

Iłona Kędzierska-Bujak

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: ilona.kedzierska@gmail.com

ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW I DYLEMATY ETYCZNE Z NIĄ ZWIĄZANE – WYBRANE ZAGADNIENIA

BALANCED SCORECARD AND ETHICAL DILEMMAS RELATED TO BSC – SELECTED ISSUES

DOI: 10.15611/pn.2018.514.14

JEL Classification: M10, M19, M49

Streszczenie: Zbilansowana karta wyników stworzona przez Kaplana i Nortona ma za zadanie wspieranie realizacji strategii jednostki gospodarczej. Ze względu na swoją złożoność, a zarazem kompleksowe podejście zwracające uwagę na zależności występujące między wynikami osiąganymi w poszczególnych perspektywach w wielu przedsiębiorstwach BSC stało się wręcz sposobem zarządzania całą jednostką gospodarczą, mającym na celu jak najefektywniejsze jej działanie oraz skuteczną realizację przyjętych celów. Wydaje się jednak, że w literaturze zajmującej się tą koncepcją, jak również podczas jej wdrażania, pomija się jakże ważne w obecnych czasach problemy natury etycznej. Celem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na możliwość nieetycznego postępowania zarówno kadry zarządzającej, jak i pracowników w jednostkach wdrażających i stosujących zbilansowaną kartę wyników.

Słowa kluczowe: etyka, zbilansowana karta wyników, pomiar dokonań.

Summary: The Balanced Scorecard, which was created by Kaplan and Norton, aim is to support implementation of the business entity strategy. Due to its complexity as well as comprehensive approach, which pays attention to the dependencies occurring between the results that are achieved in particular perspectives, the BSC has become a way of managing the bussiness unit. BSC is used by managers to take the most effective operations and for the effective implementation of agreed company goals. However, it looks like the subject literature as well as during the BSC concept implementation, the ethical problems, which are important in these times, are omitted. The main aim of this article is to draw attention to the possibility of unethical behaviour of both the managemnt and the employee themselves in units, which decide to implement Balanced Scorecard.

Keywords: ethics, Balanced Scorecard, performance measurement.

1. Wstęp

Zmiany zachodzące w otoczeniu jednostek gospodarczych, takie jak globalizacja czy rosnąca konkurencja, sprawiły, że konieczna stała się modernizacja struktur organizacyjnych przedsiębiorstw oraz odpowiednia adaptacja metod zarządzania nimi. Od współczesnych menedżerów oczekuje się skutecznego działania oraz realizacji przyjętej przez organizację strategii. Wymaga to od nich m.in. właściwego planowania działań, ustalania priorytetów, delegowania odpowiedzialności, monitorowania osiąganych wyników. Niezbędne zatem stały się narzędzia, które służyć będą dostarczaniu informacji koniecznych przy podejmowaniu celnych decyzji przez kierownictwo oraz ocenie skuteczności działania osób zarządzających przedsiębiorstwem.

Wśród wielu koncepcji, z jakich mogą skorzystać menedżerowie przedsiębiorstw, istnieje zbilansowana karta wyników. Pozwala ona na przełożenie strategii w działania, przy jednoczesnym wyodrębnieniu celów według najważniejszych dla przedsiębiorstwa perspektyw. Dzięki temu możliwe jest poznanie relacji zachodzących między wynikami osiąganymi w poszczególnych perspektywach, jak również zwiększenie zaangażowania pracowników w realizację strategii, co ostatecznie przekłada się na przyspieszenie jej wykonania.

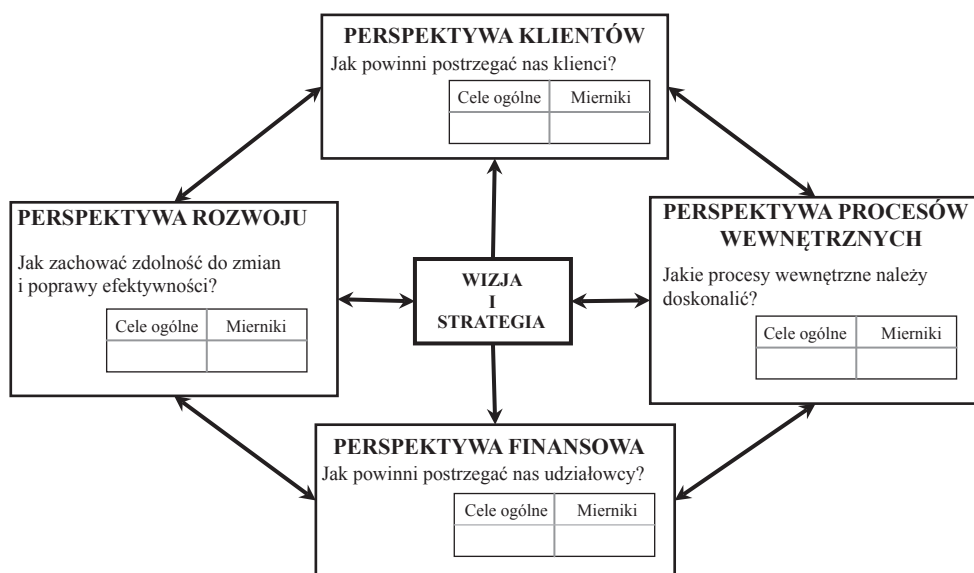
Dylematy natury etycznej towarzyszą człowiekowi podczas podejmowania wielu decyzji i działań, zatem pojawiają się również w przypadku stosowania zbilansowanej karty wyników przez jednostki gospodarcze. Dlatego nie wolno zapominać o tym aspekcie. Otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne przedsiębiorstwa coraz bardziej zwraca uwagę na etyczne aspekty funkcjonowania przedsiębiorstwa i decyzji podejmowanych przez zarząd jednostki. Nieetyczne lub moralnie wątpliwe postępowanie może sprawić, że pomimo początkowych sukcesów poszczególne decyzje i działania zaczną odnosić skutek odwrotny do zamierzonego, a przez to realizacja strategii może stać się niewykonalna.

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na możliwość nieetycznego postępowania zarówno kadry zarządzającej, jak i pracowników w jednostkach wdrażających i stosujących zbilansowaną kartę wyników.

2. Zbilansowana karta wyników

Zmieniające się otoczenie, w którym funkcjonują jednostki gospodarcze, sprawiło, że stosowanie tylko miar i wskaźników finansowych stało się niewystarczające. Monitorują one bowiem jedynie finansowe aspekty działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo. Równie niewystarczające jest wykorzystywanie niefinansowych miar [Kędzierska 2012, s. 108-113]. Konieczne zatem stało się opracowanie koncepcji, która pozwalałaby na równoczesne wykorzystanie obu typów miar i wskaźników przy jednoczesnym znalezieniu równowagi między nimi [Durak 2003, s. 13-7-

13-52]. Jednym z narzędzi, które jest odpowiedzią na rosnące w zakresie pomiaru dokonania potrzeby jednostek gospodarczych, jest stworzona przez Nortona i Kaplana zbilansowana karta wyników (*Balanced Scorecard*, BSC). Ma ona na celu wspieranie realizacji przyjętych przez przedsiębiorstwo celów strategicznych. Zgodnie z założeniami autorów ma się to odbywać w takich obszarach, jak finanse, zarządzanie wiedzą, relacje z klientami czy procesy zachodzące w jednostce gospodarczej. Kaplan i Norton wskazali cztery fundamentalne perspektywy dla koncepcji BSC (rys. 1): klientów, finansową, procesów wewnętrznych, rozwoju.



Rys. 1. Schemat zbilansowanej karty wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Norton 1996, s. 9, 43; Kaplan, Norton 2006, s. 28, 48; Michalak 2008, s. 114].

Przyjęte przez jednostkę gospodarczą perspektywy powinny zostać odpowiednio dopasowane do jej działalności, by w kompleksowy sposób ją obrazować. Dzięki temu możliwe stanie się przełożenie obranej przez przedsiębiorstwo strategii na poszczególne obszary działalności, a zatem jej realizacja powinna stać się łatwiejsza. W każdej z przyjętych perspektyw jednostka gospodarcza określa [Wierzbński 2008, s. 122-128]:

- cele strategiczne i szczegółowe;
- mierniki służące do mierzenia stopnia wykonania poszczególnych celów;
- wartości, jakie docelowo mają przyjąć mierniki;
- działania niezbędne do realizacji celów.

Niezmiernie ważne jest, by powiązać cele i mierniki zawarte w poszczególnych perspektywach za pomocą relacji przyczynowo-skutkowych. Przygotowując BSC

dla konkretnej jednostki, konieczne jest zrównoważenie stosowanych przez jednostkę miar (finansowych z niefinansowymi, krótkoterminowych z długoterminowymi, obiektywnych z subiektywnymi itd.).

Dzięki BSC możliwe staje się zrozumienie przez pracowników tego, w jaki sposób wykonywana przez nich praca wpływa na funkcjonowanie jednostki gospodarczej. Przekłada się to także na zauważenie wpływu, jaki wywierają oni na skuteczną realizację obranej przez przedsiębiorstwo strategii. Zbilansowana karta wyników, jeśli jest wdrażana i realizowana z należytą dokładnością oraz zaangażowaniem zarówno kadr menedżerskich, jak i wszystkich pracowników, pozwala w jasny i klarowny sposób przełożyć strategię organizacji na niezbędne do jej realizacji działania, z wyznaczeniem ośrodków odpowiedzialnych za sukcesy w osiągnięciu poszczególnych celów.

3. Natura ludzka i etyka jako źródło dylematów etycznych

Natura ludzka jest przedmiotem rozważań wielu badaczy i filozofów. Ze względu na swoją złożoność, stałość bądź też zmienność pod wpływem otoczenia, wciąż jest ona źródłem fascynacji i kontrowersji. Natura ludzka pozwala człowiekowi przystosować się do środowiska i zachodzących w nim zmian. Głównymi elementami natury są [Kalinowski 2010, s. 475-480]: samoświadomość, instynkt samozachowawczy, instynkt moralny, zdolność do zaawansowanej komunikacji językowej.

Motywy postępowania ludzi nadal pozostają niezbadane. Wiele zachowań jest zapisanych w genetyce, równie wiele jest efektem przebywania w konkretnym otoczeniu. Instynkt i intuicja wielokrotnie pomagają człowiekowi określić, co jest dobre, a co złe, a zatem co można zakwalifikować do zachowań etycznych lub nietycznych. Sposób zachowania się jednostki może ulegać zmianom pod wpływem różnych czynników, dlatego też stałość i zmienność natury ludzkiej pod wpływem różnych impulsów pochodzących z otoczenia zewnętrznego wciąż interesują badaczy.

Badaniem przyjętych norm etycznych zajmuje się etyka [Majewski, Tomaszewski 2009, s. 129-131]. W ramach etyki przeprowadzane są analizy, opisywane i ustalane zasady moralnego postępowania [Oleksiuk 2007, s. 119-123]. Zgodnie z założeniami etyki człowiek ma wolny wybór niezależnie od sytuacji. Wybór ten odnosi się do dobra i zła. Etyka i stworzone przez nią kodeksy etyczne mogą stać się źródłem porad odnośnie do moralnego postępowania w różnych sytuacjach.

Jedną z subdyscyplin filozofii zajmującą się cnotami, którymi powinni kierować się w swojej działalności przedstawiciele świata biznesu, jest etyka biznesu [Oleksiuk 2007, s. 122]. Zajmuje się ona relacjami, które zachodzą m.in. między pracodawcą a pracownikiem, z klientami, ze społeczeństwem, stosunkiem przedsiębiorcy do środowiska naturalnego [Majewski, Tomaszewski 2010, s. 130].

4. Dylematy natury etycznej a zbilansowana karta wyników

Ludzie z reguły wierzą, a przynajmniej pragną wierzyć, że człowiek jest dobry z natury. Fakt, że ktoś może świadomie działać na szkodę drugiej osoby, przyjmowany jest ze znacznym oporem [Wojciechowski 2009, s. 13-25]. W życiu osobistym i gospodarczym czy politycznym wielokrotnie można jednak zauważyć, że działania pozytywne nie zawsze przewyżają te o negatywnym aspekcie.

Jednym z ważnych elementów związanych z prawidłowym wdrożeniem, a następnie realizacją koncepcji zbilansowanej karty wyników jest właściwe komunikowanie założeń oraz celów na przyszłość, jak również dotychczasowych osiągnięć. To właśnie podczas przeprowadzania tych działań mogą pojawić się zagrożenia natury etycznej. Część z nich może wynikać z braku zaufania menedżerów do pracowników, inne zaś z ich ukrytych zamiarów.

Właściwe wyznaczenie celów cząstkowych oraz wskazanie osób odpowiedzialnych za realizację poszczególnych zadań jest bardzo istotne z punktu widzenia realizacji strategii. Wydawać by się mogło, że na tym etapie przy wdrażaniu BSC nie ma zbyt wielu możliwości nieetycznego postępowania. Należy jednak zwrócić uwagę, że przy wyznaczaniu ośrodków odpowiedzialności możliwe jest uwzględnienie własnych interesów przez menedżerów zamiast dobra ogółu. Mogą oni bowiem wyznaczyć zadania osobom, które nie są w stanie ich wykonać (choćby ze względu na brak kwalifikacji) tylko po to, by zyskać przeciwko nim argumenty, które mogłyby podważyć kompetencje nielubianego podwładnego, uniemożliwić mu awans, zdobyć podwyżki, a nawet doprowadzić do zwolnienia z powodu niewywiązania się z powierzonych obowiązków.

Kolejnym etycznie niepoprawnym działaniem, które może się pojawić na etapie wdrażania, jak również podczas realizacji strategii, może być niepełne przekazanie pracownikom informacji odnośnie do obranej strategii czy wyznaczonych celów. Informacje te mogą być niekompletne lub nawet zmodyfikowane, przez co nie będą odzwierciedlać prawdziwych celów przedsiębiorstwa. Nie zawsze takie postępowanie wynikać musi z negatywnych pobudek. Może być ono spowodowane m.in.:

- lękiem przed zbyt wczesnym ujawnieniem ostatecznych celów i sposobu, w jaki przedsiębiorstwo chce osiągnąć np. swoją pozycję rynkową, konkurencyjną; kierunek, w jakim chce podążać;
- brakiem zaufania do pracowników niższego szczebla, zwłaszcza pod względem możliwości sprzedania przez nich informacji konkurencji;
- niechęcią i lękiem przed możliwością pojawienia się wśród pracowników niższego szczebla takich, którzy będą mieli lepsze zdolności menedżerskie, przez co kierownictwo mogłoby stracić swoje stanowiska.

Niezmiernie ważne w BSC jest wyznaczenie wartości docelowych dla mierników. Również podczas tego etapu możliwe jest nieetyczne postępowanie. Wartości mierników mogą zostać celowo zawyżone ponad realne potrzeby przedsiębiorstwa, jak i zaniżone. W przypadku zawyżania wartości docelowych poszczególnych mier-

ników możliwe jest, że będzie to spowodowane zarówno przez pobudki pozytywne (takie jak wiara w pracowników, że są w stanie taki poziom osiągnąć), jak i przez negatywne (np. poszukiwanie sposobów na udowodnienie niedostatecznego wkładu pracy w działalność przedsiębiorstwa czy zwolnienie danej osoby). Zaniżanie wartości mierników związanych z osiągnięciami poszczególnych pracowników (działów) może wynikać np. z chęci chronienia jakiegoś pracownika (grupy) – dzięki zaniżeniu wartości docelowej ocena osoby odpowiedzialnej za dane działanie może być pozytywna zamiast negatywnej.

Wyniki zbierane w ramach poszczególnych kart strategicznych stworzonych w BSC dostosowanej do danej jednostki mogą posłużyć do oceny zarządu. To kolejny moment podczas stosowania BSC, w którym możliwa jest manipulacja danymi. Osiągnięte wartości poszczególnych mierników mogą zostać zmienione zarówno po to, by decyzje zarządu były uznawane za znacznie trafniejsze niż w rzeczywistości, lub przeciwnie. Może dojść do pracowniczego lobby przeciwko zarządowi, które doprowadzi do zaniżenia wartości mierników w stosunku do faktycznie osiągniętych, aby doprowadzić do wymiany menedżerów.

Stosowanie zbilansowanej karty wyników niesie z sobą spore zagrożenie związane z mobbingiem, który nie tylko jest działaniem nieetycznym, lecz także ma bardzo niekorzystny wpływ na zdrowie pracowników. Źródłem podejmowania działań mobbingowych mogą być wyniki poszczególnych pracowników odpowiedzialnych za osiągnięcie docelowych wartości mierników dla poszczególnych działań i celów.

Nie tylko po stronie pracodawcy stosującego zbilansowaną kartę wyników mogą pojawić się działania nieetyczne. Wspomnianej poprawy osiągniętych wyników w celu ochrony współpracowników, pokazania w lepszym świetle zarządu – mimo pozytywnych przyczyn – nie można uznać za działanie etyczne. Jednocześnie lęk pojawiający się u pracodawcy dotyczący możliwości odsprzedania konkurencji dla korzyści materialnych tajemnic przedsiębiorstwa nie jest całkiem bezpodstawny. Takie działania mają niejednokrotnie miejsce w gospodarce. Pracownik, który pozna szczegółowo cały plan działania jednostki gospodarczej, może stanowić dla niej zagrożenie. Jeśli nie jest z nią silnie związany i stawia własne korzyści ekonomiczne ponad dobro przedsiębiorstwa, w którym jest zatrudniony, lub też gdy ma niskie poczucie moralności, może się zdecydować na ujawnienie tajemnic organizacji innej jednostce. Jego postępowanie jest w takim wypadku wysoce nieetyczne, a przedsiębiorstwo może stracić swoją przewagę oraz możliwość zrealizowania przyjętej strategii. Może też dojść do sytuacji, w której konkurencja, wiedząc o wprowadzeniu przez swojego największego konkurenta koncepcji BSC, specjalnie wysła tzw. szpiega gospodarczego celem zdobycia informacji niezbędnych do pokonania rywala.

Nie wszystkie pobudki działań nieetycznych wynikają z negatywnych postaw czy emocji. W takim przypadku można mieć wątpliwości, czy dane postępowanie powinno zostać uznane za nieetyczne, skoro powstało wskutek moralnie pozytywnych pobudek. Może to zatem powodować wahania, czy takie postępowanie

powinno zostać uznane za nieetyczne, skoro ma podstawy moralnie pozytywne. Należy to jednak oceniać z punktu widzenia dobra przedsiębiorstwa jako całości. W takim przypadku każde przekłamanie danych, celowo nieadekwatne do potrzeb i wymogów strategii zawyżanie celów należałoby uznać za nieetyczne w stosunku do pracowników, menedżerów czy właścicieli przedsiębiorstwa.

5. Zakończenie

Zagrożenia natury etycznej pojawiają się zawsze, gdy w działania zaangażowany jest człowiek. Wiele dylematów natury etycznej pojawiających się przy stosowaniu zbilansowanej karty wyników jest typowych dla procesu zarządzania jednostką gospodarczą oraz stosowania systemów pomiaru dokonań. Należy bowiem pamiętać, że koncepcja BSC nie tylko służy pomiarowi wyników czy stanowi narzędzie wspierające zarządzanie strategiczne jednostką gospodarczą, lecz w wielu przypadkach staje się sposobem zarządzania przedsiębiorstwem.

Ze względu na złożoność BSC i możliwość stosowania jej jako sposobu zarządzania oraz konieczność właściwego komunikowania strategii i planów działania przedsiębiorstwa jej pracownikom koncepcja ta wymaga bardzo dużego wzajemnego zaufania pracowników i kadr zarządzających, jak również silnego morale wśród całej załogi jednostki gospodarczej. Wszyscy członkowie przedsiębiorstwa – od najwyższego do najniższego szczebla – muszą sobie wzajemnie ufać. Tylko wtedy możliwe będzie w pełni uczciwe:

- dzielenie się informacjami, pomysłami działań,
 - wspólne omawianie osiągniętych wyników, szukanie najlepszych rozwiązań,
- które pozwolą na zrealizowanie celów, a zatem i strategii przyjętej przez organizację.

Stopień zagrożenia nieetycznymi zachowaniami w dużej mierze jest zdeterminowany przez podatność pracowników na podejmowanie tego typu działań. Pojawiać się one mogą na każdym etapie wdrażania i stosowania zbilansowanej karty wyników. Jest to bowiem nieodzowny element funkcjonowania ludzi, którzy z natury są niedoskonalimi. Człowiek ma i będzie miał skłonności do postępowania, które nie zawsze można uznać za moralne. Kadry zarządzające powinny być tego świadome. Aby zminimalizować zagrożenia nieetycznego postępowania wśród pracowników, należałoby m.in.:

- stworzyć odpowiedni kodeks postępowania;
- zbudować silną więź pracownika z pracodawcą (najlepiej znajdując wspólne cele pracownika i organizacji, w której jest on zatrudniony);
- opracować odpowiedni system motywacyjny.

Elementy te mogą posłużyć za źródła podnoszenia morale załogi. Dzięki temu pracodawcy rozważaliby i nie podejmowali się utajniania części planów przedsiębiorstwa, a pracownicy i menedżerowie nie mieliby motywacji do manipulowania danymi czy do ich sprzedawania.

Świadomość zagrożeń natury etycznej, które mogą towarzyszyć stosowaniu koncepcji zbilansowanej karty wyników, jest niezmiernie ważna. Pozwoli ona bowiem na odpowiednio szybką reakcję na ewentualne działania niepożądane. Zbilansowana karta wyników ma pomagać w realizacji strategii przedsiębiorstwa, a nieetyczne zachowania w znacznym stopniu mogą to utrudnić. Warto zatem rozważyć przeprowadzenie badań wśród jednostek, które wdrożyły BSC, pod kątem napotkanych problemów z etyką – czy się pojawiły, jak często występują, jakie są ich konsekwencje, czy udało się ich uniknąć i co na to wpłynęło.

Literatura

- Durak P., 2003, *Balanced scorecard*, [w:] G.K. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 2, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Kalinowski M., 2010, *Współczesne spojrzenie na naturę ludzką*, [w:] W. Staśkiewicz, T. Stawecki (red.), *Dyskrecjonalność w prawie*, LexisNexis, Warszawa.
- Kaplan R., Norton D., 1996, *The Balanced scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan R., Norton D., 2006, *Strategiczna karta wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kędzierska I., 2012, *Wybrane zagadnienia pomiaru dokonań*, [w:] W. Gos (red.), *Wybrane problemy rachunkowości i finansów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 684, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 45, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Majewski B., Tomaszewski A., 2009, *ABC przedsiębiorczości*, Wydawnictwo Szkolne i Pedagogiczne Spółka Akcyjna, Warszawa.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Oleksiuk A., 2007, *Problemy organizacji: materiały do studiowania*, Wydawnictwo Key Text sp. z o.o., Warszawa.
- Wierzbiński M., 2008, *Zrównoważona karta wyników*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Wojciechowski E., 2009, *Refleksje na temat rządzenia*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.