

Maria Nieplowicz

PRZEGLĄD MIERNIKÓW STOSOWANYCH W ZRÓWNOWAŻONYCH KARTACH WYNIKÓW

1. Wstęp

Zrównoważona karta wyników stosowana jest do implementacji strategii organizacji oraz do pomiaru stopnia jej realizacji. Może ona stanowić również ramy systemu zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem. Zakres wykorzystania zrównoważonej karty wyników zależy od danej organizacji. Jest ona wdrażana zarówno przez organizacje sektora prywatnego, jak i przez organizacje rządowe, samorządowe czy nie nastawione na zysk.

Przedsiębiorstwa i organizacje sektora publicznego przy opracowywaniu własnych zrównoważonych kart wyników mogą czerpać inspiracje z mierników z innych zrównoważonych kart wyników. Jednak wyraźnie należy zaznaczyć, iż nie można opracować dwóch kart identycznych, ponieważ opracowuje się je na podstawie indywidualnej strategii danej organizacji.

Mierzenie stopnia realizacji strategii jest konieczne, ponieważ nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć. Wybór mierników do pomiaru celów strategicznych musi być uzasadniony możliwością zmierzenia stopnia wykonania danego zadania i gwarantować realizację wyzwań strategicznych. Nawet najlepszy miernik stosowany w jednej organizacji może okazać się nieodpowiedni dla drugiej. Może on mierzyć to, co nie jest istotne z punktu widzenia realizacji strategii danego przedsiębiorstwa. Zatem korzystając z doświadczeń innych podmiotów, należy cały czas pamiętać o misji i strategii danej organizacji.

2. Ewolucja zastosowań zrównoważonej karty wyników

Koncepcja zrównoważonej karty wyników powstała na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. w Stanach Zjednoczonych, w wyniku projektu badawczego pt *Mierzenie efektywności w organizacjach przyszłości* przeprowadzonego pod kierownictwem D.P. Nortona [Kaplan, Norton 2001a, s. 17]. R.S. Kaplan pełnił rolę konsultanta naukowego. Przez rok odbywały się spotkania z reprezentantami dwu-

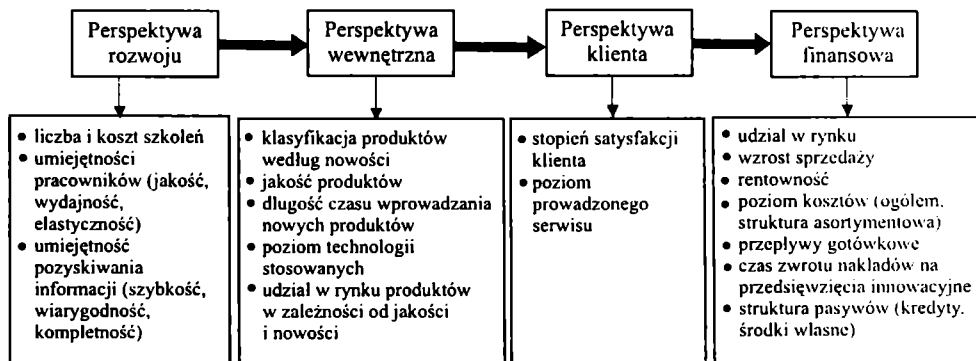
nastu przedsiębiorstw w celu wypracowania nowego modelu mierzenia efektywności. Pierwszym etapem prac była analiza nowo wdrożonych, innowacyjnych systemów mierzenia efektywności. Stosowano tzw. karty wyników korporacji. Wnioski z analizy doprowadziły do rozbudowania tej karty do postaci, którą określono mianem zrównoważonej karty wyników. W jej skład wchodziły cztery perspektywy: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju. Rezultaty badania wskazały na możliwość praktycznego zastosowania zrównoważonej karty wyników. Następnie pracowano nad rozszerzaniem zastosowań zrównoważonej karty wyników. Prezesi przedsiębiorstw zaczęli ją postrzegać szerzej aniżeli tylko jako system mierzenia efektywności. Zaproponowali, aby zastosować ją do komunikowania się i koncentrowania działań całej organizacji na realizacji strategii. Spowodowało to konieczność powiązania mierników efektywności ze strategią organizacji. Z czasem zaczęto wykorzystywać zrównoważoną kartę wyników w dużych projektach restrukturyzacyjnych. Doświadczenia te pokazały, w jaki sposób 20-25 mierników, ujętych w czterech perspektywach, ułatwia komunikowanie i wdrażanie strategii. Wkrótce następnie menedżerowie zaczęli stosować zrównoważoną kartę wyników jako podstawę systemu zarządzania strategicznego. Używali jej w kluczowych elementach procesu zarządzania:

- indywidualnym i grupowym ustalaniu celów,
- motywowaniu i wynagradzaniu,
- alokacji zasobów,
- planowaniu i budżetowaniu,
- monitorowaniu strategii,
- uczeniu się organizacji [Kaplan, Norton 2001a, s. 19].

Zrównoważona karta wyników przeszła zatem ewolucję od udoskonalonego systemu mierzenia efektywności do systemu zarządzania strategicznego. Wraz z rozwojem tej koncepcji menedżerowie zaczęli patrzeć na swoje organizacje z różnych punktów oraz podkreślać inne ważne aspekty, decydujące o przyszłych sukcesach przedsiębiorstwa. Obok tak istotnych dla organizacji obszarów działalności, jak: finanse, klient, procesy wewnętrzne i rozwój, wyodrębniono nowe płaszczyzny, a mianowicie konkurencyjną, kooperacyjną, koncernu, organizacyjną, komunikacyjną, wdrożeniową, internetu, dostawcy, innowacji, urzędów i publiczną [Friedag, Schmidt 2003, s. 177-185]. Potrzeba stworzenia kolejnych perspektyw wynikała z konieczności śledzenia i analizowania realizacji celów w innych, ale równie ważnych dla organizacji płaszczyznach jej działalności.

3. Mierniki związane z podstawowymi perspektywami zrównoważonej karty wyników

Do podstawowych perspektyw zrównoważonej karty wyników należy zaliczyć: perspektywę finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Przykładowe mierniki z nimi związane przedstawia rys. 1. Szczegółowe omówienie mierników nastąpi w dalszej części niniejszego podrozdziału.



Rys. 1. Przykładowe mierniki modelu R.S. Kaplana i D.P. Nortona

Źródło: [Marciniak, Krwawicz 2000, s. 14].

Perspektywa finansowa precyzuje strategię z punktu widzenia właścicieli i odzwierciedla zdefiniowany przez nich długoterminowy cel organizacji. Cele finansowe mają centralne znaczenie dla sformułowania celów i mierników w ramach pozostałych obszarów zrównoważonej karty wyników. Każdy miernik powinien stanowić element łańcucha przyczynowo-skutkowego, powodującego w efekcie poprawę wyników finansowych.

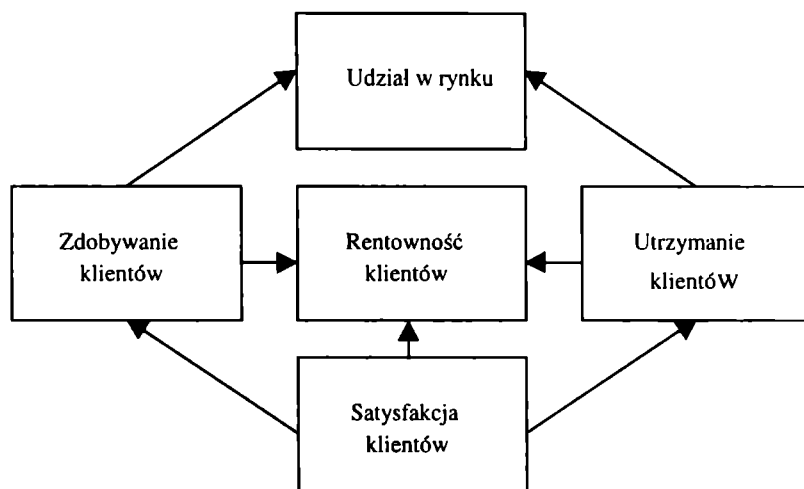
Organizacje stosujące w praktyce zrównoważoną kartę wyników używają w perspektywie finansowej m.in. mierników, jak:

- stopa zwrotu z zaangażowanego kapitału,
- ekonomiczna wartość dodana,
- stopa zwrotu z inwestycji,
- suma wydatków na projekty rozwojowe,
- struktura przychodów,
- udział obrotów uzyskiwanych przez kanał elektroniczny w sumie obrotów,
- udział należności zagrożonych w należnościach ogółem,
- stopień zadłużenia na mieszkańca,
- przychody z podatku od nieruchomości do wszystkich przychodów miasta,
- marża uzyskiwana dzięki serwisowi *hotline* [Dzida, Juszcak 2002, s. 11; Friedtag, Schmidt 2003, s. 173-177; *Putting Strategy...* 2001]

Wymienione powyżej mierniki są zdefiniowane dla konkretnych celów, zatem nie należy ich mechanicznie wpisywać do własnej zrównoważonej karty wyników. Mogą one natomiast okazać się pomocne przy definiowaniu własnego miernika realizacji celu finansowego.

W perspektywie klienta organizacja określa klientów i segmenty rynku, na których zamierza konkurować, oraz mierniki efektywności z nimi związane. Do podstawowych mierników w tej perspektywie zalicza się udział w rynku oraz utrzymanie, zdobywanie, satysfakcję i rentowność klientów. Zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy tymi miernikami zostały przedstawione na rys. 2. Pozostałe

mierniki mają na celu pomiar wartości oferowanej klientowi, mającej zapewnić sobie ich lojalność i satysfakcję.



Rys. 2. Łańcuch relacji przyczynowo-skutkowych między miernikami w perspektywie klienta

Źródło: [Kaplan, Norton 2001a, s. 75].

Z rysunku 2 wynika, iż satysfakcja klientów ma bezpośredni wpływ na rentowność oraz na zdobywanie i utrzymanie klientów, a to z kolei oddziałuje na wzrost udziału w rynku.

Przykładowe mierniki związane z perspektywą klienta, stosowane przez organizacje:

- liczba nowych produktów wprowadzonych na rynek,
- liczba kolejnych zamówień od klientów,
- procentowy wskaźnik reklamacji na miesiąc,
- ocena danego artykułu przez klienta,
- liczba publikacji w prasie lokalnej,
- liczba otrzymanych zaproszeń na kongresy tematyczne,
- liczba przedsiębiorstw uczestniczących w targach,
- liczba klientów biorących udział w konkursach promocyjnych,
- stosunek liczby spotkań z potencjalnymi klientami do ogółu spotkań,
- liczba odwiedzin gminnego centrum młodzieżowego,
- ankiety telefoniczne przeprowadzane wśród obywateli co dwa lata, dotyczące oceny świadczonych usług [Friedag, Schmidt 2003, s. 147-157; *Putting Strategy...* 2001].

Wskazane powyżej mierniki dotyczą konkretnych klientów danych organizacji. Im bardziej są oni specyficzni, tym bardziej indywidualne mierniki należy definiować.

W perspektywie procesów wewnętrznych identyfikowane są działania i procesy o kluczowym znaczeniu dla osiągnięcia celów sformułowanych w perspektywie klienta i finansowej. Stosowane mierniki odnoszą się przede wszystkim do czasu trwania, jakości i kosztów procesów operacyjnych oraz do elastyczności wytwarzania. Ważne są również mierniki procesów obsługi posprzedażnej (gwarancje i naprawy gwarancyjne, naprawa usterek, obsługa zwrotów, przyjmowanie zapłaty) [Kaplan, Norton 2001a, s. 95].

Przykłady mierników w tej perspektywie:

- liczba zgłaszanych przez pracowników pomysłów odnośnie do produktu,
- liczba produktów, które w wersji testowej nie zawierały żadnych błędów,
- koszty działalności w porównaniu z konkurencją,
- liczba wypadków związanych z zanieczyszczeniem środowiska,
- liczba niespodzianek dla klienta – w tym bezpłatne usługi świadczone dla klienta,
- liczba potrzeb klientów zebranych i udokumentowanych przez przedstawicieli handlowych,
- liczba uczestników w projektach organizowanych w gimnazjach i uniwersytetach przez firmy chcące poznać potrzeby młodzieży odnośnie do ich produktów,
- rating uprzejmych, profesjonalnych, gotowych do działania i szybko reagujących pracowników miasta [Friedag, Schmidt 2003, s. 157-163; Kaplan, Norton 2001b, s. 48-79; *Putting Strategy...* 2001].

Mierniki muszą być jak najbardziej dopasowane do charakteru przedsięwzięć podejmowanych w zależności od rodzaju danej organizacji.

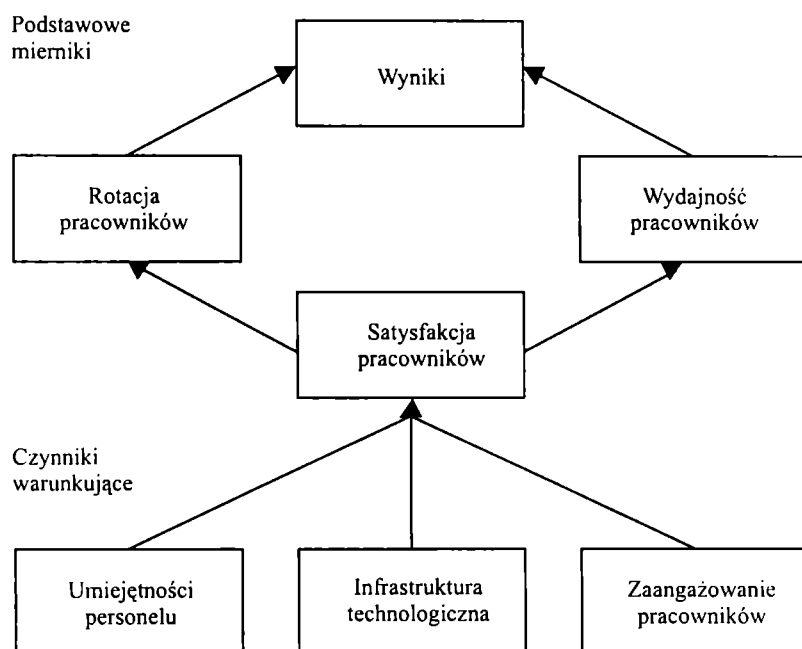
W perspektywie rozwoju identyfikowane są zasoby konieczne do wprowadzenia zmian i osiągnięcia celów ujętych w perspektywie finansowej, klienta i procesów wewnętrznych. Łańcuch przyczynowo-skutkowy celów strategicznych bierze swój początek w perspektywie rozwoju, zatem cele sformułowane w tej perspektywie stanowią podstawy długoterminowego rozwoju i doskonalenia całej organizacji. Na rysunku 3 przedstawiono podstawowe mierniki perspektywy rozwoju, a mianowicie: rotację kluczowych pracowników, wydajność pracowników oraz satysfakcję pracowników.

Z powyższego rysunku wynika, że na satysfakcję pracowników mają wpływ umiejętności personelu, infrastruktura technologiczna i zaangażowanie pracowników. Natomiast satysfakcja pracowników bezpośrednio wpływa na rotację i wydajność pracowników, a to z kolei wpływa na wyniki osiągane przez przedsiębiorstwo.

Przykładowe mierniki stosowane przez organizacje w perspektywie rozwoju:

- procent pracowników podłączonych do elektronicznej sieci,
- procent indywidualnych kart wyników,

- dostępność strategicznych informacji,
- udział transakcji z klientami zapisywanych w głównej bazie danych,
- liczba zatrudnień z polecenia,
- procent pracowników korzystających z oferty sportowej,
- procent odmów udziału w szkoleniach przez pracowników,



Rys. 3. Mierniki związane z perspektywą rozwoju

Źródło: [Kaplan, Norton 2001a, s. 124].

- liczba przeprowadzonych szkoleń na temat internetu,
- procent odejść kluczowych pracowników,
- liczba kluczowych pracowników, którym został przydzielony kredyt budowlany,
- liczba inicjatyw zgłaszanych przez pracowników,
- jednostkowe nakłady na szkolenie [Friedag, Schmidt 2003, s. 163-171; Kaplan Norton 2001b, s. 48-49].

Mierniki w tej perspektywie wskazują na kluczowe elementy warunkujące rozwój organizacji. Podkreślają one rolę technologii informacyjnej, odpowiedniego wykształcenia pracowników i właściwej struktury organizacyjnej.

W praktyce organizacje stosują obok tych podstawowych perspektyw, również inne, odzwierciedlające ważne dla danej organizacji obszary działalności.

4. Mierniki związane z dalszymi perspektywami zrównoważonej karty wyników¹

Do dalszych perspektyw zrównoważonej karty wyników można zaliczyć perspektywę: konkurencyjną, kooperacyjną, koncernu, organizacyjną, komunikacyjną, wdrożeniową, internetu, dostawcy, innowacji, urzędów i publiczną.

W perspektywie konkurencji ważne jest, aby swoich rywali traktować jako bodziec do osiągania coraz lepszych wyników. Można również spojrzeć na nich jako na swojego partnera i dzielić się z nimi swoimi doświadczeniami (np. jak dobrze doradzać klientowi), a w efekcie lepiej poznać własną organizację. Przykładowym miernikiem może być dzielenie się doświadczeniami z konkurencją. Istotna tu jest zarówno liczba konkurentów, z którymi następuje regularna wymiana informacji, jak i liczba konkurentów ogółem.

W perspektywie kooperacji wskazuje się na możliwość współpracy z naszymi konkurentami w niektórych płaszczyznach działalności (rozwoju produktu, dystrybucji czy logistyki). Przykładowym miernikiem może być liczba wspólnych przedsięwzięć (typu udział w targach) zakończonych sukcesem.

W perspektywie koncernu podkreśla się przynależność danej jednostki do koncernu i wskazuje na możliwe do uzyskania efekty synergii, wynikające ze współpracy pomiędzy poszczególnymi filiami. Przykładowym miernikiem może być liczba wspólnie przeprowadzonych projektów.

W perspektywie organizacyjnej podejmowane są działania scalające podmioty, które połączyły się ze sobą. Przykładowy miernik to liczba podróży służbowych pomiędzy obydwooma przedsiębiorstwami.

W perspektywie komunikacji podkreśla się ogromne znaczenie komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej z punktu widzenia realizacji strategii. Szczególnie istotne jest informowanie pracowników o przeprowadzanych projektach rozwojowych, ponieważ to oni w swoich codziennych działaniach dążą do celów strategicznych. Równie ważne jest stworzenie poczucia solidarności pomiędzy pracownikami całej korporacji. Typowy miernik w tej perspektywie to liczba czasopism wydanych dla pracowników.

W perspektywie wdrożeniowej istotne jest przeprowadzanie radykalnych zmian, związanych np. z wdrażaniem nowych programów komputerowych czy zrównoważonej karty wyników. Ogromne znaczenie tych przemian wymusza stworzenie nowej perspektywy celem ich ciągłego kontrolowania i monitorowania. W przypadku tak poważnych zmian konieczne jest rozpisanie przedsięwzięcia wdrożeniowego na tzw. kamienie milowe, stanowiące również źródło pomiaru realizacji przeprowadzanego projektu.

W perspektywie internetu podkreśla się konieczność korzystania z nowych możliwości z nim związanych. Podejmowane działania należy rozpocząć od stwo-

¹ Rozdział opracowany na podstawie [Friedag, Schmidt 2003, s. 179-185].

zenia stron internetowych i mierzenia liczby wejść na te strony. Z czasem można rozpocząć liczenie obrotów uzyskiwanych drogą elektroniczną. Działania i mierniki w tej perspektywie zależą od projektów przeprowadzanych przez daną organizację i od skali, na jaką internet ma być wykorzystywany.

W perspektywie dostawcy należy dbać o dobre relacje z dostawcami. Są one niezbędne, zwłaszcza w organizacjach, w których współpraca przedsiębiorstwa z dostawcami ma znaczenie strategiczne. Typowym miernikiem może być liczba umów podpisanych z dostawcami.

W perspektywie innowacji nacisk kładzie się na potrzebę wprowadzania innowacji w celu przetrwania na szczególnie konkurencyjnym rynku. Klasycznym miernikiem może być procent pracowników biorących udział w konferencjach i seminariach specjalistycznych.

W perspektywie urzędów wskazuje się na kontakty z urzędem miasta, urzędem wojewódzkim czy urzędem państwowym, w aspekcie zarówno codziennych działań (zezwolenia czy przetargi), jak i cennych informacji, których urzędy mogą udzielić zainteresowanym podmiotom. Proponowanym miernikiem może być liczba spotkań z najważniejszymi dla firmy urzędnikami.

Perspektywa publiczna opiera się na założeniu, że organizacja powinna dbać o dobry wizerunek w środkach masowego przekazu. Miernikiem może być liczba publikacji w prasie lokalnej.

Wymienione perspektywy zrównoważonej karty wyników i przykładowe mierniki wskazały możliwość spojrzenia na własną działalność z różnych punktów widzenia aniżeli tylko finansowego, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Jest to zarazem zachęta do wyłonienia takiego obszaru, który jest szczególnie istotny dla dalszego rozwoju organizacji.

5. Podsumowanie

W artykule zostały wskazane przykładowe mierniki stosowane przez organizacje stosujące zrównoważoną kartę wyników. Dotyczyły one podstawowych (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju) oraz dalszych perspektyw zrównoważonej karty wyników (konkurencyjnej, kooperacyjnej, koncernu, organizacyjnej, komunikacyjnej, wdrożeniowej, internetu, dostawcy, innowacji, urzędów i publicznej).

Organizacja przy konstruowaniu własnej zrównoważonej karty wyników może czerpać inspiracje z mierników z innych kart wyników, jednak należy pamiętać o tym, że tworzy ją dla własnej strategii, która powinna powstać jako efekt wysiłków pracowników wszystkich szczebli, aby każdy z nich mógł czuć indywidualny wkład w jej realizację.

Literatura

- Dzida T., Juszcak R., *Zrównoważona Karta Wyników w banku komercyjnym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 9.
- Friedag H.R., Schmidt W., *My Balanced Scorecard*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2003.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001a.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa 2001b.
- Marciniak S., Krwawicz M., *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 7.
- Putting Strategy First in Performance Management City of Charlotte*, ICMA Best Practicers, 28 kwietnia 2001 r., ICMA (the International City/County Management Association).

REVIEW OF THE MEASURES APPLIED IN BALANCED SCORECARD

Summary

This paper discusses performance measures in basic perspectives of the Balanced Scorecard (financial, customer, internal process and learning and growth) and in specific perspectives of the Balanced Scorecard (competitor, cooperative, concern, organizational, communication, implementation, internet, supplier, innovation, institutional and public).

Mgr Maria Nieplowicz jest asystentką w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.