

Maria Sierpińska, Michał Drózdź

Akademia Ekonomiczna w Krakowie

NARZĘDZIA CONTROLLINGU STRATEGICZNEGO W PRZEDSIĘBIORSTWIE – ANALIZA PORÓWNAWCZA

1. Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwo, jeśli chce odnosić sukcesy na konkurencyjnym rynku, musi mieć dobrą strategię wywodzącą się z jego misji. Zorientowanie przedsiębiorstwa na strategię będzie niewystarczające, jeżeli nie będzie posiadało zdolności do jej rzeczywistej realizacji. Im większe jest przedsiębiorstwo, tym trudniej jest mu taką zdolność osiągnąć. Pojawia się zatem problem: jak wdrożyć strategię, czyli jak przełożyć ją na działania operacyjne. W tym celu można wykorzystać szereg narzędzi controllingu strategicznego. Do najpopularniejszych z nich należą *Tableau de Bord*, strategiczna karta wyników oraz Skandia Nawigator. Celem artykułu jest zaprezentowanie idei tych narzędzi i porównanie ich przy wykorzystaniu kryterium przydatności dla przedsiębiorstw.

2. *Tableau de Bord*

Najstarszą metodą wdrażania i kontroli stopnia realizacji strategii jest prezentowana w literaturze *Tableau de Bord*. System ten został opracowany przez P. Lauzela i A. Ciberta i jest do dziś wykorzystywany w wielu firmach międzynarodowych [2]. *Tableau de Bord* stanowi panel sterujący, który ma wspomagać kierownictwo w zarządzaniu jednostką biznesową, monitorować proces delegowania uprawnień na niższe szczeble struktury organizacyjnej, wspomagać kontrolę oraz spełniać rolę narzędzia integrującego wszystkie obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Jest to możliwe dzięki budowie wspólnej bazy informacyjnej.

Tableau de Bord jest narzędziem zarządczym, które zawiera szereg wskaźników powiązanych ze sobą na zasadzie związków przyczynowo-skutkowych. Każdy z tych wskaźników jest wybrany do mierzenia efektywności zorganizowania

wanej części przedsiębiorstwa, wszystkie zaś zebrane razem tworzą model funkcjonowania przedsiębiorstwa ukierunkowany na osiągnięcie wyznaczonych celów. Wskaźniki są dobierane z myślą o kadrze zarządczej, która do procesu kierowania potrzebuje zmiennych, mających status kluczowych elementów w systemie organizacyjnym. Niektóre z tych zmiennych są poza możliwością wpływu organizacji, jednakże mają duże znaczenie dla całego łańcucha kreowania wartości w przedsiębiorstwie, np. poziom konkurencji, rozwój gustów i preferencji, innowacje technologiczne. Wskaźniki lub identyfikacja (opis) tych kluczowych zmiennych mogą często być użyte w obszarach takich, jak: stopień satysfakcji klienta, proces zarządzania, zarządzanie zaopatrzeniem, zarządzanie zasobami ludzkimi, proces innowacji i rozwoju, zarządzanie finansami itp.

Biorąc pod uwagę różne poziomy zarządzania, możemy wyróżnić *Tableaux de Bord* strategiczne i *Tableaux de Bord* operacyjne [5]. *Tableaux de Bord* strategiczne, długoterminowe grupują dane istotne w kontroli stopnia wprowadzenia strategii. Mogą one zawierać wskaźniki takie, jak: udział w rynku (całkowity lub względny), koszty i ceny (całkowite i odniesione do konkurencji), dane dotyczące prac badawczo-rozwojowych, potencjału produkcyjnego, sprzedaży, wykształcenia, macierzy strategicznej względem produktów, średniego cyklu życia produktów.

Tableaux de Bord operacyjne przedstawiają dane niezbędne do kontroli rynku przedsiębiorstwa w krótkim terminie. Dane te są ustalane dla bardzo krótkich okresów i z dużą częstotliwością, co pozwala kierującym szybko podjąć odpowiednie działania, a nawet antycypować wydarzenia. Istnieje jedno *Tableau de Bord* lub kilka *Tableaux de Bord* operacyjnych dla każdego centrum odpowiedzialności. Mnogość *Tableaux de Bord* na poziomie jednego centrum odpowiedzialności jest związana z ich okresowością. Wyróżniamy więc *Tableaux de Bord* dzienne (z informacjami, które muszą być znane codziennie), tygodniowe, miesięczne (ustalane ze zwłoką od 4 do 8 dni po zakończeniu każdego miesiąca).

Tableaux de Bord zawierają się jedne w drugich, posuwając się wzdłuż linii hierarchii w przedsiębiorstwie. *Tableau de Bord* każdego centrum odpowiedzialności zawiera informacje, które są niezbędne do zarządzania w obrębie danego centrum, jak również informacje istotne dla jednostek wyższych w hierarchii. Ta zasada widoczna jest szczególnie w budżetach, kiedy to budżet jednostki nadrzędnej zawiera wszystkie informacje budżetowe jednostki podrzędnej (integracja wertykalna).

Tableau de Bord tworzy się według dwóch procesów prowadzonych równolegle:

- *top down* – proces zaczynający się od konstrukcji *Tableau de Bord* dla zarządu, a następnie tworzenia według niego *Tableau de Bord* dla niższych ośrodków, schodząc sukcesywnie na najniższe poziomy zarządzania.
- *bottom up* – proces zaczynający się od tworzenia *Tableau de Bord* dla ośrodków odpowiedzialności najniższych w hierarchii; każde centrum definiuje

informacje, których potrzebuje, aby zarządzać swym obszarem odpowiedzialności, a następnie swoje *Tableau de Bord* umieszcza w *Tableau de Bord* ośrodka wyższego w hierarchii.

Tableaux de Bord są tworzone etapami. Najważniejsze z nich to [14, s. 56]:

1. Identyfikacja celów organizacji. Cele strategiczne zawarte w strategii firmy są każdego roku redefiniowane stosownie do zmian otoczenia i stanowią podstawę do oceny wyników kadry zarządzającej. Konstrukcję *Tableau de Bord* rozpoczyna się od określenia misji i głównych celów (jakościowych i ilościowych), które firma będzie osiągać.

2. Stworzenie modelu przyczynowo-skutkowego i określenie kluczowych czynników sukcesu traktowanych przez niektórych autorów jako działania. Ich zdefiniowanie umożliwia osiągnięcie założonych celów oraz pozwala oprzeć się negatywnym działaniom środowiska zewnętrznego (istniejącej konkurencji, producentom innych dóbr i usług mogących zastąpić nasze produkty, działaniom organów rządowych itp.). Wykrywanie kluczowych czynników sukcesu dla odpowiedniego centrum odpowiedzialności przebiega w dwóch etapach. Pierwszy z nich polega na ustaleniu kompletnej listy czynników warunkujących sukces centrum. Drugi opiera się na eliminacji czynników mniej ważnych i grupowaniu pozostałych czynników. W ramach tych procedur pozostawia się od 3 do 8 kluczowych czynników sukcesu. Działania są wspierane przez specyficzne plany działania, w których określa się osoby odpowiedzialne za poszczególne działania oraz zasoby, które zostaną zużyte, i oczekiwane wyniki.

3. Identyfikacja i wybór wskaźników umożliwiających kadrze zarządzającej monitorowanie stopnia osiągnięcia celów i kontrolowanie działań. Kierując się wyborem wskaźników, bierze się pod uwagę następujące ich cechy: wierność w odwzorowywaniu rzeczywistości, czułość i – przede wszystkim – prostotę pomiaru. Wskaźniki muszą być obliczane dla krótkich okresów. Jeżeli monitorowany element nie jest mierzalny, to musi być możliwość oszacowania jego tendencji spadkowej bądź wzrostowej. Jest wymagane, aby wskaźniki mogły być agregowane z innymi miernikami poszczególnych centrów i aby mogły być komunikowane w formie syntetycznej na najwyższym szczeblu zarządzania. Jeśli żaden ze wskaźników nie oddaje perfekcyjnie ewolucji kluczowych czynników sukcesu, to powraca się do kilku wskaźników dających jego przybliżoną tendencję.

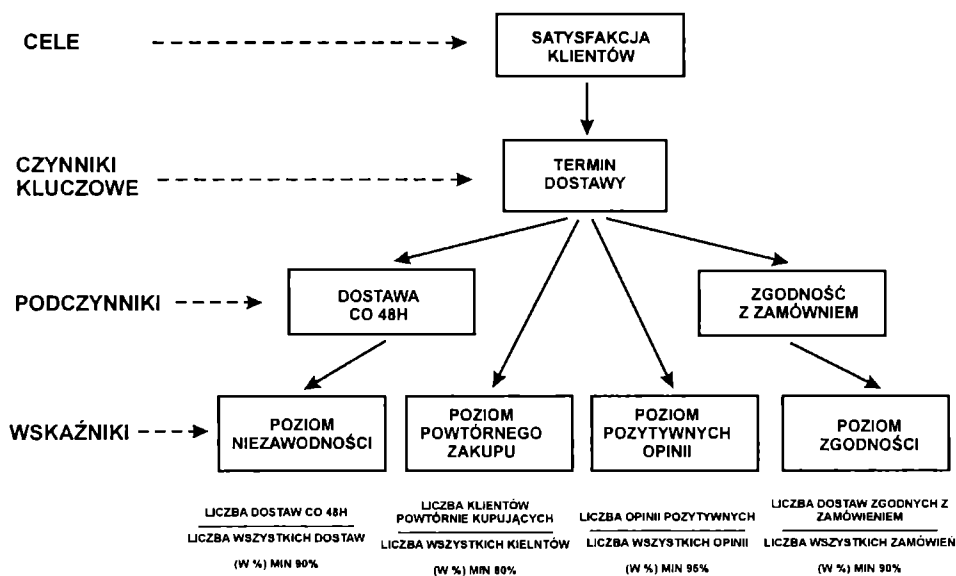
4. Prezentacja *Tableau de Bord*. Zebrane informacje muszą być przedstawione w sposób czytelny, aby mogły być łatwe do analizy przez kadrę zarządzającą. Jest to możliwe dzięki zastosowaniu prostych form graficznych pozwalających bez wysiłku dostrzec tendencje i odchylenia. Wyniki przedstawione w *Tableau de Bord* powinny także informować o potencjalnych przyczynach pewnych odchylen, sygnalizować sytuacje niebezpieczne dla przedsiębiorstwa, a także formułować zalecane działania korekcyjne w celu poprawy sytuacji.

Tableaux de Bord są skoncentrowane na kluczowych czynnikach sukcesu firmy i są przystosowane do sterowania i oceny ośrodków odpowiedzialności

wyodrębnionych w controllingowej strukturze przedsiębiorstwa. Zawierają one relatywnie małą liczbę wskaźników, które niekoniecznie mają charakter finansowy, tak jak w większości tradycyjnych systemów zarządczych, przed pojawieniem się *balance scorecard* [2]. Mogą one także mieć charakter ilościowy i jakościowy, jeśli tylko informują kierujących o istotnych problemach zarządzania przedsiębiorstwem.

Francuska tradycja inaczej bowiem niż anglosaska definiuje miary efektywności zarządzania. Mniejszy nacisk jest położony na miary księgowo i finansowe, co wynika najprawdopodobniej z relatywnie niskiej roli francuskiej Giełdy Papierów Wartościowych w rozwoju rynków finansowych (sytuacja ta gwałtownie się zmienia), jak również z tradycji zajmowania czołowych miejsc w zarządach przedsiębiorstw przez menedżerów wywodzących się ze „szkoły inżynierskiej”, którzy przedkładali rozwój przedsiębiorstwa nad realizację krótkoterminowego wyniku finansowego.

Przykładowe ujęcie jednego z celów przedsiębiorstwa w koncepcji *Tableau de Bord* prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Konstrukcja *Tableau de Bord*. Cele i wskaźniki wynikowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie [10, s. 248].

Celem nadrzędnym firmy na zaprezentowanym rysunku jest podnoszenie poziomu satysfakcji klientów. Jednym ze sposobów osiągnięcia tego celu jest zapewnienie terminowych dostaw produktów. Dla części klientów będą to dostawy

akurat na czas, co 48 godzin, dla części zaś terminy dostaw powinny być zgodne z zamówieniem. Do pomiaru stopnia osiągnięcia celu przyjęte zostały stosowne mierniki.

W trakcie prac wdrożeniowych nad implementacją koncepcji *Tableau de Bord* należy zwrócić szczególną uwagę na związki przyczynowe zachodzące między celami, działaniami i planami działań. Zakłada się, iż osiągnięcie postawionych celów zależy od podjętych działań (poziomów działań, kluczowych czynników sukcesu – zależnie od przyjętego nazewnictwa [4, s. 593] i zastosowanych planów operacyjnych.

Tableau de Bord jest wdrażana w większości francuskich przedsiębiorstw przez wszystkich menedżerów pod przywództwem i z technicznym wsparciem głównego controllera. Każdy kierownik centrum odpowiedzialności definiuje i buduje (na podstawie strategii korporacji) swój własny model zależności przyczynowo-skutkowych. Kierownicy poszczególnych centrów identyfikują swoje kluczowe składniki (elementy) – procesy zmienne, a następnie kluczowe wskaźniki, które będą regularnie monitorowane.

3. *Balanced scorecard* – strategiczna karta wyników

Strategiczna karta wyników jest najczęściej w praktyce wykorzystywaną metodą przygotowania i kontroli realizacji strategii przedsiębiorstwa. Do opisanja swojej karty Kaplan i Norton użyli terminu „panel sterowania” („instrument, panel”) i oparli ją na dwóch podstawowych zasadach [9, s. 78]:

- wielowymiarowej naturze efektywności – mierzonej przez zbiór wskaźników, które zostały ujęte w czterech perspektywach (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz innowacji i uczenia się),
- istnienia zasadniczego modelu łączącego poszczególne wskaźniki (podstawowe) we wskaźniki wynikowe,
- pozwala ona zintegrować cele strategiczne przedsiębiorstwa z jego operacyjną działalnością oraz umożliwia prezentację i ocenę dokonań przedsiębiorstwa w czterech komplementarnych perspektywach:
 - **finansowej**, w której określa się ścieżkę postępowania w celu osiągnięcia sukcesów finansowych, zarówno w krótkim, jak i długim okresie,
 - **klientów**, której celem jest uświadomienie pracownikom przedsiębiorstwa, kto opłaca ich pensje; identyfikowanie i zaspokajanie wymagań klientów jest warunkiem koniecznym osiągnięcia sukcesu finansowego [6, s. 7],
 - **wewnętrznych procesów biznesowych**, która ma ukazywać konieczność ich poprawiania w celu skrócenia czasu niezbędnego do wprowadzenia produktu na rynek, konieczność wdrażania nowych technologii i racjonalizacji kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa,
 - **innowacji i rozwoju**, mającej na celu zwiększenie potencjału pracowników, zapewnienie systemu informacyjnego oraz rozpoznanie niezbędnej w przy-

szości infrastruktury, która zapewni przedsiębiorstwu stabilną przyszłość i zabezpieczy jego egzystencję.

Dopiero osiągnięcie spójności i zbilansowania celów, działań i wyników w tych perspektywach pozwala na wytyczenie i realizację strategii organizacji jako całości. Podstawowe cele i miary ich wykonania zawarte w poszczególnych perspektywach, ustalone przez zarząd firmy muszą być uzupełnione i uszczegółowione przez niższe szczeble kierownicze w przedsiębiorstwie. Aktywne uczestnictwo kierownictwa średniego i niższego szczebla w formułowaniu strategicznej karty wyników przynosi korzyści szereg [12, s. 623]:

- podnosi się świadomość celów strategicznych przedsiębiorstwa wśród menedżerów średniego szczebla zarządzania,
- rośnie wartość karty, gdyż jest ona tworzona przy współpracy większej liczby osób posiadających wiedzę o różnych aspektach działalności przedsiębiorstwa,
- zwiększa się prawdopodobieństwo tego, że menedżerowie będą się bardziej starali osiągać cele, które współtworzyli.

Aby cele strategiczne przełożyć na działania operacyjne, konieczne są działania edukacyjne wśród pracowników przedsiębiorstwa, ustalenie szczegółowych celów działalności poszczególnych wewnętrznych jednostek organizacyjnych oraz powiązanie systemu premiowego z miarami działalności. Przeniesienie celów i miar karty na szczebel subpodmiotu (zakładu, wydziału czy działu) stwarza warunki do powiązania celów strategicznych całego przedsiębiorstwa z celami operacyjnymi poszczególnych jednostek wewnętrznych i pracowników. Osiągnięcie przez pracowników celów powinno być premiowane. Ponieważ karta ujmuje cztery różne perspektywy, to pomiar dokonań może być kompletny. Warunkiem koniecznym do uzyskania premii jest dobry poziom działania we wszystkich czterech perspektywach. W ten sposób można zapobiec maksymalizacji jednego wskaźnika kosztem innych. Takie uwarunkowanie uzyskania premii powinno motywować kierownictwo jednostek wewnętrznych do dobrej (zrównoważonej) działalności zarówno w krótkim, jak i w długim okresie.

Wdrożenie strategicznej karty wyników może przebiegać według następującej procedury:

1. Ustalenie wymiarów (perspektyw) karty. Dokonuje tego interdyscyplinarny zespół 8-12 osób ze wszystkich obszarów przedsiębiorstwa. Dobre objaśnienia i wskazanie zależności przyczynowo-skutkowych, jakie występują między wyodrębnionymi perspektywami, może decydować o wynikach przedsiębiorstwa jako całości.

2. Określenie najważniejszych celów dla każdego z wymiarów. Zespół musi przekształcić wizję i strategię w zrównoważony system celów, a następnie przenieść te cele w dół. Na tej podstawie powstają plany operatywnego działania, dokonuje się alokacja zasobów budżetowych oraz ustalane są „kamienie milowe” wyznaczające cele długoterminowe. Dzięki sprzężeniu zwrotnemu następuje proces uczenia się i dopasowywania strategii do zmian w otoczeniu. Proces strate-

gicznego uczenia się i dostosowywania stanowi podstawę urzeczywistnienia strategii organizacji gospodarczej.

3. Ustalenie mierników określających stopień osiągnięcia zamierzonego celu (1-5 mierników dla każdego celu). Muszą to być zarówno mierniki wynikowe, jak i dynamiczne, mierzące stopień osiągania celów długofalowych. Każdorazowo należy sprawdzić ich praktyczną przydatność.

4. Określenie pozytywnych i negatywnych zależności pomiędzy celami. Cele, które nie wchodzą w zależności z innymi celami, należy ponownie przedyktować. Określone zależności służą jako sprzężenia zwrotne i umożliwiają kontrolę.

5. Uzgodnienie planowanych wartości dla każdego z celów w nadchodzącym okresie.

6. Ustalenie działań służących osiągnięciu zamierzonych wartości.

Powyższy schemat jest powtarzany dla wszystkich poziomów organizacyjnych w przedsiębiorstwie. W ramach implementacji strategia jest transformowana w działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w układzie hierarchicznym.

Analizując wyniki implementacji *balanced scorecard* (BSC) w dwudziestu przykładowych instytucjach, Kaplan i Norton wysunęli szereg wniosków dotyczących sensu i korzyści jej wdrażania. Najważniejsze z nich to [9, s. 77]:

1) BSC jest przyczynkiem do zwiększenia kolektywnego procesu uczenia się organizacji, pod warunkiem że został osiągnięty właściwy poziom wykonania założonych zadań;

2) efekt wdrożenia BSC jest bardziej znaczący, gdy jest dodatnio skorelowany z systemem premiowania w przedsiębiorstwie;

3) BSC musi zostać dostarczony do najniższego szczebla zarządzania w hierarchicznej strukturze organizacji.

Karta wyników odzwierciedla równowagę pomiędzy celami krótko- i długookresowymi, miernikami finansowymi i niefinansowymi, wskaźnikami retrospektywnymi i prospektywnymi, wewnętrzną i zewnętrzną oceną efektywności.

Wdrożenie strategicznej karty wyników przynosi wiele korzyści. Kierownictwo uzyskuje aktualną i istotną informację do podejmowania decyzji, skraca się czas przygotowania i oceny informacji istotnych z punktu widzenia strategii, powstaje jeden zbiór informacji istotnych dla strategicznego zarządzania. Graficzna prezentacja tych informacji ułatwia interpretację wyników i jest przyjazna dla kadry inżynierijno-technicznej. Wreszcie trzeba podkreślić, że poprzez kartę zarządzanie strategiczne przyjmuje zorganizowaną i okresową formę.

4. Skandia Nawigator

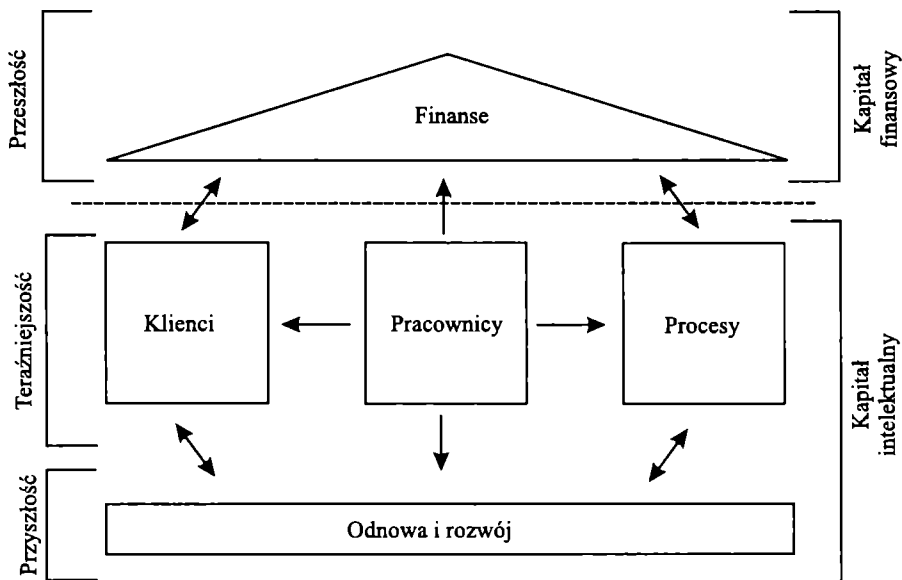
Kolejnym narzędziem wdrażania i monitorowania stopnia realizacji strategii jest Skandia Nawigator. Model ten został opracowany przez zespół Leifa Edvins-

sona w Skandii AFS (Skandia Assurance and Financial Services), jest wzorowany na monitorze aktywów niematerialnych i *balanced scorecard*. Został on nazwany nawigatorem z tego względu, że skupia się na narzędziu nawigacyjnym, umożliwiającym zrównoważone i całościowe spojrzenie na firmę. Skandia Nawigator jest zbiorem wskaźników i miar, które zebrane razem tworzą ogólny model mierzenia wyników i osiągania strategicznych celów. Układ ten jest podobny do architektury strategicznej karty wyników. W modelu przyjęto pięć perspektyw (obszarów) działalności przedsiębiorstwa, inaczej ujmując – pięć obszarów koncentracji. Ujawniają one dane o przeszłości przedsiębiorstwa (obszar – finanse), jej terażniejszości (obszary – ludzie, procesy, klient) i przyszłości (obszar rozwój) [3, s. 85].

Na tych obszarach przedsiębiorstwo koncentruje swą uwagę i z tych obszarów wywodzi się wartość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa w konkurencyjnym otoczeniu. Według twórcy modelu kapitał intelektualny jest wyznacznikiem przyszłości i rozwoju przedsiębiorstwa. Na rysunku 2 zaprezentowany został kształt modelu Skandia Nawigator. Przypomina on dom. W górnej jego części znajduje się dach (strych) obrazujący obszar finansowy przedsiębiorstwa. Jest on przeszłością organizacji, precyzyjną miarą stanu firmy, w którym znajdowała się ona w momencie pomiaru wyników. Jednakże koncepcja tego obszaru pozwala na dodanie nowych miar – wskaźników – dotyczących przyszłości. Poniżej dachu znajdują się ściany kapitału intelektualnego – terażniejszość. Znajduje się tu obszar klientów i procesów. Wreszcie dolny prostokąt, fundamenty domu, dotyczy przyszłości. Jest to obszar rozwoju i odnowy. Wskaźniki w tym obszarze mierzą nie tylko to, jak dobrze przedsiębiorstwo przygotowuje się do przyszłości poprzez szkolenia pracowników, wprowadzanie nowych produktów, nowych technologii itp., ale również jak efektywnie odrzuca przestarzałą przeszłość poprzez zmianę produktów, wycofanie się z trudnych rynków i inne strategiczne działania. Dotyczy to również prawdopodobnego otoczenia zewnętrznego, w którym organizacja będzie działać.

Sercem i duszą każdej organizacji jest obszar ludzi. Na rysunku 2 pracownicy zostali umieszczeni w centrum domu. Jako jedyna aktywna siła w przedsiębiorstwie, obszar ten dotyka wszystkich innych obszarów. Kapitał ludzki nieodłącznie zintegrowany jest z człowiekiem (pracownikiem), jego wiedzą, doświadczeniem, ze zdolnościami, z umiejętnościami i z jego obecnością oraz działaniem w przedsiębiorstwie. Odejście pracowników z firmy wiąże się z zanikiem „pamięci organizacyjnej”. Wraz z odejściem pracownika traci się rutynę, doświadczenie, umiejętności związane z opanowaniem określonych mechanizmów działania, powiązania nieformalne z klientami, dostawcami i innymi pracownikami. Kapitał ludzki wraz z kapitałem strukturalnym tworzą kapitał intelektualny przedsiębiorstwa.

Kapitał strukturalny jest w Skandii postrzegany, jako „wszystko to, co zostaje w firmie, gdy pracownicy idą do domu” – czyli bazy danych, oprogramowanie komputerowe, uzyskane koncesje, znak firmy, struktura organizacji, systemy przepływu informacji. Szczególnie istotną częścią kapitału strukturalnego jest kapitał związany z klientami, czyli związki i relacje stworzone z klientami.



Rys. 2. Konstrukcja Skandia Navigator

Źródło: opracowanie własne na podstawie Value Based Management.net, http://www.valuebasedmanagement.net/methods_skandianavigator.html.

Kapitał ludzki i kapitał strukturalny są wskaźnikami przyszłej wartości przedsiębiorstwa i jego możliwości do uzyskiwania zysku w przyszłości. Według L. Edvinssona, kapitał intelektualny to suma „ukrytych aktywów przedsiębiorstwa, które nie są w pełni ujęte w sprawozdawczości bilansowej, a które obejmują to, co tkwi w głowach członków organizacji, jak i to, co pozostaje w przedsiębiorstwie, gdy je opuszczają” [8, s. 93].

Nawigator Skandii jest kompleksowym narzędziem służącym do zarządzania kapitałem intelektualnym. Nawigator umożliwi jednocześnie pomiar różnych składników kapitału intelektualnego za pomocą rozbudowanego zestawu wskaźników (nazywanego w Skandii „wizualizacją”) oraz zarządzanie (nazywane „nawigacją”) poszczególnymi jego elementami. Zarządzanie polega tu na podejmowaniu odpowiednich decyzji na podstawie danych otrzymanych z wyliczonych wskaźników. Generalnie wysiłki zarządzających kapitałem intelektualnym koncentrują się na wyznaczaniu strategii, tj. pozycji i kierunku, w którym powinno zmierzać w przyszłości przedsiębiorstwo. Celem zaś jest podjęcie konkretnych działań.

W Skandii używa się określenia „nawigacja”. Polega ona na wyznaczeniu pozycji i kierunku, w którym przedsiębiorstwo powinno zmierzać. Nawigator pozwala na wychwycenie i dokładną analizę elementów składowych kapitału intelektualnego oraz umożliwia podjęcie na ich podstawie konkretnych działań w celu zapewnienia rozwoju przedsiębiorstwa i odnoszenia sukcesu. Według raportu Duńskiej Rady Rozwoju Handlu i Przemysłu, metodę pomiaru zbliżoną

do Skandia Navigator wdrożono z sukcesem w wielu duńskich i szwedzkich przedsiębiorstwach [16, s. 93].

5. Podsumowanie – porównanie zaprezentowanych narzędzi

Zaprezentowane narzędzia tworzenia i wdrażania strategii są implementowane i rozwijane w wielu przedsiębiorstwach na świecie. Ich wybór i użycie zależy w dużej mierze od celów zarządów przedsiębiorstw i interesariuszy. Mimo podobieństwa, poszczególne narzędzia różnią się w założeniach i sposobach wdrożenia. Skandia Navigator oraz strategiczna karta wyników skupiają się na miarach niefinansowych w pomiarze stopnia realizacji strategii. Skandia Navigator jest holistycznym podejściem do organizacji i procesu tworzenia wartości w pięciu perspektywach – finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, pracowniczej i rozwoju. Dzięki dodaniu aspektu pracowniczego Skandia Navigator niweluje niedoskonałości koncepcji strategicznej karty wyników.

Tableau de Bord z kolei jest narzędziem dostosowanym do różnych obszarów działalności. Analizując rozwiązania dotyczące strategicznej karty wyników i *Tableau de Bord*, dochodzimy do wniosku, że w pewnych aspektach te dwa narzędzia controllingu są do siebie bardzo podobne. Obydwa postulują wykorzystanie pozafinansowych miar efektywności zarządzania i unikanie monopolu narzędzi finansowych [15]. Stanowią one przez to narzędzia szybkie i selektywne, umożliwiające kadrze zarządzającej podjąć właściwe działania, zanim jeszcze konieczność ich podjęcia będzie zasygnalizowana osiągniętymi wskaźnikami finansowymi.

Koncepcja selektywnego podejścia została zastosowana zarówno w strategicznej karcie wyników, jak i w *Tableau de Bord*, tak samo jak potrzeba identyfikacji związków przyczynowo-skutkowych w modelu. Obie metody pozwalają skrócić czas oczekiwania na istotne dla zarządzających informacje, a także wyselekcjonować dane o największym znaczeniu, co w znacznym stopniu ułatwia analizę i podejmowanie decyzji, a także zapobiega napływowi do kierownictwa zbędnych informacji.

Mimo przedstawionych podobieństw, obydwie metody różnią się jednak w kilku dość istotnych kwestiach. Dotyczą one koncepcji strategicznej, polityki premiowania w organizacji, przepływu informacji przy ich wdrażaniu oraz różnic w założeniach związków przyczynowo-skutkowych.

Zasadnicza koncepcja obu metod jest jednak inna. W strategicznej karcie wyników zakłada się, iż istnieje model ogólny osiągnięć zawierający równocześnie czynniki osiągnięć i relacje przyczynowo-skutkowe. *Tableau de Bord* nie odpowiada natomiast na model ogólny, jest tworzona głównie dzięki inicjatywie strategicznej kadry zarządzającej. Jest to narzędzie każdorazowo projektowane dla konkretnego, dużego przedsiębiorstwa i ma służyć realizacji jego strategii. Każdy kierownik wykonuje analizę potrzebną do ustalenia czynników, na które ma wpływ

i współtworzy takim sposobem strategię. *Tableau de Bord* kładzie nacisk na rozwój strategii w organizacji, a także uwzględnia potrzeby wszystkich ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie.

W krajach francuskojęzycznych wielu autorów promuje „gotowe do użycia” rozwiązania wraz ze zbiorem wskaźników. Generalnie są one jednak przeznaczone dla małych przedsiębiorstw, które nie posiadają swojej kadry mogącej rozwijać własne systemy zarządzania. Duże przedsiębiorstwa tworzą *Tableaux de Bord* same, dostosowując je do swojej specyfiki i potrzeb, stąd rozwiązania te są w praktyce różnorodne i zindywidualizowane (subiektywne) [10, s. 22].

Związek przyczynowo-skutkowy jest bardziej „otwarty” w *Tableau de Bord* niż w strategicznej karcie wyników. Karta bazuje na hipotezie przyczynowo-skutkowej pomiędzy czterema wymiarami i istnieniu ogólnego modelu mierzenia efektywności i jego istotności we wszystkich rodzajach organizacji. Francuskie podejście nie przyjmuje żadnej systemowej i zewnętrznej przyczynowości, poszczególni menedżerowie tworzą całą „ścieżkę” prowadzącą od celów do ich miar. Oznacza to, iż subiektywność twórcy i otoczenie mają ogromny wpływ na tworzenie tego narzędzia zarządczego. Strategiczna karta wyników jest narzędziem „gotowym do użytku”, w przeciwieństwie do *Tableaux de Bord*, które wymuszają na kadrze kierowniczej adaptację ogólnego procesu do specyfiki funkcjonowania organizacji.

W *balanced scorecard* wskaźniki są definiowane na najwyższym poziomie, a następnie przenoszone na niższe poziomy, zgodnie z regułą *top-down*. Karta przekłada w ten sposób strategię kierujących na konkretne cele dla wykonawców, nie dając im możliwości modyfikacji przyjętych wytycznych, co niewątpliwie ma negatywny wpływ na funkcjonowanie organizacji. Przeciwnie jest we Francji, gdzie osoby odpowiedzialne za realizację strategii cząstkowych same określają determinanty możliwe do zmierzenia w ich sektorze, aby osiągnąć cele ustalone przez poziom wyższy. Przekazanie celów organizacji na niższy poziom wymaga dialogu i negocjacji pomiędzy różnymi poziomami organizacyjnymi. Wymaga też przyzwolenia na wybór lokalnych działań, podejmowanych przez menedżerów liniowych, którzy w rzeczywistości mają najlepszą wiedzę o „swoich własnych ośrodkach odpowiedzialności”. Mamy tu więc do czynienia z procesem zarówno *top-down* (cele zostają zdeterminowane przez jednostkę nadrzędną, a następnie zostają przeniesione w dół), jak i z *bottom up* (jednostka nadrzędna pozwala wykonawcom na zdefiniowanie własnych determinant, które w ich odczuciu będą najlepsze do osiągnięcia celów wyznaczonych przez kierowników). W ten sposób tworzony jest dynamiczny system współdziałania pomiędzy kadrą zarządzającą a poszczególnymi centrami odpowiedzialności. Tego właśnie podejścia brakuje w strategicznej karcie wyników.

Ostatnią różnicą pomiędzy tymi dwoma koncepcjami jest nierówny nacisk na politykę premiowania w przedsiębiorstwie. Strategiczna karta wyników pomaga połączyć premiowanie z miarami efektywności i dostarcza kwantyfikowanych

danych dotyczących tzw. celów jakościowych (jakość, obsługa klienta, zaangażowanie pracowników itp.). Karta pozwala ponadto różnicować podstawę premiowania, która uprzednio zależała od wyników finansowych generowanych przez organizację. W przypadku *Tableau de Bord* nie położono nacisku na tego typu zachowania. Francuscy autorzy podkreślają znaczenie czynnika uczenia się w stosunku do premiowania pracowników za wyniki. Jeśli pomiar wyniku jest ustalony w porównaniu z wartościami normatywnymi w *Tableau de Bord*, to jest to przyczynek do organizacyjnego uczenia się, nie zaś premiowania. Głównym celem *Tableau de Bord* nie jest uczynienie pracowników odpowiedzialnymi za wyniki, lecz raczej dostarczanie informacji o tym, co ma miejsce w przedsiębiorstwie lub co potencjalnie może się wydarzyć. To oznacza, iż samo tworzenie *Tableau de Bord* skutecznie ulepsza system zarządzania w organizacji tak samo, jak wynik jego wdrożenia.

Reasumując, zdaniem autorów najlepszym spośród zaprezentowanych narzędzi jest strategiczna karta wyników. Jest ona sposobem prezentowania obrazu przyszłości przedsiębiorstwa i dochodzenia do jego urzeczywistnienia. Ma na celu poprawę efektywności działania przedsiębiorstwa oraz szybki jego rozwój. Efektem prawidłowo skonstruowanej karty powinien być, oprócz precyzyjnego określenia wizji strategicznej i przełożenia jej na konkretne działania operacyjne oraz indywidualne cele zrozumiałe dla wszystkich pracowników firmy, wzrost wartości tego podmiotu równoznaczny ze wzrostem wartości dla akcjonariuszy. Maksymalizacja wartości firmy stała się dla współczesnych przedsiębiorstw celem nadrzędnym. Dobrze opracowana karta umocni rentowność przedsiębiorstwa, dając tym samym najlepszą podstawę do jego trwałego rozwoju.

Literatura

- [1] Cascio W., *Kalkulacja kosztów zasobów ludzkich*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2001.
- [2] Chiapelo E., Lebas M., *The Tableau de Bord – A French Approach to Management Information*, EAA, Paris 1997.
- [3] Edvinsson L., Malone M., *Kapitał intelektualny*, PWN, Warszawa 2001.
- [4] Gervais M., *Contrôle de Gestion*, Economica, Paris 2004.
- [5] Fernandez A., *Les nouveaux tableaux de bord des managers. Le projet décisionnel dans sa totalité*, Editions d'organisation, Edition 3, Paris 2003.
- [6] Friedag H.R., *Die Balanced Scorecard, alter Wein in neuen Schlauchen*, „Controllern Magazin” 1998, nr 4.
- [7] Friedag H.R., Schmidt W., *My Balanced Scorecard*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 186-196.
- [8] Jarugowa A., Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym: koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002.
- [9] Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa 2001.
- [10] Langlois G., Bonnier G., *Contrôle de gestion*, Édition Foucher, Paris 2002.
- [11] Lauzel P., Cibert A., *Des ratios au tableau de bord*, *Enterprise Moderne d'Édition*, Paris 1962.

-
- [12] Leszczyński Z., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004.
- [13] Löning H., Pesqueux Y., *Le contrôle de gestion*, Édition Duond, Paris 1998.
- [14] Malo J., *Les table aux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française*, Édition Foucher, Paris 1995.
- [15] Mendoza C., Zrihen R., *Le Tableau de Bord, en VO ou en version américaine?*, „Revue Française de Comptabilité” 1999, nr 309.
- [16] Raport przygotowany dla Duńskiej Rady Rozwoju Handlu i Przemysłu w 1997 roku, [w:] A. Jarugowa, Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym: koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002.
- [17] Supplement to Skandia's 1994, Annual Report Visualizing Intellectual Capital in Skandia, [za:] A. Jarugowa, J. Fijałkowska, *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym: koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk 2002.

TOOLS OF STRATEGIC CONTROLLING IN ENTERPRISE – COMPARATIVE ANALYSIS

Summary

This paper presents the idea and structure of basic tools of strategic controlling such as Tableau de Bord, Balanced Scorecard, Skandia Navigator. They are all widely used in the companies for implementing the strategy and its accomplishment through operational activity. Such instruments can be compared to steering panel or “a house” and are aimed at equable approach to all fields of company management. They support taking managerial decisions with respect to a long time horizon and at the same time avoid financial results from shading other fields of the company.