Podano za: A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa-Kraków 2000, s. 40.

¹⁷² W.F. Glueck, *Strategic Management and Business Policy*, McGraw-Hill Book Co., New York 1980, s. 9; Podano za: A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa-Kraków 2000, s. 39.

¹⁷³ A.A. Thompson jr., A.J. Strickland, *Strategic Management. Concepts and Cases*, Irwin, Burr ridge 1993, s. 18; Podano za: A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa-Kraków 2000, s. 40.

- J. Penca (1994), który opisuje strategię jako sposób, w jaki przedsiębiorstwo zamierza realizować swoją misję, jako zespół przemyślanych działań dla zapewnienia sobie przez firmę warunków egzystencji i rozwoju w długim okresie¹⁷⁴;

- J. Penca (1997), który definiuje strategię także jako określenie celów i zadań w długim okresie funkcjonowania firmy i przygotowanie pakietu środków dla poprawienia własnej sytuacji na rynku i w branży, umożliwiającego zmniejszenie ryzyka związanego z istnieniem zagrożeń dla przyszłego rozwoju oraz zwiększenie stopnia wykorzystania pojawiających się szans i możliwości¹⁷⁵;

- B.R. Kuca (2000), który definiuje strategię jako jednolity kierunek działania organizacji i sposób zużytkowania zasobów, ułatwiający wykonanie różnorodnych zadań¹⁷⁶;

- G. Gierszewskiej (2000), według której strategia to ogólny program definiowania i realizacji celów przedsiębiorstwa oraz pełnienia jej misji, zawierający układ w czasie reakcji przedsiębiorstwa na jego otoczenie¹⁷⁷;

- R. Griffina (2004), według którego strategia to kompleksowy plan osiągnięcia celów organizacji¹⁷⁸.

W innych definicjach wielu autorów próbuje znaleźć jakiś merytoryczny wyróżnik. Jest nim często pozycja w otoczeniu, interakcja czy walka z otoczeniem (konkurencją)¹⁷⁹.

Do takiego podejścia można zaliczyć definicje:

- M. Koontza i C.O'Donnella (1969), którzy strategię określają jako planowanie interpretatywne lub jako plany opracowane w obliczu planów konkurencji¹⁸⁰;

- G.A. Steinera i J.B. Minera (1977), według których strategia polega na formułowaniu misji, wyznaczaniu celów organizacji w kontekście czynników zewnętrznych (otoczenia) i wewnętrznych, formułowaniu wariantów i zasad działania niezbędnych do osiągnięcia tych celów oraz zapewnieniu ich właściwego wdrożenia¹⁸¹;

- H. Mintzberga (1979), według którego strategia jest sposobem kształtowania relacji między organizacją a jej otoczeniem, zbiorem spójnych wzorców w strumieniach decyzji organizacyjnych dotyczących otoczenia¹⁸²;

- Według słownika *Webster's New Dictionary and Thesaurus* (1990), w którym zdefiniowano strategię jako usystematyzowane działanie mające na celu przechytrzenie przeciwnika, wywiedzenie go w pole¹⁸³;

¹⁷⁴ J. Penc, *Strategie zarządzania*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1994, s. 211.

¹⁷⁵ J. Penc, *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1997, s. 416.

¹⁷⁶ B.R. Kuc, *Zarządzanie doskonałe*, Warszawa 2000.

¹⁷⁷ G. Gierszewska, *Zarządzanie strategiczne*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2000.

¹⁷⁸ R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004, s. 245.

¹⁷⁹ R. Krupski (red.), *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998, s. 14.

¹⁸⁰ M. Koontz, C. O'Donnell, *Zasady zarządzania*, 1969, s. 518.

¹⁸¹ G.A. Steiner, J.B. Miner, *Management Policy and Strategy*, McMillan, New York 1977.

¹⁸² H. Mintzberg, *The Structuring of Organization*, Englewood Cliffs 1979, s. 25.

¹⁸³ *Webster's New Dictionary and Thesaurus*, Russell, Geddes & Grosset, Scotland 1990.

- Strategora (1997), według którego opracowanie strategii przedsiębiorstwa to dokonanie wyboru dziedziny działalności, w której chce być obecne, i określenie zasobów, jakie są mu niezbędne do przetrwania i rozwoju¹⁸⁴;

- I.K. Hejduk i W.M. Grudzewskiego (2001), którzy definiują strategię jako koncepcję złożonego działania, polegającą na formułowaniu wiązki długookresowych celów przedsiębiorstwa i ich modyfikacji w zależności od zmian zachodzących w otoczeniu, na określeniu zasobów i środków niezbędnych do realizacji tych celów oraz sposobów postępowania zapewniających optymalne ich rozmieszczenie i wykorzystanie w celu elastycznego reagowania na wyzwania rynku i zapewnienie przedsiębiorstwu korzystnych warunków egzystencji i rozwoju oraz wzrostu ekonomicznego¹⁸⁵;

- J. Bogdanienko (2002), według którego strategia to wybór dziedzin, w które przedsiębiorstwo zamierza się angażować, oraz istoty i zakresu tego zaangażowania, jak również sposobów inwestowania zasobów dla uzyskania jak najkorzystniejszej pozycji konkurencyjnej, przy uwzględnieniu przyszłych warunków otoczenia i działań konkurentów¹⁸⁶;

- I. Penc-Pietrzak (2003), która definiuje strategię jako długookresowy plan działań, opracowany na podstawie wnikliwej analizy otoczenia oraz potencjału firmy, umożliwiający jak najlepsze wykorzystanie szans i zagrożeń pojawiających się w jej otoczeniu poprzez właściwą alokację zasobów oraz wykorzystanie posiadanych atutów, który ma na celu realizację misji i wizji firmy oraz osiągnięcie przez nią sukcesu rynkowego¹⁸⁷.

Często strategia jest pojmowana jako ogólny sposób zachowania się organizacji lub jako zbiór określonych reguł decyzyjnych, precyzujących owo zachowanie. Definicje takie prezentują:

- H.A. Simon (1976), dla którego strategia to ciąg decyzji określających zachowanie w pewnym przedziale czasu¹⁸⁸;

- B. Hedberg i S. Jonsson (1977), dla których strategia to zespół idei i konstrukcji, zgodnie z którymi firma rozpoznaje, interpretuje i rozwiązuje określone problemy oraz zgodnie z którymi wybiera i podejmuje określone działania¹⁸⁹;

- R.D. Buzzell, B.T. Gale (1987), dla których strategia to przyjęte przez menedżerów sposoby postępowania i decyzje o kluczowym wpływie na finanse firmy. Decyzje

¹⁸⁴ Strategor, *Zarządzanie firmą*, PWE, Warszawa 2001, s. 25.

¹⁸⁵ I.K. Hejduk, W.M. Grudzewski, *Projektowanie systemów zarządzania*, Warszawa 2001.

¹⁸⁶ J. Bogdanienko, *W poszukiwaniu przyszłości: zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002, s. 22.

¹⁸⁷ I. Penc-Pietrzak, *Analiza strategiczna w zarządzaniu firmą*, Vademecum Menedżera 2003.

¹⁸⁸ H.A. Simon, *Działanie administracji*, Warszawa 1976, s. 163. Podano za: R. Krupski (red.), *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998, s. 14.

¹⁸⁹ B. Hedberg, S. Jonsson, *Formułowanie strategii jako proces nieciągły*, Problemy Organizacji, nr 2/1977, s. 6. Podano za: R. Krupski (red.), *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998, s. 14.

te i działania są zwykle nieodwracalne i wiążą się z wykorzystaniem znacznych zasobów przedsiębiorstwa¹⁹⁰;

- H. Mintzberg, który w swojej drugiej definicji (pierwsza została przedstawiona powyżej) ujmuje strategię w formie 5×P¹⁹¹;

P – jak *plan* lub rodzaj zamierzonego działania,

P – jak *pattern* (model) utożsamiany ze sformalizowaniem, strukturalizowanym działaniem,

P – jak *ploy* (sterowanie), działanie zmierzające do realizacji konkretnego celu,

P – jak *position*, utożsamiane z szukaniem konkretnej pozycji w otoczeniu, pozwalającej sprostać konkurencji,

P – jak *perspective*, czyli postrzeganie swojej pozycji w przyszłości.

Strategia w takim ujęciu ma charakter uniwersalny. Przedsiębiorstwo, w zależności od przyjętej strategii, może stosować tylko niektóre P lub wszystkie.

Proces formułowania strategii należy rozpocząć od określenia wizji i misji przedsiębiorstwa oraz celu strategicznego¹⁹².

Pojęcie „misja” bywa często wymiennie stosowane z pojęciem „wizja”. Oba te określenia stanowią najbardziej ogólną postać celu działania przedsiębiorstwa. Jest to jedno z podejść występujące w literaturze przedmiotu, w którym istotę obu pojęć traktuje się jednakowo¹⁹³.

W innym podejściu znanym z literatury przedmiotu odróżnia się pojęcie misji od wizji. J. Bogdanienco uważa, że na pierwszym miejscu należy zdefiniować misję, która stanowi punkt wyjścia dla formułowania wizji i na tym tle strategii.

Według tego autora misja nazywana jest celem podstawowym, filozofią bądź racją bytu przedsiębiorstwa, określa powód istnienia organizacji, wskazuje dziedziny, jakimi przedsiębiorstwo chce się zajmować i ogólny kierunek działalności przedsiębiorstwa¹⁹⁴. Wizja natomiast przedstawiana jest jako „(...) wyidealizowany obraz przyszłości, mówiący czym, w wyniku realizacji swoich celów, firma chciałaby być za jakiś okres czasu (...)”¹⁹⁵.

Według definicji K. Obłója „misja jest precyzyjnym wyrażeniem w języku zrozumiałym dla pracowników i otoczenia organizacji dalekosiężnych zamierzeń i aspiracji organizacji. Jest sformułowaniem wizji firmy na użytek strategii”¹⁹⁶.

Według definicji B. Karlofa „wizja to obraz widziany w marzeniach sennych (termin ten jest używany do opisu wizerunku przedsiębiorstwa w stosunkowo odległej

¹⁹⁰ I. Penc-Pietrzak, *Analiza strategiczna w zarządzaniu firmą*, Vademecum Menedżera 2003.

¹⁹¹ R. Krupski, *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998, s. 15.

¹⁹² T. Wojciechowski, *Zarządzanie strategiczne*, Wydawnictwo Naukowe NOVUM, Płock–Wyszaków 2003.

¹⁹³ A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa–Kraków 2000, s. 48.

¹⁹⁴ J. Bogdanienco, *W poszukiwaniu przyszłości – zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002, s. 26.

¹⁹⁵ Ibidem, s. 26.

¹⁹⁶ K. Obłój, *Strategia sukcesu*, PWE, Warszawa 2000.

przyszłości), przedstawiający wynik rozwoju przedsiębiorstwa przy założeniu najlepszych możliwych uwarunkowań oraz zgodnie z nadziejami i marzeniami właściciela przedsiębiorstwa lub naczelnego dyrektora”¹⁹⁷.

Według W. M. Grudzewskiego i I.K. Hejduk „misja przedsiębiorstwa określa powód jego istnienia i chęć postrzegania przez społeczeństwo (definiuje biznes firmy i formułuje podstawy jej filozofii) oraz nadaje mu kierunek działalności, a pośrednio wskazuje też dziedziny, którymi ma się ono zajmować.” Wizja natomiast „(...) wskazuje sytuację, jakiej przedsiębiorstwo pragnie i w jakiej może się znaleźć w przyszłości, a więc pewien zwarty scenariusz marzenia o przyszłości przedsiębiorstwa i osiągnięciu przez nie na rynku pozycji, którą chce zająć”¹⁹⁸.

Jeśli firma ma sprecyzowaną wizję i misję, to wówczas można przejść do precyzowania celu strategicznego przedsiębiorstwa. J. Bogdanienko w definiowaniu celu strategicznego wykorzystuje pojęcie domeny działania. Według tego autora, domena działania jest segmentem lub sektorem, podstawową dziedziną, w której firma zamierza realizować swoje wyroby i usługi. „Cel strategiczny natomiast jest uszczegółowieniem domeny działania poprzez określenie, kiedy i jakie konkretne rynki firma zamierza opanować, jakie asortymenty produktów chce oferować, oraz jaką pozycję planuje zająć na rynku”¹⁹⁹.

Z. Drażek oraz B. Niemczynowicz uważają, iż „rozpatrując cele i zadania, należy wziąć pod uwagę wszystko to, co przedsiębiorstwo chce osiągnąć w przyszłości, oraz to, co musi ono zrobić, aby zapewnić sobie warunki długotrwałej egzystencji i osiągnięcie tych celów”²⁰⁰.

W niniejszej pracy cele strategiczne będą rozumiane jako przyszłe, przewidywane i pożądane stany przedsiębiorstwa i jego otoczenia, odzwierciedlające uzgodnione interesy głównych udziałowców, pozycjonujące przedsiębiorstwo w czasie i przestrzeni²⁰¹.

Podczas tworzenia celów strategicznych bezwzględnie obowiązuje zasada SMART, znana z metodyki konstruowania celów organizacyjnych. Zasada ta, krótko charakteryzująca właściwie sformułowane cele, oparta jest na rozwinięciu akronimu SMART w sposób następujący²⁰²:

Specific (sprecyzowany) – cel musi dotyczyć ściśle określonego (zdefiniowanego) obszaru działalności.

Measurable (mierzalny) – cel musi być mierzalny, czyli możliwy do ujęcia ilościowego (jest to jedna z najważniejszych cech konstrukcji celów strategicznych w metodzie Balanced Scorecard).

¹⁹⁷ B. Karlof, *Strategia biznesu*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 1992, s. 80.

¹⁹⁸ W.M. Grudzewski, I.K. Hajduk, *Zarządzanie strategiczne – przewodnik do wykładów*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Warszawskiej, Warszawa 2002, s. 58.

¹⁹⁹ J. Bogdanienko, *W poszukiwaniu przyszłości – zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002, s. 22.

²⁰⁰ Z. Drażek, B. Niemczynowicz, *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2003, s. 35.

²⁰¹ H. Witczak, *Metodyka podstaw formułowania strategii*, [w:] *Instrumenty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem*, pod red. T. Mendela, Poznań 1995.

²⁰² L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, www.crm.pl, 24.11.2002.

Acceptable (akceptowalny) – cel musi być możliwy do zaakceptowania przez zaangażowane strony (np. wykonawców, zleceniodawców).

Realistic (realistyczny) – cel musi być możliwy do wykonania.

Timing (terminowy) – cel musi być określony czasowo w sensie rozpoczęcia i zakończenia (dotyczy to także etapów realizacyjnych).

Kolejnym terminem, który wymaga wyjaśnienia, jest „zarządzanie strategiczne”.

Przez zarządzanie strategiczne należy rozumieć „(...) proces ukierunkowany na formułowanie i wdrożenie strategii, które zapewniają doskonałe dostosowanie organizacji do otoczenia i osiąganie ich strategicznych celów”²⁰³. Zarządzanie strategiczne jest zatem kompleksowym procesem formułowania i wdrażania przedsięwzięć zorientowanych na przyszłość²⁰⁴.

Inną definicję proponuje R. Krupski, według którego zarządzanie strategiczne to proces definiowania i redefiniowania strategii w reakcji na zmiany otoczenia lub wyprzedzający te zmiany, a nawet je wywołujący, oraz sprzężony z nim proces implementacji, w którym zasoby i umiejętności organizacji są tak dysponowane, by realizować przyjęte długofalowe cele rozwoju, a także by zabezpieczyć istnienie organizacji w potencjalnych sytuacjach nieciągłości (kryzysów)²⁰⁵.

Według J. Penca, zarządzanie strategiczne stanowi zbiór decyzji kierowniczych, które określają funkcjonowanie organizacji w długim okresie²⁰⁶.

J. Bogdanienko definiuje zarządzanie strategiczne jako wybór takich właśnie kierunków działalności strategicznej przedsiębiorstwa oraz sposobów ich realizacji, które pozwolą ustabilizować lub zmienić na jego korzyść dotychczasową pozycję konkurencyjną na rynku, w zależności od obecnych i przyszłych zmian w otoczeniu oraz jego silnych i słabych stron²⁰⁷.

Mimo iż przedsiębiorstwa opracowują strategię, nadal większość z nich nie jest zarządzana „strategicznie”. Strategia jest bowiem dokumentem, który wypada mieć, ale który w niewielkim stopniu kształtuje rzeczywistość przedsiębiorstwa. Jak wskazują badania przeprowadzone przez R. Kaplana i D. Nortona, zaledwie od 10% do 30% sformułowanych strategii zostaje skutecznie zrealizowanych²⁰⁸.

Istotnym problemem staje się zatem zagadnienie wdrożenia i monitorowania strategii. Sprawdzonym praktycznie rozwiązaniem tego problemu jest zastosowanie zrównoważonej karty wyników (z ang. *Balanced Scorecard*). Narzędzie to pozwala, w formie powiązanego zestawu mierzalnych celów, sprecyzować strategię. Ułatwia komunikowanie strategii pracownikom oraz pozwala na powiązanie osiągniętych wyni-

²⁰³ R.W. Griffin, *Management*, Boston 1993.

²⁰⁴ J. Bogdanienko, *W poszukiwaniu przyszłości – zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002, s. 23.

²⁰⁵ R. Krupski, *Zarządzanie strategiczne: koncepcje, metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1999.

²⁰⁶ J. Penc, *Strategiczne systemy zarządzania*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2001.

²⁰⁷ J. Bogdanienko, *W poszukiwaniu przyszłości – zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002, s. 23.

²⁰⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 2.

ków z systemem motywacyjnym. Balanced Scorecard, dzięki opracowaniu mierzalnych celów, pozwala opracować program strategicznych inicjatyw, które dzięki powiązaniu z budżetem zostają włączone w proces bieżącego zarządzania. W ten sposób Balanced Scorecard staje się podstawą ukierunkowanego na realizację strategii systemu zarządzania przedsiębiorstwem²⁰⁹.

2.2. HISTORIA BALANCED SCORECARD

Dzisiejsze warunki gospodarcze skłaniają wiele przedsiębiorstw do jednoczenia swych sił i tworzenia nowych korporacji. Duża konkurencja zarówno na rynkach lokalnych, jak i na rynku światowym, rosnące koszty pośrednie oraz coraz mniejsza marża na produktach są niektórymi z przyczyn zawierania umów kooperacyjnych, przeprowadzania reorganizacji swoich procesów czy szukania nowych metod zarządzania. Okoliczności te wymuszają przeprowadzenie dokładnej analizy sytuacji danego przedsiębiorstwa, znacznie szerszej niż tylko na podstawie danych finansowych²¹⁰. Wzrost obrotów, rentowność, poziom kosztów, nakłady inwestycyjne nie są już wystarczającymi wskaźnikami, za pomocą których można ocenić przedsiębiorstwo. Sugerowanie się tylko i wyłącznie miernikami finansowymi może spowodować nieścisłości w analizie, a nawet doprowadzić do błędnych wniosków. Nadmierne skupienie uwagi na wynikach finansowych może prowadzić do zaniedbania takich ważnych aspektów jak zadowolenie klientów czy kwalifikacje pracowników²¹¹. Poza tym skupienie się jedynie na wynikach finansowych, nawet wówczas, gdy są one bardzo dobre, może spowodować, że niezauważone pozostaną negatywne sygnały płynące z rynku lub z wnętrza firmy. Kapitał ludzki nie jest bowiem odzwierciedlany we wskaźnikach finansowych, a z całą pewnością stanowi jedną z głównych determinant sukcesu lub porażki przedsiębiorstwa. „W warunkach stabilnego otoczenia, rezultat finansowy może posłużyć jako parametr ocen i drogowskaz dla wytyczenia przyszłych

²⁰⁹ M. Pietrzak, *Mapa strategii jako narzędzie wspierające proces opracowania Zrównoważonej Karty Wyników*, 2001, www.controlling.info.pl, z dn. 18.03.2005.

²¹⁰ H. Ahn, *Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report*, Long Range Planning 34/2001, s. 441, Elsevier Science Ltd., www.lrpjournal.com, z dn. 3.03.2006; A. Lewandowska, M. Likierski, *Balanced Scorecard jako sposób na właściwą i pełną ocenę sytuacji przedsiębiorstwa*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 1.05.2006.

²¹¹ Więcej na temat ograniczeń miar finansowych w: C.D. Ittner, D.F. Larcker, *Innovations in performance measurement: trends and research implications*, Journal of Management Accounting Research nr 10, 1998, s. 217; G.K. Debusk, R.M. Brown, L.N. Killough, *Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced Scorecard*, The British Accounting Review 35, 2003, s. 216, www.elsevier.com, z dn. 3.09.2006; D. Protti, *A proposal to use a balanced scorecard to evaluate Information for Health: an information strategy for the modern NHS (1998–2005)*, Computers in Biology and Medicine 32, 2002, s. 225, www.elsevier.com, z dn. 6.04.2006.

działań, zmierzających do realizacji strategii przedsiębiorstwa. Jednak w środowisku gospodarczym, które cechuje wysoka dynamika zmian i poziom konkurencyjności, ta metoda oceny może okazać się niewystarczająca, aby skutecznie konkurować i odnieść sukces rynkowy”²¹².

Balanced Scorecard jest koncepcją zarządzania, która narodziła się w latach 90. XX wieku. Metoda wywodzi się z Corporate Scorecard, opracowanej przez amerykańską firmę Analog Devices Inc., specjalizującą się w produkcji półprzewodników, która oprócz wartości finansowych dokonywała pomiaru takich aspektów, jak: terminowość dostaw, długość czasu dostawy, jakość, efektywność ilości, koszt wytworzenia oraz innowacyjność. Dzięki Corporate Scorecard kierownictwo mogło mierzyć i oceniać przedsiębiorstwo w wielu aspektach jego działania jednocześnie. O ile Corporate Scorecard koncentrowała się na usprawnieniach operacyjnych, o tyle zadaniem Balanced Scorecard jest ocena stopnia realizacji założeń strategicznych²¹³.

Balanced Scorecard była przygotowywana przy pomocy reprezentantów 12 przedsiębiorstw (liderów w swoich branżach), w ramach rocznego projektu badawczego pod nazwą „Mierzenie efektywności w organizacjach przyszłości”. W czasie odbywających się co dwa miesiące spotkań w ciągu całego 1990 roku wypracowano ten nowy model pomiaru efektywności. Owocem tych badań była seria publikacji w „Harvard Business Review” oraz książka *The Balanced Scorecard*, przedstawiająca Balanced Scorecard jako narzędzie programowania działań ukierunkowanych na osiągnięcie misji przedsiębiorstwa²¹⁴. Rozwój metody oraz duże zainteresowanie nią wśród menedżerów spowodowane było możliwościami, jakie daje amerykańska koncepcja, a w szczególności możliwością pomiaru realizacji założeń strategicznych poprzez wykorzystanie zarówno wskaźników finansowych, jak i niefinansowych²¹⁵.

2.3. IDEA BALANCED SCORECARD

W literaturze przełomu lat 80. i 90. XX wieku pojawiło się wiele propozycji strategicznych systemów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa²¹⁶. Jedną z nich jest metoda

²¹² P. Dzurak, E. Stanoch, *Zrównoważona Karta Dokonań*, Personel, nr 2, 2001, s. 22.

²¹³ G.K. Świdarska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13-3; 13-7.

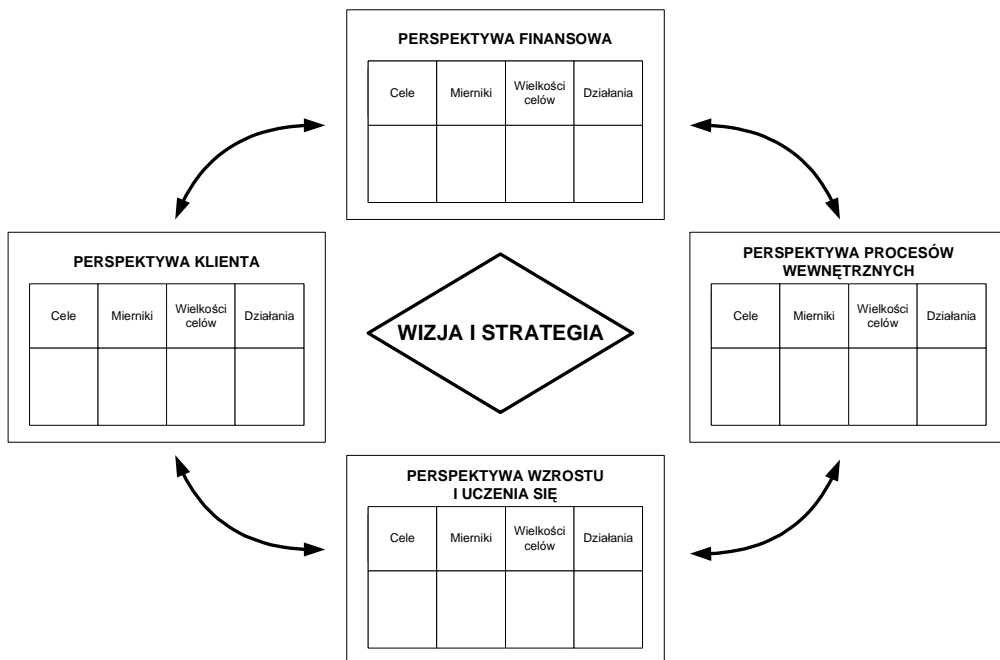
²¹⁴ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 2.

²¹⁵ S. Mooraj, D. Oyon, D. Hostettler, *The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?*, *European Management Journal*, Vol. 17, No. 5, 1999, s. 482.

²¹⁶ K. Rybarczyk, P. Dzurak, G.K. Świdarska, *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, Difin, Warszawa 2003, s. 264–283.

Balanced Scorecard. Obejmuje ona cztery perspektywy. Tradycyjnie wykorzystywana perspektywa miar finansowych jest uzupełniona o trzy dodatkowe: klienta, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się. Cele zawarte w poszczególnych perspektywach nie ograniczają się jedynie do osiągania coraz lepszych wyników finansowych, lecz są definiowane również w obszarze rynkowym i innowacji²¹⁷.

Na rysunku 12 przedstawiono koncepcję czterech perspektyw Balanced Scorecard i ich wzajemne relacje.



Rysunek 12. Cztery perspektywy Balanced Scorecard

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 28

Cztery perspektywy Balanced Scorecard to: perspektywa finansowa, perspektywa klienta, perspektywa procesów wewnętrznych oraz perspektywa wzrostu i uczenia się. Każda z nich zawiera cele strategiczne, mierniki, wartości docelowe mierników (wielkości celów) oraz działania, jakie należy podjąć, by dany cel mógł zostać zrealizowany. Perspektywy te wynikają ze strategii przedsiębiorstwa i są jej przełożeniem na konkretne działania. Perspektywy tworzą łańcuch przyczynowo-skutkowych relacji. Oznacza to, że poprawa realizacji celów w jednej z perspektyw będzie miała swoje odzwierciedlenie w poprawie realizacji celów w drugiej. Regułę tą prezentują strzałki na rysunku.

²¹⁷ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 12.12.2004.

Takie rozłożenie celów strategicznych ma służyć ogólnemu rozwojowi przedsiębiorstwa, a w efekcie finalnym przyczynić się do wzrostu wartości firmy, a więc m.in. do coraz lepszych wyników finansowych. Podejście to prezentuje również m.in. P. Drucker, który uważa, że cel działalności przedsiębiorczej nie powinien być sprowadzony wyłącznie do maksymalizacji zysku. Swoją tezę motywuje tym, iż każde przedsiębiorstwo wytwarza wartości, które później są weryfikowane przez określone rynki zbytu. Oznacza to, że jednym z podstawowych celów firmy powinno być tworzenie klientów²¹⁸. Podobnie uważa M. Chalastra, według którego głównym celem przedsiębiorstwa nie powinno być generowanie maksymalnego zysku. Obecnie zysk przedsiębiorstwa nie jest najważniejszym kryterium oceny przedsiębiorstwa. Powinien być jedynie zaplanowany co do swojej wartości²¹⁹.

Autorzy metody Balanced Scorecard porównują zastosowanie BSC w monitoringu firmy do kompleksowej obserwacji człowieka. „Człowiek podejmuje różne działania, ma cele, które chce osiągnąć. Monitorujemy jego zachowanie w różnych perspektywach: sytuacji materialnej, stanu organizmu, statusu zawodowego, zdobywanych umiejętności. Załóżmy, że chcemy komuś pożyczyć pieniądze. Jeżeli będziemy patrzeć na tego człowieka tylko przez pryzmat jego obecnej sytuacji finansowej, to może się okazać, że ma zadowalające przychody i śmiało możemy mu tej pożyczki udzielić. Jednak, jeżeli przyjrzymy się dokładniej, to okaże się, że jego sytuacja i status zawodowy są tragiczne – branża, w której pracuje, jest zagrożona przez produkty substytucyjne i nową drapieżną konkurencję, a jego umiejętności nie pozwalają mu na zmianę obecnej pracy na inną, równorzędną pod względem finansowym”²²⁰.

2.4. DEFINICJE BALANCED SCORECARD

Balanced Scorecard (BSC) jest narzędziem trudnym do zdefiniowania, biorąc pod uwagę ewolucję od narzędzia pomiaru do kompleksowej metody zarządzania (strategicznego i operacyjnego).

„Balanced” oznacza „zrównoważony”. Zrównoważenie należy pojmować w sensie zachowania proporcji pomiędzy czynnikami finansowymi i pozafinansowymi. Równowaga musi zachodzić również pomiędzy różnymi rodzajami mierników, które będą omówione w dalszej części pracy. Dopiero takie postrzeganie organizacji w sensie

²¹⁸ P. Drucker, *Praktyka zarządzania*, Czytelnik i Nowoczesność, Akademia Ekonomiczna, Kraków 1998, s. 52.

²¹⁹ M. Chalastra, *Zastosowanie Zrównoważonej Karty Wyników do ustalania celów strategicznych*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, 2003, s. 26.

²²⁰ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.

całości umożliwi, według autorów metody BSC, uzyskanie przejrzystego i obiektywnego obrazu sytuacji. Polska literatura przedmiotu jako odpowiedniki nazwy „Balanced Scorecard” proponuje: Zrównoważony Zestaw Wskaźników, Zrównoważona Sprawozdawczość, Karta Równowagi Strategicznej²²¹, Strategiczna Karta Wyników²²², Kompleksowa Karta Wyników²²³, Zrównoważona Karta Wyników²²⁴, Zbilansowana Karta Dokonań²²⁵.

Ponieważ Balanced Scorecard nie spełnia funkcji wyłącznie karty sprawozdawczej, ani też nie może być postrzegana jedynie jako weryfikator wdrożenia strategii, w dalszej części pracy będzie używana oryginalna nazwa Balanced Scorecard, gdyż wydaje się, że żadne polskie tłumaczenie nie oddaje w pełni dosłownego znaczenia tej nazwy.

Jeżeli chodzi o definicje Balanced Scorecard, trudności wynikają z faktu, że zgodnie z początkową koncepcją, Balanced Scorecard miała pełnić inną, znacznie ograniczoną funkcję kompleksowej oceny wyników, zaś w swojej formie rozwiniętej pełni uniwersalną i ważną funkcję systemu zarządzania strategicznego. Ta ewolucja metody, wynikająca z praktycznych zastosowań, sprawiła, że Balanced Scorecard zyskała ważną cechę autoadaptacji, czyli możliwości dostosowywania się do zmiennych warunków otoczenia. To czyni z metody Balanced Scorecard narzędzie o fundamentalnym znaczeniu i przydatności w zmieniającym się otoczeniu. Adaptacyjność oznacza, że narzędzie to zawsze może być aktualne, a wykorzystywane w twórczy sposób, staje się narzędziem samouczącym się²²⁶.

W literaturze przedmiotu można spotkać wiele definicji Balanced Scorecard. Jedną z nich prezentuje firma BSC Consulting, która zajmuje się przeprowadzaniem analiz strategicznych, współpracą w wypracowaniu skutecznych strategii oraz ich efektywnej realizacji z zastosowaniem BSC. Według BSC Consulting, Balanced Scorecard „jest koncepcją zarządzania strategicznego, ułatwiającą ukierunkowanie działań (akcji, przedsięwzięć) określonej grupy ludzi (organizacji, przedsiębiorstw, instytutów, pionów, działów, grup projektowych) na realizację i bieżącą aktualizację określonych zamierzeń strategicznych, a w konsekwencji na stworzenie organizacji zorientowanej na strategii”²²⁷.

Według innej firmy konsultingowej – Infar Sp. z o.o., będącej dostawcą rozwiązań wspierających efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem – „zrównoważona karta wy-

²²¹ *Koncepcje zarządzania*, Zarządzanie na świecie, nr 9, 2000, s. 23.

²²² Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 14.04.2005; H.R. Friedag, Schmidt W., *My Balanced Scorecard – Moja Strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003.

²²³ H.K. Rampersad, *Kompleksowa Karta Wyników*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2004.

²²⁴ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 15.

²²⁵ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 193.

²²⁶ L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, www.crm.pl, z dn. 24.11.2002, s. 7.

²²⁷ Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 19.04.2005.

ników (Balanced Scorecard) to centralny element systemu zarządzania firmą, który pozwala lepiej zorganizować procesy zarządcze i przełożyć strategię firmy na konkretne cele dla różnych obszarów jej działalności”²²⁸.

Według firmy CRM S.A. „Balanced Scorecard jest systemem zarządzania strategicznego, w którym strategia biznesu, w postaci głównych celów strategicznych organizacji, przekładana jest na grupy działań krytycznych dla ich osiągnięcia. Działania te zwane są strategicznymi inicjatywami”²²⁹.

N. Olve i A. Sjostrand uważają, że „System Balanced Scorecard jest sprawdzonym i skutecznym wzorem ujęcia i opisu działalności organizacji poprzez pewną liczbę miar (wskaźników) strategicznych dla każdej z czterech (zazwyczaj) perspektyw działalności tej firmy. Dobry system Balanced Scorecard jest wyrazem strategicznej logiki powiązań przyczynowo-skutkowych pomiędzy bieżącą działalnością a długoterminowym i trwałym sukcesem. Jeśli tylko organizacje będą zwiększały swoje zainteresowanie wzrostem aktywów niematerialnych, Balanced Scorecard będzie niezastąpionym narzędziem kontroli menedżerskiej oraz wzrostu wartości firmy”²³⁰.

Według A. Lewandowskiej i M. Likierskiego „Balanced Scorecard (strategiczna karta wyników) jest koncepcją zarządzania strategicznego, ułatwiającą ukierunkowanie działań (akcji, przedsięwzięć) określonej grupy ludzi (organizacji, przedsiębiorstw) na realizację i bieżącą aktualizację określonych zamierzeń strategicznych, a w konsekwencji na stworzenie organizacji zorientowanej na strategię”²³¹.

Według K. Lisieckiej „Balanced Scorecard (zrównoważona karta wyników) jest narzędziem przekładania zaplanowanej strategii (...) na system jej realizacji. Jest zestawem mierników służącym połączeniu systemu i strategii, wyrażonej w postaci konkretnych celów, oraz służących pomiarowi postępu w realizacji strategii”²³².

Na potrzeby tej pracy Balanced Scorecard będzie rozumiana jako metoda zarządzania strategicznego, która umożliwi umiejscowienie długookresowej strategii firmy w systemie zarządzania przedsiębiorstwem poprzez mechanizm pomiaru²³³.

BSC jest swego rodzaju alternatywną propozycją do tradycyjnych systemów pomiaru, która opisuje i wyjaśnia, co powinno być w przedsiębiorstwie mierzone, aby jak najlepiej ocenić efektywność firmy w realizowaniu strategii, pozwalając na uchwycenie różnych aspektów funkcjonowania firmy, w sposób dający kompletną

²²⁸ Materiały firmy Infar Sp. z o.o., www.infar.com.pl, z dn. 19.04.2005.

²²⁹ Materiały firmy CRM S.A., www.crm.com.pl, z dn. 19.04.2005.

²³⁰ N. Olve, A. Sjostrand, *The Balanced Scorecard*. Podano za: L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, www.crm.pl, z dn. 19.05.2005.

²³¹ A. Lewandowska, M. Likierski, *Pod presją czasu – strategiczna karta wyników w praktyce*, Beck, Warszawa 2005, s. 29.

²³² K. Lisiecka, *Kreowanie jakości*, Prace naukowe Akademi Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2002, s. 304.

²³³ G.K. Świderska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13-1.

informację na temat przedmiotu obserwacji²³⁴. Balanced Scorecard jest metodą, która umożliwia całościowe spojrzenie na skuteczność strategii firmy, a nie selektywnie, z pozycji pojedynczych obszarów, takich jak marketing, finanse czy produkcja²³⁵.

Główną ideą BSC jest wykorzystanie finansowych i pozafinansowych wskaźników do bieżącej oceny stanu organizacji. Balanced Scorecard zakłada przedstawienie strategii w postaci zestawu mierzalnych celów, których realizacja mierzona jest wskaźnikami²³⁶.

2.5. CZTERY PERSPEKTYWY BALANCED SCORECARD

2.5.1. PERSPEKTYWA FINANSOWA

Budowa BSC zaczyna się zazwyczaj od perspektywy finansowej, ujmującej istotę strategii finansowej, której finalnym i najważniejszym celem jest wzrost wartości firmy dla akcjonariuszy oraz zapewnienie im odpowiedniej stopy zwrotu z inwestycji, zaspokajającej ich oczekiwania. „Perspektywa finansowa mierzy zatem, czy strategia przedsiębiorstwa oraz jej wdrożenie i realizacja przyczynia się do wypełnienia tego celu”²³⁷.

Mierniki zawarte w tej płaszczyźnie powinny odpowiedzieć na pytania: W jaki sposób powinniśmy prezentować się naszym akcjonariuszom, aby osiągnąć sukces finansowy?²³⁸ W jaki sposób powinni postrzegać firmę jej akcjonariusze, aby możliwe było zrealizowanie jej misji?²³⁹

Waga i sens wszelakich finansowych wskaźników obrazujących efektywność działalności przedsiębiorstwa nie są negowane w Balanced Scorecard. Wysokie wartości wskaźników finansowych są bowiem docelowym dążeniem każdego przedsiębiorstwa. Niemniej jednak skupienie uwagi wyłącznie na aspekcie finansowym może doprowadzić do tego, iż pozostałe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa

²³⁴ Ibidem, s. 13-1.

²³⁵ M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 313.

²³⁶ M. Teemu, *Balanced Scorecard in Finish companies: A research note*, Management Accounting Research, 2001, 12, s. 201, www.idealibrary.com, z dn.1.10.2006.

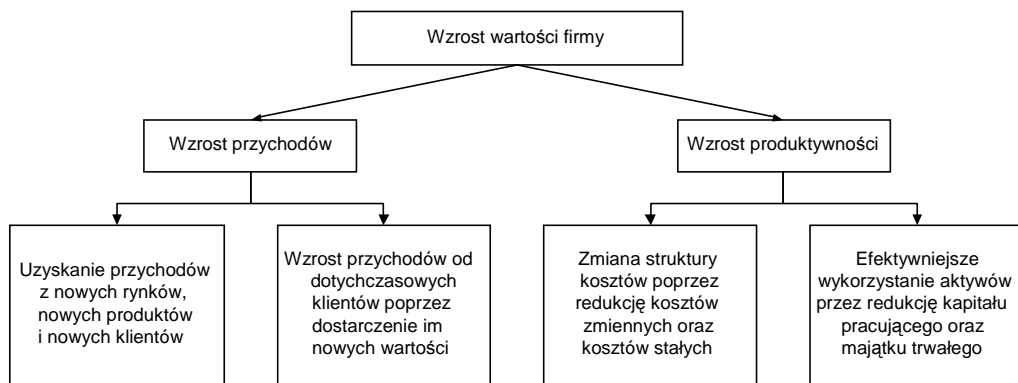
²³⁷ G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II., Difin, Warszawa 2003, s. 13–21.

²³⁸ W. Bonsiepe, T. Fischer, J. Klich, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, Przegląd Organizacji 2, 2000, s. 14.

²³⁹ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 12.12.2004, s. 1.

zostaną zaniedbane, a są przecież źródłem dla wysokich wartości wskaźników finansowych²⁴⁰.

R. Kaplan i D.P. Norton wskazują na dwa główne mechanizmy strategii finansowej. Pierwszym jest wzrost przychodów, możliwy do osiągnięcia dzięki wytwarzaniu nowych produktów, wejściu na nowe rynki zbytu, pozyskaniu nowych klientów. Drugi mechanizm polega na minimalizacji kosztów oraz efektywniejszym wykorzystaniu posiadanych aktywów, czyli na wzroście produktywności (rysunek 13)²⁴¹.



Rysunek 13. Standardowe ujęcie zależności w perspektywie finansowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów firmy Bente. www.bente.com.pl

„Chociaż zazwyczaj strategia produktywności daje szybsze rezultaty niż strategia wzrostu przychodów, z punktu widzenia długofalowych celów firmy strategia wzrostu przychodów jest ważniejsza. Dlatego stopień koncentracji na obu tych strategiach musi być zoptymalizowany”²⁴².

Określając cele strategiczne w perspektywie finansowej, R. Kaplan i D.P. Norton zwrócili uwagę na to, że cele finansowe mogą się zmieniać w zależności od fazy życia organizacji.

Przedsiębiorstwo będące w fazie wzrostu musi zaangażować znaczne środki na rzecz rozwoju nowych produktów i usług. Poności spore inwestycje na budowę parku maszynowego, infrastruktury technicznej, sieci dystrybucji czy kształtowania relacji z klientami (między innymi duże nakłady na reklamę). „Przedsiębiorstwo w tej fazie może nawet generować ujemne przepływy pieniężne oraz osiągać niską bieżącą stopę zwrotu z zainwestowanego kapitału”²⁴³.

Jednym z podstawowych wskaźników, jakie mogą być stosowane przez przedsiębiorstwa znajdujące się w tej fazie, jest procentowy udział przychodów ze sprzedaży

²⁴⁰ Ibidem, s. 2.

²⁴¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 62; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II., Difin, Warszawa 2003, s. 13–21.

²⁴² Materiały firmy Bente, www.bente.com.pl, 20.02.2005, s. 6.

²⁴³ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 59.

nowych produktów i usług wprowadzonych w określonym czasie. Miernik ten wykorzystują np. Hewlett-Packard czy 3M Corporation, które, aby zrealizować rozwój nowych produktów i usług, ulepszają istniejące produkty, tak by można było zaoferować je na nowych rynkach, nowym klientom²⁴⁴.

Próba stworzenia nowych produktów często niesie za sobą wysokie koszty badań i prac rozwojowych. Innym sposobem zwiększenia przychodów ze sprzedaży jest znalezienie nowych zastosowań dla istniejących produktów. Działania te są najczęściej stosowane w przemysłach farmaceutycznych czy agrochemicznych, gdzie nakłady na badania i prace rozwojowe są bardzo kosztowne i pracochłonne²⁴⁵.

Wytworzenie nowych produktów czy znalezienie nowego zastosowania dla już istniejących może być uzupełnione wejściem na nowe rynki zbytu lub pozyskaniem nowych klientów. Do wskaźników, jakie mogą mierzyć stopień realizacji tych celów, można zaliczyć wskaźnik wzrostu przychodów w nowych segmentach rynku bądź nowych klientów²⁴⁶. Obecnie większość przedsiębiorstw dysponuje informacjami odnośnie do udziału własnej firmy w docelowym rynku. Możliwe jest także zbadanie, czy wzrost sprzedaży nastąpił na skutek zaproponowania korzystnej oferty cenowej czy poszerzenia ogólnego rynku.

Firmy rzadko decydują się na zastosowanie strategii redukcji kosztów i zwiększenia swojej wydajności w fazie wzrostu. Obniżenie kosztów w wyniku automatyzacji czy standaryzacji procesów może powodować pogorszenie elastyczności działania, która jest niezbędna dla wprowadzenia nowych produktów i usług. Cele w tej fazie powinny koncentrować się na zwiększeniu przychodów, by wspierać proces wprowadzania nowych produktów i usług²⁴⁷.

Przedsiębiorstwo w fazie utrzymania musi zapewnić sobie utrzymanie dotychczasowej pozycji na rynku. Firmy znajdujące się w tej fazie są wciąż atrakcyjne dla potencjalnych inwestorów, ale wymagany jest w stosunku do nich wysoki wzrost zaangażowanego kapitału. Menedżerowie muszą koncentrować swoje działania głównie na likwidacji tak zwanych „wąskich gardeł”, zwiększenia wykorzystywania posiadanych zasobów oraz usprawnienia procesów. Cele, jakie wyznaczają sobie przedsiębiorstwa znajdujące się w tej fazie, odnoszą się zwykle do rentowności. Miernikami, jakie mogą wystąpić są stopa zwrotu z inwestycji, stopa zwrotu z kapitału czy ekonomiczna wartość dodana²⁴⁸.

Stopa zwrotu z inwestycji (*Return On Investment* – ROI) informuje o wielkości zysku netto przypadającego na wielkość poniesionych nakładów inwestycyjnych²⁴⁹.

²⁴⁴ Ibidem, s. 62–63.

²⁴⁵ Ibidem, s. 63.

²⁴⁶ Ibidem, s. 63.

²⁴⁷ Ibidem, s. 65.

²⁴⁸ A. Abran, L. Buglione, *A multidimensional performance model for consolidating Balanced Scorecard*, *Advances in Engineering Software* 34, 2003, s. 340, www.elsevier.com, z dn. 6.05.2006; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 59.

²⁴⁹ R. Pastusiak, *Ocena efektywności inwestycji*, CeDeWu, Warszawa 2003, s. 73.

$$\text{ROI} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{nakłady inwestycyjne}} .$$

Im wartość wskaźnika wyższa, tym korzystniejsza jest sytuacja finansowa firmy.

Stopa zwrotu z kapitału (*Return on Equity* – ROE) ma szczególne znaczenie dla właścicieli spółek. Wskaźnik ten informuje o efektywności kapitału użytego do finansowania działalności.

$$\text{ROE} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{kapitał własny}} .$$

W związku z tym, iż właściciel kapitału chce osiągnąć jak najwyższą stopę zwrotu z zaangażowania środków finansowych, wartość tego wskaźnika jest porównywana z wartościami osiąganymi przez spółki konkurencyjne. Wskaźnik ROE jest najważniejszym wskaźnikiem podlegającym analizie z punktu widzenia celu działalności prowadzonej przez spółkę²⁵⁰.

Ekonomiczna Wartość Dodana (*Economic Value Addend* – EVA) jest miarą wyników przedsiębiorstwa, pozwalającą określić koszt kapitału. W koncepcji EVA przez koszt kapitału należy rozumieć koszt utraconych korzyści (*opportunity cost*). Jest to stopa zwrotu, jakiej mogliby oczekiwać inwestorzy, lokując swoje środki pieniężne w inne alternatywne źródła inwestowania²⁵¹. Metoda ta została opracowana przez firmę konsultingową Stern Steward & Company. EVA jest wyrażoną kwotowo różnicą pomiędzy zyskiem operacyjnym a kosztem kapitału.

Nierzadko przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie utrzymania decydują się na poszukiwanie nowych zastosowań już istniejących produktów. Miernikiem, który mierzy realizację tego celu, może być procentowy udział przychodów z nowych zastosowań produktów²⁵².

Faza dojrzałości charakteryzuje się natomiast wykorzystywaniem posiadanych zasobów oraz tylko takimi inwestycjami, które mają na celu utrzymanie obecnego potencjału. Głównym celem w tej fazie jest maksymalizacja wolnych przepływów pieniężnych. Eliminuje się więc działania na badania czy rozwój w przedsiębiorstwie, które prowadzą zwykle do wzrostu wydatków inwestycyjnych. Dlatego każdy projekt tej fazy musi się charakteryzować bardzo krótkim okresem zwrotu²⁵³. Często strategią stosowaną w tej fazie jest „nowa strategia cenowa”. Polega ona na podnoszeniu cen na nierentowne produkty lub usługi i dla nierentownych klientów. Dotyczy to szczególnie specjalistycznych niszowych produktów oraz klientów wymaga-

²⁵⁰ T. Kaczmarek, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem*, Difin, Warszawa 2005, s. 279.

²⁵¹ Materiały firmy Value Based Advisors – systemy zarządzania przez wartość, www.vba.pl, z dn. 3.03.20006.

²⁵² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 63.

²⁵³ Ibidem, s. 60.

jących szczególnej obsługi²⁵⁴. Przykładem mierników w tej fazie może być okres zwrotu kapitału czy koszt jednostkowy produktu, transakcji.

Realizacja tej strategii jest łatwiejsza dzięki wykorzystaniu rachunku kosztów działań (ABC), który umożliwi precyzyjniejsze wyznaczenie rentowności produktu²⁵⁵.

Jak łatwo zauważyć, cele w perspektywie finansowej każdej z faz są inne, co ma swoje odzwierciedlenie w odpowiednim doborze wskaźników. Cele finansowe dla fazy wzrostu odnoszą się generalnie do wzrostu sprzedaży w takich obszarach jak: nowe rynki, nowe produkty, nowi klienci. Cele w fazie utrzymania związane są z zagadnieniem utrzymania odpowiednio wysokiego poziomu stopy zwrotu z zaangażowanego kapitału. W fazie dojrzałości natomiast najważniejszym celem są wolne przepływy pieniężne²⁵⁶.

Perspektywa finansowa ma na celu pomiar wyniku, będącego rezultatem implementacji strategii. Wszystkie wskaźniki formułowane w pozostałych perspektywach muszą ostatecznie znaleźć swój wyraz właśnie w miarach finansowych. Cele formułowane w perspektywach: klienta, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się muszą przyczyniać się bezpośrednio do wzrostu wartości wskaźników finansowych²⁵⁷.

2.5.2. PERSPEKTYWA KLIENTA

Zadaniem tej perspektywy jest zdefiniowanie rodzaju klientów oraz segmentu rynku, w którym firma ma zamiar konkurować. Patrząc na perspektywę klienta z punktu widzenia całej konstrukcji Balanced Scorecard i jej przyczynowo-skutkowego mechanizmu, można powiedzieć, że perspektywa klienta jest źródłem przychodów dla perspektywy finansowej.

Opracowanie celów w tej perspektywie wymaga określenia rynku docelowego, charakterystyki odbiorcy, do którego przedsiębiorstwo chce kierować swoją ofertę oraz zdefiniowania oferty, dzięki której możliwe będzie uzyskanie przewagi konkurencyjnej²⁵⁸.

W tej perspektywie menedżerowie muszą określić cele, odpowiednie do oceny efektów działalności przedsiębiorstwa, w odniesieniu do danej kategorii konsumenta

²⁵⁴ Ibidem, s. 64.

²⁵⁵ Więcej patrz: J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002.

²⁵⁶ G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II., Difin, Warszawa 2002, s. 13–23; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 60.

²⁵⁷ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, www.balancedscorecard.pl, z dn. 28.12.2004, s. 2.

²⁵⁸ W. Bonsiepi, T. Fischer, J. Klich, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, Przegląd Organizacji 2, 2000 s. 14; A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, www.balancedscorecard.pl, z dn. 28.12.2004, s. 3.

czy rynku. Wybór mierników w tej płaszczyźnie pozwoli odpowiedzieć na pytania: W jaki sposób powinniśmy prezentować się naszym klientom, aby realizować naszą wizję?²⁵⁹ Jak widzą nas nasi klienci?²⁶⁰

W dzisiejszym, silnie konkurencyjnym otoczeniu brak orientacji na klienta nie jest możliwy. Przedsiębiorstwa, które starają się zaspokoić potrzeby wszystkich klientów (w każdym segmencie rynku), ze względu na różne ich oczekiwania i potrzeby, przegrywają zazwyczaj z konkurencją²⁶¹. Dlatego identyfikacja segmentów rynku dla obecnej i przyszłej grupy klientów stanowi bardzo ważny element w procesie budowy perspektywy klienta²⁶².

Przed wyborem odpowiednich mierników w perspektywie klienta przedsiębiorstwo musi także określić, jaki rodzaj strategii promuje. Autorzy BSC wyróżnili trzy rodzaje strategii możliwych do realizacji w perspektywie klienta²⁶³.

Są to:

- doskonałość operacyjna;
- odpowiednia intymna atmosfera zakupów;
- przywództwo produktowe.

Praktyka wykazuje, że około $\frac{3}{4}$ zarządów firm nie ma jednolitej koncepcji dotyczącej wyboru dominującej strategii, a zarazem nie uzgodniła tego, kto ma być docelowym klientem firmy. Konieczność przesądzenia o tym, która z trzech strategii jest najważniejsza dla firmy może być zarówno trudna, jak i kontrowersyjna w sensie braku konsensusu co do wyboru właściwej strategii²⁶⁴.

Organizacja, która wybrała operacyjną doskonałość (np. McDonald's), musi zapewniać konkurencyjne ceny, odpowiedni wybór i jakość swoich produktów, szybszą realizację zamówień i terminowość dostaw. Stworzenie intymnej atmosfery zakupów (np. Home Depot, Mobil) wymaga wypracowania doskonałych relacji z klientami, opartych na wyjątkowych rodzajach i jakości obsługi oraz kompleksowości oferowanych usług. Organizacja, która aspiruje do osiągnięcia przywództwa

²⁵⁹ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, www.balanced.scorecard.pl, z dn. 28.12.2004, s. 1.

²⁶⁰ T.L. Wachtel, C.E. Hartford, J.A. Hughes, *Building a Balanced Scorecard for a burn center*, Burns 25, 1999, s. 433, Elsevier Science Ltd., www.idealibrary.com, z dn. 4.03.2006; K. Milis, R. Mercken, *The use of the balanced scorecard for the evaluation of Information and Communication Technology projects*, International Journal of Project Management 22, 2004, s. 94, www.elsevier.com, z dn. 4.05.2006.

²⁶¹ G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II., Difin, Warszawa 2003, s. 13–26.

²⁶² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 71.

²⁶³ *Próba ujęcia istoty Balanced Scorecard*, Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 14.05.2004, s. 7; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II., Difin, Warszawa 2003, s. 13–29.

²⁶⁴ *Próba ujęcia istoty Balanced Scorecard*, Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 14.05.2004, s. 7.

produktowego (np. Intel, Sony), musi się skoncentrować na oryginalności i funkcjonalności swoich produktów, możliwości ich zastosowania, innowacjach oraz obsłudze posprzedażnej²⁶⁵.

R. Kaplan i D.P. Norton zaproponowali w omawianej perspektywie dwie grupy mierników. Pierwsza grupa to mierniki ogólne (które mogą być stosowane we wszystkich przedsiębiorstwach), takie jak: satysfakcja klientów, udział w rynku, udział firmy w portfelu swoich klientów, utrzymanie klienta czy rentowność klientów²⁶⁶.

Wskaźniki te są wskaźnikami realizacji celów, tzn. takimi, które opisują rezultaty podjętych przez firmę działań. Odzwierciedlają tym samym przeszłość.²⁶⁷ W związku z tym, że wskaźniki te nie mówią, co firma powinna zrobić, aby zrealizować założone cele, do budowy karty BSC proponuje się także wskaźniki przyszłego sukcesu. Wskaźniki przyszłego sukcesu mają odpowiedzieć na pytanie: „Co przedsiębiorstwo powinno zrobić, aby uzyskać odpowiedni poziom satysfakcji klientów, a przez to ich lojalność, co zrobić, by zdobyć nowych klientów?”²⁶⁸ Przykłady obu typów wskaźników zostały zaprezentowane w rozdziale 2.6.

Rysunek 14 przedstawia miary, jakie mogą być wykorzystane w perspektywie klienta²⁶⁹.

Miernik „satysfakcja klientów” określa poziom satysfakcji klienta w zależności od poszczególnych kryteriów kreowanej wartości. Firmy takie jak British Airways, Hewlett-Packard, Xerox, Motorola czy PepsiCo prowadzą systematyczne badania satysfakcji klienta. Badania te można przeprowadzać na różne sposoby. Są to między innymi: ankieta korespondencyjna, rozmowy telefoniczne oraz kontakt osobisty. Wybór formy badania satysfakcji klienta zależy w dużej mierze od kosztów oraz jakości uzyskanych odpowiedzi²⁷⁰. Satysfakcja klienta jest motorem ponownych zakupów produktów firmy. Może być wyznaczona za pomocą miernika „ilość utrzymanych klientów”. Miernik ten obrazuje, w wartościach względnych lub bezwzględnych, w jakim stopniu przedsiębiorstwo utrzymuje trwałe kontakty z klientami. Przedsiębiorstwa, które są w stanie łatwo zi-

²⁶⁵ *Próba ujęcia istoty Balanced Scorecard*, Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 14.05.2004, s. 7; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–29.

²⁶⁶ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 74; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–26.

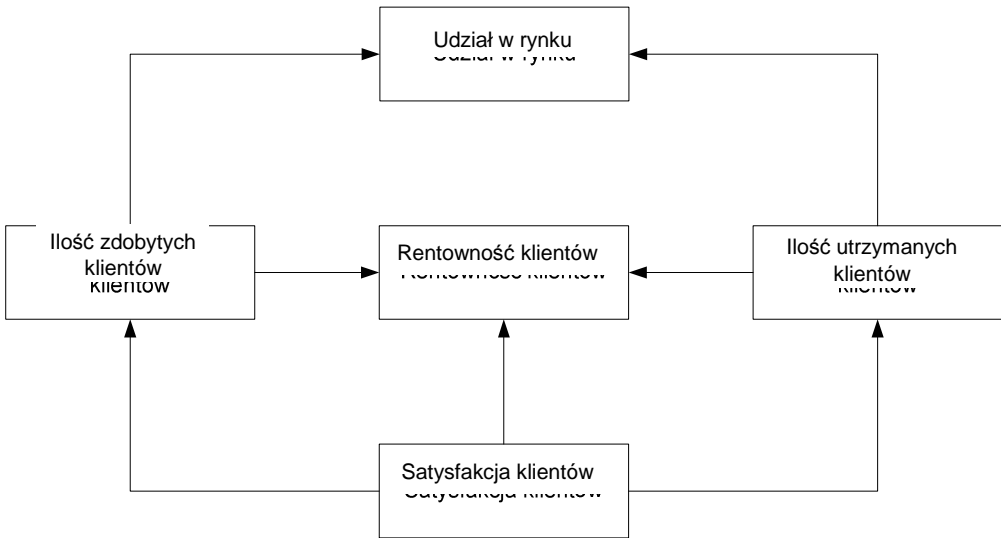
²⁶⁷ H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard – Moja Strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003, s. 39.

²⁶⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 74; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–28.

²⁶⁹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 75; S. Mooraj, D. Oyon, D. Hostettler, *The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?* *European Management Journal*, Vol. 17, No. 5, 1999, s. 482.

²⁷⁰ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 77.

dentyfikować swoich klientów, mogą w prosty sposób ustalić miernik utrzymania klientów.



Rysunek 14. Podstawowe mierniki w perspektywie klienta
 Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 75

Miary te tworzą łańcuch przyczynowo-skutkowych relacji.

Wytwarzanie satysfakcjonującego dla klienta produktu będzie miało wpływ na ilość pozyskanych nowych klientów. Wskaźnik „ilość zdobytych klientów” określa, w wartościach względnych lub bezwzględnych, w jakim tempie przedsiębiorstwo pozyskuje nowych klientów. Wskaźnik ten jest często stosowany przez przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie wzrostu.

Organizacje zajmujące się obsługą kart kredytowych lub prenumeratą czasopism, operatorzy sieci telefonii komórkowej, telewizje kablowe, banki i inne instytucje finansowe przyciągają nowych klientów kosztownymi i zakrojonymi na ogromną skalę akcjami marketingowymi. Przedsiębiorstwa te mogą badać liczbę nowych pozytywnych reakcji klientów na inicjatywy marketingowe oraz liczbę nowych klientów, porównując je z liczbą rozesłanych ofert.

Osiągnięcie zadowalającego poziomu wszystkich wymienionych mierników musi być uzupełnione rentownością klienta. Miernik ten chroni przedsiębiorstwo przed utratą profitów, które mogą wynikać z braku możliwości zaspokojenia wszystkich potrzeb klienta w sposób rentowny. „Miernik <<rentowność klientów>> pokazuje, że niektórzy klienci nie ponoszą zysków dla organizacji. Jest to szczególnie prawdopodobne w sytuacji pozyskania nowych klientów, gdy koszty pozyskania klienta są znaczne i przewyższają marżę proponowanym im produktów bądź

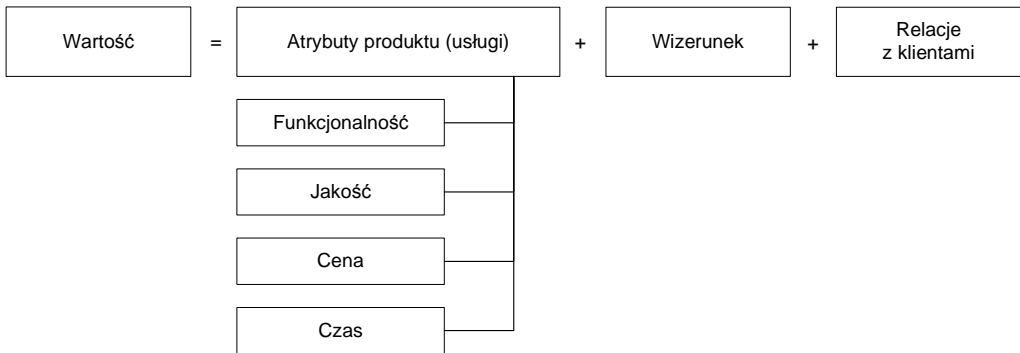
usług”²⁷¹. Należy zdawać sobie sprawę, że nie wszystkie potrzeby klienta mogą być zaspokajane w sposób rentowny dla przedsiębiorstwa. W sytuacji, kiedy klient jest ważny dla firmy, a podniesienie ceny nie jest możliwe, rachunek kosztów działań²⁷² dostarczy informacji, które z transakcji są nierentowne. Informacja ta pozwoli przedsiębiorstwu podjąć działania, mające na celu przeprojektowanie wewnętrznych procesów operacyjnych tak, aby przedsiębiorstwo zaspokoiło potrzeby klienta, a jednocześnie było rentowne.

Ilość zdobytych oraz ilość utrzymanych klientów ma wpływ na miernik „udział w rynku”. Miernik ten odzwierciedla, jaką część danego rynku opanowało przedsiębiorstwo. Może być wyrażony liczbą klientów, wartością lub ilością sprzedaży.

R. Kaplan i D.P. Norton wyróżnili trzy rodzaje atrybutów, dzięki którym możliwe jest generowanie wartości dla klienta. Można do nich zaliczyć atrybuty²⁷³:

- produktu bądź usługi obejmujące:
 - funkcjonalność,
 - cenę,
 - jakość,
 - czas produktu lub usługi;
- relacji z klientami,
- wizerunku i reputacji.

Model ogólny atrybutów generowania wartości dla klienta przedstawiono na rysunku 15.



²⁷¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 78.

²⁷² *Rachunek kosztów działań – metoda kalkulacji kosztu procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie*. Zob. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.

²⁷³ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 79; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–28.

Rysunek 15. Model ogólny atrybutów generowania wartości dla klienta

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników*.

Jak przenieść strategię na działanie, PWN, Warszawa 2001, s. 80

W zależności od grupy klientów, do których przedsiębiorstwo będzie kierowało swoją ofertę, różną rolę dla klienta będzie odgrywała cena, jakość, czy funkcjonalność oferowanego produktu bądź usługi. Relacje z klientami obejmują wrażenia klientów z kontaktów z handlowcami. Mogą także dotyczyć sposobu dostarczenia produktu lub usługi. Utrzymanie odpowiedniej terminowości dostaw oraz natychmiastowe i rzetelne zaspokajanie potrzeb klienta są często podstawowymi umiejętnościami, umożliwiającymi pozyskanie i utrzymanie wartościowych klientów²⁷⁴. Dla niektórych przedsiębiorstw stosujących filozofię *just in time* terminowość jest szczególnie ważna, bowiem opóźnienie czasu dostawy może spowodować wstrzymanie procesu produkcyjnego²⁷⁵. Przedsiębiorstwa, które dysponują kompetentnym personelem, potrafiącym rozpoznać potrzeby klienta, oferujące produkt bądź usługę o jakości przewyższającej oczekiwania klienta, będą w stanie rozbudzić lojalność klientów i przywiązanie do określonej marki. Należy także pamiętać, że odpowiednie kształtowanie wizerunku i reputacji pozwala przedsiębiorstwu proaktywnie wpływać na obraz organizacji w oczach klienta.

2.5.3. PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH

Procesy wewnętrzne w przedsiębiorstwie mają duży wpływ na kształtowanie się poziomu satysfakcji klienta i uzyskiwanie celów finansowych organizacji. Dlatego tak ważna jest odpowiedź na pytanie: Co należy zrobić wewnątrz przedsiębiorstwa, aby usatysfakcjonować klienta i spełnić oczekiwania właściciela?²⁷⁶

„Przewaga konkurencyjna wyrasta na systemie działań realizowanych w firmie, przy czym system ten musi być spójny ze strategią firmy. Niższe koszty są efektem wykonywania określonych czynności inaczej niż u konkurencji. Dyferencjacja polega natomiast na wykonywaniu innych działań niż konkurencja. Na owych sposobach i działaniach musi koncentrować się doskonalenie procesów. Jest tak i inaczej być nie może”²⁷⁷.

Głównym zadaniem w tej perspektywie jest zidentyfikowanie tych procesów, które są niezbędne do realizacji celów z perspektywy klienta i pośrednio celów z perspektywy finansowej²⁷⁸. R. Kaplan i D.P. Norton uważają, iż monitorowanie tylko tych

²⁷⁴ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 89.

²⁷⁵ Ibidem, s. 90.

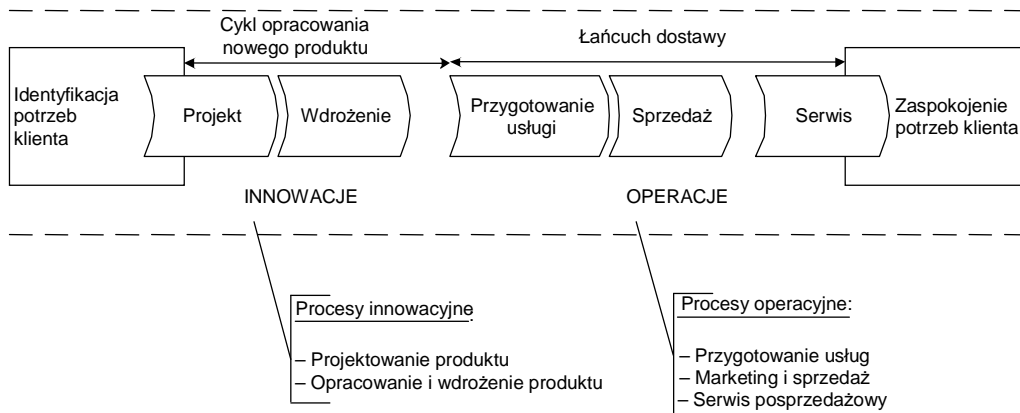
²⁷⁶ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, www.balanced scorecard.pl, z dn. 28.12.2004, s. 2; W. Bonsiep, T. Fischer, J. Klich, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, Przegląd Organizacji, nr 2, 2000, s. 14.

²⁷⁷ W. Horowski, Materiały IDS Scheer, Kongres Praktyków BSC, Warszawa, 31.05.2001.

²⁷⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 95; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza*

procesów, które zachodzą w przedsiębiorstwie, jest niewystarczające. Fakt, iż przedsiębiorstwo powinno realizować cele, które wynikają ze strategii dwóch omówionych wcześniej perspektyw, narzuca niejednokrotnie powstawanie nowych procesów, czy też niektórych ich elementów, dzięki którym firma będzie w stanie zaspokoić oczekiwania klienta²⁷⁹.

Według R. Kaplana i D.P. Nortona perspektywa procesów wewnętrznych ukazuje dwie podstawowe różnice między klasycznymi wskaźnikami a Balanced Scorecard. W podejściu klasycznym podejmuje się próbę monitorowania i usprawniania istniejących procesów. Nowa koncepcja natomiast definiuje i koncentruje się na procesach, które uznane są za najważniejsze dla skutecznej realizacji strategii organizacji – nawet gdy te procesy są jeszcze w organizacji nieobecne. Drugą podstawową różnicą jest to, iż Balanced Scorecard nie zamyka się w ramach procesów produkcji aktualnych produktów dla istniejących klientów. Próbuje się ona koncentrować na przyszłych klientach poprzez definiowanie nowych segmentów rynku i pojawiających się potrzeb²⁸⁰.



Rysunek 16. Ogólny model łańcucha wartości

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 99

Autorzy BSC uważają także, że w perspektywie tej należy określić główny łańcuch wartości (rys. 16), począwszy od procesów innowacyjnych, które koncentrują się na identyfikowaniu potrzeb klientów i opracowaniu sposobu ich identyfikowania po-

i rachunek kosztów, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–32; A. Abran, L. Buglione, *A multidimensional performance model for consolidating Balanced Scorecard*, *Advances In Engineering Software* 34, 2003, s. 340, www.elsevier.com, z dn. 6.05.2006.

²⁷⁹ G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–32.

²⁸⁰ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 43.

przez procesy operacyjne, a skończywszy na procesach posprzedażnych, których efektem są usługi dodające wartość do sprzedawanych produktów²⁸¹.

W grupie procesów innowacyjnych przedsiębiorstwo bada ukryte potrzeby klienta, tworząc produkt, który byłby w stanie owe potrzeby zaspokoić. W skład tych procesów wchodzi badania rynkowe, mające na celu określenie wielkości rynku i istoty potrzeb nabywców. Informacje o rynkach i klientach stanowią punkt wyjścia w zakresie tworzenia produktu²⁸².

Typowymi miernikami odnoszącymi się do procesów innowacyjnych mogą być²⁸³:

- procentowy udział sprzedaży nowych produktów;
- czas, jaki jest potrzebny do wyjścia na rynek z nową grupą produktów;
- liczba nowych produktów wprowadzanych na rynek w porównaniu z konkurencją;
- procentowy udział sprzedaży produktów chronionych prawem patentowym.

Przedsiębiorstwa prowadzące badania rynkowe przed projektowaniem produktu lub usługi mogą wykorzystać Rachunek Kosztów Docelowych²⁸⁴, który pozwala w toku procesu projektowania na uwzględnienie pożądanego przez klienta jakości, funkcjonalności i ceny przy kosztach umożliwiających osiągnięcie pożądanego zysku²⁸⁵.

Procesy operacyjne polegają na wytworzeniu produktu bądź usługi i dostarczeniu klientowi. W procesach tych kładzie się nacisk na wydajne, nieprzerwane i terminowe dostawy produktów i usług dotychczasowym klientom. Ważną rolę odgrywa także minimalizacja kosztów. Obecnie możliwość wykorzystania rachunku kosztów działań (ABC) pozwala na precyzyjne określenie kosztu poszczególnego procesu, a tym samym umożliwia jego zoptymalizowanie. Literatura przedmiotu dostarcza wielu narzędzi, dzięki którym możliwa jest poprawa efektywności procesów i działań. W rozdziale 3 autor przedstawił propozycję własnego narzędzia (zrównoważona karta działania), wspierającego poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie.

Poza standardowymi miernikami, takimi jak: jakość, czas oraz koszty procesów, menedżerowie mogą mierzyć dodatkowe parametry procesów, produktów czy usług,

²⁸¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 99; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–32.

²⁸² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 100.

²⁸³ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 103; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–33.

²⁸⁴ Rachunek kosztów docelowych polega na określeniu docelowych kosztów produktów bądź usługi. Aby ustalić tę wielkość, należy znać docelową cenę i zysk docelowy. Pierwszy parametr jest otrzymywany z rynku na podstawie cen istniejących produktów (konkurencyjnych) lub cen wcześniejszych wersji danego produktu. Zysk docelowy jest określany przez przedsiębiorstwo. To ono decyduje o jego wysokości. Ł. Szydełko, *Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych do ustalania kosztów projektu*, Konferencja: Zarządca aspekty rachunkowości, Runowo 2005, www.controller.ae.wroc.pl/Download/rkdocelowych.pdf.

²⁸⁵ Cooper, *When Lean Enterprises Collide*, Harvard Business Review, January–February 1996.

takie jak elastyczność wytwarzania, czy szczególne atrybuty produktu kreujące wartość dla klienta²⁸⁶.

Przedsiębiorstwa usiłujące zaspokoić oczekiwania klientów dążą do najwyższego poziomu obsługi klienta. Są to tak zwane procesy posprzedazne. Polegają one na świadczeniu usług dodających wartość do sprzedawanych produktów bądź usług (np. naprawy gwarancyjne, naprawa usterek, obsługa zwrotów). Typowymi miernikami wykorzystywanymi w celu oceny stopnia zaspokajania oczekiwań klientów mogą być: mierniki szybkości obsługi (np. czas, jaki upływa od chwili zgłoszenia usterki przez klienta do ostatecznego jej usunięcia), mierniki odnoszące się do kosztów (np. koszt zasobów zużytych w procesie obsługi posprzedaznej), mierniki wydajności (np. procent usterek usuniętych po pierwszym zgłoszeniu)²⁸⁷.

2.5.4. PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ

Perspektywa wzrostu i uczenia się, zwana także perspektywą dynamiczną, koncentruje się na specyficznie rozumianej infrastrukturze, którą musi stworzyć przedsiębiorstwo, aby zapewnić sobie długookresowy wzrost i usprawnić swoje działania²⁸⁸. Realizacja celów w tej perspektywie jest szczególnie ważna dla prawidłowej realizacji strategii²⁸⁹. „Skuteczna strategia bazuje na umiejętnej kombinacji zasobów materialnych i niematerialnych (takich jak: wiedza, informacja, zaufanie odbiorców i konsumentów, normy i wartości pracowników), która tworzy konkurencyjną przewagę w przyszłym okresie (...)”²⁹⁰.

Ten aspekt, związany z potencjałem rozwoju przedsiębiorstwa, ujęty został w perspektywie wzrostu i uczenia się. Perspektywa ta obejmuje cele i mierniki determinujące rozwój organizacji, potencjału strategicznego niezbędnego do osiągnięcia i utrzymania dobrej pozycji konkurencyjnej.

Według P. Dżuraka i E.R. Stanocha „sukces i pozycja rynkowa przedsiębiorstwa w wysoce konkurencyjnym środowisku, w dobie zaawansowanych rozwiązań informatycznych, coraz bardziej zależeć będzie od potencjału posiadanego kapitału ludzkiego. Innowacyjność, kreatywność, elastyczność oraz zdolność do akumulowania wiedzy będą w przyszłości podstawowymi wyznacznikami sukcesu przed-

²⁸⁶ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 106; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa 2003, s. 13–34.

²⁸⁷ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 107–108.

²⁸⁸ S. Mooraj, D. Oyon, D. Hostettler, *The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?* *European Management Journal*, Vol. 17, No. 5, 1999, s. 483.

²⁸⁹ T.L. Wachtel, C.E. Hartford, J.A. Hughes, *Building a Balanced Scorecard for a burn center*, *Burns* 25/1999, s. 433, Elsevier Science Ltd., www.idealibrary.com, z dn. 4.03.2006.

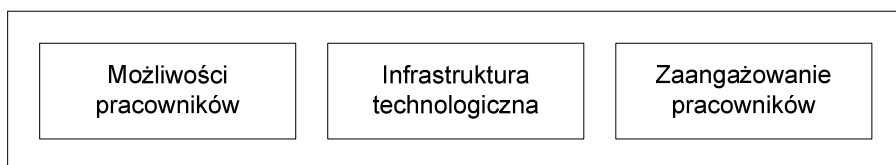
²⁹⁰ K. Obłój, *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa 1998, s. 20.

siębiorstwa, a te z kolei będą zależeć od umiejętności i kompetencji pracowników²⁹¹.

Perspektywa wzrostu i uczenia stanowi niejako fundament, dzięki któremu możliwa jest realizacja celów w trzech pozostałych perspektywach. Cele zawarte w perspektywie wzrostu i uczenia się powinny odpowiadać na pytania:

- Jak będziemy wykorzystywać nasz potencjał do przeprowadzenia zmian i doskonalenia organizacji, by realizować naszą wizję?²⁹²
- W jaki sposób należy podtrzymać gotowość do innowacji i zmian w przedsiębiorstwie, aby realizować swą misję?²⁹³

R. Kaplan i D.P. Norton wyodrębniają w perspektywie wzrostu i uczenia trzy główne obszary formułowania celów²⁹⁴. Zostały one przedstawione na rysunku 17.



Rysunek 17. Trzy główne obszary formułowania celów w perspektywie wzrostu i uczenia się

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001; G.K. Świdorska (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Warszawa 2003, s. 13–35; K. Barabasz, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* nr 4, 2003, s. 26

Z rysunku wynika, że możliwości pracowników są dla organizacji niezbędnym i ważnym zasobem. Wpływają one bowiem na potencjał twórczy oraz zdolność do doskonalenia i usprawnienia przedsiębiorstwa. Możliwości pracowników są uzależnione od posiadanych umiejętności. Przedsiębiorstwa, które wymagają masowej zmiany kwalifikacji, będą szukały nowych pracowników, bądź będą dążyły do skracania czasu potrzebnego do zmiany kwalifikacji poszczególnych swoich pracowników²⁹⁵.

W ramach usprawniania infrastruktury technologicznej bada się dostęp pracowników do kluczowych informacji dotyczących klientów i procesów wewnętrznych. Wykorzystanie technologii informatycznych ułatwia pracownikom dostęp do wszystkich

²⁹¹ P. Dzurak, E.R. Stanoch, *Jak Balanced Scorecard może pomóc efektywniej wykorzystać zasoby ludzkie w procesie zarządzania strategicznego firmy?* Materiały firmy Cap Gemini Ernst & Young Polska Sp. z o.o.

²⁹² W. Bonsiepe, T. Fischer, J. Klich, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, Przegląd Organizacji nr 2, 2000, s. 14.

²⁹³ A. Lewandowska, *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 12.12.2004, s. 2.

²⁹⁴ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 122.

²⁹⁵ *Ibidem*, s. 127.

potrzebnych informacji, sprzyja kreowaniu nowych rozwiązań oraz pozwala na redukcję kosztów, związanych z czasem potrzebnym na uzyskanie właściwej informacji²⁹⁶.

Warto również zwrócić uwagę na powiązanie celów określonych w Balanced Scorecard z motywacyjnym systemem wynagrodzeń. Należy sobie bowiem zdawać sprawę, że „(...) odpowiednia motywacja pracowników, ich zaangażowanie oraz chęć współtworzenia sukcesu firmy to najważniejsze aspekty, które warunkują skuteczność procesu implementacyjnego strategii”²⁹⁷. Znaczna jest tutaj rola naczelnego kierownictwa firmy. Wdrożenie Balanced Scorecard nie będzie możliwe, jeśli nie uda się wzbudzić zaangażowania pracowników i spowodować, aby identyfikowali się oni z celami, jakie firma sobie wyznaczyła²⁹⁸.

„Tylko umiejętności, kompetencje i chęci pracowników, którzy współtworzą organizację, mogą doprowadzić do efektywnego jej rozwoju”²⁹⁹. Niezmiernie istotne jest także utrzymywanie odpowiednich kontaktów między pracownikami, gdyż to one wpływają na szybkość i elastyczność dostosowywania się organizacji do zmieniających się warunków otoczenia rynkowego³⁰⁰.

Podstawowe mierniki w perspektywie wzrostu i uczenia się, przedstawione na rysunku 18, to³⁰¹:

- satysfakcja pracowników;
- rotacja pracowników;
- wydajność pracowników.

²⁹⁶ K. Barabasz, *Zrównoważona Karta Wyników jako narzędzie realizacji i oceny strategii firmy*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 11, 2002.

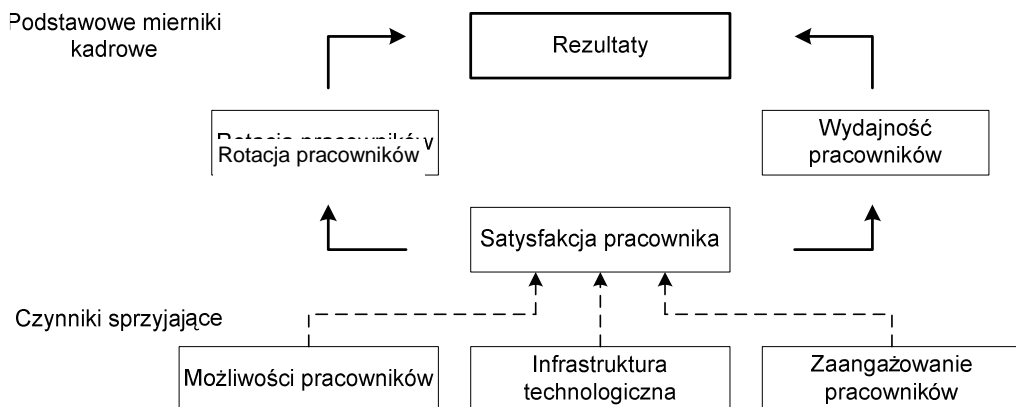
²⁹⁷ A. Lewandowska, M. Likierski, *Strategiczna Karta Wyników jako stymulator rozwoju zaangażowania pracowników w realizację strategii*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 15.05.2005.

²⁹⁸ Ibidem.

²⁹⁹ P. Senge, *Pięta dyscyplina – materiały dla praktyka*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s. 231–405.

³⁰⁰ A. Lewandowska, M. Likierski, *Strategiczna Karta Wyników jako stymulator rozwoju zaangażowania pracowników w realizację strategii*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 15.05.2005.

³⁰¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 125; K. Barabasz, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 4, 2003, s. 26.



Rysunek 18. Podstawowe mierniki w perspektywie wzrostu i uczenia się

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników*.

Jak przełożyć strategię na działanie, PWN, Warszawa 2001, s. 124

Istota konstrukcji BSC pozwoliła uchwycić sens powiązań pomiędzy tymi parametrami i włączyć je do łańcucha przyczynowo-skutkowych relacji, zawartych w poszczególnych perspektywach. Spośród trzech wymienionych mierników satysfakcja pracowników ma szczególne znaczenie, bowiem im jest wyższa, tym częściej możemy oczekiwać większej wydajności od pracowników oraz większego ich zaangażowania w działalność firmy. Według P. Dzuraka i E.R. Stanocha „(...) wysoki poziom satysfakcji pracowników pozwala utrwalić także pozytywne relacje i związki emocjonalne z ich organizacją, skutkując niższym poziomem rotacji”³⁰². R. Kaplan i D.P. Norton uważają, iż zadowolony pracownik sprzyja elastyczności działania, jakości oraz właściwej obsłudze klienta³⁰³.

Najczęściej badanymi czynnikami wpływającymi na satysfakcję pracowników są³⁰⁴:

- zaangażowanie pracowników w proces podejmowania decyzji;
- wyrażenie uznania za dobrze wykonaną pracę;
- dostępność informacji potrzebnej do dobrego wykonania pracy;
- aktywne motywowanie do twórczego myślenia i inicjatywy;
- poziom wsparcia ze strony komórek organizacyjnych;
- ogólne zadowolenie z pracy w przedsiębiorstwie.

„Poprawa ogólnego poziomu satysfakcji może prowadzić do ograniczenia odpływu wysoko wykwalifikowanych pracowników, a w konsekwencji do zminimalizowania strat w potencjale intelektualnym przedsiębiorstwa. Ograniczenie odpływu pra-

³⁰² P. Dzurak, E.R. Stanoch, *Jak Balanced Scorecard może pomóc efektywniej wykorzystać zasoby ludzkie w procesie zarządzania strategicznego firmy?* Materiały firmy Cap Gemini Ernst&Young Polska Sp. z o.o.

³⁰³ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 125.

³⁰⁴ Ibidem, s. 125.

owników o wysokich kwalifikacjach pozwoli także gromadzić doświadczenie i wiedzę zdobyte przez tych pracowników i stymulować dalszy proces rozwoju i doskonalenia”³⁰⁵.

Utrzymanie najważniejszych pracowników w długim okresie to jedno z głównych zadań w perspektywie wzrostu i uczenia się. Utrata wysoko wykwalifikowanych pracowników jest dla przedsiębiorstwa wielką stratą, stanowią oni bowiem olbrzymi potencjał intelektualny, którego przedsiębiorstwo w krótkim czasie nie jest w stanie odzyskać. Wskaźnik rotacji mierzony jest najczęściej procentem pracowników, którzy odeszli z kluczowych stanowisk pracy³⁰⁶.

Właściwa atmosfera i środowisko pracy bezwzględnie sprzyjają podnoszeniu wydajności poszczególnych pracowników, co może mieć bezpośrednie przełożenie na wzrost efektywności poszczególnych procesów i wyników finansowych firmy. Taka atmosfera w przedsiębiorstwie uwalnia ukryty potencjał twórczy organizacji, skutkując zwiększoną liczbą zgłoszonych i wdrożonych usprawnień czy też pomysłów rozwojowych³⁰⁷.

Wydajność można mierzyć za pomocą miernika „przychód na jednego zatrudnionego”. Wskaźnik ten odzwierciedla średnią wartość sprzedaży, generowaną przez każdego zatrudnionego. Innym miernikiem, umożliwiającym kontrolę efektów zatrudnienia lepiej opłacanych, ale bardziej wydajnych pracowników jest wskaźnik przychodów ze sprzedaży w odniesieniu do sumy wynagrodzeń. Pozwala on zmierzyć efekty ponoszenia określonych kosztów wynagrodzeń, a nie jedynie zatrudnienia danej liczby pracowników³⁰⁸.

W związku z wzrastającą rolą kapitału intelektualnego w przedsiębiorstwie w literaturze przedmiotu można spotkać się z próbami stworzenia Balanced Scorecard zarządzania zasobami ludzkimi. Jest to dowód na to, że ludzie w organizacji pełnią bardzo ważną rolę. Znajdują się w centrum uwagi przedsiębiorstwa³⁰⁹. Stanowią element ogniwa strategicznego, który powinien być uwzględniony w Balanced Scorecard. Według B.E. Beckera należy stworzyć taką Balanced Scorecard, która uwzględniałaby

³⁰⁵ P. Dżurak, E.R. Stanoch, *Jak Balanced Scorecard może pomóc efektywniej wykorzystać zasoby ludzkie w procesie zarządzania strategicznego firmy?* Materiały firmy Cap Gemini Ernst&Young Polska Sp. z o.o.

³⁰⁶ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 125.

³⁰⁷ P. Dżurak, E.R. Stanoch, *Jak Balanced Scorecard może pomóc efektywniej wykorzystać zasoby ludzkie w procesie zarządzania strategicznego firmy?* Materiały firmy Cap Gemini Ernst&Young Polska Sp. z o.o.

³⁰⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 126.

³⁰⁹ K. Barabasz, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 4, 2003, s. 28; K. Popper, *Kapitał ludzki w Balanced Scorecard*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2, 2003, s. 29.

wpływ zarządzania zasobami ludzkimi na wskaźniki efektywności przedsiębiorstwa, takie jak rentowność i wartość dla akcjonariuszy³¹⁰.

Zaproponowane przez R. Kaplana i D.P. Nortona cztery perspektywy Balanced Scorecard mogą być rozbudowywane o szereg innych. W zależności od specyfiki przedsiębiorstwa można wprowadzić kolejne perspektywy, w których realizowane będą cele strategiczne firmy³¹¹. L. Edvinsson, M. Malone oraz W.A. Schiemann i J.H. Lingle proponują dodanie perspektywy pracownika (podobnie proponują A. Abran i L. Buglione³¹²), dostawcy i perspektywę środowiska uważając, iż cele zawarte dopiero w sześciu perspektywach są w stanie właściwie opisać strategię³¹³. Inni autorzy uważają, że liczba perspektyw uzależniona jest od okoliczności i warunków, w jakich działa przedsiębiorstwo. Poza strategią przedsiębiorstwa należy wziąć także pod uwagę siłę konkurencji oraz posiadane ekonomiczne zasoby³¹⁴.

2.6. WSKAŹNIKI W BALANCED SCORECARD

W związku z tym, iż podczas przedstawienia poszczególnych perspektyw BSC wskaźniki zostały opisane pobieżnie, w rozdziale tym podjęto próbę ich usystematyzowania.

Podczas konstrukcji BSC nie można zapominać o konieczności rozróżnienia zjawisk związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą od wskaźników, będących nawet najlepiej dobranymi miarami, ale tylko miarami. Zjawiska to przede wszystkim wewnętrzne procesy zachodzące w przedsiębiorstwie, ich jakość, szybkość i terminowość. Wskaźniki są natomiast oceną realizacji tych zjawisk. Koncen-

³¹⁰ B. Becker, M. Huselid, D. Ulirich, *Karta Wyników Zarządzania Zasobami Ludzkimi*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, s. 18.

³¹¹ Więcej w: A. Lewandowska, M. Likierski, *Perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich wzajemne powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 1.05.2006.

³¹² A. Abran, L. Buglione, *A multidimensional performance model for consolidating Balanced Scorecard*, *Advances in Engineering Software* 34, 2003, s. 341, www.elsevier.com, z dn. 6.05.2006.

³¹³ L. Edvinsson, M. Malone, *Intellectual capital: realizing your companies true value by finding its hidden brain-power*, Harper Business, New York 1997; W.A. Schiemann, J.H. Lingle, *Bullseye!: hitting your strategic targets through high-impact measurement*, The Free Press, New York 1999 [w:] C.D. Ittner, D.F. Larcker, T. Randall, *Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms*, *Accounting, Organizations and Society* 28, 2003, s. 717.

³¹⁴ N. Ole, J. Roy, M. Wetter, *Performance drivers: a practical guide to using the Balanced Scorecard*, Wiley, West Sussex 1999; R. Simon, *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice-Hall, Upper Saddle River 2000, [w:] G.K. Debusk, R.M. Brown, L.N. Kilough, *Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced Scorecard*, *The British Accounting Review* 35, 2003, s. 224, www.elsevier.com, z dn. 1.05.2006.

tracja wyłącznie na wskaźnikach prowadzi w konsekwencji do bezmyślnej troski o liczby, jest zaprzeczeniem idei metody Balanced Scorecard, która nakazuje diagnozowanie i zajmowanie się przyczynami, a nie skutkami, lub, co gorsze, samymi ich miarami liczbowymi. (...) Dlatego, podobnie jak w tradycyjnej analizie wskaźnikowej, wielkości liczbowe wskaźników muszą być natychmiast i bezbłędnie kojarzone z przebiegiem będących ich podstawą zjawisk. W przeciwnym razie obserwacja liczb staje się bezcelowa, kwestionując sens istnienia metody (...)”³¹⁵

2.6.1. RODZAJE WSKAŹNIKÓW W BALANCED SCORECARD

Wskaźniki zawarte w perspektywach Balanced Scorecard są wskaźnikami strategicznymi. Niektóre mogą mieć jednak charakter diagnostyczny³¹⁶. Wskaźniki diagnostyczne służą do bieżącej (operacyjnej) kontroli procesów, natomiast strategiczne pozwalają mierzyć procesy i zjawiska o kluczowym charakterze dla funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku³¹⁷. Problem rozróżnienia wskaźników strategicznych od diagnostycznych można wyjaśnić na podstawie przykładu, jaki zaprezentowali autorzy BSC. R. Kaplan i D.P. Norton uważają, iż przedsiębiorstwo można porównać do ludzkiego ciała. Jeżeli temperatura ciała podniesie się w stosunku do przyjętej normy albo nastąpi gwałtowny spadek lub podwyższenie ciśnienia krwi, to organizm ludzki narażony jest na osłabienie. Te oznaki mobilizują człowieka do podjęcia działań zaradczych, aby przywrócić pożądany poziom tych funkcji. Działania w tym kierunku, aczkolwiek ważne dla przywrócenia pożądanego stanu, nie są czynnikami o znaczeniu strategicznym, takim jak np. zostanie menedżerem w dużej spółce czy partnerem w firmie konsultingowej. Inne czynniki decydują o tym, czy zostaną osiągnięte przez człowieka jego cele osobiste, czy zawodowe. To oczywiście nie znaczy, że informacja o kondycji zdrowotnej nie jest ważna. Należy ją śledzić i reagować na niepokojące odchylenia od normy. Jest to rodzaj czynnika profilaktycznego, na temat którego powinna być zebrana informacja. Nie jest to jednak rodzaj informacji, który ma znaczenie dla długookresowych celów człowieka³¹⁸.

Pierwszą grupę wskaźników strategicznych stanowią *wskaźniki przyszłego sukcesu* (wskaźniki kierunkowe, prognozujące, wskaźniki przyszłości, nośniki osiągnięć, nośniki efektywności, miary prognozujące, prowadzące, lead indicators lub performance

³¹⁵ L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, www.crm.com.pl, z dn. 24.11.2002.

³¹⁶ Szczególnie jeśli chodzi o mierniki w perspektywach BSC procesów i działań. Patrz: rozdział 3.5.4.

³¹⁷ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 152; L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, www.crm.com.pl, z dn. 24.11.2002.

³¹⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 152.

drivers). „Mają one charakter najbardziej podstawowy i pierwotny w łańcuchach przyczynowo-skutkowych. Są swoistym odkryciem autorów Balanced Scorecard, gdyż wcześniej prawie nikt nie mierzył zjawisk o elementarnie pierwotnym charakterze, w sposób istotny decydujących jednak o finalnych rezultatach”³¹⁹.

Wskaźniki przyszłego sukcesu są wskaźnikami wybiegającymi w przyszłość – zorientowanymi na przyszłe wyniki przedsiębiorstwa³²⁰. Informują, w jaki sposób to, co się już zdarzyło, może mieć wpływ na funkcjonowanie firmy w przyszłości (np. poziom satysfakcji klientów z naszych produktów i usług). Są to wskaźniki unikalne dla danego przedsiębiorstwa, które próbują identyfikować nośniki przyszłych rezultatów, charakteryzujące strategię danej firmy.

Drugą grupę wskaźników strategicznych stanowią wskaźniki realizacji celów (wskaźniki osiągnięć, wskaźniki przeszłości, wskaźniki wynikowe, performance indicators lub lag indicators). Wskaźniki te są elementem Balanced Scorecard, znajdującym się w końcowych częściach łańcuchów przyczynowo-skutkowych. Wskaźniki realizacji celów są wskaźnikami odzwierciedlającymi przeszłość. Są to wskaźniki, które są łatwo definiowalne. Przykładami tego typu wskaźników są wskaźniki finansowe³²¹.

W tabeli 2 przedstawiono przykłady wskaźników realizacji celów i wskaźników przyszłego sukcesu dla różnych celów strategicznych.

Według R. Kaplana i D.P. Nortona, „prawidłowo skonstruowana karta BSC powinna zawierać zarówno wskaźniki realizacji celów, jak i wskaźniki przyszłego sukcesu. Przedsiębiorstwa, które posiadają w swej karcie jedynie wskaźniki przyszłego sukcesu, nie są w stanie ocenić, czy firma wdraża strategię prawidłowo, gdyż tak stworzona karta nie wyjaśnia, jak firma zamierza te cele osiągnąć. Z drugiej strony karta zawierająca wskaźniki realizacji celów, choć motywuje przedsiębiorstwo do poprawy swojej efektywności, to nie pozwala ocenić wpływu tej poprawy na wzrost wartości wskaźników finansowych”³²².

Tabela 2. Przykłady wskaźników realizacji celów i wskaźników przyszłego sukcesu dla różnych celów strategicznych

Cele strategiczne	Wskaźniki realizacji celów	Wskaźniki przyszłego sukcesu
Zadowolenie docelowych klientów	Wskaźnik utrzymania klientów	Badanie zadowolenia klientów

³¹⁹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 141; L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, Materiały firmy CRM S.A., www.crm.com.pl, z dn. 24.11.2002.

³²⁰ A. Lewandowska, M. Likierski, *Pod presją czasu – strategiczna karta wyników w praktyce*, Beck, Warszawa 2005, s. 33.

³²¹ H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard – Moja strategiczna karta wyników*, Beck, Warszawa 2003, s. 39–40; L. Kocięcki, *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, Materiały firmy CRM S.A., www.crm.com.pl, z dn. 24.11.2002.

³²² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 141.

Podnoszenie kwalifikacji personelu	Produktywność pracowników	Wydatki na rozwój pracowników w porównaniu z planem
Uzgodnienie celów osobistych pracowników z celami organizacji	Zadowolenie pracowników	Zbieżność celów osobistych z celami organizacji (%)
Rozwijanie innowacyjnych produktów	Przychody z nowych produktów	Cykl rozwoju produktów
Zwiększenie stopnia zadowolenia klientów „po sprzedaży”	Lojalność klientów	Badanie stopnia zadowolenia
Zwiększenie stopnia zadowolenia klientów z naszych produktów i pracowników	Udział w segmencie rynku	Intensywność relacji z klientami

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001, s. 146.

2.6.2. LICZBA WSKAŹNIKÓW W BALANCED SCORECARD

Podczas definiowania wskaźników dla poszczególnych perspektyw często menedżerowie zadają pytanie, jaka powinna być ich liczba. W związku z tym, iż BSC jest mechanizmem opisującym strategię przedsiębiorstwa, wskaźników powinno być tyle, by wystarczały do odzwierciedlenia strategii. Doświadczenia wdrożeń dają pewien pogląd na ilość mierników. Według R. Kaplana i D.P. Nortona ilość wskaźników powinna oscylować między 16 a 25. Jest to ilość, która pozwala już sterować realizacją strategii w przedsiębiorstwie³²³.

Wielu menedżerów jednak sceptycznie podchodzi do tej ilości. Uważają bowiem, iż ilość 25 wskaźników³²⁴ jest niewystarczająca do kontrolowania bieżącej działalności firmy. Przedsiębiorstwa mają przecież setki wskaźników, które dostarczają pewnych informacji i wydają się niezbędne do bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem. Wskaźniki te jednak nie opisują nośników sukcesu przedsiębiorstwa na rynku. Mogą stanowić jedynie dodatek do wskaźników skonstruowanych w Balanced Scorecard.

2.6.3. MODYFIKACJA BALANCED SCORECARD

W niniejszym rozdziale przedstawiono propozycję prezentacji wartości mierników i spełnienia celów w poszczególnych perspektywach BSC³²⁵. Chodzi o taką prezentację, która byłaby w jak największym stopniu przydatna z zarządczego punktu widzenia. War-

³²³ Ibidem, s. 151.

³²⁴ Podobnie uważa Amir Fazlagić [w:] A. Fazlagić, *Kapitał ludzki w Balanced Scorecard*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2, 2003, s. 28.

³²⁵ R. Ryńca, D. Kuchta, *Zrównoważona karta działania – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzanie kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, *Badania Operacyjne i Decyzje*, nr 1, 2006, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2006, s. 85.

tości mierników powinny być tak wyliczane i przedstawiane, by odbiorca informacji „na pierwszy rzut oka” miał możliwie pełny obraz sytuacji, nie musząc wczytywać się w szczegóły, szukać potrzebnych danych, zastanawiać się nad rodzajem miernika itp., i by mógł szybko wyeliminować z dalszej analizy te elementy, które takiej analizy nie potrzebują, bo ich sytuacja nie jest zła. Ta propozycja może być również zastosowana w zrównoważonej karcie działania (ZKD).

Po pierwsze, dla każdego z mierników proponuje się zdefiniowanie liczbowej wartości docelowej. Jej określenie może opierać się na różnych strategiach, znanych z planowania: wartości docelowe mogą reprezentować nieosiągalne, idealne cele lub ambitne, ale możliwe do zrealizowania wartości. Wartości docelowe i mierniki powinny być tak zdefiniowane, by celem była maksymalizacja wartości danego miernika. Jeśli pierwotny miernik ma być minimalizowany, bierzemy jego odwrotność. Jeśli celem pierwotnym było wyzerowanie wartości danego miernika, to wartością docelową będzie bardzo mała liczba (by istniała dla niej odwrotność).

Propozycja prezentacji wartości mierników i spełnienia celów w poszczególnych perspektywach BSC ma sens, jeśli aktualne wartości poszczególnych mierników będą systematycznie wyliczane i porównywane z wartościami docelowymi. Aby prezentacja stopnia realizacji celów była możliwie przejrzysta, aktualne wartości mierników powinny być przedstawiane w postaci procentowego udziału w wartości docelowej.

Rozpatrzmy przedsiębiorstwo X . Niech $P_i(X)$ ($i = 1, \dots, 5$) oznacza np. pięć perspektyw³²⁶ składających się na BSC dla X , $C(X, i, k)$ ($i = 1, \dots, 5; k = 1, \dots, l_i$) niech oznacza docelową wartość k -tego miernika w i -tej perspektywie, a $W(X, i, k)$ ($i = 1, \dots, 5; k = 1, \dots, l_i$) – aktualną wartość odpowiedniego miernika. Dla decydenta istotne będą wartości $W(X, i, k)/C(X, i, k)$ ($i = 1, \dots, 5; k = 1, \dots, l_i$). Ważny będzie również średni stopień spełnienia wszystkich celów w każdej z perspektyw z osobna, czyli

$$S_i(X) = \frac{1}{l_i} \sum_{k=1}^{l_i} \frac{W(X, i, k)}{C(X, i, k)} \quad (i = 1, \dots, 5),$$

średni stopień spełnienia celów we wszystkich perspektywach jednocześnie, czyli

$$S(X) = \frac{1}{5} \sum_{i=1}^5 S_i(X).$$

Ważna jest też informacja o stopniu zrównoważenia osiągnięcia celów, mierzonym na przykład za pomocą wzoru

$$D(X) = \frac{\sum_{i=1}^5 |S_i(X) - S(X)|}{5}.$$

³²⁶ Jak już wcześniej wspomniano, R.S. Kaplan i D.P. Norton proponują cztery perspektywy BSC, które mogą zostać uzupełnione o szereg innych. Patrz rozdział 2.5.4.

Rozpatrzmy przykład liczbowy przedstawiony w tabeli 3.

Tabela 3. Spełnienie celów w ZKD dla przykładowego działania X

X	$P_1(X)$			$P_2(X)$		$P_3(X)$			$P_4(X)$		$P_5(X)$	
$\frac{W(X,i,k)}{C(X,i,k)}$	88%	90%	80%	90%	90%	20%	10%	18%	90%	85%	10%	12%
$S_i(X)$	86%			90%		16%			88%		11%	
$S(X)$	58%											
$D(X)$	36%											

Źródło: opracowanie własne.

Tabela pokazuje, że cele w poszczególnych perspektywach są dla rozpatrywanego przedsiębiorstwa spełnione w bardzo zróżnicowanym stopniu, o czym świadczy wysoka wartość $D(X)$. Ogólne spełnienie celów jest stosunkowo wysokie ($S(X)$), ale cele w perspektywie 3 i 5 są spełnione w bardzo niskim stopniu.

Wiedząc, w których perspektywach cele są spełnione w niezadowolającym stopniu, można głębiej przeanalizować te cele, mierniki, przyczyny niedobrych wyników. Jeśli natomiast dla jakiegoś przedsiębiorstwa $S(X)$ jest stosunkowo duże, a $D(X)$ małe, decydent może skupić swoją uwagę na innych, pilniejszych obszarach. Wartości zaproponowane powyżej mogą być zatem bardzo przydatne, chociażby do wstępnej selekcji tych obszarów, dla których konstruowana jest karta BSC, a następnie perspektyw, którymi trzeba się zająć w pierwszej kolejności.

Prezentacja stopnia realizacji celów w postaci procentowego udziału w wartości docelowej stanowi cenną informację dla kadry zarządzającej, która w przypadku niewykonania lub niepełnego wykonania zadania powinna podjąć odpowiednie działania naprawcze. Zaproponowana w taki sposób wizualizacja wyników pozwala na szybkie „ogarnięcie” rezultatów i wybór do dalszej analizy tylko tych obszarów, i w ich ramach tych aspektów, które naprawdę tego potrzebują.

2.7. KASKADOWANIE BALANCED SCORECARD

Jak już wcześniej wspomniano, BSC jest metodą, która, umożliwia realizację założeń strategicznych, pozwala bowiem przełożyć cele strategiczne na konkretne działania. Następnie karta jest przekładana na niższe w hierarchii jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa. Tworzone są przy tym kolejne karty BSC dla poszczególnych komórek organizacyjnych. Karty te powinny być spójne z ogólną kartą przedsiębiorstwa.

„Proces stopniowego przełożenia kart BSC na coraz niższe szczeble w przedsiębiorstwie określa się mianem *kaskadowania*”³²⁷. W związku z tym, iż każde przedsiębiorstwo jest inne, nie ma jednej uniwersalnej metody kaskadowania BSC.

Właściwy proces kaskadowania składa się z siedmiu etapów. Obejmuje on między innymi: określenie struktur, w których zostanie zbudowana BSC, wybór odpowiedniej metody kaskadowania, dopasowanie kart pomiędzy poszczególnymi komórkami w przedsiębiorstwie, udokumentowanie wyników oraz powiązanie osiągniętych rezultatów z systemem wynagrodzeń pracowników³²⁸.

Proces kaskadowania często niesie ze sobą trudności z odpowiedzią na pytanie: Jaka powinna być wielkość obszaru oddziaływania karty w przedsiębiorstwie? Nie jest bowiem łatwe podjęcie decyzji, czy BSC powinno być stworzone wyłącznie na ogólnej płaszczyźnie przedsiębiorstwa, czy powinno uwzględniać wszystkie szczeble hierarchii, obejmując także osobiste karty poszczególnych pracowników³²⁹.

Kierunki kaskadowania BSC przedstawiono na rysunku 19.

W literaturze przedmiotu można się spotkać z dwoma kierunkami kaskadowania. Oba związane są ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Pierwszy z nich – poziomy – polega na włączeniu kolejnych jednostek tego samego obszaru przedsiębiorstwa. Drugi natomiast – pionowy – na włączeniu kolejnych obszarów funkcjonalnych³³⁰.

Istnieje wiele metod kaskadowania. Wybór odpowiedniej z nich zależy między innymi od wielkości obszaru, znaczenia strategicznego jednostki organizacyjnej w przyszłości, niezależności wewnątrz przedsiębiorstwa, sposobu zorganizowania obszarów oraz rodzaju powiązań występujących w przedsiębiorstwie³³¹.

Niektóre przedsiębiorstwa mogą jednocześnie stosować więcej niż jedną metodę. Doświadczenia Horvatha pokazują jednak, iż nie jest zalecane stosowanie więcej niż trzech metod³³².

³²⁷ Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2, 2003, s. 4.

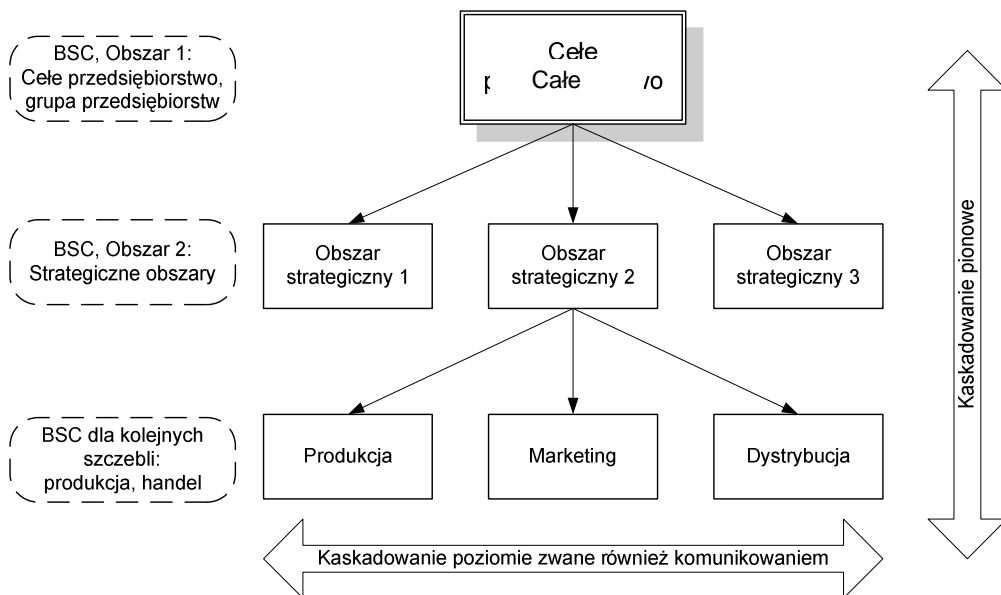
³²⁸ *Ibidem*, s. 5.

³²⁹ Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 3, 2003, s. 3.

³³⁰ Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* nr 2, 2003, s. 4.

³³¹ Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* nr 3, 2003, s. 3.

³³² *Ibidem*, s. 3.



Rysunek 19. Kierunki kaskadowania BSC

Źródło: Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2/2003, s. 5

Poniżej zaprezentowano metody kaskadowania³³³:

Metoda 1. Samodzielne formułowanie celów i strategii

Metoda najczęściej jest stosowana przez przedsiębiorstwa działające na różnych rynkach, posiadające różną strategię. Niemniej jednak może być także wykorzystana w ramach poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa. BSC firmy stanowi niejako szablon, na podstawie którego podległa komórka organizacyjna formułuje własną strategię i kartę. Dalsze formułowanie celów strategicznych w poszczególnych szczeblach struktury organizacyjnej odbywa się na podstawie konkretyzacji celów komórki nadrzędnej. Powstałe w ten sposób nowe cele powinny uwzględniać cztery perspektywy BSC tworząc samodzielną, ale i kompatybilną kartę dla danego obszaru. Podczas tworzenia kart podległych komórek organizacyjnych istotne jest uwzględnienie możliwości, jaką dysponuje podległa komórka. Może się bowiem okazać, iż narzucone wymagania przez komórkę nadrzędną nie dotyczą sił i słabości podległego działu. Dlatego Horvath&Partner przy budowie karty BSC dla podległego obszaru funkcjonalnego proponują wykorzystanie analizy SWOT, która pozwoli uwzględnić kompetencje i możliwości te-

³³³ Horvath&Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* nr 3, 4, 2003.

go obszaru. Metoda „samodzielne formułowanie celów i strategii” jest zalecana w obszarach o dużym znaczeniu strategicznym dla firmy. Często wykorzystywana jest przez przedsiębiorstwa zróżnicowane, gdzie obszary charakteryzują się dużą niezależnością³³⁴.

Metoda 2. Ścisłe przekazanie celów

Metoda ta wykorzystywana jest przez komórki organizacyjne, charakteryzujące się dużym podobieństwem. Polega ona na ścisłym przekazaniu celów, dzięki czemu z nadrzędnej karty wyników przyjmuje się jedynie te cele, który rozważany obszar (komórka) może wesprzeć. Cele te stanowią kierunek przyszłych działań przedsiębiorstwa, które w podległych komórkach organizacyjnych są uszczegółowione na poszczególne perspektywy.

Metoda może mieć zastosowanie w niezbyt dużych obszarach przedsiębiorstwa, które charakteryzują się mniejszym znaczeniem strategicznym, oraz w obszarach o mniej zróżnicowanej strategii³³⁵.

Metoda 3. Standardowa karta z dopasowaniem wartości celów i/lub strategicznych działań

Metoda polega na tym, iż w karcie zawarte są cele, które obowiązują wszystkie działy przedsiębiorstwa. Różnica dotyczy jedynie odmiennych wartości celów i/lub działań strategicznych, które są określane indywidualnie³³⁶.

Metoda 4. Kombinacja celów standardowych z indywidualnymi celami jednostki

Metoda polega na przejmowaniu jedynie tych celów z nadrzędnej karty wyników, które komórka podrzędna może wesprzeć. Tworzona karta oprócz celów komórki nadrzędnej ma także własne cele (które nie muszą być związane z celami nadrzędnymi), o strategicznym znaczeniu dla danego obszaru³³⁷.

Metoda 5. Bezpośrednie przełożenie działań strategicznych

Metoda stosowana jest często w przypadku, gdy podległa komórka organizacyjna nie posiada samodzielnego procesu tworzenia wartości. Analizuje się wówczas nadrzędną kartę pod kątem celów, który dany obszar mógłby wesprzeć. Metoda ta pozwala na zidentyfikowanie kilku inicjatyw strategicznych, które zapewniłyby realizację tych celów³³⁸.

Podczas przeprowadzania procesu kaskadowania należy sobie zdawać sprawę, że samo stworzenie kart BSC dla podległych komórek organizacyjnych nie gwarantuje spójności strategii w przedsiębiorstwie. Istotne jest bowiem wzajemne dopasowanie strategii w poszczególnych obszarach funkcjonalnych, które powinno wynikać z wzajemnych zależności pomiędzy celami strategicznymi między tymi obszarami³³⁹.

W literaturze przedmiotu można znaleźć opis wielu obszarów wzajemnego dostosowania się komórek organizacyjnych. Zalicza się do nich: dostosowanie programów stra-

³³⁴ Ibidem, nr 3, s. 3.

³³⁵ Ibidem, nr 3, s. 4.

³³⁶ Ibidem, nr 4, 2003.

³³⁷ Ibidem.

³³⁸ Ibidem.

³³⁹ Ibidem.

tegicznych pomiędzy komórkami, pozwalające zidentyfikować luki strategiczne, dostosowanie celów strategicznych, dzięki któremu możliwe będzie zapewnienie spójności celów, dostosowanie mierników, które pozwoli na zastosowanie jednorodnych mierników oraz jednej procedury ich wdrożenia, dostosowanie wartości celów oraz działań strategicznych³⁴⁰. W celu uniknięcia niebezpieczeństwa rozbieżności pomiędzy kartami konieczna wydaje się ich weryfikacja; szczególnie wtedy, gdy zostały one opracowane bez odpowiedniego zaangażowania kierownictwa nadrzędnej komórki.

2.8. BADANIA ANKIETOWE DOTYCZĄCE WYKORZYSTANIA BALANCED SCORECARD

Badania dotyczyły grupy 100 polskich przedsiębiorstw i wykonano je w 2005 roku³⁴¹. Zostały one przeprowadzone w formie ankiety (patrz załącznik – ankieta 2), którą objęto grupę dużych przedsiębiorstw zatrudniających od kilkudziesięciu do kilku tysięcy pracowników. Są to spółki akcyjne działające w różnych branżach gospodarki. Badania uzupełniono badaniami wykonanymi w Polsce przez zespół H.R. Friedaga i W. Schmidta w ramach pracy doktorskiej „Wykorzystanie strategicznej karty wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwami w Polsce i Niemczech”³⁴².

Zebrane wyniki zostały porównane z badaniami przeprowadzonymi przez G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera na grupie 200 przedsiębiorstw z Niemiec, Szwajcarii i Austrii, należących do różnych branż gospodarki³⁴³. Połowa tych firm to przedsiębiorstwa niemieckie.

W związku z brakiem możliwości jasnego stwierdzenia, czy zachodnie firmy mają wdrożoną koncepcję BSC, grupa G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera wyróżniła trzy typy zaawansowania wdrożenia metody. Krok ten pozwolił na łatwą klasyfikację poziomu wdrożenia w zachodnich przedsiębiorstwach.

³⁴⁰ Ibidem.

³⁴¹ Za pomocą ankiet skierowanych do przedsiębiorstw drogą listowną otrzymano jedynie 12 zwrotnych ankiet. Stanowi to tylko 12%. Nie jest to liczba imponująca, jednakże informacje w ten sposób otrzymane dają pewne rozeznanie o zainteresowaniu Balanced Scorecard przez polskie przedsiębiorstwa. Patrz: D. Kuchta, R. Ryńca, *Zainteresowanie koncepcją zrównoważonej karty wyników na przykładzie polskich i niemieckojęzycznych przedsiębiorstw*, [w:] *Razvitie buchgalterskogo učeta i kontrolja v kontekste evropejskoj integracii. Po rezultatam meždunarodnoj naučnoj konferencii* (red. I.V. Zamula). Žitomir–Kramatorsk, 19–20 maja 2005. Žitomir: „Ruta” 2005, s. 285–297.

³⁴² Badanie przeprowadzono w ramach pracy doktorskiej pt. *Wykorzystanie strategicznej karty wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwami w Polsce i Niemczech* [w:] H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard*, Beck, Warszawa 2003, s. 198.

³⁴³ G. Speckbacher, J. Bischof, T. Pfeiffer, *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecard in German-speaking countries*, *Management Accounting Research* 14, 2003, s. 361–387.

Etap pierwszy obejmował jasno zdefiniowaną strategię, przygotowaną strukturę mierników finansowych i niefinansowych. Etap drugi obejmował prace wykonane w etapie pierwszym wraz z opisem strategii na podstawie związków przyczynowo-skutkowych. Etap trzeci zawierał, oprócz etapu drugiego wdrożenie strategii poprzez zdefiniowane celów oraz działań.

W badaniach autora monografii i D. Kuchty³⁴⁴, przeprowadzonych na grupie 100 polskich przedsiębiorstw, nie dokonano takiego podziału, aczkolwiek próba określenia stopnia implementacji BSC przez polskie firmy pozwoliła na porównanie otrzymanych wyników z wynikami, jakie uzyskała grupa G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera.

2.8.1. WYNIKI POLSKICH BADAŃ ORAZ PRÓBA ICH PORÓWNIANIA Z BADANIAMI W NIEMIECKOJĘZYCZNYCH PRZEDSIĘBIORSTWACH

2.8.1.1. ZNAJOMOŚĆ METODY I STAN WDROŻENIA BSC

Z badań przeprowadzonych na grupie 100 polskich przedsiębiorstwach wynika, iż 50% polskich firm nie miała do tej pory styczności z BSC. Wśród firm niemieckojęzycznych ten odsetek jest niższy i wynosi 44%. Spośród grupy G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera większość przedsiębiorstw po raz pierwszy spotkała się z metodą BSC na przełomie lat 1996 i 1997. Wśród nich jedynie 17% zapoznało się z koncepcją BSC, jednakże nie podjęło żadnych konkretnych działań w celu implementacji tej metody.

Z badań grupy G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera wynika, że w 1992 roku 7% przedsiębiorstw podjęło już pierwsze kroki wdrożenia BSC. 17% wdrożyło kartę BSC na poziomie poszczególnych jednostek (obszarów). Stosowanie BSC dla całego przedsiębiorstwa deklaruje zaledwie 9% badanych niemieckojęzycznych firm. Większość firm, które do tej pory nie miały styczności z BSC, zamierza jednak w przyszłości zbudować Balanced Scorecard. Ponad 48% traktuje to jako cel priorytetowy. Jedynie 2% niemieckojęzycznych respondentów uważa wdrożenie BSC za nieistotne i nie zamierza w przyszłości wdrażać tej koncepcji.

W Polsce statystyki są nieco odmienne. Z badań, jakie przeprowadził autor pracy, wynika, że pełnego wdrożenia nie ma w żadnej firmie. Oczywiście nie oznacza to, że w Polsce nie ma przedsiębiorstwa, które stosowałoby kompleksową kartę BSC³⁴⁵. Znane są bowiem w literaturze przypadki wdrożeń w takich firmach jak Telekomunikacja Polska, czy Zespół Elektrociepłowni S.A. w Bydgoszczy. Badania pokazują iż

³⁴⁴ R. Ryńca, D. Kuchta, *Zainteresowanie koncepcją zrównoważonej karty wyników na przykładzie polskich i niemieckojęzycznych przedsiębiorstw*, [w:] *Razvitie buchgalterskogo učeta i kontrolja v kontekste evropejskoj integracii. Po rezultatam meždunarodnoj naučnoj konferencii* (red. I.V. Zamuła), Żitomir–Kramatorsk, 19–20 maja 2005. Żitomir: „Ruta” 2005, s. 285–297.

³⁴⁵ Według badań zespołu H.R. Friedaga i W. Schmidta 30% polskich przedsiębiorstw deklaruje stosowanie Balanced Scorecard. Zob. H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard – Moja strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003, s. 198.

90% firm nie stosuje BSC do pomiaru efektywności swoich działań. Jednakże 40% planuje jej wdrożenie w ciągu najbliższych 3–5 lat.

Zanim firma rozpocznie prace nad wdrożeniem BSC, musi mieć sformułowaną misję, wizję i strategię. Nie można bowiem ustalić celów strategicznych, jeśli firma nie uzgodniła jeszcze, kim chce być, jak chce być postrzegana na zewnątrz i jakie wyzwania strategiczne są na tyle ambitne, a równocześnie na tyle realne, że mogą być konsekwentnie rozpisane na cele strategiczne, zamieszczone w poszczególnych perspektywach. 70% polskich firm ma jasno zdefiniowaną strategię, która w większości przypadków powstaje w porozumieniu z organem nadzorczym i kluczowymi pracownikami. 80% respondentów deklaruje znajomość głównych zamierzeń firmy przez pracowników. Powołanie zespołu do prac nad BSC deklaruje 10% polskich przedsiębiorstw.

Jeśli chodzi o badania niemieckojęzyczne, to zauważono, iż z 42 badanych przedsiębiorstw 50% znajduje się w etapie pierwszym, 21% w etapie drugim i 29% w etapie trzecim. Oznacza to, iż połowa firm ma jasno zdefiniowaną strategię oraz przygotowaną strukturę mierników finansowych i niefinansowych. 21% wykazuje związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy poszczególnymi perspektywami, w niepełna 30% sformułowano konkretne zadania, mające na celu realizację założeń strategicznych.

2.8.1.2. GŁÓWNE POWODY IMPLEMENTACJI BSC

Do głównych powodów implementacji systemu BSC w Polsce można zaliczyć chęć przełożenia strategii na konkretne działania – 89%. Biorąc pod uwagę, że obecna trudna sytuacja rynkowa coraz bardziej wymusza posiadanie jasno zdefiniowanych, dalekosiężnych planów rozwoju, można się było spodziewać, że coraz więcej firm będzie upatrywało swojego sukcesu właśnie w dobrze opracowanej strategii rynkowej, która za pomocą sprawdzonej metody będzie konsekwentnie realizowana³⁴⁶.

Chęć opracowania kompleksowego instrumentu zarządzania deklaruje 80% polskich przedsiębiorstw. BSC dzięki swojej konstrukcji i zawartych w niej elementach odnoszących się do planowania, organizowania, motywowania i kontroli jest takim narzędziem. Potrzebę opracowania narzędzia wspomagającego ukierunkowany rozwój potencjału intelektualnego organizacji deklaruje 50% ankietowanych. Zastosowanie karty umożliwi bowiem dokonanie analizy, czy pracownicy posiadają umiejętności i kompetencje, które w przyszłości będą miały priorytetowe znaczenie dla sukcesu rynkowego. Według 16% polskich respondentów dzięki implementacji BSC możliwe jest stworzenie lepszego, bardziej systematycznego procesu planowania.

W niemieckojęzycznych badaniach do głównych korzyści, jakich oczekują przedsiębiorstwa z wdrożenia metody, można zaliczyć możliwość przełożenia strategii na konkretne działania – 47%, poprawę wyników firmy w długim terminie – 42% oraz możliwość skupienia uwagi na wskaźnikach niefinansowych i ich wpływie na ostateczny wynik przedsiębiorstwa – 33%. Zaobserwowano także, że przedsiębiorstwa

³⁴⁶ H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard*, Beck, Warszawa 2003, s. 200.

najbardziej zaawansowane w implementacji BSC zdecydowanie bardziej nie zgadzały się z negatywnymi stwierdzeniami dotyczącymi Balanced Scorecard. 46% uważa, że wdrożenie BSC jest dość istotne (20%, że bardzo istotne) z punktu widzenia funkcjonowania firmy na rynku.

2.8.1.3. CZYNNIKI DEMOTYWUJĄCE IMPLEMENTACJĘ METODY BSC

Przedsiębiorstwa niemieckojęzyczne, które znajdowały się w początkowej fazie budowy systemu BSC, częściej zgadzały się z takimi stwierdzeniami, jak:

- metoda BSC wymaga dużego wysiłku i daje małe efekty – 13%,
- implementacja BSC jest niemożliwa, gdyż wymaga danych nieosiągalnych do uzyskania – 12%,
- metoda BSC jest chwilowo modnym narzędziem – 10%.

Wśród przedsiębiorstw niemieckojęzycznych do jednych z głównych przyczyn niestosowania metody BSC należy wykorzystywanie już podobnych narzędzi pomiaru – 5%. 3% przedsiębiorstw uważa, iż wdrożenie jest zbyt pracochłonne, a 2% przedsiębiorstw nie widzi ewidentnych korzyści, jakie mogą wynikać ze stosowania Balanced Scorecard.

Wyniki tych badań są podobne do wyników przeprowadzonych w polskich przedsiębiorstwach. W związku z niewielkim zaawansowaniem wdrożenia metody BSC w polskich przedsiębiorstwach, firmy podchodzą sceptycznie do nowych metod zarządzania. Większość menedżerów (80%) uważa, iż materiały dostępne na temat BSC są niewystarczające, aby wdrożyć tę koncepcję. Istnieje także przekonanie, że BSC jest jednym z wielu narzędzi zarządzania – 60%, jedynie 10% uważa, że BSC jest tylko narzędziem zdecydowanie lepszym od innych. Taki sam procent respondentów jest przekonanych także, iż zainteresowanie przedsiębiorstw Zrównoważoną Kartą Wyników jest chwilowe i w dłuższej perspektywie stosowanie BSC skazane jest na niepowodzenie.

Do głównych powodów małego zainteresowania BSC w polskich przedsiębiorstwach można zaliczyć:

- obawę przed wysokimi kosztami wdrożenia systemu informatycznego, którą deklaruje 50% badanych; o ile dane finansowe uzyskujemy dzięki różnym specjalistycznym systemom finansowo-księgowym, o tyle wskaźniki w pozostałych trzech obszarach uzyskać jest zdecydowanie trudniej;
- brak znajomości koncepcji BSC – 40%;
- obawę przed zbyt wysokimi kosztami wdrożenia BSC – 20%;
- nienajlepszą współpracę pomiędzy różnymi zespołami w firmie – 20%;
- przekonanie, iż Balanced Scorecard nie rozwiązałaby istniejących problemów firmy – 10%;
- trudności z doбором mierników – 10%.

2.8.1.4. ROLA PRACOWNIKÓW W PROCESIE IMPLEMENTACJI METODY BSC

Według H.R. Friedaga i W. Schmidta entuzjazm pracowników w procesie implementacji BSC jest ściśle uzależniony od tego, jakiego kredytu zaufania udzieli im kie-

rownictwo. W przypadku braku zaufania wdrożenie BSC będzie kojarzyło się z systemem kontroli, a przez to sam proces implementacji może być utrudniony.

Tylko 10% polskich kierowników uważa, iż nie wszyscy pracownicy mają dostęp do odpowiedniej informacji, koniecznej do tego, aby dobrze realizować powierzone zadania. Istnieje zatem obawa, że implementacja systemu BSC może napotkać na wiele trudności.

30% polskich menedżerów obawia się małego zaangażowania pracowników, które wynika z niechęci do zmian. Dlatego istotne jest tworzenie właściwej atmosfery i środowiska pracy, co sprzyja podnoszeniu wydajności poszczególnych pracowników (znajdzie to swoje bezpośrednie przełożenie na wzrost efektywności poszczególnych procesów i wyników finansowych firmy) i uwalnia ukryty potencjał twórczy organizacji skutkując zwiększoną liczbą zgłoszonych i wdrożonych usprawnień czy też pomysłów rozwojowych. Jeśli pracownicy wiedzą, dlaczego wdraża się BSC i sami widzą sens tej decyzji, z całą pewnością nie będą biernymi obserwatorami, lecz chętnie włączą się w proces wdrożeniowy.

Niestety nie wiadomo, jak przedstawiają się na tym tle wyniki badań wśród firm niemieckojęzycznych. Można jedynie przypuszczać, mając do czynienia z czynnikiem ludzkim, że skala obaw wynikająca z małego zaangażowania pracowników będzie zbliżona.

2.8.1.5. IMPLEMENTACJA BSC A WYKORZYSTANIE APLIKACJI INFORMATYCZNYCH

Implementacja Balanced Scorecard może być wsparta za pomocą różnych aplikacji informatycznych. Z badań przeprowadzonych przez autora wynika, że 30% przedsiębiorstw obawia się skomplikowanej obsługi oprogramowania informatycznego. Jeżeli chodzi o dostępność narzędzi, to istnieje wiele dedykowanych aplikacji wspierających albo BSC, albo zarządzanie strategiczne (z BSC jako dodatkowym elementem). Zawierają one funkcje upraszczające oraz standaryzujące sam proces wdrożenia i funkcjonowania BSC. Z badań przeprowadzonych przez autora pracy wynika, że około 40% polskich firm korzystałoby z pomocy firmy konsultingowej, oferującej także oprogramowanie informatyczne. Niestety nie wiadomo, jaki jest odsetek takich firm w badaniach niemieckojęzycznych.

2.8.1.6. PRZEDSIĘBIORSTWA WYKORZYSTUJĄCE METODĘ BSC

W polskich przedsiębiorstwach najbardziej zaawansowane prace można zauważyć w firmach telekomunikacyjnych, informatycznych oraz w sektorze energetycznym. Wielkość zatrudnienia jest dodatkowo skorelowana z implementacją BSC – większe firmy znacznie częściej wdrażały BSC niż małe. Fakt ten potwierdzają także badania grupy G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera.

Badania w niemieckojęzycznych firmach pokazały, iż najbardziej zaawansowane wdrożenie BSC można zaobserwować w firmach chemiczno-farmaceutycznych. Natomiast w przedsiębiorstwach związanych z przemysłem maszynowym proces implementacji BSC znajdował się zwykle w początkowej fazie. Firmy, w których wdrożenie metody jest najbardziej zaawansowane, oczekiwały z reguły po wdrożeniu jasnej

i zrozumiałej dla wszystkich strategii, ulepszenia działań mających na celu jej realizację oraz poprawy wyników przedsiębiorstwa w przyszłości, mając na uwadze aspekt długoterminowy.

2.8.2. WNIOSKI DOTYCZĄCE BADAŃ

Z przedstawionych badań wynika, że metoda BSC jest słabo rozpowszechniona w polskich przedsiębiorstwach. Przyczyną może być mała znajomość tej metody wśród kadry zarządzającej. Może więc być także niewielka ilość materiałów na temat BSC. Dostępne publikacje bazują wyłącznie na implementacjach amerykańskich bądź zachodnioeuropejskich, gdzie panuje inna kultura i inny sposób myślenia, które niekoniecznie można przetransponować na grunt polski. Przykłady te nie uwzględniają różnic między amerykańskimi przedsiębiorstwami a polskimi, które dopiero od 14 lat funkcjonują w gospodarce rynkowej. Kolejną przyczyną tkwi w mentalności pracowników. Według badań przeprowadzonych przez autora wynika, że słabym ogniwem jest „element ludzki”, dlatego że nie docenia się siły przyzwyczajzeń oraz naturalnego oporu przed zmianami.

Według J. Janczarskiego powszechnym grzechem zarządzania w polskich firmach jest także obawa przed delegowaniem odpowiedzialności³⁴⁷. Tymczasem bez pełnego poparcia zarządu firmy jakakolwiek próba wdrożenia BSC jest z góry skazana na porażkę. Niestety, nadal spotyka się sytuację, w której kierownictwo nie chce odejść od sterowania tradycyjnego na rzecz zarządzania poprzez cele w różnych perspektywach. Postawa taka wynika z lęku przed możliwością utraty władzy i wpływów. Wtedy oczywiście jakiegokolwiek mówienie o Balanced Scorecard nie ma sensu. Tymczasem w rzeczywistości wdrożenie tej metody mogłoby odciążyć wyższą kadre zarządzającą od zajmowania się bieżącymi sprawami operacyjnymi, dzięki czemu menedżerowie mogliby się skoncentrować na opracowywaniu przyszłościowych strategii. Świadomość planów i perspektyw na kolejne lata z pewnością wpłynęłaby na podniesienie konkurencyjności firmy.

Pozytywnie należy ocenić fakt, iż większość firm wykazuje zadowalający poziom wymiany informacji pomiędzy pracownikami oraz znane są kierownictwu oczekiwania pracowników. Wszystkie firmy mają jasno sprecyzowaną strategię, która jest podstawą ewentualnych przyszłych wdrożeń. Wzrastająca w Polsce wiedza dotycząca istoty Balanced Scorecard musi nieuchronnie doprowadzić do zainteresowania sposobami wdrażania tej metody, a dokładniej – wykorzystania w praktyce BSC jako narzędzia implementacji strategii. Metoda ta pozwala przybliżyć wszystkim pracownikom strategię oraz umożliwi ocenę stopnia realizacji strategii i funkcjonowania

³⁴⁷ J. Janczarski, *Karta Wyników: tor przeszkód czy sprawne narzędzie?*, Materiały firmy: Akademia Zarządzania, <http://www.az.edu.pl/biblioteka.php>, z dn. 19.12.2004.

firmy³⁴⁸. Stosowanie w firmie Balanced Scorecard umożliwia także monitorowanie sprawności działania przedsiębiorstwa w jego kluczowych obszarach. Wiedza, którą uzyskujemy, jest pomocna w osiągnięciu celów krótko- i długoterminowych i może być źródłem przewagi nad konkurencją³⁴⁹.

W przedsiębiorstwach niemieckojęzycznych Balanced Scorecard cieszy się większym zainteresowaniem niż w Polsce. Jedną z przyczyn tego stanu można upatrywać w tym, iż przedsiębiorstwa te dłużej funkcjonują w gospodarce rynkowej. W związku z tym, że działają w bardzo silnie konkurencyjnym otoczeniu, są bardziej otwarte na nowe metody zarządzania. Istotny jest także fakt, iż kraje te mają własnych propagatorów Balanced Scorecard – H.R. Friedaga i W. Schmidta.

Badania grupy G. Speckbachera, J. Bischofa oraz T. Pfeiffera pokazują także, że przedsiębiorstwa o większym stopniu zaawansowania w implementacji Balanced Scorecard (faza trzecia) bardziej doceniają zalety tej metody. Można na tej podstawie przypuszczać, iż pełna integracja BSC z przedsiębiorstwem oraz traktowanie BSC nie tylko jako narzędzia pomiaru, ale przede wszystkim narzędzia realizacji strategii, przynosi wiele istotnych korzyści, mających wpływ na funkcjonowanie firmy na rynku.

Z uwagi na coraz większe zainteresowanie metodą Balanced Scorecard wśród przedsiębiorstw, w niniejszej pracy zaprezentowano (patrz rozdział 3) narzędzie wspierające poprawę efektywności procesów i działań w oparciu o ideę Balanced Scorecard.

³⁴⁸ T. Mentel, *Zrównoważona Karta Wyników pomaga zmierzyć niemierzalne*, Materiały firmy Centrum Wiedzy. www.centrumwiedzy.edu.pl, z dn. 21.12.2004.

³⁴⁹ J. Porębska, *Jak uzyskać zaangażowanie pracowników*, *Gazeta Prawna* 141, 2002.

3. ZRÓWNOWAŻONA KARTA DZIAŁANIA (ZKD)

Trudności związane z zarządzaniem procesami i działaniami są wskazywane zarówno w publikacjach polskich, jak i zagranicznych jako jedne z podstawowych problemów małej elastyczności przedsiębiorstw. Jest to duży problem, szczególnie dla tych firm, które ze względu na małą zdolność dostosowania się do obecnych warunków rynkowych przegrywają z konkurencją. Stosowane obecnie metody zarządzania procesami i działaniami nie koncentrują się na założeniach strategicznych, które wskazują kierunek, w jakim powinno podążać przedsiębiorstwo. Zrównoważona karta działania mogłaby pełnić funkcję integracyjną pomiędzy zarządzaniem strategicznym a operacyjnym, bowiem poprzez cele zawarte w poszczególnych perspektywach wskazywałaby inicjatywy, jakie należałoby podjąć w zakresie zarządzania strategicznego i operacyjnego. W rozdziale 3.1 zaprezentowano ogólną koncepcję zrównoważonej karty działania.

3.1. OGÓLNA KONCEPCJA

Zrównoważona karta działania (ZKD), proponowana w niniejszej pracy, jest metodą monitorowania i kontroli procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Zgodnie ze znaną zasadą – tym, czego nie można zmierzyć, nie można zarządzać. Istotny jest zatem pomiar, w jakim stopniu poszczególne obszary przedsiębiorstwa realizują strategię firmy poprzez swoje procesy i działania. Budowa odpowiedniego modelu pomiaru efektywności procesów i działań ma wobec tego zasadnicze znaczenie, gdyż niewłaściwe narzędzie pomiaru może stanowić barierę dla rozwoju organizacji i prowadzić do działań niezgodnych z przyjętą strategią. Zrównoważona karta działania mogłaby być traktowana jako system pomiaru osiągnięć, dzięki któremu możliwe byłoby jak najwcześniejsze wykrywanie problemów. Budowa ZKD pozwoli na analizę przyczyn ewentualnych rozbieżności oraz podjęcie odpowiednich działań naprawczych, które przyczynią się do doskonalenia procesów³⁵⁰.

³⁵⁰ R. Ryńca, D. Kuchta, *Zrównoważona karta działania – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, Badania Operacyjne i Decyzje, nr 1, 2006, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2006, s. 85–103.

Jak już wcześniej wspomniano, koncentracja na kliencie wymaga od pracowników znajomości jego potrzeb. Wiedzę tą pracownicy mogliby czerpać z instrumentu, jakim byłaby ZKD, która w sposób przejrzysty pokazywałaby, kto jest klientem działania (zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym) oraz w jakim stopniu spełnione są oczekiwania klientów.

W związku z tym, iż coraz więcej przedsiębiorstw zorientowanych jest na procesy (co przedstawiają badania ankietowe – patrz rozdział 1.3) budowa ZKD dla procesów i działań mogłaby stanowić pomocne narzędzie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Podkreślono już (patrz rozdział 1.2), że doskonalenie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie nie może być samoistnym celem organizacji, lecz powinno być przyporządkowane przyjętej strategii oraz zgodne z funkcjonującym i odpowiednim dla danego przedsiębiorstwa modelem pomiaru efektywności. Modelem takim mogłaby być zrównoważona karta działania.

Produktem analizy procesów i działań, będącej jednym z etapów rachunku kosztów działań (patrz rozdział 3.5) jest m.in. lista działań, które są najbardziej kosztowne, czynniki kosztotwórcze oraz mierniki efektywności. Czynniki kosztotwórcze i mierniki efektywności bywają zazwyczaj bardzo różnorodne – są tam zarówno czynniki łatwo, jak i trudno mierzalne, finansowe i niefinansowe itd. (np. czynnikiem kosztotwórczym tego samego działania może być jakość materiałów, poziom wyszkolenia i umiejętności pracowników, a także liczba zleceń i koszt jednej operacji). Wydaje się, że sytuacja na poziomie działania jest obecnie podobna do sytuacji na poziomie całego przedsiębiorstwa przed pojawieniem się koncepcji BSC: do oceny efektywności, jakości i wartości działania stosuje się różnego typu mierniki. Naturalną wydaje się zatem próba przeniesienia idei Balanced Scorecard na poziom działania. Zrównoważona karta działania mogłaby stać się narzędziem, które w sposób jasny i klarowny pokazywałoby, czy zachowany został kierunek, w jakim powinno zmierzać przedsiębiorstwo. Byłaby także narzędziem wspomagającym zwiększanie efektywności działań w przedsiębiorstwie.

Zrównoważona karta działania powinna być definiowana dla poszczególnych działań (zadań) – zwłaszcza dla tych, których koszt, wyliczony za pomocą rachunku ABC, byłby najwyższy. Zupełnie nieprzydatne i nieprawidłowe z praktycznego punktu widzenia byłoby stosowanie karty dla dużej liczby działań – chodzi wyłącznie o „otoczenie szczególną opieką” tych działań, które najwięcej kosztują, bądź które są najważniejsze z punktu widzenia strategii firmy. Trzeba zatem uważać na to, by ich efekty były współmierne z kosztami, by harmonizowały one ze strategią firmy, by były wykonywane właściwie z punktu widzenia klienta, ale jednocześnie nie przeszkadzały, a raczej pomagały pracownikom firmy w wykonywaniu innych zadań oraz nie powodowały u pracowników frustracji itd. Działania muszą być oceniane z punktu widzenia różnych kryteriów, czasem sprzecznych – np. maksymalizacja finansowego efektu działania może być sprzeczna z maksymalizacją zadowolenia pracowników, maksymalizacja zadowolenia pracowników może być sprzeczna z maksymalizacją zadowolenia klienta zewnętrznego. Dlatego do spełnienia różnych kryteriów dobrze jest dążyć w sposób zrównoważony. Wydaje się, że BSC przeniesiona na poziom działania mogłaby być przydatnym narzędziem.

ZKD składałaby się z następujących elementów, które powinny zostać zidentyfikowane podczas analizy działań (patrz rozdział 3.5.1):

- opis działania;
- czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi;
- lista osób wykonujących działanie, ewentualnie z rozpisaniem na poszczególne czynności;
- lista wejść i wyjść (produktów) działania;
- lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania);
- lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy;
- lista klientów zewnętrznych, których dotyczy działanie.

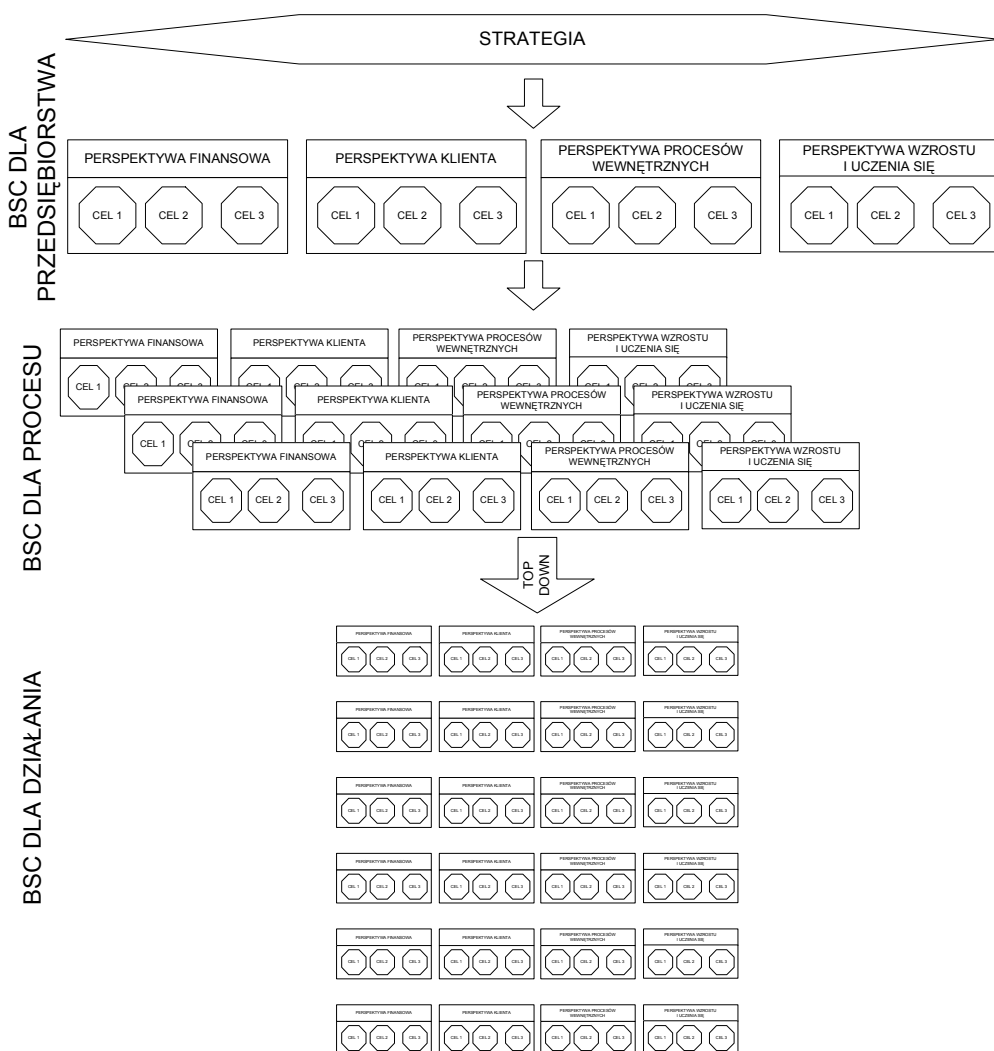
Zrównoważona karta działania zawierałaby ponadto cele działania i mierniki realizacji celów działania, wygenerowane podczas analizy działań (zwłaszcza na podstawie czynników kosztotwórczych) w następujących perspektywach:

- perspektywie finansowej: cele dotyczące wpływu działania na spełnienie celów finansowych firmy – długoterminowych (takim celem bywa często maksymalizacja zysku) bądź krótkoterminowych (np. zwiększenie płynności finansowej);
- perspektywie klienta zewnętrznego: cele dotyczące wpływu działania na zadowolenie klientów firmy czy na zdobywanie przez firmę nowych klientów;
- perspektywie dostawcy i klienta wewnętrznego: cele dotyczące zadowolenia dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych) i odbiorców produktów działania (zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe dla strategii firmy);
- perspektywie czynności wewnętrznych: cele dla czynności składających się na dane działanie, których osiągnięcie przyczyni się do osiągnięcia celów z pierwszych dwóch perspektyw;
- perspektywie wzrostu i uczenia się: cele dotyczące umiejętności personelu wykonującego dane działanie, infrastruktury technologicznej niezbędnej do wykonywania działania, dostępności informacji niezbędnych do wykonywania działania, klimatu sprzyjającego prawidłowemu wykonaniu działania.

Autor proponuje, aby ZKD dla procesów i działań była elementem całego systemu pomiaru efektywności procesów i działań. System obejmowałby trzy fazy. Pierwsza dotyczy opracowania BSC dla przedsiębiorstwa, procesów, a potem działań. Jest to podejście odgórne (*top down*). Zostało one przedstawione w rozdziale 3.2. Druga faza dotyczy budowy ZKD najpierw dla działań, potem dla procesów i w końcu dla przedsiębiorstwa (podejście oddolne – *bottom up*, patrz rozdział 3.3). Trzecia faza polega na integracji celów kart BSC oraz ZKD w jedno narzędzie BSC-ZKD (rozdział 3.4).

3.2. FAZA 1. BALANCED SCORECARD DLA PROCESÓW I DZIAŁAŃ

Podobnie jak stosuje się kaskadowanie BSC na komórki organizacyjne przedsiębiorstwa, tak można by rozważyć kaskadowanie BSC na procesy i działania. W przedsiębiorstwie zarządzanym procesowo kontrola działania i usprawnianie procesów i działań są ważniejsze niż zajmowanie się komórkami organizacyjnymi. Dlatego autor proponuje kaskadowanie BSC na procesy i działania. Ilustruje to rysunek 20.



Rysunek 20. Kaskadowanie BSC przedsiębiorstwa na BSC procesu i BSC działania metodą top down

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Ryńca, D. Kuchta, *Zrównoważona karta działań – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, *Badania Operacyjne i Decyzje*, nr 1, 2006, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2006, s. 85–103.

Na rysunku przedstawiono (tytułem przykładu) BSC dla przedsiębiorstwa, BSC dla trzech procesów oraz BSC dla sześciu działań. Każda karta zawiera cztery perspektywy, w ramach których wyodrębniono po trzy cele (przedstawione w postaci równoległoboku ośmiokątnego).

Przy tym kaskadowaniu można stosować analogiczne metody jak podczas kaskadowania BSC na komórki organizacyjne, które zostało przedstawione w rozdziale 2.7.

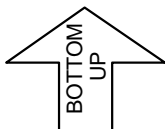
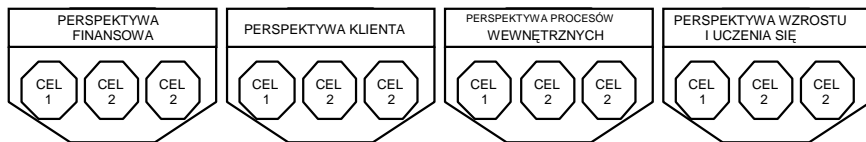
Jak już wcześniej wspomniano, możliwe jest wykorzystanie kilku metod kaskadowania jednocześnie. Wybór odpowiedniej z nich uzależniony jest od wielu czynników (patrz rozdział 2.7). Podczas przeprowadzania procesu kaskadowania należy sobie zdawać sprawę, że samo stworzenie kart BSC dla podległych procesów i działań jest niewystarczające. Podobnie jak kaskadowanie na komórki organizacyjne, tak kaskadowanie na procesy i działania nie gwarantuje spójności strategii w przedsiębiorstwie. Istotne jest więc wzajemne dopasowanie strategii na poszczególnych trzech poziomach (przedsiębiorstwa, procesów, działań), które powinno wynikać ze wzajemnych zależności pomiędzy celami strategicznymi oraz operacyjnymi pomiędzy tymi poziomami. Cele zawarte w BSC dla przedsiębiorstwa należy uwzględnić podczas formułowania BSC zarówno dla procesów, jak i działań, bowiem jedynie integracja pomiędzy tymi kartami zapewnia ciągłość wdrażania strategii na procesy, a w konsekwencji na proste działania.

3.3. FAZA 2. ZRÓWNOWAŻONA KARTA DZIAŁANIA DLA PROCESÓW I DZIAŁAŃ

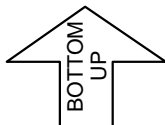
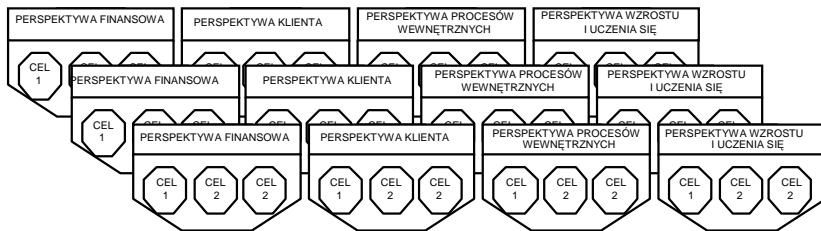
Faza ta polega na budowie zrównoważonej karty działania dla procesów i działań. ZKD nie byłaby tym samym, co BSC dla działań. BSC działania, będące wynikiem kaskadowania karty BSC całego przedsiębiorstwa na działania, reprezentowałoby podejście *top down* – spojrzenie na działanie z góry, z punktu widzenia całościowej strategii przedsiębiorstwa. ZKD tworzona bezpośrednio dla działań byłaby natomiast rezultatem spojrzenia z dołu – z dołu widać często znacznie więcej niż z góry, a zadowolenie pracowników czy klientów, czy jakość wykonania danego działania często zależą od czynników niekoniecznie ujętych w kartach BSC czy nawet wynikających ze strategii firmy. Oczywiście cele wynikające ze spojrzenia z dołu nie mogą być sprzeczne z celami strategicznymi firmy, dlatego ZKD działania powinna być uzgodniona z BSC na wszystkich poziomach (faza 3).

Jak już wspomniano, ZKD nie jest tym samym co BSC kaskadowana na niższe poziomy. Po pierwsze, może zawierać inne perspektywy niż BSC oraz odnosi się nie do jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa, lecz do procesów i działań. Po drugie, oprócz spojrzenia *top down* (z punktu widzenia całej firmy), reprezentuje również spojrzenie *bottom up*: rozpatruje się dane działanie w powiązaniu z innymi działaniami

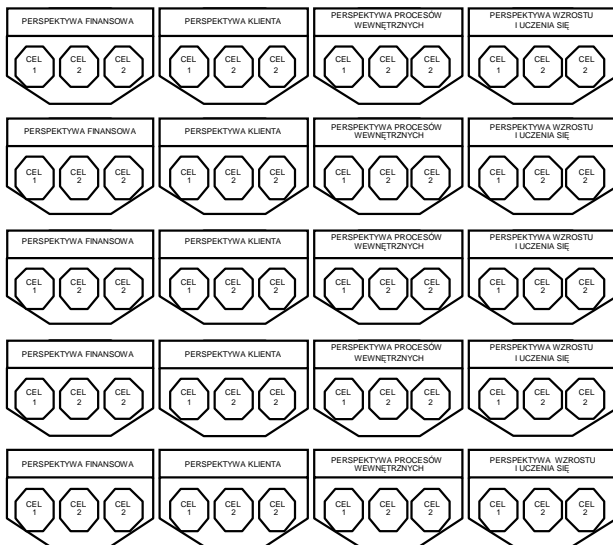
ZKD DLA PRZEDSIĘBIORSTWA



ZKD DLA PROCESU



ZKD DLA DZIAŁANIA



Rysunek 21. Podejście *bottom up*

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Ryńca, D. Kuchta, *Zrównoważona karta działania – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, Badania Operacyjne i Decyzje nr 1, 2006, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2006, s. 85–103

i zadowoleniem szeroko pojętego otoczenia działania, dzięki czemu można uchwycić aspekty istotne z długoterminowego punktu widzenia, które przy spojrzeniu „z góry”, z punktu widzenia aktualnej strategii firmy, mogłyby pozostać niezauważone. Chodzi chociażby o sprawy związane ze współpracą wewnątrz firmy, o zadowolenie pracowników z poszczególnych wycinków swojej pracy. Aspekty te powinny być rozpatrywane w zrównoważeniu z innymi aspektami i celami działalności przedsiębiorstwa, za pomocą mierników różnych typów, zrównoważonych ze sobą. W tradycyjnym podejściu ABM (patrz rozdział 1.6.2) to zrównoważenie nie zawsze jest przestrzegane.

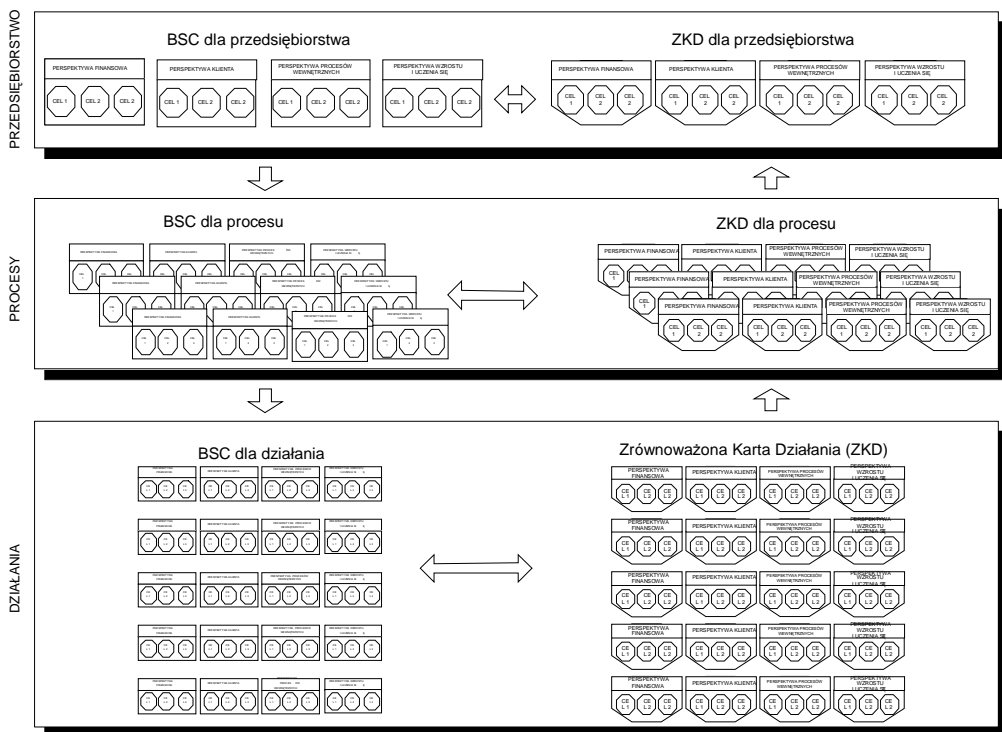
Po sformułowaniu ZKD dla działań autor proponuje procedurę odwrotną do kaskadowania – integrację ZKD na coraz to wyższych poziomach. Ideę tej procedury przedstawiono na rysunku 21.

Tworzenie ZKD dla procesów, a potem dla całej firmy, na podstawie kart ZKD dla działań, powinno polegać na łączeniu celów i mierników cząstkowych z niższego poziomu w cele bardziej ogólne i syntetyczne mierniki. Po opracowaniu kart ZKD dla wszystkich działań wchodzących w skład procesu należałoby opracować karty ZKD dla każdego z procesów. Karta ZKD dla procesu powstałaby w wyniku agregacji celów zawartych w kartach ZKD dla działań, które powstały samodzielnie. Kolejny etap polegałby na agregacji celów z wszystkich kart ZKD procesów na poziom przedsiębiorstwa, gdzie powstałaby karta ZKD przedsiębiorstwa, uwzględniająca cele zidentyfikowane na niższych poziomach.

3.4. FAZA 3. INTEGRACJA BALANCED SCORECARD I ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY DZIAŁANIA

W wyniku podejść *top down* i *bottom up* na każdym z poziomów – przedsiębiorstwa, procesów i działań – będą istniały dwie karty: BSC i ZKD, co ilustruje rysunek 22.

W kolejnym kroku obie karty, ZKD i BSC, powinny być na każdym z poziomów zintegrowane w jedno narzędzie (BSC-ZKD). Cele i mierniki z różnych poziomów i z kart BSC i ZKD mogą być od siebie zależne i oddziaływać na siebie w różny sposób. Zależy to od tego, co w danym przedsiębiorstwie „dostrzega” *spojrzenie z góry*, z punktu widzenia strategii, a co *spojrzenie z dołu*. Budowa karty BSC-ZKD pozwoli spojrzeć na przedsiębiorstwo w sposób bardziej kompleksowy niż w przypadku uwzględnienia jedynie spojrzenia *top down* lub *bottom up* samodzielnie. Karta BSC-ZKD może bowiem zawierać cele, które, jak już wcześniej wspomniano, mogłyby zostać niezauważone w wyniku jedynie kaskadowania BSC na procesy i działania bądź agregacji kart ZKD działań na poziom procesów i przedsiębiorstwa. Może się także okazać, że podczas porównywania celów kart ZKD z celami kart BSC zauważone zostaną relacje, które wcześniej nie zostały zidentyfikowane. Mogą zostać także odkryte cele, które wzajemnie się wykluczają, a ich realizacja jest ze sobą sprzeczna.



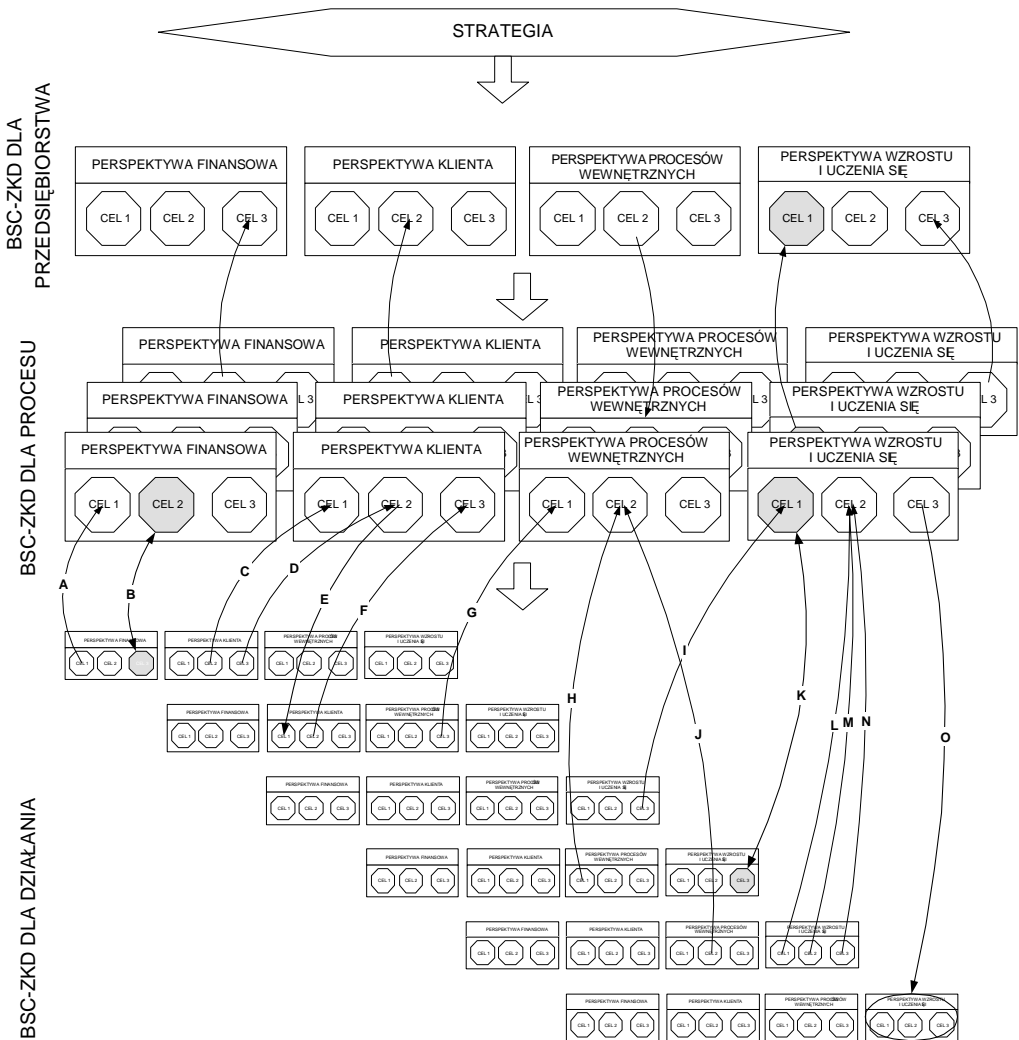
Rysunek 22. BSC oraz ZKD dla działania, procesu i przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne

Na rysunku 23 przedstawiono różne możliwe zależności: cele i mierniki z wyższych poziomów mogą wskazać na pewne cele i mierniki na niższych poziomach i odwrotnie.

Po integracji na każdym poziomie będzie istniała karta BSC-ZKD, zawierająca cele i mierniki istotne zarówno z punktu widzenia strategii przedsiębiorstwa, jak i innych względów, może niezauważonych na poziomie budowania strategii.

W powstałym systemie będą występować różnorakie zależności między poziomami, zidentyfikowane dzięki połączeniu dwóch podejść: *top down* i *bottom up* (patrz rys. 23). Przykładowo strzałka A pokazuje, iż realizacja celu z perspektywy finansowej BSC-ZKD dla działania może mieć wpływ na wynik stopnia realizacji celu w perspektywie finansowej BSC-ZKD dla procesu (podobnie strzałka F dla perspektywy klienta). Może się także okazać, że w BSC-ZKD dla działania może istnieć więcej niż jeden cel, który ma wpływ na poprawę realizacji celów w perspektywie BSC-ZKD dla procesu. Przykład ten pokazują strzałki C i D. Ten sam cel w BSC-ZKD dla procesu może natomiast mieć wpływ na realizację celu w innej BSC-ZKD dla działania – strzałka E.



Rysunek 23. Przykładowe zależności pomiędzy celami w BSC a celami w ZKD
 Źródło: opracowanie własne

Wpływ na realizację celów w BSC-ZKD dla procesu mogą mieć także cele zawarte w dwóch lub więcej różnych BSC-ZKD dla działań. Zjawisko to pokazują np. strzałki G, H i J. Możliwy jest także wariant, w którym wszystkie cele zawarte w perspektywie BSC-ZKD dla działań będą wpływać na realizację jednego celu w BSC-ZKD dla procesu (strzałki L,M,N). Zbudowana BSC-ZKD dla działań może zawierać cele, które nie mają swojego odzwierciedlenia w BSC-ZKD dla procesu (i odwrotnie). Realizacja tych celów wpływa na poprawę wykonania danego działania (procesu), niemniej jednak nie ma ona związku z realizacją celów w BSC-ZKD dla procesu (działania). Podczas budowy ZKD może się okazać, iż niektóre cele w BSC-ZKD dla działania zostały bezpośrednio przejęte z BSC-ZKD dla procesu.

Zjawisko to przedstawiono za pomocą strzałek B i K. Cele te są identyczne jak w karcie BSC-ZKD dla procesu. Mogą się one różnić jedynie wartościami docelowymi. Podczas weryfikacji celów w BSC-ZKD może się także okazać, iż wszystkie cele zawarte w jednej z perspektyw wynikają bezpośrednio z realizacji celu nadrzędnego, zawartego w BSC-ZKD dla procesu. Przykład ten pokazano na rysunku 23 w postaci strzałki O. Strzałka E oznacza natomiast, iż jedynie jeden cel w BSC-ZKD dla działania wynika z realizacji celu BSC-ZKD dla procesu. Istnienie celów w BSC-ZKD dla działania, niezwiązanych z BSC-ZKD dla procesu, nie jest niczym złym. Mogą bowiem istnieć takie obszary, które – mimo iż bardzo istotne z punktu widzenia wykonywania działania – nie mają strategicznego znaczenia w funkcjonowaniu procesu.

3.5. WDROŻENIE ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY DZIAŁANIA

Poszczególne etapy wdrożenia ZKD przedstawiono na rysunku 24. Pokazano na nim sposób wdrożenia zrównoważonej karty działania dla procesów i działań (faza 2 budowy systemu pomiaru efektywności procesów i działań). W związku z tym, iż wdrożenie ZKD wymaga przeprowadzenia identyfikacji procesów i działań (patrz rozdział 3.5.1), będącej także ważnym etapem w procesie wdrożenia rachunku kosztów działań, na rysunku przedstawiono powiązania między rachunkiem kosztów działań i Balanced Scorecard. Lewa strona wykresu prezentuje wdrożenie rachunku kosztów działań (numery 1–11), prawa strona przedstawia natomiast wdrożenie Balanced Scorecard (numery 18–26).

3.5.1. ANALIZA PROCESÓW I DZIAŁAŃ

Punktem wyjścia do wdrożenia zrównoważonej karty działania jest przedsiębiorstwo zorientowane na procesy. Nie można bowiem wdrożyć BSC dla działań, jeśli przedsiębiorstwo będzie działać według struktury funkcjonalnej, gdzie odpowiedzialność za realizację procesów i działań jest rozproszona w różnych komórkach organizacyjnych. Sytuacja ta bowiem powoduje, iż kierownicy poszczególnych jednostek zamiast koncentrować się na usprawnieniu procesów i działań, skupiają uwagę na realizacji zadań w ramach swoich komórek organizacyjnych.

Zarówno metoda ZKD, jak i ABC wymagają najpierw analizy procesów i działań (numery 2–9 na rys. 24). Zadaniem tego etapu jest identyfikacja i opisanie działań składających się na proces gospodarczy, realizowany w przedsiębiorstwie. Prace

Na potrzeby metody ZKD realizowane przez przedsiębiorstwo działania powinny być odpowiednio klasyfikowane. W literaturze przedmiotu można spotkać wiele różnych systemów takiej klasyfikacji. W pracy przedstawiono podział zaprezentowany przez R. Coopera, który porządkuje działania według hierarchii kosztów³⁵²:

- Działania na poziomie jednostki, które są niezbędne do wytworzenia każdej jednostki produktu. Zwykle liczba podejmowanych działań na poziomie jednostki jest proporcjonalna do wielkości produkcji. Działania te są także przyczyną powstawania kosztów bezpośrednich. Do działań na poziomie jednostki produktu można zaliczyć: zużycie materiałów bezpośrednich, robociznę bezpośrednią, utrzymanie maszyn i urządzeń produkcyjnych³⁵³.

- Działania dotyczące partii produktów, wykonywane podczas realizacji produkcji każdej następnej serii produktów. Im więcej wytwarza się serii, tym koszty technicznego przebrojenia maszyn i urządzeń są większe. Wysokość tych kosztów jest stała w pewnych granicach dla każdej partii, niezależnie od tego, ile produktów liczy partia.

Do działań na poziomie partii produktów zalicza się przede wszystkim: przygotowanie produkcji, transport wewnętrzny materiałów, nadzór, przyjmowanie zamówień klientów. Koszty działań na poziomie partii produktów są kosztami pośrednimi, które powinny być rozliczane na produkty³⁵⁴.

- Działania dotyczące produktu pozwalają wytworzyć dane produkty. Wykorzystywane są do produkcji i sprzedaży poszczególnych rodzajów produktów. Są jednak niezależne od wielkości i liczby partii danego produktu, a ich liczba wzrasta, jeśli wzrasta liczba rodzajów produktów³⁵⁵.

- Działania dotyczące całego przedsiębiorstwa obejmują czynności, które nie mogą być przypisane do poszczególnych produktów. Są one realizowane w celu utrzymania i organizacji procesu gospodarczego. W skład działań dotyczących całego przedsiębiorstwa wchodzi działania związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem, takie jak zarządzanie zasobami ludzkimi, ochrona, utrzymanie obiektów, reklama itp.

3.5.1.1. OKREŚLENIE PROCESÓW GOSPODARCZYCH ORAZ ZDEFINIOWANIE KLUCZOWYCH I ISTOTNYCH DZIAŁAŃ

Identyfikacja procesów i działań jest pierwszym etapem implementacji ZKD (numer 2 na rysunku 24).

³⁵² E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 165; A. Jarugowa, W. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 47; E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 192; D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 204; T. Wnuk, *Controlling, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce*, 1999, s. 517; G. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997, s. 102; T. Wnuk-Pel, Z. Leszczyński, *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 503.

³⁵³ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2003, s. 191.

³⁵⁴ Ibidem, s. 191.

³⁵⁵ Ibidem, s. 191.

W pierwszym kroku określa się kluczowe działania, jakie są istotne z punktu widzenia funkcjonowania przedsiębiorstwa. Podczas identyfikacji procesów i działań przedsiębiorstwo może napotkać na szereg trudności. Pierwsza z nich może wynikać z niewłaściwego zdefiniowania pojęcia procesu i działania. W większości przedsiębiorstw słowa te są używane w sposób dowolny, często jako synonimy działania³⁵⁶.

Podczas określania procesów gospodarczych oraz definiowania działań procesy i działania przedstawia się na mapie procesów, sprawdzając, czy tworzą one zależności przyczynowo-skutkowe. Nie można także zapomnieć o weryfikacji zdefiniowanych procesów ze strategią przedsiębiorstwa. Może się bowiem okazać, iż nie znajdują one swojego odzwierciedlenia w głównych zamierzeniach przedsiębiorstwa³⁵⁷.

Inny problem może polegać na tym, iż działania będą zdefiniowane zbyt szczegółowo, a lista zawierająca tysiące pozycji będzie trudna do przetworzenia. Zbyt ogólne definiowanie może natomiast prowadzić do zbyt wysokiego poziomu agregacji, tak że informacje będą nieprzydatne³⁵⁸. Przedsiębiorstwo powinno skupić się zatem na działaniach, będących zbiorem jednorodnych lub podobnych czynności, które zużywają wiele zasobów, są bowiem najbardziej kosztochłonne, oraz na tych, które związane są z podstawowymi celami organizacji, dającymi duże możliwości do podjęcia usprawnień i obniżki kosztów. Pozostałe zaś, a szczególnie te, które zużywają mniej niż 5% zasobów lub pochłaniają mniej niż 5% czasu, powinny być w miarę możliwości łączone z innymi działaniami o podobnym charakterze³⁵⁹.

Według E. Nowaka, R. Piechoty oraz M. Wierzbińskiego, zakres identyfikacji i poziom szczegółowości informacji o procesach zależy od potrzeb decyzyjnych przedsiębiorstwa. Mniej szczegółowe informacje o procesach są zwykle wymagane w przypadku określenia kosztów produktów. Bardziej szczegółowe natomiast wówczas, gdy przedsiębiorstwo zamierza wprowadzić różne programy naprawcze, takie jak np. reengineering. W przypadku działań restrukturyzacyjnych konieczne wydaje się bowiem zdefiniowanie także działań nieistotnych, które nie przyczyniają się, z punktu widzenia klienta, do zwiększenia wartości produktów. „Zidentyfikowanie i eliminacja tych działań pozwoli na zwiększenie efektywności procesów przez skrócenie czasu ich realizacji i ograniczenie zużywanych przez nie zasobów”³⁶⁰.

Wiele problemów może także wynikać z niezrozumienia hierarchii procesów i działań realizowanych w przedsiębiorstwie. Dlatego hierarchia działań jest szczegól-

³⁵⁶ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 170.

³⁵⁷ T. Zawistowski, *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001, ww.isaca.org.pl.

³⁵⁸ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 63.

³⁵⁹ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 6, 2002; R. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 116; A. Jaruga, W. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 319.

³⁶⁰ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

nie pomocna, pozwala bowiem wyodrębnić procesy kluczowe oraz te, których rola ma charakter wspierający. W. Czakon i I. Jakubiec uważają, że przedsiębiorstwo powinno być w stanie wyodrębnić i opisać od 8 do 16 procesów, w których przypada od 10 do 20 działań na każdy³⁶¹.

Według A. Szychty, liczba wyodrębnionych działań powinna być związana między innymi z wielkością jednostki gospodarczej, złożonością procesów gospodarczych, jakie w niej zachodzą oraz ze stopniem złożoności i zróżnicowania wytwarzanych wyrobów³⁶².

Podczas identyfikacji działań przedsiębiorstwo tworzy słownik działań, który stanowi bazę danych o działaniach. W słowniku tym wszystkie wyodrębnione działania są dokładnie opisane. Określa się, jakie działania realizuje przedsiębiorstwo, lecz także prezentuje związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi³⁶³.

J. Miller sugeruje, by w słowniku działań zostały zawarte następujące elementy³⁶⁴:

- nazwa działania;
- opis działania;
- czynności składające się na działanie;
- produkt działania;
- miary wielkości przerobu;
- osoby odpowiedzialne za realizację działania;
- użytkownicy działania;
- czynniki kosztotwórcze i mierniki efektywności działania.

Podczas identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie nie można zapominać, iż struktura procesów i działań zazwyczaj nie pokrywa się ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, zwykle opartą na komórkach organizacyjnych. Często się zdarza, że działania wchodzące w skład danego procesu gospodarczego wykonywane są w różnych komórkach organizacyjnych. Prowadzi to do różnego rodzaju „wąskich gardeł”, gdzie można napotkać opóźnienia, słaby przepływ informacji³⁶⁵. Wtedy zmiana struktury organizacyjnej jest niezbędna. Powinna ona przebiegać

³⁶¹ Podczas określenia liczby procesów należy mieć na uwadze zasadę Pareto, która mówi iż 20% działań powoduje około 80% kosztów. Zob. W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 6, 2002, s. 13; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 170; A. Szychta, *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2, 1999, s. 35; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 65–66.

³⁶² A. Szychta, *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2, 99, s. 35.

³⁶³ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2002, s. 14.

³⁶⁴ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 78.

³⁶⁵ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 193; T. Zawistowski, *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001, ww.isaca.org.pl.

etapowo, gdyż zbyt gwałtowne zmiany mogą nie przynieść oczekiwanych wyników. Zmianie muszą ulec zarówno jednostki organizacyjne, stanowiska pracy, jak i role poszczególnych ludzi³⁶⁶.

Nie można także mówić o uniwersalnej specyfikacji działań, którą można byłoby odnieść do wszystkich przedsiębiorstw. W związku z tym, iż przedsiębiorstwa działają w różnych branżach gospodarki, posiadają odmienne procesy produkcyjne, inną mają także strukturę procesów gospodarczych. Zróżnicowanie procesów i działań wynika ponadto z różnic w strukturach organizacyjnych, technologii wykonania, systemie zarządzania przedsiębiorstwem, a także w kulturze organizacyjnej³⁶⁷.

Identyfikacja procesów i działań powinna pozwolić odpowiedzieć na pytania³⁶⁸:

- Jakie procesy są wykonywane w przedsiębiorstwie?
- Jakie działania wchodzą w skład poszczególnych procesów?
- Które procesy realizowane w przedsiębiorstwie można zaliczyć do procesów kluczowych, a które do pomocniczych?
- Które procesy realizowane są tylko wewnątrz przedsiębiorstwa, a które wymagają udziału partnerów zewnętrznych, takich jak klienci dostawcy?

O. Fröchlich uważa, iż prawidłowa identyfikacja procesów gospodarczych przedsiębiorstwa wymaga dobrego zrozumienia jego funkcjonowania³⁶⁹. Dlatego przedstawienie przedsiębiorstwa w perspektywie jego procesów pozwoli dostrzec, w jaki sposób wykonywana jest praca i w jaki sposób jej wyniki przepływają przez organizację. R. Piechota proponuje, aby w analizie przedsiębiorstwa wykorzystać mapy relacji. Taka mapa przedstawia podstawowe związki pomiędzy poszczególnymi działami oraz między działami a otoczeniem organizacji. Odzwierciedla ona rzeczywiste funkcjonowanie przedsiębiorstwa, niemniej jednak nie pokazuje, jak przebiegają poszczególne procesy wraz z ich działaniami³⁷⁰. W celu określenia procesów gospodarczych oraz zdefiniowania kluczowych i istotnych działań J. Miller proponuje dwie metody – odgórną i oddolną³⁷¹.

³⁶⁶ A. Sopińska, *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] M. Romanowska, M. Trocki (red.), *Podejście procesowe w zarządzaniu*, t. I, SGH, Warszawa 2004, s. 54.

³⁶⁷ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert – wydawnictwo i doradztwo, Wrocław 2001, s. 193.

³⁶⁸ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 51.

³⁶⁹ O. Fröchlich, *Dynamisches Kostenmanagement*, Verlag Vahlen, München 1994, s. 135.

³⁷⁰ Więcej w: R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 54.

³⁷¹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 67; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 172; D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 199; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* nr 6, 2002, s. 15; A. Jaruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 842.

Metoda odgórna (*top down*) polega na wyodrębnieniu procesów głównych, a następnie kluczowych działań³⁷². W metodzie tej tworzy się mapy procesów gospodarczych realizowanych w przedsiębiorstwie³⁷³. Mapa stanowi cenne źródło wymiany informacji i może być wykorzystywana jako schemat wdrożenia rachunku ABC. „Przedstawienie procesu w postaci mapy umożliwi znalezienie wszelkich powiązań w procesie, pozwala określić czas konieczny do wykonania poszczególnych czynności oraz zidentyfikować wszelkie nieciągłości w procesie (nielogiczne, brakujące lub zbędne działania)”³⁷⁴.

Alternatywnym podejściem do metody odgórnej jest metoda oddolna (*bottom up*)³⁷⁵.

Polega ona na zidentyfikowaniu i nazwaniu działań realizowanych przez przedsiębiorstwo lub jego jednostkę, a następnie powiązaniu je w procesy. Metoda bazuje na technikach zbierania informacji, takich jak: wywiady, badania ankietowe, analiza danych historycznych, zasięganie opinii ekspertów, obserwacje oraz zespołowe zbieranie danych. Pozwala zgromadzić szczegółowy i obszerny materiał badawczy, dzięki czemu możliwe jest stworzenie dokładnego obrazu zachodzących w przedsiębiorstwie działań i procesów. Można także zrozumieć charakter zachodzących w nim działań dzięki spojrzeniu z perspektywy poszczególnych czynności³⁷⁶. Metoda oddolna, dzięki precyzyjnej identyfikacji działań, w znacznym stopniu pozwala ograniczyć ryzyko pominięcia kluczowych etapów. Niesie jednak także pewne niebezpieczeństwa, polegające na naturalnej dla pracowników tendencji do fałszowania pewnych informacji bądź uwypuklania innych³⁷⁷. Także nadmiar informacji może prowadzić do definiowania zbyt dużej liczby działań, co uniemożliwi spojrzenie na działania z szerszej perspektywy, jaką jest wydział lub przedsiębiorstwo³⁷⁸.

³⁷² J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 67.

³⁷³ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6, 2002, s. 14.

³⁷⁴ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 58.

³⁷⁵ D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 199; J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 67; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6, 2002, s. 15; A. Jurga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, wyd. II, SWSPZ, Łódź 2001, s. 842; R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 59.

³⁷⁶ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 93.

³⁷⁷ Sołtys D. (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 199.

³⁷⁸ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6, 2002, s. 16; R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 61.

W związku z powyższym przedsiębiorstwa często stosują obie metody jednocześnie³⁷⁹. Metoda odgórna umożliwi bowiem przybliżenie obrazu realizowanych działań, natomiast szczegółowy opis i weryfikację zapewnia metoda oddolna.

J. Miller przedstawia także inne techniki, stosowane w celu identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Jedną z nich jest model łańcucha wartości, który został omówiony w rozdziale 2.5.3³⁸⁰. Celem zastosowania koncepcji łańcucha wartości jest określenie źródeł przewagi konkurencyjnej. Łańcuch wartości zawiera bowiem zestaw procesów i działań niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak: zaprojektowanie, zaopatrzenie, wyprodukowanie, wprowadzenie na rynek, dystrybucja i obsługa wyrobu lub usługi.

Cytowany autor uważa, iż model łańcucha wartości może zostać z powodzeniem wykorzystany zarówno w metodzie odgórnej, jak i oddolnej, gdyż stanowi punkt wyjścia do zdefiniowania procesów, a na ich podstawie działań, które można zastosować w odniesieniu do większości organizacji (metoda odgórna)³⁸¹. W związku z tym, iż przedsiębiorstwa, ze względu na swoją specyfikę, posiadają różne grupy procesów, model łańcucha wartości może być także wykorzystany jako technika identyfikowania i grupowania działań w procesy gospodarcze (metoda oddolna).

Inną pomocną techniką przy analizie i identyfikacji działań zachodzących w przedsiębiorstwie jest technika opracowana przez firmy Artur Andersen oraz International Benchmarking Clearinghouse (IBC). Instytucje te opracowały Wzór Klasyfikacji Procesów³⁸².

Metoda ta wyróżnia procesy operacyjne, zarządcze i wspierające. Z reguły przedsiębiorstwo składa się z sześciu procesów operacyjnych, które różnią się w zależności od tego, czy firma zajmuje się produkcją wyrobów, czy świadczeniem usług, oraz sześciu procesów pomocniczych wspierających zarządzanie³⁸³.

Opracowana metoda umożliwi rzetelne gromadzenie i porównywanie danych oraz informacji o procesach i działaniach. Wyznacza pewien standard w klasyfikacji procesów

³⁷⁹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 77; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2002, s. 16.

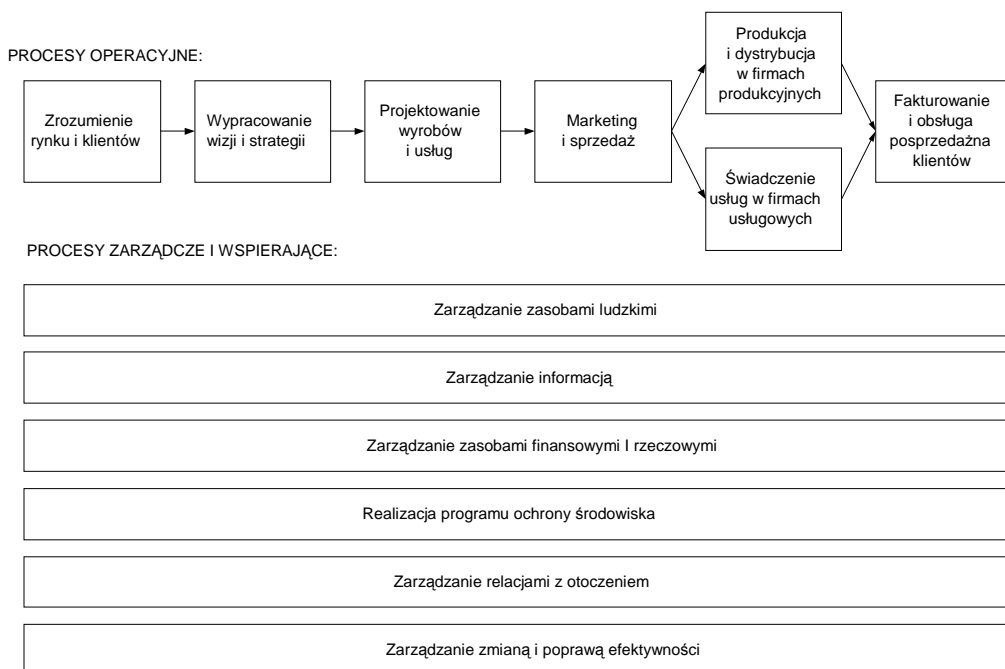
³⁸⁰ Zob. także M.E. Porter, *Competitive advantage – creating and sustaining superior performance*, The Free Press, Londyn 1985, s. 36, J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 67; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2002, s. 14; A. Jaruga, W. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 842.

³⁸¹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 67.

³⁸² J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 69; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2002, s. 15.

³⁸³ J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 288.

i działań. Pozwala także przedsiębiorstwom, które wykorzystują benchmarking, w łatwy sposób dokonać porównania z innymi organizacjami, które stosują tę metodę³⁸⁴.



Rysunek 25. Wzór klasyfikacji procesów – schemat ogólny

Źródło: J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 71; J. Brillman, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 288

W literaturze przedmiotu istnieje wiele klasyfikacji procesów i działań, Jedną z nich jest klasyfikacja procesów według American Productivity&Quality Center (Amerykańskie Centrum Badań nad Produktywnością i Jakością). Obejmuje ona procesy, które w łatwy sposób mogą być wykorzystane w przedsiębiorstwie. „Zadaniem Standardowej Klasyfikacji Procesów jest umożliwienie rzetelnego gromadzenia i porównywania danych oraz informacji o procesach i działaniach”³⁸⁵. Narzędzie to umożliwia sklasyfikowanie działań w sposób, który pozwala na ich porównanie w różnych przedsiębiorstwach.

W wyodrębnieniu działań niezmiernie pomocna staje się także analiza procesów gospodarczych (*Business Process Analysis – BPA*)³⁸⁶. Metoda ta umożliwia dokładną

³⁸⁴ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 69; W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2002, s. 15.

³⁸⁵ Zob. Standardowa Klasyfikacja Procesów [w:] R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 73.

³⁸⁶ T. Wnuk, *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999; T. Wnuk-Pel, Z. Leszczyński, *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 501.

specyfikację działań, które wchodzą w skład procesu gospodarczego, oraz ułatwia analizę wzajemnych relacji zachodzących pomiędzy różnymi działaniami.

Kolejną metodą określenia procesów gospodarczych oraz zdefiniowania kluczowych i istotnych działań są wywiady z kierownikami działów, które mogą dostarczyć wielu szczegółowych informacji o działaniach zachodzących w ich jednostkach³⁸⁷. Technika ta została szczegółowo omówiona w rozdziale 3.5.1.8.1.

Przedstawione metody analizy procesów i działań stanowią dużą pomoc przy wprowadzaniu ZKD i tworzeniu słownika działań. Wspierają one bowiem zespół wdrożeniowy w identyfikacji procesów gospodarczych oraz pozwalają dostrzec istnienie związków przyczynowo-skutkowych między nimi. Niemniej jednak mają także wadę. Są bowiem obciążone pewną sztywnością rozwiązań, co może być szczególnie niebezpieczne w sytuacji, gdy firma będzie chciała stworzyć mapę działań opierając się na sztywnych ramach zaproponowanych w modelach procesów. Dla wielu firm przyjęte nazewnictwo może być także niezrozumiałe i powodować problemy w komunikowaniu rozwiązań. Modele te nie uwzględniają także hierarchii działań zachodzących przedsiębiorstwie. Ze względu na różną specyfikę przedsiębiorstw, poszczególne działania i procesy w nich zachodzące mogą się bowiem różnić priorytetem³⁸⁸.

Wyodrębnienie działań zwykle nie pociąga za sobą konieczności dodatkowego ustalenia osób odpowiedzialnych za nie. Działania te bowiem realizowane są w wydziałach, komórkach przedsiębiorstwa, kierowanych i nadzorowanych przez określoną osobę. Niemniej jednak czasami występuje konieczność wyróżnienia takiej osoby, szczególnie w sytuacji, gdy dany proces jest szczegółowy i składa się z wielu działań, wykonywanych w różnych częściach struktury organizacyjnej. Osoby te, tzw. właściciele procesów, są cennym źródłem informacji dla zespołu, którego zadaniem jest identyfikacja procesów i działań w przedsiębiorstwie oraz wypracowanie inicjatyw wspierających poprawę efektywności tych procesów.

Identyfikacja procesów i działań jest zadaniem trudnym i czasochłonnym. Jest to bowiem twórcza i innowacyjna praca zespołowa. Według R. Piechoty do przeprowadzenia identyfikacji procesów i działań konieczne jest powołanie zespołu specjalistów. W skład zespołu powinni wchodzić pracownicy z różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, począwszy od inżynierów-konstruktorów, mechaników, a na przedstawicielach handlowych skończywszy. Niemniej jednak trzon zespołu procesowego powinni stanowić pracownicy znający organizację i cele przedsiębiorstwa. Autor ten uważa także, iż do zespołu procesowego mogą być włączeni konsultanci i pracownicy naukowci. Angażowanie osób z zewnątrz przedsiębiorstwa pozwoli wykorzystać ich umiejętności, wiedzę, doświadczenie, których nie mają zatrudnieni w danym przed-

³⁸⁷ T. Wnuk, *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999, s. 519.

³⁸⁸ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami* – część 2, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6, 2002, s. 15.

siębiorstwie pracownicy³⁸⁹. Powołanie zespołu procesowego ma na celu wykonanie konkretnego zadania, jakim jest identyfikacja procesów i działań. Spotkania zespołowe powinny mieć charakter konsultacji i narad, w których ważne jest przestrzeganie opracowanego wcześniej harmonogramu prac. Identyfikacja procesów i działań przyniesie bowiem oczekiwane rezultaty wówczas, gdy jej przeprowadzenie będzie starannie zaplanowane i konsekwentnie realizowane³⁹⁰.

Wyniki prac związanych z identyfikacją powinny być właściwie zebrane i udokumentowane w postaci raportu, który ma stanowić źródło informacji o procesach i działaniach zachodzących przedsiębiorstwie³⁹¹.

Ze względu na różny stopień szczegółowości raportu, który zależy między innymi od wagi identyfikacji procesów dla przedsiębiorstwa, jego indywidualnych potrzeb oraz umiejętności zespołu prowadzącego identyfikację, przedstawiony poniżej opis raportu stanowi jedynie propozycję jego zawartości³⁹².

Raport powinien zawierać między innymi informacje dotyczące³⁹³:

- liczby i kategorii zidentyfikowanych procesów i działań;
- relacji między procesami głównymi i pomocniczymi;
- produktów działania;
- kluczowych spostrzeżeń dotyczących realizacji procesów.

Reasumując, identyfikacja procesów i działań realizowanych w przedsiębiorstwie to nie tylko pierwszy krok wprowadzania zrównoważonej karty działania, ale także rachunku kosztów działań. To także podstawowy etap analityczny, niezbędny do zrozumienia organizacji pracy, przyczyn powstawania kosztów, a także źródeł ograniczenia potencjalnej efektywności³⁹⁴. Analiza działań, która powinna poprzedzić zastosowanie ZKD, pozwala także zidentyfikować działania w kontekście tworzonej wartości. Umożliwia ona bowiem wskazanie działań zbędnych, które powinny zostać wyeliminowane, oraz działań nieefektywnych, których czas wykonywania należy skrócić³⁹⁵. Jest to niezmiernie ważna faza budowy modelu, od której w przyszłości może zależeć skuteczność zarządzania procesami i działaniami zachodzącymi w przedsiębiorstwie.

Według A. Szychty analiza procesów i działań stanowi pomoc dla menedżerów w trzech zasadniczych kwestiach, ważnych dla zarządzania i procesu ciągłego usprawnienia przedsiębiorstwa. Umożliwia bowiem przedstawienie najlepszego spo-

³⁸⁹ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 45.

³⁹⁰ *Ibidem*, s. 46.

³⁹¹ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 172.

³⁹² *Ibidem*, s. 173.

³⁹³ *Ibidem*, s. 173.

³⁹⁴ W. Czakon, I. Jakubiec, *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7, 2002, s. 10.

³⁹⁵ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2003, s. 193.

sobu wykorzystania posiadanych zasobów w procesach i czynnościach składających się na aktualną działalność gospodarczą. Pozwala określić, ile przedsiębiorstwo faktycznie zarabia na poszczególnych wyrobach i usługach oraz odpowiedzieć na pytanie, co należy zrobić, aby przedsiębiorstwo działało efektywniej i osiągało coraz lepsze wyniki finansowe³⁹⁶.

3.5.1.2. ZDEFINIOWANIE PRODUKTÓW DZIAŁAŃ I MIAR WIELKOŚCI PRZEROBU TYCH DZIAŁAŃ

Zdefiniowanie produktów działań i miar wielkości przerobu tych działań stanowi kolejny etap w analizie procesów i działań (numer 3 na rysunku 24). „Miara wielkości przerobu działania to rzeczywista lub praktyczna, oczekiwana moc przerobowa danego działania w normalnych warunkach prowadzenia działalności, przy założeniu wykorzystania określonych zasobów w długim okresie”³⁹⁷.

„Miara wielkości przerobu działania jest źródłem informacji o tym, ile pracy wykonano”³⁹⁸. Zdefiniowanie produktów działań i miar wielkości przerobu tych działań nie jest zadaniem łatwym, bowiem o ile zdefiniowanie produktów działań w jednostce, jaką jest dział produkcji, nie następuje problemów, o tyle sytuacja wygląda inaczej w takich obszarach, jak między innymi dział podatków³⁹⁹. W związku z tym, iż pojęcie produktu jest bardzo szerokie, przez produkt działania należy rozumieć efekt pracy związanej z wykonywaniem określonej czynności. J. Miller uważa, że zdefiniowanie i kwantyfikowanie produktów działań stanowi nieodzowny element podstawowych mierników efektywności, gdyż pozwala zmierzyć wielkość przerobu poszczególnych działań⁴⁰⁰.

3.5.1.3. IDENTYFIKOWANIE KLIENTÓW, ODBIORCÓW PRODUKTÓW DZIAŁAŃ

W związku z tym, że każde działanie musi mieć swoich klientów, niezmiernie istotna jest ich identyfikacja (kolejny etap analizy działań, będącej także ważnym etapem implementacji ZKD – numer 4 na rysunku 24). Klientami produktów działań mogą być zarówno klienci zewnętrzni, jak i osoby wewnątrz przedsiębiorstwa. W przypadku większości działań określenie klienta produktów działań nie jest trudne. Sytuacja może się skomplikować wówczas, gdy produkt działania ma wielu odbiorców. Przykładem jest działanie polegające na wypłacie wynagrodzeń pracownikom. Klientem produktu tego działania – oprócz pracownika, który otrzymuje wynagrodze-

³⁹⁶ A. Juruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowania*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 844.

³⁹⁷ T. Zieliński, *Koszty i efektywność procesów w rachunku kosztów działań (ABC)*, Koncepcje i Strategie Logistyczne, nr 3, 2001.

³⁹⁸ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 85.

³⁹⁹ Przykładowo produktem działania sekcji podatkowej może być lista pytań dotyczących prawa podatkowego lub lista interpretacji prawa. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 80.

⁴⁰⁰ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 79–80.

nie – są także klienci zewnętrzni, tacy jak władze podatkowe. J. Miller sugeruje, aby w takich sytuacjach określić podstawowego klienta produktu działania i na nim skoncentrować swoją uwagę.

M. Przybyła wyróżnia pięć grup klientów⁴⁰¹:

- klienci pierwotni, wykorzystujący główne świadczenia danego procesu;
- klienci wtórni, wykorzystujący uboczne świadczenia procesu;
- klienci niebezpośredni, którzy nie otrzymują żadnych bezpośrednich świadczeń procesu, jednak nieodpowiednie lub spóźnione świadczenia danego procesu mają na nich wpływ;

- klienci zewnętrzni, spoza przedsiębiorstwa, otrzymujący produkt bądź usługę;
- konsumenci – klienci, którzy odbierają dany produkt lub usługę.

Zidentyfikowanie klientów, odbiorców produktów działań ma szczególne znaczenie, gdyż pozwala skupić uwagę przedsiębiorstwa na tych produktach działań, które zaspokajają oczekiwania klientów, oraz pozwala określić warunki dotyczące cech działań, takich jak np. standardy jakości⁴⁰². Pozostałe działania, które nie mają swoich odbiorców, powinny zostać wyeliminowane, gdyż konsumują one zasoby i działania, które mogłyby być wykorzystane do poprawy efektywności czynności i procesów przynoszących wartość⁴⁰³.

3.5.1.4. ANALIZA WARTOŚCI TWORZONEJ PRZEZ DZIAŁANIA

Zadaniem tego etapu (numer 5 na rysunku 24) jest wyodrębnienie i wyeliminowanie działań, które nie przynoszą wartości w oczach klienta. Przez działania zwiększające wartość dla klienta należy rozumieć takie działania wykonywane w przedsiębiorstwie, w wyniku których powstaje produkt o cechach pożądanym przez klienta oraz wymagany przez klienta sposób obsługi⁴⁰⁴.

Do działań niezwiększających wartości zaliczane są zarówno działania, które przyczyniają się do obniżenia użyteczności postrzeganej przez klienta, jak i działania neutralne z jego perspektywy. Działania te nie są niezbędnym elementem procesu technologicznego, powodują powstawanie dodatkowych kosztów oraz wpływają na wydłużenie czasu obsługi klienta. Przykładem tego typu działań mogą być⁴⁰⁵:

- produkcja wadliwych wyrobów;
- przygotowanie produkcji;
- transport wewnętrzny;

⁴⁰¹ M. Przybyła (red.), *Zarządzanie i marketing, zarządzanie firmą – nowe trendy zarządzania*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1998, s. 136.

⁴⁰² A. Jaruga, W. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 844.

⁴⁰³ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 83.

⁴⁰⁴ G.K. Świdorska (red.), *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii*, Difin, Warszawa 2003, s. 207.

⁴⁰⁵ Ibidem, s. 207.

- wewnętrzna kontrola;
- składowanie i magazynowanie.

Eliminacja działań nieprzynoszących wartości nie jest zadaniem łatwym. Niektórych z nich bowiem, ze względu na specyfikę procesu produkcyjnego, nie można całkowicie wyeliminować. Jednak ich identyfikacja oraz próba wyeliminowania pozwoli przedsiębiorstwu na zwiększenie efektywności procesów, dzięki skróceniu czasu ich realizacji i ograniczeniu zużywanych przez nie zasobów⁴⁰⁶. Nie jest to jednak łatwe, bowiem ludzie nie są skłonni do postrzegania własnej pracy jako nietworzącej wartości. Istotne jest zatem, aby w przypadku analizy wartości poszczególnych działań zająć rolę zewnętrznego, niezależnego obserwatora, którego zadaniem byłaby bezstronna ocena działań i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie pod kątem korzyści dla klienta, jakie one przynoszą⁴⁰⁷.

Analiza działań pod względem ich wartości dla klienta stanowi istotny element w procesie podejmowania decyzji, których celem jest poprawa przyszłej efektywności działalności przedsiębiorstwa⁴⁰⁸.

G.K. Świdarska zaprezentowała hierarchię działań pod względem zdolności do kreowania wartości dla klienta i miejsca w strategii zarządzania kosztami (tab. 4). Przyjęto, że działania sterowania i nadzoru produkcji są koniecznym wspomaganie podstawowych działań produkcyjnych – obróbki i montażu⁴⁰⁹.

Tabela 4. Klasyfikacja działań pod kątem ich wartości dla klienta

Rodzaj działania	Rodzaj dominującej strategii	Działania
Podstawowe działania zwiększające wartość dla klienta	Priorytet rozwoju	<ul style="list-style-type: none"> • Obróbka ręczna • Obróbka maszynowa • Montaż komponentów
Działanie niewidoczne dla klienta wspierające proces podstawowy	Wykonywać efektywnie	<ul style="list-style-type: none"> • Sterowanie produkcją • Nadzór technologiczny
Działania niezwiększające wartości dla klienta, które muszą być wykonywane	Redukować, wykonywać efektywnie	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrola jakości • Gospodarka magazynowa
Działania niezwiększające wartości dla klienta	Eliminować	<ul style="list-style-type: none"> • Przygotowanie produkcji • Transport wewnątrzzakładowy
Działania zmniejszające wartość dla klienta	Bezwzględnie eliminować	<ul style="list-style-type: none"> • Naprawa braków

Źródło: G. K. Świdarska, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2002, s. 6–16.

⁴⁰⁶ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 170.

⁴⁰⁷ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 83.

⁴⁰⁸ G.K. Świdarska (red.), *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii*, Difin, Warszawa 2003, s. 207.

⁴⁰⁹ G.K. Świdarska, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2002, s. 6–15.

„Ograniczenie zakresu wykonywania czynności niezwiększającej wartości pozwala na obniżenie kosztów działalności, jednocześnie poprawiając parametry efektywności i jakości funkcjonowania przedsiębiorstwa”⁴¹⁰.

3.5.1.5. IDENTYFIKACJA CZYNNIKÓW KOSZTOTWÓRCZYCH

Identyfikacja czynników kosztotwórczych to kolejny etap analizy procesów i działań (numer 6 na rysunku 24).

Jak już wcześniej wspomniano, czynniki kosztotwórcze odzwierciedlają bezpośrednią przyczynę powstawania kosztów. Stanowią także podstawę do podjęcia działań, mających na celu obniżkę kosztów działań, poprawę ich jakości oraz skrócenie czasu wykonywania.

Do przyczyn wpływających na wielkość kosztów można zaliczyć między innymi: fluktuację zatrudnionych, kwalifikacje personelu, nowoczesność parku maszynowego oraz złożoność produktów⁴¹¹.

Każde działanie ma wiele czynników kosztotwórczych, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. O ile na zewnętrzne czynniki kosztotwórcze organizacja nie ma wpływu w krótkim okresie (przepisy prawne, czynniki makroekonomiczne), o tyle na wewnętrzne czynniki kosztotwórcze przedsiębiorstwo może wpływać, podejmując odpowiednie działania⁴¹². Istotne jest zatem przeprowadzenie analizy, której celem będzie badanie, kwantyfikowanie i wyjaśnianie przyczyn powstawania kosztów działań. Analiza działań na tym etapie ma także na celu określenie jak największej liczby czynników kosztotwórczych, aby na tej podstawie móc dokonać wyboru priorytetów w zakresie przeprowadzania działań usprawniających, których celem jest minimalizacja tych kosztów lub całkowite ich wyeliminowanie.

Analiza czynników kosztotwórczych pozwoli także uświadomić menedżerom, iż działania wykonywane w przedsiębiorstwie mogą być czynnikami kosztotwórczymi innych działań⁴¹³. Dlatego niezmiernie istotne jest przeprowadzenie właściwego określenia przyczyn powstawania kosztów działań, gdyż analiza ta stanowi podstawę do podjęcia działań usprawniających⁴¹⁴.

Działania przedsiębiorstwa wraz z ich przykładowymi czynnikami kosztotwórczymi przedstawiono w tabeli 5.

⁴¹⁰ Ibidem, s. 6–17.

⁴¹¹ A. Jaruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 843.

⁴¹² J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 85.

⁴¹³ Przykładem działania, które może być czynnikiem kosztotwórczym innego działania jest wybór nieodpowiedniego dostawcy, który przez złą jakość oferowanych usług i opóźnienia w dostawie może zwiększyć koszty działu produkcyjnego. J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 85.

⁴¹⁴ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 85; A. Jaruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 843.

Tabela 5. Przykłady działań wraz z ich czynnikami kosztotwórczymi

Działanie	Czynnik kosztotwórczy
Przygotowanie oferty dla klienta	<ul style="list-style-type: none"> • Liczba pozycji na zamówieniu • Liczba niezdecydowanych klientów • Liczba ofert, które uległy zmianie
Przyjmowanie i wysyłanie dokumentów	<ul style="list-style-type: none"> • Wielkość wysyłki • Liczba błędów danych teleadresowych • Liczba dokumentów do wysłania • Liczba nieuregulowanych faktur
Prowadzenie kadr i płac	<ul style="list-style-type: none"> • Fluktuacja kadr • Zmiany przepisów
Obsługiwanie reklamacji od klienta	<ul style="list-style-type: none"> • Liczba niezgodności w warunkach handlowych (ceny, terminy płatności) • Liczba błędów w ofertach działu handlowego (zły rabat, produkt) • Liczba błędów w trakcie wysyłki • Ilość zamówień niezrealizowanych
Pobieranie surowca	<ul style="list-style-type: none"> • Specyfikacja produktu
Transport wewnątrzzakładowy	<ul style="list-style-type: none"> • Rozplanowanie przestrzenne procesu
Składowanie	<ul style="list-style-type: none"> • Elastyczność procesu • Efektywność harmonogramowania produkcji
Przebrojenie urządzeń	<ul style="list-style-type: none"> • Elastyczność urządzeń • Różnorodność produktów
Kontrola jakości	<ul style="list-style-type: none"> • Niezawodność technologii produktu • Procedury jakości
Naprawa wad	<ul style="list-style-type: none"> • Niezawodność technologii produktu • Procedury jakości

Źródło: słownik działań firmy XX oraz G. K. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Difin, Warszawa 2003, s. 6–25.

Według J. Millera zidentyfikowane czynniki kosztotwórcze powinny znaleźć odzwierciedlenie w celach dotyczących poprawy efektywności działania. Dlatego etap ten powinien zostać zrealizowany przed określeniem mierników efektywności⁴¹⁵.

3.5.1.6. OKREŚLENIE CELÓW DZIAŁAŃ I MIERNIKÓW ICH EFEKTYWNOŚCI

Zadaniem tego etapu (numer 7 na rysunku 24) jest zdefiniowanie miar, które są źródłem informacji o wykonanej pracy. Według CAM-I, miernik efektywności „jest to wskaźnik wykonanej pracy oraz osiągniętych wyników przez działanie, proces lub jednostkę organizacyjną”⁴¹⁶.

Mierniki efektywności wykorzystywane w ZKD różnią się od mierników w tradycyjnych systemach pomiaru efektywności. „Tradycyjne systemy koncentrują się na kontrolowaniu i usprawnianiu wydzielonych centrów odpowiedzialności na podstawie

⁴¹⁵ Ibidem, s. 64.

⁴¹⁶ Ibidem, s. 85–87.

informacji o odchyleniach między planem a wykonaniem⁴¹⁷. Pozwalają mierzyć koszty i efektywność poszczególnych wydziałów, nie dostarczając informacji o koszcie i efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Mierniki efektywności wykorzystywane w ZKD pozwalają dokonywać pomiaru efektywności procesów i działań, które przebiegają przez różne komórki organizacyjne. „Kiedy kierownictwo przedsiębiorstwa otrzymuje informację o faktycznym koszcie procesu, jest wówczas w stanie odpowiednio nim zarządzać, aby zwiększyć jego efektywność⁴¹⁸”.

Określenie mierników efektywności stanowi ważny element w procesie poprawy efektywności procesów i działań (patrz rozdział 1.5).

Mierniki efektywności powinny zostać zidentyfikowane podczas przeprowadzonych wywiadów z kierownikami jednostek organizacyjnych z punktu widzenia klientów działań.

„(...) połączenie wizji i celów strategicznych przedsiębiorstwa z miernikami efektywności oraz wymaganiami stawianymi przez klientów, partnerów gospodarczych, menedżerów (...)”⁴¹⁹ pozwoli zbudować instrument pomiaru efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, jakim jest zrównoważona karta działania (ZKD).

3.5.1.7. ZDEFINIOWANIE POZOSTAŁYCH ATRYBUTÓW DZIAŁAŃ

Zdefiniowanie pozostałych atrybutów działań to kolejny etap analizy procesów i działań (numer 8 na rysunku 24). Atrybuty działania to cechy charakterystyczne danego działania. Można do nich zaliczyć, oprócz czynników kosztotwórczych i mierników efektywności, także czas wykonywania, zdolności przerobowe oraz zdolności do tworzenia wartości. J. Miller uważa, że do atrybutów działań należy także ich podział na działania podstawowe i pomocnicze. Działania podstawowe to działania główne, realizowane w danej komórce organizacyjnej. Rolą działań pomocniczych jest wspieranie działań podstawowych⁴²⁰.

Klasyfikacja ta ma szczególne znaczenie dla obliczenia proporcji poszczególnych kategorii kosztów działań. Informacja ta wykorzystywana jest do celów zarządczych, bowiem w niektórych przypadkach może stanowić cenne źródło informacji⁴²¹.

3.5.1.8. ZGROMADZENIE DANYCH, NIEZBĘDNYCH DO OKREŚLENIA KOSZTÓW DZIAŁAŃ I PRODUKTÓW

Gromadzenie danych jest bardzo istotnym elementem w analizie procesów i działań (numer 9 na rysunku 24). Od tego bowiem, jakie dane zostaną zebrane, w dużej mierze zależy skuteczność poprawy poszczególnych procesów i działań.

⁴¹⁷ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 187.

⁴¹⁸ Ibidem, s. 187.

⁴¹⁹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 134.

⁴²⁰ Ibidem, s. 89.

⁴²¹ Ibidem, s. 89.

Gromadzenie odpowiednich danych o działaniach zajmuje znaczną część czasu, gdyż zdobycie niektórych potrzebnych informacji wymaga wielu pracochłonnych technik. Standardowy zestaw dokumentacji obejmuje szereg danych, takich jak: zapisy księgowo, opisy stanowisk pracy, opisy funkcji, zakresy obowiązków pracownika, instrukcje, procedury, formularze, rejestry, istniejącą dokumentację procesów⁴²².

Niektóre dane można zdobyć z oficjalnych źródeł, inne natomiast pochodzą z wywiadów, obserwacji, rozmów.

W związku z tym jakość i spójność wniosków, oraz formułowanych zaleceń dotyczących procesów, zależą od właściwego sposobu zbierania danych. W identyfikacji procesów szczególne znaczenie ma wybór właściwego podejścia do sposobu zbierania danych⁴²³.

Podstawowymi technikami zbierania danych są:

- wywiady;
- badania ankietowe;
- analiza danych historycznych;
- zasięganie opinii ekspertów;
- analiza danych historycznych;
- zespołowe zbieranie danych.

W związku z tym, że nie ma uniwersalnej metody, która umożliwiłaby zebranie wszystkich niezbędnych informacji o procesach, konieczne jest stosowanie kombinacji różnych technik.

Poniżej przedstawiono krótką charakterystykę poszczególnych technik wraz z ich zaletami i wadami⁴²⁴.

3.5.1.8.1. WYWIADY

Wywiady są najczęściej stosowaną techniką zbierania informacji. Mają one na celu zdefiniowanie działań, w podziale na poszczególne działy, sekcje lub oddziały przedsiębiorstwa. Aby wywiady były udane, nie można do nich podchodzić bez przygotowania, gdyż w ten sposób marnuje się zasoby przeznaczone na wdrożenie ZKD. Istotny jest wybór właściwego rozmówcy, który jest uzależniony od naszych wymagań informacyjnych. Niewłaściwe przygotowanie rozmowy może prowadzić do ponownego przeprowadzenia wywiadu, co skutkuje zwiększeniem kosztów związanych z implementacją ZKD. Warunkiem skuteczności wywiadu jest zapoznanie rozmówcy przed jego rozpoczęciem z przyczynami tworzenia zrównoważonej karty działania, z celami wywiadu i dalszymi etapami prac. J. Miller sugeruje, aby spotkanie nie trwało dłużej niż dwie godziny. W tym czasie należy zebrać jak najwięcej istotnych informacji. Autor ten podkreśla także, by spotkanie nie przebiegało w „atmosferze sali są-

⁴²² H.J. Harrington i in., *Business Process Improvement Workbook*, McGraw-Hill, 1997, s. 70.

⁴²³ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 89; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 171.

⁴²⁴ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 92–107.

dowej”, gdyż zbierane informacje nie mają charakteru ostatecznego, lecz mogą być ciągle modyfikowane i uzupełniane⁴²⁵. Z drugiej strony skrepowany pracownik, który nie będzie się czuł swobodnie, będzie próbował zafałszować prawdziwe wyniki. Trzeba więc unikać sytuacji, w której wywiad będzie pełnił funkcje oceny i kontroli.

Reasumując, wywiady stanowią cenne źródło zbierania informacji. Niemniej jednak, aby były efektywne, należy je właściwie przeprowadzić, wybrać odpowiedni czas i odpowiednio doświadczoną osobę.

Jednym z rodzajów wywiadów są wywiady z kierownikami działów. Polegają one na zbieraniu informacji o tym, w jaki sposób są zużywane zasoby przy realizacji procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, na podstawie wiedzy i szacunków kierowników poszczególnych działów. Aby zbierane dane były przydatne, powinny być wsparte innymi technikami zbierania informacji. Wykorzystanie jedynie wywiadów z kierownikami powoduje brak zaangażowania pracowników w proces implementacji ZKD, co skutkuje tym, iż nie czują się oni współtwórcami opracowywanej koncepcji. Wykorzystywanie tej techniki ma szczególny sens w początkowej fazie wdrażania ZKD, wywiady umożliwiają bowiem nawiązanie bezpośredniego kontaktu z kierownikiem. Stanowią też cenne źródło wiedzy dla menedżerów, ułatwiając im rozwianie obaw dotyczących wdrożenia i zastosowania zrównoważonej karty działania.

Według R. Piechoty wywiady z kierownikami powinny być stosowane wówczas, gdy przedsiębiorstwo chce dokonać oceny możliwości zastosowania metody w programach pilotażowych. Pozwalają one bowiem uzyskać jedynie informacje wstępne, wymagają więc uzupełnienia innymi technikami⁴²⁶.

Główne zalety i wady wywiadów z kierownikami⁴²⁷.

Plusy metody:

- osobisty kontakt z kierownictwem;
- uzyskanie wstępnych informacji na temat działań, wykorzystywanych zasobów, produktów działań, mierników efektywności.

Minusy metody:

- konieczność uzupełnienia innymi technikami, ponieważ pozyskane dane są ogólne;
- brak zaangażowania pracowników w proces implementacji ZKD;
- punkt widzenia kierownictwa znacznie odbiegający od rzeczywistości.

Innym typem wywiadów są wywiady z pracownikami. Metoda ta jest zebraniem subiektywnych i indywidualnych opinii grupy pracowników z różnych działów przedsiębiorstwa. Wywiady te są bardziej szczegółowe niż wywiady z kierownikami, gdyż ich celem jest dokładne zrozumienie działań⁴²⁸. Według J. Millera informacje z wywiadów

⁴²⁵ Ibidem, s. 105.

⁴²⁶ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 49.

⁴²⁷ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 93.

⁴²⁸ R. Piechota, *Implementacja systemu Activity Based Costing w małych firmach*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9, 2000, s. 32

z pracownikami mają sens, jeśli zostały zebrane na podstawie reprezentatywnej grupy pracowników⁴²⁹. Mogą być przeprowadzane przez jedną bądź dwie osoby. Informacje uzyskane na podstawie wywiadów z pracownikami powinny pozwolić na sformułowanie definicji poszczególnych działań oraz zidentyfikowanie szans i pomysłów w celu usprawnienia zachodzących w organizacji procesów. Wywiady z pracownikami są metodą zbierania subiektywnych i indywidualnych opinii pracowników, zatrudnionych w różnych działach. Są one bardziej szczegółowe od wywiadów z kierownikami, gdyż mają na celu pełne zrozumienie działań. Pozwalają zebrać stosunkowo dokładne informacje o tym, jak badane działania wpływają na wysokość ponoszonych kosztów⁴³⁰.

Główne zalety i wady wywiadów z pracownikami⁴³¹.

Plusy metody:

- dostarcza dokładniejszych informacji o działaniach;
- umożliwia prowadzenie obserwacji;
- umożliwia zidentyfikowanie pomysłów służących poprawie efektywności organizacji;
- umożliwienie poznać faktycznych trudności i problemów.

Minusy metody:

- wymaga zaangażowania pracowników zakłócając normalny rytm pracy;
- nie pobudza kreatywności;
- wykazuje bardzo dużą czasochłonność;
- stwarza możliwość zebrania niejednorodnych danych o dużym stopniu szczegółowości.

3.5.1.8.2. BADANIA ANKIETOWE

Technika ta jest najmniej kosztowna, jednak ze względu na swoją specyfikę nie należy do najłatwiejszych. Jej skuteczność zależy w dużym stopniu od odpowiedniego zaprojektowania. Pytania zamieszczone w ankiecie mogą być zarówno otwarte, jak i zamknięte. Ankieta powinna także zawierać wyjaśnienie niezrozumiałych dla pracowników pojęć związanych z ZKD.

W przypadku źle skonstruowanych ankiet ich przydatność może okazać się ograniczona⁴³². Badania ankietowe wymagają także przygotowania respondentów do udzielenia informacji. Ze względu na brak osobistego kontaktu z pracownikami firmy, ich wkład w działania usprawniające jest niewielki. Ankiety te wykorzystuje się przeważnie do gromadzenia informacji o tym, w jaki sposób pracownicy wykorzystują swój czas oraz jakie są wyniki poszczególnych działań⁴³³.

⁴²⁹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 93.

⁴³⁰ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 49.

⁴³¹ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 93–94.

⁴³² R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 50.

⁴³³ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 94.

Główne zalety i wady badań ankietowych⁴³⁴.

Plusy metody:

- niski koszt przeprowadzenia badania;
- niewielki czas potrzebny na zebranie danych;
- niezakłócanie normalnego rytmu pracy.

Minusy metody:

- brak osobistego kontaktu nie sprzyja przeprowadzeniu usprawnień;
- małe prawdopodobieństwo wykrycia wewnętrznych konfliktów i problemów przedsiębiorstwa;
- odpowiedzi wymagają wyjaśnienia lub dodatkowych danych;
- istnieje duże prawdopodobieństwo niewłaściwej interpretacji pytań.

3.5.1.8.3. ANALIZA DANYCH HISTORYCZNYCH, RAPORTÓW I DOKUMENTÓW

Według J. Millera analiza danych historycznych, raportów i dokumentów stanowi najbardziej niedocenioną technikę zbierania informacji, szczególnie w dużych przedsiębiorstwach, w których istnieje obszerny zbiór danych zawartych w różnego rodzaju sprawozdaniach, raportach, broszurach czy w wewnętrznych systemach ewidencji. Informacje zawarte w tych źródłach pozwalają poznać wiele danych dotyczących zarówno działań, czynników kosztotwórczych, jak i mierników efektywności.

Istotne jest jednak, aby informacje te były aktualne. Analiza bieżących danych jest kosztowna, gdyż wymaga zatrudnienia wykwalifikowanych specjalistów, których wiedza i doświadczenie pozwalają na maksymalne wykorzystanie aktualnych danych o działaniach i określenie ich wpływu na poszczególne koszty⁴³⁵.

Główne zalety i wady metody⁴³⁶.

Plusy metody:

- małe zaangażowanie pracowników w zbieraniu informacji (oszczędność czasu);
- źródło rzeczywistych danych;
- niewielki koszt zastosowania metody;
- możliwość wykorzystania istniejącej bazy informacji;
- umożliwia analizę danych na wstępie wszystkich etapów procesu wdrożeniowego.

Minusy metody:

- problem związany z aktualnością danych;
- analiza niektórych danych może być czasochłonna;
- brak osobistego kontaktu z pracownikami.

⁴³⁴ Ibidem, s. 94.

⁴³⁵ R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 50.

⁴³⁶ J. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 95.

3.5.1.8.4. WYKORZYSTANIE OPINII EKSPERTÓW

Technika ta polega na wyznaczeniu odpowiedniej grupy osób do zadań związanych z opracowaniem i udokumentowaniem informacji, niezbędnej dla zastosowania zrównoważonej karty działania. Przyjmuje ona zwykle formę zebrania roboczego, w którym umiejętności i intelekt ekspertów, połączone z kreatywnością grupy, pozwala na poszerzenie wiedzy w zakresie zdefiniowania działań, określenie czynników kosztotwórczych czy identyfikację działań nieprzynoszących wartości. Metody tej nie można nadużywać, gdyż jest ona dość kosztowna i wymaga zaangażowania zaproszonych specjalistów.

Główne zalety i wady tej metody⁴³⁷.

Plusy metody:

- wykorzystanie szerokiego doświadczenia i umiejętności ekspertów zewnętrznych;
- umożliwienie zawarcie kompromisu;
- zaangażowanie pracowników.

Minusy metody:

- skuteczna tylko w niektórych obszarach;
- wymaga poświęcenia dużej ilości czasu, co czyni ją niezmiernie czasochłonną;
- ze względu na wykorzystanie zewnętrznych ekspertów jest kosztowna.

3.5.1.8.5. OBSERWACJA

Obserwacja należy do najrzadziej wykorzystywanych technik zbierania informacji. Pozwala ona określić główne czynniki kosztotwórcze oraz czynności wchodzące w skład działania. Można dzięki niej poznać i zrozumieć procesy gospodarcze, zachodzące w przedsiębiorstwie. Niemniej jednak ze względu na to, że większość tych procesów jest niewidoczna, zakres jej zastosowania jest wąski⁴³⁸.

Główne zalety i wady analizy danych historycznych⁴³⁹.

Plusy metody:

- wykorzystywana w odniesieniu do krótkich i powtarzających się, widocznych działań oraz procesów;
- ułatwia poznanie procesów gospodarczych, w przypadku gdy przepływ materiałów i surowców i informacji jest widoczny;
- pozwala na zebranie dokładnych informacji o czynnościach poszczególnych działań.

Minusy metody:

- możliwa do zastosowania jedynie w przypadku niektórych stanowisk;
- ograniczony zakres stosowania;
- wysoce czasochłonna.

⁴³⁷ Ibidem, s. 96.

⁴³⁸ Ibidem, s. 98.

⁴³⁹ Ibidem, s. 97.

3.5.1.8.6. ZESPOŁOWE ZBIERANIE DANYCH

Technikę tą wykorzystuje się w celu zaangażowania wielu pracowników w procesie implementacji ZKD. Ułatwia ona bowiem wypracowanie jednego wspólnego stanowiska. Technika polega na powoływaniu zespołów na poziomie poszczególnych działów, w celu zbierania danych o działaniach. Pracownicy są zachęceni do pogłębiania informacji dotyczącej działań, czynników kosztotwórczych i identyfikacji działań przynoszących wartość w oczach klienta. Zachęceni są także do dzielenia się własnymi uwagami i sugestiami odnośnie do zachodzących w przedsiębiorstwie procesów. Grupowe techniki gromadzenia danych pozwalają przedsiębiorstwu szybko przejść z etapu diagnozy do etapu wdrożenia. Stymulują także kreatywność, umożliwiając osiągnięcie porozumienia oraz są źródłem wielu inicjatyw doskonalących⁴⁴⁰.

Główne zalety i wady tej metody⁴⁴¹.

Plusy metody:

- zaangażowanie pracowników w proces identyfikacji działań;
- możliwość natychmiastowego wykorzystania informacji;
- są źródłem wielu inicjatyw doskonalących;
- pozwala wypracować wspólne stanowiska.

Minusy metody:

- wymaga dużej ilości czasu, w związku z czym spotkania grupowe często odbywają się po godzinach pracy;
- zakłóca codzienny rytm pracy;
- metoda kosztowna.

Reasumując, do identyfikacji procesów i działań konieczne jest powołanie zespołu specjalistów, co zostało już sygnalizowane wcześniej (patrz rozdział 3.5.1.1). Ustalenie, jakie procesy są realizowane w przedsiębiorstwie stanowi podstawowy element wdrożenia ZKD. Nie można jednak zapominać, że samo ustalenie procesów i działań jest niewystarczające. Jeśli przedsiębiorstwo nie będzie funkcjonowało w sposób procesowy, a jedynie będzie posiadało wyznaczone procesy i działania („na papierze”), realizacja celów ZKD będzie utrudniona. Zorientowanie przedsiębiorstwa w sposób procesowy pozwoli wyeliminować tak zwane „wąskie gardła” pomiędzy poszczególnymi pionami organizacyjnymi, gdzie odpowiedzialność za realizację procesów jest znikoma, a przepływ informacji utrudniony. W wyniku zorientowania organizacji na procesy i działania każdy z nich powinien mieć swojego właściciela, co już wcześniej akcentowano (patrz rozdział 3.5.1.1). W związku z tym, iż właściciel procesu powinien posiadać dogłębną wiedzę na temat działań wchodzących w skład procesu oraz informację na temat zasobów niezbędnych do jego realizacji, osoba ta powinna być, według autora, koordynatorem prac wdrożeniowych nad ZKD. Koordynator prac wdrożeniowych powołuje zespół, odpowiedzialny za budowę karty ZKD dla każdego działania. W skład zespołu, oprócz koordynatora, powinni wejść przedstawiciele kierownictwa oraz pracowników (w tym opiekun działania), którzy biorą bezpośredni udział w realizacji działania. Szczególnie potrzebne wydaje się powołanie opiekuna

⁴⁴⁰ Ibidem, s. 98.

⁴⁴¹ Ibidem, s. 99.

działania, który sprawowałby nadzór nad realizacją działania. Opiekunem tym mógłby zostać jeden z pracowników wykonujących owo działanie. Członkowie zespołu powinni posiadać wiedzę na temat Balanced Scorecard, dlatego szczególnie dla pracowników powinno się zorganizować szkolenie, na którym przedstawiono by ideę Balanced Scorecard. Taki skład zespołu pozwoli spojrzeć na budowę ZKD z różnych punktów widzenia. Wymiana poglądów między kierownikami oraz pracownikami bezpośrednio zaangażowanymi w realizację działania może dać korzyści obu stronom. Pracownicy bowiem wiedzą najlepiej, jak przebiega obecna realizacja działania, jaki jest czas realizacji oraz jakie zasoby owo działanie „konsumuje”. Mogą także zgłaszać różne propozycje usprawnienia, odmienne od propozycji kierownictwa.

3.5.2. OPRACOWANIE CELÓW DLA POSZCZEGÓLNYCH PERSPEKTYW

Kolejnym krokiem po przeprowadzeniu analizy działań (numery 2–9 na rysunku 24) jest opracowanie celów działania w ramach poszczególnych perspektyw ZKD (numer 12 na rysunku 24). Jest to także jeden z pierwszych etapów wdrożenia ZKD w przypadku, gdy przedsiębiorstwo ma wdrożony rachunek kosztów działań. O ile podczas konstrukcji BSC dla przedsiębiorstwa istnieje potrzeba formułowania celów ogólnych – dla zachowania przejrzystości kierunku, do którego zmierza przedsiębiorstwo, o tyle podczas formułowania celów dla ZKD określa się cele szczegółowe, które konieczne są w praktyce codziennych działań⁴⁴².

Autor proponuje, aby ustalanie celów (inaczej jak to się ma w tradycyjnym BSC dla przedsiębiorstwa) rozpocząć od perspektywy wzrostu i uczenia się. Należy bowiem określić potencjał, jaki jest niezbędny do realizacji celów w pozostałych perspektywach. Realizacja celów w perspektywie procesów wewnętrznych nie będzie możliwa, jeśli pracownicy nie zostaną odpowiednio przeszkoleni. Konieczne wydaje się także zaszczepienie kultury zorientowanej na klienta, aby już na etapie wykonywania prostych działań uniknąć niepotrzebnych błędów, które mogą mieć później wpływ na satysfakcję klienta zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Ustalenie celów w perspektywie procesów wewnętrznych wiąże się często z modernizacją istniejącego parku maszynowego lub zakupem nowego po to, aby działania wykonywać szybciej, taniej i bardziej efektywnie. Ustalenie celów w perspektywie klienta wiąże się z dostarczeniem „produktu działania”, spełniającego oczekiwania zarówno klienta wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Cele w perspektywie finansowej zwykle odnoszą się do redukcji kosztów działania lub zwiększenia produktywności.

Cele dla procesów i działań są opracowywane przez zespół wdrożeniowy. W związku z tym, iż w skład zespołu wchodzi także kierownicy, nie ma potrzeby przeprowadzania wywiadów, jak w przypadku ustalania celów dla BSC.

⁴⁴² H.R. Friedag, W. Schmidt, *My Balanced Scorecard – Moja Strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003, s. 109.

Podczas ustalania celów należy brać pod uwagę wprowadzenie inicjatyw, które zmieniłyby kształt procesów i działań firmy (numer 22 na rysunku 24).

3.5.3. WSKAZANIE POWIĄZAŃ PRZYCZYNOWO-SKUTKOWYCH

Kolejnym etapem jest konieczność istnienia związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami w poszczególnych perspektywach (numer 13 na rysunku 24). Wskazanie powiązań przyczynowo-skutkowych w ZKD różni się tym od powiązań przyczynowo-skutkowych BSC (numer 23 na rysunku 24), iż dotyczy przyczynowo-skutkowych relacji pomiędzy celami procesów i działań. Budowa poziomych zależności pomiędzy celami stanowi istotny element dobrej konstrukcji ZKD. Oznacza bowiem, iż inicjatywy realizowane w obrębie jednej z perspektyw znajdują swoje odzwierciedlenie w drugiej, co ma zasadnicze znaczenie dla ciągłości i kompleksowości wykonywanego działania.

3.5.4. WYBÓR MIERNIKÓW REALIZACJI CELÓW ORAZ WARTOŚCI CELÓW

Kolejny krok w budowie ZKD to ustalenie mierników dla poszczególnych celów działania (numer 14 na rysunku 24). Etap ten polega na wyborze spośród grupy mierników efektywności, zidentyfikowanych na etapie analizy procesów i działań (numer 7 na rysunku 24), tych mierników, które najlepiej pozwalałyby ocenić stopień realizacji działania.

Autor proponuje, aby podczas formułowania mierników wyznaczyć wartości docelowe. Pozwoli to w łatwy sposób pokazać kierunki zmian, a w szczególnych sytuacjach podjąć działania naprawcze. Możliwe jest także wykorzystanie zaproponowanej przez autora prezentacji wartości mierników i spełnienia celów w postaci procentowego udziału w wartości docelowej (więcej patrz rozdział 2.6.3).

3.5.5. OPRACOWANIE ZKD DLA DZIAŁAŃ, PROCESÓW I PRZEDSIĘBIORSTWA

Po wyznaczeniu celów i mierników dla ZKD należy przeprowadzić sesję, której celem jest zaprezentowanie wszystkich ZKD działań wchodzących w skład procesu. W skład sesji powinni wejść zarówno menedżerowie, jak i właściciel procesu (koordynator prac wdrożeniowych) oraz opiekun każdego działania. Celem sesji jest agregacja ustalonych wcześniej celów w poszczególnych perspektywach ZKD działań do ZKD procesu (numer 16 na rysunku 24), a następnie wszystkich ZKD procesów do ZKD przedsiębiorstwa (numer 17 na rysunku 24). Chodzi o to, aby cele w poszczególnych perspektywach różnych ZKD nie wykluczały się wzajemnie, lecz były spójne. Owa agregacja celów pozwoli zbudować kartę ZKD dla przedsiębiorstwa (numer 17

na rysunku 24), będącą uogólnieniem celów szczegółowych różnych ZKD procesów i w konsekwencji ZKD działań. W ten sposób zostanie zachowany pionowy związek przyczynowo-skutkowych relacji pomiędzy celami kilku ZKD w ramach każdej z perspektyw. Podczas weryfikacji celów i mierników ZKD należy określić źródło pochodzenia informacji niezbędnych do obliczenia mierników. Może się bowiem okazać iż, podobnie jak w przypadku budowy karty BSC dla przedsiębiorstwa, wyznaczenie wartości niektórych mierników będzie niemożliwe z powodu braku odpowiednich danych. Należy zatem wyznaczyć inne mierniki, których dostęp do informacji niezbędnych do wyliczenia wartości mierników jest możliwy. Jeśli mierniki odnoszą się do kosztu działania, konieczna wydaje się implementacja rachunku kosztów działań. Oprócz wyznaczenia kosztu procesów i działań dostarczy on cennych danych dotyczących analizy procesów i działań oraz informacji wykorzystywanych w etapie przygotowania definicji działania, o czym była już mowa wcześniej. Proces wdrożenia ZKD na wszystkich trzech poziomach powinien być zatem poprzedzony metodami, które ułatwiłyby pozyskanie odpowiednich informacji, wykorzystywanych później w trakcie stosowania ZKD. Autor sugeruje, aby ostateczny kształt karty ZKD na poziomie przedsiębiorstwa, a szczególnie cele i mierniki zostały zaakceptowane przez naczelne kierownictwo w ramach warsztatów strategicznych, podobnie jak podczas ustalania celów i mierników dla BSC.

Po opracowaniu kart BSC na wszystkich trzech poziomach (faza pierwsza systemu pomiaru efektywności) oraz kart ZKD (faza druga) należy przeprowadzić, jak już wcześniej wspomniano (patrz rozdział 3.4), proces integracji celów zawartych w kartach BSC i ZKD w jedno narzędzie BSC-ZKD (faza trzecia).

W rozdziale 3.5 przedstawiono jedynie implementację fazy drugiej systemu pomiaru efektywności procesów i działań. Budowa karty BSC-ZKD na wszystkich trzech poziomach wymaga także wdrożenia fazy pierwszej oraz trzeciej, których proces implementacji w niniejszej pracy nie został przedstawiony.

4. STUDIUM PRZYPADKU

4.1. PREZENTACJA FIRMY 1

Informacje przedstawione w tym rozdziale zostały uzyskane dzięki przeprowadzonym wywiadam z dyrektorem zarządzającym oraz materiałom informacyjnym przedsiębiorstwa.

Firma 1, będąca przedmiotem studium przypadku, jest jednym z głównych dostawców produktów elektrotechnicznych na świecie. Należy do międzynarodowego holdingu, którego główna siedziba znajduje się w Stuttgarcie w Niemczech.

Przedsiębiorstwo od chwili założenia, czyli od 1959 roku, do dnia dzisiejszego jest firmą rodzinną. Posiada formę organizacyjno-prawną spółki akcyjnej. Spółki zależne natomiast mają przeważnie formę spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, gdzie udziały większościowe należą do rodziny założyciela, która często jest jedynym wspólnikiem.

Obecnie w skład holdingu wchodzi 50 firm. Przedsiębiorstwo posiada oddziały, między innymi w Ameryce Północnej oraz Azji. Liczy także kilkadziesiąt firm przedstawicielskich, zapewniających bliskość i łatwą dostępność swoich produktów na wszystkich kontynentach. Przedsiębiorstwo obecnie zatrudnia 2600 osób, a roczne obroty szacuje się na 500 milionów euro.

Podstawowymi wartościami, którymi kieruje się w swoich działaniach firma to:

- odpowiedzialność i zaufanie,
- orientacja na klienta,
- orientacja na sukces,
- innowacyjność.

Najważniejszym jakościowym celem firmy jest zaspokajanie potrzeb klientów poprzez dostawę wyrobów, spełniających oczekiwania jakościowe i cenowe w uzgodnionym terminie.

Dzięki ciągłemu podnoszeniu sprawności świadczonych usług, ciągłemu doskonaleniu Systemu Zarządzania Jakością, zindywidualizowanemu podejściu do klientów oraz dialogowi z klientami pozwalającemu na jak najlepsze dopasowanie się do ich potrzeb, możliwe jest podnoszenie stopnia ich zadowolenia.

Rynek holdingu obejmuje swym zasięgiem: Europę, która stanowi 50% ogółu obrotu, Amerykę – 25% ogółu, Azję – 25% ogółu. Wśród krajów europejskich największymi klientami są Niemcy, Anglia, Włochy, Francja, wśród azjatyckich Japonia, Indie, Korea Południowa oraz Chiny.

Produkcja wyrobów jest prowadzona głównie w 18 własnych zakładach przemysłowych, umiejscowionych w Europie, Ameryce i Azji. Rezultatem jest ponad 40 000 różnych standardowych produktów.

W celu utrzymania efektywnej współpracy i zagwarantowania najwyższych standardów obsługi klientom między wszystkimi oddziałami w różnych krajach, wybudowano w 1993 roku nowoczesne centrum logistyki w Stuttgarcie. Centrum to posiada nowoczesny, wielopoziomowy magazyn, w którym znajduje się 10 000 artykułów, przechowywanych na bębnach w postaci ringów. Przedsiębiorstwo każdego dnia wystawia średnio 2000 listów przewozowych. Jest to towar o wadze 160 ton. Wykorzystanie elektronicznego systemu SAP R/3 umożliwia każdej ze spółek poznanie stanu magazynu oraz bezpośrednie składanie zamówień za pomocą stałych łączy internetowych.

Produkty wytwarzane przez firmę sprawdzają się w zastosowaniach inżynierii mechanicznej, przemyśle samochodowym, technologiach pomiarowych i kontrolnych w instalacjach zasilających i wielu innych. Przedsiębiorstwo przykłada dużą wagę do satysfakcji klienta, oferując specjalne rozwiązania, które są produkowane oddzielnie, zgodnie ze specyficznymi zapotrzebowaniami klienta.

Przedsiębiorstwo spełnia również wiele wymagań dotyczących jakości. Składa się bowiem z nowoczesnego parku maszynowego, własnego instytutu badań i rozwoju, nowoczesnych centrów logistycznych oraz centrum testowego, gdzie poddaje się surowej ocenie zarówno materiały stosowane do produkcji, jak i wyroby gotowe. Firma posiada także certyfikat ISO 9001, ISO 9002, zaś oferowane produkty charakteryzują się międzynarodowymi aprobatami, spełniającymi wymogi Dyrektywy Niskonapięciowej, która określa zasady oznakowania znakiem CE „sprzętu elektrycznego”.

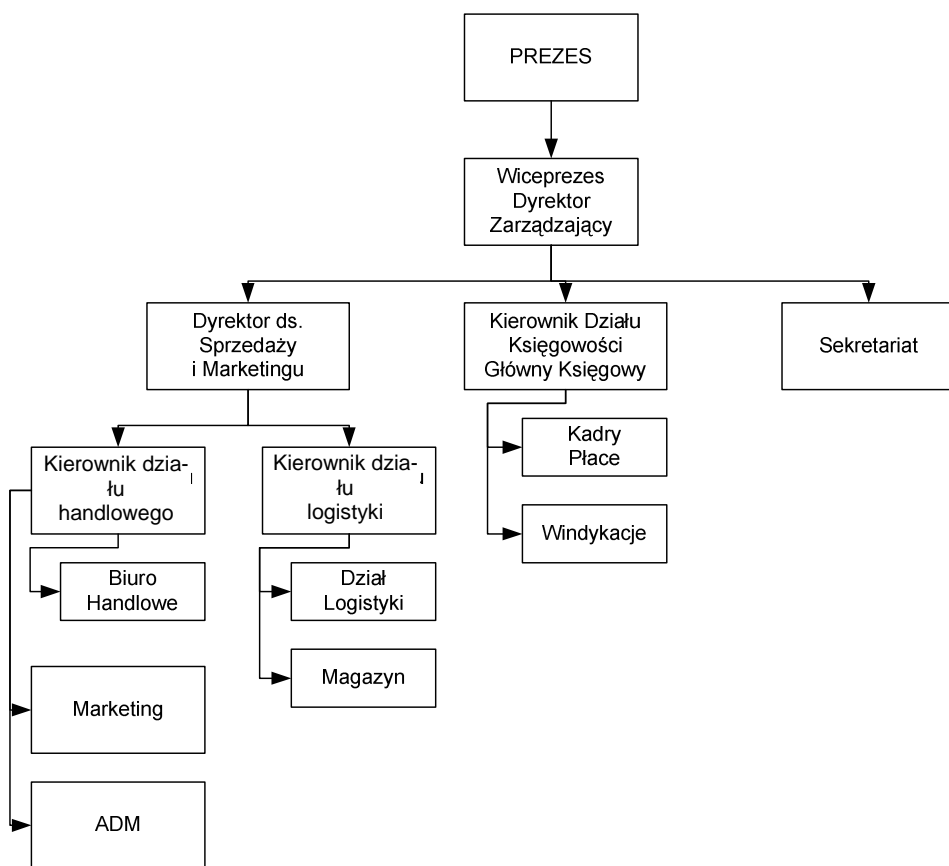
Dzięki wielkiemu naciskowi, jaki firma kładzie na zapewnienie jakości przez wszystkich pracowników, którzy ponoszą odpowiedzialność za jakość sprzedawanych wyrobów i usług, jej wyroby są niezawodne, a czas ich życia jest relatywnie długi, nawet w najbardziej wymagających warunkach.

Na terenie Polski do roku 1999 koncern funkcjonował wyłącznie poprzez przedstawicieli regionalnych. Jednakże zarząd firmy w Niemczech dostrzegł potrzebę dostosowania poziomu obsługi polskich klientów do standardów obowiązujących w firmie na całym świecie. Dopasowanie poziomu obsługi polskich klientów do standardów światowych mogło nastąpić tylko przez dokonanie znaczących inwestycji w powiększenie magazynów, doszkolenie personelu oraz dostosowanie organizacji pracy do rosnących potrzeb klientów. W tym samym roku zapadła także decyzja o utworzeniu w Polsce samodzielnego oddziału. W maju 2000 roku firma posiadająca formę prawną spółki z ograniczoną odpowiedzialnością rozpoczęła działalność na rynku polskim.

Przedsiębiorstwo kładzie duży nacisk na dopasowanie się do potrzeb i oczekiwań polskiego klienta. Dzięki posiadaniu jednego z najnowocześniejszych systemów logistycznych możliwe jest usatysfakcjonowanie nawet bardzo wymagających klientów. Elastyczność i gotowość do służenia pomocą zarówno w terenie, jak i w siedzibie głównej przedsiębiorstwa spotyka się także z bardzo pozytywnymi reakcjami.

Polska filia jest spółką o charakterze czysto handlowym. Zajmuje się jedynie dystrybucją produkowanych w fabrykach grup produktów. W Polsce sprzedaż odbywa się w czterech regionach: północ, południe, zachód, wschód. W każdym z obszarów firma zatrudnia kierownika sprzedaży, którego zadaniem jest promocja i sprzedaż jej produktów. Roczny obrót przedsiębiorstwa wynosi około 15 milionów złotych. Firma zatrudnia 25 pracowników.

Schemat organizacyjny oddziału w Polsce przedstawiono na rysunku 26.



Rysunek 26. Schemat organizacyjny firmy 1

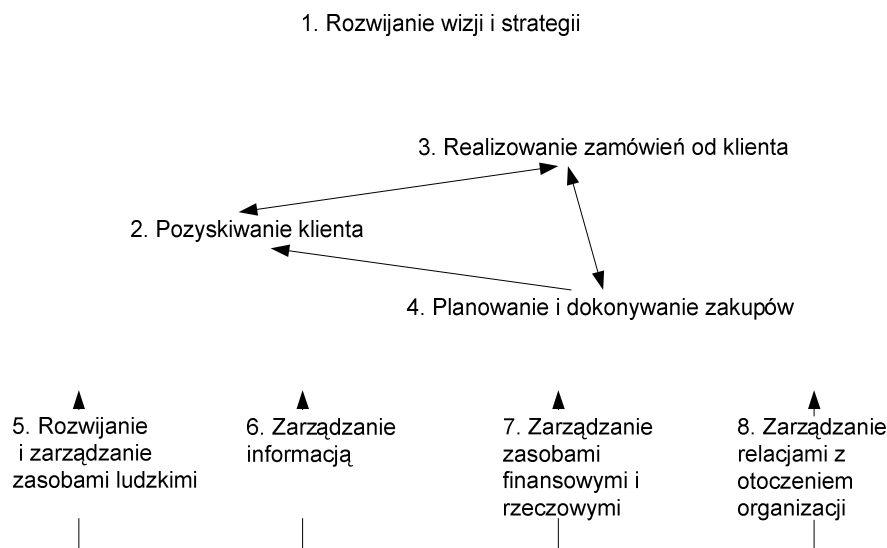
Źródło: materiały firmy 1

Pokazano, iż firma składa się z pięciu podstawowych jednostek: działu handlowego, działu logistyki, magazynu, marketingu i działu finansowo-księgowego. Zarząd spółki tworzą dyrektor do spraw sprzedaży i marketingu oraz dyrektor zarządzający.

4.1.1. ANALIZA PROCESÓW I DZIAŁAŃ FIRMY 1

Dzięki przeprowadzonym wywiadam z dyrekcją przedsiębiorstwa oraz ze współpracownikami firmy dostarczono autorowi wiele cennych informacji, bez których byłoby niemożliwe zaprezentowanie tego studium przypadku. Kwestią zasadniczą, związaną z wyborem przedsiębiorstwa było stosowanie nowoczesnych metod zarządzania, takich jak rachunek kosztów działań (ABC), stanowił on bowiem punkt wyjścia do dalszych przemyśleń na temat zastosowania ZKD. Wdrożenie rachunku ABC w przedsiębiorstwie wymusiło przeprowadzenie analizy procesów, w wyniku której zdefiniowano osiem głównych procesów przedsiębiorstwa⁴⁴³.

Na rysunku 27 zaprezentowano mapę procesów spółki.



Rysunek 27. Mapa procesów firmy 1

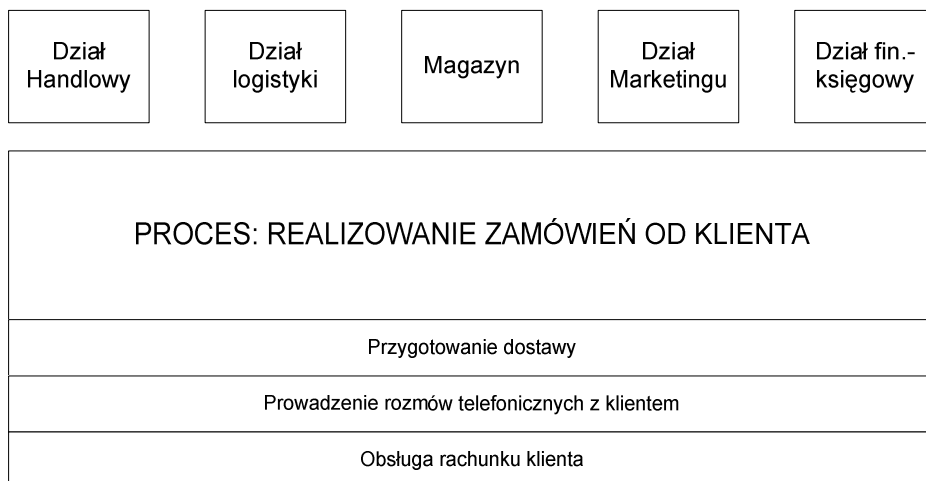
Źródło: słownik działań firmy 1

Procesy te zostały rozbite na 41 działań, w których wyróżniono liczne czynności. Wielką pomocą w konstrukcji studium przypadku stanowił słownik działań, będący

⁴⁴³ M. Kowalski, D. Kuchta, *Wdrożenie metody ABC w przedsiębiorstwie handlowym – studium przypadku*, Badania Operacyjne i Decyzyjne nr 3/4, 2004, Wrocław, s. 33–51; M. Kowalski, D. Kuchta, *Identyfikacja działań w przedsiębiorstwie – studium przypadku. Podejście procesowe w zarządzaniu*, pod red. nauk. M. Romanowskiej i M. Trockiego, t. 2, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004, s. 427–435.

„produktem” metody ABC. Pozwolił on bowiem na dokładne zapoznanie się z procesami, działaniami oraz czynnościami, jakie zachodzą w przedsiębiorstwie. Dostarczył nie tylko cennych informacji związanych z opisem wymienionych czynności, ale także informacji o pracownikach odpowiedzialnych za ich wykonywanie, czynnikach kosztotwórczych zdefiniowanych czynności oraz proponowanych usprawnieniach, a także miernikach efektywności. Informacje uzyskane ze słownika działań pozwoliły zidentyfikować klienta wewnętrznego i zewnętrznego. Proponowane usprawnienia zaś wykorzystano do wyznaczenia celów czynności w perspektywie procesów wewnętrznych BSC, natomiast mierniki efektywności do zdefiniowania wskaźników w tej perspektywie.

W omawianym przykładzie zbudowane zostały karty BSC i ZKD dla przedsiębiorstwa, procesu i działań. Opracowano je na podstawie zidentyfikowanych działań, przeprowadzonych za pomocą wywiadów z pracownikami firmy w trakcie implementacji rachunku kosztów działań.



Rysunek 28. Pięć głównych obszarów funkcjonalnych firmy
Źródło: opracowanie własne

Przedsiębiorstwo składa się z pięciu głównych obszarów funkcjonalnych: działu handlowego, działu logistyki, magazynu, działu marketingu oraz działu finansowo-księgowego.

Do przykładu wybrano trzy działania, wchodzące w skład procesu „realizowanie zamówień od klienta”. Informacje o kosztach działań zostały zaczerpnięte z modelu rozliczenia kosztów według metody ABC. Wybór ten nie był przypadkowy, bowiem zamierzeniem autora było zbudowanie modelu, który w swej istocie przyczyniłby się do usprawnienia „drogich” działań dzięki ich udoskonaleniu i zoptymalizowaniu. Działania te dotyczą przygotowania dostawy, prowadzenia rozmów telefonicznych z klientami oraz obsługi dokumentacji klienta.

Poniżej zaprezentowano elementy, jakie zostały zidentyfikowane podczas analizy działań na potrzeby ABC.

Działanie: Przygotowanie dostawy

• Opis działania

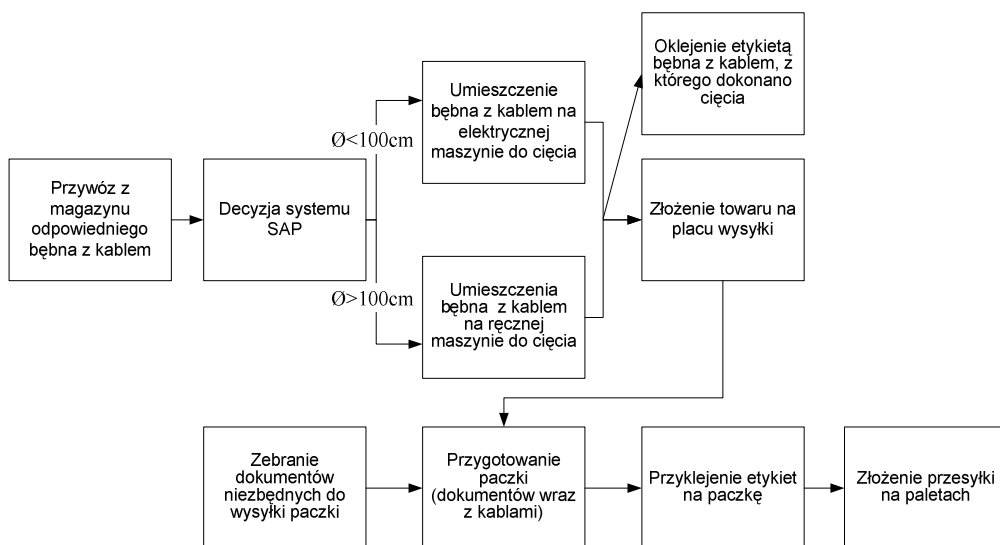
Działanie „przygotowanie dostawy” polega na przywiezieniu z magazynu za pomocą wózka widłowego odpowiedniego bębna z kablem oraz umieszczeniu go na maszynie do cięcia. W przedsiębiorstwie znajdują się dwie maszyny do cięcia kabli – elektryczna bądź ręczna. Decyzje o tym, na której maszynie ma być dokonane cięcie kabla podejmuje program SAP. Pocięty kabel składowany jest następnie na polu wysyłki, gdzie jest pakowany.

Pakowanie towaru gotowego do wysyłki polega na zebraniu i spięciu dokumentów, na podstawie których będzie przygotowywana paczka – a więc listów przewozowych, faktury, etykiet oraz listu przewozowego Spedpolu. Wówczas zebrane zostają także poszczególne elementy zamówienia (przygotowane wcześniej na polu wysyłki) i spakowane w jedną paczkę (pakowane do kartonu lub ofoliowane). Do przygotowanej wcześniej paczki przyklejane są etykiety. Przygotowane do wysyłki paczki są układane na palety.

Oklejone zostają również bębny z kablami, z których wcześniej wykonano cięcia. Etykieta na bębnie zawiera informację o pozostającej na niej długości i wadze kabla.

W toku przeprowadzonych wywiadów z dyrektorem przedsiębiorstwa stwierdzono możliwe usprawnienia działania, polegające na zamawianiu z fabryki kabli na mniejszych bębnach. Zamawianie kabli na mniejszych bębnach, których średnica ma mniej niż 100 cm, pozwoli dokonać cięcia na maszynie elektrycznej, gdyż w przypadku średnicy bębna większej od 100 cm konieczne jest ręczne odwijanie kabla i dokonanie cięcia. Zaproponowano także zakup maszyny, przystosowanej do cięcia kabli z bębna o średnicy większej od 100 cm.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 29)*



Rysunek 29. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład działania „przygotowanie dostawy”

Źródło: opracowanie własne

1. Przygotowanie cięcia kabli:
 - a) przywóz z magazynu odpowiedniego bębna z kablem;
 - b) umieszczenie bębna z kablem na maszynie do cięcia;
 - c) złożenie towaru na placu wysyłki;
 - d) oklejenie etykietą bębna z kablem, z którego dokonano cięcia.
2. Pakowanie i wysyłanie towaru:
 - a) zebranie dokumentów niezbędnych do wysyłki paczki;
 - b) przygotowanie paczki (dokumentów wraz z kablami);
 - c) przyklejenie etykiet na paczkę;
 - d) złożenie przesyłki na paletach.

• *Lista osób wykonujących działania*

Działanie wykonuje czterech pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerami: 12,18,23,26.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Zlecenie przygotowania cięcia kabla	Towar gotowy do wysyłki
Konieczność skompletowania dokumentów przewozowych	
Potrzeba przygotowania paczki do wysyłki	

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Działanie „przygotowanie dostawy” poprzedzone jest działaniem „przygotowywanie i obsługa zamówień”, polegającym na „prowadzeniu rozmów telefonicznych z klientami w sprawie zamówień”, „kontrolowaniu statusu zamówienia” oraz „wystawianiu deklaracji zgodności zamówienia”. Dostawcami dla zadania są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Działanie „przygotowanie dostawy” ma wpływ na działanie „obsługa rachunku klienta”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 1, 12, 18, 23, 26, 28.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient nabywający kable. Dzięki usprawnieniu działania „przygotowanie dostawy” możliwa jest szybsza realizacja zamówień oraz dostarczenie towaru zgodnie z wymaganiami klienta.

Cele dla działania zostały przedstawione na rysunku 32.

Działanie: Prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem

• *Opis działania*

Działanie polega na sprawdzeniu dostępności produktów, o które pyta klient oraz ich cen. Działanie „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem” sprowadza się także do przygotowania oficjalnej oferty na życzenie klienta, przesyłania faksem poje-

dynczych stron katalogowych o produktach. W sytuacji pilnych zamówień prowadzi się konsultacje z działem logistyki odnośnie do możliwości realizacji ekspresowej wysyłki.

Działanie „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem” polega także na informowaniu klientów o fazie realizacji zamówienia i wyjaśnianiu innych kwestii związanych z realizacją zamówienia.

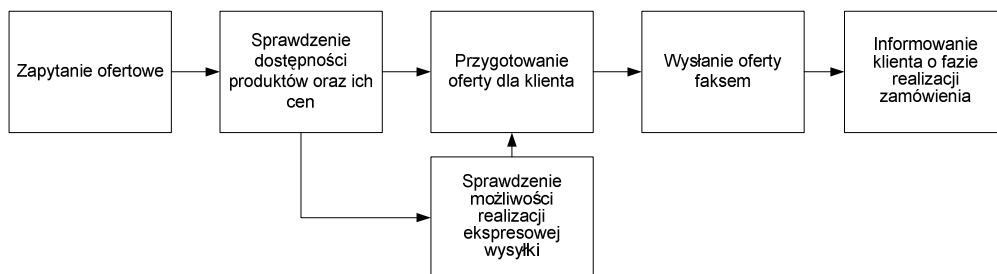
• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 30)*

1. Obsługa telefoniczna klienta:

- a) sprawdzenie dostępności produktów oraz ich cen;
- b) przygotowanie oficjalnej oferty na życzenie klienta;
- c) obsługa faksu – wysyłanie oferty;
- d) informowanie klienta o fazie realizacji zamówienia.

2. Konsultacje z działem logistyki:

- a) sprawdzenie możliwości realizacji ekspresowej wysyłki.



Rysunek 30. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład działania „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem”

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerami: 19, 10, 15, 16, 24, 20.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Niedoinformowany klient	Klient posiadający pełną informację o produkcie oraz o stopniu realizacji zamówienia
Potrzeba uzyskania oferty produktowej	Przygotowanie oferty na życzenie klienta

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Działanie „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem” poprzedzone jest działaniem „utrzymanie kontaktów z klientami”. Dostawcami dla działania są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Działanie „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem” ma wpływ na działanie „przygotowanie towaru do wysyłki” oraz na działanie „przyjmowanie i wysyłanie dokumentów”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 12, 18, 23, 26.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient nabywający kable. Dzięki usprawnieniu zadania „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem” możliwe jest przygotowanie oferty pod klienta oraz dostarczenie mu niezbędnych informacji wyjaśniających jego wątpliwości.

Cele dla działania zostały przedstawione na rysunku 32.

Działanie: Obsługa rachunku klienta

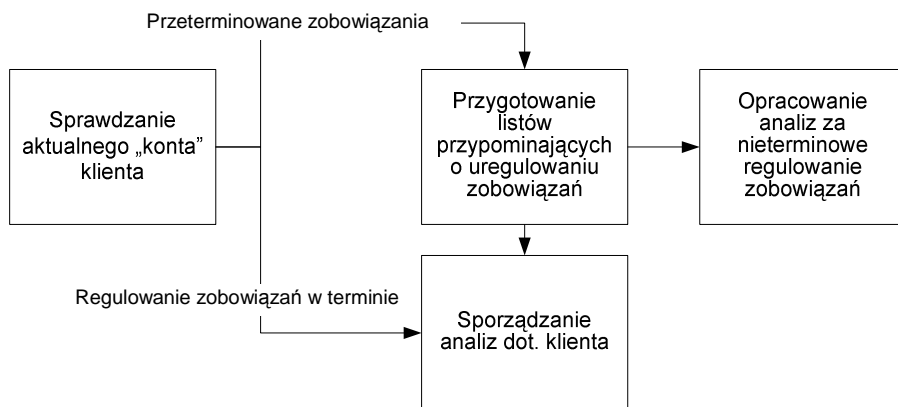
- *Opis działania*

Działanie to polega na prowadzeniu dokumentacji związanej z każdym klientem, analizie jego zadłużenia, wysyłaniu listów przypominających o uregulowaniu zobowiązań, sporządzaniu analiz dotyczących klienta.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 31)*

1. Obsługa rachunku klienta:

- sprawdzenie aktualnego „konta” klienta;
- przygotowanie listów przypominających o uregulowaniu zobowiązań;
- opracowanie analiz za nieterminowe regulowanie zobowiązań.



Rysunek 31. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład działania „obsługa rachunku klienta”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Działanie to wykonuje czterech pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerem 9.

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak zbiorczych informacji dot. zadłużenia klienta	Aktualny stan zadłużenia klienta
Brak przeprowadzenia analizy klienta	Sprawozdanie dot. klienta

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Działanie „obsługa rachunku klienta” jest poprzedzone działaniem „przygotowywanie i obsługiwanie zamówień”. Dostawcami dla działania są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Działanie „obsługa rachunku klienta” ma wpływ na działanie „analizowanie działalności firmy”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 3, 4 oraz kierownictwo.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

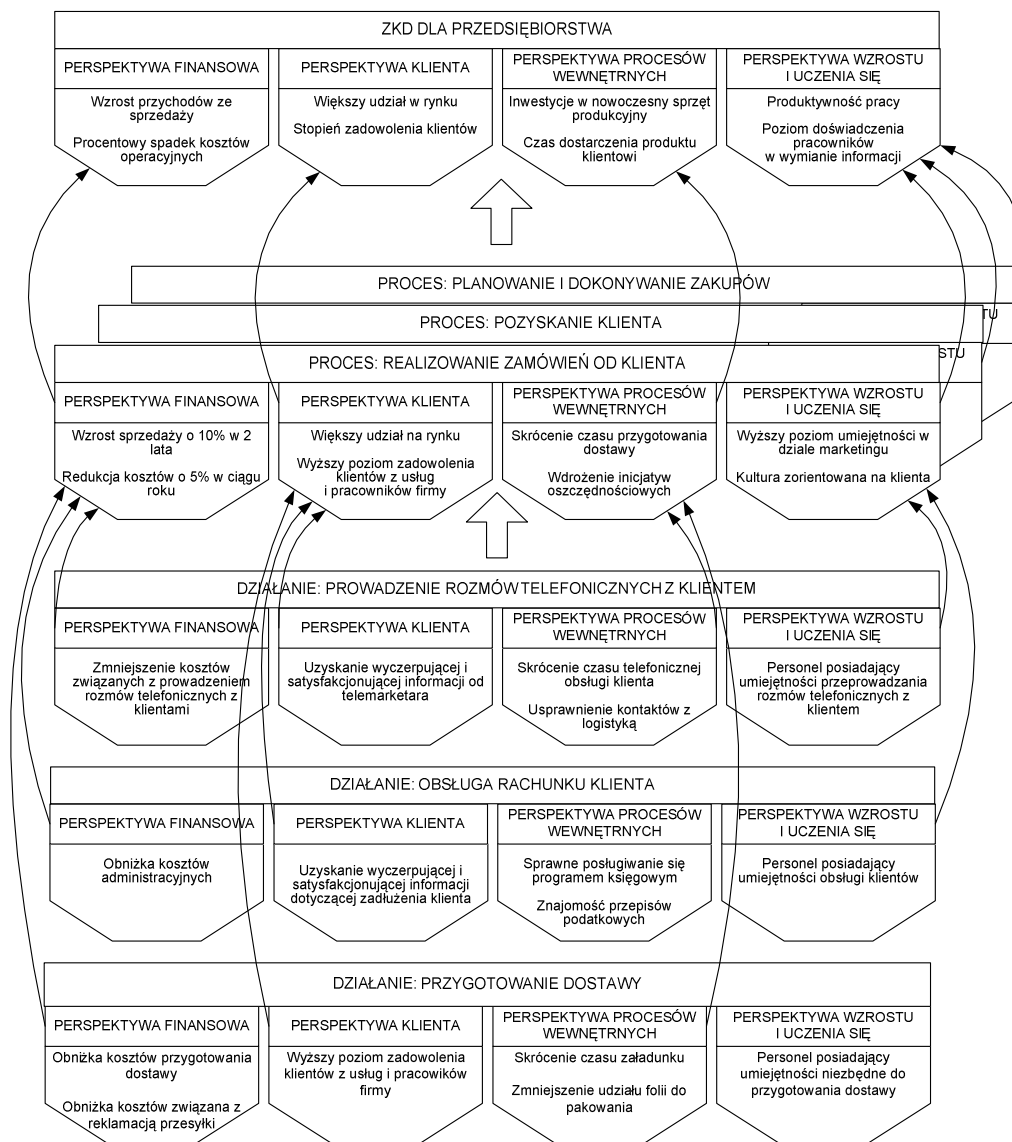
Odbiorcą zewnętrznym jest klient nabywający kable. Dzięki usprawnieniu zadania „obsługa rachunku klienta” możliwe jest szybkie poinformowanie klienta o konieczności uregulowania zobowiązań.

Cele dla działania zostały przedstawione na rysunku 32.

4.1.2. ZKD ORAZ BSC DLA PRZEDSIĘBIORSTWA 1

Na rysunku 32 przedstawiono jedynie zależności między ZKD przedsiębiorstwa oraz ZKD dla wybranego procesu „realizowanie zamówień od klienta” wraz z trzema wybranymi działaniami.

Inicjatorem budowy karty było kierownictwo wyższego szczebla, które spostrzegło konieczność usprawnienia wykonywanych w przedsiębiorstwie działań i procesów. Przedsiębiorstwo, dzięki wdrożonemu wcześniej rachunkowi kosztów działań, miało zidentyfikowane procesy i działania, co w znacznym stopniu ułatwiło implementację ZKD. Budowa ZKD została rozpoczęta od budowy karty dla działania, której koszt w strukturze ogółem był wysoki. Powołany został koordynator prac wdrożeniowych, którego zadaniem było kierowanie pracami nad wdrożeniem ZKD. Koordynator był zarazem właścicielem procesu, co sprawiało, że była to osoba kompetentna, posiadająca znaczną wiedzę z zakresu zarządzania procesowego oraz przebiegu i charakteru procesu. W skład powołanego zespołu weszli przedstawiciele kierownictwa oraz pracowników (w tym opiekunowie działania), którzy biorą bezpośredni udział w realizacji działań. Podczas wielu spotkań została przygotowana propozycja karty ZKD, której ostateczny kształt zaakceptowało kierownictwo najwyższego szczebla. Zbudowana ZKD, opracowana dla wysoce kosztownych działań, została zaprezentowana na rysunku 32.



Rysunek 32. ZKD dla przedsiębiorstwa, procesu i działań wraz z ich zależnościami
 Źródło: opracowanie własne

Gdy wszystkie karty ZKD działań były już gotowe, można było zabrać się za opracowanie ZKD dla procesu. Cele zawarte w ZKD dla procesu powstały niezależnie od celów ZKD dla działań. Niemniej jednak później podczas weryfikacji karty zostały uwzględnione też cele pochodzące z ZKD działań, nadając karcie swój ostateczny kształt. Podczas opracowania ZKD dla przedsiębiorstwa miano ciągle na uwadze główny cel, jaki postawiło sobie przedsiębiorstwo. Starano się, aby zbudowana karta ZKD dla przedsiębiorstwa odnosiła się do takich aspektów jak: zadowolenie klientów,

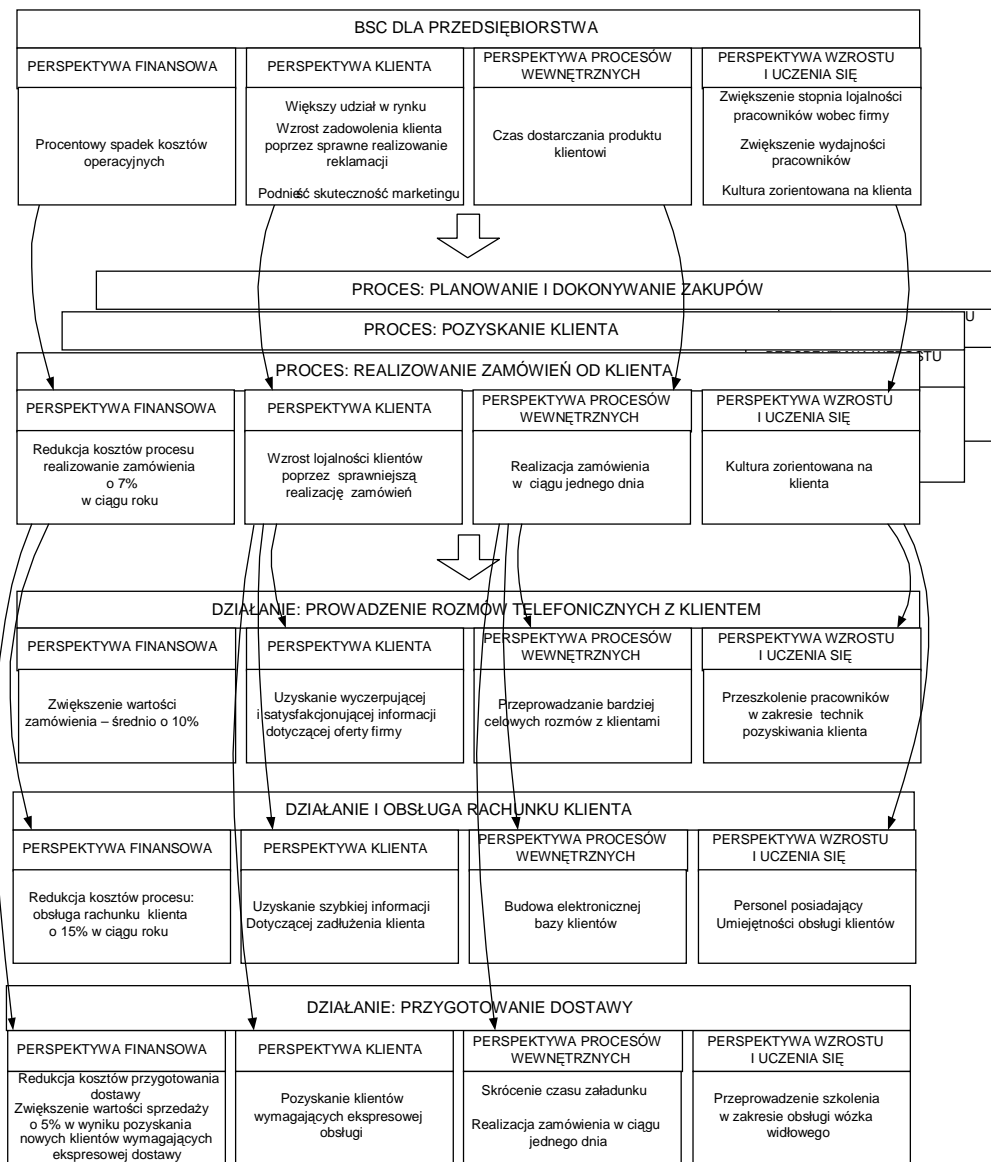
zapewnienie odpowiedniej jakości oferowanych produktów oraz dostarczenie dostaw na czas. Rysunek 32 pokazuje, iż zbudowana karta ZKD dla przedsiębiorstwa zawiera te postulaty.

Na rysunku można zauważyć także, że został zachowany poziomy związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy celami w poszczególnych ZKD dla działania, procesu i przedsiębiorstwa. Cele w ZKD działania zostały opracowane samodzielnie przez koordynatora, niezależnie od ZKD procesu i przedsiębiorstwa. Można także zaobserwować, że większość celów zawartych w poszczególnych perspektywach karty ZKD ma wpływ na realizację celów w ZKD dla procesu oraz przedsiębiorstwa. Istnieją też cele niezależne, które mają jedynie znaczenie dla działania lub procesu. Działanie „przygotowanie dostawy” zawiera cel, który jest identyczny z celem karty ZKD dla procesu. Podczas weryfikacji okazało się, że niektóre działania mogą wspierać realizację celów zawartych w karcie ZKD procesu i pośrednio ZKD przedsiębiorstwa. Wykonanie jeszcze innych przyczynia się bezpośrednio do realizacji celów ZKD przedsiębiorstwa. Budowa ZKD dla procesu ma szczególną zaletę, gdyż budowana karta w swojej postaci uwzględnia cele należące do pięciu komórek organizacyjnych. Taka konsolidacja celów umożliwi spojrzenie na całość funkcjonowania przedsiębiorstwa. Bierze pod „opiekę” cele, których realizacja w poszczególnych obszarach funkcjonalnych mogłaby być niedostrzeżona lub zaniedbywana, szczególnie wtedy, gdy dotyczyłaby ona celów, które są wykonywane na styku komórek organizacyjnych.

Na rysunku 33 pokazano jedynie zależności między BSC przedsiębiorstwa oraz BSC dla wybranego procesu „realizowanie zamówień od klienta” wraz z trzema wybranymi działaniami.

Rysunek przedstawia BSC dla przedsiębiorstwa, procesu i działania. Podczas budowy BSC dla przedsiębiorstwa miano także na uwadze (podobnie jak w przypadku ZKD dla przedsiębiorstwa), czy przedstawione cele stanowią realizację głównego celu firmy. Podczas wielu spotkań zespołu wdrożeniowego oraz licznych konsultacji z naczelnym kierownictwem udało się w końcu opracować ostateczny kształt karty BSC dla przedsiębiorstwa. Kolejne zadanie polegało na opracowaniu BSC dla procesu i działań. Zorientowanie firmy na procesy i działania ułatwiło prace nad kartami BSC procesu i działań. Rachunek kosztów działań wskazał na te procesy i działania, których koszty były znacząco większe i wymagały przeprowadzania usprawnienia. Procesem takim było pozyskanie klienta, dlatego naczelne kierownictwo postanowiło zbudować kartę dla procesu w celu poprawy jego efektywności i redukcji kosztów. Budowa karty BSC dla procesu została przeprowadzona za pomocą znanych z literatury przedmiotu technik kaskadowania BSC. Wybór odpowiedniej z nich uzależniony jest między innymi od znaczenia strategicznego procesu w przyszłości oraz rodzaju powiązań występujących w przedsiębiorstwie. W przedsiębiorstwie zastosowano między innymi metodę *samodzielne formułowanie celów i strategii*, która polega na tym, iż BSC dla przedsiębiorstwa stanowi niejako szablon, na podstawie którego buduje się kartę BSC dla procesów i działań. Dalsze formułowanie celów (dla procesu i działań) odbywa się na podstawie konkretyzacji celów karty BSC przedsiębiorstwa. Powstałe

w ten sposób nowe cele powinny uwzględniać cztery perspektywy BSC, tworząc samodzielną, ale i kompatybilną kartę dla procesu i działań.



Rysunek 33. BSC dla przedsiębiorstwa, procesu i działań wraz z ich zależnościami
Źródło: opracowanie własne

Wykorzystano także metodę kombinacja celów standardowych z indywidualnymi celami jednostek, która może mieć swoje zastosowanie dla procesów i działań. Polega ona na przejmowaniu jedynie tych celów z karty BSC przedsiębiorstwa, które proces (działanie) może wesprzeć. Tworzona karta BSC dla procesu (działań) oprócz celów

zawartych w BSC przedsiębiorstwa może zawierać także własne cele (które nie muszą być związane z celami nadrzędnymi).

Kolejny etap polegał na weryfikacji celów w kartach BSC oraz ZKD oraz integracji w jedno narzędzie BSC-ZKD.

Z rysunków 32 i 33 wynika, iż niektóre cele zawarte w kartach BSC zarówno dla przedsiębiorstwa, procesu, jak i działania mogą się różnić od celów zawartych w kartach ZKD.

Oznacza to, że zespół podczas konstrukcji kart BSC może nie być w stanie zauważyć celów, które są widoczne w przypadku konstrukcji kart ZKD (i odwrotnie).

Przykładem mogą być cele w perspektywach finansowych BSC i ZKD dla przedsiębiorstwa. Oprócz wspólnego celu – procentowego spadku kosztów operacyjnych – istnieje konieczność wzrostu sprzedaży. W perspektywie klienta oprócz wspólnego celu – wzrostu udziału na rynku i zwiększenia zadowolenia klienta – istnieje także konieczność podniesienia skuteczności marketingowej. Cele zawarte w perspektywie procesów wewnętrznych BSC i ZKD przedsiębiorstwa wskazują na konieczność skrócenia czasu dostarczania produktu klientowi. Niemniej jednak cele ZKD sygnalizują także konieczność inwestycji w nowy sprzęt produkcyjny. Zupełnie inne cele prezentują karty BSC i ZKD przedsiębiorstwa w perspektywie wzrostu i uczenia się.

Budowa BSC i ZKD dla przedsiębiorstwa, procesu i działań pozwoliła na dokonanie kolejnej weryfikacji pomiędzy kartami nie tylko celów, ale także mierników oraz wartości docelowych.

Zbudowana w ten sposób karta BSC-ZKD procesów i działań może być wykorzystana jako narzędzie wspomagające poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie.

W rozdziale 4.2 przedstawiono próbę kolejnej weryfikacji koncepcji na przykładzie innego przedsiębiorstwa.

4.2. PREZENTACJA FIRMY 2

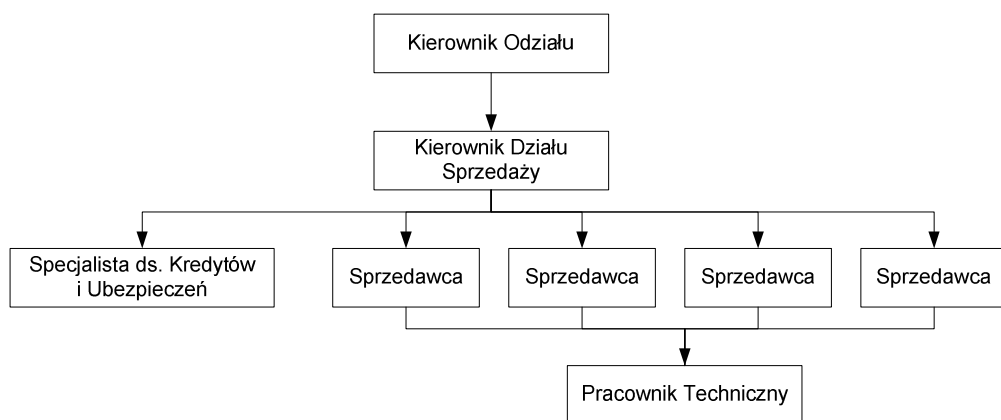
W rozdziale tym opisano zbudowanie karty BSC oraz ZKD dla jednego z procesów działu sprzedaży przedsiębiorstwa, które zajmuje się sprzedażą i obsługą techniczno-serwisową samochodów marki Škoda na Dolnym Śląsku⁴⁴⁴.

Misją firmy to osiągnięcie pozycji lidera w sprzedaży aut osobowych na rynku lokalnym oraz zapewnienie klientom najwyższego poziomu zadowolenia dzięki dostarczeniu szerokiej gamy wysokiej jakości produktów i obsługi, dopasowanych do potrzeb polskiego rynku.

Na podstawie rozmów z kierownictwem oraz wywiadów z pracownikami podjęto się próby zbudowania BSC oraz ZKD dla jednego z procesów działu sprzedaży firmy.

⁴⁴⁴ Informacje przedstawione w tym rozdziale uzyskano dzięki przeprowadzonym wywiadam z kierownikiem działu sprzedaży oraz materiałom informacyjnym przedsiębiorstwa.

Punktem wyjścia było zapoznanie się z funkcjonowaniem działu sprzedaży. W wyniku wywiadu z kierownikiem działu sprzedaży została opracowana struktura organizacyjna, którą przedstawiono na rysunku 34.



Rysunek 34. Struktura działu sprzedaży firmy 2

Źródło: opracowanie własne

Pokazuje on, że dział sprzedaży przedsiębiorstwa nie ma zbyt rozbudowanej struktury organizacyjnej. Kierownik działu sprzedaży bezpośrednio podlega kierownikowi oddziału. Dział sprzedaży składa się z czterech sprzedawców i specjalisty ds. kredytów i ubezpieczeń, podlegających bezpośrednio kierownikowi działu sprzedaży, natomiast pracownik techniczny podlega bezpośrednio sprzedawcom.

4.2.1. ANALIZA PROCESÓW I DZIAŁAŃ FIRMY 2

Na podstawie rozmów z kierownictwem oraz pracownikami zidentyfikowano procesy, działania oraz zadania, które przedstawiono w tabeli 6. Na potrzeby studium przypadku wprowadzono odpowiednie oznaczenia: dla procesów – P_i , działań – D_j wchodzących w skład procesu P_i – P_iD_j oraz zadań Z_k wchodzących w skład działania D_j i procesu P_i – $P_iD_jZ_k$, dla $i = 1, 2, \dots, 5, j = 1, 2, \dots, 5, k = 1, 2, \dots, 5$.

W tabeli 6 przedstawiono pięć procesów działu sprzedaży: P1 – „pozyskanie klienta”, P2 – „realizowanie zamówień od klienta”, P3 – „rozwijanie i zarządzanie zasobami ludzkimi”, P4 – „zarządzanie informacją” oraz P5 – „zarządzanie zasobami rzeczowymi i finansowymi”. Każdy z procesów zawiera działania, które zostały uszczegółowione w postaci zadań. Przykładowo w skład procesu P5 – „zarządzanie zasobami rzeczowymi i finansowymi” wchodzi dwa działania P5D1 – „zarządzanie zasobami rzeczowymi” i P5D2 – „zarządzanie zasobami finansowymi”. W skład działania P5D1 – „zarządzanie zasobami rzeczowymi” wchodzi zadania: P5D1Z1 – „dbanie o wyposażenie techniczne działu sprzedaży”, P5D1Z2 – „zakupy paliwa do samochodów sprzedawanych i demonstracyjnych”, P5D1Z3 – „dbanie o czystość samochodów”, P5D1Z4 – „przygotowanie cenników oraz literatury” oraz P5D1Z5 – „prowadzenie inwentaryzacji”.

Tabela 6. Klasyfikacja procesów działań i zadań firmy 2

Procesy działania i zadania firmy 2	
P1	Pozyskiwanie klienta
P1D1	Prowadzenie działań marketingowych
P1D1Z1	Opracowywanie reklam radiowych i prasowych
P1D1Z2	Opracowywanie materiałów promocyjnych
P1D1Z3	Organizowanie i prowadzenie promocji
P1D1Z4	Opracowanie kartek okolicznościowych i listów
P1D1Z5	Przygotowywanie targów i wystaw
P1D2	Utrzymywanie kontaktów z klientami
P1D2Z1	Zidentyfikowanie potrzeb klienta
P1D2Z2	Przygotowanie dla klientów oferty sprzedaży
P1D2Z3	Przekazywanie klientom podstawowych informacji o kredytach, leasingu i ubezpieczeniach
P1D2Z4	Ustalanie warunków sprzedaży klientom zbiorowym
P1D2Z5	Ankietowanie klientów
P2	Realizowanie zamówień od klienta
P2D1	Przygotowywanie i obsługiwane zamówień
P2D1Z1	Sporządzanie zamówienia
P2D1Z2	Przygotowanie umów kredytowych, leasingowych
P2D1Z3	Sprawdzenie dostępności modelu w magazynie
P2D1Z4	Zamawianie auta poprzez system Škoda Auto Polska
P2D1Z5	Informowanie klienta o statusie zamówienia
P2D2	Obsługiwanie dostaw
P2D2Z1	Przyjmowanie dostawy
P2D2Z2	Sprawdzenie pojazdu zgodnie z zamówieniem
P2D2Z3	Kontrola pojazdu pod względem jakości (czy pojazd ma uszkodzenia fabryczne, transportowe)
P2D2Z4	Wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego
P2D2Z5	Przyjmowanie samochodów na stan do magazynu
P2D3	Przygotowywanie samochodu do wydania
P2D3Z1	Sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym
P2D3Z2	Przygotowanie dokumentów do rejestracji
P2D3Z3	Montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta
P2D4	Rozliczenie sprzedaży samochodu klienta ze Škoda Auto Polska
P3	Rozwijanie i zarządzanie zasobami ludzkimi
P3D1	Planowanie i organizowanie szkoleń w dziale sprzedaży
P3D2	Uczestniczenie w szkoleniach własnych
P3D3	Planowanie i organizowanie pracy działu sprzedaży zgodnie z Certyfikatem VW i programem LEX
P4	Zarządzanie informacją
P4D1	Analizowanie działu sprzedaży firmy dla Škoda Auto Polska
P4D1Z1	Sporządzanie okresowych raportów dla Škoda Auto Polska
P4D2	Analizowanie działu sprzedaży firmy dla potrzeb kierownictwa
P4D2Z1	Sporządzanie analiz z działalności działu sprzedaży
P4D2Z2	Sporządzanie raportów kasowych i fiskalnych sprzedaży

P5	Zarządzanie zasobami rzeczowymi i finansowymi
P5D1	Zarządzanie zasobami rzeczowymi
P5D1Z1	Dbanie o wyposażenie techniczne działu sprzedaży
P5D1Z2	Zakupy paliwa do samochodów sprzedawanych i demonstracyjnych
P5D1Z3	Dbanie o czystość samochodów
P5D1Z4	Przygotowanie cenników oraz literatury
P5D1Z5	Prowadzenie inwentaryzacji
P5D2	Zarządzanie zasobami finansowymi
P5D2Z1	Rozliczanie kasowe klienta
P5D2Z2	Przyjmowanie wpłat związanych z ubezpieczeniem
P5D2Z3	Kontrola wpływów pieniężnych od klientów

Źródło: opracowanie własne

4.2.2. ZKD ORAZ BSC DLA PRZEDSIĘBIORSTWA 2

W oparciu o strategię przedsiębiorstwa zbudowana została wspólnie przez autora oraz kierownika działu sprzedaży BSC dla działu sprzedaży. Przedstawiono ją na rysunku 35.

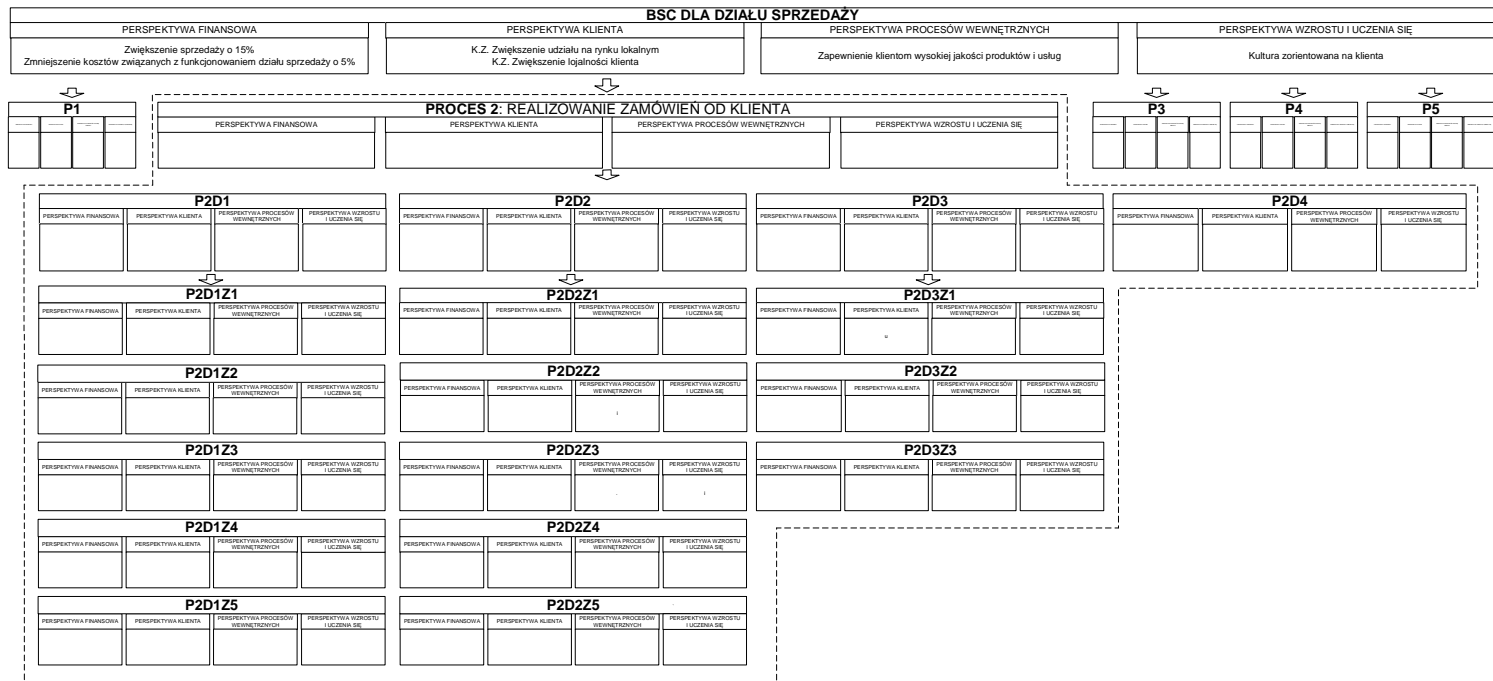
BSC DLA DZIAŁU SPRZEDAŻY			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Zwiększenie sprzedaży samochodów; Zmniejszenie kosztów związanych z funkcjonowaniem działu sprzedaży	Zwiększenie udziału na rynku lokalnym; Zwiększenie lojalności klienta	Zapewnienie klientom wysokiej jakości produktów i usług na czas	Kultura zorientowana na klienta

Rysunek 35. BSC dla działu sprzedaży przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne

Jak już wcześniej wspomniano, celem przedsiębiorstwa jest zapewnienie klientom wysokiej jakości produktów i obsługi. Postulaty te zostały zawarte w BSC dla działu sprzedaży. Rysunek 35 pokazuje, że jednym z celów w perspektywie procesów wzrostu i uczenia się jest kultura zorientowana na klienta. Dzięki skoncentrowaniu swojej uwagi na kliencie możliwe jest zapewnienie wysokiej jakości produktów i usług (perspektywa procesów wewnętrznych), co z kolei będzie miało swoje odzwierciedlenie w udziale na rynku lokalnym oraz stopniu lojalności klienta (perspektywa klienta). Efektem finalnym będzie zwiększenie sprzedaży samochodów oraz zmniejszenie kosztów związanych z funkcjonowaniem działu sprzedaży poprzez efektywniejsze wykonywanie procesów i działań.

Gdy BSC dla działu sprzedaży była opracowana, można było wspólnie z kierownikiem sporządzić BSC dla procesów. Jak już wcześniej wspomniano, na potrzeby pracy budowę BSC dla procesów (a następnie dla działań) zawężono jedynie do procesu 2 (P2) – „realizowanie zamówień dla klienta” (patrz rysunek 36).



Rysunek 36. Ogólny schemat kaskadowania BSC działu sprzedaży przedsiębiorstwa na procesy i działania
Źródło: opracowanie własne

Punktem wyjścia do budowy BSC procesów było przeprowadzenie kaskadowania BSC działu sprzedaży za pomocą niektórych metod, które przedstawiono w rozdziale 2.7. Na rysunku 36 pokazano ogólny schemat kaskadowania BSC działu sprzedaży na procesy P1,P2,P3,P4 i P5, następnie procesu P2 na działania: P2D1, P2D2,P2D3 oraz P2D4, a w konsekwencji na zadania: P2D1Z1 do P1D1Z5 – dla działania P2D1, P2D2Z1 do P2D2Z5 – dla działania P2D2 oraz P2D3Z1 do P2D3Z3 – dla działania P2D3.

Rysunek 37 przedstawia BSC dla procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta”.

BSC DLA PROCESU P2 - REALIZOWANIE ZAMÓWIEŃ OD KLIENTA			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów procesu: realizowanie zamówienia o 7% w ciągu roku; Zwiększenie wartości pakietu lojalnościowego od S.A.P.	K.Z. Zwiększenie zadowolenia klientów poprzez sprawniejszą realizację zamówień; K.W. Uzyskanie szybkiej i pełnej informacji przez S.A.P.	Sprawnie przygotowanie i obsługiwane zamówień oraz obsługa dokumentacji; Sprawnie przygotowanie pojazdu do wydania	Kultura zorientowana na klienta

Rysunek 37. BSC dla procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta”.

Aby rozróżnić cele dla różnego klienta, na potrzeby studium przypadku wprowadzono oznaczenia: K.Z. – dla klienta zewnętrznego

oraz K.W. – dla klienta wewnętrznego

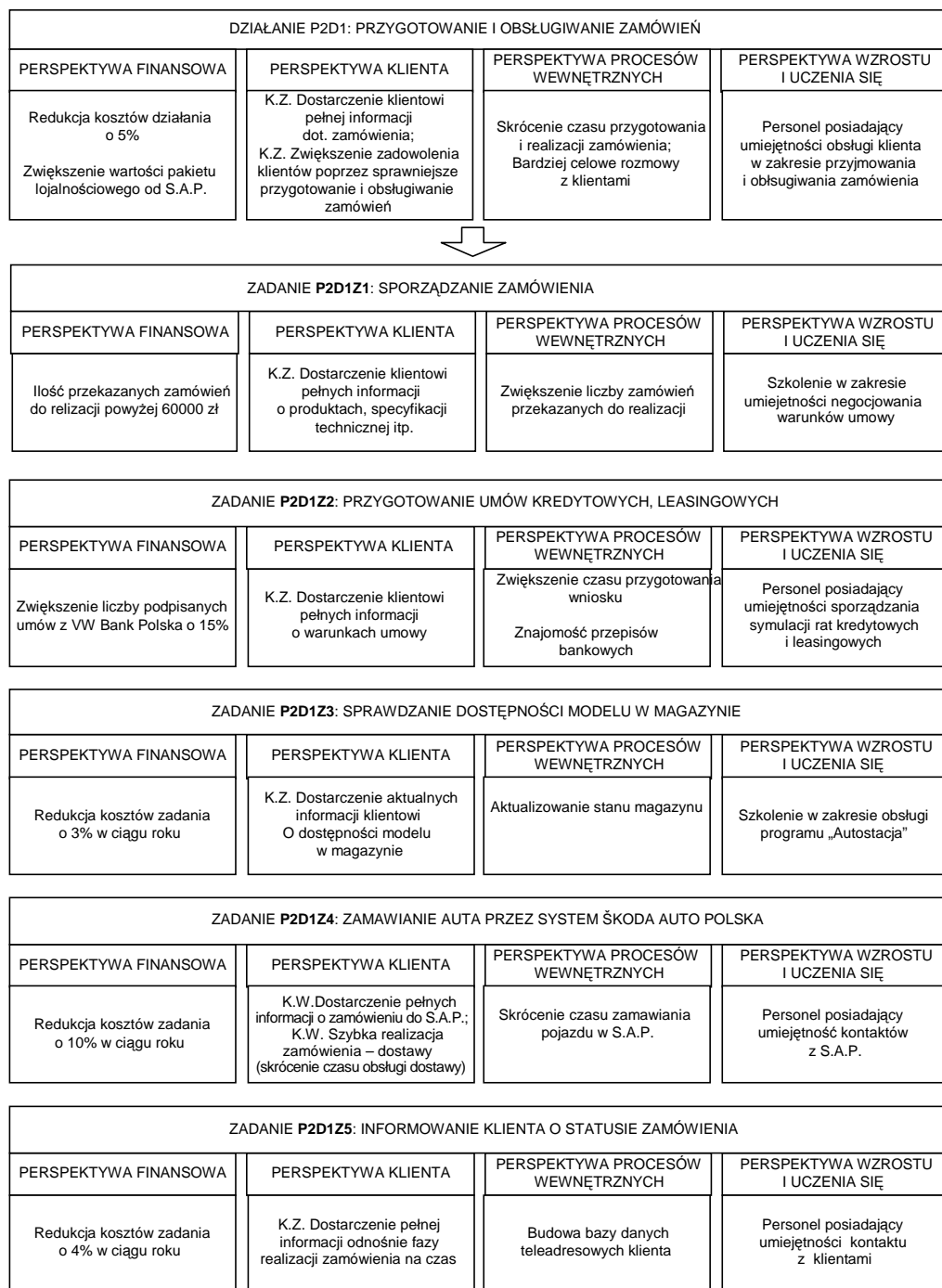
Źródło: opracowanie własne

Cele BSC dla procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta” zostały opracowane z wykorzystaniem metody kaskadowania – samodzielne formułowanie celów oraz ściśle przekazanie celów (więcej patrz rozdział 2.7).

Perspektywa wzrostu i uczenia BSC dla procesu P2 zawiera cel identyczny z celem BSC dla działu sprzedaży – kultura zorientowana na klienta (wykorzystanie metody – ściśle przekazanie celów). Cel – zwiększenie wartości pakietu lojalnościowego od S.A.P. (perspektywa finansowa) oraz cel – uzyskanie szybkiej i pełnej informacji przez S.A.P. (perspektywa klienta wewnętrznego) powstały niezależnie od celów zawartych w BSC działu sprzedaży. Wykorzystano do tego metodę kaskadowania – samodzielne formułowanie celów. Pozostałe cele w perspektywach procesu P2 są uszczegółowieniem celów z nadrzędnej karty wyników BSC działu sprzedaży. Cele zawarte w BSC dla procesu P2 zostały opracowane przez autora na podstawie konsultacji z kierownikiem działu sprzedaży. Podczas konstrukcji celów BSC dla procesu P2 został zachowany związek przyczynowo-skutkowych relacji pomiędzy celami w poszczególnych perspektywach.

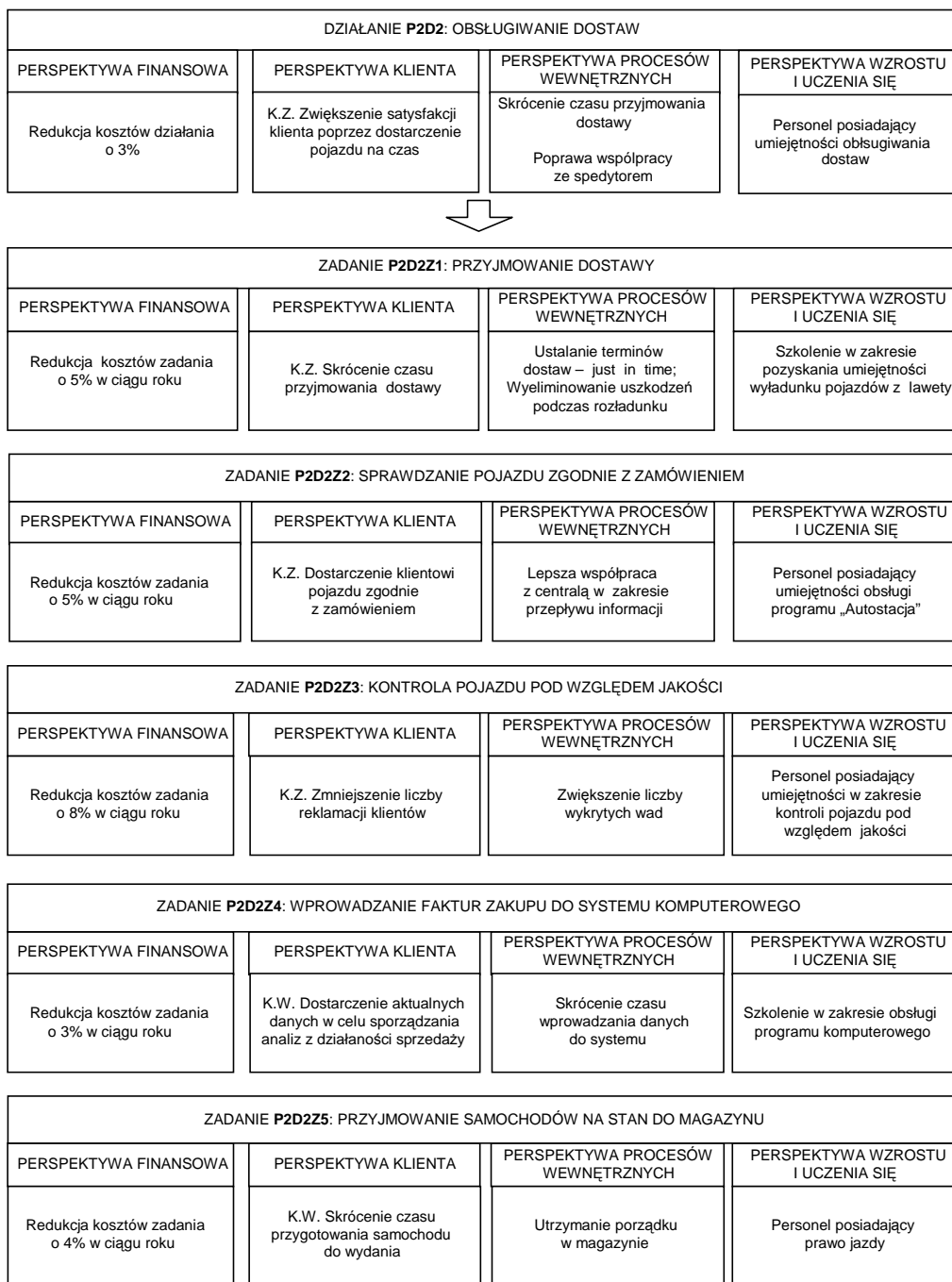
Kolejny etap pracy polegał na budowie BSC dla działań i zadań wchodzących w skład procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta”. Zbudowane przez autora karty BSC dla działań i zadań procesu P2 zostały przedstawione kierownikowi działu sprzedaży do weryfikacji. W wyniku kolejnego spotkania z kierownikiem zgłoszono propozycje celów, które wymieniono na rysunkach 38, 39, 40 oraz 41.

Rysunek 38 przedstawia BSC dla działania P2D1 – „przygotowanie i obsługiwane zamówień” wraz z zadaniami: P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia”, P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych”, P2D1Z3 – „sprawdzenie dostępności modelu w magazynie”, P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” oraz zadaniem P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia”.



Rysunek 38. BSC dla działania P2D1 – „przygotowanie i obsługiwane zamówień” oraz zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 i P2D1Z5

Źródło: opracowanie własne



Rysunek 39. BSC dla działania P2D2 – „obsługiwanie dostaw” oraz zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4 i P2D2Z5

Źródło: opracowanie własne

BSC dla działania P2D1 powstała w wyniku zastosowania metody kaskadowania – samodzielne formułowanie celów i strategii (wyjątek stanowi cel zawarty w perspektywie finansowej – zwiększenie wartości pakietu lojalnościowego od S.A.P., będący efektem zastosowania metody kaskadowania – *ściśle przekazanie celów*). W wyniku dalszego kaskadowania P2D1 zostały opracowane karty BSC dla zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 oraz P2D1Z5. Podczas budowy karty P2D1Z4 autor napotkał na trudności, wynikające ze sformułowania celów w perspektywie klienta. W związku z tym, że zadanie P2D1Z4 wykonuje między innymi kierownik działu sprzedaży, zaproponował on własny cel. Przedstawione na rysunku 38 cele, podobnie, jak to miało miejsce między BSC działu sprzedaży a BSC procesu P2, zachowują związek przyczynowo-skutkowych relacji. Przykładowo zadanie P2D1Z3 – „szkolenie w zakresie obsługi programu „Autostacja” (cel w perspektywie wzrostu i uczenia się) pozwala na sprawne dokonywanie aktualizacji stanu magazynu (perspektywa procesów wewnętrznych), co ma swój wpływ na dostarczenie klientowi aktualnych informacji o dostępności modelu w magazynie (perspektywa klienta), a w konsekwencji obniżkę kosztów związanych z ilością czasu poświęconego na zadanie – „sprawdzanie dostępności modelu w magazynie”. Wszystkie cele – zarówno w BSC działania P2D1, jak i zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 oraz P2D1Z5 – zostały przedłożone do weryfikacji kierownikowi działu sprzedaży.

Rysunek 39 przedstawia kaskadowanie BSC procesu P2 na działanie P2D2 oraz zadania: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4 i P2D2Z5.

Podobnie jak podczas kaskadowania działania P2D1 na zadania, cele zawarte w kartach BSC dla zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4 oraz P2D2Z5 powstały w wyniku konkretyzacji celów, zawartych w BSC działania P2D2 (metoda *samodzielne formułowanie celów i strategii*). Wszystkie cele spełniają związek przyczynowo-skutkowych relacji. Wyjątek stanowi cel – dostarczenie aktualnych danych do sporządzania analiz z działalności sprzedaży (perspektywa klienta w zadaniu P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur do systemu komputerowego”), który powstał niezależnie od BSC działania P2D2.

Na rysunku 40 przedstawiono BSC dla działania P2D3 – „przygotowanie dostawy”, oraz dla zadań: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3.

Działanie P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania” – podobnie jak zadania: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3, w perspektywie klienta nie zawiera celów odnoszących się do klienta wewnętrznego. Jedynym klientem będącym beneficjentem zarówno działania, jak i zadań jest klient zewnętrzny nabywający pojazd. Cele zawarte w BSC działania P2D3 oraz zadań P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3 zostały opracowane przez autora w wyniku zastosowania metody kaskadowania – *samodzielne formułowanie celów i strategii*. Cele zawarte w poszczególnych perspektywach zachowują pionowy i poziomy związek przyczynowo-skutkowych relacji. Montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta wymaga na przykład od pracowników odpowiednich umiejętności w tym zakresie (cel w perspektywie wzrostu i uczenia się). Właściwe wykonywanie zadania sprzyja (brak reklamacji – perspektywa procesów wewnętrznych) zwiększeniu stopnia zadowolenia klienta – perspektywa klienta, a w konsekwencji, w wyniku sprawnego wykonywania zadania, obniżce kosztów za-

dania – perspektywa finansowa. Opracowana karta BSC została przedstawiona kierownikowi działu sprzedaży do weryfikacji.

DZIAŁANIE P2D3: PRZYGOTOWANIE SAMOCHODU DO WYDANIA			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów działania o 5%	K.Z. Zwiększenie satysfakcji klienta poprzez dostarczenie pojazdu na czas wraz z zaspokojeniem nowych potrzeb klienta	Skrócenie czasu przygotowania samochodu do wydania	Przeszkolenie pracowników w zakresie procedur związanych z przygotowaniem samochodu do wydania



ZADANIE P2D3Z1: SPRAWDZANIE AUTA POD WZGLĘDEM TECHNICZNYM			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów zadania o 3% w ciągu roku	Redukcja liczby reklamacji związanej z przeoczeniem defektów pojazdu	Wypracowanie procedur kontroli pojazdów pod względem technicznym	Personel posiadający umiejętności obsługi technicznej pojazdu

ZADANIE P2D3Z2: PRZYGOTOWANIE DOKUMENTÓW DO REJESTRACJI			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów zadania o 2% w ciągu roku	K.Z. Skrócenie czasu dostarczenia kompletu dokumentów klientowi	Skrócenie czasu przygotowania faktury, karty pojazdu, wyciągu ze świadectwa homologacji	Personel posiadający umiejętności przygotowania dokumentów do rejestracji

ZADANIE P2D3Z3: MONTOWANIE DODATKOWEGO WYPOSAŻENIA NA ŻYCZENIE KLIENTA			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów zadania o 5% w ciągu roku	K.Z. Zadowolenie klienta	Zmniejszenie liczby reklamacji wynikających z błędnego montowania wyposażenia dodatkowego	Personel posiadający umiejętności dokonywania drobnych przeróbek technicznych oraz montowania wyposażenia dodatkowego

Rysunek 40. BSC dla działania P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania” oraz zadań: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3

Źródło: opracowanie własne

DZIAŁANIE P2D4: ROZLICZENIE SPRZEDAŻY SAMOCHODU KLIENTA Z S.A.P.			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów zadania o 2% w ciągu roku	K.W. Uzyskanie szybkiej i pełnej informacji przez S.A.P. K.W. Uregulowanie zobowiązań wobec S.A.P.	Zmniejszenie liczby rozliczeń „po terminie”; Aktualizacja bazy danych klienta w programie „Autostacja”	Przeprowadzenie szkolenia w zakresie umiejętności sporządzania rozliczeń

Rysunek 41. BSC dla działania P2D4 – „obsługiwanie dostaw”

Źródło: opracowanie własne

Na rysunku 41 przedstawiono BSC dla działania P2D4.

Karta BSC działania P2D4, w przeciwieństwie do pozostałych kart BSC działań, nie została objęta kaskadowaniem na zadania. Podczas wywiadów zarówno z kierownikiem działu sprzedaży, jak i pracownikami odpowiedzialnymi za realizację działania – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” stwierdzono, że ze względu na charakter tego działania dalsze uszczegółowienie P2D4 na zadania nie jest potrzebne. Przypadek ten pokazuje, że nie ma potrzeby kaskadowania działania na zadania, jeśli owo działanie charakteryzuje się wysokim stopniem szczegółowości. Podobnie jak w przypadku kaskadowania działań P2D1, P2D2 i P2D3, tak i tutaj zachowany został związek przyczynowo-skutkowych relacji. Opracowane cele zdefiniowano w wyniku zastosowania metody kaskadowania – *samodzielne formułowanie celów i strategii*, a następnie przedstawiono kierownikowi działu sprzedaży do akceptacji.

Kolejnym etapem prac była budowa ZKD dla działań i zadań. Praca nad budową poszczególnych ZKD dla działań i zadań wymagała licznych i szczegółowych rozmów z pracownikami działu sprzedaży. To oni w wielu przypadkach formułowali cele, które zostały później uwzględnione w kartach ZKD. W wyniku przeprowadzonych wywiadów autorowi udało się zebrać szereg informacji, niezbędnych do zdefiniowania celów w ZKD.

Punktem wyjścia do zdefiniowania celów w poszczególnych ZKD były liczne wywiady z pracownikami działu sprzedaży, w wyniku których opracowano podstawowe elementy ZKD (patrz rozdział 3.1).

Na podstawie wywiadów sporządzono opis poszczególnych zadań wraz z czynnościami składającymi się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy nimi. Opracowano także listę osób wykonujących działanie, listę wejść i wyjść (produktów) działania, listę dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania), listę klientów wewnętrznych oraz klientów zewnętrznych, których dotyczy działanie.

Przedstawiono podstawowe elementy ZKD dla zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 oraz P2D1Z5 wchodzących w skład działania P2D1 – „przygotowanie i obsługa zamówień”⁴⁴⁵.

Zadanie P2D1Z1: Sporządzanie zamówienia

- *Opis zadania*

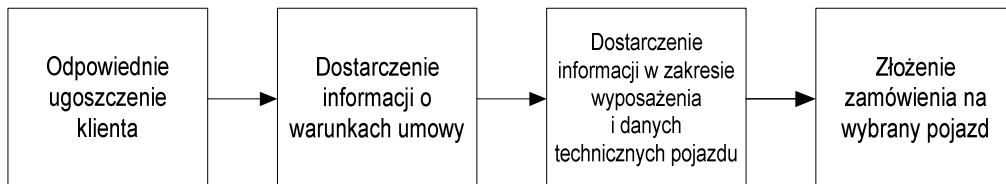
Sporządzenie zamówienia polega na dostarczeniu klientowi informacji dotyczących warunków umowy, sposobu kredytowania, warunków ubezpieczenia. W trakcie sporządzania zamówienia klient często pyta o dane techniczne pojazdu oraz dodatkowe wyposażenie i o jego cenę. Konieczne jest zatem dostarczenie klientowi wiadomości technicznych oraz informacji z zakresu możliwości łączenia wyposażenia dodatkowego w już istniejące pakiety wyposażenia, jakie posiada konkretny model samochodu. Przed przystąpieniem do sporządzania zamówienia proponuje się klien-

⁴⁴⁵ W przypadku opracowania ZKD zastosowano identyczne oznaczenia numeryczne procesu, działań i zadań jak podczas budowy BSC dla procesu, działań i zadań.

towi np. zimne lub gorące napoje. Efektem zadania jest złożenie zamówienia na wybrany pojazd.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 42).*

1. Odpowiednie ugoszczenie klienta.
2. Dostarczenie klientowi informacji o warunkach umowy.
3. Dostarczenie informacji w zakresie wyposażenia i danych technicznych pojazdu.
4. Złożenie zamówienia na wybrany pojazd.



Rysunek 42. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia”.

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Potrzeba sporządzenia zamówienia	Złożone zamówienie
Niedoinformowany klient	Dostarczenie klientowi informacji dotyczących warunków umowy, wyposażenia i danych technicznych pojazdu

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia” jest poprzedzone działaniem P1D2 – „utrzymanie kontaktów z klientami”, w którego skład wchodzi między innymi zadania: P1D2Z1 – „zidentyfikowanie potrzeb klienta”, P1D2Z2 – „przygotowanie dla klientów oferty sprzedaży”, P1D2Z3 – „przekazywanie klientom podstawowych informacji o kredytach, leasingu i ubezpieczeniach”, P1D2Z4 – „ustalanie warunków sprzedaży klientom zbiorowym”. Dostawcami dla zadania P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia” ma wpływ na działanie P2D2 – „obsługiwanie dostaw”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient nabywający samochód. Dzięki usprawnieniu zadania – „sporządzanie zamówienia” możliwe jest dostarczenie klientowi niezbędnych informacji w zakresie warunków umowy.

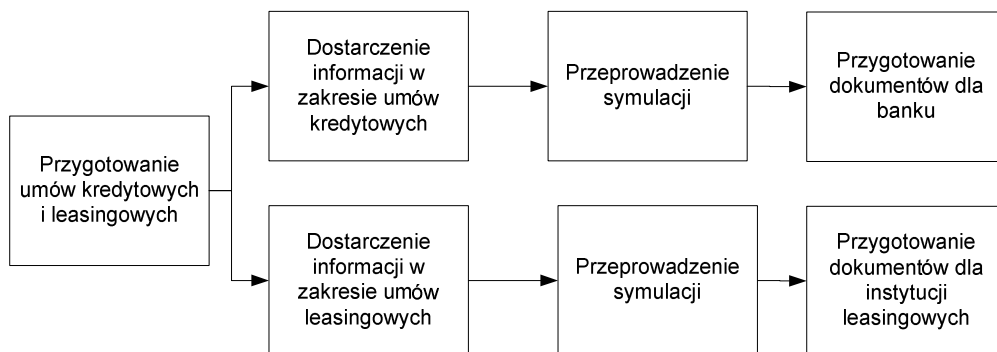
Zadanie P2D1Z2: Przygotowanie umów kredytowych i leasingowych

- *Opis zadania*

Przygotowanie umów kredytowych i leasingowych polega na dostarczeniu klientowi informacji w zakresie możliwości skorzystania zarówno z kredytu, jak i leasingu. Jeśli klient decyduje się na sfinansowanie zakupu pojazdu ze środków innych niż własne, to ma możliwość skorzystania z usług Volkswagen Bank Polska. W takiej sytuacji dokonuje się symulacji kredytowej w Volkswagen Bank Polska. Klient składa wniosek kredytowy w salonie. W ciągu 24 godzin dostarczona jest odpowiedź banku na pytania: czy klient posiada zdolność kredytową i czy kredyt został przyznany?

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 43)*

1. Przygotowanie umów kredytowych:
 - a) dostarczenie informacji w zakresie umów kredytowych;
 - b) przeprowadzenie symulacji;
 - c) przygotowanie dokumentów dla banku.
2. Przygotowanie umów leasingowych:
 - a) dostarczenie informacji w zakresie umów leasingowych;
 - b) przeprowadzenie symulacji;
 - c) przygotowanie dokumentów dla instytucji leasingowych.



Rysunek 43. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje dwóch pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerami 9 i 10.

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Niedoinformowany klient w zakresie umów kredytowych i leasingowych	Klient posiadający pełną informację w zakresie możliwości finansowania pojazdu
Potrzeba przygotowania dokumentów osób ubiegających się o kredyt lub leasing	Przygotowanie kompletu dokumentów dla banku lub instytucji leasingowych

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych” poprzedzone jest działaniem P1D2 – „utrzymanie kontaktów z klientami”, w którego skład wchodzi między innymi zadania: P1D2Z1 – „zidentyfikowanie potrzeb klienta”, P1D2Z2 – „przygotowanie dla klientów oferty sprzedaży”, P1D2Z3 – „przekazywanie klientom podstawowych informacji o kredytach, leasingu i ubezpieczeniach”, P1D2Z4 – „ustalanie warunków sprzedaży klientom zbiorowym”. Dostawcami dla zadania P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych” ma wpływ na działanie P2D2Z1 – „sporządzanie zamówienia”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient nabywający pojazd. Dzięki usprawnieniu zadania P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych” możliwe jest sprawne i szybkie dostarczenie klientowi kompletu dokumentów dla instytucji finansowych.

Zadanie P2D1Z3: Sprawdzenie dostępności modelu w magazynie

- *Opis zadania*

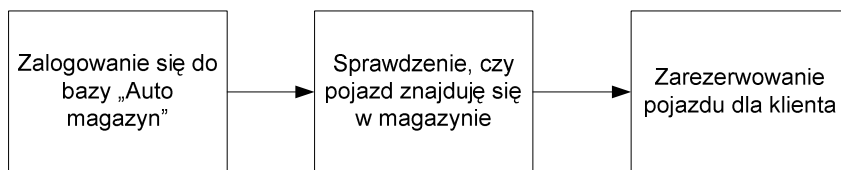
Sprawdzenie dostępności modelu w magazynie polega na zalogowaniu się do systemu komputerowego i sprawdzeniu, czy wymagany przez klienta pojazd znajduje się w magazynie u dealera. Jeśli pojazd znajduje się w magazynie, to dokonuje się rezerwacji samochodu dla określonego klienta.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 44)*

1. Zalogowanie się do bazy „Automagazyn”.
2. Sprawdzenie, czy pojazd znajduje się w magazynie dealera.
3. Zarezerwowanie pojazdu dla klienta.

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.



Rysunek 44. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D1Z3 – „sprawdzenie dostępności modelu w magazynie”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak informacji, czy poszukiwany pojazd znajduje się w magazynie	Dostarczenie klientowi informacji na temat czasu oczekiwania na samochód
Pojazd dostępny dla wszystkich klientów	Zarezerwowanie pojazdu klientowi

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D1Z3 – „sprawdzanie dostępności pojazdu w magazynie” poprzedzone jest działaniem P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia”. Dostawcami dla zadania P2D1Z3 – „sprawdzanie dostępności pojazdu w magazynie” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D1Z3 – „sprawdzanie dostępności pojazdu w magazynie” ma wpływ na zadanie P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D1Z3 – „sprawdzanie dostępności pojazdu w magazynie” możliwe jest poinformowanie klienta o czasie oczekiwania na samochód.

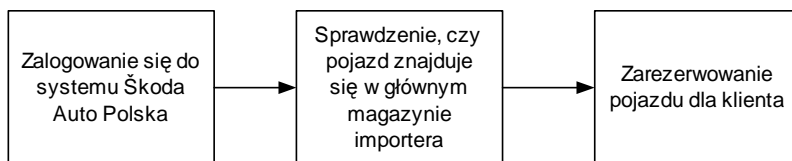
Zadanie P2D1Z4: Zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska

- *Opis zadania*

Jeśli wymagany model samochodu nie znajduje się w magazynie dealera, to zamawia się auto przez system Škoda Auto Polska. Zamawianie auta przez S.A.P. polega między innymi na zalogowaniu się do ogólnopolskiego systemu S.A.P. Następnie sprawdza się, czy wymagany pojazd znajduje się w magazynie głównym importera. Jeśli tak, to dokonuje się jego rezerwacji. W takiej sytuacji czas dostawy wynosi około siedmiu dni. Jeśli takiego pojazdu nie ma, składa się zamówienie, którego czas realizacji wynosi do dwóch miesięcy.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 45)*

1. Zalogowanie się do systemu Škoda Auto Polska.
2. Sprawdzenie, czy pojazd znajduje się w głównym magazynie importera.
3. Zarezerwowanie pojazdu dla klienta.



Rysunek 45. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska”
Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak informacji, czy poszukiwany pojazd znajduje się w głównym magazynie importera	Zarezerwowanie pojazdu klientowi

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” poprzedzone jest zadaniem P2D1Z3 – „sprawdzenie dostępności modelu w magazynie”. Dostawcami dla zadania P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” ma wpływ na działanie P2D2 – „obsługiwanie dostaw”, w skład którego wchodzi między innymi zadania: P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy”, P2D2Z2 – „sprawdzenie pojazdu zgodnie z zamówieniem”, P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości”, P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” oraz P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodów na stan do magazynu”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6, 7, 8.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” możliwa jest realizacja zamówienia samochodu zgodnie z wymaganiami klienta.

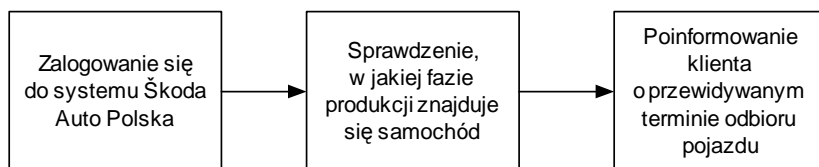
Zadanie P2D1Z5: Informowanie klienta o statusie zamówienia

- *Opis zadania*

Informowanie klienta o statusie zamówienia polega na dostarczeniu mu bieżących informacji np. o fazie produkcji modelu, jeśli wybranego pojazdu nie ma w magazynie dealera i magazynie głównym importera. Do pewnego momentu produkcji klient ma także możliwość zmodyfikowania wybranego wyposażenia. Informowanie klienta o statusie zamówienia polega także na dostarczeniu mu informacji o przewidywanym terminie odbioru pojazdu.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 46)*

1. Zalogowanie się do systemu Škoda Auto Polska.
2. Sprawdzenie, w jakiej fazie produkcji znajduje się samochód.
3. Poinformowanie klienta o przewidywanym terminie odbioru pojazdu.



Rysunek 46. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak informacji dotyczącej terminu odbioru pojazdu	Poinformowany klient o przewidywanym terminie odbioru pojazdu

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia” jest poprzedzone zadaniem P2D1Z4 – „zamawianie auta poprzez system Škoda Auto Polska”. Dostawcami dla zadania P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia” ma wpływ na działanie P2D2 – „obsługiwanie dostaw”, w skład którego wchodzi między innymi zadania: P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy”, P2D2Z2 – „sprawdzenie pojazdu zgod-

nie z zamówieniem”, P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości”, P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” oraz P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodów na stan do magazynu”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D1Z5 – „informowanie klienta o statusie zamówienia” możliwe jest poinformowanie klienta o przewidywanym terminie odbioru pojazdu.

Rysunek 50 przedstawia ZKD dla działania P2D1 – „przygotowanie i obsługiwanie zamówień” oraz dla zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 i P2D1Z5.

Na podstawie przeprowadzonych rozmów z pracownikami działu sprzedaży sformułowano cele w poszczególnych perspektywach ZKD. Rysunek 47 pokazuje, że perspektywy ZKD działań i zadań zawierają także nowe cele, które nie zostały zidentyfikowane podczas formułowania celów za pomocą metod kaskadowania BSC – *działania na zadania*. W wyniku zastosowania podejścia *bottom up*, wspólnie z pracownikami odpowiedzialnymi za realizację zadań zidentyfikowano nowe cele, które byłyby niezauważone podczas zastosowania jedynie podejścia *bottom down*. Na przykład zadanie P2D1Z4 – „zamawianie auta przez system Škoda Auto Polska” w perspektywie wzrostu i uczenia się zawiera nowy cel – szkolenie w zakresie obsługi programu „Autostacja” – oraz cel w perspektywie procesów wewnętrznych – poprawa współpracy z S.A.P. Zadanie P2D1Z2 – „przygotowanie umów kredytowych i leasingowych” zawiera nowy cel w perspektywie procesów wewnętrznych – poprawa współpracy z Volkswagen Bank Polska.

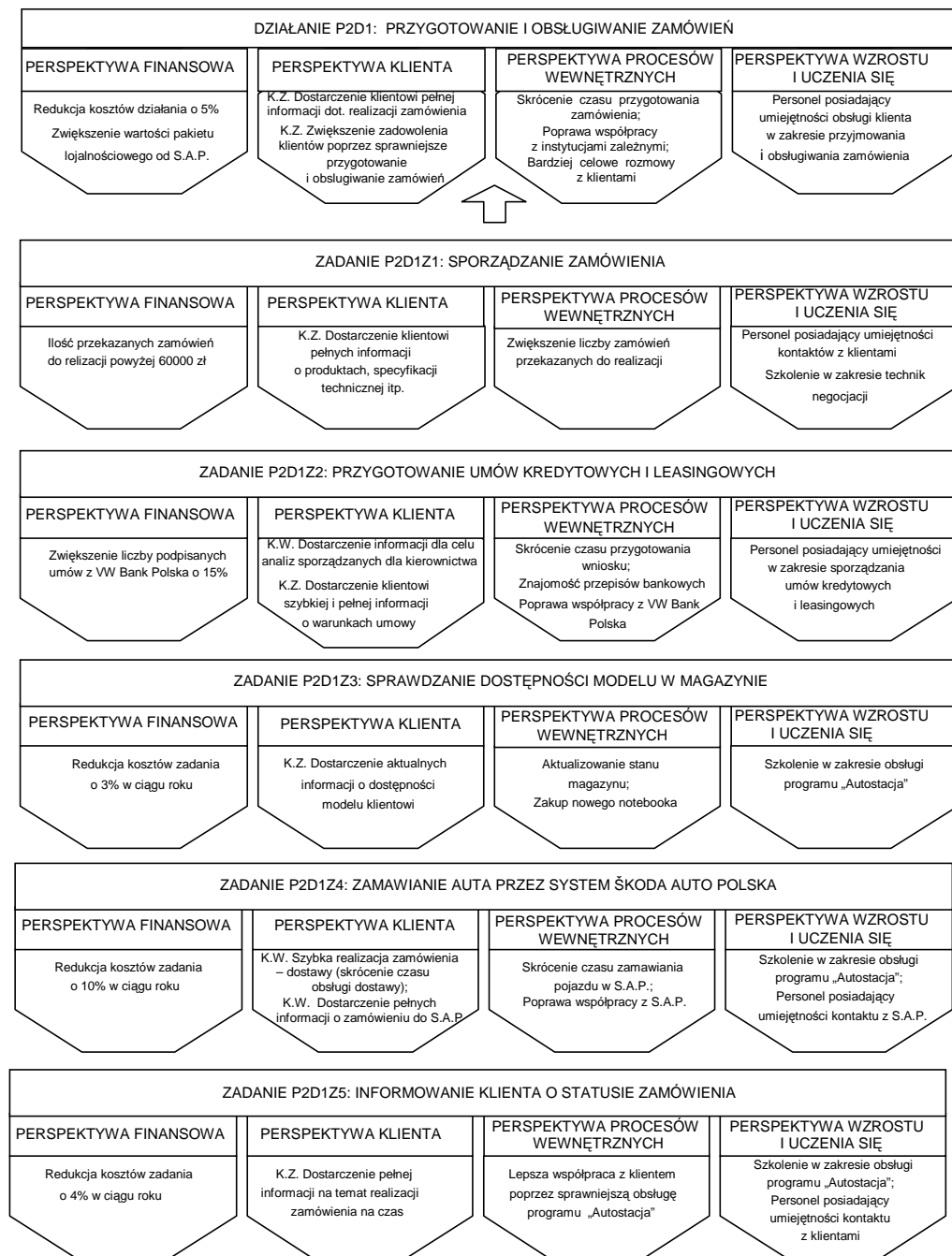
Zadanie P2D1Z5 w perspektywie wzrostu i uczenia się zawiera nowy cel – szkolenie w zakresie obsługi programu „Autostacja” oraz inny cel w perspektywie procesów wewnętrznych – lepsza współpraca z klientem poprzez sprawniejszą obsługę programu „Autostacja”. Efektem zdefiniowania nowych celów w ZKD dla zadań jest także nowy cel w ZKD działania P2D1 – „przygotowanie i obsługiwanie zamówień”, czyli poprawa współpracy z instytucjami zależnymi (perspektywa procesów wewnętrznych). Zdefiniowane cele dla zadań zostały przedstawione podczas kolejnego spotkania kierownikowi działu sprzedaży do weryfikacji.

Przedstawiono podstawowe elementy ZKD dla zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4 oraz P2D2Z5, wchodzących w skład działania P2D2 – „obsługiwanie dostaw”.

Zadanie P2D2Z1: Przyjmowanie dostawy

- *Opis zadania*

Przyjmowanie dostawy polega na ustaleniu terminu przyjazdu lawety od głównego importera. Gdy termin jest już określony, dzień wcześniej przygotowuje się plac do wyładunku. Jest to konieczne z powodu małej powierzchni, jaką dysponuje dealer przed salonem. Wyładunkiem pojazdów zajmuje się pracownik salonu. Zostają także podpisane dokumenty odbioru oraz podbita karta kierowcy.

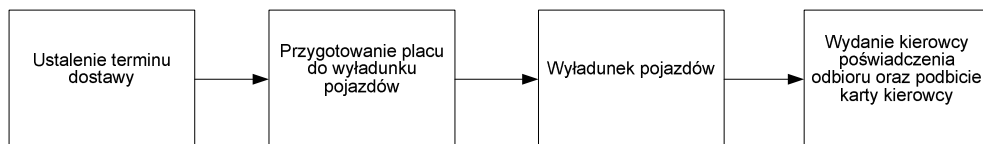


Rysunek 47. ZKD dla działania P2D1 – „przygotowanie i obsługiwane zamówień” oraz zadań: P2D1Z1, P2D1Z2, P2D1Z3, P2D1Z4 i P2D1Z5

Źródło: opracowanie własne

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 48)*

1. Ustalenie terminu dostawy.
2. Przygotowanie placu do wyładunku pojazdów.
3. Wyładunek pojazdów.
4. Wydanie kierowcy poświadczenia odbioru oraz podbicie karty kierowcy.



Rysunek 48. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy”

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje pracownik z numerem 3.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak zamówionego pojazdu	Dostarczony pojazd

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy” jest poprzedzone zadaniem P2D1Z4 – „zamawianie auta poprzez system Škoda Auto Polska”. Dostawcami dla zadania – „przyjmowanie dostawy” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy” ma wpływ na zadanie P2D2Z2 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem” oraz na zadanie P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości”. Ma także wpływ na działanie P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 5, 6.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy” możliwe jest dostarczenie klientowi pojazdu bez uszkodzeń powstałych podczas wyładunku z lawety.

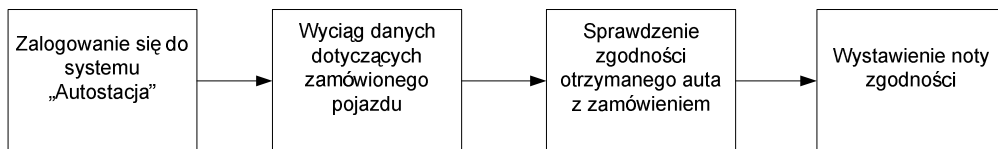
Zadanie P2D2Z2: Sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem

- *Opis zadania*

Sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem odbywa się bezpośrednio w trakcie dostawy. Polega ono na sprawdzeniu w systemie komputerowym zgodności dostarczonego pojazdu ze złożonym zamówieniem. W przypadku zgodności wystawiana jest nota dla S.A.P. Jeśli otrzymany pojazd nie spełnia wymagań postawionych w zamówieniu, spisywana jest reklamacja i pojazd trafia z powrotem do Škoda Auto Polska w Poznaniu.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 49)*

1. Zalogowanie się do systemu „Autostacja”.
2. Wyciąg danych dotyczących zamówionego pojazdu.
3. Sprawdzenie zgodności otrzymanego auta z zamówieniem.
4. Wystawienie noty zgodności.



Rysunek 49. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D2Z2 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd bez wystawionej noty zgodności	Pojazd z wystawioną notą zgodności

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D2Z2 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem” jest poprzedzone zadaniem P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy”. Dostawcami dla zadania P2D2Z2 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D2Z2 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem” ma wpływ na działanie P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania”, w skład którego wchodzi między innymi zadania: P2D3Z1 – „sprawdzanie pojazdu pod względem technicznym”, P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji”, P2D3Z3 – „montowa-

nie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 3, 5, 6, 7, 8.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D3Z1 – „sprawdzanie pojazdu zgodnie z zamówieniem” możliwe jest dostarczenie klientowi pojazdu zgodnie z zamówieniem.

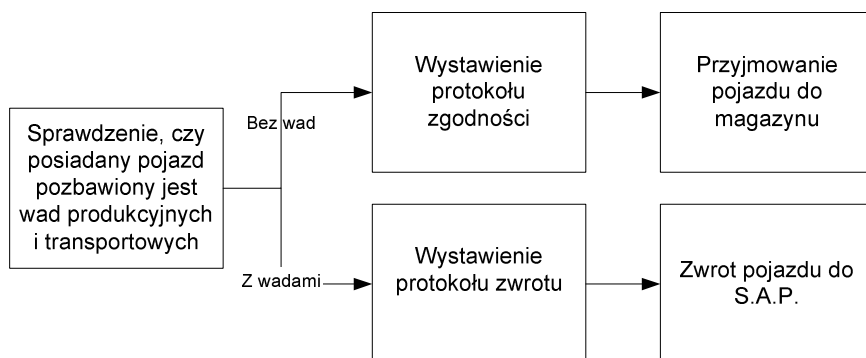
Zadanie P2D2Z3: Kontrola pojazdu pod względem jakości

• *Opis zadania*

Kontrola pojazdu pod względem jakości polega na sprawdzeniu, czy dostarczony samochód od głównego importera pozbawiony jest wad produkcyjnych bądź technicznych. W przypadku wystąpienia wymienionych defektów wystawiany jest protokół zwrotu i pojazd zostaje odesłany do S.A.P.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 50)*

1. Sprawdzenie, czy dostarczony pojazd pozbawiony jest wad produkcyjnych i technicznych.
2. Wystawienie protokołu zgodności lub protokołu zwrotu.
3. Przyjmowanie pojazdu do magazynu lub zwrot pojazdu do S.A.P.



Rysunek 50. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości”

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje trzech pracowników z numerami: 3, 7, 8.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd przed kontrolą jakości	Pojazd po kontroli jakości

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości” jest poprzedzone zadaniem P2D2Z1 – „przyjmowanie dostaw”. Dostawcami dla zadania P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości” ma wpływ na działanie P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania”, w skład którego wchodzi między innymi zadania: P2D3Z1 – „sprawdzanie pojazdu pod względem technicznym”, P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji”, P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta”, oraz na zadanie P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodów na stan do magazynu”, wchodzącego w skład działania P2D2 – „obsługiwanie dostaw”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 3, 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania – „kontrola pojazdu pod względem jakości” możliwe jest dostarczenie klientowi pojazdu bez ukrytych wad produkcyjnych i transportowych.

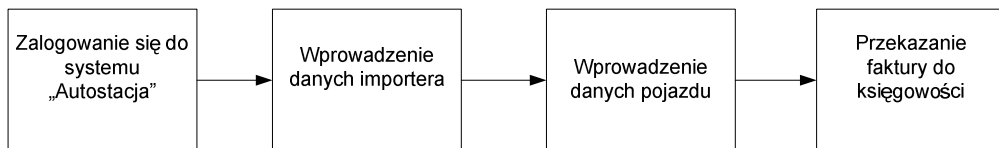
Zadanie P2D2Z4: Wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego

- *Opis zadania*

Wprowadzenie otrzymanej faktury zakupu do systemu komputerowego polega na zalogowaniu się w systemie „Autostacja”, wprowadzeniu danych importera (za każdym razem osobno), wprowadzeniu danych pojazdu, takich jak model auta, numer nadwozia, numer silnika itp. Wprowadzoną fakturę przekazuje się także do działu księgowości.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 51)*

1. Zalogowanie się do systemu „Autostacja”.
2. Wprowadzenie danych importera.
3. Wprowadzenie danych pojazdu.
4. Przekazanie faktury do księgowości.



Rysunek 51. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje pracownik z numerem 5.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak informacji w systemie dotyczącej kupna pojazdu od importera	Informacja dotycząca kupna pojazdu w systemie
Brak informacji o powstałych zobowiązaniach wobec Škoda Auto Polska	Informacja o powstałych zobowiązaniach wobec Škoda Auto Polska

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” jest poprzedzone zadaniem P2D1Z4 – „zamawianie auta poprzez system Škoda Auto Polska”. Dostawcami dla zadania P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” ma wpływ na działanie P2D4 – „rozliczenie sprzedaży samochodu klienta ze Škoda Auto Polska”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami 4 i 5.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Zadanie P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” nie ma klienta zewnętrznego. Odbiorcą jest klient wewnętrzny. Dzięki usprawnieniu zadania P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego” możliwe jest dostarczenie aktualnych danych w celu sporządzania analiz z działalności sprzedaży na potrzeby kierownictwa firmy.

Zadanie P2D2Z5: Przyjmowanie samochodu na stan do magazynu

• *Opis zadania*

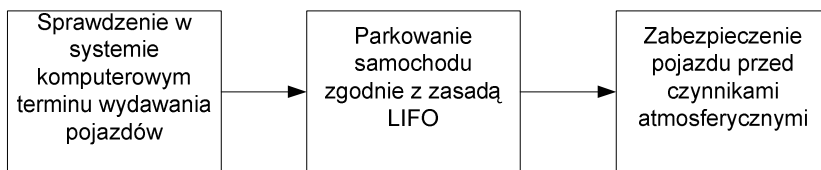
Przyjmowanie samochodu na stan do magazynu polega na sprawdzeniu w systemie komputerowym terminu wydawania pojazdu. Z uwagi na niewielką powierzchnię magazynu wykorzystuje się zasadę LIFO, w celu uniknięcia przestawiania wszystkich pojazdów. Pojazdy, które muszą stać na placu zabezpiecza się pokrowcami przed działaniem czynników atmosferycznych.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 52)*

1. Sprawdzenie w systemie komputerowym terminu wydawania pojazdów.
2. Parkowanie samochodu zgodnie z zasadą LIFO.
3. Zabezpieczenie pojazdu przed czynnikami atmosferycznymi.

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje dwóch pracowników z numerami: 3, 6.



Rysunek 52. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd bez przypisanego miejsca w magazynie	Pojazd w magazynie
Nieporządek w magazynie	Porządek w magazynie

- *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu” jest poprzedzone zadaniem P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości”. Dostawcami dla zadania P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

- *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

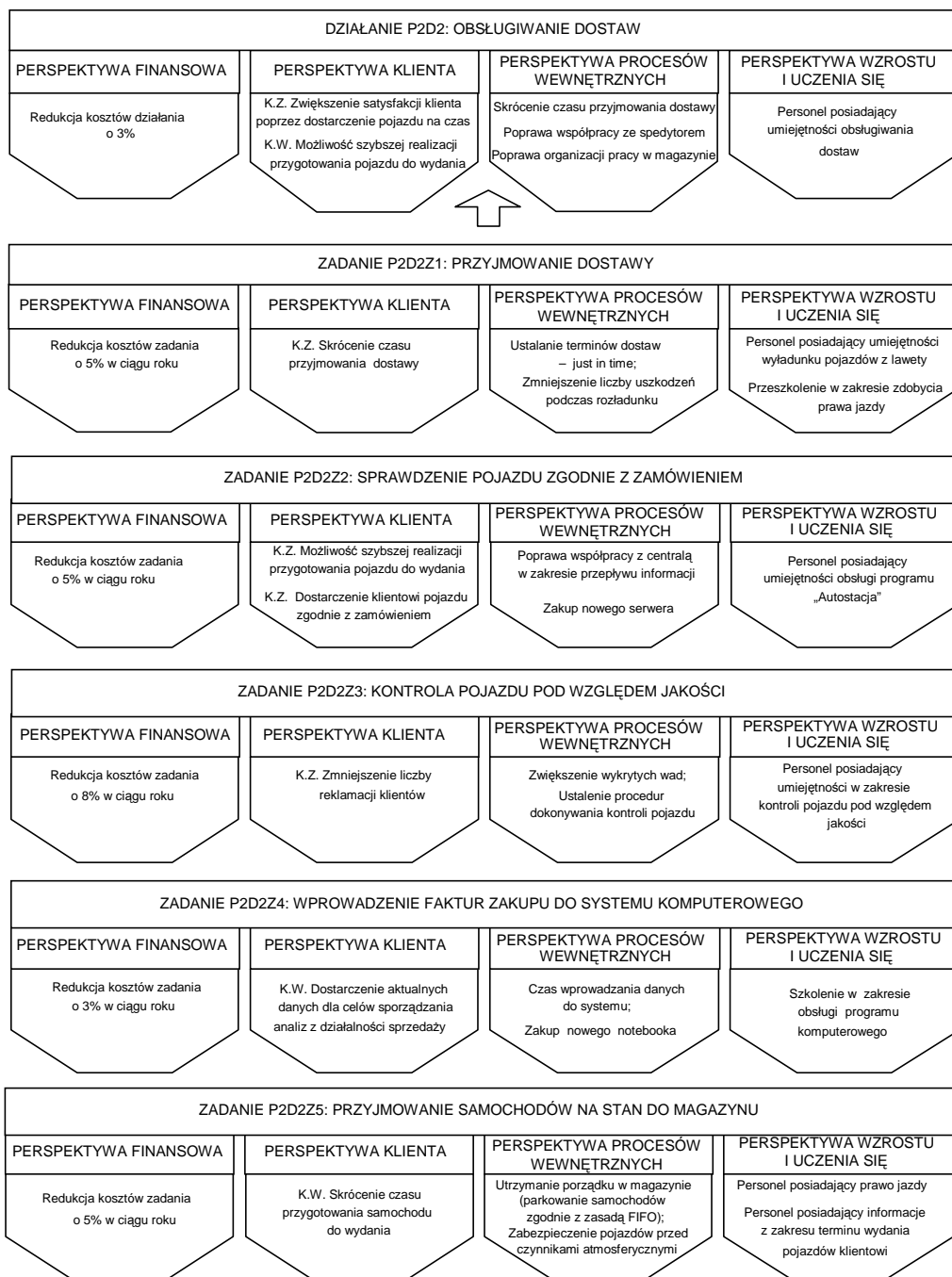
Zadanie P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu” ma wpływ na działanie P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania”, w skład którego wchodzi między innymi zadania: P2D3Z1 – „sprawdzanie pojazdu pod względem technicznym”, P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji”, P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta”. Klientami wewnętrznymi są pracownicy z numerami: 3, 5, 6, 7, 8.

- *Lista odbiorców zewnętrznych*

Zadanie P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu” nie ma bezpośrednio klienta zewnętrznego. Odbiorcą bezpośrednim jest klient wewnętrzny. Dzięki usprawnieniu zadania P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu” możliwe jest skrócenie czasu przygotowania pojazdu do wydania, a w konsekwencji zwiększenie zadowolenia klienta.

Rysunek 53 przedstawia ZKD dla działania P2D2 – „obsługiwanie dostaw” oraz zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4, P2D2Z5.

W wyniku zastosowania podejścia *bottom up* wspólnie z pracownikami odpowiedzialnymi za realizację zadań zidentyfikowano nowe cele. Przykładowo zadanie P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodów na stan do magazynu” w perspektywie wzrostu i uczenia się zawiera dwa nowe cele: personel posiadający informację w zakresie terminu wydawania pojazdów klientowi oraz cel – zabezpieczenie pojazdów przed czynnikami atmosferycznymi (perspektywa procesów wewnętrznych). Zadanie P2D2Z3 – „kontrola pojazdu pod względem jakości” w perspektywie



Rysunek 53. ZKD dla działania P2D2 – „obsługiwanie dostaw” oraz zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4 i P2D2Z5.

Źródło: opracowanie własne

procesów wewnętrznych zawiera nowy cel – ustalenie procedur dokonywania kontroli pojazdów. Zadanie P2D2Z2 – „sprawdzenie pojazdu zgodnie z zamówieniem” zawiera dwa nowe cele: możliwość szybszej realizacji przygotowania pojazdu do wydania (perspektywa klienta wewnętrznego) oraz cel – zakup nowego serwera (perspektywa procesów wewnętrznych). Zadanie P2D2Z1 – „przyjmowanie dostawy” zawiera nowy cel – szkolenie w zakresie zdobycia prawa jazdy. W wyniku zidentyfikowania nowych celów w ZKD zadań zdefiniowano także nowe cele w ZKD działania P2D2 – poprawa organizacji pracy w magazynie (perspektywa procesów wewnętrznych) oraz możliwość szybszej realizacji przygotowania pojazdu do wydania (perspektywa klienta wewnętrznego). Zdefiniowane cele ZKD dla działania P2D2 oraz zadań: P2D2Z1, P2D2Z2, P2D2Z3, P2D2Z4, P2D2Z5, opracowane przez autora przy współpracy z pracownikami działu sprzedaży odpowiedzialnymi za realizację poszczególnych zadań, zostały także przedstawione kierownikowi działu sprzedaży do akceptacji.

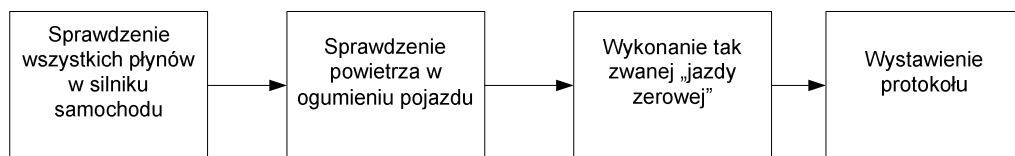
Zadanie P2D3Z1: Sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym

- *Opis zadania*

Każdy pojazd przed wydaniem go klientowi musi przejść tak zwane „zerowe badanie techniczne”. Polega ono między innymi na sprawdzeniu płynów w silniku samochodu (płyn chłodniczy, hamulcowy, do spryskiwaczy oraz poziom oleju samochodowego). Zgodnie z wymaganiami ISO 9001:2000 sprawdza się poziom powietrza w ogumieniu oraz wykonuje jazdę próbną, tak zwaną „jazdę zerową”. Efektem sprawdzania pojazdu pod względem technicznym jest wystawienie protokołu, który przekazywany jest zarówno kierownikowi działu sprzedaży, jak i klientowi.

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 54)*

1. Sprawdzenie wszystkich płynów w silniku samochodu.
2. Sprawdzenie powietrza w ogumieniu pojazdu.
3. Wykonanie tak zwanej „jazdy zerowej”.
4. Wystawienie protokołu.



Rysunek 54. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym”

Źródło: opracowanie własne

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje pracownik z numerem 3.

- *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd bez tak zwanego „zerowego przeglądu”	Pojazd z „zerowym przeglądem”

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym” jest poprzedzone zadaniem P2D2Z5 – „przyjmowanie samochodu na stan do magazynu”. Dostawcami dla zadania P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym” ma wpływ na zadanie P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji pojazdu”. Klientem wewnętrznym jest pracownik z numerem 3.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym” możliwe jest dostarczenie klientowi sprawnego pod względem technicznym pojazdu.

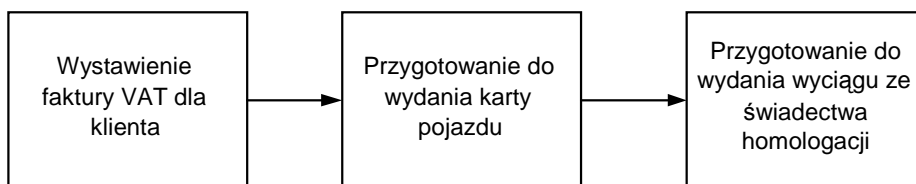
Zadanie P2D3Z2: Przygotowanie dokumentów do rejestracji

• *Opis zadania*

Przygotowanie dokumentów do rejestracji polega na wystawieniu faktury VAT dla klienta, wydaniu karty pojazdu oraz wyciągu ze świadectwa homologacji.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 55)*

1. Wystawienie faktury VAT dla klienta.
2. Przygotowanie do wydania karty pojazdu.
3. Przygotowanie do wydania wyciągu ze świadectwa homologacji.



Rysunek 55. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji”

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd bez możliwości rejestracji przez klienta	Pojazd przygotowany do rejestracji

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji” jest poprzedzone zadaniem P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego”. Dostawcami dla zadania P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji” ma wpływ na wydanie pojazdu klientowi. Zadanie P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji” nie ma klientów wewnętrznych.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D3Z2 – „przygotowanie dokumentów do rejestracji” możliwe jest szybkie dostarczenie klientowi kompletu dokumentów, niezbędnych do rejestracji pojazdu.

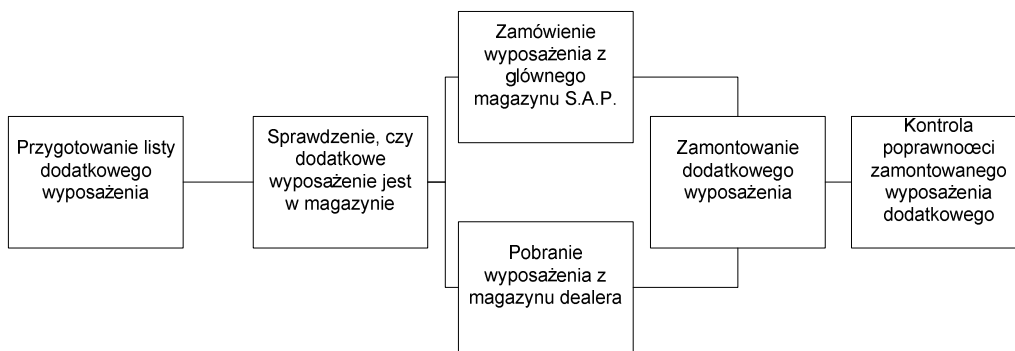
Zadanie P2D3Z3: Montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta

• *Opis zadania*

Gdy pojazd znajduje się już w magazynie dealera, istnieje możliwość montowania dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta. Sporządza się listę dodatkowego wyposażenia, jakiego oczekiwałby klient w swoim samochodzie. Następnie sprawdza się, czy wyposażenie to znajduje się w magazynie dealera. Jeśli nie, to dokonuje się zamówienia z magazynu głównego importera. Wyposażenie sprawdza się pod względem poprawności zamontowania zanim pojazd zostanie przekazany klientowi.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 56)*

1. Przygotowanie listy dodatkowego wyposażenia.
2. Sprawdzenie, czy dodatkowe wyposażenie jest w magazynie:
 - a) zamówienie wyposażenia z głównego magazynu S.A.P.,
 - b) pobranie wyposażenia z magazynu dealera.
3. Zamontowanie dodatkowego wyposażenia.
4. Kontrola poprawności zamontowanego wyposażenia dodatkowego.



Rysunek 56. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład zadania P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta”
 Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonują pracownicy z numerami: 3, 5.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Pojazd bez wyposażenia dodatkowego	Pojazd z wyposażeniem dodatkowym

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Zadanie P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta” jest poprzedzone zadaniem P2D1Z1 – „sporządzanie zamówienia”. Dostawcami dla zadania P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

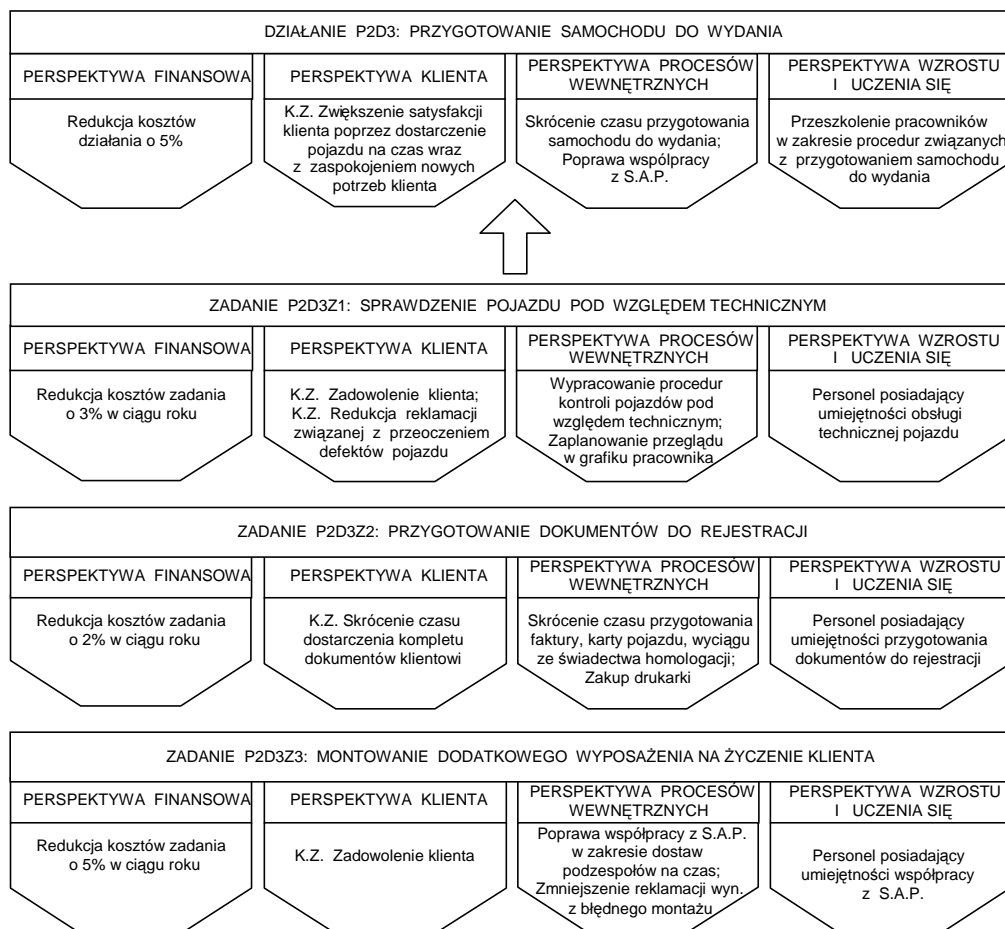
• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Zadanie P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta” ma wpływ na zadanie P2D3Z1 – „sprawdzenie pojazdu pod względem technicznym”. Klientem wewnętrznym jest pracownik z numerem 3.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Odbiorcą zewnętrznym jest klient. Dzięki usprawnieniu zadania P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta” możliwe jest dostarczenie klientowi pojazdu z wyposażeniem zgodnym z jego życzeniem.

Rysunek 57 przedstawia ZKD dla działania P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania” oraz zadań: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3.



Rysunek 57. ZKD dla działania P2D3 – „przygotowanie samochodu do wydania” oraz zadań: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3

Źródło: opracowanie własne

Podobnie jak w przypadku budowy kart ZKD dla działania P2D1 i P2D2, w trakcie budowy ZKD dla działania P2D3 i jego zadań: P2D3Z1, P2D3Z2, P2D3Z3 zdefiniowano – na podstawie rozmów z pracownikami – nowe cele, które nie zostały zidentyfikowane podczas kaskadowania BSC działania P2D3 na zadania P2D3Z1, P2D3Z2 i P2D3Z3. Przykładowo zadanie P2D3Z3 – „montowanie dodatkowego wyposażenia na życzenie klienta” w perspektywie wzrostu i uczenia się zawiera inny cel – personel posiadający umiejętności współpracy z S.A.P. oraz cel – poprawa współpracy z S.A.P. w zakresie dostaw podzespołów na czas (perspektywa procesów wewnętrznych). W zadaniu P2D3Z1 pracownik zaproponował nowy cel – zaplanowanie przeglądu technicznego w grafiku pracownika (perspektywa procesów wewnętrznych) oraz wspólnie z autorem cel – zadowolenie klienta (perspektywa klienta).

Zidentyfikowanie nowych celów w ZKD działań wymusiło – dla zachowania pionowej relacji przyczynowo-skutkowej – zdefiniowanie nowego celu w ZKD działania P2D3 w perspektywie procesów wewnętrznych – poprawa współpracy z S.A.P. Zbudowane karty ZKD także zostały przekazane kierownikowi działu sprzedaży do weryfikacji.

Przedstawiono podstawowe elementy ZKD działania P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.”

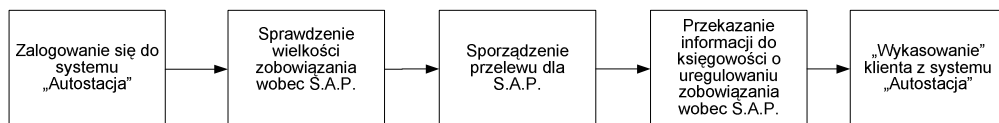
Działanie P2D4: Rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.

• *Opis zadania*

Rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P. polega na sprawdzeniu pod względem formalnym, czy wszystkie dokumenty związane z obsługą klienta zostały zebrane i zarchiwizowane. „Wykasowanie” klienta z systemu „Autostacja” następuje bezpośrednio po wydaniu pojazdu klientowi. Zadanie P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” polega także na sporządzeniu przelewu, zawierającego między innymi informacje o samochodzie klienta, takie jak: model, numer nadwozia, numer silnika itp. Uregulowaną fakturę zakupu przekazuje się do księgowości.

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi (patrz także rysunek 58)*

1. Zalogowanie się do systemu „Autostacja”.
2. Sprawdzenie wielkości zobowiązania wobec S.A.P.
3. Sporządzenie przelewu zawierającego między innymi informacje o samochodzie klienta, takie jak: model, numer nadwozia, numer silnika itp.
4. Przekazanie informacji do księgowości o uregulowaniu zobowiązania wobec S.A.P.
5. „Wykasowanie” klienta z systemu „Autostacja”.



Rysunek 58. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnościami wchodzącymi w skład działania P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.”

Źródło: opracowanie własne

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników z numerami: 5, 6, 7, 8.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Nieuregulowane zobowiązanie wobec S.A.P.	Uregulowane zobowiązanie wobec S.A.P.
Obecność klienta w systemie „Autostacja”	„Wykasowanie” klienta z w systemie „Autostacja”

• *Lista dostawców wejść dla działania (zwłaszcza wejść kluczowych dla wykonania działania)*

Działanie P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” jest poprzedzone działaniem P2D2Z4 – „wprowadzenie faktur zakupu do systemu komputerowego”. Dostawcami dla zadania – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

Działanie P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” ma wpływ na zadanie P4D2Z2 – „sporządzanie raportów kasowych i fiskalnych sprzedaży”. Klientem wewnętrznym jest pracownik z numerem 5.

• *Lista odbiorców zewnętrznych*

Działanie P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” nie ma bezpośrednio klienta zewnętrznego. Odbiorcą bezpośrednim jest klient wewnętrzny – sporządzający raport kasowy i fiskalny sprzedaży. Dzięki usprawnieniu zadania – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” możliwe jest skrócenie czasu rozliczania sprzedaży dla głównego importera – S.A.P.

Rysunek 59 przedstawia ZKD dla działania P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.”

DZIAŁANIE P2D4: ROZLICZANIE SPRZEDAŻY SAMOCHODU KLIENTA Z S.A.P.			
PERSPEKTYWA FINANSOWA	PERSPEKTYWA KLIENTA	PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	PERSPEKTYWA WZROSTU I UCZENIA SIĘ
Redukcja kosztów zadania o 2% w ciągu roku	K.W. Uzyskanie szybkiej pełnej informacji przez S.A.P.; K.W. Uregulowanie zobowiązań wobec S.A.P.	Liczba rozliczeń „po terminie”; Aktualizacja bazy danych klienta w programie „Autostacja”	Przeprowadzenie szkolenia w zakresie umiejętności sporządzania rozliczeń

Rysunek 59. ZKD dla działania P2D4 – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.”

Źródło: opracowanie własne

Na podstawie rozmów z kierownikiem działu sprzedaży, który jest między innymi odpowiedzialny za realizację działania P2D4, opracowano wspólnie z kierownikiem ZKD działania P2D4. Rysunek 59 pokazuje, że cele zawarte w ZKD działania – „rozliczanie sprzedaży samochodu klienta z S.A.P.” są identyczne z celami BSC działania P2D4, powstałymi w wyniku kaskadowania BSC na procesy P2. Przedstawione cele spełniają relacje przyczynowo-skutkowe.

Kolejny etap polegał na budowie ZKD procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta” oraz ZKD działu sprzedaży. Obie karty przedstawiono na rysunku 60.

W wyniku podejścia *bottom up* zostały zidentyfikowane dwa nowe cele w ZKD procesy P2. Jest to cel – rozbudowa kompetencji w zakresie realizowania zamówień od klienta (perspektywa wzrostu i uczenia się) oraz cel – poprawa współpracy z S.A.P. (perspektywa procesów wewnętrznych). Nowe cele w ZKD procesy P2 spowodowały, iż dla zachowania relacji przyczynowo-skutkowych w ZKD działu

sprzedaży powstał cel – podniesienie skuteczności marketingu (perspektywa wzrostu i uczenia się) oraz cel – poprawa współpracy z S.A.P. (perspektywa procesów wewnętrznych).



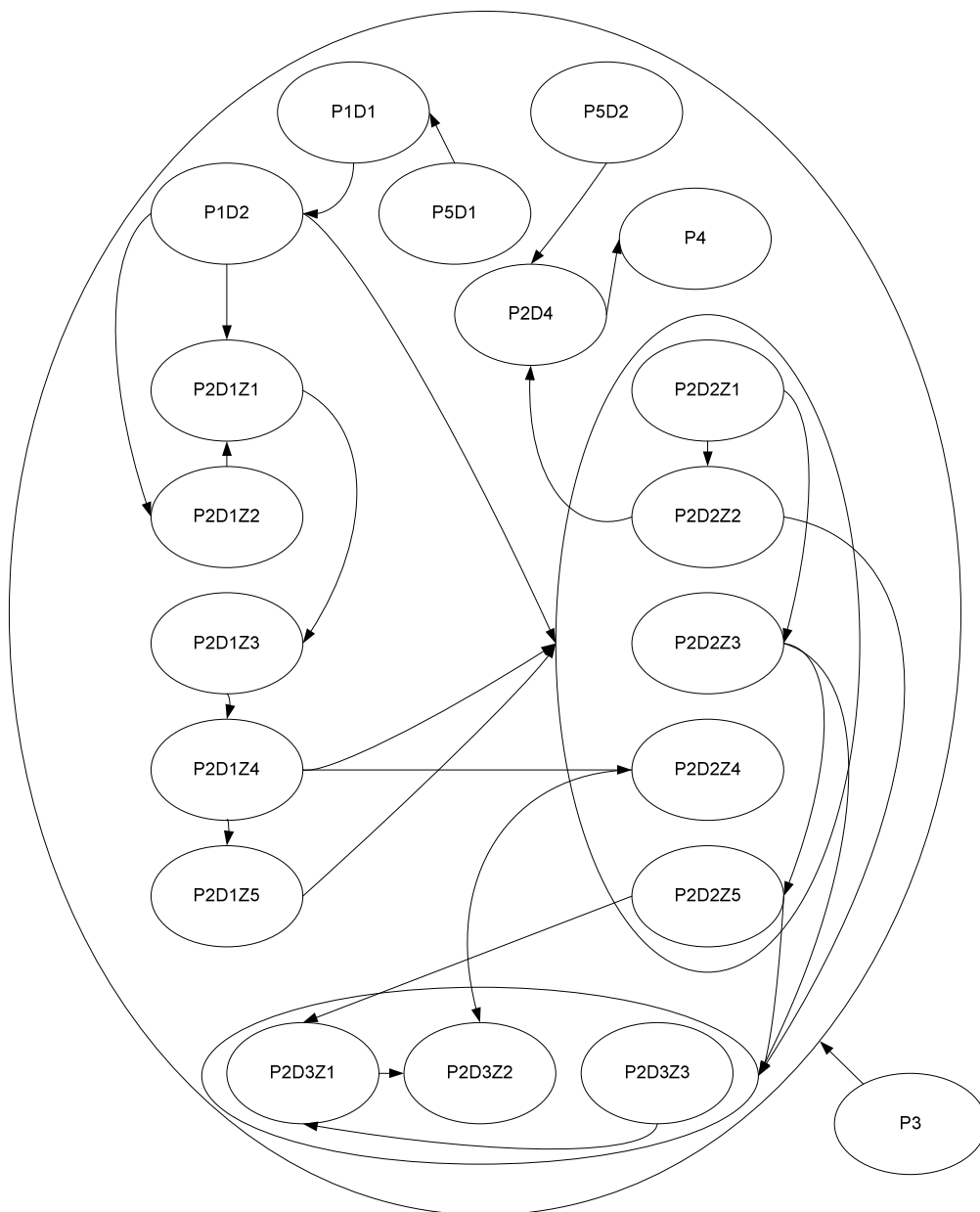
Rysunek 60. ZKD dla procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta” oraz ZKD dla działu sprzedaży
Źródło: opracowanie własne

Kolejny etap polegał na weryfikacji celów wszystkich kart BSC oraz ZKD. Na podstawie przeprowadzonych konsultacji z kierownikiem działu sprzedaży oraz właścicielem przedsiębiorstwa opracowano kartę BSC-ZKD dla działu sprzedaży, procesu P2 oraz działań i zadań wchodzących w skład procesu P2.

W związku z tym, że cele zawarte w BSC nie są sprzeczne z celami zawartymi w ZKD, ostateczna karta BSC-ZKD będzie zawierała wszystkie cele – zarówno te, które zostały zidentyfikowane podczas kaskadowania BSC działu sprzedaży na proces P2, działania i zadania, jak i nowe cele, które zostały zidentyfikowane w wyniku podejścia *bottom up* (karty ZKD). Wykorzystanie podejścia *bottom up* pokazało, że w wyniku budowy karty jedynie metodą *top down* niektóre istotne cele punktu poprawy efektywności wykonywania określonego zadania, działania, czy procesu mogą zostać niezauważone. Dopiero szczegółowe rozmowy z pracownikami (podczas budowy ZKD), odpowiedzialnymi za realizację poszczególnych zadań, dostarczają często istotnych informacji, których osoba na stanowisku kierowniczym może nie posiadać.

Zbudowane karty BSC i ZKD działu sprzedaży, procesu P2, działań oraz zadań stanowią punkt wyjścia do realizacji postawionych celów w poszczególnych perspektywach. Kolejnym krokiem powinno być zdefiniowanie wskaźników, za pomocą których można by było mierzyć, w jakim stopniu dział sprzedaży realizuje cele strategiczne, zaakcentowane w misji przedsiębiorstwa.

Na rysunku 61 przedstawiono mapę procesów, działań i zadań, jakie zostały zidentyfikowane w dziale sprzedaży przedsiębiorstwa.



Rysunek 61. Mapa procesów, działań i zadań w dziale sprzedaży przedsiębiorstwa
 Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów firmy 2

Z uwagi na to, że przedmiotem prac poza budową BSC-ZKD dla działu sprzedaży była budowa BSC-ZKD dla procesu P2 – „realizowanie zamówień od klienta” oraz działań i zadań wchodzących w skład P2, na rysunku 61 przedstawiono wysoki poziom szczegółowości powiązań jedynie dla procesu P2. Na potrzeby studium przy-

padku procesy P1 i P5 zostały uszczegółowione do działań, natomiast procesy P3 i P4 nie zostały objęte uszczegółowieniem. Mapa procesów, działań i zadań przedstawia zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy procesami, działaniami i zadaniami. Została opracowana na podstawie informacji, uzyskanych w wyniku wywiadów z pracownikami i kierownictwem działu sprzedaży. Mapa procesów ułatwiła wskazanie listy wejść i wyjść produktów działań i zadań oraz wzajemnych zależności w dziale sprzedaży przedsiębiorstwa.

ZAKOŃCZENIE I WNIOSKI KOŃCOWE

Autor pracy podejmuje problematykę poprawy efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku. Poruszone zagadnienia dotyczą: stosowania podejścia procesowego w zarządzaniu, pomiaru efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie oraz metod realizacji i monitorowania założeń strategicznych.

Wzrastająca rola konkurencji oraz silne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa zmuszają menedżerów do szukania nowych metod zarządzania, dzięki którym w stosunkowo prosty sposób możliwe będzie dostosowanie do zmieniających się warunków otoczenia. Utrzymanie przewagi konkurencyjnej na rynku nie jest łatwe. Wymaga bowiem od przedsiębiorstwa ponoszenia wysokich nakładów, związanych z obniżką kosztów procesu produkcyjnego, pozyskiwaniem nowych oraz utrzymaniem obecnych klientów. Konieczne zatem wydaje się wykorzystanie metod, za pomocą których przedsiębiorstwo będzie mogło w łatwy sposób dostosować się do nowych warunków otoczenia rynkowego, dzięki którym możliwy będzie ciągły rozwój przedsiębiorstwa oraz zaspokajanie coraz większych potrzeb klientów.

Obecnie, aby przetrwać na rynku, coraz więcej firm koncentruje swój wysiłek na usprawnieniu procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Konieczne zatem wydaje się wykorzystanie metod (na co wskazują wyniki przeprowadzonych badań) wspierających poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, zgodnie z przyjętą wcześniej strategią. Metodą taką mogłaby być opracowana przez autora zrównoważona karta działania, będąca rozszerzeniem koncepcji R. Kaplana i D.P. Nortona na procesy i działania. W związku z tym, iż zauważa się coraz to większe wykorzystanie metody Balanced Scorecard (co przedstawiają wyniki przeprowadzonych badań), można także przypuszczać, że jej zmodyfikowana postać w formie pomiaru i realizacji celów dla procesów i działań również wzbudzi zainteresowanie menedżerów oraz naczelnego kierownictwa.

Istotnym elementem opracowanej metody była próba jej weryfikacji. Metodę ZKD wstępnie zweryfikowano na podstawie dwóch przedsiębiorstw. Jedno z nich wykorzystuje rachunek kosztów działań. Autor ma nadzieję, iż opracowana metoda zrównoważonej karty działania mogłaby w tym przedsiębiorstwie rozwiązać problemy związane z zarządzaniem informacją kosztową.

Opracowana metoda, wspierająca poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, wydaje się łatwa w zastosowaniu. Można zatem przypuszczać, że w przyszłości zainteresuje nie tylko naukowców, ale także praktyków chcących ją wykorzystać jako narzędzie przydatne w walce konkurencyjnej.

Z uwagi na ograniczenia czasowe i organizacyjne nie udało się przeprowadzić badań na temat zainteresowania implementacją zrównoważonej karty działania przez przedsiębiorstwa krajowe oraz zagraniczne. Dokonano jedynie wstępnej implementacji oraz próby weryfikacji na przykładzie dwóch przedsiębiorstw. Obszary przyszłych badań będą się więc wiązać przede wszystkim z określeniem mocnych i słabych stron opracowanej metody i określeniem możliwości wykorzystania zrównoważonej karty działania dla celów zarządzania, a także tworzenia zasad zintegrowanego narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem, wykorzystującego między innymi zrównoważoną kartę działania.

ZAŁĄCZNIKI

ANKIETA 1

Ankieta jest anonimowa. Ma za zadanie jedynie w sposób poglądowy dostarczyć odpowiedzi na pytania: Czy widzą Państwo potrzebę procesowego zarządzania przedsiębiorstwem oraz jakie ewentualnie trudności napotkałaby identyfikacja procesów i działań w Państwa firmie? Proszę postawić znak X we właściwej kratce albo wpisać odpowiedź w wykropkowanym miejscu.

1. Czy Państwa firma jest zorientowana na procesy?
 - TAK
 - NIE – nie jest to potrzebne
 - NIE – ale powinna być

2. Jakie trudności wystąpiły podczas identyfikacji procesów i działań w firmie?
 - Trudności wynikające z niewłaściwego zdefiniowania procesów
 - Zbyt szczegółowe zdefiniowanie procesów i działań
 - Zbyt ogólne zdefiniowanie procesów i działań
 - Niezrozumienie hierarchii procesów i działań
 - Trudności wynikające z określenia klientów procesów i działań
 - Inne, jakie?

3. Jakie metody zostały wykorzystane w celu identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie?
 - Metoda odgórna (bottom up)
 - Metoda oddolna (top down)
 - Metoda odgórna oraz metoda oddolna

4. Czy podczas identyfikacji procesów i działań wykorzystywano:
 - Wywiady z kierownikami działów, które dostarczyły wielu szczegółowych informacji o działaniach zachodzących w ich jednostkach
 - Model łańcucha wartości
 - Wzór klasyfikacji procesów gospodarczych
 - Inną technikę, jaką?

5. Czy podczas identyfikacji procesów i działań zostały zdefiniowane czynniki kosztotwórcze procesów?
 - Tak
 - Nie
 - Trudno powiedzieć
6. Czy podczas identyfikacji procesów i działań wyodrębniono działania nieprzynoszące wartości?
 - Tak
 - Nie
 - Trudno powiedzieć
7. Czy pracownicy wykonujący bezpośrednio działanie mają możliwość zgłaszania usprawnień?
 - TAK
 - NIE – nie jest to potrzebne
 - NIE – ale powinni mieć
8. Czy pracownicy są odpowiedzialni za realizację efektów/wyników procesów i działań?
 - TAK
 - NIE – nie jest to potrzebne
 - NIE – ale powinni być
9. Czy właściciele procesów mają trudności z bezpośrednim wpływem na realizację procesów?
 - NIE
 - TAK, jakie?
10. Czy w celu identyfikacji procesów i działań korzystano z firmy zewnętrznej (konsultanci)?
 - Tak
 - Nie
11. Czy w przedsiębiorstwie wykorzystuje się odpowiednie narzędzie pomiaru efektywności procesów?
 - TAK
 - NIE – nie jest to potrzebne
 - NIE – ale powinno być
12. Czy korzystanie z odpowiedniego narzędzia pomiaru efektywności procesów ma wpływ na poprawę wyników tych procesów?
 - TAK
 - NIE – nie jest to potrzebne
 - NIE – ale powinno mieć

ANKIETA 2

Ankieta jest anonimowa. Ma ona na celu jedynie dostarczenie informacji o zainteresowaniu wdrożeniem BSC w polskich przedsiębiorstwach dla celów pracy doktorskiej, powstającej w Instytucie Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej. Proszę postawić znak X we właściwej kratce, ewentualnie wpisać odpowiedź w wykropkowanym miejscu.

1. Czy Państwa przedsiębiorstwo ma jasno sformułowaną strategię?
 - Tak
 - Nie
 - Trudno powiedzieć
2. W jaki sposób Zarząd Państwa firmy tworzy strategię działania? (Proszę zaznaczyć jedną lub kilka odpowiedzi)
 - Samodzielnie
 - W porozumieniu z organem nadzorczym
 - W porozumieniu z kluczowymi pracownikami firmy
 - We współpracy z udziałowcami
 - Przy współpracy z niezależnymi konsultantami
 - Za formułowanie strategii odpowiedzialny jest specjalny departament w firmie
 - W inny sposób, jaki?
3. Czy sformułowana strategia jest zrozumiała przez wszystkich pracowników?
 - Tak
 - Nie
 - Trudno powiedzieć
4. Czy słyszał/ła Pan/Pani wcześniej o systemie BSC?
 - Tak
 - Nie
5. Strategiczna Karta Wyników to według Państwa:
 - Chwilowo modne narzędzie
 - Jedno z wielu narzędzi zarządzania
 - Narzędzie zarządzania lepsze niż inne
 - Inne, jakie?
6. Czy Państwa firma stosuje system BSC do pomiaru działalności przedsiębiorstwa?
 - TAK (proszę przejść do pytania 9)
 - NIE
7. Jakie są Państwa plany dotyczące koncepcji Strategicznej Karty Wyników?
 - Nie zamierzamy wprowadzać BSC

- Planowane jest wdrożenie w najbliższych 1–2 latach
 - Planowane jest wdrożenie w najbliższych 3–5 latach
 - Chętnie usłyszelibyśmy krótką prezentację na temat BSC
8. Jaki jest główny powód, dla którego Państwa firma nie zdecydowała się do tej pory na wdrożenie koncepcji Strategicznej Karty Wyników?
- Nie spotkaliśmy się z tym narzędziem
 - Jest zbyt drogie
 - Uważamy, że nie rozwiązałoby naszych problemów
 - Dotychczasowy proces zarządzania strategicznego nie wymaga usprawnień
 - Wdrożenie wymagałoby zbyt wiele wysiłku
 - Inne, jakie?

Jeśli podano odpowiedź TAK w pytaniu 6, proszę przejść do pytania 10.

9. Które z poniższych pozycji zostały u Państwa w firmie zrealizowane? (Proszę zaznaczyć wszystkie pasujące odpowiedzi)
- Sformułowanie strategii
 - Powołanie zespołu do prac nad systemem BSC
 - Budowa Mapy Strategii (powiązane przyczynowo-skutkowo cele strategiczne)
 - Sformułowanie Kluczowych Czynników Sukcesu realizacji celów strategicznych
 - Opracowanie miar wynikowych (lag indicators)

10. Jakie trudności widziałby Pan/Pani we wdrożeniu systemu BSC w przedsiębiorstwie?
Proszę zaznaczyć w skali od 0 – nie sprawiłyby problemów, do 4 – przysporzyłyby poważnych problemów.

	0	1	2	3	4
Dobór mierników	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nienajlepsza współpraca pomiędzy różnymi zespołami w firmie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Określenie strategii firmy	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Opór wśród pracowników	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Małe zaangażowanie pracowników	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Niechęć przed zmianami	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nie wszyscy pracownicy mają dostęp do odpowiedniej informacji, aby dobrze realizować powierzone im zadania	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Skomplikowana obsługa oprogramowania informatycznego	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Obawa przed wysokimi kosztami, związanymi z wdrożeniem systemu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Inne:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

11. W jakim zakresie BSC może wpływać na system motywacyjny pracowników w Pana/Pani firmie?

- Jasno określone cele na poziomie każdego stanowiska
- Zwiększenie wynagrodzenia
- Premie/nagrody
- Spełnienie oczekiwań przełożonych
- Awans zawodowy
- Spójny system informacyjny
- Inne:

12. Czy dostępne informacje na temat BSC są wystarczające, aby wdrożyć tę koncepcję?

- TAK
- NIE

13. Jakie miary (wskaźniki) wykorzystalby Pan/Pani przy budowie BSC w Pana/Pani firmie?

Perspektywa finansowa	Perspektywa klienta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa wzrostu i uczenia się

14. Czy podczas wdrożenia BSC korzystalby Pan/Pani z pomocy firmy konsultingowej?

- Tak
- Nie
- Trudno powiedzieć

15. Czy wdrażając BSC byłby Pan/Pani zainteresowany informatycznymi aplikacjami, ułatwiającymi monitorowanie postępów wdrożenia systemu?

- Tak
- Nie
- Trudno powiedzieć

16. Proszę określić poziom wymiany informacji między pracownikami w Pana/Pani przedsiębiorstwie?

- Bardzo dobry
- Dobry
- Zadowolający
- Niewystarczający
- Niedostateczny
- Trudno powiedzieć

17. Jak Pan/Pani ocenia znajomości Pana/Pani oczekiwań przez pracowników?

- Bardzo dobra
- Dobra

- Zadowolająca
- Niewystarczająca
- Niedostateczna
- Trudno powiedzieć

18. Czy współpracownicy przejawiają zaangażowanie i dążą do właściwego wykonania swoich obowiązków? (proszę określić w skali od 1 – brak zaangażowania do 5 – duże zaangażowanie)

- 1 2 3 4 5

METRYKA

Jaka jest wielkość zatrudnienia w Pana/Pani firmie?

- Do 20 pracowników
- Od 21 do 50
- Od 51 do 100
- Od 101 do 200
- Powyżej 200 pracowników

Jaki status prawny ma Pana/Pani przedsiębiorstwo?

- Spółka jawna
- Spółka partnerska
- Spółka komandytowa
- Spółka komandytowo-akcyjna
- Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
- Spółka akcyjna

W jak dużej aglomeracji znajduje się Pana/Pani przedsiębiorstwo?

- Do 1000 mieszkańców
- Od 1001 do 50 tysięcy mieszkańców
- Od 51 tysięcy do 100 tysięcy mieszkańców
- Powyżej 100 tysięcy mieszkańców

W jakiej branży działa Pana/Pani przedsiębiorstwo?

.....

BIBLIOGRAFIA

- Abran A., Buglione L., *A multidimensional performance model for consolidating Balanced Scorecard*, *Advances in Engineering Software* 34, 2003, s. 340, www.elsevier.com, z dn. 6.05.2006.
- Ackoff R.L., *Redesigning the Future*, New York 1974.
- Adama J.H., *Dictionary of Business English*, Longman York Press, England 1989.
- Ahn H., *Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report*, *Long Range Planning* 34, 2001, Elsevier Science Ltd., www.lrpjournal.com, z dn. 3.03.2006.
- Amaratunga D., Baldry D., Sarshar M., *Process improvement through performance measurement: The balanced scorecard methodology*, *Work Study*, Vol. 50, No. 5, 2001.
- Andrews K.R., *The concept of Corporate Strategy*, Dow Jonem Irwin, New York 1971.
- Atkinson R., *Project management: cost, time and quality, two best guesses and a phenomenon, its time to accept other success criteria*, *International Journal of Project Management* Vol. 17, No. 6, 1999, www.sciencedirect.com, z dn. 19.04.2006.
- Banaszyk P., Lewandowska A., *Strategiczna Karta Wyników jako instrument organizacji uczącej się*, Materiały Firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 1.10.2005.
- Barabasz K., *Zrównoważona Karta Wyników – narzędzie realizacji i oceny strategii firmy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 11, 2002.
- Barabasz K., *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 4, 2003.
- Becker B., Huselid M., Ullrich D., *Karta Wyników Zarządzania Zasobami Ludzkimi*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Bogdanienko, J., *W poszukiwaniu przyszłości – zarządzanie strategiczne firmą*, Białystok 2002.
- Bonsiepi W., Fischer T., Klich J., *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli*, *Przegląd Organizacji* 2, 2000.
- Brilman J., *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
- Brzozowski A., *Balanced Scorecard w tydzień?*, Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 24.04.2005.
- Brzozowski A., *Balanced Scorecard: korzyści, zastosowania i problemy IT*, Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 15.05.2005.
- Chalastra M., *Zastosowanie Zrównoważonej Karty Wyników do ustalania celów strategicznych*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 9, 2003.
- Cooper R., *When Lean Enterprises Collide*, *Harvard Business Review*, January–February 1996.
- Czakon W., *Procesowe podejście do badania efektywności*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005.
- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6, 2002.
- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2.*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7, 2002.

- Debusk G.K., Brown R.M., Killough L.N., *Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced Scorecard*, *The British accounting Review* 35/2003, www.elsevier.com, z dn. 1.05.2006.
- Drażek Z., Niemczynowicz B., *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2003.
- Drucker P., *Praktyka zarządzania*, Czytelnik, Nowoczesność, Akademia Ekonomiczna, Kraków 1998.
- Drury C., *Management and Costing Accounting, 4th edition*, Thomson Business Press, 1996.
- Dżurak P., Stanoch E., *Zrównoważona Karta Dokonań*, Personel, nr 2, 2001.
- Dżurak P., Stanoch E.R., *Jak Balanced Scorecard może pomóc efektywniej wykorzystać zasoby ludzkie w procesie zarządzania strategicznego firmy?*, Materiały firmy Cap Gemini Ernst & Young Polska Sp. z o.o.
- Edvinsson L., Malone M., *Intellectual capital: realizing your companies true value by finding its hidden brain-power*, Harper Business New York 1997.
- Fazlagić A., *Kapitał ludzki w Balanced Scorecard*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2, 2003.
- Friedag H.R., Schmidt W., *My Balanced Scorecard – Moja Strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003.
- Fröchlich O., *Dynamisches Kostenmanagement*, Verlag Vahlen, München 1994.
- Gajęcki R. (red.), *Restrukturyzacja firmy na poziomie procesów – inżynieria nowych procesów w firmie, zarys metody*, [w:] *Rozwój firmy – teoria przedsiębiorstwa – wprowadzenie*, SGH, Warszawa 1997.
- Gierszewska G., *Zarządzanie strategiczne*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2000.
- Gierusz J., *Rachunek kosztów działań*, [w:] *Rachunek kosztów w praktyce*, Verlag Dashoffer, Warszawa 1999.
- Glueck W.F., *Strategic Management and Business Policy*, McGraw-Hill Book Co., New York 1980.
- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004.
- Grudzewski W.M., Hajduk I.K., *Zarządzanie strategiczne – przewodnik do wykładów*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Warszawskiej, Warszawa 2002.
- Griffin R.W., *Management*, Boston 1993.
- Grzesiuk L., *Umiejętności menedżera: psychologia stosowana dla menedżerów*, WSHiP, Warszawa 2001.
- Hammer M., *Beyond Reengineering*, Harper Collins Business 1996.
- Hannula M., Kulmala H., Sumoala P., *Total Quality Management and Balanced Scorecard – A comparative Analysis*, Tampere University of Technology, Tampere, Finland, www.sciencedirect.com, z dn. 3.01.2007.
- Harrington H.J. i in. *Business Process Improvement Workbook*, McGraw-Hill, 1997.
- Hejduk I.K., Grudzewski W.M., *Projektowanie systemów zarządzania*, Warszawa 2001.
- Hernandez C., Rickert U., *Quality and safety conditions for customer satisfaction on the whole meat chain the organization of quality communication systems*, University of Bonn for Business Management, Germany, www.sciencedirect.com, z dn. 13.02.2006.
- Horowski W., *Materiały IDS Scheer*, Kongres Praktyków BSC, Warszawa, 31.05.2001.
- Hoque Z., *Total Quality Management and The Balanced Scorecard approach: A critical analysis and directions for research*, *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 2003.
- Horvath P., Mayer R., *Processkosten rechnung – Konzeption und Entwicklung*, “Kostenrechnungs-praxis” Sonderheft, nr 2, 1993.
- Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2, 2003
- Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 3, 2003.
- Horvath & Partner, *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2001, [w:] *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 4, 2003.
- Irwin D., *Strategy mapping in the public sector*, *Long Range Planning* nr 35, 2002, s. 646, www.sciencedirect.com, z dn. 25.07.2005.

- Ittner C.D., Larcker D.F., *Innovations in performance measurement: trends and research implications*, Journal of Management Accounting Research nr 10, 1998.
- Ittner C.D., Larcker D.F., Randall T., *Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms*, Accounting, Organizations and Society 28, 2003.
- Jablkowska-Klimczak J., *Zrównoważona Karta Wyników*, Strategie biznesu, nr 1, 2001.
- J. Janczarski, *Karta Wyników: tor przeszkód czy sprawne narzędzie?*, Materiały firmy: Akademia Zarządzania, <http://www.az.edu.pl/biblioteka.php>, z dn. 19.12.2004.
- Januszewski A., *Teoria i praktyka zastosowań systemów ABC/M*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, 2002.
- Jaruga A., Nowak W., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001.
- Jarugowa A., Nowak W., Szycha A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Jones R.C., *Improving Your Key Business Processes*, The TQM Magazine, Vol. 6, No. 2, 1994.
- Kaplan R., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.
- Kaczmarek T., *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem*, Difin, Warszawa 2005.
- Karlof B., *Strategia Biznesu*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 1992.
- Kasiewicz S., *Budowanie wartości firmy w zarządzaniu operacyjnym*, SGH, Warszawa 2005.
- Kocięcki L., *Zastosowanie systemu zarządzania strategicznego Balanced Scorecard w bankach i instytucjach finansowych*, Materiały firmy CRM S.A., www.crm.pl, z dn. 19.05.2005.
- Kocięcki L., *Wdrożenie systemu Balanced Scorecard – Osiem głównych błędów wdrożeniowych*, Materiały firmy CRM S.A., www.crm.com.pl, z dn. 12.03.2005.
- Koncepcje zarządzania*, Zarządzanie na świecie, nr 9, 2000, s. 23.
- Koontz M., O'Donnell C., *Zasady zarządzania*, 1969.
- Kowalski M., Kuchta D., *Wdrożenie metody ABC w przedsiębiorstwie handlowym – studium przypadku*, Badania Operacyjne i Decyzyjne, 2004, nr 3/4, s. 33–51.
- Kowalski M., Kuchta D., *Identyfikacja działań w przedsiębiorstwie – studium przypadku. Podejście procesowe w zarządzaniu*, pod red. nauk. Marii Romanowskiej i Michała Trockiego, t. 2, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004, s. 427–435.
- Krupski R. (red.), *Zarządzanie strategiczne, koncepcje i metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1998.
- Krupski R., *Zarządzanie strategiczne koncepcje, metody*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1999.
- Kuc B.R., *Zarządzanie doskonałe*, Warszawa 2000.
- Lawrence S., Sharma U., *Commodification of education and academic labour-using the Balanced Scorecard in a university setting*, Critical Perspectives on Accounting 13/2002, s. 661–677, Elsevier Science, www.idealibrary.com, z dn. 4.05.2006.
- Lewandowska A., *Poszczególne perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 12.12.2004.
- Lewandowska A., Likierski M., *Balanced Scorecard, jako sposób na właściwą i pełną ocenę sytuacji przedsiębiorstwa*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 1.05.2006.
- Lewandowska A., Likierski M., *Perspektywy Strategicznej Karty Wyników i ich wzajemne powiązania*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 1.05.2006.
- Lewandowska A., Likierski M., *Pod presją czasu – strategiczna karta wyników w praktyce*, Beck, Warszawa 2005.
- Lewandowska A., Likierski M., *Strategiczna Karta Wyników jako stymulator rozwoju zagazowania pracowników w realizację strategii*, Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 10.01.2005.
- Lisiecka K., *Kreowanie jakości*, Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2002.

- Malara Z., *Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce – wyzwania współczesności*, PWN, Warszawa 2006.
- Malara Z., *Doskonalenie organizacji i zarządzanie przedsiębiorstwem. Wybrane problemy*, Wydawnictwo Ośrodka Postępu Organizacyjnego w Bydgoszczy, Bydgoszcz 2002.
- Malara Z., *Restrukturyzacja organizacyjna przedsiębiorstw przemysłowych. Praktyka działań i ocena zmian*, Przegląd Organizacji, nr 4, 1999.
- Marcinkowska M., *Rachunek kosztów działań w bankach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7, 2000, s. 30.
- Mentel T., *Zrównoważona Karta Wyników pomaga zmierzyć niemierzalne*, Materiały firmy Centrum Wiedzy. www.centrumwiedzy.edu.pl, z dn. 21.12.2004.
- Milis K., Mercken R., *The use of the balanced scorecard for the evaluation of Information and Communication Technology projects*, International Journal of Project Management 22/2004, s. 94, www.elsevier.com, z dn. 4.05.2006.
- Miller J., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Mintzberg H., *The structuring of Organization*, Englewood Cliffs 1979.
- Mooraj S., Oyon D., Hostettler D., *The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?*, European Management Journal, Vol. 17, No. 5, 1999.
- Muller R., Rupper P., *Process Reengineering*, Wydawnictwo Astrum, Wrocław 2000.
- Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Obłój K., *Strategia sukcesu*, PWE, Warszawa 2000.
- Obłój K., *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa 1998.
- Ole N., Roy J., Wetter M., *Performance drivers: a practical guide to using the Balanced Scorecard*, Wiley, West Sussex 1999.
- Olson E.M., Plater S.F., *The Balanced Scorecard competitive strategy, and performance*, Business Horizons, May-June 2002, www.sciencedirect.com, z dn. 12.12.2005.
- Ostrowska S., *Rachunek kosztów działań jako metoda tworzenia systemu danych wspomagająca proces podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie*, [w:] *Czas na pieniądź – Zarządzanie finansami, klasyczne zasady – nowoczesne narzędzia*, t. I, pod red. D. Zarzeckiego, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2002.
- Panfil M. (red.) *Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne*, Forum Media Sp. z o.o., e-forum.pl, z dn. 5.03.2005.
- Parker C., *Performance Measurement*, Work Study, Vol. 49, No. 2, 2000.
- Pastusiak R., *Ocena efektywności inwestycji*, CeDeTu, Warszawa 2003.
- Pawłowski J., *Wybrane metody oceny efektywności finansowej przedsięwzięć gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Penc J., *Strategie zarządzania*, Placet, Warszawa 1994.
- Penc J., *Leksykon biznesu*, Placet, Warszawa 1997.
- Penc J., *Strategiczne systemy zarządzania*, Placet, Warszawa 2001.
- Penc-Pietrzak I., *Analiza strategiczna w zarządzaniu firmą*, Vademecum Menedżera 2003.
- Perechuda K., *Metody zarządzania przedsiębiorstwem*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1999.
- Piechota R., *Implementacja systemu Activity Based Costing w małych firmach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, 2000.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005.
- Pietrzak M., *Mapa strategii jako narzędzie wspierające proces opracowania Zrównoważonej Karty Wyników*, 2001, www.controlling.info.pl, z dn. 18.03.2005.
- Popper K., *Kapitał ludzki w Balanced Scorecard*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2, 2003.
- Porębska J., *Jak uzyskać zaangażowanie pracowników*, Gazeta Prawna 141, 2002.
- Porter M.E., *Competitive advantage – creating and sustaining superior performance*, The Free Press, London 1985.

- Protti D., *A proposal to use a balanced scorecard to evaluate Information for Health: an information strategy for the modern NHS (1998–2005)*, Computers in Biology and Medicine 32, 2002, s. 225, www.elsevier.com, z dn. 6.04.2006.
- Przybyła M. (red.), *Zarządzanie i marketing, zarządzanie firmą – nowe trendy zarządzania*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1998.
- Rampersad H.K., *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004.
- Rensbur A., *A framework for business process management*, Computers and Industrial Engineering, Vol. 3, 1998.
- Robson I., *From process measurement to performance improvement*, Business Process Management Journal, Vol. 10, No. 5, 2004.
- Rogusz M., *Jak mierzyć sukces*, www.pckurier.pl, z dn. 28.10.2004.
- Rohleder T., Silver E., *A tutorial on business process improvement*, Journal of Operations Management 15, 1997.
- Romanowska M. (red.), *Podstawy organizacji i zarządzania*, Difin, Warszawa 2001.
- Rummler G.A., Brache A.P., *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000.
- Rybarczyk K., Dzurak P., Świdorska G.K., *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii*, Difin, Warszawa 2003.
- Ryńca R., Kuchta D., *Podejście procesowe w świetle badań polskich przedsiębiorstw*, Badania Operacyjne i Decyzje, nr 2, 2007, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007.
- Ryńca R., Kuchta D., *Praktyczne aspekty zastosowania metody zrównoważonej karty wyników (Balanced Scorecard) – z uwzględnieniem specyfiki polskiej*, [w:] *Podejście procesowe w zarządzaniu*, pod red. nauk. Marii Romanowskiej i Michała Trockiego, t. 2, Oficyna Wydawnicza SGH Warszawa 2004, s. 305–314.
- Ryńca R., Kuchta D., *Zainteresowanie koncepcją zrównoważonej karty wyników na przykładzie polskich i niemieckojęzycznych przedsiębiorstw*, [w:] *Razvitie buhgalterskogo učeta i kontrolja v kontekste evropejskoj integracii. Po rezul'tatam meždunarodnoj naučnoj konferencii*. [Red. I.V. Zamula]. Żitomir–Kramatorsk, 19–20 maja 2005, Żitomir: „Ruta” 2005, s. 285–297.
- Ryńca R., Kuchta D., *Zrównoważona karta działania w przedsiębiorstwie – studium przypadku*, Badania Operacyjne i Decyzje, nr 1, 2006, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2006.
- Ryńca R., Pawlak-Wolanin A., *Wykorzystanie zrównoważonej karty działania jako narzędzia poprawy efektywności procesów i działań w przedsiębiorstwie – studium przypadku*, Nowe Trendy i Wyzwania w Zarządzaniu, pod red. E. Weiss i M. Godlewskiej, Warszawa 2007, s. 142–151.
- Sapijaszka Z., *Restrukturyzacja przedsiębiorstwa – szanse i ograniczenia*, PWN, Warszawa 1996.
- Schiemann W.A., Lingle J.H., *Bullseye!: hitting your strategic targets trough high-impact measurement*, The Free Press, New York 1999.
- Senge P., *Piąta dyscyplina – materiały dla praktyka*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Simon R., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice-Hall, Upper Saddle River 2000.
- Sinclair D., Zairi M., *Effective process management through performance measurement, Part I – applications of total quality-based performance management*, Business Process Re-engineering&Management Journal, Vol. 1, No. 1, 1995.
- Sinclair D., Zairi M., *Effective process management through performance measurement, Part III – an integrated model of total quality-based performance measurement*, Business Process Re-engineering&Management Journal, Vol. 1, No. 3, 1995.
- Słownik wyrazów obcych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1980.
- Słownik wyrazów obcych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
- Softys D. (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003.

- Sopińska A., *Procesowa organizacja przedsiębiorstwa*, [w:] M. Romanowska, M. Trocki (red.) *Podejście procesowe w zarządzaniu*, t. I, SGH, Warszawa 2004.
- Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T., *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecard in German-speaking countries*, Management Accounting Research 14, 2003.
- Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa–Kraków 2000.
- Stachowiak C., *Szlachetna misja, ambitna strategia i co dalej?*, www.cxo.pl, z dn. 2.12.2002.
- Steiner G.A., Miner J.B., *Management Policy and Strategy*, McMillan, New York 1977.
- Strategor, *Zarządzanie firmą*, PWE, Warszawa 2001.
- Szychta A., *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza nr 2, 1999.
- Szydelko Ł., *Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych do ustalania kosztów projektu*, Konferencja: Zarządcze aspekty rachunkowości, Runowo 2005, www.controller.ae.wroc.pl/Download/rkdocelowych.pdf
- Świderska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997.
- Świderska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, t. I, Poltext, Warszawa 2003.
- Świderska G.K. (red.), *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I i II, Difin, Warszawa 2003.
- Świderska G.K. (red.), *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii*, Defin, Warszawa 2003.
- Teemu M., *Balanced Scorecard In Finish companies: A research note*, Management Accounting Research, 2001, 12, s. 201, www.idealibrary.com, z dn.1.10.2006.
- Theriou N.G., Theriou G.N., *Integrating the Balanced Scorecard and Activity Based Costing*, Cost Management – Spanning the Globe. International ABC Practices, May/June 2007.
- Thompson A.A. jr., Strickland A.J., *Strategic Management. Concepts and Cases*, Irwin, Burriged 1993.
- Wach K., *Zarządzanie procesami w wybranych koncepcjach zarządzania*, [w:] *Procesowe podejście w zarządzaniu TQM*, red. M. Romanowska, M. Trocki, SGH, Warszawa 2004.
- Wachtel T.L., Hartford C.E., Hughes J.A., *Building a Balanced Scorecard for a burn center*, Burns 25/1999, s. 433, Elsevier Science Ltd., www.idealibrary.com, z dn. 4.03.2006.
- Webster's New Dictionary and Thesaurus*, Russell, Geddes & Grosset, Scotland 1990.
- White E.M., Flores B., *Goal setting in management of operations*, Internal Journal of Operations & Production Management, Vol. 7, No. 6, 1987.
- Witczak H., *Metodyka podstaw formułowania strategii*, [w:] *Instrumenty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem*, pod red. T. Mendela, Poznań 1995.
- Wnuk T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999.
- Wnuk-Pel T., Leszczyński Z., *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Wojciechowski T., *Zarządzanie strategiczne*, Wydawnictwo Naukowe NOVUM, Płock–Wyszków 2003.
- Zawistowski T., *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001.
- Żółcińska W., *Jak przetrwać w niepewnych czasach*, CEO Magazyn Kadry Zarządzającej, 27.11.2001, <http://www.cxo.pl/news/39476.html>, z dn. 10.04.2006.
- Zahrul Hoqute, *Total Quality Management and the Balanced Scorecard approach: A critical analysis of their potential relationships and directions for research*, Critical Perspectives on Accounting, 14, 2003.
- Zieliński T., *Koszty i efektywność procesów w rachunku kosztów działań (ABC)*, [w:] *Koncepcje i strategie logistyczne* nr 3, 2001.

Inne materiały

- Materiały firmy BSC Consulting, www.balanced-scorecard.pl, z dn. 19.04.2005.
- Materiały firmy Infar Sp.z o.o., www.infar.com.pl, z dn. 19.04.2005.
- Materiały firmy CRM S.A., www.crm.com.pl, z dn. 19.04.2005.
- Materiały firmy Benten, www.benten.com.pl, z dn. 20.02.2005.
- Materiały firmy Value Based Advisors – systemy zarządzania przez wartość, www.vba.pl, z dn. 3.03.2006.



BIBLIOTEKA GŁÓWNA

3399302/1



Radostaw Ryńca,

doktor nauk ekonomicznych w zakresie nauk o zarządzaniu. Jest absolwentem Politechniki Wrocławskiej, a od 2008 roku również jej pracownikiem dydaktyczno-naukowym. Obecnie pracuje w Instytucie Organizacji i Zarządzania, w Zakładzie Zarządzania Finansami Politechniki Wrocławskiej. Specjalizuje się głównie w rachunkowości zarządczej, w nowoczesnych koncepcjach i metodach zarządzania, szczególnie z wykorzystaniem zrównoważonej karty działania i rachunku kosztów działań. Jest autorem i współautorem kilkunastu publikacji naukowych, wydanych w czasopiśmie krajowych i zagranicznych.

Z recenzji dr hab. inż. Doroty Kuchty:

„...książka jest poświęcona zagadnieniu pomiaru efektywności procesów i działań, które jest problemem bardzo aktualnym. Umiejętne zarządzanie procesami i działaniami ma podstawowe znaczenie dla dzisiejszych przedsiębiorstw, i jest bardzo ważne, żeby dostarczyć im odpowiednich do tego narzędzi... Autor proponuje wykorzystać zrównoważoną kartę działania. Jasno pokazany został również związek z zrównoważoną kartą wyników dla całego przedsiębiorstwa z kartami procesów. Zarysowane zostało kompleksowe, systemowe podejście do zarządzania procesowego przedsiębiorstwem...”



Wydawnictwa Politechniki Wrocławskiej
są do nabycia w księgarni „Tech”
plac Grunwaldzki 13, 50-377 Wrocław
budynek D-1 PWr., tel. 071 320 29 35
Prowadzimy sprzedaż wysyłkową

ISBN 978-83-7493-458-9