

Piotr Szczypa

Uniwersytet Szczeciński

WSKAŹNIKI DZIAŁALNOŚCI PROEKOLOGICZNEJ W RAMACH STRATEGICZNEJ KARTY WYNIKÓW

Streszczenie: Współcześnie w celu zdobycia przewagi konkurencyjnej na rynku przedsiębiorstwa poszukują różnych rozwiązań. Dotyczy to także przewagi informacyjnej oraz uwytkulania tak istotnych obecnie aspektów, jak działalność w zakresie ochrony środowiska. Jednym z narzędzi, które może wspomóc przełożyć strategię ekologiczną przedsiębiorstwa na język konkretnych zadań i miar, jest strategiczna karta wyników. Celem opracowania jest wskazanie w niej miejsca i roli ochrony środowiska, ze szczególnym uwzględnieniem wskaźników działalności proekologicznej przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: strategiczna karta wyników, działalność proekologiczna, system wskaźników

1. Wstęp

Uwarunkowania z zakresu ochrony środowiska są coraz częściej uwzględniane w strategicznych i operacyjnych procesach zarządczych. Menedżerowie dla potrzeb decyzyjnych także i w tym zakresie (działalność proekologiczna) wykorzystują różnorodne instrumenty rachunkowości zarządczej. Jest ona bowiem w stanie dostarczyć im informacji o działalności proekologicznej przedsiębiorstwa zarówno w trybie *ex post*, jak i *ex ante*. Ponadto wybrane instrumenty rachunkowości zarządczej, poza danymi finansowymi, uwzględniają dane niefinansowe, w tym jakościowe.

Strategiczna karta wyników (SKW) najczęściej określana jest jako instrument wspomagający system zarządzania przedsiębiorstwem, w ramach którego jego misja przełożona jest na konkretne zadania, zgrupowane w ramach celów głównych i szczegółowych, wyodrębnionych perspektyw. Dla celów planistycznych i kontrolnych wykorzystuje się różnorodne miary osiągnięcia celów, nazywane wskaźnikami. Z uwagi na rosnące znaczenie aspektów proekologicznych przy jednoczesnym wzroście świadomości ekologicznej menedżerów i konsumentów należy szerzej niż dotychczas zastanowić się nad potrzebą uwzględnienia w ramach poszczególnych perspektyw SKW wskaźników związanych z działalnością przedsiębiorstwa na rzecz ochrony środowiska. Celem opracowania jest przedstawienie wybranych wskaźni-

ków działalności proekologicznej, możliwych do zastosowania w ramach SKW, oraz zwrócenie uwagi na uwarunkowania środowiskowe jako czynniki kształtujące konkurencyjność przedsiębiorstwa.

2. Uwarunkowania działalności proekologicznej przedsiębiorstwa w strategicznej karcie wyników

W strategiach działania przedsiębiorstw coraz większe znaczenie przypisuje się działalności w zakresie ochrony środowiska. Z jednej strony przepisy prawa ochrony środowiska, a z drugiej zmiany preferencji oraz coraz większa świadomość ekologiczna konsumentów i kontrahentów wymuszają na przedsiębiorstwach dostosowanie swojej produkcji (świadczenia usług), jak i produktu do oczekiwań w tym zakresie („czysta produkcja”, produkty przyjazne środowisku, produkty ekologiczne itd.). W związku z tym ochrona środowiska jako istotny element współczesnych strategii przedsiębiorstw powinna zostać uwzględniona w SKW. W ramach karty pomiar i ocena działalności przedsiębiorstwa odbywa się standardowo w przekroju czterech perspektyw, a mianowicie:

1. perspektywy finansowej,
2. perspektywy klientów,
3. perspektywy procesów wewnętrznych,
4. perspektywy uczenia się i rozwoju.

Praktyka i teoria wskazują, że poza nimi można dopasowywać inne perspektywy do profilu danego przedsiębiorstwa, jego struktury, strategii. W związku z tym można wyodrębnić dodatkowo perspektywę ochrony środowiska. Jednakże lepszym rozwiązaniem wydaje się uwzględnienie działalności proekologicznej przedsiębiorstwa w przekroju wskazanych czterech podstawowych perspektywach SKW, bez wyodrębniania nowej, dodatkowej, poświęconej wyłącznie aspektom ochrony środowiska.

Perspektywa finansowa to obraz przedsiębiorstwa z punktu widzenia właściciela, udziałowców, akcjonariuszy, dla których różnorodne wyniki i miary finansowe odzwierciedlają skuteczność działalności przedsiębiorstwa na rynku oraz stopień realizacji założonych celów finansowych. Wyniki finansowe działalności przedsiębiorstwa można wykazać także w odniesieniu do:

- przychodów z działalności proekologicznej, przychodów związanych z główną działalnością (sprzedaż wyrobów, usług, towarów ekologicznych lub tych bardziej przyjaznych środowisku), z działalnością operacyjną pozostałą, jak i finansową (pozostałe przychody operacyjne i przychody finansowe związane z działalnością na rzecz ochrony środowiska),
- kosztów ochrony środowiska, które mogą być różnorodnie klasyfikowane z punktu widzenia systemu rachunkowości oraz systemu zarządzania środowiskiem,
- relacji przychodów do kosztów z tytułu ochrony środowiska,

- wyniku finansowego z obszaru działalności, jakim jest ochrona środowiska,
- wpływów i wydatków środków pieniężnych z tytułu działalności proekologicznej,
- produktu, segmentu rynku, wyodrębnionych w ramach działalności proekologicznej.

Perspektywa klienta to obraz przedsiębiorstwa z punktu widzenia klientów, w tym przypadku szczególnie tak zwanych klientów zielonych, dla których troska o środowisko naturalne jest bardzo ważna i przekłada się na ich preferencje co do wyboru nabywanych usług, wyrobów i towarów. W związku z tym należy zastanowić się nad potrzebą uwzględnienia w tej perspektywie celów i miar dotyczących:

- „zorganizowanych klientów zielonych”, czyli odbiorców w postaci mikro-, małych, średnich i dużych przedsiębiorstw, którzy zwracają uwagę lub preferują w swoich przedmiotach zakupu rozwiązania proekologiczne i/lub uwzględniają stopień oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie ekologiczne,
- „indywidualnych klientów zielonych”, czyli ostatecznych odbiorców o dużym stopniu świadomości ekologicznej, których można odnaleźć w każdej grupie wiekowej, jak i niezależnie od płci, wykształcenia, osiąganych dochodów, miejsca zamieszkania itd.

Perspektywa procesów wewnętrznych powinna dać odpowiedź na pytanie: w jaki sposób należy doskonalić wewnętrzne procesy zachodzące w przedsiębiorstwie, aby można było wykonać zamierzenia z dwóch wcześniejszych perspektyw? Z tego obszaru wynika, czy i w jakiej mierze rzeczywiste uwarunkowania przedsiębiorstwa (pracownicy, wyposażenie, przepływ informacji, proces obsługi klienta itd.) są przygotowane do tego, by spełnić wymagania „klientów zielonych” oraz osiągać założone wyniki z działalności proekologicznej (wzrost przychodów, optymalizacja kosztów z tytułu ochrony środowiska itd.). W związku z tym należy dokonać szczegółowej identyfikacji i analizy procesów oraz działań, realizowanych w przedsiębiorstwie pod kontem ich oddziaływania między innymi na:

- otoczenie ekologiczne,
- walory „ekologiczne” wyrobu, usługi, towaru,
- możliwość kreowania przedsiębiorstwa jako jednostki przyjaznej dla środowiska.

Perspektywa uczenia się i rozwoju to baza, punkt wyjścia do realizacji postulatów określonych w perspektywie procesów wewnętrznych, a tym samym i pozostałych perspektyw SKW. Z tą perspektywą związane są inwestycje w nowe technologie informacyjne, technologiczne, procedury organizacyjne, ale i w pracowników. Możliwość dostosowania się przedsiębiorstwa do zmieniających się uwarunkowań w otoczeniu ekologicznym to ważny czynnik skutecznego i efektywnego działania na rzecz ochrony środowiska. Dlatego tak istotne są inwestycje proekologiczne w pracowników, środki trwałe, technologie itd.

We wszystkich czterech podstawowych perspektywach SKW można dostrzec bezpośrednie związki między działalnością proekologiczną przedsiębiorstwa a cela-

mi i czynnościami w nich wyodrębnionymi. Uwzględnienie aspektów ochrony środowiska w SKW świadczy o wysokiej świadomości ekologicznej kadry menedżerskiej. Dzięki temu zarządzanie działalnością proekologiczną przedsiębiorstwa może stać się bardziej skuteczne. Ponadto dodatkowe informacje uzyskane z analizy SKW w zakresie ochrony środowiska mogą stać się czynnikiem wzrostu konkurencyjności przedsiębiorstwa i przyczynić się do jego rozwoju na rynku.

3. Przykłady wskaźników działalności proekologicznej w ramach poszczególnych perspektyw strategicznej karty wyników

Cele i mierniki finansowe dotyczące **perspektywy finansowej** powinny [Kaplan, Norton 2006, s. 59]:

- określać oczekiwane efekty finansowe przyjętej przez przedsiębiorstwo strategii,
- stanowić ostateczne cele dla mierników i celów, wyznaczonych w pozostałych perspektywach.

W odniesieniu do działalności przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska można wskazać między innymi następujące mierniki finansowe:

- stopa wzrostu sprzedaży w segmencie „klientów zielonych” (o dużej i wysokiej świadomości ekologicznej),
- udział przychodów z produktów ekologicznych (lub przyjaznych środowisku),
- udział przychodów z „klientów zielonych”,
- rentowność produktów ekologicznych (przyjaznych środowisku),
- rentowność „klientów zielonych”,
- przychody ochrony środowiska w relacji do liczby zatrudnionych,
- nakłady na inwestycje proekologiczne (% w relacji do sprzedaży),
- nakłady na badania i rozwój w zakresie ochrony środowiska (% w relacji do sprzedaży).

Mierniki perspektywy finansowej, tak jak i w przypadku pozostałych perspektyw SKW w zakresie działalności proekologicznej, powinny być ściśle związane z wyznaczonymi celami ogólnymi. Następnie w ramach SKW powinny zostać rozszerzone w wyniku wskazania dla każdego miernika celu szczegółowego oraz listy konkretnych działań niezbędnych do osiągnięcia zdefiniowanych celów w zakresie ochrony środowiska.

Strategie i działania większości przedsiębiorstw uwzględniają potrzeby klientów, także tych, dla których troska o środowisko naturalne jest bardzo istotna. Przedsiębiorstwa starają się jak najlepiej rozpoznać oczekiwania takich klientów, aby zaoferować im produkty dopasowane do ich oczekiwań. Z uwagi na kluczowe znaczenie klientów w realizacji celów z perspektywy finansowej, bardzo ważny jest pomiar działalności z perspektywy klienta. Badania marketingowe dostarczają wielu informacji, które przekładają się na konkretne miary satysfakcji klientów oraz udziały w docelowych rynkach. Przykładowo, uwzględniając aspekty ochrony środowiska, można wskazać następujące mierniki w ramach **perspektywy klienta**:

- udział w rynku (odzwierciedla, jaką część rynku produktów ekologicznych lub przyjaznych środowisku opanowało przedsiębiorstwo),
- zdobywanie „klientów zielonych” (mierzy w wartościach względnych lub bezwzględnych, w jakim tempie przedsiębiorstwo pozyskuje nowych „klientów zielonych”),
- satysfakcja „klientów zielonych” (określa poziom satysfakcji „klientów zielonych” w zależności od poszczególnych kryteriów kreowanej wartości),
- rentowność „klientów zielonych” (mierzy zysk netto generowany przez „klientów zielonych” z uwzględnieniem specyficznych kosztów, związanych z obsługą tej grupy klientów).

Poza wskazanymi miarami wykorzystuje się także grupy mierników dotyczących czynników przyszłych sukcesów. Mierniki te pozwalają odpowiedzieć na pytanie [Kaplan, Norton 2006, s. 74]: „co przedsiębiorstwo powinno oferować swoim klientom, by osiągnąć wysoki poziom ich satysfakcji, lojalności, pozyskiwać nowych klientów czy zwiększyć udział w rynku? Mierniki przyszłego sukcesu opisują wartość, którą przedsiębiorstwo chce oferować docelowym klientom i rynkom”. Odnoszą się one do trzech grup atrybutów:

- cechy produktu,
- relacje z klientami,
- wizerunek i reputacja.

Czynniki, które wpływają na satysfakcję klienta, a zarazem mogą być podstawą do miar analizowanej perspektywy, to: czas dostarczenia produktu, wykonania usługi, jakość, poziom ceny, co ogrywa istotne znaczenie przy proekologicznym ukierunkowaniu działalności przedsiębiorstwa.

Konsekwencją perspektywy finansowej i klientów jest **perspektywa procesów wewnętrznych**. Z tego obszaru wynika, czy i w jakiej mierze rzeczywiste uwarunkowania przedsiębiorstwa (pracownicy, wyposażenie, przepływ informacji, proces obsługi klienta itd.) są przygotowane do tego, by spełnić wymagania „klientów zielonych”. W celu dobrania odpowiednich miar dla perspektywy procesów wewnętrznych należy wpięrow określić procesy zachodzące w przedsiębiorstwie, które są kluczowe z punktu widzenia tych klientów oraz odbioru przedsiębiorstwa jako jednostki przyjaznej środowisku naturalnemu. Dopiero do wyodrębnionych procesów wewnętrznych można zaproponować miary dotyczące czasu, szybkości wytworzenia, jakości, kosztów itd. Przykładowe miary perspektywy procesów wewnętrznych, uwzględniające aspekty ochrony środowiska w rozbiciu na trzy kluczowe procesy wewnętrzne (innowacji, działalności podstawowej, serwisu posprzedażnego), niezbędne z perspektywy klienta, zebrano w tabeli 1.

Perspektywa uczenia się i rozwoju dotyczy działań wpływających na długookresowy wzrost i podwyższenie wartości przedsiębiorstwa. Z tą perspektywą związane są inwestycje w nowe technologie informacyjne, technologiczne, procedury organizacyjne, ale i w pracowników. Cele i mierniki perspektywy uczenia się i rozwoju tworzą podstawę do realizacji zamierzeń w trzech pozostałych perspektywach SKW.

Tabela 1. Przykładowe mierniki perspektywy procesów wewnętrznych

Rodzaj procesu wewnętrznego	Mierniki
Proces innowacji	<ul style="list-style-type: none"> – liczba wprowadzonych nowych produktów ekologicznych lub przyjaznych dla środowiska (w porównaniu z planami, konkurencją oraz trendy w czasie) – proporcja przychodów osiągniętych ze sprzedaży nowych produktów ekologicznych lub przyjaznych dla środowiska w stosunku do całkowitej sprzedaży – czas konieczny do wprowadzenia na rynek kolejnej generacji produktów ekologicznych lub przyjaznych dla środowiska – czas niezbędny do odzyskania nakładów zaangażowanych w proces badań i rozwoju (czas, w którym przedsiębiorstwo osiągnie na konkretnym projekcie rozwojowym próg rentowności)
Proces działalności podstawowej	<ul style="list-style-type: none"> – przeciętny czas upływający od momentu zgłoszenia zapotrzebowania przez „klienta zielonego” do momentu zrealizowania dostawy – przeciętny czas upływający od rozpoczęcia procesu produkcyjnego do odebrania wyrobów przez kontrolę jakości i przyjęcia do magazynu – czas, w którym na skutek awarii, maszyny i urządzenia nie są dostępne do produkcji (brany jest tu pod uwagę tylko czas, w którym produkcja może być wykonana, tzn. jest na nią popyt, ale na skute awarii nie można ją zrealizować) – koszt realizacji procesów wewnętrznych (z wykorzystaniem takich metod rachunkowości zarządczej, jak np. rachunek kosztów działań)
Proces serwisu posprzedażnego	<ul style="list-style-type: none"> – przeciętny czas upływający od zgłoszenia przez „klienta zielonego” reklamacji do jej ostatecznego rozpatrzenia – koszt działań związanych z serwisem posprzedażnym (koszt udzielenia informacji i rozpatrywania reklamacji, koszt udzielanych kredytów) – przeciętny okres rotacji należności oraz przeciętny poziom należności przeterminowanych i nieściągalnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Wnuk-Pel 2006, s. 464–467].

Przykłady miar stosowanych w tej perspektywie z uwzględnieniem aspektów ochrony środowiska mogą być następujące:

- zaangażowanie pracowników w działalność proekologiczną (do pomiaru zaangażowania pracowników w tym obszarze można wykorzystać między innymi wskaźnik liczby zgłoszeń inicjatyw proekologicznych, przypadający na jednego pracownika),
- wydajność pracowników (wydajność ta może być mierzona za pomocą wielkości przychodów ochrony środowiska, przypadających na jednego zatrudnionego).

Dobór mierników strategii w zakresie działalności proekologicznej ujętych w SKW nie może być przypadkowy. Mierniki te powinny być w jak największym stopniu powiązane z celami ochrony środowiska w danej perspektywie SKW, aby było

możliwe monitorowanie stopnia realizacji przyjętej strategii. Ponadto powinien zostać stworzony odpowiedni system pozyskiwania niezbędnych danych, wymaganych przy konstrukcji poszczególnych mierników, co w odniesieniu do informacji o działalności przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska wymaga niestandardowego podejścia, szczególnie w ramach systemu rachunkowości.

4. Podsumowanie

Uwzględnienie wskaźników działalności proekologicznej w poszczególnych perspektywach strategicznej karty wyników jest fakultatywne. Świadczy o wysokiej świadomości ekologicznej kadry menedżerskiej, a tym samym o pewnej kulturze i wrażliwości przedsiębiorstwa na środowisko naturalne. Informacje pozyskane dzięki zastosowaniu takich wskaźników umożliwiłyby ocenę działalności przedsiębiorstwa w ramach realizacji zadań na rzecz ochrony środowiska. Ponadto dane te mogłyby zostać wykorzystane, a wręcz uwypuklone w strategiach marketingowych czy przy aplikowaniu o dodatkowe źródła finansowania. Informacje o działalności proekologicznej w obecnych uwarunkowaniach stają się czynnikiem przewagi konkurencyjnej, pod warunkiem że zostaną one umiejętnie wykorzystane w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Wskaźniki działalności proekologicznej SKW byłyby zarówno biorcą, jak i dawcą informacji w ramach systemu rachunkowości. Do przykładowych kierunków zaangażowania rachunkowości w działalności przedsiębiorstw na rzecz ochrony środowiska można zaliczyć:

- wzrost zapotrzebowania komórek marketingu na informacje dotyczące produktów przyjaznych środowisku (analiza porównawcza kosztów i korzyści: produktów w opakowaniach ekologicznych i tradycyjnych, produktów wytworzonych z materiałów ekologicznych i standardowych itd.),
- coraz częstsze uwzględnianie ochrony środowiska w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa (zapotrzebowanie na przeszłe, jak i przyszłe dane o kosztach, przychodach, wpływach, wydatkach, składnikach majątku, kapitałach związanych z działalnością na rzecz ochrony środowiska),
- potrzebę szczegółowej identyfikacji kosztów i przychodów ochrony środowiska we wszystkich etapach cyklu życia produktu,
- wymóg szacowania wpływu przedsiębiorstwa produkcyjnego na środowisko (najlepiej wyrażonego wartościowo),
- szacowanie kosztów i korzyści inwestycji (innowacji) proekologicznych jako informacji niezbędnych do: aplikowania o środki unijne, podjęcia działań w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, pozyskania środków z banków, funduszy celowych itd.,
- coraz częstsze wdrażanie przez przedsiębiorstwa norm z serii ISO 14000,
- rosnące oczekiwania dotyczące informacji finansowych i niefinansowych z zakresu działalności na rzecz ochrony środowiska, zgłaszane przez instytucje

ubezpieczeniowe, banki, jednostki samorządu terytorialnego, kontrahentów, konsumentów, media, organizacje ekologiczne oraz ludzi, zamieszkujących tereny położone wokół przedsiębiorstwa.

Wskaźniki działalności proekologicznej w dużej mierze byłyby w stanie zaspokoić wskazane potrzeby informacyjne, których znaczenie w XXI w. będzie systematycznie rosnąć. Zatem uwzględnienie w SKW celów i wskaźników związanych z aspektami ekologicznymi wydaje się w obecnych uwarunkowaniach jak najbardziej zasadne.

Literatura

- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Wnuk-Pel T., *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności i zarządzania strategicznego*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2006.

PRO-ECOLOGICAL ACTIVITY RATES IN THE STRATEGIC BALANCED SCORECARD

Summary: In strategies of enterprise actions more and more importance has the activity in a range of environment protection. On the one hand the regulations of environment protection law, and on the other hand changes of consumers and contractors preferences about more and more ecological awareness force enterprises to adapt the production (offering services) and a product to expectations in this range (*pure production*, friendly to the environment products etc.). Therefore, the conditions of the environment protection as an important element of contemporary enterprises' strategies should be taken into consideration in the Balanced Scorecard. The purpose of this elaboration is pointing out the place and the role of environment protection aspects in the Balanced Scorecard.