

Olga Pewniak-Kaliska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

STOSOWANIE ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW W CONTROLLINGU STRATEGICZNYM

Zrównoważona karta wyników (ZKW) to stworzona przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona koncepcja biznesowa, która pomogła osiągnąć sukces przedsiębiorstwom na całym świecie. Od kilku lat obserwuje się rosnące zainteresowanie koncepcją ZKW również wśród polskich przedsiębiorstw. Swą ogromną popularność zawdzięcza dwóm głównym zaletom. Po pierwsze, umożliwia prezentację i ocenę działań przedsiębiorstwa w czterech komplementarnych perspektywach: finansów, klienta, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju, równoważąc rozmaite cele i punkty widzenia. Po drugie, pozwala zintegrować myślenie strategiczne z codziennością organizacji, stanowiąc podstawę systemu zarządzania ukierunkowanego na realizację strategii. Celem artykułu jest przybliżenie koncepcji ZKW jako instrumentu wspierającego controlling strategiczny.

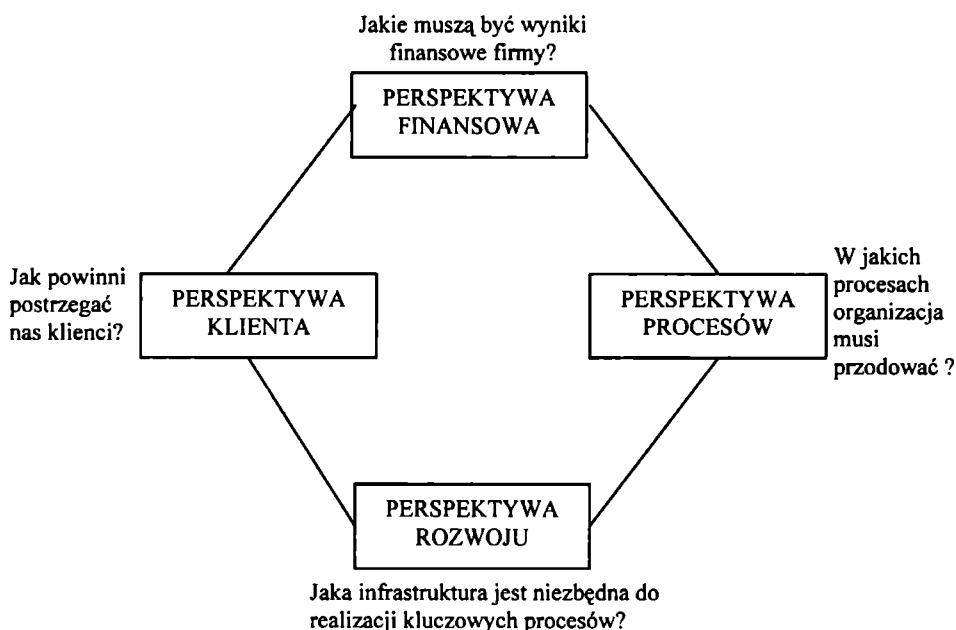
Zrównoważona karta wyników przedkłada misję i strategię przedsiębiorstwa na cele i mierniki efektywności pogrupowane w czterech różnych perspektywach:

- finansowej,
- klienta,
- procesów wewnętrznych,
- uczenia się i rozwoju [3, s. 41].

Projektowanie zrównoważonej karty wyników skłania przedsiębiorstwo do powiązania własnych celów finansowych ze strategią korporacji. Cele finansowe powinny stanowić punkt odniesienia do celów i mierników sformułowanych w ramach pozostałych perspektyw. Zadaniem celów i mierników finansowych jest określenie oczekiwanych efektów finansowych strategii [3, s. 58].

Cele finansowe organizacji ulegają ciągłym zmianom w zależności od fazy jej życia. W pierwszej fazie życia przedsiębiorstwa – fazie wzrostu – podmioty gospodarcze koncentrują się na dynamice sprzedaży (na nowych rynkach i nowych klientach oraz nowych produktach i usługach), na utrzymaniu na odpowiednim

poziomie wydatków na rozwój produktów, procesów, systemów, umiejętności pracowników, na tworzeniu nowych kanałów dystrybucji. W fazie utrzymania kładzie się z kolei nacisk na tradycyjne mierniki finansowe, takie jak zysk operacyjny i marża brutto. Projekty inwestycyjne oceniane są zgodnie ze standardową procedurą planowania inwestycyjnego na podstawie zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Niektóre przedsiębiorstwa wykorzystują również nowe mierniki finansowe, takie jak ekonomiczna wartość dodana i wartość dla akcjonariuszy. Wszystkie te mierniki odzwierciedlają klasyczny cel finansowy – osiągnąć wysoki wzrost z zaangażowanego kapitału. W fazie żniw najważniejsze są przepływy pieniężne. Wszystkie inwestycje muszą odznaczać się szybkim i pewnym zwrotem z zaangażowanych kapitałów. Należy dodać, że przyporządkowanie przedsiębiorstwa do danej kategorii nie jest stałe i zmiany następują wraz z upływem czasu, przesuując jednostki do przedstawionych faz. Znaczący to, że z czasem zmieniają się finansowe i inwestycyjne cele organizacji, powinny więc podlegać okresowej weryfikacji [3, s. 61].



Rys. 1. Zrównoważona karta wyników – kompleksowa prezentacja dokonań przedsiębiorstwa

Źródło: [1, s. 4].

Perspektywa finansowa zrównoważonej karty wyników umożliwia kadrze kierowniczej określenie mierników, które służą do oceny długoterminowego sukcesu przedsiębiorstwa oraz czynników, które warunkują ten sukces i przyszłe wyniki. Większość jednostek gospodarczych obiera sobie za strategiczne cele

finansowe wzrost przychodów, redukcję kosztów, poprawę wydajności, poprawę wykorzystania aktywów oraz minimalizację ryzyka, które to cele wynikają ze strategii i muszą być nierozłącznie powiązane z czterema perspektywami karty wyników.

Centralnym punktem strategii każdej organizacji jest klient, a zatem pomiar działalności przedsiębiorstwa z perspektywy klienta ma ogromne znaczenie. Kierownictwo organizacji musi odpowiedzieć na pytanie: „Jak powinni postrzegać nas klienci, aby możliwe było osiągnięcie założonych wyników finansowych”. Formułując strategię, określa się docelowe rynki i klientów, do których kierowana jest oferta produktowa. Znajduje to odzwierciedlenie w zrównoważonej karcie wyników, w której określa się miary satysfakcji klienta oraz udziały w rynkach docelowych. Porównując docelowe wskaźniki z wielkościami rzeczywistymi oraz z analogicznymi wskaźnikami konkurencji, kierownictwo jest w stanie określić, czy wybrana strategia w odniesieniu do klientów jest realizowana prawidłowo (przez porównanie planów z wielkościami rzeczywistymi), a również czy przedsiębiorstwo realizuje dobrą strategię (przez porównanie z konkurencją) [5, s. 458].

Podstawowe mierniki w perspektywie klienta są wspólne dla wszystkich typów organizacji: udział w rynku, lojalność klientów i pozyskiwanie nowych klientów, satysfakcja klientów oraz rentowność klientów.

Zrównoważona karta wyników jest narzędziem, dzięki któremu zarząd przedsiębiorstwa przekłada strategiczne cele firmy na system miar odzwierciedlających te aspekty działalności organizacji, które z punktu widzenia klienta mają kluczowe znaczenie. Zazwyczaj wymienia się trzy grupy atrybutów, a mianowicie:

- cechy produktu (usługi): funkcjonalność, jakość i cena,
- relacje z klientami: jakość obsługi klienta,
- wizerunek i reputacja [3, s. 89].

Identyfikując konkretne cele i mierniki w każdej z tych trzech grup, menedżerowie powinni dążyć do skoncentrowania wysiłków organizacji na zaoferowaniu swoim klientom ponadprzeciętnej wartości.

W perspektywie procesów wewnętrznych identyfikowane są działania i procesy kluczowe dla celów sformułowanych w perspektywie klienta i finansowej. Dzięki temu mierniki efektywności koncentrują się na tych procesach wewnętrznych, które będą miały największy wpływ na satysfakcję klienta i osiągnięcie celów finansowych. Pełny model łańcucha wartości, który to model przedsiębiorstwa mogą dostosowywać do własnych potrzeb, zawiera trzy zasadnicze grupy procesów:

1. Procesy innowacyjne, mające zbadać obecne oraz przyszłe potrzeby klientów w celu stworzenia produktu lub usługi, która zaspokoi te potrzeby.
2. Procesy operacyjne, obejmujące odcinek łańcucha od uzyskania zamówienia od klienta do dostarczenia mu produktu lub usługi. Nacisk położony jest na wydajne, nieprzerwane i terminowe dostawy produktów i usług do

dotychczasowych klientów. Stosowane mierniki odnoszą się do jakości, czasu trwania, kosztów procesów operacyjnych oraz elastyczności wytwarzania.

3. Procesy obsługi posprzedażnej, polegające na świadczeniu usług dodających wartość do produktów sprzedanych klientom (gwarancje i naprawy gwarancyjne, naprawa usterek, obsługa zwrotów, przyjmowanie zapłaty). Przykładowe mierniki to szybkość obsługi, koszt zasobów zużytych w procesie obsługi posprzedażnej czy też mierniki odnoszące się do czasu trwania, jakości i kosztów procesów operacyjnych [3, s. 99] (za [4, s. 66]).

W ramach takiego łańcucha wartości wszystkie procesy są ważne i muszą być dobrze realizowane. Jednakże należy się skupić na tych procesach, których sprawność i efektywność ma największy wpływ na wartości dla klienta i dla właścicieli.

W perspektywie rozwoju identyfikowane są zasoby konieczne do wprowadzenia zmian i w dążeniu do celów ujętych w perspektywie finansowej, klienta i procesów wewnętrznych. Łańcuch przyczynowo-skutkowy celów strategicznych, przechodzący przez wszystkie cztery perspektywy, bierze swój początek w perspektywie rozwoju. Zatem cele sformułowane w tej perspektywie stanowią podstawy długoterminowego rozwoju i doskonalenia organizacji. Na perspektywę rozwoju składają się trzy główne elementy: potencjał kadrowy, możliwości systemów informacyjnych oraz zgodność ze strategią [2, s. 67].

Wśród podstawowych obszarów charakteryzujących proces rozwoju wymienić można:

- satysfakcję pracowników związaną z wykonywaną pracą (zadowolony pracownik pracuje lepiej i zdecydowanie częściej myśli o interesie organizacji),
- utrzymanie w przedsiębiorstwie pracowników na kluczowych stanowiskach (mierzone procentem pracowników rezygnujących z pracy w przedsiębiorstwie w ciągu całego okresu),
- produktywność pracowników (mierzoną przeciętnym przychodem ze sprzedaży na jednego zatrudnionego),
- dostęp do systemów informacyjnych wspomagających zarządzanie,
- stopień motywacji pracowników (mierzoną przeciętną liczbą inicjatyw usprawniających działanie przedsiębiorstwa na jednego zatrudnionego i procentem inicjatyw wdrożonych) [5, s. 465].

Wszystkie wymienione obszary działalności związane z perspektywą rozwoju powinny być mierzone i porównywane w czasie i w stosunku do planów.

Obok kompleksowej prezentacji dokonań organizacji podstawowym wyróżnikiem ZKW jest integracja wokół wizji i strategii przedsiębiorstwa. Strategia stanowi wspólny mianownik celów i mierników ustalonych dla wszystkich czterech perspektyw. Dobrze skonstruowana karta powinna wyrażać ciąg zależności przyczynowo-skutkowych prowadzących do realizacji wizji i strategii. Budowa

ZKW poprzez ustalenie celów powiązanych ze sobą zależnościami przyczynowo-skutkowymi dyscyplinuje myślenie o strategii. Wszystkie cele i mierniki efektywności w ZKW, zarówno finansowe jak i niefinansowe, definiowane są na podstawie wizji i strategii przedsiębiorstwa [1, s. 5].

Zrównoważona karta wyników doskonale może uzupełniać controlling strategiczny oraz z nim współpracować na różnych poziomach – ze względu na zbieżne cechy. Karta wyników ukierunkowana jest na zarządzanie strategiczne, podobnie controlling strategiczny – poprzez uczestnictwo w fazach procesu strategicznego (tj. w analizie strategicznej, formułowaniu, wdrażaniu i realizacji strategii oraz w kontroli strategicznej). ZKW i controlling zajmują się zapewnieniem długotrwałej egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa oraz możliwościami osiągania sukcesu. Ich uczestnictwo w zarządzaniu organizacją mierzone jest długimi horyzontami czasowymi, często nawet nieograniczonymi. Koncentrują się na zewnętrznych uwarunkowaniach przedsiębiorstwa, na ich podstawie kształtują cele i zasoby oraz dopasowują organizację do zmian w otoczeniu.

Stosowanie zrównoważonej karty wyników w controllingu strategicznym dostarcza wielu korzyści, wśród których znajdują się m.in.:

- skuteczna implementacja strategii poprzez systemową integrację zarządzania strategicznego z operacyjnym,
- przełożenie strategii na szczegółowe cele,
- możliwość ciągłego monitorowania strategii, bieżąca informacja o tym, w jakim stopniu założona strategia została zrealizowana, w którym miejscu na drodze do zrealizowania wizji znajduje się organizacja,
- wzrost wartości przedsiębiorstwa,
- prosty opis i efektywna komunikacja strategii na wszystkich poziomach organizacji,
- funkcjonowanie systemu kontroli przedsiębiorstwa zorientowanego na przyszłość oraz przeszłe wyniki finansowe,
- ukierunkowanie aktywności całej organizacji oraz wszystkich zasobów na osiągnięcie zakładanych celów strategicznych,
- powiązanie strategii z codziennymi zadaniami i operacjami poszczególnych osób i oddziałów [1, s. 6].

Kończąc rozważania, warto dodać, że zarządzający, dzięki wprowadzeniu zrównoważonej karty wyników do controllingu strategicznego, nabywają nowych umiejętności, poszerzają bowiem swoją wiedzę ekspercką o strategii oraz wiedzę o samej karcie wyników. Zyskują zdolność globalnego i interdyscyplinarnego spojrzenia na działalność przedsiębiorstwa.

Literatura

- [1] Brzozowski A., *Wprowadzenie do Balanced Scorecard*, Benten sp. z o.o. Warszawa, wrzesień 2003 (www.benten .com.pl).
- [2] *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [3] Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [4] Miller J. A., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- [5] *Rachunkowość kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.

USAGE OF BALANCED SCORECARD IN STRATEGIC CONTROLLING

Summary

The main purpose of a paper is to present the Balanced Scored Card. The article shows the characteristic features the BSC which determine using its in strategic controlling.