

**Bożena Nadolna**

Akademia Rolnicza w Szczecinie

## **MIARY ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW JAKO KRYTERIA WYBORU W DECYZJACH OPERACYJNYCH**

### **1. Wstęp**

Efektywne podejmowanie decyzji wymaga informacji w przekroju problemów decyzyjnych. Wiąże się to ze znalezieniem właściwych metod pomiaru, które pozwolą na wielowymiarową analizę decyzji. Praktyka gospodarcza wskazała, iż finansowy pomiar stosowany w tradycyjnej rachunkowości jest niewystarczający na potrzeby podejmowania decyzji. Stało się to przesłanką do poszukiwań systemu pomiaru, który umożliwiłby uwzględnienie w procesie decyzyjnym, oprócz miar finansowych, również miary niefinansowe. Warunek ten spełnia m.in. zrównoważona karta wyników (*Balanced Scorecard*). Pomiary realizowane w ramach karty umożliwiają transformowanie jej celów strategicznych na miary operacyjne. W związku z tym mierniki stosowane w zrównoważonej karcie wyników mogą wspomagać proces podejmowania decyzji operacyjnych.

Celem artykułu jest wskazanie na możliwość wykorzystania miar zrównoważonej karty wyników do ustalania parametrów decyzyjnych w procesie podejmowania decyzji operacyjnych.

### **2. Znaczenie zrównoważonej karty wyników w działalności operacyjnej**

Działalność operacyjna przedsiębiorstwa polega na przekształcaniu nakładów w produkty (wyroby i usługi) zgodne z potrzebami klientów. Działalność ta stanowi ogniwo cyklu, w którym klienci tworzą popyt zaspokajany w ramach realizacji jego funkcji operacyjnych [1, s. 56]. Składa się na nią zbiór ludzi, technologii i

systemów, których zasadniczym zadaniem jest dostarczanie klientom produktów o wysokiej jakości przy jednoczesnym jak najwydajniejszym wykorzystaniu posiadanych zasobów. D. Waters stwierdza, iż w obszarze działalności operacyjnej następuje transformacja składników wejściowych w produkty końcowe, zmiana ich właściwości fizycznych, mechanicznych oraz biochemicznych, zmiana ich miejsca w przestrzeni, zmiana postaci informacji, a także kształtowanie oczekiwanej wartości [9, s. 20]. Z kolei R.W. Griffin uważa, iż działalność operacyjna jest podstawową sferą funkcjonowania organizacji, a sprawne i skuteczne zarządzanie operacjami przyczynia się w bardzo dużym stopniu do wzrostu jakości i wydajności produktów [2, s. 626]. Tym samym efektywne zarządzanie operacjami pozwala przedsiębiorstwu dostarczyć jak najwyższą wartość dla klienta, przy jednoczesnym jak najwydajniejszym wykorzystaniu zasobów. W literaturze utożsamia się je z zarządzaniem operacyjnym. W uproszczeniu zarządzanie operacyjne w przedsiębiorstwie obejmuje sekwencyjny proces podejmowania decyzji dotyczących operacji związanych z wytworzeniem produktu. W procesie tym efektem jednych decyzji kierowniczych są nowe sytuacje i warunki, które wymagają podjęcia kolejnych decyzji. Można więc stwierdzić, że zarządzanie operacyjne przejawia się przez decyzje, które kształtują w rezultacie świadomego wyboru przyszłe postępowanie w zakresie operacji związanych z produktem. Operacje te dotyczą zarówno pozyskania oraz wykorzystania czynników do jego produkcji, bezpośredniej produkcji, jak i dystrybucji produktu gotowego.

Decyzje operacyjne powinny być konsekwencją przyjętych rozwiązań strategicznych organizacji. Strategia bowiem określa przedmiot i zakres działalności jednostki, a także zasięg jej powiązań z otoczeniem. Jednym z narzędzi, które umożliwiają koordynację celów strategicznych z celami operacyjnymi, jest zrównoważona karta wyników (dokonań)<sup>1</sup>, czyli BSC (*Balanced Scorecard*) [4, s. 27]. Karta ta stanowi uniwersalny instrument przełożenia strategii przedsiębiorstwa na wewnętrznie spójny system celów i mierników służący realizacji tej strategii. Zakres tej koordynacji został przedstawiony w tab. 1.

Zakres użyteczności zrównoważonej karty wyników obejmuje trzy podstawowe obszary:

- spójny system całościowego pomiaru wyników przedsiębiorstwa,
- instrument opisu (wizualizacji) strategii w przedsiębiorstwie,
- kompleksowy system strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem.

Pomimo że zrównoważoną kartę wyników utożsamia się z pomiarem efektów działania przedsiębiorstwa w długim okresie, to jej oddziaływanie przekłada się na działania operacyjne jednostki. Zastosowanie prawidłowo skonstruowanej karty pozwala stymulować poprawę efektywności procesów działalności przedsiębiorstwa,

---

<sup>1</sup> Przez dokonania jednostki rozumie się skuteczność i efektywność jej działalności powstałą w rezultacie dostosowywania kultury, ludzi, procesów, struktur i technologii do strategii.

Tabela 1. Koordynacyjna rola zrównoważonej karty wyników

Obszary koordynacji	Zrównoważona karta wyników
Opracowanie i transponowanie strategii jednostki na cele strategiczne	BSC pozwala przełożyć strategię na zbiór miar, za których pomocą można zbudować system transponowania zawartych w strategii intencji na działania operacyjne.
Komunikowanie z celami i miarami niższego rzędu oraz z systemem motywacyjnym	BSC wskazuje pracownikom związek między ich pracą a wynikami przedstawionymi za pomocą miar finansowych, co sprzyja tworzeniu systemów motywacyjnych.
Planowanie i wyznaczanie celów	BSC, będąc zbiorem celów strategicznych, jako punkt odniesienia służy do wyznaczania priorytetów wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Decyzje w tym zakresie stanowią przedmiot działań operacyjnych. Umożliwia to zainicjowanie i koordynację takiego wykorzystania zasobów, które prowadzi do osiągnięcia przyjętych celów strategicznych.
Monitorowanie realizacji strategii i uczenie się	BSC umożliwia menedżerom generowanie oraz bieżący dostęp do informacji dotyczących stopnia realizacji strategii, za pomocą miar operacyjnych.

Źródło: opracowanie na podstawie [3, s. 157].

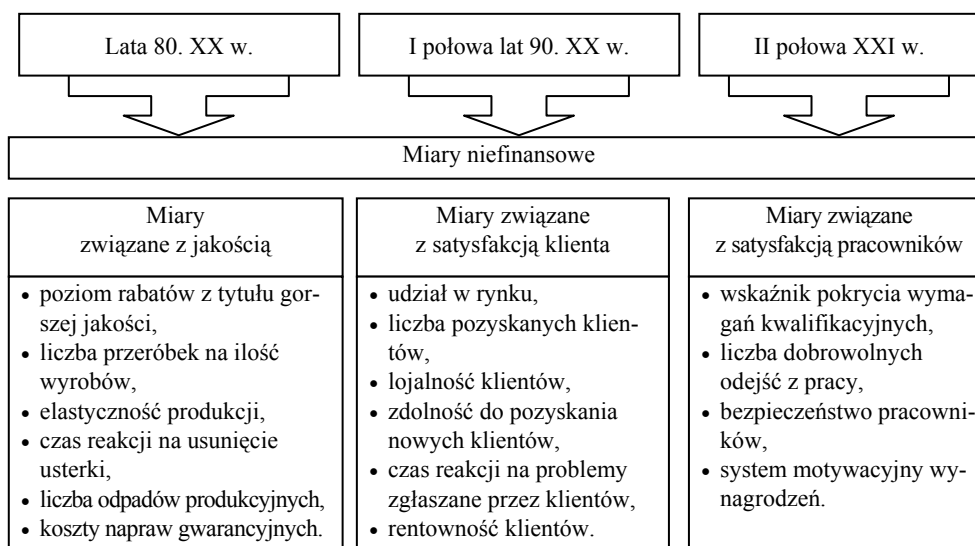
w tym również operacyjnych [2, s. 472]. Wizualizacja strategii zaprezentowana w karcie może stanowić podstawę planowania operacyjnego przy założeniu, iż parametry finansowe i niefinansowe znajdą swoje miejsce w budżetach przedsiębiorstwa. Karta ta postrzegana jest więc również jako brakujące ogniwo budżetowania operacyjnego głównie ze względu na możliwość dokonywania oceny jednostki za pomocą łączonych mierników finansowych i niefinansowych opartych nie tylko na informacjach *ex post*, ale także na informacjach *ex ante*. W organizacji zorientowanej na strategię to właśnie integracja zrównoważonej karty wyników z budżetowaniem pozwoli uniknąć typowych wad budżetowania [4, s. 290]. Zaproponowana procedura powinna zawierać przede wszystkim przełożenie strategii na cele strategiczne i mierniki ich osiągnięcia. Następnie należy wyznaczyć cele szczegółowe, zidentyfikować strategiczne przedsięwzięcia i zasoby niezbędne do osiągnięcia celów szczegółowych, określić środki finansowe i wyznaczyć osoby konieczne do realizacji zadań strategicznych [5, s. 444]. Wymaga to opracowania właściwej procedury wdrażania zrównoważonej karty wyników. Skuteczność wdrożenia karty zależy od jej powiązań z budżetowaniem, kontrolą i systemami motywacyjnymi. Za cel jej wdrożenia podaje się [7, s. 320]:

- komunikowanie i wyjaśnianie celów organizacji kierownikom niższego szczebla, pracownikom, inwestorom, dostawcom, odbiorcom,
- doprowadzenie do zbieżności celów pracowników z celami przedsiębiorstwa,
- koncentrowanie uwagi na najistotniejszych procesach,
- koncentrowanie uwagi na czynnikach o podstawowym znaczeniu,

- sygnalizowanie o najistotniejszych miejscach decydujących o efektach działalności,
- rozpoznawanie, czy czynniki krytyczne wymagają szczególnej uwagi,
- dostarczanie informacji o stopniu osiągnięcia wyznaczonych celów,
- tworzenie podstawy systemu motywacyjnego.

### 3. Miary zrównoważonej karty wyników

Punktem wyjścia w zrównoważonej karcie wyników jest założenie, iż każda miara opracowana w systemie powinna odzwierciedlać pewien aspekt przyjętej misji i wynikającej z niej strategii. Miary w zrównoważonej karcie wyników stanowią spójną całość i umożliwiają całościowe spojrzenie na skuteczność osiągania celów nie tylko strategicznych przedsiębiorstwa, ale pośrednio również operacyjnych. Miary te są wykorzystywane do objaśnienia pracownikom czynników wpływających na obecny i przyszły sukces przedsiębiorstwa. Miarami oceny wyników mogą być koszty, satysfakcja klienta, elastyczność produkcji i inne. Pomiary te nie koncentrują się więc wyłącznie na miernikach finansowych stanowiących podstawę decyzji krótkookresowych, ukazujących wyniki działalności z przeszłości, ale także na miernikach niefinansowych. Działania te są ukierunkowane na relacje przedsiębiorstwa z klientami, wspomaganie rozwoju przedsiębiorstwa oraz doskonalenie procesów wewnętrznych. W praktyce gospodarczej miary niefinansowe były włączane do metod pomiaru wyników stopniowo, co ilustruje rys. 1.



Rys. 1. Ewolucja miar niefinansowych w wielowymiarowych systemach pomiaru wyników

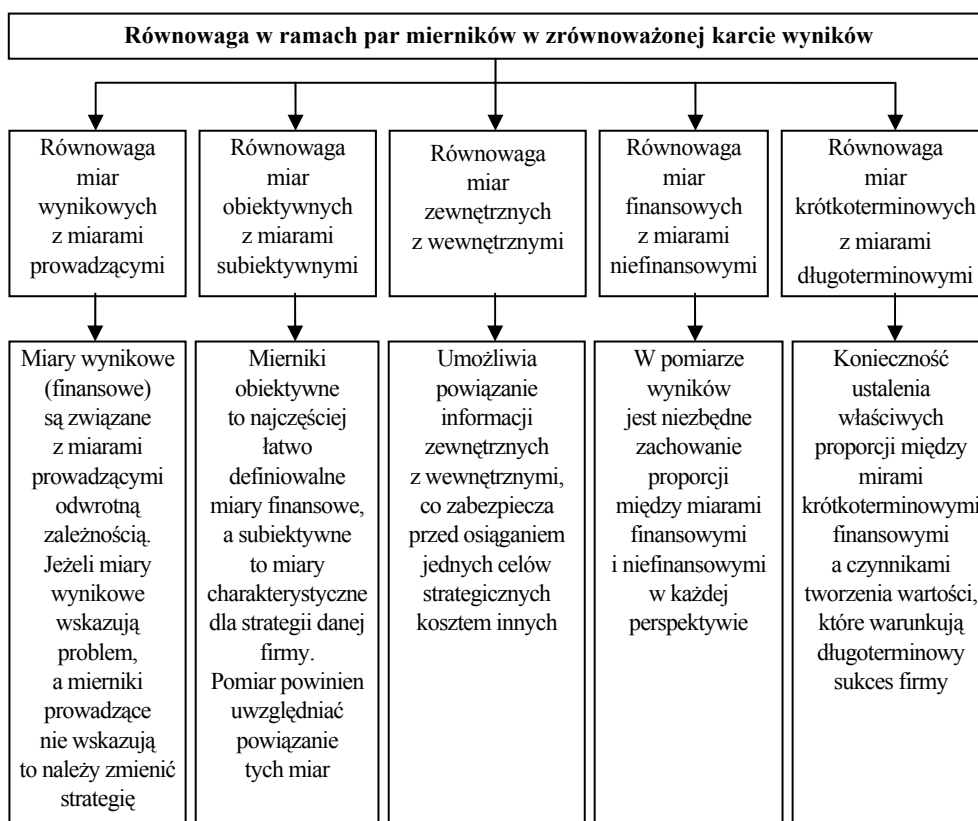
Źródło: opracowanie własne.

Przy doborze miar w zrównoważonej karcie wyników należy przyjąć określone kryteria, zgodnie z którymi miary te powinny być:

- związane ze strategią firmy,
- zgodne i wspomagające cele i zadania operacyjne, krytyczne czynniki sukcesu oraz programy do wykonania,
- proste i łatwe w użyciu oraz czytelnie zdefiniowane,
- elastyczne, czyli ulegać zmianom wraz ze zmianami w otoczeniu, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo,
- stymulujące ciągle usprawnienia, a nie tylko monitorujące działania,
- przystosowane do konkretnego przedsiębiorstwa,
- ujawniające zaspokajanie potrzeb i oczekiwań klientów.

Zrównoważona karta wyników to nie tylko jednak instrument, za pomocą którego jest przekazywana informacja o strategicznych dla przedsiębiorstwa celach i miarach, ale również instrument, za pomocą którego można zrozumieć wzajemny stosunek tych celów wobec siebie [8, s. 13-12]. Staje się to możliwe przez przy czynowo-skutkową relację miar opisujących strategiczne cele firmy w przekroju perspektywy finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się. Identyfikacja tych zależności stanowi ważny wyznacznik doboru miar ocen. Przykładowo osiąganie zysków w perspektywie finansowej przez jednostkę jest powiązane z miarami jakości i satysfakcji klienta w perspektywie klienta [9, s. 397]. Identyfikacja tych relacji ma na celu osiągnięcie spójności różnych celów działalności przedsiębiorstwa we wszystkich perspektywach. Powiązanie odmiennych, często sprzecznych celów w ramach różnych perspektyw pozwala na zrozumienie wzajemnych zależności między wynikami osiąganymi w różnych perspektywach. Działania podejmowane w obrębie każdej z perspektyw wpływają na wyniki osiągane w innych perspektywach [6, s. 295]. Podstawowe pary mierników wymagających zrównoważenia w BSC zostały przedstawione na rys. 2.

Wykorzystanie przedstawionego powyżej zrównoważenia zbioru miar zapewni uzyskanie wielowymiarowej informacji na potrzeby decyzji. Budując zrównoważoną kartę wyników należy uwzględnić każdy z tych aspektów. Miary wynikowe bez miar prowadzących nie informują o sposobie realizacji strategii. Miary zewnętrzne bez uwzględnienia miar wewnętrznych spowodują brak informacji o wpływie usprawnień z perspektywy procesów wewnętrznych oraz wzrostu na wyniki przedsiębiorstwa. Z kolei nieuwzględnianie w pomiarach finansowych miar niefinansowych uniemożliwia zrozumienie sposobu konkurowania firmy w środowisku gospodarczym. Brak powiązania miar krótkoterminowych z długoterminowymi nie pozwala z jednej strony na przeprowadzanie działań operacyjnych zgodnych ze strategią przedsiębiorstwa, z drugiej natomiast na prawidłową realizację strategii przez działania operacyjne. Śledzenie zmian w poszczególnych wskaźnikach pozwala na lepsze zrozumienie współzależności między nimi, co wpływa na optymalizację strategii i prawidłową realizację celów operacyjnych firmy.



Rys. 2. Równoważenie miar w ramach poszczególnych perspektyw zrównoważonej karty wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [8, s. 13-17].

#### 4. Wykorzystanie miar zbilansowanej karty wyników jako parametrów decyzyjnych w działalności operacyjnej

Jak już wspomniano, powodzenie jednostki w realizacji strategii jest niemożliwe bez właściwych działań operacyjnych będących efektem decyzji krótkookresowych. Niemniej jednak również prawidłowe rozwiązanie każdego operacyjnego problemu decyzyjnego wymaga od zarządzającego wiedzy na temat przyjętej strategii w danym obszarze problemowym. To sprzężenie zwrotne powoduje, iż miary zbilansowanej karty wyników mogą być wykorzystywane do ustalania parametrów decyzyjnych w procesie podejmowania decyzji operacyjnych.

Typowe decyzje operacyjne dotyczą rozwiązywania takich problemów decyzyjnych, jak:

Tabela 2. Miary zrównoważonej karty wyników jako kryteria decyzyjne przy decyzjach operacyjnych

Problem decyzyjny	Perspektywy BSC	Cele strategiczne	Przykładowe parametry decyzyjne
Produkować komponent czy zakupić?	Finansowa	Redukcja kosztów	Koszty produkcji komponentu
	Klienta	Zwiększenie zadowolenia klienta	Utrzymanie marki produktu ze względu na wytwarzanie go w całości z własnych komponentów (jakość wyrobu)
	Procesów wewnętrznych	Optymalne wykorzystanie zasobów	Wykorzystanie posiadanych zapasów, wolnych mocy produkcyjnych
	Rozwoju i uczenia się	Systematyczne podnoszenie kwalifikacji	Konieczność dodatkowego przeszkolenia pracowników w przypadku produkcji komponentu
	Dostawcy	Relacje z dostawcami	Utrzymanie dobrych relacji z dostawcami (jakość, lojalność, niezawodność, elastyczność dostaw)
Czy rozpocząć produkcję nowego wyrobu?	Finansowa	Podwyższenie wskaźników płynności finansowej, wzrost sprzedaży	Marża brutto z nowych produktów lub przepływy pieniężne związane z nowym produktem
	Klienta	Pozyskanie nowych klientów	Zapotrzebowanie rynku na nowy produkt (rynek zbytu)
		Utrzymanie dotychczasowych klientów	Produkt komplementarny
	Procesów wewnętrznych	Racjonalizacja kosztów	Uwarunkowania techniczne produkcji nowego produktu (wolne moce produkcyjne, stopień przystosowania maszyn i urządzeń do produkcji komponentu)
	Rozwoju i uczenia się	Podnoszenie kwalifikacji załogi	Dodatkowe szkolenia pracowników związane z wytwarzaniem nowego wyrobu
Czy dalej produkować nierentowny wyrób?	Finansowa	1. Zmniejszenie kosztów 2. Zwiększenie sprzedaży	Marża brutto na produkcie z uwzględnieniem kosztów utraconych korzyści
	Klienta	Utrzymanie dotychczasowych klientów	Produkt komplementarny
		Pozyskanie nowych klientów	Produkt konkurencyjny (utrzymanie rynku)
		Poziom zadowolenia klientów	Produkt prestiżowy świadczący o marce firmy
	Procesów wewnętrznych	Racjonalizacja kosztów	Wykorzystanie posiadanych zapasów bez możliwości ich alternatywnego zastosowania
		Optymalizacja cyklu operacyjnego	Możliwości intensywniejszego wykorzystania posiadanych mocy produkcyjnych
	Dostawców	Utrzymanie dotychczasowych relacji z dostawcami	Podpisane umowy długoterminowe z dostawcami, lojalność

Źródło: opracowanie własne.

- produkcja komponentu we własnym zakresie czy zakupienia z zewnątrz,
- przyjęcia lub odrzucenie dodatkowego zamówienia,
- wybranie określonego wariantu technologicznego,
- sprzedaż półproduktu czy przetwarzanie go dalej we własnym zakresie,
- dalsza produkcja czy wstrzymanie nierentownej linii produkcyjnej,
- rozpoczęcie produkcji nowego wyrobu.

Próba przełożenia miar zrównoważonej karty wyników na kryteria decyzyjne dla trzech wybranych decyzji operacyjnych została przedstawiona w tab. 2.

Zestaw przedstawionych perspektyw w zrównoważonej karcie wyników nie jest zamknięty i można w zależności od potrzeb decyzyjnych odpowiednio go rozbudowywać. Przy decyzjach operacyjnych istotną perspektywą, oprócz powszechnie używanych, jest perspektywa dostawców, w której ocenia się lojalność, jakość, niezawodność i elastyczność dostawców. Liczba parametrów decyzyjnych, podobnie jak liczba mierników w zrównoważonej karcie wyników, powinna być ograniczana, gdyż zbyt duża ich liczba może doprowadzić do zaciemnienia obrazu i pominięcia przy wyborach decyzyjnych tych najistotniejszych.

## 5. Podsumowanie

Zarządzanie operacyjne jest ściśle powiązane ze strategią, ponieważ konkretyzuje i weryfikuje poszczególne koncepcje strategiczne. Zarządzanie strategiczne określa ogólne ramy dla działań przedsiębiorstwa, natomiast zarządzanie operacyjne zmierza do tego, aby przy uwzględnieniu celów strategicznych ukierunkować czynności, które mają być wykonywane w krótkim czasie. Zarządzanie operacyjne spełnia więc funkcję wykonawczą w stosunku do zarządzania strategicznego. Podstawowym narzędziem zarządzania strategicznego jest zrównoważona karta wyników stanowiąca kompleksowy, wielowymiarowy system pomiaru działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia czterech perspektyw. Perspektywy te pozwalają powiązać strategiczne cele przedsiębiorstwa z celami operacyjnymi i umożliwiają wszechstronne monitorowanie działań operacyjnych pod kątem ich zbieżności z realizowaną strategią. Miary użyte w tej karcie mogą stanowić więc parametry wyboru przy podejmowaniu konkretnych decyzji operacyjnych. Rozszerza to jej użyteczność na jeszcze jeden obszar zastosowań.

## Literatura

- [1] Drury C., *Management Accounting for Business*, Thomson, London 2005.
- [2] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2002.
- [3] Jaworska E., *Wykorzystanie rachunkowości do kształtowania zrównoważonego wzrostu przedsiębiorstwa* (praca doktorska), Szczecin 2006.



- 
- [4] Kaplan R.S. Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- [5] Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Kraków 2008.
- [6] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [7] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, t. II, Difin, Warszawa 2003.
- [8] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [9] Waters D., *Zarządzanie operacyjne. Towary i usługi*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [10] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2004.

## **MEASURES OF BALANCED SCORECARD AS CRITERIA OF CHOICES IN OPERATIVE DECISIONS**

### **Summary**

The operative management is closely connected with strategy because it specifies and verifies particular strategic conceptions. One of the realization tools of these conceptions is Balanced Scorecard. Measurements done with this card give the opportunity to transform strategic targets on operative purposes. What is more, adapted measures in Balanced Scorecard can help in decision-making process.

The aim of the article is to point out the opportunity to use Balanced Scorecard for criteria of choices in operative decisions.