

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

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.p

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 978-83-7695-506-3

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	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Maria Nieplowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

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

QUO VADIS *BALANCED SCORECARD*?

QUO VADIS *BALANCED SCORECARD*?

DOI: 10.15611/pn.2015.389.23

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie ewolucji zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*, BSC). Opisano jej cztery generacje, a mianowicie: BSC jako całościowa metoda pomiaru dokonań (cztery perspektywy: finansowa, klienta, wewnętrzna oraz innowacji i uczenia się; mierniki finansowe i niefinansowe), BSC jako instrument przełożenia strategii na działania (kompleksowy system zarządzania organizacją w aspekcie strategicznym i operacyjnym; spójny zestaw celów, mierników i działań), BSC jako podstawa organizacji zorientowanej na strategię (zasady organizacji zorientowanej na strategię, mapa strategii) oraz BSC jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych (strategiczna gotowość aktywów niematerialnych; biuro zarządzania strategią). Wskazano również aktualne kierunki zmian i badań dotyczących zrównoważonej karty wyników.

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, cztery generacje, biuro zarządzania strategią.

Summary: The purpose of this article is to present the evolution of the balanced scorecard (BSC). Four generations were described, namely BSC as a comprehensive performance measurement method (four perspectives: financial, customer, internal and innovation and learning; financial and non-financial measures), BSC as a translation strategy into action (a complex system of management of the organization in terms of strategic and operational, coherent set of objectives, measures and actions), BSC as a basis for strategy-oriented organization (strategy-oriented organization rules, strategy map) and BSC as a method for converting intangible assets into tangible outcomes (the office of strategy management). The article also identifies the current direction of change and research on the balanced scorecard.

Keywords: Balanced Scorecard, four generations, the Office of Strategy Management.

1. Wstęp

Koncepcja zrównoważonej karty wyników 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.

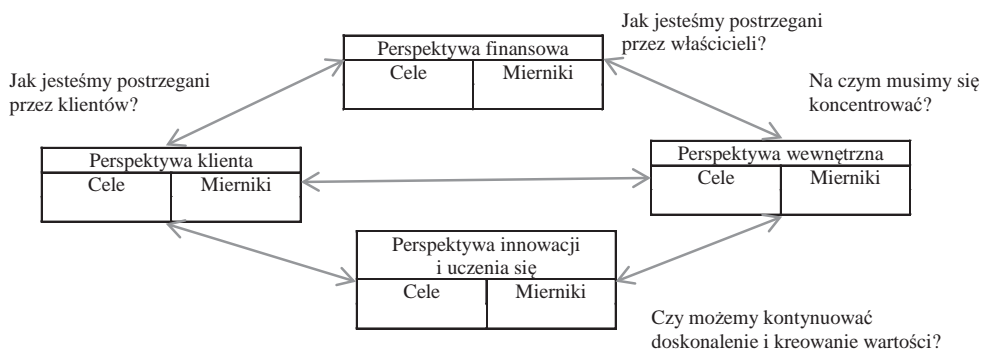
W związku z dynamicznym rozwojem zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*, BSC) można wyróżnić jej tzw. cztery generacje [Nita 2008, s. 204-205]:

- 1992 r. – BSC jako całościowa metoda pomiaru dokonań [Kaplan, Norton 1992],
- 1996 r. – BSC jako instrument przełożenia strategii na działania [Kaplan, Norton 1996a],
- 2000 r. – BSC jako podstawa organizacji zorientowanej na strategię [Kaplan, Norton 2000b],
- 2004 r. – BSC jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych² [Kaplan, Norton 2004].

W związku z ewolucją zrównoważonej karty wyników celem artykułu jest omówienie czterech generacji karty wyników, ze wskazaniem kierunków zmian w koncepcji R.S. Kaplana i D.P. Nortona.

2. Pierwsza generacja zrównoważonej karty wyników

Pierwszy artykuł dotyczący zrównoważonej karty wyników został opublikowany w 1992 r. w „Harvard Business Review” [Kaplan, Norton]. Jego tytuł *Balanced scorecard – measures that drive performance*³ wskazuje, że postawą tej nowej koncepcji



Rys. 1. Schemat zrównoważonej karty wyników (pierwszej generacji)

Źródło: [Kaplan, Norton 1992, s. 72; Kaplan, Norton 1993, s. 135-136].

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 Czwarta generacja BSC jest też określana jako metoda synergii organizacyjnej, gdzie wskazuje się na strategiczną gotowość aktywów niematerialnych oraz na rolę tzw. biura zarządzania strategią [Świerk 2009, s. 56].

³ „Zrównoważona karta wyników – mierniki, które prowadzą do sukcesu” [Kaplan, Norton 2001, s. 18].

jest zbiór mierników, które służą do wielowymiarowego pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Zaproponowano stosowanie mierników zarówno finansowych, jak i niefinansowych, pogrupowanych w cztery perspektywy zrównoważonej karty wyników, tj. finansowej, klienta, wewnętrznej oraz innowacji i uczenia się. Na rysunku 1 przedstawiono schemat zrównoważonej karty wyników wraz z pytaniami strategicznymi.

Podsumowując, należy stwierdzić, że pierwsza generacja zrównoważonej karty wyników stanowiła całościowy system pomiaru dokonań, który służył kadrze zarządzającej do oceny działalności przedsiębiorstwa. W pierwotnej postaci karta wyników umożliwiała mierzenie dokonań przedsiębiorstwa w czterech perspektywach, oferując mierniki finansowe i niefinansowe (łącznie około 15-20 mierników).

3. Druga generacja zrównoważonej karty wyników

Projekt zrównoważonej karty wyników był modyfikowany w wyniku ciągłej wymiany doświadczeń przedsiębiorstw ją wdrażających i autorów tej koncepcji. Efektem dalszych badań i konsultacji były kolejne artykuły [1996b] i książka autorstwa R.S. Kaplana i D.P. Nortona *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action* [1996a]. Prace te można uznać za przełomowe, bowiem zrównoważona karta wyników zaczęła być stosowana do wdrażania strategii przedsiębiorstwa poprzez przełożenie jej na spójny zestaw celów, mierników i działań (druga generacja zrównoważonej karty wyników). Stała się ona podstawą zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem.

W tabeli 1 przedstawiono pytania strategiczne do każdej z perspektyw. Ponieważ karta wyników ewoluowała, dla porównania pokazano również nazwy perspektyw i pytania strategiczne dla zrównoważonej karty wyników pierwszej generacji.

Analizując tab. 1, można zauważyć zmienione nazwy perspektyw. Perspektywa wewnętrzna ma teraz nazwę „perspektywa procesów wewnętrznych”, a perspektywa innowacji i uczenia się – „perspektywa uczenia się i wzrostu”. Również porównując treść pytań strategicznych, zauważa się, że są bardziej szczegółowe. Owe zmiany mają też odzwierciedlenie w szczegółowym określeniu roli i znaczenia poszczególnych perspektyw.

Kompletna zrównoważona karta wyników składa się z:

- perspektyw (finansowa, klienta, procesów wewnętrznych, uczenia się i wzrostu),
- celów strategicznych zdefiniowanych w obrębie perspektyw, powiązanych zależnościami przyczynowo-skutkowymi,
- mierników celów strategicznych⁴, powiązanych zależnościami przyczynowo-skutkowymi,
- sprecyzowanych docelowych wartości mierników,

⁴ Należy stosować następujące mierniki: finansowe i niefinansowe, wynikowe i prowadzące, obiektywne i subiektywne, zewnętrzne i wewnętrzne oraz krótkoterminowe i długoterminowe [Nita 2009, s. 178].

Tabela 1. Nazwy perspektyw i pytania strategiczne w pierwszej i drugiej generacji zrównoważonej karty wyników

Pierwsza generacja zrównoważonej karty wyników			
perspektywa finansowa	perspektywa klienta	perspektywa wewnętrzna	perspektywa innowacji i uczenia się
„Jak jesteśmy postrzegani przez właścicieli?”	„Jak jesteśmy postrzegani przez klientów?”	„Na czym musimy się koncentrować?”	„Czy możemy kontynuować doskonalenie i kreowanie wartości?”
Druga generacja zrównoważonej karty wyników			
perspektywa finansowa	perspektywa klienta	perspektywa procesów wewnętrznych	perspektywa uczenia się i wzrostu
„Jak powinni nas postrzegać właściciele, aby uznano, że odnieśliśmy sukces finansowy?”	„Jak powinni nas postrzegać klienci, abyśmy zrealizowali swoją wizję?”	„Jakie procesy wewnętrzne musimy doskonalić, aby właściciele i klienci byli zadowoleni?”	„Jak zachować zdolność do zmian i poprawy efektywności, aby zrealizować naszą wizję?”

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Norton 1992, s. 72; 2001, s. 28].

– zidentyfikowanych działań i inicjatyw służących osiągnięciu celów strategicznych.

Proces budowy zrównoważonej karty wyników rozpoczyna się od perspektywy finansowej, która precyzuje strategię z punktu widzenia właścicieli i odzwierciedla zdefiniowany przez nich długoterminowy cel przedsiębiorstwa. Cele finansowe mają centralne znaczenie dla sformułowania celów i mierników w ramach pozostałych obszarów zrównoważonej karty wyników, gdyż to wyniki finansowe są ostateczną miarą skuteczności strategii, wskazując właścicielom na efektywność środków zainwestowanych w przedsiębiorstwie.

Po zdefiniowaniu strategii finansowej przedsiębiorstwo określa klientów i segmenty rynków, na których zamierza konkurować, oraz mierniki z nimi związane. W perspektywie procesów wewnętrznych identyfikowane są działania i procesy kluczowe dla realizacji celów sformułowanych w perspektywie klienta i finansowej. Perspektywa rozwoju określa zasoby konieczne do wprowadzenia zmian i realizacji celów ujętych w perspektywie klienta, finansowej i procesów wewnętrznych.

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 tych celów strategicznych,
- powiązanie tych celów z ich celami osobistymi oraz systemem motywacyjnym,
- powiązanie strategii z budżetowaniem oraz monitorowanie realizacji strategii i uczenie się.

Podsumowując, należy stwierdzić, że druga 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.

4. Trzecia generacja zrównoważonej karty wyników

Kolejne ważne modyfikacje zrównoważonej karty wyników, mające odzwierciedlenie w artykułach, np. *Having trouble with your strategy? Then map it* [Kaplan, Norton 2000a] i pozycji książkowej *The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment* [Kaplan, Norton 2000b], zapoczątkowały trzecią generację zrównoważonej karty wyników. Jej poprzednia wersja została rozszerzona o tzw. mapę strategii oraz zrównoważona karta wyników stała się podstawą organizacji zorientowanych na strategię (rys. 2).



Rys. 2. Myśl przewodnia zrównoważonej karty wyników trzeciej generacji

Źródło: [Kaplan, Norton 2011b, s. 14].

Mapa strategii jest graficznym ujęciem strategii, pokazującym powiązania przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami i miernikami w poszczególnych perspektywach. Dzięki temu zrównoważona karta wyników stała się systemem do opisywania (poprzez mapy strategii), wdrażania, monitorowania i egzekwowania strategii przedsiębiorstwa.

Ponadto zrównoważona karta wyników może stanowić podstawę tzw. organizacji zorientowanej na strategię. Wskazano pięć następujących zasad organizacji zorientowanych na strategię [Kaplan, Norton 2000b, s. 14]:

- 1) mobilizowanie do zmian dzięki menedżerom-przywódcom,
- 2) przełożenie strategii na działania operacyjne⁵,
- 3) dopasowanie organizacji do strategii⁶,
- 4) uczynienie strategii codziennym zadaniem pracowników,
- 5) uczynienie strategii ciągłym procesem⁷.

Podsumowując, należy stwierdzić, że trzecia generacja zrównoważonej karty wyników wzbogaca jej poprzednią wersję o tzw. mapę strategii. W związku z tym zrównoważona karta wyników stała się systemem do mapowania, wdrażania, monitorowania i egzekwowania strategii przedsiębiorstwa. Zaobserwowano również, że

⁵ Rozwinięcie tej zasady stanowiło podstawę książki *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki* [Kaplan, Norton 2011b] (wydanej w wersji angielskiej w 2004 r.).

⁶ Rozwinięcie tej zasady stanowiło podstawę książki *Dopasowanie w biznesie. Jak stosować strategiczną kartę wyników* [Kaplan, Norton 2011a] (wydanej w wersji angielskiej w 2006 r.).

⁷ Rozwinięcie tej zasady stanowiło podstawę książki *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej* [Kaplan, Norton 2010c] (wydanej w wersji angielskiej w 2008 r.).

zrównoważona karta wyników może stanowić podstawę organizacji zorientowanej na strategię.

5. Czwarta generacja zrównoważonej karty wyników

Ukazanie się kolejnych artykułów i książki *Strategy Map: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes* w 2004 r. wprowadza znaczące zmiany. Czwarta generacja zrównoważonej karty wyników odznacza się zastosowaniem mapowania strategicznego z uwzględnieniem wykorzystania aktywów niematerialnych do tworzenia wartości [Nita 2009, s. 184] i staje się wszechstronnym i zintegrowanym systemem powiązania strategii i operacji [Kaplan, Norton 2010c, s. 8], modelem synergii organizacyjnej [Świerk 2009, s. 55].

Mapa strategii pokazuje, jak organizacja tworzy wartość i opiera się na pięciu zasadach [Kaplan, Norton 2011b, s. 31-34]:

- 1) strategia równoważy przeciwstawne siły,
- 2) strategia opiera się na zróżnicowanej propozycji wartości dla klienta,
- 3) wartość tworzy się poprzez wewnętrzne procesy funkcjonujące w przedsiębiorstwie,
- 4) strategia obejmuje tematy symultaniczne i komplementarne,
- 5) dopasowanie strategii determinuje wartość aktywów niematerialnych (tj. kapitału ludzkiego, kapitału informacyjnego i kapitału organizacyjnego).

Poprzez 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.

Zaproponowany przez autorów wszechstronny i zintegrowany system powiązania strategii i operacji składa się z sześciu głównych etapów [Kaplan, Norton 2010c, 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) zestrzajanie 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 adaptacja (analiza rentowności; korelacje strategiczne; strategie wyłaniające się).

Wymienione etapy są szczegółowym rozpisaniem i urzeczywistnieniem zasady organizacji zorientowanych na strategię, dotyczącej uczynienia strategii ciągłym procesem. 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 dotrze do wszystkich jednostek organizacyjnych. Jest ona komunikowana wszystkim pracownikom oraz wiąże 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 2010c, 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 testowaniu i adaptacji strategii. To kolejna pętla sprzężenia zwrotnego z systemem zintegrowanego planowania strategii i jej operacyjnej realizacji (wróciliśmy do etapu pierwszego).

Ponadto R.S. Kaplan i D.P. Norton proponują wyodrębnienie w przedsiębiorstwie tzw. biura zarządzania strategią [2010c, 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].

Biuro zarządzania strategią „scala i koordynuje działania podejmowane przez różne funkcje i jednostki organizacji, aby w ten sposób zestroić strategię z operacjami” [Kaplan, Norton 2010a, s. 28; Kaplan, Norton 2010c, s. 277]. Role i zadania tego biura przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Role i zadania biura zarządzania strategią

ROLA	Proces zarządzania strategią	ZADANIE
Architektura	Określenie struktury i konwencji zarządzania strategią	BZS
	Projektowanie procesów zarządzania strategią	
Opieka nad procesami	Opracowanie strategii	
	Planowanie strategii	
	Zestrajanie organizacji	
	Przeglądanie i adaptacja strategii	
Integrowanie procesów	Powiązanie z planowaniem operacyjnym i budżetowaniem	
	Powiązanie z głównymi procesami operacyjnymi	DO
	Powiązanie z działami zasobów ludzkich, technologii informacyjnej i innymi funkcjami pomocniczymi	DZL, DI
	Komunikacja na temat strategii	KP
	Zarządzanie inicjatywami strategicznymi	BZP
	Upowszechnianie znajomości najlepszych praktyk	DZ

Legenda: BZS – biuro zarządzania strategią, DF – dyrektor finansowy, DO – dyrektor ds. operacyjnych, DZL – dyrektor ds. zasobów ludzkich, DI – dyrektor działu informatyki, KP – jednostka ds. komunikacji w przedsiębiorstwie, BZP – biuro zarządzania programami, DZ – dyrektor ds. zarządzania.

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

Przedstawione w tab. 2 role i 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 2010c, s. XVII]. Ma ona w swoim zamierzeniu stanowić miejsce do wymiany poglądów i prezentowania najlepszych praktyk. W jednym z ostatnich artykułów wskazują, że zrównoważona karta wyników może być pomocna do zarządzania aliansami [Kaplan, Norton 2010b, s. 114-120].

6. Zakończenie

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

Podczas konferencji w Warszawie z udziałem R.S. Kaplana w 2009 r. zadano mu pytanie, o jakie elementy uzupełniłby system zintegrowanego planowania strategii i jej operacyjnej realizacji, który został opisany w książce wydanej w 2008 r., jeszcze przed kryzysem. Przede wszystkim wskazał na potrzebę identyfikacji kluczowych zdarzeń, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które mogą mieć wpływ na realizację strategii (co zawiera się w etapach tego systemu). Zaproponował dodatkowo tworzenie karty pomiaru grup ryzyka związanych ze strategią, co jest związane z zarządzaniem ryzykiem.

Proponuje też badania będące rozwinięciem zasady organizacji zorientowanej na strategię dotyczącą mobilizowania do zmian dzięki menedżerom-przywódcom, a mianowicie pomiar przywództwa organizacyjnego i analizowanie czynników tworzących ten sukces [Kaplan, Norton 2010a, s. 30-31].

Literatura

- 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., 1993, *Putting the balanced scorecard to work*, „Harvard Business Review”, September-October.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996a, *The Balanced Scorecard. Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996b, *Using the balanced scorecard as a strategic management system*, „Harvard Business Review”, January-February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2000a, *Having trouble with your strategy? Then map It*, „Harvard Business Review”, September-October.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2000b, *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 przełożyć 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., 2010a, *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*, Working Paper 10-074, Harvard Business School, <http://ssrn.com/abstract=1562586> (07.01.2015).
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2010b, *Managing alliances with the Balanced Scorecard*, „Harvard Business Review”, January-February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2010c, *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 przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne Sp. z o.o., Gdańsk.
- 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.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Świerk J., 2009, *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.