

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**252**

# Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/  
bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barbuski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządcze walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniewski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barbarski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kocharński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stronczek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniowski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Marcin Kowalewski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## MAPY STRATEGII W PROCESIE IMPLEMENTACJI W PRZEDSIĘBIORSTWIE SYSTEMU POMIARU DOKONAŃ

---

**Streszczenie:** Systemy pomiaru dokonań odgrywają coraz większą rolę w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. Mapa strategii jest istotnym elementem procesu wdrożenia systemu pomiaru dokonań do przedsiębiorstwa. Mapa jest spójnym opisem strategii i jej najważniejszych celów z uwypukleniem hierarchii i związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy nimi. Mapa powinna przekładać na prosty, czytelny język misję, wizję, wartości oraz cele strategiczne przedsiębiorstwa, tak aby były czytelne dla kluczowych interesariuszy. W niniejszym artykule przedstawiono wykorzystanie map strategii w dwóch systemach pomiaru dokonań: zrównoważonej karcie wyników i pryzmacie dokonań.

**Słowa kluczowe:** mapa strategii, zrównoważona karta wyników, pryzmat dokonań.

### 1. Wstęp

Systemy pomiaru dokonań (*Performance Measurement Systems*) odgrywają coraz większą rolę w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. Można je zdefiniować jako wieloperspektywiczne systemy informacyjne, które wychodzą naprzeciw zapotrzebowaniu menedżerów na istotne informacje związane z najważniejszymi obszarami funkcjonowania praktycznie każdego przedsiębiorstwa. Do podstawowych funkcji systemów pomiaru dokonań należy zaliczyć:

- pomiar i kontrolę realizacji strategii przedsiębiorstwa w kluczowych obszarach,
- generowanie użytecznych informacji na potrzeby zarządzania jednostką,
- ocenę efektywności funkcjonowania zarówno różnorodnych ośrodków odpowiedzialności, jak i całego przedsiębiorstwa,
- pomoc w aktualizacji, redefinicji i zmianie strategii przedsiębiorstwa,
- przełożenie strategii przedsiębiorstwa na język celów i mierników, tak aby była ona zrozumiała dla wszystkich pracowników i umożliwiała skupienie się na kluczowych obszarach determinujących jego sukces.

Należy podkreślić, że zaprezentowane funkcje zmieniają się w zależności od potrzeb konkretnej jednostki i muszą uwzględniać aktualnie przyjętą strategię, a także sytuację branżową.

Omawiając systemy pomiaru dokonań, nie sposób nie odnieść się do definicji strategii współczesnego przedsiębiorstwa, która jest dzisiaj procesem ciągłym, polegającym na poszukiwaniu najlepszych sposobów jego rozwoju, dopasowaniu do dynamicznie zmieniającego się rynku i potrzeb klientów. Strategia to permanentna aktualizacja, reorganizacja i zmiana przyjętych celów. Dlatego system pomiaru dokonań ukierunkowany na pomiar i kontrolę celów strategicznych określonych w każdym istotnym obszarze przedsiębiorstwa to jeden z najważniejszych aspektów zarządzania nim.

Proces przygotowania i wdrożenia praktycznie każdego systemu pomiaru dokonań jest zawsze dostosowywany do specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa i musi być zindywidualizowany. Z reguły można podzielić go na dwie podstawowe fazy [Kowalewski 2012, s. 39]:

- 1) gruntowną analizę przedsiębiorstwa i zaprojektowanie odpowiedniego systemu pomiaru dokonań,
- 2) wdrożenie zaprojektowanego systemu i jego permanentne udoskonalanie oraz dostosowywanie do zmieniającego się przedsiębiorstwa.

W ramach procesu projektowania i wdrożenia systemu pomiaru dokonań do przedsiębiorstwa jednym z najtrudniejszych etapów jest przetransformowanie strategii na język perspektyw, celów i mierników, które mają ją odzwierciedlać oraz umożliwiać jej pomiar i kontrolę. Niestety, w przypadku wielu przedsiębiorstw procesu tego nie udaje się skutecznie przeprowadzić i wdrożone systemy pomiaru dokonań funkcjonują nieprawidłowo. Szczególnie wiele problemów sprawia określenie celów i mierników dokonań dla obszarów niematerialnych, związanych z rozwojem pracowników, wiedzą, relacjami z klientami, co opisuje przykład Citibank California omówiony w następnej części.

Niezwykle użytecznym narzędziem, które pomaga rozwiązywać takie problemy i umożliwia zaprezentowanie strategii w postaci schematu, gdzie podkreśla się związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy poszczególnymi jej elementami i ich udział w realizacji celów strategicznych, jest mapa strategii. Treść niniejszego artykułu koncentruje się na uwypukleniu roli mapy strategii w procesie implementacji systemu pomiaru dokonań do przedsiębiorstwa. W ramach poszczególnych rozdziałów zaprezentowano mapowanie strategii w dwóch systemach pomiaru dokonań: zrównoważonej karcie wyników oraz pryzmacie dokonań, ponieważ reprezentują one zupełnie odmienne podejście do tego zagadnienia.

## **2. Problemy z implementacją systemów pomiaru dokonań – przypadek Citibank California<sup>1</sup>**

Zrównoważona karta wyników to aktualnie jeden z najpopularniejszych systemów pomiaru dokonań. Jego autorzy, czyli R.S. Kaplan i D.P. Norton zaproponowali czte-

<sup>1</sup> Więcej o tym przypadku w: [Simons 2000, s. 562–570; Pfeffer, Sutton 2002, s. 134–138].



ry główne perspektywy tworzące kartę i służące ocenie dokonań [Kaplan, Norton 2006, s. 28]:

- finansową, która powinna odpowiadać na pytanie: „Jak powinni nas postrzegać udziałowcy, aby uznano, że odnieśliśmy sukces finansowy?”
- klienta, która powinna odpowiadać na pytanie: „Jak powinni nas postrzegać klienci, abyśmy zrealizowali naszą wizję i strategię?”
- procesów wewnętrznych (wewnętrzna), która powinna odpowiadać na pytanie: „Jakie procesy wewnętrzne musimy doskonalić, aby właściciele i klienci firmy byli zadowoleni?”
- rozwoju, która powinna odpowiadać na pytanie: „Jak zachować zdolność do zmian i poprawy efektywności, aby zrealizować naszą wizję i strategię?”

W 1995 r. w Citibank California wdrożono zrównoważoną kartę wyników, która od następnego roku miała stanowić podstawę oceny każdego oddziału funkcjonującego w ramach tej grupy. Do tej pory oddziały i ich menedżerowie byli oceniani na podstawie mierników finansowych, jednak zarząd banku zdecydował, że nie odzwierciedla to w pełni przyjętej strategii i nie uwzględnia w procesie oceny istotnych obszarów niematerialnych, takich jak: satysfakcja klientów, rozwój pracowników czy przywództwo. Dlatego od 1996 r. wykorzystywano zrównoważoną kartę wyników, która w przypadku tego podmiotu składała się z sześciu perspektyw, co pokazano w tab. 1.

Mierniki w perspektywie finansowej były pozyskiwane z systemu finansowo-księgowego i koncentrowały się na rentowności oddziału. W ramach perspektywy implementacja strategii mierniki skupiały się na udziale w rynku i rotacji klientów oraz przychodach osiąganych na poszczególnych grupach klientów w odniesieniu do oferowanych usług.

Z kolei satysfakcja klienta była określana na podstawie wywiadów telefonicznych, nad którymi nadzór sprawował wydział z centrali banku. Wartości mierników w perspektywie „kontrola” były ustalane na podstawie audytu wewnętrznego, który okresowo był przeprowadzany w każdym z oddziałów. Dwie ostatnie perspektywy zrównoważonej karty wyników, czyli ludzie i standardy, składały się z niekwantyfikowanych opisowych mierników ustalanych w sposób subiektywny przez osobę z centrali, która nadzorowała dany oddział banku. Dla zdefiniowanych perspektyw określano na poziomie centrali wartości docelowe mierników i co kwartał dokonywano oceny każdego z oddziałów banku. Proces oceny polegał na porównaniu każdego z mierników z wartościami docelowymi w ramach czterech pierwszych perspektyw oraz na subiektywnej ocenie dwóch ostatnich perspektyw dokonywanej przez przełożonego z centrali, który też wystawiał oddziałowi ogólną ocenę końcową [Simons 2000, s. 562–564].

Tak skonstruowany system oceny był mocno skorelowany z systemem motywacyjnym. Za dokonania związane z każdą z perspektyw oddział otrzymywał jedną z ocen: poniżej normy, norma i powyżej normy. Jeżeli choć w jednej z perspektyw oddział uzyskał ocenę poniżej normy, nie mógł otrzymać oceny końcowej określa-

**Tabela 1.** Zrównoważona karta wyników w Citibank California

Perspektywa	Mierniki dokonań	Wartości docelowe	Ocena:
Finansowa	przychód koszty zysk	określone przez centralę	dla każdej perspektywy: poniżej normy, norma, powyżej normy
Implementacja strategii	liczba gospodarstw domowych nowe gospodarstwa domowe utracone gospodarstwa domowe rozpad i łączenie się gospodarstw domowych przychody od poszczególnych grup klientów udział w rynku	określone przez centralę	
Satysfakcja klienta	indeks satysfakcji klienta	określone przez centralę	
Kontrola	audyt kontrola ustawowa	określone przez centralę	
Ludzie	zarządzanie dokonaniem praca zespołowa szkolenia/rozwój (samodzielne, pozostałe) satysfakcja pracowników	brak, subiektywna ocena przełożonego	
Standardy	przywództwo etyka zawodowa/uczciwość relacje z klientami zaangażowanie w społeczność lokalną udział w działalności całkowitej banku	brak, subiektywna ocena przełożonego	
Ocena łączna:			

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Simons 2000, s. 566–570; Pfeffer, Sutton 2002, s. 135, 136].

nej jako ocena powyżej normy. Końcowa kwartalna ocena oddziału związana była z systemem premiowym [Pfeffer, Sutton 2002, s. 135, 136]:

- ocena poniżej normy oznaczała brak premii,
- ocena norma oznaczała 15-procentową premię w stosunku do pensji podstawowej,
- ocena powyżej normy wiązała się 30-procentową premią.

Odnosząc się do zrównoważonej karty wyników zastosowanej w Citibank California, można sformułować kilka istotnych wniosków.

1. Zarząd, wprowadzając nowy system pomiaru dokonań poszczególnych oddziałów, wykorzystał koncepcję zrównoważonej karty wyników i rozszerzył proces oceny do sześciu kluczowych perspektyw. Zadaniem nowego systemu miało być pełniejsze odzwierciedlenie i wypuklenie kluczowych celów strategicznych banku w ocenie działalności oddziałów i ich kierownictwa.

2. Niestety, nie udało się wyeliminować subiektywnych ocen w dwóch ostatnich perspektywach, czyli „ludzie” i „standardy”, co od samego początku podważało fun-

damenty wdrożonego systemu pomiaru dokonań. Zaprojektowana według takiego schematu zrównoważona karta wyników opiera się w ponad 30% na subiektywnych, kwartalnych ocenach dokonywanych przez osoby z centrali nadzorujące dany oddział banku i działa bardzo demotywująco na pracowników. Może się zdarzyć sytuacja, w której oddział osiągający najlepsze wyniki finansowe ze wszystkich nie otrzyma najwyższej premii.

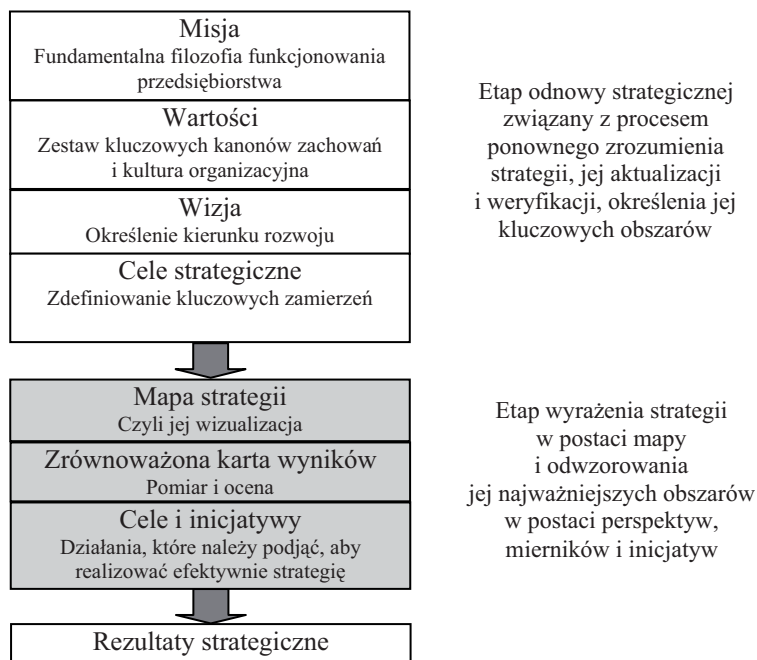
3. Podstawowym problemem prezentowanego przypadku jest niewłaściwe odniesienie strategii banku na proces oceny wykorzystywany w zaimplementowanym systemie pomiaru dokonań. Po pierwsze, nie została ustalona hierarchia celów strategicznych w procesie oceny. Po drugie, mierniki dokonań wybrane do poszczególnych perspektyw nie były ze sobą logicznie powiązane i spójne oraz, co najważniejsze, nie przekazywały wartościowej informacji zwrotnej.

4. Pięta achillesowa omawianej karty wyników to trzy perspektywy: satysfakcja klienta, ludzie i standardy, czyli 50% całego systemu. Można pokusić się o stwierdzenie, że jednym z fundamentalnych i najtrudniejszych etapów związanych z projektowaniem i wdrażaniem dowolnego systemu pomiaru dokonań do przedsiębiorstwa jest właściwe i obiektywne odzwierciedlenie w nim aktywów niematerialnych, które są dzisiaj kluczowe z punktu widzenia jego sukcesu rynkowego.

Współczesne systemy pomiaru dokonań ukierunkowane są na wszystkie istotne obszary związane z sukcesem danej organizacji, również te niekwantyfikowalne, opierające się w głównej mierze na miernikach jakościowych. Niezwykle trudno jest je wpisać w spójny, zintegrowany system pomiaru dokonań, jednak stanowią one ważną część strategii przedsiębiorstwa i nie mogą zostać pominięte. Dlatego potrzebne jest narzędzie, które umożliwi przedstawienie zintegrowanej strategii przedsiębiorstwa, gdzie ukazana zostanie hierarchia celów i związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi. Skutecznym rozwiązaniem tego problemu może być zastosowanie mapy strategii.

### 3. Mapy strategii w zrównoważonej karcie wyników

Mapa strategii (*strategy map*) to dzisiaj niezwykle istotny etap procesu implementacji zrównoważonej karty wyników w przedsiębiorstwie. Mapa ma być spójnym opisem strategii i jej najważniejszych celów z uwypukleniem hierarchii i związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy nimi. Mapa powinna przekładać na prosty, czytelny język misję, wizję, wartości oraz cele strategiczne przedsiębiorstwa, tak aby były czytelne dla kluczowych interesariuszy. Dzięki takim działaniom możliwe staje się powiązanie strategii przedsiębiorstwa z jego działaniami operacyjnymi oraz wykorzystanie karty wyników do oceny dokonań przedsiębiorstwa i praktycznie każdej jego komórki organizacyjnej. Schemat działań związanych ze stworzeniem mapy strategii i powiązaniem jej ze zrównoważoną kartą wyników został przedstawiony na rys. 1.



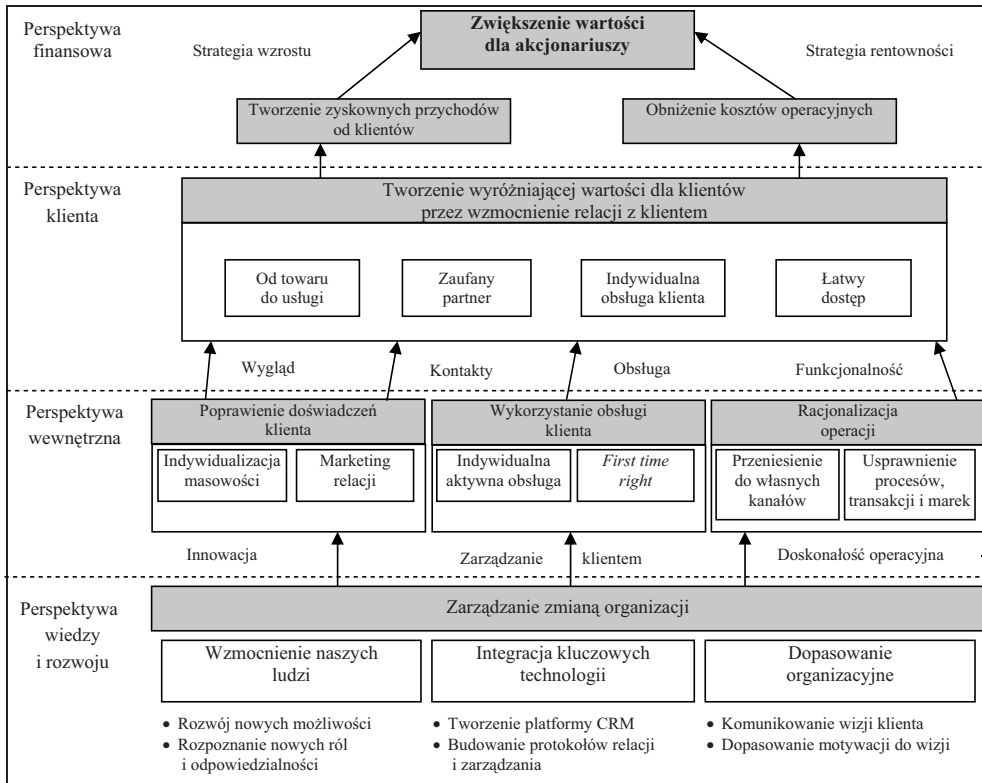
**Rys. 1.** Etapy transformacji strategii przedsiębiorstwa w mapę strategiczną i zrównoważoną kartę wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Norton 2011b, s. 53].

Należy podkreślić, że aktywa niematerialne odgrywają fundamentalną rolę w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. Wykorzystanie mapy strategii umożliwia ukazanie rosnącej roli aktywów niematerialnych w ramach realizowanej strategii oraz zespolenie wszystkich istotnych obszarów (zarówno tzw. twardych, jak i miękkich – niematerialnych) w spójną całość. Aktywa niematerialne, takie jak: kapitał intelektualny, organizacyjny, wiedza, relacje z klientami, rozwój i motywowanie pracowników, kultura organizacyjna i przywództwo, stanowią imponderabilia strategii praktycznie każdego przedsiębiorstwa i mają coraz większy wpływ na jego wartość.

Jeżeli aktywa niematerialne są tak ważne w strategii i sukcesie każdej współczesnej organizacji, to presja ze strony menedżerów, aby stanowiły jeden z podstawowych obszarów wykorzystywanego systemu pomiaru dokonań, jest coraz większa, tak aby można było racjonalnie je planować i kontrolować. Jednak niezwykle trudno jest wkomponować je w zrównoważoną kartę wyników i powiązać w sposób przyczynowo-skutkowy z innymi obszarami strategii przedsiębiorstwa oraz dobrać do aktywów niematerialnych właściwe grupy mierników. Dopiero mapa strategii prezentuje udział każdego istotnego obszaru (również niematerialnego) w osiągnięciu

najważniejszych celów strategicznych przedsiębiorstwa. Przykładową mapę strategii opracowaną dla przedsiębiorstwa Boise Office Solutions ukazano na rys. 2.



Rys. 2. Mapa strategii przedsiębiorstwa Boise Office Solutions

Źródło: [Kaplan, Norton 2011b, s. 394].

Opracowana według takiego schematu mapa strategii stanowi integralną część procesu wdrażania zrównoważonej karty wyników do przedsiębiorstwa. Prezentuje schemat powiązań przyczynowo-skutkowych pomiędzy perspektywami karty i integruje cele strategiczne różnorodnych obszarów. Mapa ukazuje proces tworzenia wartości w przedsiębiorstwie, począwszy od niematerialnej perspektywy wiedzy i rozwoju, przez perspektywę procesów wewnętrznych i klienta, a na najważniejszej perspektywie finansowej kończąc [Kaplan, Norton 2011b, s. 77]. G. Cokins zauważa, że mapa strategii jest najważniejszym ogniwem systemu pomiaru dokonań i praktycznie niemożliwe jest skuteczne wdrożenie zrównoważonej karty wyników bez wcześniejszego opracowania mapy [Cokins 2009, s. 94]. Karta wyników jest odwzorowaniem perspektyw i celów uwypuklonych w ramach mapy, co umożliwia

określenie dla każdego z wyszczególnionych celów odpowiednich mierników dokonań (*KPIs – Key Performance Indicators*)<sup>2</sup>.

#### 4. Mapowanie w pryzmacie dokonań

Pryzmat dokonań (*performance prism*) reprezentuje zupełnie nowatorskie, wręcz rewolucyjne podejście do strategii i pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Według autorów strategia współczesnego przedsiębiorstwa musi być kształtowana przede wszystkim pod wpływem oczekiwań kluczowych interesariuszy, a system pomiaru dokonań powinien być tym oczekiwaniom podporządkowany.

W pryzmacie dokonań najpierw analizuje się grupy kluczowych interesariuszy, a dopiero później formułuje strategię, która ma służyć kreowaniu dla nich wartości. Strategia przedsiębiorstwa musi uwzględniać potrzeby interesariuszy i dążyć do tworzenia dla nich użytecznej wartości [Slizyte, Bakanauskienė 2007, s. 141]. Wykorzystując ten system, przedsiębiorstwo i jego dokonania analizuje się w odniesieniu do pięciu perspektyw [Neely i in. 2002, s. 180]:

1. Satysfakcji interesariuszy – kim są kluczowi interesariusze i jakie są ich potrzeby oraz wymagania względem przedsiębiorstwa?

2. Udziału interesariuszy – jakiego zaangażowania przedsiębiorstwo wymaga i jakie potrzeby ma względem kluczowych interesariuszy?

3. Strategii – jaka strategia spełnia oczekiwania przedsiębiorstwa i jego interesariuszy?

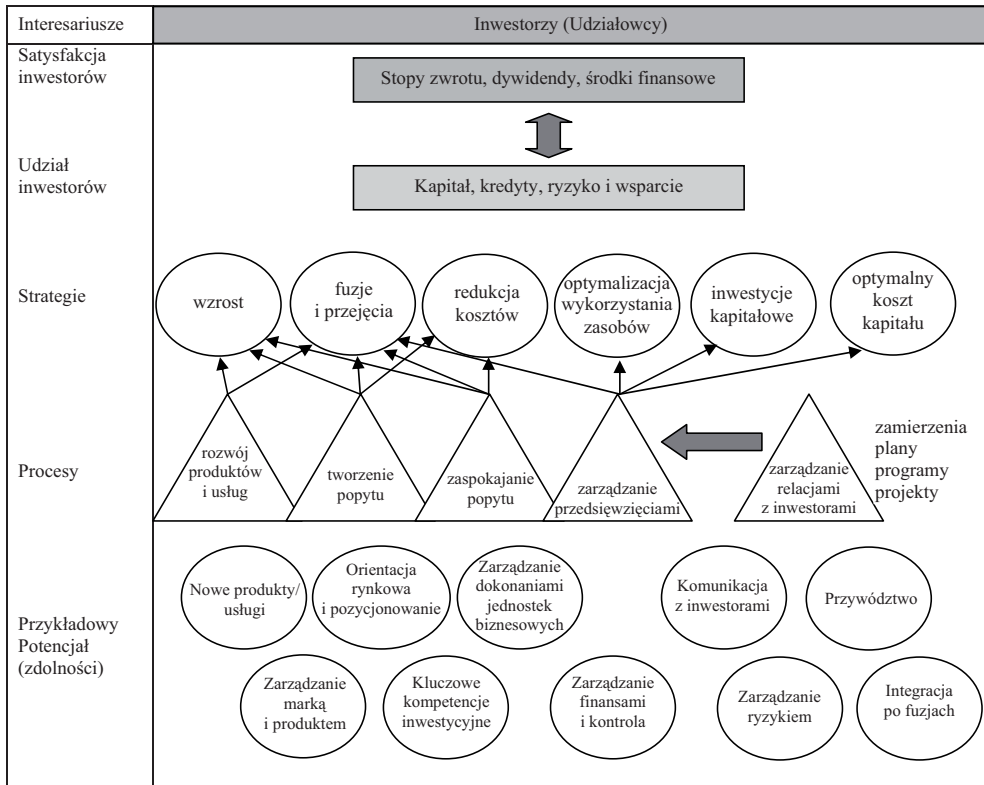
4. Procesów – jakie krytyczne procesy potrzebuje przedsiębiorstwo, aby efektywnie zrealizować strategię?

5. Potencjału – jakiego potencjału potrzebuje przedsiębiorstwo, aby procesy były skutecznie realizowane?

Do każdej z pięciu perspektyw powinny zostać dobrane odpowiednie grupy mierników, które będą wykorzystywane do oceny wyników przedsiębiorstwa w odniesieniu do wyszczególnionych grup kluczowych interesariuszy. Należy nadmienić, że w tym systemie wykorzystuje się zróżnicowane grupy mierników ilościowych i jakościowych. Każda grupa kluczowych interesariuszy jest oceniana w ten sam sposób, czyli procesowi oceny poddaje się dostawców, klientów, pracowników, rząd i inne istotne z punktu widzenia przedsiębiorstwa podmioty. Zmieniają się oczywiście za każdym razem mierniki. Proces oceny każdej grupy kluczowych interesariuszy przez pryzmat pięciu perspektyw jest bardzo istotnym elementem pryzmatu dokonań. Jednak najważniejsze są wnioski wynikające z tej oceny i modyfikacja funkcjonowania przedsiębiorstwa. Ten system ukierunkowuje przedsiębiorstwo na jeden podstawowy cel: maksymalizację wartości dla interesariuszy. To w długookresowej perspektywie ma determinować jego rozwój i sukces [Kowalewski 2012, s. 34, 35].

<sup>2</sup> Więcej w: [Paladino 2007].

W pryzmacie dokonań wykorzystuje się również mapowanie, jednak nie jest to typowa mapa strategii, lecz mapa relacji, sukcesu oraz niepowodzenia sporządzana dla każdej grupy kluczowych interesariuszy przedsiębiorstwa. Na rysunku 3 zaprezentowano mapę relacji z inwestorami wykorzystywaną w pryzmacie dokonań.



Rys. 3. Mapa relacji z inwestorami w pryzmacie dokonań

Źródło: [Neely i in. 2002, s. 187].

Warto podkreślić, że każda z kluczowych grup interesariuszy jest opisywana za pomocą trzech rodzajów map: relacji, sukcesu i niepowodzenia. W ramach jednego systemu pomiaru dokonań można stworzyć nawet kilkanaście różnych map, które stanowią podstawę do zdefiniowania najważniejszych celów strategicznych i określenia grup mierników dla każdej grupy interesariuszy.

Podsumowując, należy jednak jednoznacznie stwierdzić, że koncepcja pryzmatu dokonań przesadnie komplikuje system pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Jest to jedna z podstawowych przyczyn znikomej popularności tej koncepcji w praktyce gospodarczej.

## 5. Podsumowanie

Implementacja systemu pomiaru dokonań do przedsiębiorstwa wymaga wykorzystania użytecznych narzędzi, które umożliwią transformację strategii w zbiór perspektyw, celów i dopasowanych do nich właściwych mierników dokonań. Mapa strategii ułatwia zaprezentowanie misji, wizji, wartości i celów strategicznych organizacji w postaci czytelnego schematu, który będzie stanowił fundament skutecznego systemu pomiaru dokonań. Należy podkreślić, że w ramach różnorodnych koncepcji pomiaru dokonań uwypukla się lub całkowicie pomija znaczenie mapy strategii. W niniejszym artykule przedstawiono mapy strategii wykorzystywane w procesie wdrażania zrównoważonej karty wyników oraz proces mapowania dla kluczowych interesariuszy stosowany w przyrządzie dokonań. Mimo że obie prezentowane koncepcje reprezentują zupełnie inne podejście po pomiaru dokonań, to można jednoznacznie stwierdzić, że mapa strategii będzie coraz istotniejszym elementem każdego systemu pomiaru dokonań.

## Literatura

- Cokins G., *Performance Management Integrating Strategy Execution. Methodologies, Risk, and Analytics*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ, 2009.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Dopasowanie w biznesie. Jak stosować strategiczną kartę wyników*, GWP, Gdańsk 2011a.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, GWP, Gdańsk 2011b.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Kowalewski M., *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012 [w druku].
- Neely A., Adams Ch., Kennerley M., *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Financial Times/Prentice Hall, 2002.
- Neely A., Adams Ch., Kennerley M., *Performance measurement framework: A review*, [w:] *Business Performance Measurement Unifying Theory and Integrating Practice*, Second Edition, Edited by Nelly A., Cambridge University Press, 2007.
- Paladino B., *Five Key Principles of Corporate Performance Management*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ, 2007.
- Pfeffer J., Sutton R.I., *Wiedza a działanie. Przeszkody w wykorzystywaniu zasobów wiedzy w organizacji*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Simons R., *Performing Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 2000.
- Slizyte A., Bakanauskienė I., *Designing performance measurement system in organization*, Management of Organizations: Systematic Research, 2007.



## **STRATEGY MAPS IN PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEM**

**Summary:** Nowadays effective management is based on performance measurement system. One of the most important parts of performance measurement system is strategy map. This is a visual framework of organization's strategy. A strategy map links objectives in all defined perspectives of performance measurement system and enables better understanding of the strategy. There were discussed in the paper strategy maps used in balanced scorecard and performance prism.

**Keywords:** strategy map, Balanced Scorecard, performance prism.