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 1 2008

Dorota KUCHTA*, Radosław RYŃCA*

IMPLEMENTACJA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY DZIAŁANIA

W artykule przedstawiono implementację zrównoważonej karty działania (ZKD), będącej połączeniem rachunku kosztów działań (ABC) i zrównoważonej karty wyników (BSC). W przeciwieństwie do tradycyjnego kaskadowania zrównoważonej karty wyników na struktury organizacyjne, ZKD tworzona jest bezpośrednio dla działań (czy zadań). Działania (zadania) te powinny być wybrane na podstawie wyników ABC, które dostarczają informacji o tym, udział których zadań w strukturze kosztowej jest wysoki.

Słowa kluczowe: *zrównoważona karta działania, proces implementacji zrównoważonej karty działania*

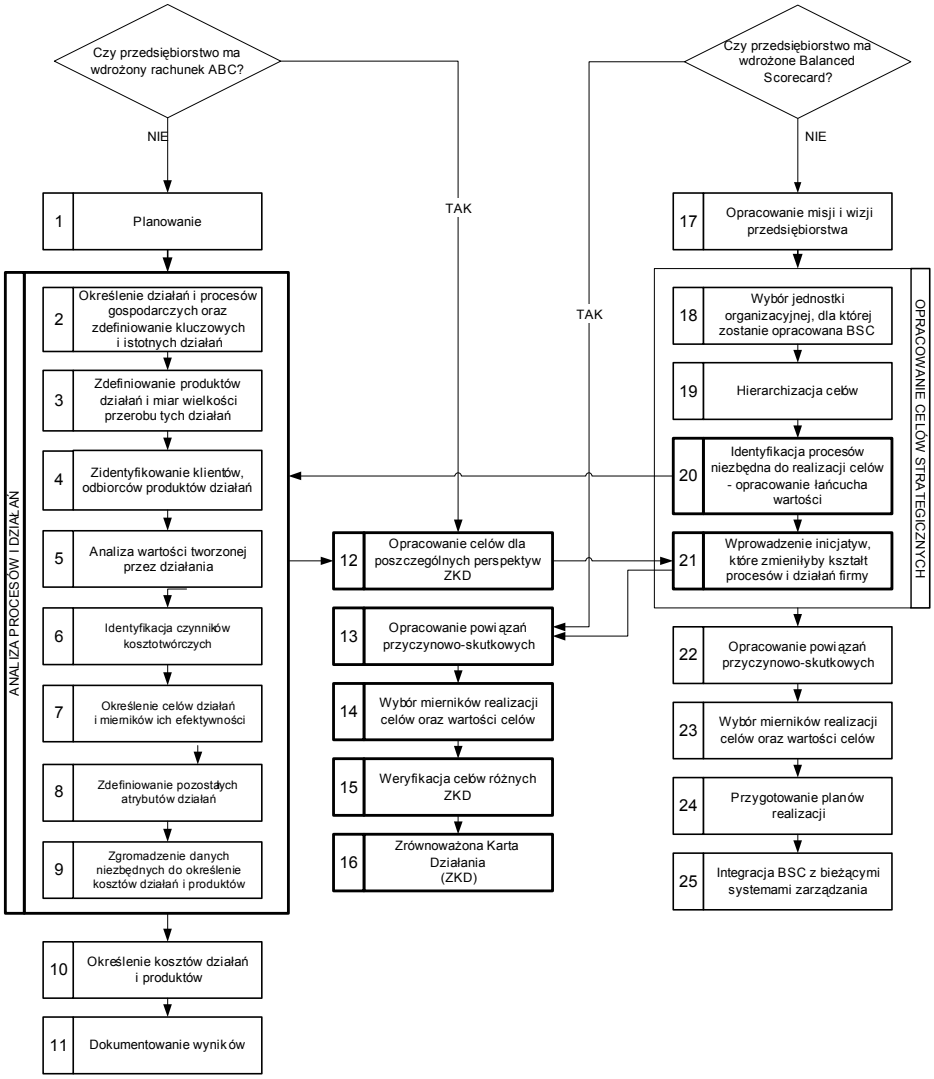
Wstęp

Zrównoważona karta wyników (z ang. *Balanced Scorecard*), w literaturze znana także jako Strategiczna Karta Wyników (tutaj będziemy stosować skrót BSC) wspomaga realizację strategii firmy. Jest metodą pomiaru realizacji celów strategicznych, w którym z poszczególnymi celami wynikającymi ze strategii firmy wiąże się mierniki (zgodnie z zasadą, że nie można zarządzać tym, czego nie można mierzyć). BSC jest kaskadowana na poszczególne działy firmy, dla których formułowane są cele z odpowiednimi miernikami [3]. W artykule [7] zaproponowano przeniesienie BSC na działania/procesy w postaci Zrównoważonej Karty Działania (ZKD). Przedsiębiorstwa chcąc przetrwać, muszą umieć przystosować się do nowych warunków funkcjonowania na rynku. Współczesne przedsiębiorstwo powinno być zorientowane na procesy oraz wykorzystywać nowoczesne metody pomiaru swoich wyników, dzięki którym możliwe byłoby podjęcie odpowiednich działań usprawniających. Zrównoważoną kartę działania należy stosować do działań najbardziej kosztownych. ZKD jest instrumentem zarządzania operacyjnego i kontroli efektywności działań. Wymaga sformułowania, również dla wybranych działań, celów i odpowiednich

* Instytytut Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej, ul. Smoluchowskiego 25, 50-372 Wrocław, e-mail: dorota.kuchta@pwr.wroc.pl, radosław.rynca@pwr.wroc.pl

mierników realizacji tych celów. Poprzez proces odwrotny do kaskadowania (proces „bottom-up") pozwala stworzyć ZKD dla całej firmy, w którym uwzględnione są cele i mierniki być może niedostrzeżone przy tworzeniu BSC „z góry", lecz ważne czy to z punktu widzenia strategii firmy, czy to dla jej sprawnego działania operacyjnego. W artykule zaprezentowano proces implementacji zrównoważonej karty działania oparty na wdrożeniu *Balanced Scorecard* lub/i rachunku kosztów działań.

Poszczególne etapy wdrożenia ZKD przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Wdrożenie zrównoważonej karty działania dla procesów i działań
Ź r ó d ł o: Opracowanie własne.

W związku z tym, iż wdrożenie ZKD wymaga przeprowadzenia identyfikacji procesów i działań, będącej także ważnym etapem w procesie wdrożenia rachunku kosztów działań, na rysunku 1 przedstawiono powiązania między rachunkiem kosztów działań i *Balanced Scorecard*. Lewa strona wykresu prezentuje wdrożenie rachunku kosztów działań (numer 1–11). Prawa strona wykresu przedstawia natomiast wdrożenie *Balanced Scorecard* (numer 17–25).

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 swoją uwagę na realizacji zadań w ramach swoich komórek organizacyjnych. Zorientowanie na procesy i działania wymaga przeprowadzenia analizy działań. Jest ona także ważnym etapem wdrożenia rachunku kosztów działań (numer 2–9).

Analiza procesów i działań stanowi najważniejszy element wdrożenia metody ZKD. Zadaniem tego etapu jest opisanie i identyfikacja działań, składających się na proces gospodarczy realizowany w przedsiębiorstwie.

Celem identyfikacji procesów i działań jest ustalenie, jakie procesy są realizowane w przedsiębiorstwie. „Dzięki identyfikacji procesów powstaje hierarchiczne odwzorowanie organizacji przedsiębiorstwa oraz zależności między różnymi procesami i poziomami w strukturze organizacyjnej. Z tego względu identyfikacja procesów bywa określana jako funkcjonalna dekompozycja przedsiębiorstwa" [9, s. 170]. Identyfikacja procesów i działań jest także jednym z najtrudniejszych zagadnień rachunku kosztów działań [11, s. 42].

Na potrzeby metody ZKD realizowane przez przedsiębiorstwo działania powinny być odpowiednio klasyfikowane. W literaturze przedmiotu można spotkać wiele różnych systemów klasyfikacji działań [9, s.165; 5, s. 47; 10, s. 192;15, s. 102]. Poniżej przedstawiono osiem kroków wykorzystywanych w analizie działań i procesów [8, s. 67].

• *Określenie procesów gospodarczych oraz zdefiniowanie kluczowych i istotnych działań*

Identyfikacja procesów jest jednym z najistotniejszych zagadnień ZKD. W pierwszym kroku określa się kluczowe działania, istotne z punktu widzenia funkcjonowania przedsiębiorstwa. Podczas identyfikacji procesów i działań przedsiębiorstwo może

napotkać na szereg trudności. Pierwsza z nich wynikać może z niewłaściwego zdefiniowania pojęcia procesu. W większości przedsiębiorstw słowo to jest używane w sposób dowolny, często jako synonim działania [9, s. 170].

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 mają one swojego odzwierciedlenia w głównych zamierzeniach przedsiębiorstwa [17].

Inny problem może polegać na tym, iż działania będą zdefiniowane zbyt szczegółowo; wtedy lista zawierająca tysiące pozycji może być trudna do przetworzenia. Zbyt ogólne definiowanie może natomiast prowadzić do zbyt wysokiego poziomu agregacji, tak że informacje będą nieprzydatne [8, s. 63]. 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 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 charakterze [8, s. 63].

Podczas identyfikacji działań przedsiębiorstwo tworzy słownik działań, który stanowi bazę danych o działaniach. W słowniku tym wszystkie wyodrębnione działania są dokładnie opisane. Określa on nie tylko, jakie działania realizuje przedsiębiorstwo, ale prezentuje także związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi [1, s. 14]. J. Miller sugeruje, aby w słowniku działań zostały zawarte następujące elementy [8, s. 78]:

- 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.

Identyfikacja procesów i działań powinna pozwolić odpowiedzieć na pytania [11, s. 51]:

- 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?

W celu określenia procesów gospodarczych oraz zdefiniowania kluczowych i istotnych działań w literaturze przedmiotu proponuje się dwie metody: metodę odgórną i oddolną [8, s. 67].

Metoda odgórna (top-down) polega na wyodrębnieniu procesów głównych, a następnie kluczowych działań [8, s. 67]. Alternatywnym podejściem do metody odgórnej jest metoda oddolna (bottom-up) [13, s. 199]. Polega ona na zidentyfikowaniu i nazwaniu działań realizowanych przez przedsiębiorstwo lub jego jednostkę, a następnie powiązaniu je w procesy. Metoda ta bazuje na wielu technikach zbierania informacji, takich jak wywiady, badania ankietowe, analiza danych historycznych. Pozwala zgromadzić szczegółowy i obszerny materiał badawczy, dzięki czemu możliwe jest stworzenie dokładnego obrazu zachodzących w przedsiębiorstwie działań i procesów [13, s. 199; 8, s. 67; 1, s. 15].

J. Miller przedstawia także inne techniki wykorzystywane w celu identyfikacji procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Jedną z nich jest model łańcucha wartości [12, s. 36]. Celem zastosowania koncepcji łańcucha wartości jest określenie źródeł przewagi konkurencyjnej, gdyż łańcuch wartości zawiera zestaw procesów i działań niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak zaprojektowanie, zaopatrzenie, wyprodukowanie, wprowadzenie na rynek, dystrybucja i obsługa wyrobu lub usługi.

W literaturze przedmiotu istnieje wiele klasyfikacji procesów i działań, Jedną z nich jest klasyfikacja procesów według American Productivity & Quality Center (Amerykańskie Centrum Badań nad Produktywnościa i Jakością). Zawiera ona szereg procesów, 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" [11. s. 73]. Narzędzie to umożliwia sklasyfikowanie działań w sposób ułatwiający ich porównanie w różnych przedsiębiorstwach.

Przedstawione metody analizy procesów i działań stanowią dużą pomoc przy wprowadzaniu ZKD i tworzeniu słownika działań. Wspierają 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 stwarzać problemy w komunikowaniu rozwiązań. Modele te nie uwzględniają także hierarchii działań zachodzących w przedsiębiorstwie. Ze względu na różną specyfikę przedsiębiorstw, poszczególne działania i procesy w nich zachodzące mogą się bowiem różnić priorytetem [1, s. 15].

Wyodrębnienie działań zwykle nie pociąga za sobą konieczności dodatkowego ustalenia osób odpowiedzialnych za te działania. Działania te bowiem realizowane są w wydziałach, komórkach przedsiębiorstwa, które są kierowane i nadzorowane przez

określoną osobę. Niemniej jednak czasami występuje konieczność wyróżnienia takiej osoby. Ma to szczególnie miejsce 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 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. Trzon zespołu procesowego powinni jednak stanowić pracownicy znający organizację i cele przedsiębiorstwa. Autor ten uważa, iż do zespołu procesowego mogą być także włączeni konsultanci i pracownicy naukowi. Angażowanie osób z zewnątrz przedsiębiorstwa pozwoli bowiem wykorzystać ich umiejętności, wiedzę, doświadczenie, których nie mają zatrudnieni w danym przedsiębiorstwie pracownicy [11, s. 45].

Reasumując, identyfikacja działań realizowanych w przedsiębiorstwie to nie tylko pierwszy krok wprowadzania rachunku kosztów działań, ale także zrównoważonej karty działania. To także podstawowy etap analityczny, niezbędny do zrozumienia organizacji pracy, przyczyn powstawania kosztów, a także źródeł ograniczenia potencjalnej efektywności [1, s. 10]. Jest to niezmiernie ważna faza budowy modelu ZKD, od której w przyszłości może zależeć skuteczność zarządzania procesami i działaniami zachodzącymi w przedsiębiorstwie.

• *Zdefiniowanie produktów działań i miar wielkości przerobu tych działań*

„Miara wielkości przerobu działania jest źródłem informacji o tym, ile pracy wykonano" [8, s. 85]. Zdefiniowanie produktów działań i miar wielkości przerobu tych działań nie jest zadaniem łatwym. O ile bowiem zdefiniowanie produktów działań w jednostce, jaką jest dział produkcji, nie nastręcza problemów, o tyle sytuacja wygląda inaczej w takich obszarach jak między innymi dział podatków.[1] 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, pozwala bowiem zmierzyć wielkość przerobu poszczególnych działań [8, s. 85].

• *Identyfikowanie klientów, odbiorców produktów działań*

W związku z tym, że każde działanie ma swoich klientów, niezmiernie istotna jest ich identyfikacja. Klientami produktów działań mogą być zarówno klienci zewnętrzni, jak i osoby wewnątrz przedsiębiorstwa. W przypadku większości działań określenie

[1] Przykładowo produktem działania sekcji podatkowej może być lista pytań dotyczących prawa podatkowego lub lista interpretacji prawa [8, s. 80].

klienta produktów działań nie jest trudne. Sytuacja może się skomplikować, gdy produkt działania ma wielu odbiorców. Przykładem może być działanie polegające na wypłacie wynagrodzeń pracownikom. Klientem produktu tego działania są, oprócz pracownika, który otrzymuje wynagrodzenie, 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.

Zidentyfikowanie klientów, odbiorców produktów działań ma szczególne znaczenie, pozwala bowiem skupić uwagę przedsiębiorstwa na tych produktach działań, które zaspokajają oczekiwanie klientów oraz pozwalają określić warunki dotyczące cech działań, takich jak np. standardy jakości [5, s. 844]. 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 wartość [8, s. 83].

• *Analiza wartości tworzonej przez działania*

Zadaniem tego etapu jest także 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 pożądanych przez klienta oraz wymagany przez klienta sposób obsługi [14, s. 207].

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 być [14, s. 207]:

- produkcja wadliwych wyrobów,
- transport wewnętrzny,
- wewnętrzna kontrola,
- składowanie i magazynowanie.

• *Identyfikacja czynników kosztotwórczych*

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, mających wpływ na wielkość kosztów można zaliczyć między innymi fluktuację zatrudnionych, kwalifikacje personelu, nowoczesność parku maszynowego oraz złożoność produktów [4, s. 843].

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 działania [8, s. 85].

• *Określenie celów działań i mierników ich efektywności*

Zadaniem tego etapu jest zdefiniowanie miar, które są źródłem informacji o wykonanej pracy. Miernik efektywności „jest to wskaźnik wykonanej pracy oraz osiągniętych wyników przez działanie, proces lub jednostkę organizacyjną" [8, s. 85].

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 informacji o odchyleniach między planem a wykonaniem" [11, s. 187]. 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 „biegną" przez różne komórki organizacyjne. „Kiedy kierownictwo przedsiębiorstwa otrzymuje informację o faktycznym koszcie procesu, jest wówczas w stanie odpowiednio nim zarządzać, aby zwiększyć jego efektywność" [11, s. 187].

Mierniki efektywności stanowią ważny element w procesie poprawy efektywności procesów i działań. Dostarczają bowiem informacji o działaniach z punktu widzenia różnych kryteriów. Mogą być także wykorzystane do porównań benchmarkingowych zarówno wewnętrznych (w obrębie przedsiębiorstwa), jak i zewnętrznych (z innymi firmami). Przedsiębiorstwo, które chce osiągnąć zmiany sposobu myślenia na rzecz ciągłego doskonalenia, musi stosować mierniki efektywności w oparciu o kryterium produktywności, jakości, czasu i zadowolenia klienta [8, s. 88].

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 (...)" [8, s. 134] pozwoliłoby zbudować instrument pomiaru efektywności procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, jakim jest zrównoważona karta działania (ZKD).

• *Zdefiniowanie pozostałych atrybutów działań*

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.

• *Zgromadzenie danych, niezbędnych do określenia kosztów działań i produktów*

Gromadzenie danych jest bardzo istotnym elementem w analizie działań. Od tego bowiem, jakie dane zostaną zebrane, zależeć będzie w dużej mierze skuteczność poprawy poszczególnych procesów i działań.

Podstawowymi technikami zbierania danych są:

• wywiady,

• badania ankietowe,

- 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.

Ustalenie, jakie procesy są realizowane w przedsiębiorstwie, stanowi więc podstawowy element w wdrożeniu ZKD. Niemniej jednak nie można zapominać, że samo ustalenie procesów i działań jest niewystarczające. Jeśli przedsiębiorstwo nie będzie funkcjonować w sposób procesowy, lecz 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. 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 autorów – koordynatorem prac wdrożeniowych nad ZKD. Koordynator prac wdrożeniowych powinien powołać zespół, który byłby 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 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 należy 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 oraz jakie zasoby owo działanie „konsumuje". Mogą także zgłaszać różne propozycje usprawnienia, odmienne od propozycji kierownictwa.

2. Opracowanie celów dla poszczególnych perspektyw

Kolejnym krokiem po przeprowadzeniu analizy działań (numer 2–9 na rys. 1) jest opracowanie celów działania w ramach poszczególnych perspektyw ZKD (numer 12

na rys. 1). 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 wspomniano o konieczności formułowania celów ogólnych, dla zachowania przejrzystości kierunku, do którego zmierza przedsiębiorstwo, o tyle podczas formułowania celów dla ZKD określa się cele szczegółowe, które wykorzystywane są w praktyce codziennych działań [2, s. 109].

Autorzy proponują, 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 będą 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 owo działanie 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 odnoszą się zwykle 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 wchodzą także kierownicy nie ma potrzeby przeprowadzania wywiadów, tak jak w przypadku ustalania celów dla BSC.

Podczas ustalania celów należy brać pod uwagę wprowadzenie inicjatyw, które zmieniłyby kształt procesów i działań firmy (numer 21 na rys. 1).

3. Opracowanie powiązań przyczynowo-skutkowych

Kolejnym etapem jest konieczność istnienia związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami w poszczególnych perspektywach (numer 13 na rys. 1). Opracowanie powiązań przyczynowo-skutkowych w ZKD (numer 13 na rys. 1) różni się tym od powiązań przyczynowo-skutkowych BSC (numer 22 na rys. 1), 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 mają swoje odzwierciedlenie w drugiej, co ma zasadnicze znaczenie dla ciągłości i kompleksowości wykonywanego działania.

4. Wybór mierników realizacji celów oraz wartości celów

Kolejny krok w budowie ZKD to ustalenie mierników dla poszczególnych celów działania (numer 14 na rys. 1). Autorzy proponują, aby podczas formułowania mierników wyznaczyć zarówno wartości rzeczywiste, jak i wartości docelowe. Pozwoli to w łatwy sposób pokazać kierunki zmian oraz w szczególnych sytuacjach podjąć działania naprawcze.

5. Weryfikacja celów różnych ZKD

Po wyznaczeniu celów i mierników dla ZKD należy przeprowadzić sesję, której celem jest zaprezentowanie wszystkich ZKD 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 weryfikacja ustalonych wcześniej celów dla poszczególnych działań. Chodzi o to, aby cele w poszczególnych perspektywach różnych ZKD nie wykluczały się wzajemnie, lecz były ze sobą spójne (numer 15 na rys. 1). Owa weryfikacja celów pozwoli zbudować kartę ZKD dla procesu, będącą uogólnieniem celów szczegółowych różnych ZKD. 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. Konieczne zatem jest wyznaczenie innych mierników, 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 ona cennych danych, dotyczących analizy procesów i działań oraz informacji wykorzystywanych w etapie przygotowania definicji działania, o czym była już mowa wcześniej. Proces wdrożenia ZKD powinien być zatem poprzedzony metodami, które ułatwiłyby pozyskanie odpowiednich informacji wykorzystywanych później w trakcie implementacji ZKD. Autorzy sugerują, aby ostateczny kształt karty ZKD, a szczególnie cele i mierniki, zostały zaakceptowane przez naczelne kierownictwo w ramach warsztatów strategicznych, podobnie jak to ma miejsce podczas ustalania celów i mierników dla BSC.

Podsumowanie

Zrównoważona karta wyników (BSC) stanowi cenne narzędzie zarządzania strategicznego. Cieszy się dużym zainteresowaniem zarówno wśród zagranicznych, jak i polskich przedsiębiorstw. Dzięki swojej unikatowej konstrukcji pozwala kontrolować realizację celu, które przedsiębiorstwo sobie wyznaczyło.

Rachunek kosztów działań i zarządzanie kosztami działań (ABC/ABM) są narzędziami zarządzania operacyjnego. Umożliwiają wyznaczenie kosztów procesów, działań i zadań w przedsiębiorstwie. Pozwalają zidentyfikować działania drogie oraz te, które mają najważniejszy wpływ na realizację celów strategicznych.

„Owocem" integracji obu metod jest Zrównoważona Karta Działania (ZKD). Pozwala ona oceniać i doskonalić działania (zadania) w sposób zrównoważony, z różnych perspektyw.

W artykule przedstawiono proces implementacji ZKD, który jest ułatwiony w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo ma zidentyfikowane procesy i działania i/lub ma wdrożony rachunek kosztów działań oraz *Balanced Scorecard*. Implementacja zrównoważonej karty działania wykorzystuje bowiem niektóre z etapów wdrożeniowych rachunku ABC oraz BSC. Umożliwia także konstruowanie kart ZKD dla tych procesów i działań, których koszt wyliczony za pomocą metody ABC jest wysoki.

Bibliografia

[1] CZAKON W., JAKUBIEC I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2*, Controlling i rachunkowość zarządcza nr 6/2002.

[2] FRIEDAG H.R., SCHMIDT W., *My Balanced Scorecard – Moja strategiczna Karta Wyników*, Beck, Warszawa 2003.

[3] HORVATH et al., *Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników – Balanced Scorecard umsetzen*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001 [w:] Controlling i rachunkowość zarządcza, nr 2 i 3 /2003.

[4] JARUGA A., NOWAK W., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001.

[5] JARUGOWA A., NOWAK W., SZYCHTA A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.

[6] KAPLAN R., COOPER R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002.

[7] KUCHTA D., RYŃCA R., *Zrównoważona karta działania – połączenie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań ze zrównoważoną kartą wyników*, Badania Operacyjne i Decyzje, Wrocław, 2006, nr 1.

[8] MILLER J., PNIEWSKI K., POLAKOWSKI M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.

[9] NOWAK E., PIECHOTA R., WIERZBIŃSKI M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

[10] NOWAK E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2003.
[11] PIECHOTA R., *Projektowanie rachunku kosztów działań – Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005.
[12] PORTER M.E., *Competitive advantage – creating and sustaining superior performance*, The Frez Press, Londyn 1985, ww.isaca.org.pl
[13] SOŁTYS D. (red.), *Rachunkowość Zarządcza Przedsiębiorstw – Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003.
[14] ŚWIDERKA G. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997.
[15] WNUK T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999.
[16] WNUK-PEL T., LESZCZYŃSKI Z., *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004.
[17] ZAWISTOWSKI T., *Podejście procesowe*, Problemy Jakości, wrzesień 2001.

Implementation of *Balanced Scorecard* for processes and activities

The article presents the implementation of *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 the bottom up orientation there can be noticed different aspects (important from the strategy point of view) which could not be seen using the top down approach only. Opposite to the traditional cascade process, ZKD is created directly for activities. It is made for expensive processes and activities the cost of which could be estimate due to ABC method. The article presents the process of implementation of *Balanced Scorecard* for processes and activities. It is easier in case of the organizations firms which have processes and/or activities is identified and put into practice activity based costing method and *Balanced Scorecard* (BSC). The implementation of balanced scorecared for processes activities used different aspects of implementation of the BSC and the ABC method.

Keywords: *Balanced Scorecard for processes and activities, implementation process of Balanced Scorecard for processes and activities*