B A D A N I A O P E R A C Y J N E I D E C Y Z J E

Nr 3–4 2007

Dorota KUCHTA*, Radosław RYŃCA*

ZRÓWNOWAŻONA KARTA WYNIKÓW I ZRÓWNOWAŻONA KARTA DZIAŁANIA

Zaproponowano połączenie zrównoważonej karty wyników oraz zrównoważonej karty działania, pozwalające ocenić działalność firmy w sposób zrównoważony, z różnych perspektyw widzenia – zarówno na poziomie spojrzenia „z góry", jak i „z dołu". Podejście zilustrowano studium przypadku.

Słowa kluczowe: *Zrównoważona karta wyników, zrównoważona karta działania, pomiar efektywności procesów*

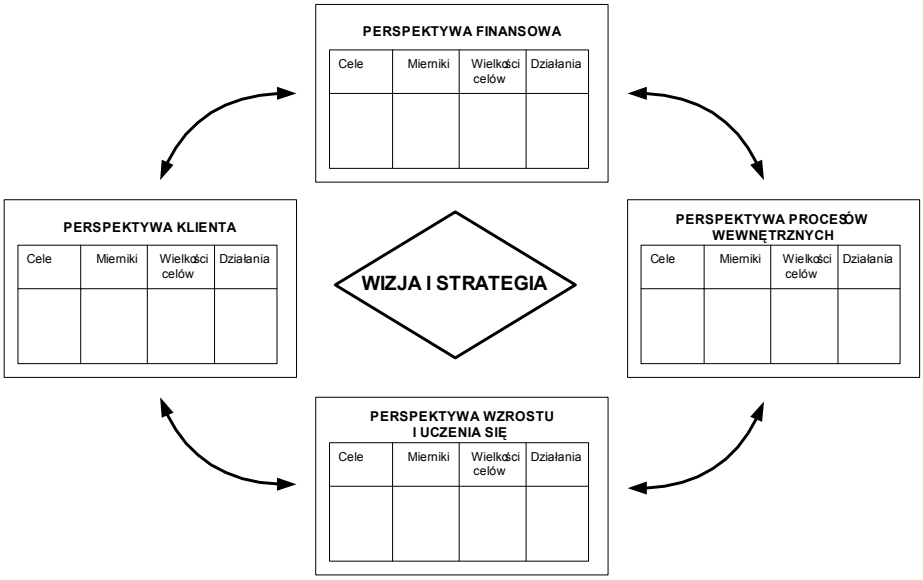
Wstęp

Zrównoważona karta wyników (BSC) jest narzędziem wspierającym proces realizacji strategii. Pozwala ona, w ramach swoich czterech perspektyw, uchwycić najważniejsze cele przedsiębiorstwa i kontrolować ich realizację w sposób zrównoważony. Rachunek kosztów działań (ABC) pozwala natomiast oszacować koszt procesów i działań. Analiza działań i procesów powinna prowadzić do ich usprawnień, pozwalających zminimalizować koszty i polepszyć ich jakość, aby w większym stopniu przyczyniały się do realizacji strategii firmy. W celu polepszenia analizy działań i procesów zaproponowano w niniejszym artykule przeniesienie na nie idei Zrównoważonej Karty Wyników, tworzonej obecnie wyłącznie dla całego przedsiębiorstwa bądź dla jego komórek organizacyjnych. Dla zwiększenia stopnia jasności wywodu, „tradycyjną" Zrównoważona Kratę Wyników będziemy określać skrótem BSC (od angielskiej nazwy *Balanced Scorecard*), a oryginalną propozycję autorów niniejszego artykułu skrótem ZKD (Zrównoważona Karta Działania).

* Instytut Organizacji i Zarządzania, Politechnika Wrocławska, ul. Smoluchowskiego 25, 50-370 Wrocław. e-mail: Dorota.Kuchta@pwr.wroc.pl, Radoslaw.Rynca@pwr.wroc.pl

1. Podstawowe informacje o BSC

BSC jest koncepcją zarządzania, która narodziła się w latach 90. XX w. Umożliwia ona umiejscowienie długookresowej strategii firmy w systemie zarządzania przedsiębiorstwem poprzez mechanizm pomiaru. Jest to swego rodzaju alternatywna propozycja do tradycyjnych systemów pomiaru, która opisuje i wyjaśnia, co powinno być w przedsiębiorstwie mierzone, aby jak najlepiej ocenić efektywność firmy w realizowaniu strategii [8]. Główną ideą tego systemu jest wykorzystanie finansowych i pozafinansowych wskaźników do bieżącej oceny stanu organizacji. BSC zakłada przedstawienie strategii w postaci zestawu mierzalnych celów, niezbędnych do realizacji misji firmy. Cele te zawierają się w czterech perspektywach (rys. 1): finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się. Takie postrzeganie przedsiębiorstwa z różnych perspektyw pozwala spojrzeć na nie w sposób zrównoważony, dostrzec potrzeby zarówno klienta, jak i właścicieli oraz pracowników.



Rys. 1. Cztery perspektywy karty Balanced Scorecard
Źródło: [4. s. 28]

2. Kaskadowanie Balanced Scorecard

BSC jest narzędziem, które umożliwia realizację założeń strategicznych. Pozwala bowiem przełożyć cele strategiczne na konkretne działania. Następnie karta jest prze-

kładana 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*. W związku z tym, iż każde przedsiębiorstwo jest inne, nie ma jednej uniwersalnej metody kaskadowania BSC. Metody te opisano w pracy [3], tutaj ograniczymy się do wyliczenia ich nazw, oddających zasadniczą ideę tych metod.

- Samodzielne formułowanie celów i strategii.
- Ścisłe przekazanie celów.
- Standardowa karta z dopasowaniem wartości celów i/lub strategicznych działań.
- Kombinacja celów standardowych z indywidualnymi celami jednostki.
- Bezpośrednie przełożenie działań strategicznych.

Podczas przeprowadzania procesu kaskadowania należy zdawać sobie 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 ze wzajemnych zależności między celami strategicznymi pomiędzy tymi obszarami [3].

Niewątpliwy sukces, jaki odniosła metoda BSC na poziomie zarządzania strategicznego, który zawdzięcza zróżnicowanemu i zrównoważonemu podejściu do dokonań firm, doprowadził m.in. do prób połączenia jej z innymi metodami i systemami, stosowanymi w zarządzaniu. W literaturze rozważa się na przykład łączne stosowanie BSC i rachunku kosztów działań oraz zarządzania kosztami działań (ABC/ABM) [6]. Idea ta zostanie zastosowana w dalszej części pracy.

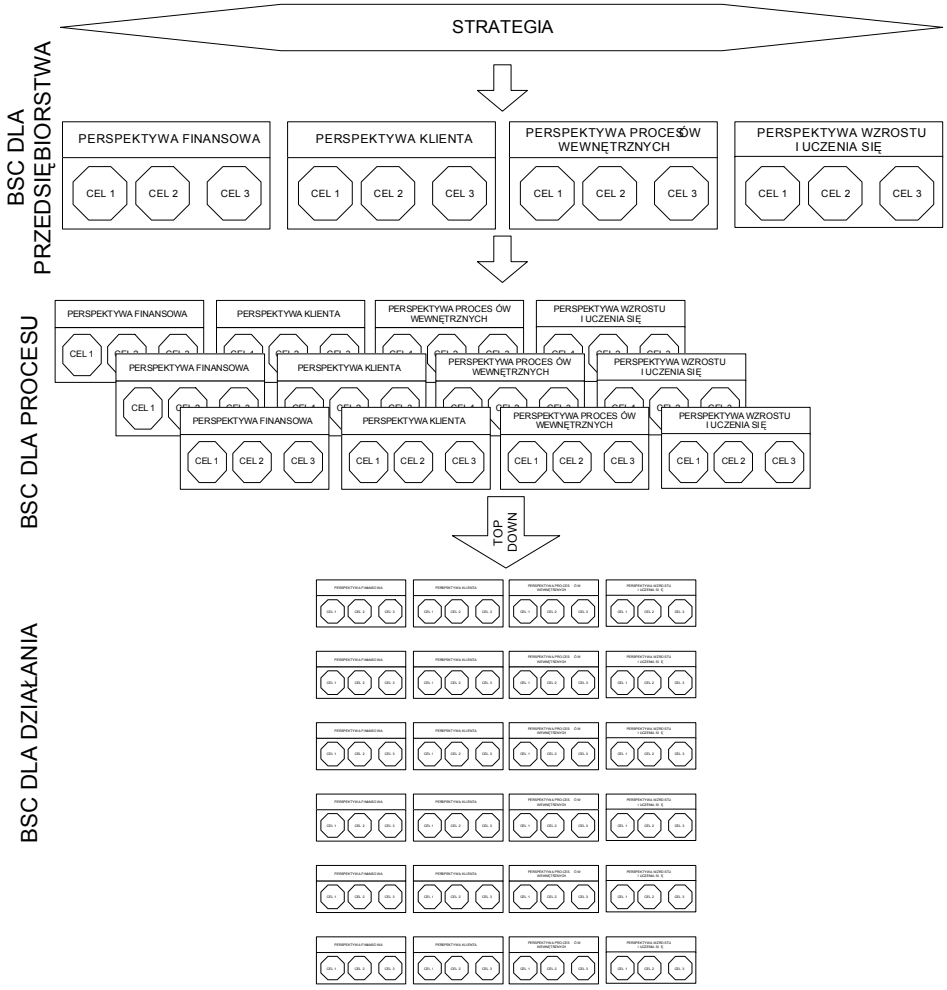
3. Przedsiębiorstwo zorientowane na procesy

Wykorzystanie podejścia procesowego jest skutkiem szybkich zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa, które aby przetrwać, musi umieć przystosować się do nowych warunków funkcjonowania na rynku. Współczesne przedsiębiorstwo powinno być zorientowane na procesy. Powinno także być elastyczne, cechować się umiejętnością dostosowania się do nowych warunków rynkowych, efektywne oraz posiadać odpowiednie zaplecze technologiczne (park maszynowy) i intelektualne (pracownicy). Podejście procesowe w zarządzaniu, jak sama nazwa wskazuje, skupia się na procesach zachodzących w przedsiębiorstwie. Menedżerowie powinni umieć mierzyć ich koszt oraz oceniać ich efektywność. Metoda ABM zajmuje się tym problemem, ale jej doskonalenie jest nadal pożądane. Przedsiębiorstwo powinno dysponować stosunkowo prostym i przejrzystym narzędziem, umożliwiającym ocenę oraz polepszenie procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, w powiązaniu z przyjętą strategią, wyrażoną w BSC przedsiębiorstwa. Dlatego w artykule tym proponujemy tworzenie dla procesów i działań karty BSC-

ZKD, będącej połączeniem karty BSC kaskadowanej na działania oraz karty ZKD, tworzonej bezpośrednio dla działań i opisanej dokładnie w pracy [5].

4. Kaskadowanie BSC na procesy i działania przedsiębiorstwa

Podobnie jak stosuje się kaskadowanie BSC na komórki organizacyjne przedsiębiorstwa, należy rozważyć kaskadowanie BSC na procesy i działania. W przedsiębiorstwie zarządzanym procesowo kontrola działania i usprawnianie procesów i działań są



Rys. 2. Kaskadowanie BSC przedsiębiorstwa na BSC procesu i BSC działania metodą top down
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

są ważniejsze niż zajmowanie się komórkami organizacyjnymi. Dlatego proponujemy zaprezentowane na rysunku 2 kaskadowanie BSC na procesy i działania.

Na rysunku 2 przedstawiono 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. Cele strategiczne zawarte w BSC dla przedsiębiorstwa powinny zostać uwzględnione podczas formułowania BSC dla procesów, bowiem jedynie poprzez integrację pomiędzy tymi kartami zachowana zostanie ciągłość wdrażania strategii na procesy, a w konsekwencji na proste działania.

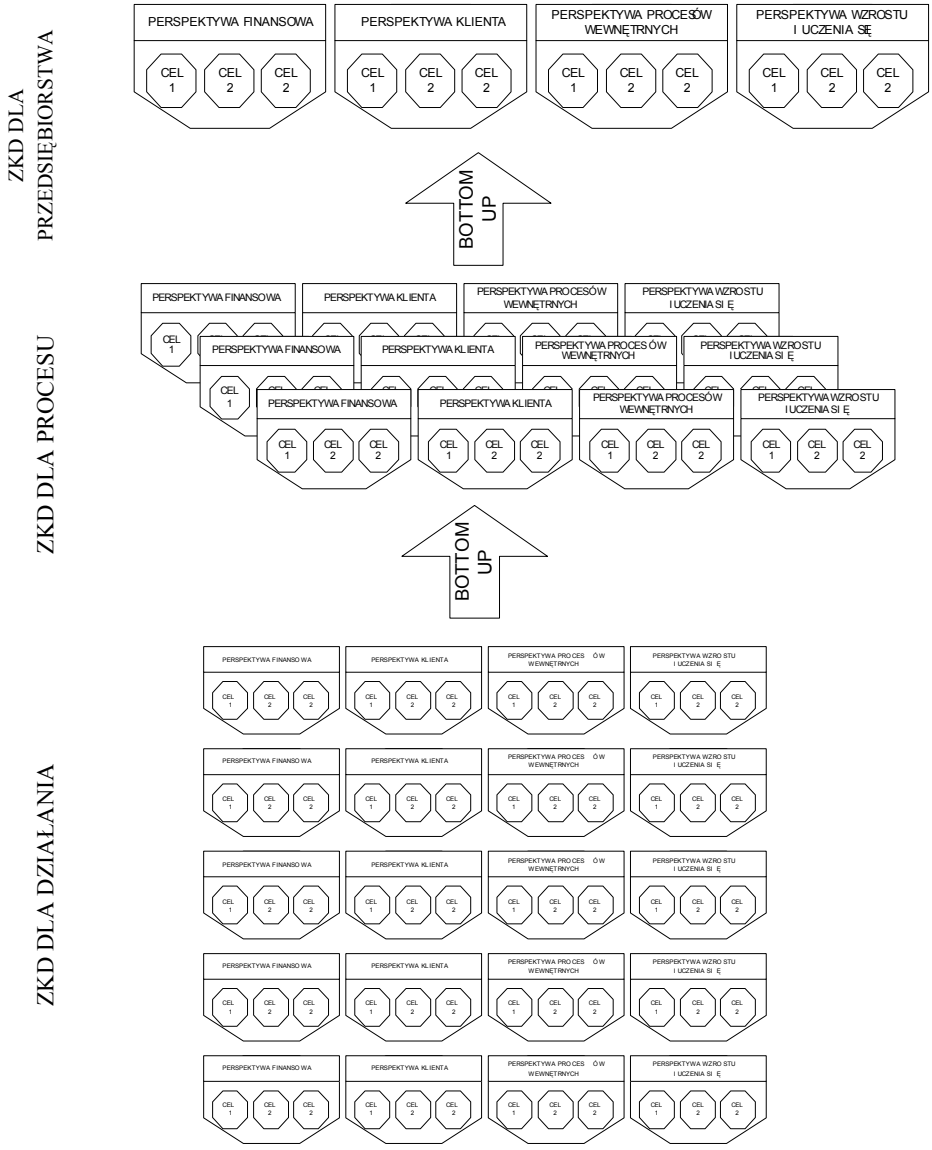
5. Zrównoważona karta działania (ZKD)

W pracy [5] zaproponowano ZKD – zrównoważoną kartę działania, tworzoną bezpośrednio dla działań. 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 itd. Dlatego chcąc spełnić różne kryteria, dobrze jest dążyć w sposób zrównoważony – wydaje się, że idea BSC przeniesiona na poziom działania mogłaby tutaj być przydatnym narzędziem.

Punktem wyjścia konstrukcji ZKD byłyby następujące elementy, które powinny zostać zidentyfikowane podczas analizy działań:

- 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.

ZKD zawierałaby, podobnie jak BSC, cele i mierniki w czterech albo nawet pięciu perspektywach. W cytowanej już pracy [5] proponujemy piątą perspektywę – perspektywę klienta wewnętrznego, która może nie jest w sposób bezpośredni bardzo istotna z punktu widzenia strategii całego przedsiębiorstwa, ale jest zazwyczaj bardzo ważna z punktu widzenia realizacji poszczególnych działań czy procesów.



Rys. 3. Podejście bottom up
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

ZKD byłaby tworzona bezpośrednio dla działań, czyli nie byłaby tym samym co BSC działań. BSC działania, będące wynikiem kaskadowania karty BSC całego przedsiębiorstwa na działania, reprezentowałaby podejście top down – spojrzenie na działanie z góry, z punktu widzenia całościowej strategii przedsiębiorstwa. ZKD byłaby natomiast rezultatem spojrzenia z dołu – z dołu widać często znacznie więcej niż

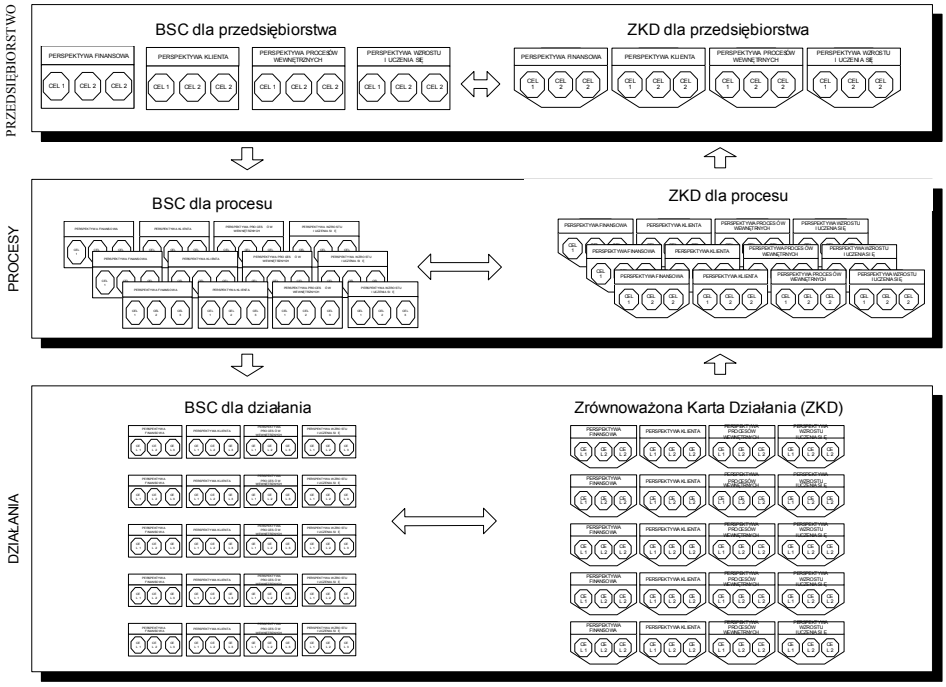
z góry, a zadowolenie pracowników czy klientów, czy też jakość wykonania danego działania często zależą od czynników niekoniecznie ujętych w strategii firmy, czy nawet wynikających z tej strategii. Oczywiście cele wynikające ze spojrzenia z dołu nie mogą być sprzeczne z celami strategicznymi firmy, dlatego ZKD powinna być uzgodniona z BSC, i to na wszystkich poziomach (spojrzenie bottom up).

Po sformułowaniu ZKD dla działań proponujemy zatem przeprowadzenie procedury odwrotnej do kaskadowania – integrację ZKD na coraz to wyższych poziomach. Ideę tej procedury przedstawiono na rysunku 3.

Tworzenie ZKD dla procesów, a potem dla całej firmy, na podstawie kart ZKD działań, powinno polegać na łączeniu celów i mierników cząstkowych z niższego poziomu i tworzeniu celów bardziej ogólnych oraz syntetycznych mierników.

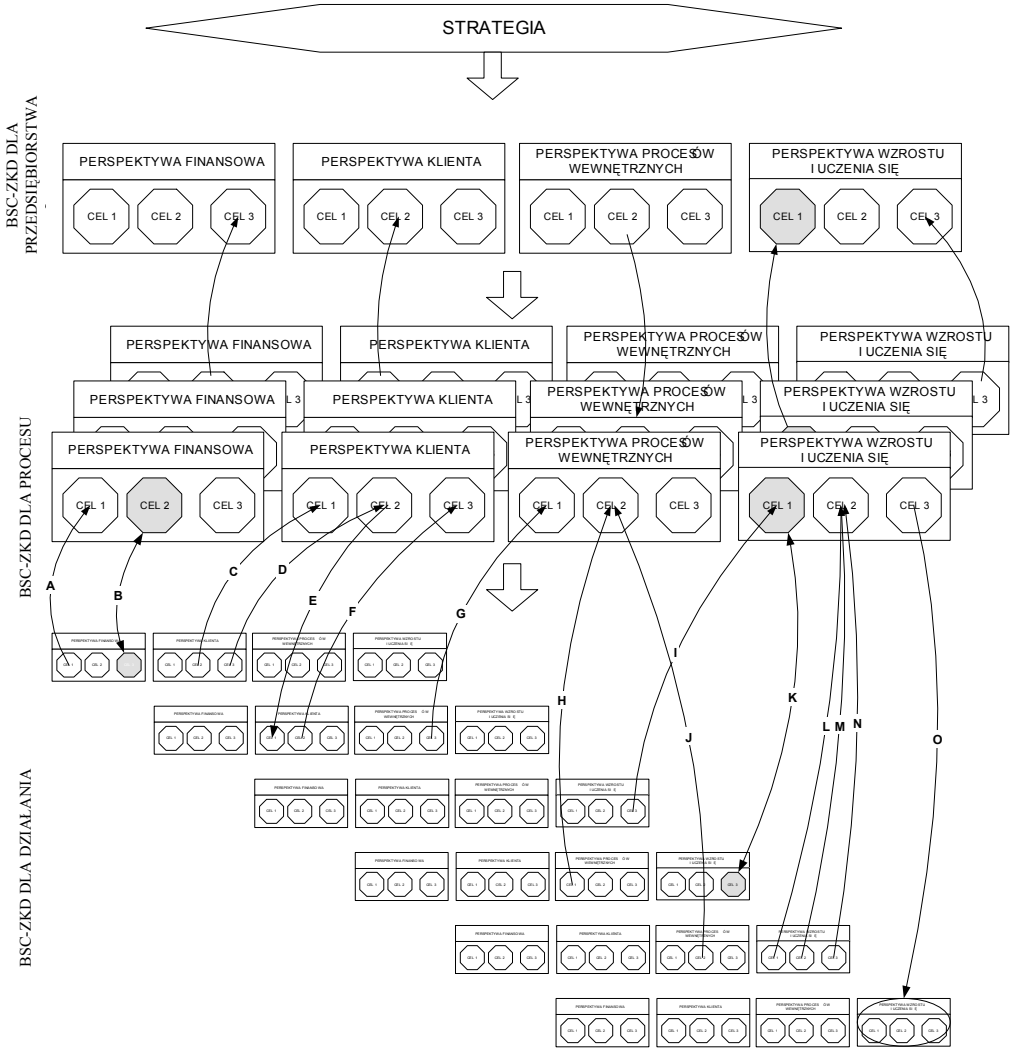
6. Integracja ZKD i BSC

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 4.



Rys. 4. BSC oraz ZKD dla działania, procesu i przedsiębiorstwa
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

W kolejnym kroku obie karty, ZKD i BSC, powinny być na każdym z poziomów zintegrowane w jedno narzędzie. Cele i mierniki z różnych poziomów i z kart BSC i ZKD mogą być od siebie zależne i na siebie oddziaływać w różny sposób. Zależy to od tego, co w danym przedsiębiorstwie dostrzega spojrzenie z góry, z punktu widzenia strategii, a co spojrzenie z dołu. Na rysunku 5 przedstawiono różne możliwe zależności: cele i mierniki z wyższych poziomów mogą wskazać na pewne cele i mierniki na niższych poziomach i odwrotnie.



Rys. 5. Przykładowe zależności pomiędzy calami w BSC a celami w ZKD
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Po integracji na każdym poziomie będzie istniała karta BSC-ZKD, zawierająca cele i mierniki istotne zarówno dla strategii przedsiębiorstwa, jak i z innych względów, może niezauważonych na poziomie budowania strategii.

Możliwe są różne warianty postępowania, co przedstawiono na rysunku 5. 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.

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 dla procesu. Mogą się one jedynie różnić 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 5 w postaci strzałki O. Strzałka E wskazuje natomiast, iż jedynie jeden cel w BSC-ZKD dla działania wynika z realizacji celu BSC-ZKD dla procesu.

7. Studium przypadku

Firma 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 aktualnie zatrudnia 2600 osób, a roczne obroty szacuje się na 500 milionów euro.

Najważniejszym jakościowym celem firmy jest zaspokajanie potrzeb klientów poprzez dostawę wyrobów spełniających oczekiwania jakościowe i cenowe w uzgod-

nionym terminie. Przedsiębiorstwo przykłada dużą wagę do satysfakcji klienta, oferując specjalne rozwiązania, które są wytwarzane oddzielnie, zgodnie ze specyficznymi zapotrzebowaniami klienta.

Produkty wytwarzane przez firmę mają zastosowanie między innymi w przemyśle samochodowym. 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.

Rys. 6. Pięć głównych obszarów funkcjonalnych firmy
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Przedsiębiorstwo składa się z pięciu głównych obszarów funkcjonalnych (rys. 6). Jest to: dział handlowy, dział logistyki, magazyn, dział marketingu oraz dział finansowo-księgowy.

Do przykładu wybrano trzy działania wchodzące w skład procesu „realizowanie zamówień od klienta". Działania te dotyczą przygotowania dostawy, prowadzenia rozmów telefonicznych z klientami oraz obsługi rachunku klienta.

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 kart dla działań, których 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 została opracowana dla wysoce kosztownych działań, takich jak: prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem, obsługa rachunku klienta oraz przygotowanie dostawy. Dla każdego z kosztownych działań opracowano: zestaw czynności składających się na działanie wraz z ewentualnymi zależnościami przyczynowo -skutkowymi, listę wejść i wyjść produktów działania, listę osób wykonujących działanie oraz klientów wewnętrznych i zewnętrznych.

Działanie: Prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem

- *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi*

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.

- *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie wykonuje czterech pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerami: 19, 10, 15, 16.

- *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" jest poprzedzone 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 dostawy" 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.

Działanie: Obsługa rachunku klienta

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi*

1. Obsługa rachunku klienta:
   a) sprawdzenie aktualnego „konta" klienta;
   b) przygotowanie listów przypominających o uregulowaniu zobowiązań;
   c) opracowanie analiz za nieterminowe regulowanie zobowiązań.
2. Sporządzanie analiz dotyczących podatku VAT.

• *Lista osób wykonujących działanie*

Zadanie to wykonuje czterech pracowników, każdy z nich ma przypisany własny numer. Są to pracownicy z numerami: 9, 13, 15,16.

• *Lista wejść i wyjść (produktów) działania*

Na wejściu	Na wyjściu
Brak zbiorczych informacji dot. zadłużenia klienta	Aktualny stan zadłużenia klienta
Brak zbiorczych informacji dot. podatku VAT	Sprawozdanie dot. podatku VAT 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.

Działanie: Przygotowanie dostawy

• *Czynności składające się na działanie, ze wskazaniem ewentualnych zależności przyczynowo-skutkowych między nimi*

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 działanie*

Działanie to 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" jest poprzedzone działaniami: „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem", „kontrolowanie statusu zamówienia" oraz „wystawianie deklaracji zgodności zamówienia". Dostawcami dla zadania są pracownicy wykonujący działanie poprzedzające.

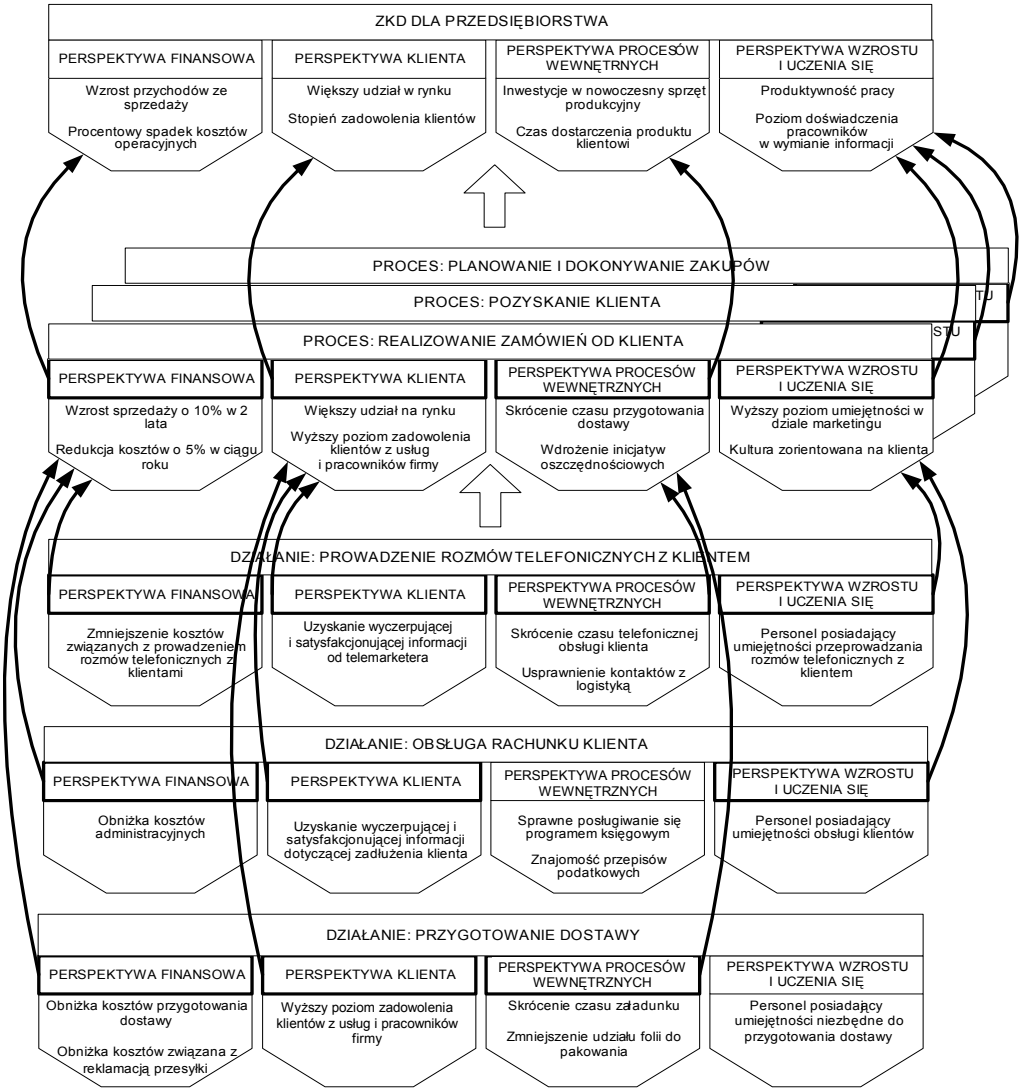
• *Lista odbiorców produktów działania (klientów wewnętrznych), zwłaszcza odbiorców realizujących działania kluczowe z punktu widzenia strategii firmy*

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.

Na rysunku 7 przedstawiono ZKD dla przedsiębiorstwa, procesu i działań wraz z ich zależnościami.



Rys. 7. ZKD dla przedsiębiorstwa, procesu i działań wraz z ich zależnościami
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Budowę ZKD dla działania „przygotowanie dostawy" rozpoczęto od definiowania celów w perspektywie wzrostu i uczenia. Za cel w tej perspektywie postawiono personel posiadający umiejętności niezbędne do przygotowania dostawy. Kolejnym krokiem było ustalenie celów w perspektywie procesów wewnętrznych. Celem w tej perspektywie było skrócenie czasu załadunku oraz zmniejszenie udziału folii do pakowania. Oba te cele mogły zostać zrealizowane wówczas, gdy przedsiębiorstwo po-

siadało odpowiednio wyszkolonych pracowników (cel w perspektywie wzrostu i uczenia się). Wyższy poziom zadowolenia klientów (z przygotowania dostawy – cel w perspektywie klienta) mógł zostać zrealizowany, gdy zostały osiągnięte cele w perspektywie procesów wewnętrznych i perspektywie wzrostu i uczenia się. Analogicznie cele w perspektywie finansowej – obniżka kosztów przygotowania dostawy oraz obniżka kosztów związanych z reklamacją przesyłki są skutkiem działań poniesionych na realizację celów w trzech wcześniejszych perspektywach.

Gdy wszystkie karty ZKD były już gotowe, można było zabrać się za opracowanie ZKD dla procesu. Większość celów zawartych w ZKD dla procesu powstało zależnie od celów ZKD dla działań. Przykładowo cel w perspektywie procesów wewnętrznych ZKD dla działania „przygotowanie dostawy" – skrócenie czasu załadunku ma swoje odzwierciedlenie w celu w perspektywie procesów wewnętrznych ZKD procesu „realizowanie zamówień od klienta" – skrócenie czasu przygotowania dostawy. Podczas opracowania ZKD dla przedsiębiorstwa miano ciągle na uwadze główny cel, jaki postawiło sobie przedsiębiorstwo. Cele zawarte w ZKD dla przedsiębiorstwa powstały z uwzględnieniem celów ZKD dla procesów. Na przykład cel w perspektywie procesów wewnętrznych ZKD procesu „realizowanie zamówień od klienta" – skrócenie czasu przygotowania dostawy ma swoje odzwierciedlenie w celu w perspektywie procesów wewnętrznych ZKD dla przedsiębiorstwa – czas dostarczania produktu klientowi.

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. Na rysunku 7 pokazano, iż zbudowana karta ZKD dla przedsiębiorstwa zawiera te postulaty.

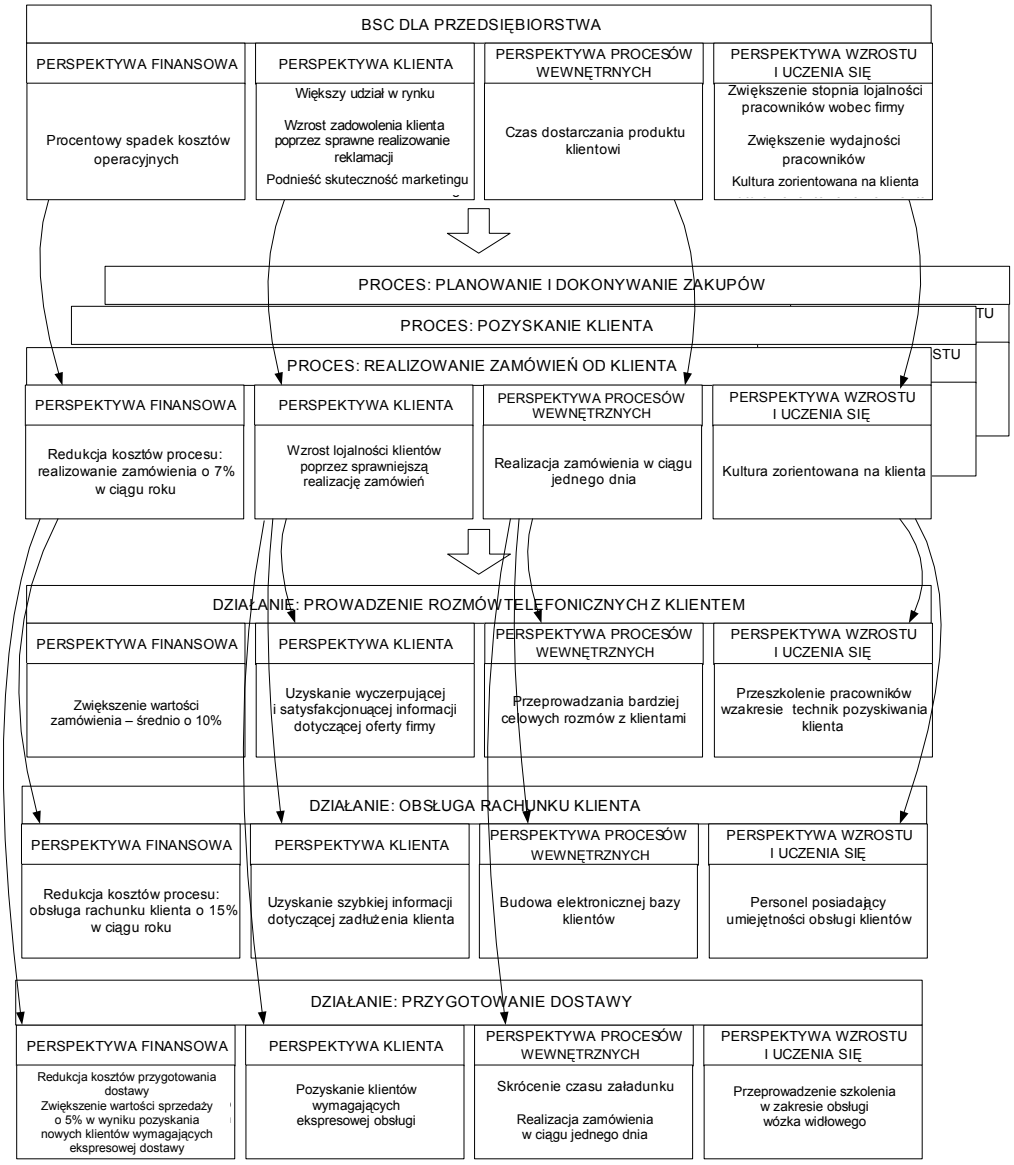
Z rysunku 7 wynika także, że został zachowany poziomy związek przyczynowo -skutkowy pomiędzy celami w poszczególnych ZKD dla działania, procesu i przedsiębiorstwa. Rozpatrując na przykład działanie „prowadzenie rozmów telefonicznych z klientami" cel – personel posiadający umiejętności prowadzenia rozmów telefonicznych z klientami może mieć wpływ na skrócenie czasu obsługi telefonicznej klienta (cel w perspektywie wzrostu i uczenia się), który znajduje swoje odzwierciedlenie w uzyskaniu wyczerpującej i satysfakcjonującej informacji od telemarketera (cel w perspektywie klienta). Ostatecznym efektem może być zmniejszenie kosztów związanych z prowadzeniem rozmów telefonicznych (cel w perspektywie finansowej) wskutek dostarczenia szybkiej, wyczerpującej i pełnej informacji klientowi.

Można także zaobserwować, że istnieją również cele identyczne; zarówno w ZKD dla działania, jak i ZKD dla procesu. Przykładem może być cel – wyższy poziom zadowolenia klientów z usług i pracowników firmy, który występuje zarówno w ZKD dla działania „przygotowanie dostawy", jak i w ZKD dla procesu „realizowanie zamówień od klienta".

Niektóre karty ZKD dla działań zawierały cele dotyczące klienta wewnętrznego. Przykładem może być cel – zebranie pełnych informacji dotyczących zamówienia

(karta ZKD dla działania – prowadzenie rozmów telefonicznych z klientem – perspektywa klienta), którego realizacja jest istotna z punktu działania „przygotowanie dostawy”

Na rysunku 8 przedstawiono budowę BSC dla przedsiębiorstwa, procesu i działania.



Rys. 8. BSC dla przedsiębiorstwa, procesu i działań wraz z ich zależnościami
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

Podczas budowy BSC dla przedsiębiorstwa miano także na uwadze, czy przedstawione cele realizują główny cel 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 budową BSC dla procesów i działań. Rachunek kosztów działań wskazał te procesy i działania, których koszty były znacząco większe i wymagały usprawnienia. Procesem takim było pozyskanie klienta, dlatego naczelne kierownictwo postanowiło zbudować kartę BSC dla procesu w celu poprawy jego efektywności i redukcji kosztów. Budowę karty BSC dla procesu podjęto za pomocą znanych z literatury przedmiotu technik kaskadowania BSC. Wybór odpowiedniej z nich zależy 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* [2], 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. Przykładowo cel – podnieść skuteczność marketingu (perspektywa klienta w BSC dla przedsiębiorstwa) został uszczegółowiony o cel – wzrost lojalności klientów poprzez sprawniejszą realizację zamówień (perspektywa klienta w BSC dla procesu). Ten zaś możliwy jest do zrealizowania wówczas, gdy spełnione zostaną cele: uzyskanie wyczerpującej i satysfakcjonującej informacji dotyczącej oferty firmy, uzyskanie szybkiej informacji dotyczącej zadłużenia klienta oraz pozyskanie klientów wymagających ekspresowej obsługi (perspektywa klienta w ZKD dla działań).

Na rysunkach 7 i 8 pokazano, że 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 są cele w perspektywach finansowych BSC i ZKD dla przedsiębiorstwa. Oprócz wspólnego celu – procentowego spadku kosztów operacyjnych, istnieje konieczność wzrostu sprzedaży eksportowej. W perspektywie klienta oprócz wspólnego celu – zwiększenia 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 między kartami nie tylko celów, ale także mierników oraz wartości docelowych. Zbudowana w ten sposób karta dla procesów i działań wykorzystana jest w przedsiębiorstwie jako narzędzie wspomagające poprawę efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie.

Bibliografia

[1] HORVATH & PARTNER, *Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001, [w:] Controlling i rachunkowość zarządcza, nr 2 /2003.
[2] HORVATH & PARTNER, *Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001, [w:] Controlling i rachunkowość zarządcza, nr 3/2003.
[3] HORVATH & PARTNER, *Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001, [w:] Controlling i rachunkowość zarządcza, nr 4/2003.
[4] KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.
[5] KUCHTA D., RYŃCA R., *Zrównoważona karta działania – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, Badania Operacyjne i Decyzje, nr 1, 2006.
[6] MILLER J., PNIEWSKI K., POLAKOWSKI M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
[7] RAMPERSAD H.K., *Kompleksowa Karta Wyników*, Placet, Warszawa 2004.
[8] ŚWIDERSKA G. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. t. II. praca zbiorowa, Warszawa 2000.

Balanced scorecard and balanced scorecard for processes and activities

The balanced scorecard is a management system that enables organizations to clarify their vision and strategy and translate them into action. In four perspectives it can catch most important targets of the firm. Activity Based Costing (ABC) is a method which can estimate cost of process and activities.

The analysis of processes and activities should lead to improvements that help to minimize costs and improve quality of the processes. All the improvements in the firm should contribute to the realization of the strategy. The article presents Balanced Scorecard for processes and activities. This method (ZKD) could be cascaded not on the functional structure of the organization but on processes and activities. Due to bottom up orientation there can be noticed different aspects (important from the point of view of strategy) witch could not be seen using only the top down approach. ZKD may help solve problems with firms flexibility. It could be made for expensive processes and activities the cost of which could be estimated due to ABC method. Due to ZKD company could improve the processes and activities. It can also help improve competitiveness of the company

Keywords: *balanced scorecard, balanced scorecard for processes and activities, efficiency process measurement*