

**Zbigniew Leszczyński**

Politechnika Łódzka

---

## INTEGRACJA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ ZE STRATEGICZNĄ KARTĄ WYNIKÓW W ŚREDNIM PRZEDSIĘBIORSTWIE

---

**Streszczenie:** W artykule zaprezentowano architekturę informacyjną rachunku kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie oraz jego rolę w informacyjnym zasilaniu strategicznej karty wyników w tego typu firmach. Synergia tych dwóch narzędzi zarządzania wyznacza strategiczną płaszczyznę rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów działań, strategiczna karta wyników, strategia produkcyjna, miary celów strategicznych w przedsiębiorstwie

### 1. Wstęp

Obszary analityczne strategicznej karty wyników (perspektywy) stanowią pojęcie uniwersalne, natomiast cele średnich przedsiębiorstw w każdej z perspektyw różnią się od celów wskazywanych przez duże firmy. Wynika to ze specyfiki średniego przedsiębiorstwa, jego właścicieli, będących zazwyczaj również menedżerami oraz ich wiedzy i kompetencji. Wyznaczając cele strategiczne w poszczególnych perspektywach, można wyróżnić mocne i słabe strony średniej firmy. Miary efektywności w strategicznej karcie wyników śledzą, w jaki sposób przedsiębiorstwo radzi sobie z realizacją strategii, celów i ogólnej misji. Karta stanowi sprawozdanie z postępów w kierunku realizacji strategii z różnych perspektyw (finansowej, klientów, procesów wewnętrznych, rozwoju i innowacji). Jej zadaniem jest nie tylko określenie celów, ale również monitorowanie ich osiągnięcia poprzez kontrolę poziomu wykonania. Efektywne wykorzystanie strategicznej karty wyników w zarządzaniu średnim przedsiębiorstwem wymaga zasilania jej wiarygodną i adekwatną informacją. Jednym z ważniejszych źródeł zasilania jest rachunek kosztów, a szczególnie rachunek kosztów działań.

Prezentowany artykuł jest głosem w dyskusji na temat integracji informacyjnej rachunku kosztów działań oraz karty wyników dla potrzeb zarządzania strategicznego w średnim przedsiębiorstwie. W artykule autor rozważa kwestie metodyki wdrażania rachunku kosztów działań w takiej firmie, jego architektury informacyjnej oraz

zasilania informacyjnego karty wyników przez rachunek kosztów działań wykorzystując własne badania literaturowe. Dokonanie badań empirycznych na ten temat w Polsce jest bardzo trudne, ponieważ w średnich przedsiębiorstwach (oczywiście nie wszystkich) bardzo często funkcjonuje najprostsza sprawozdawczość finansowa i kosztowa, a ich wiedza na temat zaawansowanych metod zarządzania kosztami jest bardzo niska. Jednakże duża grupa średnich przedsiębiorstw, funkcjonujących w obszarze nowych technologii („Lean” przedsiębiorstwa) wdrożyła i wdraża rachunek kosztów działań, jak również strategiczną kartę wyników. W projektach wdrożeniowych pomija się jednak „służebną” rolę rachunku kosztów działań w stosunku do karty wyników w aspekcie zasobów informacyjnych oraz powiązania mierników efektywności z informacją przez ten rachunek generowaną. W opracowaniu autor nie miał możliwości umieszczenia odpowiedniego *case study* dla wielu rozważań, co na pewno obniża wartość badawczą artykułu, ale na tym etapie badań było to bardzo trudne. W przyszłości autor nie wyklucza dalszych prac w tym kierunku.

W dalszej części artykułu przedstawiono architekturę informacyjną rachunku kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie oraz wykorzystaniu jego struktur informacyjnych w strategicznej karcie wyników.

## 2. Rachunek kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie

Rachunek kosztów działań powstał z myślą o rozwiązaniu problemów towarzyszących tradycyjnemu rachunkowi kosztów stosowanemu w przedsiębiorstwach w latach 90. XX w. Ponieważ termin ten jest stosunkowo nowy, a zasady tego podejścia wciąż się ewoluują, różni autorzy oferują odmienne definicje. Podzielają oni przekonanie co do fundamentalnych założeń tego rozwiązania [Cooper, Kaplan 1988, s. 96–103]: rachunek kosztów działań bazuje na założeniu, że każdy produkt wymaga od przedsiębiorstwa podjęcia określonych działań, które z kolei powodują określone koszty. CAM-I<sup>1</sup> definiuje rachunek kosztów działań w następujący sposób:

- „Metoda oceny kosztów i badania efektywności działań, zasobów i obiektów kosztów, która przypisuje zasoby do działań, a działania do przedmiotów kosztów, aby następnie określić związki przyczynowe pomiędzy czynnikami kosztowymi a działaniami” [Czakon, Jakubiec 2002, s. 15].
- „Zbiór informacji finansowych i operacyjnych na temat efektywności najważniejszych działań przedsiębiorstwa. Działania oznaczają tutaj powtarzane zadania wykonywane przez poszczególne, wyspecjalizowane grupy pracowników firmy w ramach realizacji celów” [Czakon, Jakubiec 2002, s. 15].

---

<sup>1</sup> CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing International*) to organizacja *non-profit*, utworzona w 1972 r. przez przedsiębiorstwa o wysokim zaawansowaniu technologicznym; jej celem było tworzenie systemów, metod, norm sprzętowych i platform informatycznych umożliwiających komunikowanie się.

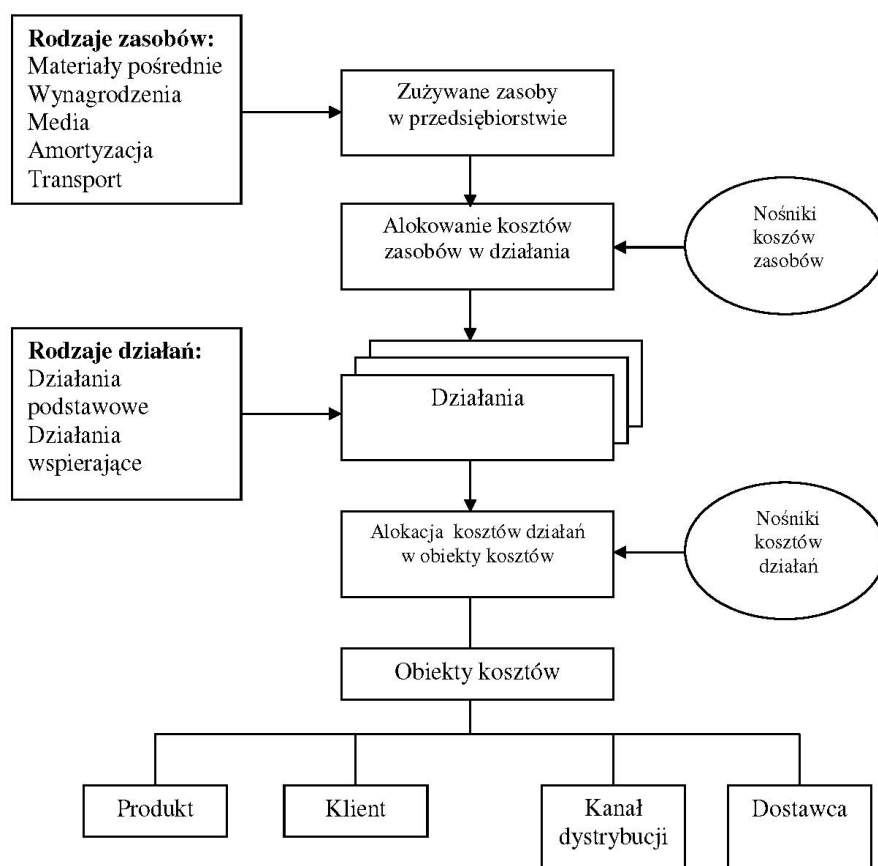
W rachunku kosztów działań koszty zasobów, których nie można przypisać bezpośrednio do produktu, zostają przyporządkowane działaniom, w wyniku których powstały. Następnie koszt każdego działania zostaje pośrednio przypisany do produktów, które wymusiły podjęcie danego działania (rysunek 1).

W warunkach analizy pionowej rachunku kosztów działań A. Piosik [Piosik 2002, s. 41] strukturalizuje przepływ kosztów w sposób następujący:

- identyfikowane są zasoby i ich koszty;
- definiowane są działania;
- w przypadku zasobów wspólnych koszty poszczególnych zasobów są rozliczane na działania za pomocą nośników zasobów (ang. *resources drivers*). W przypadku zasobów indywidualnych są one odnoszone wprost na działania i stają się elementem puli kosztowej danego działania. Każdy rodzaj zasobów jest oddzielnie rozliczany na poszczególne działania i staje się elementem puli kosztowej danego działania;
- kalkulowana jest pula kosztów każdego działania;
- koszty ujęte w puli kosztowej są rozliczane na poszczególne obiekty kosztowe za pomocą nośników kosztów działań (ang. *cost driver*).

Definicja „działań” stosowana w średnim przedsiębiorstwie i dużych korporacjach różni się nieznacznie. CAM-I definiuje „działania” jako czynność lub zespół czynności, wykonywanych w ramach przedsiębiorstwa, których analiza jest przydatna dla celów rachunku kosztów działań. Proces to z kolei szereg powiązanych działań wykonywanych w celu osiągnięcia określonego celu [Czakon 2002a, s. 14]. Na przykład w dziale rozliczania zobowiązań działaniami mogą być: gromadzenie i wypełnianie raportów o wypłatach, gromadzenie zamówień zakupowych i faktur, porównywanie stanu faktur i zamówień zakupowych, gromadzenie dowodów wypłaty i grupowanie ich dla potrzeb wprowadzenia odpowiednich danych do systemu komputerowego, analiza przeterminowanych zobowiązań.

W średnich przedsiębiorstwach terminem „działania” określa się grupy powiązanych czynności, które wspólnie pozwalają zaspokoić zapotrzebowanie na pewien rodzaj pracy w przedsiębiorstwie [Hicks 1992, s. 35–36]. Wobec powyższego działaniem wykonywanym w dziale rozliczania zobowiązań można określić obsługę zobowiązań. W dużych przedsiębiorstwach każde działanie pochłania znaczną ilość zasobów i czasu, natomiast w średnim czynności, składające się na to samo działanie (obsługa zobowiązań) mogą wymagać o wiele mniej zużywanych zasobów. Dzielnie działań zachodzących w przedsiębiorstwie na coraz mniejsze grupy nie zawsze pozwala uzyskać dokładniejsze informacje kosztowe. Podstawą do właściwego określenia działań w przedsiębiorstwie jest podział na działania istotne. Ogólna zasada mówi, iż większość średnich przedsiębiorstw powinna być w stanie opisać swą działalność poprzez wyodrębnienie od 20 do 40 kluczowych działań [Czakon, Jakubiec 2002b]. Sprawdza się zwykle zasada Pareto, która mówi, że około 20% działań powoduje 80% kosztów i te działania warto analizować. Pomija się przy tym działa-



Rys. 1. Alokacja kosztów zasobów w rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne.

nia pochłaniające mniej niż 5% czasu pracy danego pracownika lub mniej 5% zdolności produkcyjnej zasobu rzeczywistego np. maszynogodziny [Czakon, Jakubiec 2002b]. A więc zgodnie z tym co pisze A. Szychta [Szychta 1999], liczba działań wyodrębnionych w rachunku kosztów działań jest funkcją jego podstawowego celu, wielkości jednostki gospodarczej oraz stopnia złożoności i zróżnicowania wytwarzanych produktów.

Kolejnym ważnym elementem rachunku kosztów działań są tzw. obiekty kosztowe (ang. *cost objects*). Obiekt kosztowy to pozycja docelowa. Końcowy obiekt kosztowy i związane z nim koszty przeznaczone są do wyprowadzania poza przedsiębiorstwo, natomiast tymczasowe obiekty i związane z nimi koszty służą do „początkowego przetworzenia” w ramach przedsiębiorstwa.

W literaturze i praktyce pojęcie nośnika kosztów zasobów oraz działań dla dużego i średniego przedsiębiorstwa definiuje się nieco odmiennie. W pierwszym przypadku nośnik kosztów zasobów i działań jest jednym z czynników kosztotwórczych, który został wybrany jako podstawa alokacji kosztów zasobów i działań [Hicks 1992, s. 35–36]. W przedsiębiorstwie mogą występować dziesiątki różnych nośników kosztów:

- odległość przejechana przez wózek podnośnikowy,
- liczba zgłoszonych reklamacji,
- liczba uderzeń matrycy kuźniczej,
- liczba wysłanych przesyłek materiałowych,
- liczba powiadomień o modyfikacjach danej części.

W rachunku kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie, nośnik kosztów zasobów i działań może być jednym z czynników kosztotwórczych i podstawą alokacji kosztów zasobów i działań, jak również tylko odpowiednio dobraną podstawą ich alokacji (np. nośnik zastępczy – koszty przerobu) [Hicks 1992, s. 35–36]. Zatem nośniki kosztów określają wartość „konsumowanych” zasobów przez działania oraz kosztów działań przez inne działania, bądź produkty. Rozbieżność pomiędzy definicjami nośnika kosztów przyjętymi w dużych i średnich przedsiębiorstwach wynika również z prostego rachunku matematycznego, podobnie jak w przypadku definicji działań. Liczba potencjalnych połączeń pomiędzy zasobami a działaniami oraz działaniami a wynikiem działania jest duża, dlatego też projektanci rachunku kosztów działań w średnich przedsiębiorstwach starają się oszczędnie gospodarować liczbą różnych nośników kosztów zasobów i działań. Wszystkie działania wywołane przez tę samą przyczynę mogą korzystać z tego samego nośnika. Wybór go stanowi kompromis pomiędzy dokładnością a kosztem ich pomiaru. Poziom kosztu pomiaru nośników kosztów nie jest bez znaczenia dla średnich przedsiębiorstw.

Analizując badania firmy konsultingowej D.T. Hicks & Co.<sup>2</sup> [Hicks 1999b], można podjąć próbę klasyfikacji najpopularniejszych i najbardziej przydatnych nośników kosztów zasobów i działań, stosowanych przy opracowywaniu rachunku kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie w obszarze produkcyjnym (tabele 1 i 2).

W praktyce średnich przedsiębiorstw zgodnie z prezentowanymi koncepcjami przez firmę D.T. Hicks & Co. [Hicks 1999b] wyodrębnione działania lub ich grupa stanowią miejsce powstawania kosztów nazywane „centrum kosztów działań” (rysunek 2). Pojedyncze działania grupowane są w celu maksymalnego ograniczenia procesu gromadzenia i przetwarzania danych oraz maksymalnego ograniczenia ilości nośników kosztów działań. Podejście to powinno zapewnić maksymalną dokładność w procesie zarządzania. Najczęściej grupowane są działania wspierające, natomiast działania podstawowe (operacyjne) stanowią samodzielne centra kosztów (rysunek 2).

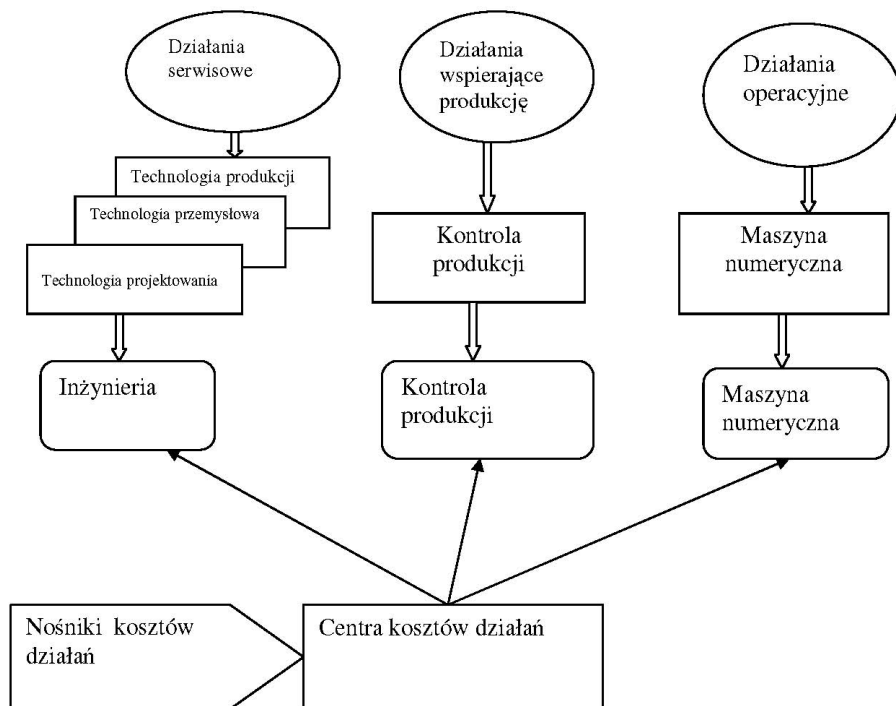
---

<sup>2</sup> Firma Konsultingowa D.T. Hicks & Co. specjalizuje się w problematyce rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w średnich i małych przedsiębiorstwach w USA.

**Tabela 1.** Nośniki kosztów zasobów i działań w średnim przedsiębiorstwie

Nośniki kosztów zasobów i działań	Charakterystyka
<b>Grupa pracy:</b> Koszty płac bezpośrednich, roboczo-godzin, obsada pracownicza	<b>Grupa pracy</b> stanowi najbardziej odpowiedni nośnik kosztów zasobów i działań, gdy za podstawową przyczynę powstania kosztów danego działania uznaje się pracę. Koszty płac bezpośrednich są nośnikiem kosztów działań, ale nie czynnikiem kosztotwórczym. Na ich podstawie alokuje się koszty działań w inne działania lub w obiekty kosztów. Roboczo-godzin oraz obsady pracownicze (ilość pracowników) są czynnikami kosztotwórczymi oraz nośnikami kosztów zasobów i działań w inne działania i obiekty kosztów.
<b>Grupa czasowa:</b> czas pracy gniazd maszynowych, linii produkcyjnych, maszyn, czas trwania cyklu produkcyjnego	<b>Grupa czasowa</b> stanowi najodpowiedniejszy nośnik kosztów zasobów i działań wtedy, gdy podstawową przyczyną powstawania kosztów danego działania stanowi czas pracy poszczególnych maszyn lub kilku maszyn tworzących gniazdo maszynowe lub linię produkcyjną. Czas pracy maszyn jako nośnik kosztów zasobów ma często bezpośredni wpływ na zużycie mediów, siły roboczej lub materiałów pośrednich. Czas pracy maszyn jako nośnik kosztów działań jest podstawą alokacji kosztów działań produkcyjnych w obiekt kosztowy. Czas pracy maszyn, linii produkcyjnych, gniazd maszynowych jest czynnikiem kosztotwórczym.
<b>Grupa przerobowa:</b> sztuki, litry, zbiorniki, ładunki samochodowe, tony itp.	<b>Grupa przerobowa:</b> sztuki, litry, zbiorniki, ładunki samochodowe, tony, itp.: są to nośniki kosztów zasobów i działań oraz czynniki kosztotwórcze. Nośniki kosztów przypisane do dwóch poprzednich grup często sprawdzają się w tradycyjnym rachunku kosztów (choć nie zawsze w odpowiedniej formie i miejscu), gdy tymczasem nośniki kosztów zasobów i działań z grupy przerobowej znajdują zastosowanie tylko w rachunku kosztów działań.
<b>Grupa umiejscowienia:</b> powierzchnia robocza w m <sup>2</sup> , umiejscowienie maszyn i urządzeń, wartość wyposażenia	<b>Grupa umiejscowienia</b> stanowi najskuteczniejszy nośnik kosztów zasobów, bazuje na fizycznym przyporządkowaniu rodzaju zasobu do działań bądź aktywów przedsiębiorstwa: amortyzację budynków, podatki od nieruchomości. Koszty utrzymania terenów zewnętrznych i budynków, koszty wynajęcia ochrony alokuje się na podstawie powierzchni wyrażonej w metrach kw. niezbędnej do wykonywania poszczególnych działań. Z kolei amortyzację maszyn, urządzeń i wyposażenia, koszty konserwacji, koszty dzierżawy przyporządkowuje się bezpośrednio działaniom, w których występuje dany składnik majątku.
<b>Zapotrzebowanie godzinowe</b> na usługi danego działania	<b>Zapotrzebowanie godzinowe</b> stanowi najskuteczniejszy nośnik kosztów działań wówczas, gdy działania świadczą wzajemnie sobie usługi wewnętrzne. Koszty danego działania są alokowane w inne działania lub obiekt kosztowy na podstawie wzajemnego zapotrzebowania godzinowego działań – nośnik kosztów działań serwisowych. Jest on czynnikiem kosztotwórczym w działaniach „kupujących” usługę wewnętrzną.
<b>Zastępcze nośniki kosztów</b> zasobów i działań	<b>Zastępcze nośniki kosztów</b> to praktyczny i łatwo dostępny sposób służący alokacji kosztów zasobów i działań w pozostałe działania lub obiekty kosztowe w przypadku, gdy niemożliwe jest ustalenie i wyliczenie nośnika kosztów związanego z danym działaniem. Często występują zasoby i działania, których nośnik kosztów trudno zmierzyć lub takie, które są zbyt ogólne, aby gwarantować przyporządkowanie jednego konkretnego nośnika kosztów dla zasobu lub działania. Zastępcze nośniki kosztów to: koszt materiałów bezpośrednich, koszt całkowity produkcji oraz koszty przerobu lub często nazywane przez menedżerów koszty konwersji (płace bezpośrednie + koszty pośrednie produkcyjne). Zastępcze nośniki kosztów nie są typowym czynnikiem kosztotwórczym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hicks 1999b].



Rys. 2. Grupowanie działań w centra kosztów działań w średnim przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hicks 1999b].

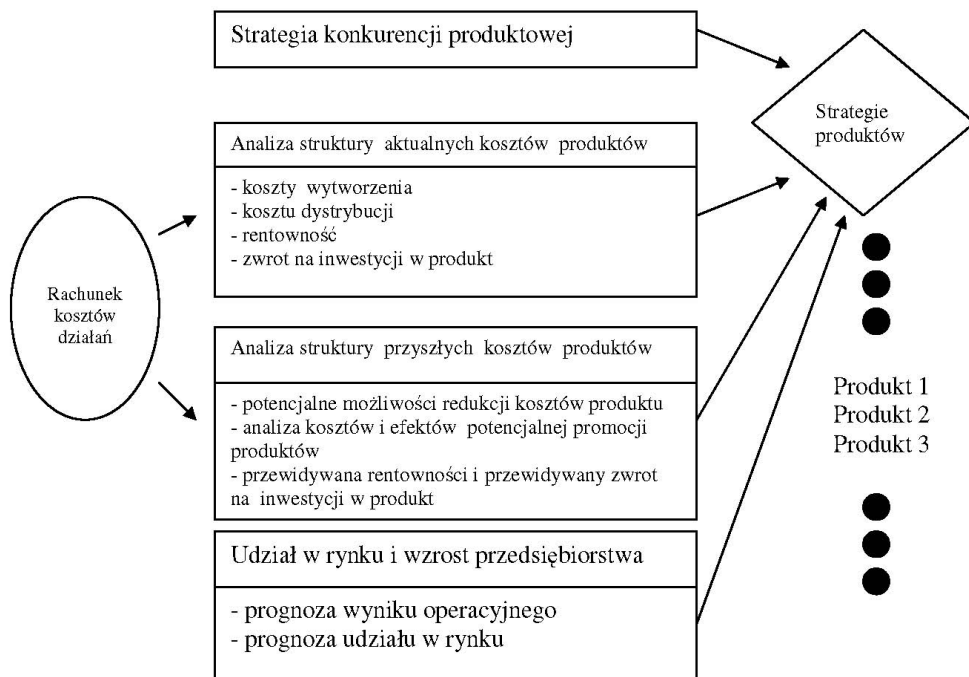
### 3. Rachunek kosztów działań jako wsparcie informacyjne do obliczania miar celów strategicznych w średnim przedsiębiorstwie

W karcie wyników zachowane są tradycyjne mierniki finansowe. Informują one o zdarzeniach przeszłych, zgodnie z wymaganiami przedsiębiorstwa ery przemysłowej, dla których inwestowanie w strategiczne umiejętności i relacje z klientami nie było kluczowym czynnikiem sukcesu. Mierniki te jednak nie są wystarczające do sterowania przedsiębiorstwem i oceny jego postępów na drodze tworzenia swojej przyszłej wartości poprzez inwestowanie w klientów, dostawców, nowe produkty, pracowników, nowe technologie produkcyjne i informacyjne. Formułowanie strategii rozwoju produktów i klientów (segmentu rynku, kanału dystrybucji) uwzględnia wiele czynników. Dwa z nich są szczególnie istotne, a mianowicie:

1) analiza aktualnych kosztów i rentowności każdego asortymentu, kanału dystrybucji,

2) oraz prognozy kosztów i rentowności według asortymentów, klientów, kanałów dystrybucji [Cooper, Kaplan 1988, s. 96–103]. Ponieważ rachunek kosztów

działań dokładnie określa koszt wytworzenia produktu, koszt obsługi klienta, a w konsekwencji i jego rentowność, więc jest ważnym składnikiem w opracowaniu strategii produktów i klientów (rysunek 3).



**Rys. 3.** Rachunek kosztów działań w formułowaniu strategii produktowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Liberatore, Miler 1998, s. 134].

Strategiczna karta wyników, opracowana przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona [Kaplan, Norton 2001, s. 134–147], opiera się na założeniu, że menedżerowie muszą oceniać swoją działalność z czterech różnych perspektyw: klientów, procesów wewnętrznych, innowacyjności i rozwoju oraz finansowej. Według R.S. Kaplana i D.P. Nortona [Kaplan, Norton 2001, s. 71–79], miary efektywności przedsiębiorstwa wykorzystywane do monitorowania owych perspektyw powinny odpowiadać na cztery pytania:

1. jak klienci postrzegają firmę?,
2. jakie procesy biznesowe firma musi usprawnić?,
3. czy firma może dalej uczyć się, usprawniać działania, a tym samym tworzyć wartość?,
4. jak postrzegają firmę jej udziałowcy?

Strategiczna karta wyników ma za zadanie przedstawienie menedżerom strumieniowego spojrzenia na większość działań [Nowak 2008, s. 122–133]. Zdolność



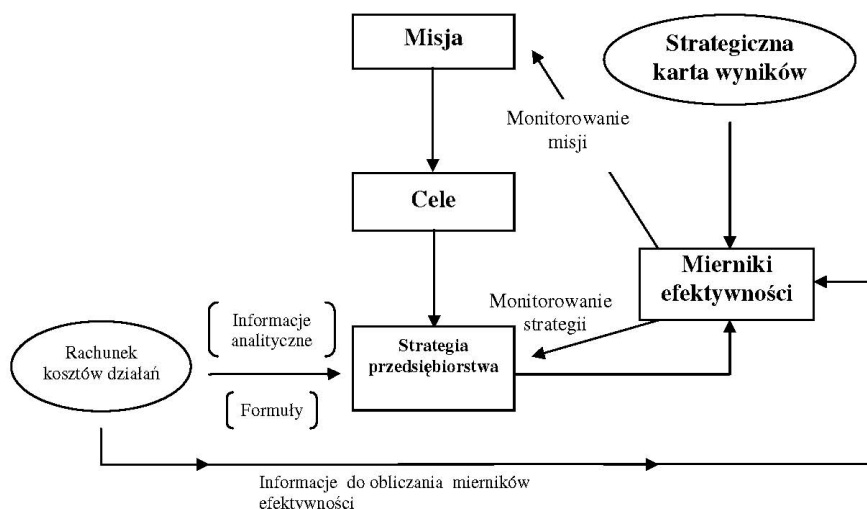
karty wyników do ukazania tego zależy od budowy grupy miar efektywności, które w najbardziej przejrzysty sposób odzwierciedlają „bicie serca” przedsiębiorstwa [Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young 2007, s. 393–411]. R.S. Kaplana i D.P. Nortona prezentują kartę wyników jako system zarządzania strategicznego z grupą miar efektywności powiązanych z czterema perspektywami działalności przedsiębiorstwa [Kaplan, Norton 2001, s. 29–37]. Każda z nich dotyczy konkretnego celu znajdującego się w jednej z czterech perspektyw. Nie ma jedynie „słusznej” grupy miar efektywności, które przedsiębiorstwo winno wdrożyć. Jak słusznie zauważają R.S. Kaplan i D.P. Norton [Kaplan, Norton 2001, s. 75–85], im bardziej przejrzysta, ale zwięzła grupa miar, tym większe jest prawdopodobieństwo, że karta wyników dostarczy skuteczne narzędzie do monitorowania i zarządzania w przedsiębiorstwie.

Miary osiągnięcia poszczególnych celów strategicznych winny odpowiadać oczekiwaniom średniego przedsiębiorcy (tabela 2). Nie może być ich zbyt wiele, ani nie mogą być zbyt trudne pojęciowo. Nie będzie on zainteresowany wielością wskaźni-

**Tabela 2.** Cele i miary strategicznej karty wyników w średnim przedsiębiorstwie

Cele	Miary
Perspektywa klienta	
Długookresowa współpraca z klientem	Liczba klientów objętych długookresową współpracą
Kontakty z klientami	Koszty związane z utrzymaniem kontaktów z klientami oraz koszty obsługi klienta, kanału dystrybucji, zamówienia
Satysfakcja klientów	Oceny klientów
Perspektywa procesów wewnętrznych	
Perfekcyjność działania	Odchylenia pomiędzy budżetowanymi a rzeczywistymi kosztami działań
Potencjał techniczny	Produktywność majątku trwałego
Efektywność pracowników	Okresowe oceny pracowników
Perspektywa innowacji i rozwoju	
Nowe produkty	Koszty rozwoju produktu
Szkolenia pracowników	Koszty szkolenia pracowników i ich efektywność
Rozwój bazy danych o klientach	Odsetek klientów o znanych cechach i preferencjach
Wdrażanie innowacji	Wskaźnik zwrotu na wdrożonych innowacjach
Perspektywa finansowa	
Stabilizacja płynności finansowej	Poziom bieżącej płynności finansowej
Wydajność działań	Koszty działań/ilosc wytwarzanych produktów
Rozwój	Zysk operacyjny, przyrost sprzedaży
Długookresowa kondycja finansowa	Zwrot na kapitale zaangażowanym, udział w rynku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Jaworski 2006, s. 26].



**Rys. 4.** Integracja informacyjna rachunku kosztów działań i strategicznej karty wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Liberatore, Miler 1998, s. 137].

**Tabela 3.** Zasilanie informacyjne strategicznej karty wyników przez rachunek kosztów działań

Strategiczna karta wyników	Rachunek kosztów działań
Perspektywa finansowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wielowymiarowy rachunku zysków i strat</li> <li>• ROE (rachunek wyników)</li> <li>• <i>Cash flow</i> (bezpośrednie – struktura rodzajowa kosztów)</li> <li>• Koszty działań i procesów</li> <li>• Wskazniki finansowe</li> </ul>
Perspektywa klienta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rentowność klienta i kanałów dystrybucji</li> <li>• Rentowność zamówienia</li> <li>• Rentowność segmentu rynku</li> </ul>
Perspektywa procesów wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszt jednostkowy produktu</li> <li>• Czas pracy linii produkcyjnych</li> <li>• Koszty budżetowane i rzeczywiste działań</li> <li>• Rentowność i produktywność działań</li> <li>• Prognozowanie zasobów</li> </ul>
Perspektywa innowacji i rozwoju	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszty rozwoju produktu</li> <li>• Koszty kształcenia personelu</li> <li>• Koszt jednostkowy personelu (wynagrodzenia + szkolenia)</li> <li>• Efektywność pracownika</li> <li>• Koszty wdrażania nowoczesnych technologii i systemów informatycznych</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

ków, których zrozumienie i analiza zależności będzie od niego wymagała dodatkowego czasu czy nauki. Zestaw mierników powinien w sposób syntetyczny opisywać osiągnięcia przedsiębiorstwa. Ich interpretacja ekonomiczna powinna w prosty sposób podpowiadać ewentualne działania korygujące, a klarowne zasady współzależności tłumaczyć konsekwencje podjętych działań. Prezentowane cele i ich miary (tabela 2) nie mają uniwersalnego zastosowania. Wynikają one z doświadczenia menedżerów i właścicieli przedsiębiorstwa oraz jego specyfiki.

Analizując potrzeby informacyjne strategicznej karty wyników w średnim przedsiębiorstwie, można stwierdzić, że rachunek kosztów działań dostarcza informacje do obliczania zastosowanych mierników (rysunek 4, tabela 3).

Rachunek kosztów działań dostarcza rzetelnej informacji o koszcie jednostkowym produktów, klientów, kanałów dystrybucji, dostawców oraz kosztach procesów wewnętrznych. Elastycznie określa i mierzy koszty na poziomie działań. Oznacza to, że rachunek kosztów działań pozwala określić, w jaki sposób produkt, klient, kanał dystrybucji czy segment rynku odpowiedzialny jest za koszty związane z jego produkcją lub dystrybucją. Generuje informacje o produktywności i rentowności działań, optymalnych zasobach, kosztach procesów innowacyjnych oraz kosztach osobowych i efektywności pracownika (wynagrodzenia + szkolenia). Są to istotne informacje z punktu widzenia opracowywania strategii przedsiębiorstwa oraz pozwalają na dokładne obliczenie miar efektywności, ujętych w strategicznej karcie wyników.

#### 4. Podsumowanie

Zdolność opracowania bardziej dokładnych miar efektywności jest jednym z najważniejszych aspektów integracji informacyjnej rachunku kosztów działań i strategicznej karty wyników. Zwiększona dokładność informacyjna oferowana przez rachunek kosztów działań wzmacnia możliwość opracowania bardziej efektywnych strategii dla sprostania celom przedsiębiorstwa. To z kolei zwiększa prawdopodobieństwo sukcesu w osiąganiu zdefiniowanych celów i realizowaniu misji. Jednocześnie przedsiębiorstwo może wykorzystać strategiczną kartę do wspomaganie i monitorowania stopnia realizacji ogólnych celów i misji. Synergia pomiędzy rachunkiem kosztów działań i kartą wyników wzmacnia rolę rachunkowości zarządczej w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwa i wyznacza jej wymiar strategiczny. Karta z jasno sprecyzowanymi celami oraz prostymi w konstrukcji miernikami, w sposób przejrzysty opisuje działania firmy i nadaje się do wykorzystania w procesie zarządzania średnim przedsiębiorstwem. Dzięki niej menedżerowie pozyskują uniwersalne narzędzie diagnostyki oraz logicznie i ekonomicznie uzasadnione wskazówki do podejmowania właściwych decyzji w dłuższym horyzoncie czasu.

## Literatura

- Atkinson A.A., Kaplan R.S., Matsumura E.M., Young S.M., *Management accounting*, Prentice Hall, New Jersey 2007.
- Cooper R., Kaplan R.S., *Measure costs right: Make the right decisions*, „Harvard Business Review”, 9.10.1988.
- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5, Wydaw. INFOR, Warszawa 2002a.
- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, Wydaw. INFOR, Warszawa 2002b.
- Hicks D.T., *Activity-based costing for small and mid-sized businesses: An implementation guide*, John Wiley & Sons, New York 1992.
- Hicks D.T., *Yes, ABC is for small business, too*, „Journal of Accountancy” 1999, no. (2).
- Jaworski J., *Cele i miary Balanced Scorecard w małym przedsiębiorstwie*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11, Grupa Wydawnicza INFOR SA, 2006.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Putting the Balanced Scorecard to work*, „Harvard Business Review” 1993, September–October, no. 71.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard: Measures that drive performance*, „Harvard Business Review” 1992, January–February, no. 70.
- Liberatore M.J., Miler T., *A framework for integrating activity-based costing and the balanced scorecard into the logistics strategy development and monitoring process*, „Journal of Business Logistics” 1998, vol. 19, no. 2.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Nowak E., *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2008.
- Piosik A., *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2002.
- Szychta A., *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2, Wydaw. INFOR, Warszawa 1999.

## INTEGRATION OF THE ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM WITH A BALANCED SCORECARD IN MEDIUM-SIZED ENTERPRISES

**Summary:** The presented article is a voice in the debate on the information integration of Activity Based Costing and Balanced Strategic Scorecard in medium-sized enterprise. The author is presenting the information model of the Activity Based Costing system in the medium-sized enterprise and its role in the information support Balanced Strategic Scorecard. Synergies between the Activity Based Costing and Balanced Strategic Scorecard strengthen the strategic role of management accounting.