

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**287**

# **Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka**



Redaktor naukowy

**Edward Nowak**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
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 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-349-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana  
Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	7
<b>Anna Balicka:</b> Zewnętrzne źródła informacji o czynnikach sukcesu w branży motoryzacyjnej .....	9
<b>Piotr Bednarek:</b> Wpływ kultury narodowej na systemy budżetowania w przedsiębiorstwach .....	25
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Wpływ Solvency II na koszty zakładów ubezpieczeń .....	38
<b>Michał Dyk:</b> Wdrażanie systemów informatycznych rachunkowości zarządczej przy użyciu metodyki AADII .....	47
<b>Anna Glińska:</b> Synergia między zakładem pracy chronionej a klientem .....	58
<b>Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska:</b> Analiza zależności stopnia znajomości MS Excel wśród studentów kierunków ekonomicznych przy wykorzystaniu badań ankietowych .....	69
<b>Marcin Klinowski:</b> Jakość wobec kosztów projektu .....	80
<b>Mariola Kotłowska:</b> Rola zrównoważonej karty dokonań w wycenie przedsiębiorstwa .....	89
<b>Robert Kowalak:</b> Koncepcja rachunku kosztów w zakładzie gospodarowania odpadami .....	102
<b>Marcin Kowalewski:</b> Adaptacja zrównoważonej karty wyników do specyfiki sektora publicznego – przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki .	112
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” w prawie podatkowym .....	123
<b>Maria Nieplowicz:</b> Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Mazowieckiego .....	131
<b>Bartłomiej Nita:</b> Sprawozdawczość wewnętrzna w procesie zarządzania ryzykiem .....	140
<b>Edward Nowak:</b> Decyzyjna przydatność informacji prezentowanych w zestawieniu zmian w kapitale własnym .....	152
<b>Piotr Oleksyk:</b> Zagrożenia wiarygodności pomiaru efektywności w procedurze budżetowania zadaniowego .....	164
<b>Michał Poszwa:</b> Moment uznania kosztów w rachunku wyniku podatkowego .	173
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Porównanie wartości kapitału intelektualnego przedsiębiorstw notowanych na warszawskiej GPW – ujęcie sektorowe	183

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> External sources of information about success factors in the automotive industry .....	24
<b>Piotr Bednarek:</b> Impact of national culture on budgeting systems in companies – literature review .....	37
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Influence of Solvency II on costs in insurance companies .....	46
<b>Michał Dyk:</b> Implementation of IT management accounting systems with the use of AADII methodology .....	57
<b>Anna Glińska:</b> Synergy between a sheltered workshop and a client .....	68
<b>Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska:</b> Dependency analysis of MS Excel level knowledge among students of economic studies using questionnaire survey .....	79
<b>Marcin Klinowski:</b> Quality towards project costs .....	88
<b>Mariola Kotłowska:</b> Role of the Balanced Scorecard to measure corporate value .....	101
<b>Robert Kowalak:</b> Cost accounting for the waste disposal plants .....	111
<b>Marcin Kowalewski:</b> The Balanced Scorecard adaptation to public sector organization. The case of Canadian Tourism Commission .....	122
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> The concept of “an organised part of an enterprise” in the tax law .....	130
<b>Maria Nieplowicz:</b> Functioning of the Balanced Scorecard for Mazowieckie Voivodship Marshal’s Office .....	139
<b>Bartłomiej Nita:</b> Internal reporting in the process of risk management .....	151
<b>Edward Nowak:</b> Statement of changes in equity and its utility for decision-making purposes .....	163
<b>Piotr Oleksyk:</b> Threats of reliability of measurement of efficiency in performance-based budgeting procedure .....	172
<b>Michał Poszwa:</b> Moment of recognition of expenses in the tax result bill ....	182
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Comparison of value of Intellectual Capital of Polish joint stock companies .....	191

**Marcin Kowalewski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## ADAPTACJA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW DO SPECYFIKI SEKTORA PUBLICZNEGO – PRZYPADEK KANADYJSKIEJ KOMISJI TURYSTYKI

---

**Streszczenie:** Zrównoważona karta wyników (Balanced Scorecard) jest jednym z najpopularniejszych systemów pomiaru dokonań, który wywodzi się z sektora przedsiębiorstw, ale jest też z powodzeniem stosowany w sektorze publicznym. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie adaptacji zrównoważonej karty wyników do specyfiki sektora publicznego. W artykule zaprezentowano również praktyczny przykład wykorzystania zrównoważonej karty wyników w sektorze publicznym, którym jest przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki.

**Słowa kluczowe:** zrównoważona karta wyników, sektor publiczny.

### 1. Wstęp

Współczesna rachunkowość zarządcza rozwija się niezwykle dynamicznie i wielokierunkowo. Jednym z jej szczególnie istotnych obszarów są zagadnienia związane z systemami pomiaru dokonań organizacji (*performance measurement systems*). Koncepcje te wywodzą się z sektora dużych przedsiębiorstw, w których dostrzeżono, że ocena działalności i jej kontrola oparta przede wszystkim na miernikach finansowych jest niewystarczająca.

W 1992 roku Kaplan i Norton opisali koncepcję zrównoważonej karty wyników (Balanced Scorecard) i wyznaczyli zupełnie nowy standard w ocenie działalności przedsiębiorstwa. Od tego momentu powstało wiele zróżnicowanych systemów pomiaru dokonań, które charakteryzującą się próbą objęcia swoim zasięgiem kluczowych, różnorodnych obszarów działalności przedsiębiorstwa determinujących jego sukces [Kowalewski 2012, s. 29].

Dość szybko sektor publiczny zainteresował się też pomiarem dokonań i zaczął wykorzystywać różnorodne systemy, jednak wymagało to znacznej modyfikacji tych koncepcji. Należy stwierdzić, że systemem, który najlepiej dopasował się do potrzeb sektora publicznego jest zrównoważona karta wyników. Celem niniejszego

artykułu jest przedstawienie modyfikacji zrównoważonej karty wyników, tak aby stała się ona użytecznym narzędziem dla różnorodnych obszarów sektora publicznego. Ponadto zostanie omówiona procedura wdrażania karty wyników w sektorze publicznym, a także będzie zaprezentowany praktyczny przykład aplikacji tego systemu w Kanadyjskiej Komisji Turystyki w trakcie organizacji Zimowych Igrzysk Olimpijskich Vancouver 2010.

## 2. Zrównoważona karta wyników w sektorze publicznym

Zrównoważona karta wyników, nazywana też strategiczną kartą wyników lub zbilansowaną kartą dokonań (Balanced Scorecard – BSC), to zdecydowanie najpopularniejszy na świecie system pomiaru dokonań w biznesie. Jest też systemem wykorzystywanym w wielu różnorodnych obszarach sektora publicznego. Wykorzystywanie czy też kopiowanie rozwiązań z sektora przedsiębiorstw prywatnych do sektora publicznego stało się domeną Nowego Zarządzania Publicznego (New Public Management). Koncepcja ta stała się szczególnie popularna w krajach anglosaskich w latach 80. i 90. XX wieku. Należy oczywiście wspomnieć, że Nowe Zarządzanie Publiczne spotkało się też z bardzo dużą krytyką, jednak niektóre rozwiązania zapożyczone z sektora prywatnego sprawdziły się i są wykorzystywane powszechnie. Dotyczy to również zrównoważonej karty wyników.

Należy podkreślić, że zrównoważona karta wyników jest koncepcją, która w przypadku sektora publicznego różni się znacznie od tradycyjnego modelu karty zaprojektowanej dla komercyjnych przedsiębiorstw. Niektórzy autorzy używają wręcz innych nazw dla tej koncepcji, takich jak: Mission Oriented Scorecard (MSC – karta wyników ukierunkowana na misję) [Frąckiewicz-Wronka (red.) 2010, s. 288] lub Public Sector Scorecard (PSS – karta wyników sektora publicznego) [Moullin 2009, s. 28, 29], aby podkreślić jej odmienność, zakres zastosowania czy też hierarchię perspektyw.

Omawianie zrównoważonej karty wyników należy rozpocząć od zdefiniowania pomiaru dokonań w sektorze publicznym, gdyż te dwa pojęcia wytyczają zakres praktycznego wykorzystania karty wyników. Dokonania najczęściej utożsamia się z wynikiem, czyli rezultatem działań podjętych w ramach organizacji sektora publicznego w kontekście efektywnego wykorzystania posiadanych przez organizację zasobów i tworzenia przez nią dóbr i usług, dla których świadczenia została stworzona [van Dooren, de Caluwe, Lonti 2012, s. 492].

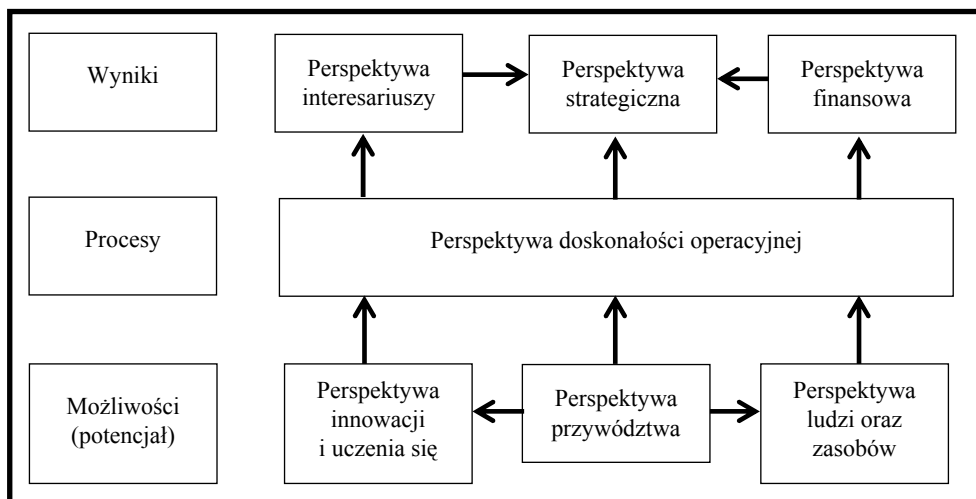
Pomiar dokonań można definiować jako system ukierunkowany na pomiar, kontrolę, analizę oraz raportowanie dokonań organizacji sektora publicznego. Rola takiego systemu sprowadza się między innymi do:

- tworzenia i raportowania użytecznych informacji o dokonaniach na potrzeby decydentów, podmiotów nadzorujących organizację sektora publicznego oraz organów założycielskich,

- kontroli i analizy dokonań organizacji sektora publicznego w najważniejszych aspektach jej działalności,
- kontroli realizacji strategii organizacji oraz tworzenia informacji zwrotnych dla poszczególnych jej komórek dotyczących sprawności ich funkcjonowania w stosunku do założeń (np. strategicznych lub budżetowych),
- pomocy w przygotowaniu, realizacji, aktualizacji oraz analizie budżetu,
- orientacji na tworzenie wartości i satysfakcję interesariuszy organizacji.

Zrównoważona karta wyników w sektorze publicznym odzwierciedla zupełnie inne spojrzenie na pomiar dokonań niż tradycyjne podejście opracowane dla przedsiębiorstw. W przypadku przedsiębiorstw dominuje ukierunkowanie na strategię i jej główny cel, czyli tworzenie wartości dla właścicieli (udziałowców). W ramach takiej karty wyeksponowana jako nadrzędna jest perspektywa finansowa z jej celami i miernikami dokonań. Taką samą konstrukcją karty wyników dla sektora publicznego zaproponowali pierwotnie Kaplan i Norton, jednak ta koncepcja uległa zmianie [Kaplan, Norton 2006, s. 166-174 oraz Kaplan, Norton 2011, s. 453-474]. W sektorze publicznym dominującą perspektywą zrównoważonej karty wyników jest najczęściej perspektywa interesariuszy lub klienta. Jej dopełnienie stanowią perspektywy: finansowa, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i wzrostu. Stanowią one odwzorowanie najważniejszych aspektów strategii organizacji sektora publicznego i są podstawą do określenia celów i tematów strategicznych oraz pomiaru dokonań. Należy jednak wspomnieć, że zrównoważona karta wyników jest systemem niezwykle elastycznym i umożliwia menedżerom każdej organizacji ścisłe dopasowanie jej do aktualnej sytuacji i potrzeb. Można ją zawęzić lub rozbudowywać w odniesieniu do strategii, struktury organizacyjnej, realizowanych funkcji oraz innych istotnych kryteriów. Warto wspomnieć o przytaczanej już koncepcji karty wyników sektora publicznego (PSS), która składa się z siedmiu podstawowych perspektyw uhierarchizowanych w odniesieniu do trzech poziomów: wyników osiąganych przez organizację, realizowanych przez nią procesów oraz jej możliwości (potencjału). Na rysunku 1 przedstawiono koncepcję karty wyników sektora publicznego (PSS).

Schemat implementacji zrównoważonej karty wyników do organizacji sektora publicznego jest następujący: najpierw analizuje się strategię organizacji, czyli jej misję, kluczowe cele oraz propagowane wartości. Następnie strategię wyraża się w postaci schematu, który jest jej wizualizacją. Określa się związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy najważniejszymi elementami strategii (perspektywami). Ten schemat nazywany jest mapą strategii. Mapa składa się z kilku kluczowych perspektyw, które stanowią podstawę budowy zrównoważonej karty wyników. Do każdej z perspektyw określa się szczegółowe cele strategiczne, a do nich dobiera się ograniczony do niezbędnego minimum zestaw odpowiednich mierników dokonań.



Rys. 1. Siedem perspektyw Karty Wyników Sektora Publicznego

Źródło: [Moullin 2009, s. 29].

Po zaprojektowaniu całego systemu pomiaru dokonań i przygotowaniu organizacji na zmiany następuje etap wdrożenia systemu i ciągła praca nad jego udoskonalaniem. System pomiaru dokonań musi ciągle ewoluować i dostosowywać się do zmieniającego się otoczenia. Jego cele i mierniki dokonań muszą na bieżąco być poprawiane i aktualizowane. Skoordinowanie pomiaru dokonań z systemem zarządzania organizacją sektora publicznego powinno zintensyfikować organizacyjne uczenie się i poprzez informacje zwrotne wpływać na udoskonalanie strategii i poprawę funkcjonowania organizacji. Jednak zaprojektowanie i wdrożenie takiego systemu w praktyce jest niezwykle skomplikowane, co potwierdza przedstawiony w kolejnym podrozdziale przykład zrównoważonej karty wyników opracowany dla Kanadyjskiej Komisji Turystyki.

### 3. Przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki

Kanadyjska Komisja Turystyki jest organizacją publiczną należącą do rządu kanadyjskiego. Jej podstawowym zadaniem jest promocja Kanady na świecie przede wszystkim w obszarze turystyki. Kanadyjska Komisja Turystyki podejmuje działania służące wspieraniu turystyki w Kanadzie, aby wciąż była gałęzią gospodarki przynoszącą istotne zyski. Jej rola sprowadza się również do wspierania współpracy pomiędzy sektorem prywatnym i publicznym w turystyce oraz tworzenia strategii i raportów związanych z rozwojem sektora turystycznego.

Na lata 2008-2013 Kanadyjska Komisja Turystyki opracowała strategię związaną przede wszystkim z organizacją w 2010 roku Zimowych Igrzysk Olimpijskich



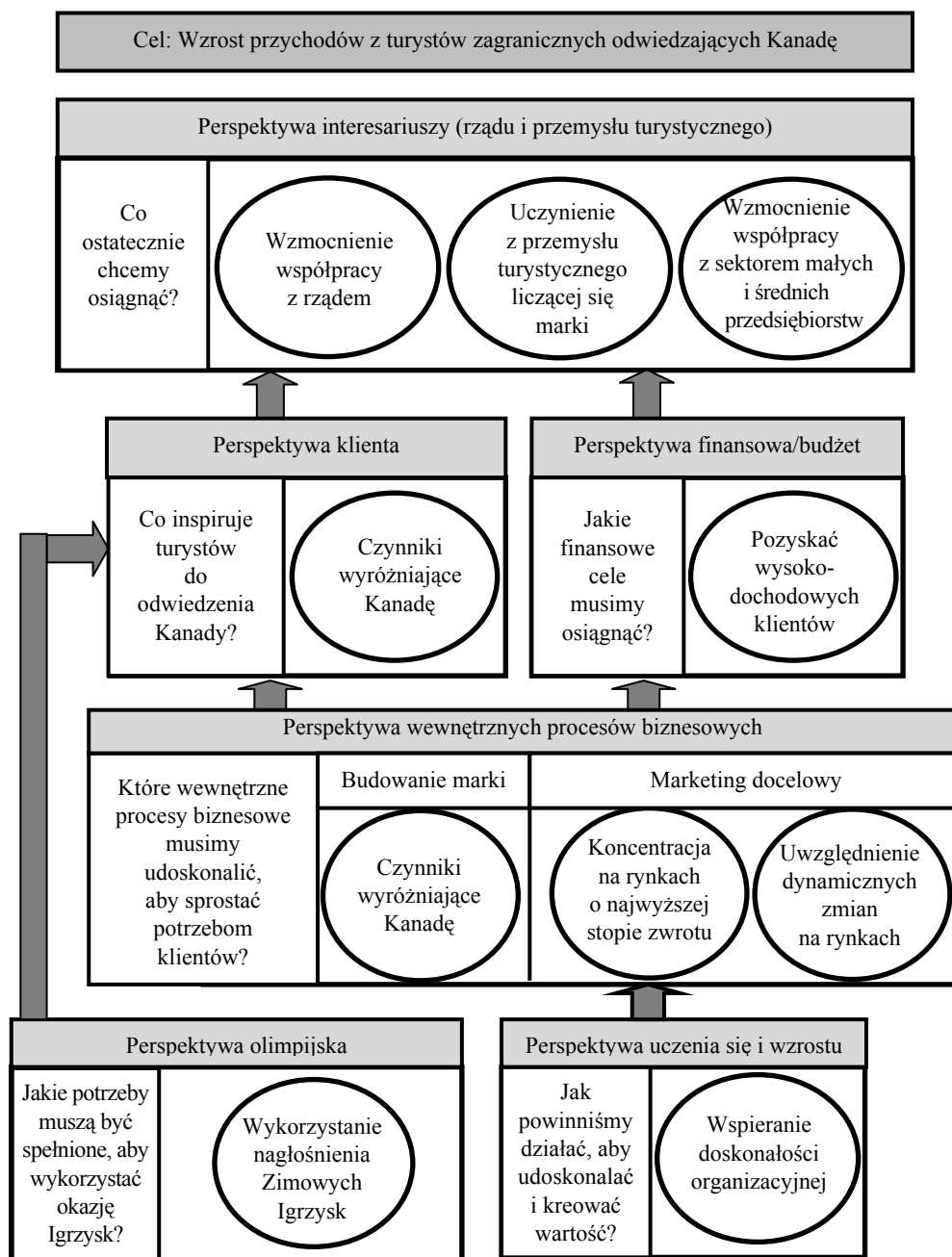
w Vancouver. Podstawowym zadaniem organizacji w ramach opracowywanej strategii było umiejętne wykorzystanie tak medialnego wydarzenia jak igrzyska olimpijskie do jeszcze intensywniejszej promocji Kanady i znaczącego wzrostu przychodów związanych z przyjazdem turystów zagranicznych. W przyjętej strategii skoncentrowano się na czterech kluczowych obszarach:

- przyciągnięciu wysokodochodowych turystów,
- działaniach promocyjnych na rynkach, które charakteryzują się najwyższą stopą zwrotu,
- uczynieniu z przemysłu turystycznego liczącej się marki na świecie,
- stworzeniu narzędzi, które umożliwią szybką odpowiedź na dynamikę i zmienność współczesnych rynków.

Istotnym elementem opracowanej strategii była zrównoważona karta wyników wraz z mapą strategii, które odwzorowywały najważniejsze jej cele i obszary. Mapa strategii określała związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy poszczególnymi jej elementami. To nieodłączny etap procesu implementacji systemu pomiaru dokonań do organizacji sektora publicznego. Mapa strategii opracowana przez Kanaadyjską Komisję Turystyki została przedstawiona na rysunku 2. Składa się z sześciu perspektyw, spośród których jako nadrzędna została ustanowiona perspektywa interesariuszy. W strategii w sposób jednoznaczny określono, że kluczowi interesariusze to rząd i organizacje tworzące sektor turystyczny w Kanadzie, zarówno podmioty publiczne, jak i prywatne. Cel nadrzędny to wzrost przychodów, których źródłem są turyści zagraniczni. Dążenie do osiągnięcia tak jednoznacznie zdefiniowanego celu jest korzystne dla każdej z wymienionych grup interesariuszy, ponieważ przekłada się na zwiększenie wpływów do budżetu państwa oraz powoduje wzrost przychodów organizacji sektora turystycznego. Perspektywa interesariuszy jest zależna od perspektywy klienta oraz finansowej. Zadaniem perspektywy finansowej jest monitorowanie efektywnych działań promocyjnych w odniesieniu do określonego budżetu. W ramach perspektywy klienta dąży się do podejmowania działań zachęcających turystów (klientów) do odwiedzin Kanady. Wpływ na to mają dwie kolejne perspektywy bezpośrednio oddziałujące na obszar klienta, są to: perspektywa wewnętrznych procesów biznesowych oraz perspektywa olimpijska.

Perspektywa wewnętrznych procesów biznesowych koncentruje się na tworzeniu z kanadyjskiego przemysłu turystycznego wartościowej marki oraz określaniu najlepszych docelowych rynków do działań promocyjnych. Natomiast perspektywa olimpijska ma za zadanie zbudowanie na medialności igrzysk olimpijskich trwałego wzrostu zainteresowania Kanadą wśród turystów zagranicznych. Perspektywa uczenia się i wzrostu jest ostatnim kluczowym obszarem zdefiniowanym w ramach mapy strategii i jej rola sprowadza się do poszukiwania doskonałości organizacyjnej.

Mapa skonstruowana według takiego schematu prezentuje strategię organizacji w sposób niezwykle czytelny, akcentując najważniejsze jej obszary. Określa ponadto zależności pomiędzy wyekspozowanymi perspektywami i stanowi podstawę



Rys. 2. Mapa strategii Kanadyjskiej Komisji Turystyki na lata 2009-2013

Źródło: opracowanie własne na podstawie [[http://incorporate.canada.travel/Strategy 2009-2013](http://incorporate.canada.travel/Strategy%202009-2013)].

do budowy zrównoważonej karty wyników. Zrównoważona karta wyników praktycznie zawsze powinna być konstruowana w oparciu o mapę strategii. Do perspektyw wyróżnionych w ramach mapy doprecyzowuje się szczegółowe cele i tematy strategiczne, a do nich dobiera właściwe mierniki dokonań. W Kanadyjskiej Komisji Turystyki zrównoważona karta wyników składa się z sześciu wyszczególnionych w ramach mapy strategii perspektyw. W tabeli 2 zaprezentowano pięć głównych perspektyw z wybranymi celami strategicznymi i miernikami (karta wyników została przedstawiona w ograniczonej formie z uwagi na zbyt dużą objętość). Należy wspomnieć, że w tabeli 2 została zaprezentowana pierwotna wersja karty wyników, opracowana dla Kanadyjskiej Komisji Turystyki. Praktycznie każdego roku karta wyników była uaktualniana, poprawiana, zmieniano perspektywy, cele i tematy strategiczne oraz udoskonalano mierniki dokonań. Perspektywa olimpijska wyszczególniona na mapie strategii została uwzględniona w zrównoważonej karcie wyników dopiero w następnych latach.

Do każdego z celów i tematów strategicznych wyszczególnionych w ramach każdej z perspektyw dobiera się odpowiednie mierniki dokonań wraz z ich wartościami docelowymi, które powinny stanowić wzorzec przy ocenie dokonań organizacji. Zrównoważona karta wyników opracowana przez Kanadyjską Komisję Turystyki, jak już wspomniano, ciągle ewoluuje. Jej wariant zaprezentowany w tabeli 2 jest cyklicznie zmieniany i poprawiany – zmieniają się cele strategiczne, uaktualniane są mierniki dokonań. W najnowszej wersji karty wyników wyszczególniono prawie sześćdziesiąt różnorodnych mierników dokonań zarówno ilościowych, jak i jakościowych. Wedle założeń powinno to stanowić spójny system raportowania i oceny realizacji strategii, kontroli jej najważniejszych obszarów oraz generować wartościową informację zwrotną dla interesariuszy. Warto zastanowić się, czy faktycznie tak opracowany system pomiaru dokonań spełnia swoje podstawowe funkcje.

Po pierwsze, zrównoważona karta wyników opracowana na potrzeby Kanadyjskiej Komisji Turystyki jest system niezwykle złożonym, składającym się z różnorodnych celów i tematów strategicznych oraz powiązanych z nimi mierników dokonań. Nie jest to na pewno jeszcze system spójny wewnętrznie i komplementarny. Wiele mierników jest dyskusyjnych i kontrowersyjnych. Można do nich zaliczyć między innymi:

- znaczenie systemów BI (Business Intelligence),
- rozwinięcie strategii w celu identyfikacji wschodzących wysokodochodowych rynków,
- satysfakcję partnerów,
- nagrody zewnętrzne lub uznanie.

Należy się zastanowić, czy to w ogóle są mierniki dokonań. Mierniki, które stanowią fundament zrównoważonej karty wyników, muszą być w odpowiedni sposób skorelowane ze strategią organizacji. Ponadto powinny być łatwo mierzalne, proste

**Tabela 2.** Wybrane perspektywy, cele strategiczne oraz mierniki dokonań zrównoważonej karty wyników Kanadyjskiej Komisji Turystyki

Perspektywy	Wybrane cele i tematy strategiczne	Wybrane mierniki
1. Interesariuszy	1.1. Wzrost przychodów z turystyki zagranicznej	Przychody z turystyki zagranicznej
		Udział turystyki w produkcie krajowym brutto
		Liczba zagranicznych turystów
		Zatrudnienie w sektorze turystycznym
2. Klienta	2.1. Zwiększenie wpływów branżowych	% udział klientów, którzy sami dokonali wyboru turystycznego miejsca docelowego
		% udział klientów, którym pomagano przy wyborze turystycznego miejsca docelowego
		% zainteresowanie odwiedzeniem Kanady (prawdopodobieństwo odwiedzin)
3. Budżetu/finansowa	3.1. Współpraca rynkowa w celu osiągnięcia najwyższego ROI	Opracowanie narzędzia wspomagającego podejmowanie decyzji przy współpracy rynkowej (sektor publiczny i prywatny)
	3.2. Ukierunkowanie na wysokodochodowych klientów	Udział klientów wysokodochodowych
	3.3. Wpływ inwestycji organizacji partnerskich	Udział organizacji partnerskich
	3.4. Finansowa równowaga i odpowiedzialność	% niezgodność z budżetem
		% udział kosztów ogólnych (ogólnego zarządu)
		Ocena audytu na koniec roku
4. Biznesowych procesów wewnętrznych	4.1. Przygotowanie na czas systemów BI oraz zebranie istotnych danych	Znaczenie systemów BI (Business Intelligence)
	4.2. Zidentyfikowanie wschodzących wysokodochodowych rynków i trendów produktowych	Rozwinięcie strategii w celu identyfikacji wschodzących wysokodochodowych rynków
		Identyfikacja produktów powiązanych z wysokodochodowymi rynkami
	4.3a. Pozycjonowanie marki turystycznej	Ranking najlepszych krajów turystycznych
		Wartość marki Kanada
	4.3b. Partnerzy spoza branży turystycznej	Dostosowanie marek partnerskich
	4.4. Poszukiwanie grup docelowych klientów pod kątem wysokości dochodów, cech demograficznych i kryteriów geograficznych	4.3c. Wpływ mediów na nagłośnienie igrzysk olimpijskich
4.4. Plan inwestycji w zidentyfikowane wysokodochodowe rynki		Przeciętne wydatki dziennie na turystę
		Wpływy z turystyki z rynków promowanych przez Kanadyjską Komisję Turystyczną
5. Uczenia się i wzrostu	5.1. Integracja organizacyjnych wartości w kulturę organizacyjną	Zaangażowanie pracowników
	5.2. Promowanie uczenia się i wzrostu	Wskaźnik utrzymania pracowników (rotacji)
		% udział wydatków z budżetu przeznaczonych na szkolenia
		% uczestnictwo w szkoleniach
	5.3. Zarządzanie wizerunkiem organizacyjnym	Satysfakcja partnerów
Nagrody zewnętrzne lub uznanie		

Źródło: opracowanie własne na podstawie [<http://encorporate.canada.travel/>].

do zrozumienia oraz bezpośrednio związane z najważniejszymi aspektami strategii. W tym przypadku tak nie jest. Jednym z najczęściej popełnianych błędów przy tworzeniu zrównoważonej karty wyników jest próba wkomponowania w nią praktycznie każdego aspektu dotyczącego strategii. Takie podejście sprawia, że projektowany system pomiaru dokonań rozrasta się do zbyt dużych rozmiarów. Efektem takich koncepcji jest zestaw kilkunastu czy też kilkudziesięciu celów i tematów strategicznych oraz kilkadziesiąt różnorodnych mierników dokonań, często sprzecznych ze sobą, które być może dobrze prezentują się wizualnie, ale wypaczają system raportowania i kontroli. Zrównoważona karta wyników opracowana dla Kanadyjskiej Komisji Turystyki jest systemem za bardzo wieloaspektowym i złożonym. Każdy system pomiaru dokonań powinien składać się z ograniczonego zestawu celów i tematów strategicznych oraz jak najmniejszej ilości mierników, tak aby na podstawie wygenerowanego raportu móc szybko i precyzyjnie oceniać dokonania organizacji. Liczbę mierników dokonań ogranicza się do niezbędnego minimum.

Kolejnym istotnym zagadnieniem związanym z oceną zrównoważonej karty wyników wykorzystywanej w Kanadyjskiej Komisji Turystyki jest jej zakres i wieloaspektowość funkcji. Z jednej strony karta służy do oceny dokonań organizacji sektora publicznego, jaką jest Kanadyjska Komisja Turystyki, ale w ramach tego systemu dokonuje się też pośrednio oceny rozwoju całego sektora turystycznego w Kanadzie (oczywiście w kontekście działań Komisji). Dotyczy to szczególnie perspektywy interesariuszy i klienta. Należałoby się zastanowić, czy nie jest to zbyt ambitne połączenie, które z praktycznego punktu widzenia może się nie powieść. Efektywne wykorzystanie zrównoważonej karty wyników zależy też od możliwości realnego wpływu działań organizacji na kształtowanie się poziomu poszczególnych mierników. Funkcjonowanie sektora turystycznego w Kanadzie jest zależne od dużej liczby czynników wewnętrznych (w tym też działań Kanadyjskiej Komisji Turystyki) oraz różnorodnych czynników zewnętrznych (np. koniunktury gospodarczej, kursów walutowych, kosztów pracy, sytuacji na rynkach międzynarodowych i wielu innych). Wpływ działań Kanadyjskiej Komisji Turystyki na wartość mierników wyszczególnionych w perspektywie interesariuszy i klienta jest w dużym stopniu ograniczony. Jeżeli tak opracowana karta wyników zostałaby powiązana z systemem motywacyjnym, to system taki mógłby w bardzo dużym stopniu negatywnie oddziaływać na zarządzanie tą organizacją.

Zaprezentowany praktyczny przykład zastosowania zrównoważonej karty wyników ukazuje ją jako użyteczny system pomiaru dokonań organizacji sektora publicznego, który jednocześnie jest niezwykle trudny w procesie jego projektowania, wdrożenia, a także wykorzystania w efektywnym zarządzaniu organizacją. System wymaga ciągłego usprawniania i uaktualniania, aby mógł spełniać swoje funkcje. Jednak pomimo różnych trudności będzie to coraz bardziej powszechny system pomiaru dokonań wykorzystywany w sektorze publicznym.

## 4. Podsumowanie

Zrównoważona karta wyników jest jednym z najpopularniejszych systemów pomiaru dokonań zarówno w sektorze publicznym, jak i w przedsiębiorstwach prywatnych. Jednak należy podkreślić, że koncepcja karty wyników opracowana na potrzeby organizacji sektora publicznego różni się znacznie od pierwotnego modelu zaprojektowanego dla przedsiębiorstw. Inna jest między innymi jej rola, cele oraz hierarchia perspektyw. Jest to istotny element systemu informacyjnego i kontrolnego organizacji, który ma umożliwiać efektywne zarządzanie nią. Jego podstawowym celem jest wspieranie procesu wdrażania strategii organizacji, realizacji przyjętych celów, ale także ich rewizji i zmiany w zależności od sytuacji na rynku i uwarunkowań wewnętrznych. Zrównoważona karta wyników powinna być niezwykle cennym źródłem raportowania i kontroli dokonań organizacji sektora publicznego wykorzystywanego na potrzeby wewnętrzne oraz organów założycielskich. Należy nadmienić, że jest to system, który powinien podlegać ciągłej ewolucji, udoskonalaniu i zmianom.

## Literatura

- Frąckiewicz-Wronka A. (red.), *Pomiar efektywności organizacji publicznych na przykładzie sektora ochrony zdrowia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2010.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Mapy strategii w biznesie. Jak przenieść wartości na mierzalne wyniki*, GWP, Gdańsk 2011.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Kowalewski M., *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] Nowak E. (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Moullin M., *Public Sector Scorecard*, Nursing Management, September 2009, Vol. 16, No. 5.
- van Dooren W., de Caluwe Ch., Lonti Z., *How to measure Public Administration Performance*, Public Performance & Management Review, March 2012, Vol. 35, No. 3.
- van Helden G.J., Johnsen A., Vakkuri J., *Distinctive Research Patterns on Public Sector Performance Measurement of Public Administration and Accounting Disciplines*, Public Management Review, 2008, Vol. 10, Issue 5.

## Źródło internetowe

[http://en-corporate.canada.travel/Leveraging Canada's Games: 2008-2012 Olympic Games tourism strategy.](http://en-corporate.canada.travel/Leveraging%20Canada's%20Games%202008-2012%20Olympic%20Games%20tourism%20strategy)

---

**THE BALANCED SCORECARD ADAPTATION  
TO PUBLIC SECTOR ORGANIZATION.  
THE CASE OF CANADIAN TOURISM COMMISSION**

**Summary:** Balanced Scorecard is one of the most popular performance measurement systems. This system is successfully used by managers in both private and public sectors. The article explains the rules of Balanced Scorecard adaptation to the public sector organizations. There is also presented the application of Balanced Scorecard in Canadian Tourism Commission.

**Keywords:** Balanced Scorecard, public sector.