

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Malgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Maria Nieplowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

ORGANIZACYJNE ASPEKTY WDRAŻANIA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF THE BALANCED SCORECARD IMPLEMENTATION

DOI: 10.15611/pn.2015.398.33

Streszczenie: Koncepcja zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*) powstała w latach 90. XX wieku. Ewoluowała od kompleksowego systemu pomiaru dokonań, poprzez narzędzie przełożenia strategii na działania, przez system opisywania, wdrażania i egzekwowania strategii, aż do metody synergii organizacyjnej. Do podstawowych aspektów związanych z wdrażaniem zrównoważonej karty wyników zalicza się określenie celu wdrożenia, wybranie lidera implementacji, proces wdrażania oraz określenie ram czasowych implementacji. Celem artykułu jest przedstawienie etapów wdrażania zrównoważonej karty wyników (definiowanie architektury systemu mierzenia efektywności, uzgadnianie celów strategicznych, analiza i wybór mierników, opracowanie planu wdrażania) ze wskazaniem roli tzw. biura zarządzania strategią (zaproponowanego w czwartej generacji zrównoważonej karty wyników).

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, etapy wdrażania, biuro zarządzania strategią.

Summary: The concept of the Balanced Scorecard was established in the 90s of the twentieth century. The Balanced Scorecard has evolved from a comprehensive system for performance measurement through a tool to translate a strategy into the action to organizational synergy method. The basic aspects of implementing the Balanced Scorecard include a statement of purpose implementation, selecting the leader of implementation, the implementation process and to determine the time frame of implementation. This article presents the stages of implementing the Balanced Scorecard (defining the measurement architecture, building consensus around strategic objectives, selecting and designing measures, building the implementation plan) with an indication of the role of the Office of Strategy Management (proposed in the fourth generation of the Balanced Scorecard).

Keywords: Balanced Scorecard, stages of implementation, office of strategy management.

1. Wstęp

Koncepcja zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) powstała w latach 90. XX wieku [Kaplan, Norton 1992]. Ewoluoowała od kompleksowego systemu pomiaru dokonań (oferując m.in. mierniki finansowe i niefinansowe w czterech perspektywach, tj. finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju), poprzez narzędzie przełożenia strategii na działania, przez system opisywania, wdrażania i egzekwowania strategii (tzw. mapy strategii i zasady organizacji zorientowanych na strategię), aż do metody synergii organizacyjnej (uwzględniającej strategiczną gotowość aktywów niematerialnych oraz powołującej tzw. biuro do zarządzania strategią). Procedura wdrażania zrównoważonej karty wyników, zaproponowana przez autorów tej koncepcji, była również uszczegóławiana głównie ze względu na praktyczne problemy z jej wdrażaniem. W jednej z ostatnich książek Kaplana i Nortona [2010, s. 9-21] została przedstawiona koncepcja wszechstronnego i zintegrowanego systemu powiązania strategii i operacji oraz wskazano potrzebę powołania tzw. biura zarządzania strategią.

Celem artykułu jest przedstawienie etapów implementacji zrównoważonej karty wyników oraz wskazanie roli tzw. biura zarządzania strategią, które ma wspomóc wdrażanie strategii i funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w przedsiębiorstwie.

2. Etapy wdrażania zrównoważonej karty wyników

Do podstawowych aspektów związanych z wdrażaniem zrównoważonej karty wyników zalicza się określenie celu jej wdrożenia, wybranie lidera implementacji, proces wdrażania oraz określenie ram czasowych implementacji. Na samym początku należy uzgodnić z dyrekcją cele, które mają być osiągnięte w wyniku wdrożenia zrównoważonej karty wyników. Po pierwsze, pozwolą one ukierunkować proces definiowania celów i mierników ujętych w zrównoważonej karcie wyników. Po drugie, ułatwi to pozyskanie zaangażowania osób zainteresowanych tym projektem. Po trzecie, zdefiniowane cele narzucą zakres prac wdrożeniowych oraz zmian w procesach zarządzania. Pierwotne przesłanki opracowywania zrównoważonej karty wyników spowodowane są następującymi potrzebami [Kaplan, Norton 2011b, s. 264-265]:

- wyjaśniania i uzgadniania wizji i strategii,
- tworzenia zespołów kierowniczych,
- komunikowania strategii,
- powiązania systemu wynagradzania z celami strategicznymi,
- ustalania celów strategicznych,
- powiązania inicjatyw strategicznych z odpowiednią alokacją zasobów,
- wspierania inwestycji w zasoby niematerialne i kapitał intelektualny,
- stwarzania podstaw strategicznego uczenia się.

Sprecyzowanie pierwotnych celów projektu pomaga w motywowaniu i informowaniu o tym, dlaczego przedsiębiorstwo zdecydowało się wdrażać zrównoważoną kartę wyników, oraz ułatwia wspieranie tego projektu w razie spadku zainteresowania i zaangażowania w prace projektowe.

Dalszym krokiem jest wyznaczenie osoby, która będzie pełnić rolę „architekta” zrównoważonej karty wyników lub „lidera” tego projektu. Osoba ta jest zazwyczaj członkiem najwyższego kierownictwa przedsiębiorstwa. Architekt (lider) określa założenia, filozofię, metodologię opracowania i wdrażania zrównoważonej karty wyników oraz jest odpowiedzialny za koordynację prac projektowych. Następnie przekłada ogólne deklaracje dotyczące strategii na konkretne, mierzalne cele. Do jego obowiązków należy również dbanie o dobre relacje interpersonalne w zespole, pracę zespołową i skuteczne rozwiązywanie konfliktów. Natomiast rolą kadry kierowniczej jest całkowite zaangażowanie w proces wdrożeniowy, gdyż to ona ostatecznie będzie realizowała proces zarządzania oparty na zrównoważonej karcie wyników.

Proces wdrażania zrównoważonej karty wyników składa się z czterech podstawowych etapów [Kaplan, Norton 2011b, s. 266-272; Niven 2002, s. 61-63]:

1. definiowanie architektury systemu mierzenia efektywności,
2. uzgadnianie celów strategicznych,
3. analiza i wybór mierników,
4. opracowanie planu wdrażania.

W pierwszym etapie następuje definiowanie architektury systemu mierzenia efektywności. Zrównoważona karta wyników opracowywana jest najczęściej dla złożonych organizmów gospodarczych, wspólnych przedsięwzięć czy organizacji nienastawionych na zysk. Z tego powodu na początku należy wybrać właściwą jednostkę organizacyjną, w której zostanie wdrożona zrównoważona karta wyników, oraz dokonać identyfikacji powiązań na linii korporacja – jednostka organizacyjna. W przypadku zdwersyfikowanych organizacji (np. poziom I – korporacja międzynarodowa, poziom II – spółki krajowe, poziom III – jednostki organizacyjne) dobrze jest najpierw wdrożyć zrównoważoną kartę wyników na poziomie wybranej jednostki organizacyjnej [Niven 2002, s. 42-47].

W drugim etapie, po wybraniu jednostki organizacyjnej, architekt musi poznać relacje łączące tę jednostkę z innymi jednostkami oraz z całą korporacją. W tym celu musi on przeprowadzić rozmowy z dyrekcją korporacji, aby dowiedzieć się o celach finansowych jednostek organizacyjnych, nadrzędnych problemach korporacji oraz o powiązaniach z innymi jednostkami organizacyjnymi. Znajomość tych zagadnień zapobiega realizacji celów jednostki kosztem innych jednostek oraz całej korporacji.

Następnie architekt przeprowadza wywiady z menedżerami, aby zebrać od nich opinie i propozycje dotyczące celów strategicznych oraz mierników w czterech perspektywach. Odpowiednio wcześniej kierownicy powinni zapoznać się z literaturą o zrównoważonej karcie wyników, z dokumentami dotyczącymi wizji, misji

i strategii oraz z informacjami o branży i otoczeniu konkurencyjnym. Wywiady te są sposobem na przedstawienie dyrekcji koncepcji zrównoważonej karty wyników oraz na uzyskanie wstępnych informacji na temat strategii przedsiębiorstwa, jak i możliwych sposobów przełożenia jej na cele i mierniki w karcie wyników. Zachęca również menedżerów do zastanowienia się nad przełożeniem celów strategicznych na wymierne mierniki operacyjne oraz motywuje do poznania problemów, z jakimi będą się spotykać szczególnie menedżerowie, tworząc i wdrażając kartę wyników. Wywiady te przyczyniają się także do identyfikowania potencjalnych konfliktów pomiędzy głównymi uczestnikami procesu wdrażania.

Po uzyskaniu niezbędnych informacji architekt w czasie sesji strategicznej wskazuje najważniejsze problemy oraz przedstawia wstępną listę celów i mierników. Spotkanie to powinno zakończyć się stworzeniem listy rankingowej celów w czterech podstawowych perspektywach (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju). Proponowane cele muszą odzwierciedlać strategię oraz być powiązane łańcuchem przyczynowo-skutkowym. Następnie architekt opracowuje harmonogram i prowadzi spotkanie z dyrekcją (tzw. warsztaty strategiczne). Rozpoczyna ono proces uzgadniania kształtu zrównoważonej karty wyników. Najpierw przeprowadza on dyskusję na temat misji i strategii. Następnie przedstawia proponowane cele w każdej z perspektyw i co ważniejsze myśli z przeprowadzonych wcześniej wywiadów. Podczas głosowania wybierane są tylko trzy bądź cztery cele, dla których w czasie burzy mózgów dobierane są mierniki. Raport ze spotkania przekazywany jest wszystkim uczestnikom.

W trzecim etapie następuje analiza i wybór mierników. Rolą architekta jest dalsze współpracowanie z poszczególnymi zespołami, mającymi teraz za zadanie zidentyfikowanie dla każdego z celów mierników, które w najlepszy sposób przedstawiają znaczenie strategii. Wiąże się to ze wskazaniem źródła informacji dla każdego z proponowanych mierników oraz ze zidentyfikowaniem głównych powiązań między miernikami dla każdej z perspektyw, zarówno w przekroju danej perspektywy, jak i w przekroju innych perspektyw. Efektem pracy grup powinna być [Kaplan, Norton 2011b, s. 271]:

- lista celów w ramach perspektywy oraz szczegółowy opis każdego celu,
- opis mierników dla każdego z celów (tzw. karty mierników),
- ilustracja sposobów kwantyfikacji i prezentacji każdego z mierników,
- mapa strategii – graficzny model powiązań mierników w danej perspektywie oraz relacji z miernikami i celami w pozostałych perspektywach.

Po osiągnięciu tych celów architekt przeprowadza drugą rundę warsztatów strategicznych. Uczestniczą w niej najwyższa dyrekcja, ich bezpośredni podwładni oraz menedżerowie średniego szczebla. Runda ta dotyczy omówienia wizji, strategii oraz wstępnych propozycji celów i mierników, które mogą znaleźć się w zrównoważonej karcie wyników. Efekty prac w grupach prezentują ich liderzy, przez co mają oni poczucie odpowiedzialności za cele i mierniki oraz za proces wdrażania zrównoważonej karty wyników. Warsztaty powinny zakończyć się stworzeniem broszury

informującej całe przedsiębiorstwo o przesłankach wdrażania i zawartości zrównoważonej karty wyników.

W czwartym etapie formalizowane są cele oraz wspólnie opracowywany jest plan wdrożenia zrównoważonej karty wyników. W planie tym powinny się znaleźć między innymi metody integracji mierników z bazami danych oraz z systemami informacyjnymi, a także sposoby prezentowania zrównoważonej karty wyników w całym przedsiębiorstwie.

W celu osiągnięcia ostatecznego porozumienia przeprowadzane jest po raz trzeci spotkanie z najwyższą dyrekcją. Finalnego kształtu nabierają wizja, cele oraz system mierzenia efektywności. Pojawiają się też pierwsze pomysły dotyczące realizacji celów. Na koniec tych warsztatów dyrekcja uzgadnia [Kaplan, Norton 2011b, s. 272]:

- program wdrażania zrównoważonej karty wyników,
- zintegrowanie jej z systemem zarządzania przedsiębiorstwem,
- wdrożenie systemu informacyjnego wspomagającego wykorzystanie zrównoważonej karty wyników.

Ostatnim aspektem wymagającym omówienia są ramy czasowe wdrażania zrównoważonej karty wyników. Standardowy projekt wdrażany jest około 16 tygodni. Gdyby menedżerowie zajmowali się wyłącznie projektem, to czas ten byłby z pewnością krótszy. Z drugiej jednak strony, dzięki dłuższemu okresowi realizacji, mogą oni rozważać pomiędzy spotkaniami nowy kształt procesu zarządzania, który zrównoważona karta wyników odzwierciedla. Należy pokreślić, że odpowiedzialność dyrektorów rośnie od momentu pierwszego warsztatu strategicznego, rola zaś architekta ogranicza się do funkcji wspomagającej (przygotowuje on harmonogram spotkań oraz przewodniczy obradom). Wraz ze wzrostem roli dyrektorów rośnie szansa, że projekt wdrażania zrównoważonej karty wyników doprowadzi ostatecznie do narodzin nowej filozofii zarządzania przedsiębiorstwem. Zrównoważona karta wyników dostarcza menedżerom nowych narzędzi umożliwiających skoncentrowanie przedsiębiorstwa na strategii długofalowego sukcesu. Poprzez określenie celów, wokół których należy skoncentrować uwagę i zasoby organizacji, ustala się ramy strategicznego systemu zarządzania [Kaplan, Norton 2011b, s. 241-244].

Przeważnie już w pierwszym roku zrównoważona karta wyników jest wykorzystywana jako fundament procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Integruje ona i wspiera najważniejsze procesy, do których można zaliczyć [Kaplan, Norton 1996, s. 85]:

- dopracowanie i aktualizowanie strategii,
- komunikowanie strategii w całym przedsiębiorstwie,
- powiązanie celów poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników ze strategią,
- identyfikację i integrację zamierzeń strategicznych,
- sprzężenie ze strategią celów długookresowych i rocznych budżetów,
- integrację procesu analizy strategicznej i operacyjnej,

- uzyskanie informacji zwrotnej w celu uczenia się i doskonalenia strategii.

Doświadczenia przedsiębiorstw, które wdrożyły zrównoważoną kartę wyników, pokazują, że umożliwia ona wypełnienie luki pomiędzy procesem rozwoju i formułowania strategii a procesem jej wdrażania. Dzięki zrównoważonej karcie wyników wszystkie elementy procesu zarządzania są zintegrowane i skoncentrowane na wdrożeniu długookresowej strategii przedsiębiorstwa.

Jednakże nie zawsze wdrożenia zrównoważonej karty wyników przynosiły spodziewane korzyści. Zmotywowało to autorów tej koncepcji do dalszych ulepszeń tego modelu. Zaowocowało to rozwijaniem się kolejnych generacji zrównoważonej karty wyników. W jej czwartej generacji zaproponowano koncepcję wszechstronnego i zintegrowanego systemu powiązania strategii i operacji oraz stworzenie tzw. biura zarządzania strategią.

3. Biuro zarządzania strategią

Zrównoważona karta wyników ewoluowała i wyróżnia się jej cztery generacje, tj. BSC jako całościowa metoda pomiaru dokonań, BSC jako instrument przełożenia strategii na działania, BSC jako podstawa organizacji zorientowanej na strategię oraz BSC jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych [Nita 2008, s. 204-205]. Czwarta generacja zrównoważonej karty wyników nazywana jest też metodą synergii organizacyjnej, uwzględniającą strategiczną gotowość aktywów niematerialnych oraz powołującą tzw. biuro do zarządzania strategią [Świerk 2009, s. 56].

Kaplan i Norton, uwzględniając ponadpiętnastoletnie doświadczenie we wdrażaniu zrównoważonej karty wyników, mając na uwadze sugestie zgłaszane przez praktyków i teoretyków¹, zaproponowali koncepcję wszechstronnego i zintegrowanego systemu powiązania strategii i operacji, na który składa się sześć głównych etapów [Kaplan, Norton 2008, s. 65; 2010, s. 8-10]:

1. opracowanie strategii (misja, wizja, wartości; analiza strategiczna; formułowanie strategii),
2. planowanie strategii (mapa i wątki strategii; mierniki i cele szczegółowe; portfele inwestycji; finansowanie i wydatki inwestycyjne),
3. zestrainowanie jednostek organizacyjnych i pracowników,
4. planowanie operacji (poprawa głównych procesów; planowanie sprzedaży; planowanie zdolności produkcyjnych zasobów; budżetowanie),
5. monitorowanie i uczenie się (przeglądy strategii; przeglądy operacji),
6. testowanie i adaptacji (analiza rentowności; korelacje strategiczne; strategie wyłaniające się).

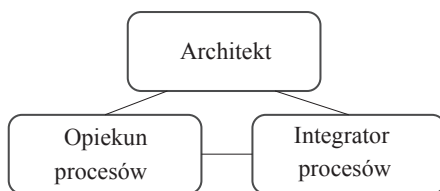
Wymienione etapy są szczegółowym rozpisaniem i urzeczywistnieniem zasady organizacji zorientowanych na strategię, dotyczącej uczynienia strategii ciągłym

¹ Przykładowo można wskazać następujący artykuł: *The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries* [Kaplan, Norton 2012, s. 539-545].

procesem². Po opracowaniu strategii menedżerowie planują realizację strategii, posługując się mapą strategii i zrównoważoną kartą wyników. Po opracowaniu karty wyników na poziomie całego przedsiębiorstwa następnie jest ona kaskadowana na coraz niższe poziomy, aż do wszystkich jednostek organizacyjnych. Jest ona komunikowana wszystkim pracownikom oraz wiąże się ich cele osobiste i czynniki motywacyjne z celami strategicznymi przedsiębiorstwa.

Po wykonaniu pierwszych trzech etapów przechodzi się na poziom operacyjny. Menedżerowie planują operacje za pomocą następujących narzędzi [Kaplan, Norton 2010, s. 153]: zarządzanie jakością i procesami, restrukturyzacja procesów, tablice rozdzielcze procesów, prognozy kroczące, rachunek kosztów działań, planowanie zdolności produkcyjnych zasobów i budżetowanie dynamiczne. Kolejny etap to monitorowanie i uczenie się. Proces ten łączy informacje o operacjach i strategii. W ostatnim etapie zbierane są informacje z wewnątrz i zewnątrz przedsiębiorstwa do testowania i adaptacji strategii. To kolejna pętla sprzężenia zwrotnego z systemem zintegrowanego planowania strategii i jej operacyjnej realizacji (wróciliśmy do etapu pierwszego).

Ponadto Kaplan i Norton proponują wyodrębnienie w przedsiębiorstwie tzw. biura zarządzania strategią [2010, s. 275-297]. Argumentują to tym, że zrównoważona karta wyników już nie jest tylko projektem, lecz jest elementem ciągłego procesu dopasowywania i zarządzania przedsiębiorstwem [Kaplan, Norton 2011a, s. 243]. Trzy podstawowe role biura zarządzania strategią przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Role biura zarządzania strategią

Źródło: [Kaplan, Norton 2010, s. 19].

Biuro zarządzania strategią „scala i koordynuje działania podejmowane przez różne funkcje i jednostki organizacji, aby w ten sposób zestroić strategię z operacjami” [Kaplan, Norton 2010, s. 277]. W dużych przedsiębiorstwach jest potrzebnych przeciętnie około 6-8 pełnoetatowych pracowników [Kaplan, Norton 2005, s. 80], aby biuro mogło wypełniać swoje zadania, zawarte w tabeli 1. Zadania te są wykonywane albo przez biuro zarządzania strategią, albo przez wskazaną przez nie

² Wymienia się pięć zasad organizacji zorientowanych na strategię: przełożenie strategii na działania operacyjne, dopasowanie organizacji do strategii, strategia codziennym zadaniem pracowników, strategia ciągłym procesem oraz mobilizowanie przez liderów do zmian (wskazane w BSC trzeciej generacji).

jednostkę, ale wtedy to biuro zapewnia powiązanie między strategią i procesem prowadzonym przez kogoś innego.

Tabela 1. Zadania biura zarządzania strategią w podziale na spełniane role

ZADANIA ARCHITEKTA	Wykonawca
Określenie struktury i konwencji zarządzania strategią	Biuro zarządzania strategią
Projektowanie procesów zarządzania strategią	
ZADANIA OPIEKUNA PROCESÓW	Biuro zarządzania strategią
Opracowanie strategii	
Planowanie strategii	
Zestrajanie organizacji	
Przeglądanie i adaptacja strategii	
ZADANIA INTEGRATORA PROCESÓW	
Powiązanie z planowaniem operacyjnym i budżetowanie	Dyrektor finansowy
Powiązanie z głównymi procesami operacyjnymi	Dyrektor ds. operacyjnych
Powiązanie z działami zasobów ludzkich, technologii informacyjnej i innymi funkcjami pomocniczymi	Dyrektor ds. zasobów ludzkich, Dyrektor działu informatyki
Komunikacja na temat strategii	Jednostka ds. komunikacji w przedsiębiorstwie
Zarządzanie inicjatywami strategicznymi	Biuro zarządzania programami
Upowszechnianie znajomości najlepszych praktyk	Dyrektor ds. zarządzania wiedzą

Źródło: [Kaplan, Norton 2010, s. 281].

Przedstawione w tabeli 1 zadania biura zarządzania strategią bardzo mocno korespondują z etapami zintegrowanego planowania strategii i jej operacyjnej realizacji. Jest to urzeczywistnienie zasady dotyczącej uczynienia strategii ciągłym procesem. Ponieważ autorzy koncepcji od wielu już lat modyfikują i dostosowują zrównoważoną kartę wyników do potrzeb zarządzających, również w tym przypadku zachęcają czytelników do dialogu, poprzez założoną specjalnie w tym celu stronę internetową, na której zamieszczają linki do wyników badań, narzędzi oceny oraz literatury w tym zakresie [Kaplan, Norton 2010, s. XVII]. Ma ona w swoim zamierzeniu stanowić miejsce do wymiany poglądów i prezentowania najlepszych praktyk.

4. Zakończenie

Przy wdrażaniu zrównoważonej karty wyników mogą pojawić się problemy dotyczące niewłaściwie ukształtowanego zbioru celów, mierników czy inicjatyw strategicznych (tzw. błędy strukturalne), jak również środowiska, w którym powstaje projektowana zrównoważona karta wyników (tzw. błędy organizacyjne) [Cyfert, Muszyńska 2004, s. 18-20, 15-18]. Dlatego tak bardzo ważne jest poparcie i pełne zaangażowanie zarządu (a nie tylko kierowników) w realizowany projekt, aby można było liczyć na jego skuteczne wdrożenie. Doświadczenia autorów tej koncepcji

i przedsiębiorstw ją wdrażających pokazały, że warto jest także powołać tzw. biuro do zarządzania strategią.

Ponadto jak podkreślają autorzy omawianej koncepcji, mierniki są pochodną sposobu patrzenia organizacji na świat oraz jej perspektywy patrzenia na kluczowe czynniki sukcesu. Zatem to spojrzenie niekoniecznie musi być właściwe. Nawet najlepszy zestaw mierników w zrównoważonej karcie wyników nie gwarantuje, że obrana strategia będzie strategią zwycięzcy. Jeśli strategię nie przekładają się na działania skutkujące dobrymi wynikami finansowymi, to powinno to być gruntownie przemyślane.

Literatura

- Cyfert S., Muszyńska R., 2004, *Bariery w implementacji systemu Strategicznej Karty Wyników*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 2 i nr 3.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1992, *The Balanced Scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, January-February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *The Balanced Scorecard. Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2005, *The office of strategy management*, „Harvard Business Review”, October.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2008, *Mastering the management system*, „Harvard Business Review”, January.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2010, *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011a, *Dopasowanie w biznesie. Jak stosować strategiczną kartę wyników*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011b, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przelożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2012, *The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, vol. 8, issue 4.
- Nita B., 2008, *Cztery generacje balanced scorecard w zarządzaniu finansami przedsiębiorstwa*, [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów przedsiębiorstw i ubezpieczeń*, red. B. Kłosowska, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Niven P.R., 2002, *Balanced Scorecard step-by-step. Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley & Sons, New York.
- Świerk J., 2009, *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.