

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice	19
Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego	30
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców	42
Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach	57
Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw	70
Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie	81
Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	101
Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa	114
Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna	122
Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających	132
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek	145
Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu	154
Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów	162
Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła	172

Summaries

Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council	18
---	----

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences	29
Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework	41
Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors	56
Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity	80
Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting	90
Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures	100
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants....	113
Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems	121
Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis	131
Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities	152
Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin	161
Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses	170
Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system	190

Maria Nieplowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

EWOLUCJA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW NA TLE POTRZEB ZARZĄDZAJĄCYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie ewolucji zrównoważonej karty wyników w związku ze zmieniającymi się potrzebami zarządzających. Przejście z ery industrialnej do ery postindustrialnej spowodowało zapotrzebowanie na nowe instrumenty pomiaru i zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa. W związku z tym przeprowadzono przegląd metod zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa. Następnie opisano koncepcje pochodne w stosunku do zrównoważonej karty wyników, a mianowicie niemiecką kartę wyników, brytyjską kartę wyników oraz Navigator Skandii, aby ukazać podobieństwa lub możliwe niedoskonałości zrównoważonej karty wyników. W dalszej części omówiono cztery generacje zrównoważonej karty wyników.

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, Navigator Skandii, niemiecka karta wyników, brytyjska karta wyników.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.12

1. Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwa, aby osiągnąć cele swojej działalności, muszą sprostać dynamicznym zmianom zachodzącym w otoczeniu, rosnącym wymaganiom klientów i silnej konkurencji. Liberalizacja rynków, globalizacja oraz postęp techniki informatycznej doprowadziły do wyłonienia nowych kluczowych czynników sukcesu, takich jak elastyczność i innowacyjność przedsiębiorstwa, skuteczne zarządzanie informacją, budowanie trwałych relacji z klientami i zdolność do przyciągania wykwalifikowanych pracowników. Przejście z ery industrialnej do ery postindustrialnej spowodowało także zmianę potrzeb zarządzających oraz ujawniło konieczność opracowania nowych instrumentów do pomiaru i zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa.

Celem artykułu jest przedstawienie ewolucji zrównoważonej karty wyników. W związku z tym dokonano przeglądu metod zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa, opisano zrównoważoną kartę wyników oraz koncepcje pochodne (aby ukazać podobieństwa lub możliwe niedoskonałości zrównoważonej karty wyników) oraz omówiono cztery generacje zrównoważonej karty wyników.

2. Potrzeby zarządzających

„Rewolucja informacyjna końca dwudziestego wieku sprawiła, że fundamentalne zasady konkurencyjności w erze przemysłowej są już dzisiaj przestarzałe” [Kaplan, Norton 2001, s. 22]. Zmieniły się zatem warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, jak również potrzeby zarządzających. Era postindustrialna charakteryzuje się: globalizacją działalności gospodarczej, swobodnym przepływem kapitału pomiędzy krajami, wzrostem wymagań konsumentów, szybkim postępem technologicznym, wzrostem walki konkurencyjnej, nasileniem się fali fuzji i przejęć, jak również skracaniem się przeciętnego cyklu życia produktu.

Umiejętność zdobycia i wykorzystania aktywów intelektualnych jest obecnie ważniejsza niż inwestycje i zarządzanie aktywami rzeczowymi, gdyż umożliwiają one przedsiębiorstwom [Kaplan, Norton 2001, s. 23]:

- utrzymanie dobrych relacji z obecnymi klientami przy jednoczesnym zapewnieniu sobie ich lojalności, jak również efektywnej i wydajnej obsługi nowych grup klientów i segmentów rynku,
- zaproponowanie nowatorskich produktów i usług, pożądaných przez docelowe grupy klientów,
- szybkie i efektywne kosztowo wytwarzanie produktów i świadczenie usług o wysokiej jakości, dostosowane do indywidualnych potrzeb klientów,
- motywowanie pracowników do podnoszenia kwalifikacji oraz ciągłego doskonalenia procesów,
- rozwijanie technologii informatycznych, baz danych i systemów informacyjnych.

Badania przeprowadzone przez firmę PricewaterhouseCoopers wskazały na następujące problemy, z którymi borykają się zarządzający w zakresie sprawnego funkcjonowania i osiągnięcia długotrwałego sukcesu strategicznego [McNulty 2006, s. 11-12]:

- zbytne skupianie się na krótkookresowych usprawnieniach, a nie na tych warunkujących długotrwały wzrost,
- brak efektywnego sposobu wdrożenia strategii,
- brak współpracy i synergii między poszczególnymi działaniami przedsiębiorstwa odnośnie do wdrożenia strategii,
- brak informacji, które kluczowe mierniki efektywności są strategicznie ważne dla efektywności całego przedsiębiorstwa,
- koncentrowanie się na zbyt wielu strategicznych projektach, inwestycjach i programach, bez nadawania im priorytetów,
- strategiczne planowanie i kontrola nie są spójne i zsynchronizowane z operacyjnym planowaniem i kontrolą działań.

Rozwiązaniem wymienionych problemów są coraz powszechniej stosowane koncepcje zarządzania dokonaniami, spośród których najbardziej popularna i najczęściej stosowana jest zrównoważona karta wyników.

3. Przegląd metod zarządzania dokonaniami

Metody zarządzania dokonaniami ewoluowały od metod bazujących na pojedynczych miernikach finansowych aż po wielokryterialne koncepcje zarządzania dokonaniami wykorzystujące różnego rodzaju mierniki. Wraz z rozwojem tych koncepcji obserwuje się przechodzenie od zagadnień związanych jedynie z pomiarem dokonań do kompleksowego zarządzania strategicznego dokonaniami przedsiębiorstwa.

Koncepcje kompleksowego zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa, pogrupowane w trzy kategorie w zależności od stopnia złożoności danej koncepcji oraz uwzględniające chronologię ich kształtowania się, przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Koncepcje zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa

Koncepcje względnie proste, sformułowane przed 1992 r.	Zrównoważona karta wyników i koncepcje pochodne	Koncepcje najnowsze, bardzo złożone
<ul style="list-style-type: none"> – Tablica rozdzielcza (<i>tableau de bord</i>) – Kwestionariusz pomiaru dokonań (J.R. Dixon i in.) – Macierz pomiaru dokonań (D.P. Keegan i in.) – Strategiczna technika SMART (K. Cross, R. Lynch) – Macierz rezultatów i determinantów (CIMA) 	<ul style="list-style-type: none"> – Zrównoważona karta wyników (R.S. Kaplan, D.P. Norton) – Brytyjska karta wyników (G.K. Kanji) – Niemiecka karta wyników (H.R. Friedag, W. Schmidt) – Skandynawska karta wyników (Skandia Nawigator) 	<ul style="list-style-type: none"> – Holenderski system (S. Flapper i in.) – Pryzmat dokonań (A. Neely, C. Adams) – Model doskonałości EFQM – Zintegrowany pomiar dokonań (D. Medori, D. Steeple) – System Cambridge (A. Neely i in.) – Zintegrowany system (U.S. Bititci i in.) – Zintegrowany, dynamiczny system (A. Ghalayini i in.)

Źródło: [Nita 2009, s. 144].

B. Nita zaproponował katalog wymagań, które powinny spełniać koncepcje zarządzania dokonaniami, a jednocześnie mogą stanowić kryteria oceny i ich porównania. Należą do nich: spójność ze strategią, orientacja na potrzeby interesariuszy, zapewnienie zrównoważonego pomiaru dokonań, uwzględnienie krytycznych czynników sukcesu, stymulowanie organizacyjnego uczenia się i ciągłego doskonalenia, umożliwienie raportowania dokonań, uwzględnienie wieloaspektowego pomiaru dokonań w różnych obszarach, orientacja na przyszłość i planowanie, sterujący charakter oraz stworzenie podstaw do motywowania pracowników [Nita 2009, s. 232-233].

Ze względu na tematykę poruszaną w niniejszym artykule omówione zostaną koncepcje z drugiej grupy („zrównoważona karta wyników i koncepcje pochodne”), gdyż na tym tle najlepiej będzie widoczna ewolucja zrównoważonej karty wyników oraz przyczyny powstania koncepcji pochodnych, będących czasami odpowiedzią na niedoskonałości zrównoważonej karty wyników.

Według wymienionych wcześniej kryteriów zrównoważona karta wyników oraz niemiecka karta wyników nie spełniają tylko jednego, a mianowicie nie są zorientowane

na wszystkich interesariuszy. Natomiast w zrównoważonej karcie wyników silnie akcentowany jest zrównoważony pomiar dokonań, a w niemieckiej karcie wyników – spójność ze strategią organizacji oraz umożliwienie raportowania dokonań. Brytyjska karta wyników nie spełnia dwóch wymogów odnośnie do wieloaspektowego pomiaru dokonań oraz sterującego charakteru. W przypadku skandynawskiej karty wyników również dwa kryteria nie są spełnione – orientacja na wszystkich interesariuszy oraz sterujący charakter, natomiast silnie akcentowany jest zrównoważony pomiar dokonań [Nita 2009, s. 236].

Koncepcja zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*) powstała w latach 90. XX wieku w Stanach Zjednoczonych [Kaplan, Norton 1992]. Została ona opracowana w wyniku projektu badawczego pt. „Mierzenie efektywności w organizacjach przyszłości” przeprowadzonego w wybranych przedsiębiorstwach¹.

Zrównoważona karta wyników wymusza mierzenie efektów działań strategicznych. Koncepcja ta wychodzi bowiem z założenia, że nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć. Zgodnie z jej założeniami wizja, misja i strategia przedsiębiorstwa są przekładane na spójny zestaw mierników dokonań, który stanowi nie tylko system pomiaru dokonań, ale również ramy systemu zarządzania strategicznego. Poprzez wdrożenie zrównoważonej karty wyników monitorowane są zarówno bieżące dokonania przedsiębiorstwa (finansowe, satysfakcja klienta, rezultaty procesów biznesowych), jak i wysiłek nakierowany na doskonalenie procesów, motywowanie i edukowanie pracowników oraz udoskonalenie systemów informacji (czyli zdolność do rozwoju przedsiębiorstwa). Zalety te powodują, że zrównoważoną kartę wyników stosują zarówno przedsiębiorstwa, jak i organizacje rządowe, organizacje samorządowe czy różnego typu instytucje.

Zrównoważona karta wyników składa się z [Kaplan, Norton 2001, s. 14; 2011b, s. 39]:

- tematów strategicznych,
- perspektyw, określonych dla najważniejszych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa²,
- celów strategicznych zdefiniowanych w obrębie perspektyw,
- łańcucha zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami strategicznymi w formie tzw. mapy strategii,
- mierników osiągnięcia celów strategicznych,
- sprecyzowanych docelowych wartości mierników,
- zidentyfikowanych działań służących osiągnięciu celów strategicznych.

Przejrzysta forma zrównoważonej karty wyników ułatwia zrozumienie wizji i strategii przedsiębiorstwa oraz może być pomocna w płynnym przejściu od złożonych celów do działań powodujących osiągnięcie planowanych wartości mierników.

¹ Uczestnikami projektu były następujące przedsiębiorstwa: Advanced Micro Devices, American Standard, Apple Computer, Bell South, CIGNA, Conner Peripherals, Cray Research, DuPont, Electronic Data Systems, General Electric, Hewlett Packard i Shell Kanada [Kaplan, Norton 2001, s. 17].

² Przez pojęcie perspektywy rozumie się istotną dla przedsiębiorstwa płaszczyznę (obszar) jego działalności, stanowiącą również punkt widzenia dla oceny tego przedsiębiorstwa. Wyróżniamy perspektywę finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju.

Bardzo ważna jest kwestia równoważenia celów i mierników. W karcie wyników powinno się stosować następujące mierniki [Kaplan, Norton 2011a, s. 61-147; Nita 2008b, s. 417; Niven 2005, s. 93-115]:

- mierniki finansowe i niefinansowe,
- mierniki wynikowe i prowadzące,
- mierniki obiektywne i subiektywne,
- mierniki zewnętrzne i wewnętrzne,
- mierniki krótkoterminowe i długoterminowe.

Proces budowania zrównoważonej karty wyników opiera się na założeniu, że strategię można opisać jako zbiór hipotez, pomiędzy którymi występują określone związki przyczynowo-skutkowe. Obrazują one przejście przedsiębiorstwa z obecnej pozycji na pożądaną, przyszłą pozycję.

Proces implementacji zrównoważonej obejmuje cztery ogólne etapy [Kaplan, Norton 2001, s. 266-272]:

- definiowanie architektury systemu mierzenia efektywności,
- uzgadnianie celów strategicznych,
- analizę i wybór mierników,
- opracowanie planu wdrożenia.

Prawidłowo skonstruowana zrównoważona karta wyników umożliwia odczytanie strategii na podstawie zawartych w niej celów, mierników i zależności pomiędzy nimi. Podsumowując, należy dodać, że koncepcja zrównoważonej karty wyników jest najczęściej stosowana w praktyce. Niewątpliwie jest to konsekwencją tego, że jest ona nieustannie rozwijana przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona w wyniku zgłaszanych potrzeb przez zarządzających, o czym świadczą tzw. cztery generacje zrównoważonej karty wyników omówione w następnym podpunkcie.

Niemiecka karta wyników stanowi modyfikację zrównoważonej karty wyników (autorstwa R.S. Kaplana i D.P. Nortona), dokonaną na potrzeby niemieckich przedsiębiorstw przez H.R. Friedaga i W. Schmidta [2004]. Owa modyfikacja przejawia się w tym, że nie jest kładziony nacisk na zrównoważenie celów i mierników, wprowadzono dodatkowe opcjonalne perspektywy, nie stosuje się map strategii (bo nie uwzględniają wszystkich okoliczności), lecz tzw. macierze ram procesu strategicznego, oraz odmiennie przebiega proces wdrożeniowy [Nita 2008b, s. 469].

Autorzy omawianej koncepcji silnie akcentują jej strategiczny charakter, stwierdzając, że w karcie wyników należy ujmować jedynie cele o znaczeniu strategicznym, zapewniające zdobycie i utrzymanie przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa w przyszłości. Dlatego też nie ma potrzeby równoważenia celów w różnych perspektywach. Proponują również tzw. macierze ram procesu strategicznego, czyli związki logiczne między drogami strategicznymi a perspektywami³.

³ Zgodnie z tą koncepcją definiuje się kilka dróg rozwoju oraz proponuje się tworzenie tzw. projektów strategicznych uwzględniających triadę cel-działanie-mierniki [Nita 2009, s. 199-202].

Obok tradycyjnych perspektyw (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju) proponują następujące perspektywy: konkurencji, kooperacji, koncernu, organizacyjną, komunikacji, wdrażania, dostawcy, innowacji, urzędów i publiczną.

Ponadto wyodrębniają dwa obszary zastosowania karty wyników (sprawozdawczy i zarządczy). W tabeli 2 przedstawiono cel stosowania, orientację, obszar zastosowania i odbiorców informacji zarządczej i sprawozdawczej karty wyników.

Tabela 2. Zarządcza i sprawozdawcza karta wyników

Kryterium	Zarządcza karta wyników	Sprawozdawcza karta wyników
– Cel stosowania	– potrzeby związane z zarządzaniem organizacją, realizacją i rozwojem strategii	– potrzeby związane z właściwą alokacją zasobów oraz komunikowaniem dokonań
– Orientacja	– działania wykonywane przez pracowników	– cele i mierniki ich osiągnięcia
– Obszary zastosowania	– rozwój potencjału strategicznego przedsiębiorstwa	– wykorzystanie potencjału sprawozdawczego przedsiębiorstwa
– Odbiorcy informacji	– menedżerowie i pracownicy	– osoby z zewnątrz (udziałowcy, inwestorzy, kredytodawcy)

Źródło: [Nita 2008b, s. 471].

Zarządcza karta wyników oznacza stosowanie karty wyników na potrzeby zarządzania dokonania. Podkreśla się tu jej strategiczny charakter, zorientowany na wykonywanie działań mających na celu rozwój oraz wdrażanie strategii. Sprawozdawcza karta wyników oznacza wykorzystanie karty wyników dla raportowania dokonań. Zakres jej stosowania jest znacznie węższy i służy do pomiaru i komunikowania dokonań przedsiębiorstwa różnym grupom interesariuszy. Przy czym zakres udostępnianych informacji jest węższy niż ten wynikający z zarządczej karty wyników, bowiem nie wszystkie informacje mogą być przekazane szerokiemu gronu odbiorców.

Proces wdrożenia niemieckiej karty wyników składa się siedmiu etapów, takich jak [Friedag i in. 2004, s. 17; Nita 2009, s. 199]:

- 1) określenie wizji, misji i strategii,
- 2) wyznaczenie dróg strategicznych i perspektyw,
- 3) zebranie pomysłów i wypełnienie ram strategicznych konkretnymi działaniami,
- 4) powiązanie działań w konkretne projekty strategiczne i budżetowanie,
- 5) zdefiniowanie zakresów odpowiedzialności i powiązanie z systemem motywacyjnym,
- 6) kontrola wyników w ramach zarządczej i sprawozdawczej karty wyników,
- 7) zorganizowanie procesu uczenia się.

W podsumowaniu należy podkreślić, że niemiecka karta wyników rozróżnia funkcję pomiaru i raportowania (tzw. sprawozdawcza karta wyników) oraz zarządzania dokonania przedsiębiorstwa (tzw. zarządcza karta wyników). Ponadto oferowana

liczba perspektyw jest znacznie rozszerzona w porównaniu ze zrównoważoną kartą wyników R.S. Kaplana i D.P. Nortona.

Tabela 3. Brytyjska karta wyników (Kanji's *Business Scorecard*)

Cele	Pomiar dokonań
WARTOŚĆ DLA INTERESARISZY	
– doskonałość organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki finansowe – oczekiwania klientów – zdolność do rekrutacji i utrzymania wyjątkowych pracowników – osiąganie celów – porównanie z najlepszymi praktykami
ZADOWOLENIE INTERESARIUSZY	
<ul style="list-style-type: none"> – satysfakcja klientów zewnętrznych – satysfakcja klientów wewnętrznych 	<ul style="list-style-type: none"> – indeks satysfakcji klientów – ankiety oczekiwań klientów – liczba skarg – indeks zadowolenia pracowników – współdziałanie pracowników z klientami i dostawcami
DOSKONAŁOŚĆ PROCESÓW	
– każda praca to proces	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki produktywności – procent opóźnień – wykorzystanie wskaźników do poprawy procesów i produktów – metody statystyczne – benchmarki
ORGANIZACYJNE UCZENIE SIĘ	
<ul style="list-style-type: none"> – ciągle usprawnianie – zapewnienie jakości – praca zespołowa – zapobieganie – przywództwo 	<ul style="list-style-type: none"> – liczba i znaczenie projektów usprawnień – kultura ciągłego doskonalenia – benchmarking – wykorzystanie zespołów – alokacja zasobów do działań innowacyjnych – inwestycje w szkolenia – liczba nowych produktów

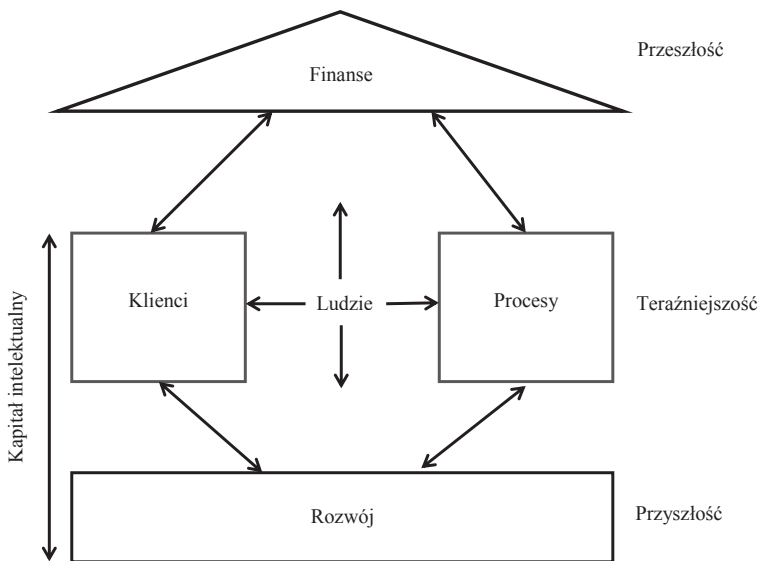
Źródło: [Kanji, Moura 2002, s. 21, za: Nita 2009, s. 190].

Brytyjska karta wyników, tzw. model doskonałości dokonań organizacyjnych, została opracowana przez G.K. Kanjiego w drugiej połowie lat 90. XX wieku [Kanji 1998]. Stanowi ona rozszerzoną wersję zrównoważonej karty wyników R.S. Kaplana i D.P. Nortona. Modyfikacja dotyczy szerszego spojrzenia na interesariuszy, takich jak dostawcy czy pracownicy, i pomiaru doskonałości biznesowej. Ponadto wskazuje się, że przedsiębiorstwo dla zapewnienia doskonałości biznesowej powinno dążyć jednocześnie do osiągnięcia następujących celów [Kanji 1998, s. 633-634, za: Nita 2009, s. 187]:

- 1) maksymalizowania wartości dla interesariuszy,
- 2) uzyskania doskonałości procesowej,
- 3) usprawnienia organizacyjnego uczenia się,
- 4) zadowolenia interesariuszy.

Nazwy perspektyw brytyjskiej karty wyników są następujące (w nawiasach podano odpowiednik nazwy perspektywy według koncepcji R.S. Kaplana i D.P. Nortona): wartość dla interesariuszy (perspektywa finansowa), zadowolenie interesariuszy (perspektywa klienta), doskonałość procesów (perspektywa procesów wewnętrznych) oraz organizacyjne uczenie się (perspektywa rozwoju). W tabeli 3 przedstawiono cele i mierniki dla każdej z perspektyw.

Zaprezentowany model brytyjskiej karty wyników stanowi rozbudowanie zrównoważonej karty wyników R.S. Kaplana i D.P. Nortona o pomiar doskonałości biznesowej, definiowanej jako zdolność do zapewnienia satysfakcji dla wszystkich interesariuszy (właściciele, klientów, pracowników i innych) [Kanji 1998, s. 633, za: Nita 2009, s. 187].



Rys. 1. Nawigator Skandii

Źródło: [Edvinsson, Malone 2001, s. 56].

Skandynawska karta wyników, nazywana Nawigatorem Skandii, została opracowana w szwedzkiej firmie finansowej Skandia w połowie lat 90. XX wieku [Edvinsson, Malone 2001]. Pod kierunkiem L. Edvinssona prowadzono badania nad kapitałem intelektualnym. Efektem tych prac było stworzenie raportu dotyczącego kapitału intelektualnego, który stanowił załącznik do sprawozdania finansowego (w 1994 r. został on opublikowany po raz pierwszy [Bontis 2001, s. 4]).

Podobnie jak w zrównoważonej karcie wyników w Nawigatorze Skandii również wyróżniono perspektywy (obszary koncentracji), dodając obszar ludzki, co zostało zaprezentowane na rys. 1.

Tabela 4. Przykładowe mierniki stosowane w Nawigatorze Skandii

Obszar	Przykładowe mierniki
Finansowy	<ul style="list-style-type: none"> – aktywa ogółem – aktywa ogółem na jednego zatrudnionego – przychody/aktywa ogółem – zyski/aktywa ogółem – zysk na jednego zatrudnionego – wartość rynkowa – wartość dodana na jednego klienta
Klientów	<ul style="list-style-type: none"> – udział w rynku – liczba klientów – rating klienta – liczba utraconych klientów – indeks satysfakcji klientów – liczba klientów/liczba pracowników – przeciętna długość związku z klientem
Procesów	<ul style="list-style-type: none"> – koszty administracyjne/przychody ogółem – czas przetwarzania – kontrakty wypełnione bezbłędnie – wdrożone systemy jakości – koszty informatyczne/koszty administracyjne – wydajność sieci na jednego pracownika
Ludzki	<ul style="list-style-type: none"> – indeks przywództwa – liczba pracowników – fluktuacja pracowników – liczba kierowników – czas poświęcony na szkolenia – przeciętna długość zatrudnienia w spółce – przeciętna długość kontraktu z pracownikiem
Rozwoju	<ul style="list-style-type: none"> – indeks satysfakcji pracowników – inwestycje w relacje na jednego klienta – koszty szkoleniowe na jednego pracownika – nakłady na rozwój biznesu/koszty administracyjne – zasoby na badania i rozwój/zasoby ogółem – przeciętny wiek klienta, wykształcenie, dochody – liczba patentów w trakcie postępowania patentowego

Źródło: [Edvinsson, Malone 2001, s. 111-113; za: Kowalewski 2012, s. 37].

Na rysunku przedstawiono pięć obszarów, na których przedsiębiorstwo koncentruje swoją uwagę i z tych obszarów wywodzi się wartość kapitału intelektualnego [Edvinsson, Malone 2001, s. 56]. Struktura Nawigatora Skandii to metafora domu,

czyli dachu, ścian i fundamentów. Dodatkowo na ten dom zostały nałożone płaszczyzny czasu, a mianowicie przeszłość, teraźniejszość i przyszłość. Obszar finansów to dach i dotyczy on przeszłości. Ściany domu to teraźniejszość i stanowią ją klienci i procesy. Natomiast fundamenty to obszar rozwoju i odnosi się on do przyszłości. W środku tego domu znajduje się obszar ludzki, który konsoliduje pozostałe wymienione elementy i oddziałuje na nie. W tabeli 4 przedstawiono przykładowe mierniki dla każdego z pięciu obszarów koncentracji.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że zrównoważona karta wyników i Nawigator Skandii są do siebie bardzo podobne (w aspekcie zorientowania na strategię oraz pomiaru i oceny dokonań), ale nie identyczne. W Nawigatorze Skandii bowiem zaproponowano dodatkowo obszar ludzki, a stosowane w nim mierniki mają na celu pomiar i ocenę wiedzy, zdolności oraz innowacyjności pracowników.

4. Cztery generacje zrównoważonej karty wyników

W związku z dynamicznym rozwojem zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*, BSC) można wyróżnić jej tzw. cztery generacje [Nita 2008a, s. 204-205]:

- 1992 r. – BSC jako całościowa metoda pomiaru dokonań [Kaplan, Norton 1992],
- 1996 r. – BSC jako instrument przełożenia strategii na działania [Kaplan, Norton 1996],
- 2000 r. – BSC jako podstawa organizacji zorientowanej na strategię [Kaplan, Norton 2000],
- 2004 r. – BSC jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych [Kaplan, Norton 2004].

Ewolucję zrównoważonej karty wyników przedstawiono schematycznie w tab. 5.

Pierwsza generacja zrównoważonej karty wyników stanowiła całościowy system pomiaru wyników, który służył kadrze zarządzającej do oceny działalności przedsiębiorstwa. W pierwotnej postaci karta wyników umożliwiała mierzenie dokonań przedsiębiorstwa w czterech perspektywach (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju), oferując mierniki finansowe i niefinansowe (łącznie około 15-20 mierników).

Druuga generacja zrównoważonej karty wyników stanowi już ramy zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem. Od tego momentu zrównoważona karta wyników jest metodą przełożenia misji, wizji i strategii przedsiębiorstwa na spójny zestaw celów, mierników i działań. Proces zarządzania strategicznego tworzony na podstawie zrównoważonej karty wyników obejmuje cztery podstawowe etapy [Kaplan, Norton 2001, s. 29-37]: przekładanie wizji i strategii przedsiębiorstwa na cele strategiczne, komunikowanie pracownikom celów strategicznych, powiązanie tych celów z ich celami osobistymi oraz systemem motywacyjnym, powiązanie strategii z budżetowaniem oraz monitorowanie realizacji strategii i uczenie się.

Trzecia generacja zrównoważonej karty wyników rozszerza jej poprzednią wersję o tzw. mapę strategii. Mapa strategii jest graficznym ujęciem strategii, pokazującym powiązania przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami i miernikami w poszczególnych

Tabela 5. Ewolucja zrównoważonej karty wyników



1990-1993	1994-1996	2000-2003	2004-nadal
System pomiaru wyników	Narzędzie przełożenia strategii na działania	System opisywania, wdrażania i egzekwowania strategii	Metoda synergii organizacyjnej
Perspektywa finansowa	Kompleksowy system zarządzania organizacją w aspekcie strategicznym i operacyjnym	Mapa strategii – wizualizacja powiązań przyczynowo-skutkowych w strategii	Strategiczna gotowość aktywów niematerialnych
Perspektywa klienta			
Perspektywa procesów wewnętrznych			
Perspektywa wiedzy i rozwoju			
Mierniki finansowe	Spójny zestaw celów, mierników i działań	Zasady organizacji zorientowanej na strategię	Biuro zarządzania strategią
Mierniki niefinansowe			

Źródło: [Świerk 2009, s. 56].

perspektywach. Dzięki temu zrównoważona karta wyników stała się systemem do opisywania (poprzez mapy strategii), wdrażania, monitorowania i egzekwowania strategii przedsiębiorstwa. Stwierdzono, że zrównoważona karta wyników może stanowić podstawę tzw. organizacji zorientowanej na strategię. Wskazano pięć następujących zasad organizacji zorientowanych na strategię [Kaplan, Norton 2000, s. 14]: przełożenie strategii na działania operacyjne, dopasowanie organizacji do strategii, strategia codziennym zadaniem pracowników, strategia ciągłym procesem oraz mobilizowanie przez liderów do zmian.

Czwarta generacja zrównoważonej karty wyników staje się modelem synergii organizacyjnej [Świerk 2009, s. 55] i odznacza się zastosowaniem mapowania strategicznego z uwzględnieniem wykorzystania aktywów niematerialnych do tworzenia wartości [Nita 2009, s. 184]. Bowiernie przez stworzenia mapy strategii, w wyniku przedstawienia zależności przyczynowo-skutkowych, ukazywany jest wpływ niematerialnych obszarów w poszczególnych perspektywach na efekty, które mogą być wyrażone finansowo w perspektywie finansowej. Ponadto R.S. Kaplan i D.P. Norton proponują wyodrębnienie w przedsiębiorstwie tzw. biura zarządzania strategią [Kaplan, Norton 2010, s. 275-297]. Argumentują to tym, że zrównoważona karta wyników już nie jest tylko projektem, lecz elementem ciągłego procesu dopasowywania i zarządzania przedsiębiorstwem [Kaplan, Norton 2011a, s. 243].

Koncepcja zrównoważonej karty wyników jest ciągle modyfikowana i dostosowywana do potrzeb zarządzających. W ostatniej książce R.S. Kaplan i D.P. Norton [2010, s. XVII] wręcz zachęcają czytelników do dialogu przez założoną specjalnie

w tym celu stronę internetową, na której zamieszczają linki do wyników badań, narzędzi oceny oraz literatury w tym zakresie. Ma ona w swoim zamierzeniu stanowić miejsce do wymiany poglądów i prezentowania najlepszych praktyk.

5. Zakończenie

W artykule przedstawiono ewolucję zrównoważonej karty wyników od wieloaspektowego systemu pomiaru wyników działalności, poprzez instrument wizualizacji strategii przedsiębiorstwa za pomocą tzw. map strategii, aż po kompleksowy system zarządzania strategicznego, uwzględniający kwantyfikację aktywów niematerialnych. Tak dynamiczny rozwój tej koncepcji świadczy o praktycznym charakterze omawianego modelu. Bowiem pomiędzy autorami tej koncepcji a jej użytkownikami toczy się od wielu już lat dyskusja, której efektem są kolejne generacje zrównoważonej karty wyników.

Doświadczenia przedsiębiorstw z tzw. Galerii Sław Zrównoważonej Karty Wyników pokazują, że można z sukcesem wdrażać strategię przedsiębiorstwa. Wymaga to dopasowania: strategii, organizacji, pracowników oraz systemów zarządzania przy jednoczesnym silnym przywództwie zapewnionym przez naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa.

Literatura

- Bontis N., 2001, *Assessing knowledge assets. a review of the models used to measure intellectual capital*, „International Journal of Management Reviews”, vol. 3, issue 1.
- Edvinsson L., Malone M.S., 2001, *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Friedag H.R., Schmidt W., Lewandowska A., Likierski M., 2004, *My Balanced Scorecard. Moja strategiczna karta wyników*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Kanji G.K., 1998, *Measurement of business excellence*, „Total Quality Management”, vol. 9, no. 7.
- Kanji G.K., Moura de Sá P., 2002, *Kanji's business scorecard*, „Total Quality Management”, vol. 13, no. 1.
- 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., 2000, *The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2004, *Strategy Map: Converting Intangible assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2010, *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*, Wydawnictwo Profesjonalne PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011a, *Dopasowanie w biznesie. Jak stosować strategiczną kartę wyników*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne Sp. z o.o., Gdańsk.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011b, *Mapy strategii w biznesie. Jak przenieść wartości na mierzalne wyniki*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne Sp. z o.o., Gdańsk.

- Kowalewski M., 2012, *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań*, red. E. Nowak, CeDeWu, Wrocław.
- McNulty K., 2006, *Od strategii do działania. Implementacja strategii z wykorzystaniem Zrównoważonej Karty Wyników*, Konferencja „*Balanced Scorecard w Sektorze Publicznym*”, Organizator: Institute for International Research, 2 lutego 2006, Warszawa.
- Nita B., 2008a, *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.
- Nita B., 2008b, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Niven P.R., 2005, *Balanced Scorecard Diagnostics. Maintaining Maximum Performance*, John Wiley & Sons Inc, New Jersey.
- Świerk J., 2009, *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.

THE EVOLUTION OF BALANCED SCORECARD IN RESPECT OF MANAGERS NEEDS

Summary: The purpose of this article is to present the evolution of the Balanced Scorecard in connection with the changing needs of managers. Moving from the industrial era to the post-industrial era caused the need for new tools of performance measurement and management. Therefore the review of performance management was conducted. Then the concepts of German Balanced Scorecard, British Balanced Scorecard and Scandia Navigator were described to show the similarities and possible imperfections of the Balanced Scorecard. In the following section the four generations of the Balanced Scorecard were discussed.

Keywords: Balanced Scorecard, Scandia Navigator, German Balanced Scorecard, British Balanced Scorecard.