

Wanda Skoczylas

Uniwersytet Szczeciński

KONCEPCJE POMIARU WYNIKÓW NA POTRZEBY STRATEGICZNEGO ZARZĄDZANIA EFEKTYWNOŚCIĄ PRZEDSIĘBIORSTW ORAZ EFEKTY ICH WDRAŻANIA

1. Wprowadzenie

W teorii, a także w praktyce powszechnie twierdzi się, że zarządzać można tym, co jest mierzalne, natomiast to, co nie jest mierzalne, należy uczynić mierzalnym, żeby można było tym zarządzać. Twierdzenie to jest szczególnie ważne obecnie, gdy firmy muszą stawić czoło nowym wyzwaniom dynamicznego i konkurencyjnego globalnego środowiska. Dostrzegając istniejące silne zależności pomiędzy systemem pomiaru wyników a osiąganą efektywnością, wiele przedsiębiorstw podejmuje się obecnie reengineeringu swoich systemów planowania, raportowania i kontroli.

Celem artykułu jest więc wykazanie, że wypracowane dotychczas systemy pomiaru wyników nie odpowiadają obecnym potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem, dlatego też, by prawidłowo wypełniały przypisywane im funkcje i mogły przyczyniać się do poprawy efektywności i uzyskiwanych wyników, powinny być odpowiednio modyfikowane.

Osiąganiu przedstawionego celu artykułu podporządkowany został jego układ. Rozważania rozpoczyna identyfikacja mankamentów tradycyjnego, opartego na danych księgowych systemu pomiaru wyników. Następnie wskazuje się na potrzebę zintegrowania systemu pomiaru wyników z systemem zarządzania i omawia właściwe w tym wypadku koncepcje. W końcowej zaś części przedstawiono wyniki przeprowadzonych badań dotyczących sposobów wdrażania nowych systemów pomiaru wyników i korzyści z tego tytułu wynikających.

2. Mankamenty tradycyjnych sposobów pomiaru wyników

Wypracowane dotychczas w teorii i stosowane w praktyce gospodarczej tradycyjne sposoby pomiaru wyników, oparte na wielkościach pochodzących z rachunkowości przedsiębiorstwa, koncentrują się na finansowej stronie minionych osiągnięć przedsiębiorstwa w ujęciu krótkookresowym. Rachunkowość finansowa odzwierciedla i prezentuje bowiem zjawiska i procesy gospodarcze w ujęciu pieniężnym, skonstruowany w ten sposób system pomiaru nie uwzględnia więc tak ważnych w chwili obecnej mierników niefinansowych. Spojrzenie przeszłościowe nie jest uzupełnione o wymiar przyszłościowy, czyli generatory przyszłych wyników. Brak takich narzędzi powoduje, że firmy napotykają trudności z zarządzaniem czymś, czego nie potrafiły opisać lub zmierzyć. Równie istotnym mankamentem, w warunkach obowiązującego zarządzania strategicznego, jest też pomiar wyników już osiągniętych w krótkim okresie. Pomiar, a następnie ocena osiągniętych wyników stwarza podstawy planowania, a więc poprzedza proces planowania krótkoterminowego. Tymczasem menedżerowie potrzebują stosownych instrumentów także w samym procesie planowania, zwłaszcza gdy ma on wymiar długoterminowy. Dominujące dotychczas spojrzenie krótkookresowe powoduje brak mierników, które mogłyby być wykorzystywane w zarządzaniu strategicznym, a ponadto ich pole recepcji i sposób ustalania są również przedmiotem krytyki. Podstawą do poszukiwań mierników wzrostu wartości przedsiębiorstwa były m.in. takie wady mierników księgowych, jak nieuwzględnianie: ryzyka, wartości pieniądza w czasie, nakładów inwestycyjnych czy też polityki dywidendowej [Rappaport 1995, s. 20]. Wydłużenie horyzontu planowania wywołuje też potrzebę pomiaru osiągnięć w procesie zarówno formułowania strategii, jak i jej przekładania na konkretne działanie oraz realizację.

Podsumowując przedstawione rozważania, można z całą pewnością stwierdzić, że tradycyjne systemy pomiaru wyników oparte na danych księgowych są obciążone szeregiem mankamentów, wśród których można wymienić m.in.¹:

- błędne powiązania ze strategicznym planowaniem,
- mocne ukierunkowanie na przeszłość,
- zachętę do przyjęcia postawy krótkoterminowego myślenia,
- brak zrozumienia przez pracowników, którzy nie widzą związku między wykonywaną pracą a wynikami w ten sposób mierzonymi,
- nieuwzględnianie wielkości niemonetarnych, które obecnie decydują o zajmowanej pozycji konkurencyjnej,
- w niewielkim stopniu ukierunkowanie na klientów,

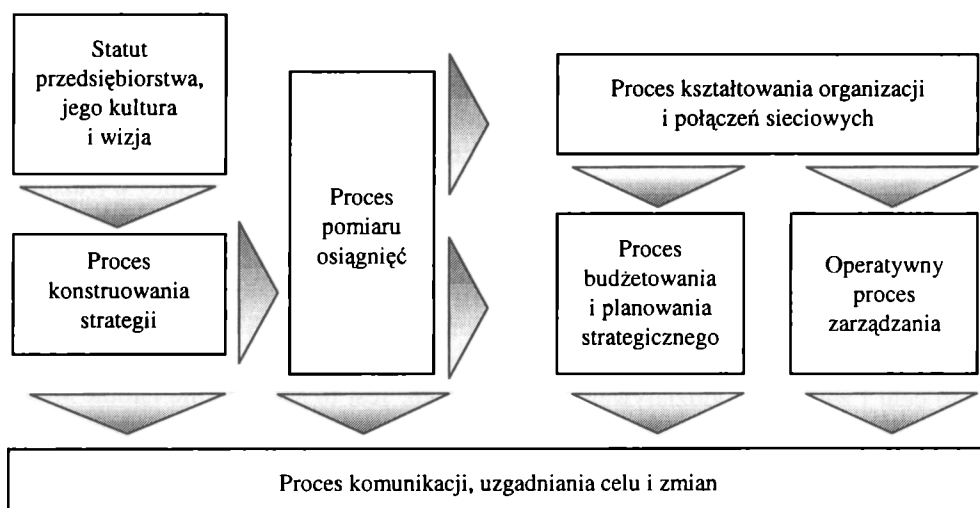
¹ Mankamenty tradycyjnych sposobów pomiaru wyników są szeroko prezentowane w literaturze. Ich zestawienie sporządzone na podstawie studiów literatury angielskiej zawiera m.in. praca: [Informacja zarządcza... 2003, s. 256].

- tworzenie błędnych podstaw dla systemów motywacyjnych,
- nieuwzględnianie interesów wszystkich podmiotów pozostających wewnątrz, jak i w otoczeniu przedsiębiorstwa.

W tej sytuacji powstaje więc potrzeba konstrukcji nowych systemów pomiaru wyników odpowiadających potrzebom zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem².

3. Potrzeba i sposób integracji systemu pomiaru wyników z systemem zarządzania przedsiębiorstwem

Efektywne zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie nie powinno koncentrować się wyłącznie na formułowaniu i wyborze strategii, ale także na przełożeniu jej na konkretne działania, które można kontrolować i stosownie do okoliczności podejmować działania sterujące. O sukcesie przedsiębiorstwa nie decyduje bowiem fakt, że posiada ono strategię działania, lecz to, czy i jak ją realizuje. W tej sytuacji zrodziło się zapotrzebowanie na proces pomiaru wyników zintegrowany z systemem zarządzania (rys. 1).



Rys. 1. Integracja procesu pomiaru osiągnięć z procesem zarządzania

Źródło: [Servatius 2002].

² W literaturze prezentowane są np. następujące fazy rozwoju koncepcji pomiaru wyników: 1) wynik finansowy jako podstawowy miernik wyników, 2) wskaźniki rentowności i inne wskaźniki finansowe, 3) pomiar wyników na podstawie wskaźników realizacji budżetów, 4) pomiar wyników na podstawie systemów wskaźników finansowych, 5) mierniki wartości dla akcjonariuszy i wszystkich interesariuszy, por. [Michalak 2004, s. 144].

Tak umiejscowiony system pomiaru wyników w procesie zarządzania stanowi pomost między procesem formułowania strategii a jej przełożeniem na konkretne działanie. Rozpoczyna się on sformułowaniem strategii na bazie misji i wizji przedsiębiorstwa. Proces pomiaru osiągnięć umożliwia natomiast przejrzysty opis tej strategii. Obejmuje ona takie elementy, jak: cele, zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami, mierniki i wartości celu oraz programy i środki. W dalszej kolejności łączy się natomiast z procesem budżetowania i planowania strategicznego. Równolegle do tego następuje kształtowanie organizacji oraz połączeń sieciowych między wewnętrznymi i zewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi. Efektywne przełożenie strategii na konkretne działania wymaga poza tym komunikacji, uzgadniania celów i zmian. Pomiędzy poszczególnymi procesami powstają więc różnorodne możliwości sprzężeń zwrotnych w formie organizacyjnego uczenia się [Servatius 2004].

Osiągnięcie celu całego przedsiębiorstwa wymaga wyodrębnienia celów szczegółowych. Cele całego przedsiębiorstwa są bowiem na potrzeby zarządzania za bardzo uogólnione. Te zaś wymagają kwantyfikacji, żeby pracownicy mogli odpowiednio ukierunkować swoją działalność, a instancje kontrolne mogły sprawdzić, w jakim stopniu cele te zostały osiągnięte. Konieczna staje się więc odpowiednia dezagregacja celu na poszczególne obszary działalności oraz stopnie hierarchiczne i ich pomiar. Cele te muszą nie tylko określać odpowiednie dla danego obszaru cele rzeczowe i kompetencje, ale także realizować wyprowadzone na podstawie określonych empirycznie związków cel – środek – cele całego przedsiębiorstwa. Przedmiotem rozważań są więc związki nie między odpowiednio wyrażonymi celami danego obszaru, lecz między skwantyfikowanymi celami różnych obszarów organizacyjnych i płaszczyzn. W ten sposób sytuuje się cel przedsiębiorstwa i odpowiadający strukturze organizacyjnej i sterowania hierarchiczny system wskaźników. Dla poszczególnych obszarów muszą być przy tym spełnione warunki operacjonalizacji, tj. zgodność z celem, możliwość oddziaływania na osiągnięcie tego celu i zgodność oddziaływania bodźcowego. Jest to szczególnie istotne wówczas, gdy powstały w ten sposób system wskaźników sterowania powiązany jest z systemem bodźcowym.

Operacjonalizacja celu jest uzależniona od istotności i pewności związków przyczynowo-skutkowych, opartych na relacji: cel – środek. Są one podstawą konstruowania hierarchii celów. Bez znajomości związku: cel – środek nie jest możliwe osiągnięcie zgodności celów i określenie mierników celu. Związek: cel – środek ma miejsce wówczas, gdy realizując cel niższego rzędu, jednocześnie osiąga się cel wyższego rzędu. Cele poszczególnych obszarów muszą więc posiadać charakter środka z punktu widzenia celu płaszczyzny nadrzędnej. Związki przyczynowo-skutkowe typu cel – środek mogą zostać zidentyfikowane i określone tylko na płaszczyźnie zadań lub procesów, a więc na płaszczyźnie celów rzeczowych. Bez stosownej hierarchii celów rzeczowych nie jest możliwe osiągnięcie celów finan-

sowych. Oznacza to, że maksymalizacja stopy zwrotu dla akcjonariuszy wymaga odpowiedniego planowania ilościowego. System wskaźników sterowania jest więc wynikiem planowania przedsiębiorstwa według przeciwnych procesów *top-down* i *bottom-up*, realizowanych przy szerokim udziale wykonawców.

Przy prognozie celów działania ważne jest, żeby planować je tak szczegółowo, jak to jest możliwe. Taka sytuacja występuje w działaniach rutynowych, gdzie ma zastosowanie klasyczna teoria podejmowania decyzji (wybór spośród danych wariantów przy danych celach). Pewnym problemem w prognozie celów działania są decyzje dotyczące innowacji. Innowacje są problemem słabo ustrukturalizowanym, ponieważ zadaniem innowacji jest właśnie wygenerowanie celów i wariantów działania.

Rozpatrywana hierarchia celów nie powinna ograniczać się wyłącznie do celów operacyjnych. Kiedy bowiem operatywne planowanie nie jest wyprowadzone ze strategicznego, istnieje niebezpieczeństwo, że cele w zakresie innowacji produkcyjnych i zwłaszcza procesów będą miały charakter krótkoterminowy [Gladen 2003, s. 134].

Prawidłowo skonstruowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa powinien obecnie³:

- sprzyjać poprawie osiągnięć na wszystkich płaszczyznach,
- być środkiem efektywniejszego planowania i sterowania,
- przyczyniać się do silniejszego powiązania z uzyskiwanymi efektami,
- zapewniać lepszą komunikację ze wszystkimi podmiotami pozostającymi w otoczeniu przedsiębiorstwa,
- podwyższać motywację pracowników,
- wytwarzać dodatkowe efekty uczenia się.

Pomiar jest więc obecnie silnie zintegrowany z planowaniem rzeczowym i finansowym. Wspomaga on poszczególne grupy interesu przy formułowaniu celów na wyróżnionych płaszczyznach, jak i definiowaniu i operacjonalizacji strategii i jej kwantyfikacji. Dlatego wypracowanie i wdrożenie systemu oceny należą do ważnych przyszłościowych zadań zarządzania.

4. Koncepcje pomiaru wyników na potrzeby zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem

Realizacją zapotrzebowania na nowe systemy pomiaru wyników była koncepcja *corporate performance measurement* – CPM, definiowana jako organizacyjna droga odzwierciedlania i pomiaru sformułowanych celów strategicznych, która

³ W literaturze prezentuje się też inne atrybuty prawidłowego systemu pomiaru efektywności organizacji. Ich opracowanie znajduje się w pracach: [Bartnicki, Kulikowska 2006, s. 41 i nast.; *Informacja zarządcza...* 2003, s. 261 i nast.].

obejmuje metody, założenia, indykatory, służące do tego, żeby wspierać przedsiębiorstwo przy:

- formułowaniu strategii, ocenie i przedstawianiu oceny,
- motywowaniu pracowników,
- wewnętrznym i zewnętrznym raportowaniu [Marr 2005, s. 645].

Zasadniczą ideą *performance measurement* jest powiązanie niemonetarnych wskaźników poszczególnych płaszczyzn z monetarnymi wskaźnikami celu przedsiębiorstwa. Koncepcyjne podstawy rozwoju tego rodzaju systemów pomiaru osiągnięć lub systemów wskaźników znajdują się w literaturze z zakresu planowania w przedsiębiorstwie. Pomiedzy systemem wskaźników i systemem planowania istnieją bowiem silne zależności. Bez odpowiedniego systemu wskaźników planowanie staje się niepełne. Z drugiej strony system wskaźników sterowania bez uwzględnienia w procesie jego budowy planowania, w którym ma miejsce koordynacja, uzgodnienie, nie wypełnia funkcji sterujących. Z tego powodu systemy wskaźników sterowania określane są jako konkretyzacja współzależności występujących w planowaniu przedsiębiorstwa. *Performance measurement* wyraźnie wskazuje, że systemy wskaźników nie mogą być obecnie rozpatrywane tylko na płaszczyźnie rachunkowości. Obok funkcji analitycznych pełnią one także funkcję sterowania, przy czym przy budowie systemów wskaźników sterowania chodzi o inną formę powiązań. Podczas gdy w systemach analitycznych istotne są wzajemne zależności między wskaźnikami, to w systemach sterowania podstawą stają się wspólne zadania.

Porównanie właściwości analitycznych systemów wskaźników i systemów wskaźników sterowania przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Porównanie analitycznych systemów wskaźników i systemów wskaźników sterowania

Kryterium	Czyste analityczne systemy wskaźników	Systemy wskaźników sterowania
Zadania	Analityczne poprzedzające fazę planowania	Wspierające planowanie, realizację i kontrolę; powiązane z tego tytułu z zadaniami analitycznymi
Płaszczyzna hierarchiczna	Najczęściej określony obszar badań lub ewentualnie przyczyna – skutek	Wyodrębniony obszar organizacji, problemu, ewentualnie określony obszar badań
Typ wskaźników	Najczęściej monetarne, rzadko niemonetarne	Monetarne i niemonetarne
Powiązania pomiędzy wskaźnikami	Obliczeniowe (systemy rachunkowe), logiczne (systemy porządkowe)	Empiryczne powiązania cel – środek
Przykład	Model DuPonta	Hierarchia celów, strategiczna karta wyników

Źródło: [Gladen 2003, s. 128].

Przedstawione cechy różnicujące dwa rodzaje systemów wskaźników nie oznaczają, że systemy wskaźników sterowania nie nadają się do celów analitycznych. W porównaniu do czystych systemów wskaźników analitycznych określonych na bazie logicznych powiązań mogą one oferować dodatkowe korzyści, przez możliwość objaśniania wskaźników za pomocą empirycznie określonych związków przyczynowo-skutkowych.

Badania prowadzone w zakresie systemów pomiaru osiągnięć przedsiębiorstwa pozwoliły wypracować szereg nowych koncepcji o różnej złożoności, których klasyfikację przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Przegląd badań nad systemem pomiaru wyników

Obszar rozwoju	Cel rozwoju	Koncepcje
Nauka lub firmy konsultingowe	Rozwijane na bazie prac naukowych w uniwersytetach lub instytutach szkół wyższych, dlatego stanowią koncepcje naukowe, które są następnie testowane w praktyce (często w kooperacji z doradcami lub przedsiębiorstwami) i w ten sposób ulepszone. Ponadto: w praktyce doradczej (często z udziałem naukowców) rozwijane są koncepcje systemu oceny osiągnięć do rozwiązania problemu pomiaru wyników i zarządzania w różnych obszarach	<i>Data envelopment analysis</i> (Charnes/Cooper/Rhodes 1978) <i>Performance measurement</i> w serwisie (Fitzgerald i in. 1991, 1996) <i>Balanced scorecard</i> (Kaplan/Norton 1992 i 1997) <i>Tableau de bord</i> (Lebas 1994) <i>System productivity measurement and enhancement</i> (PROMES) (Kleingeld 1994) <i>Model performance measurement</i> (Rose 1995) <i>Performance pyramid</i> (Lynch/Cross 1993) Koncepcja <i>quantum performance measurement</i> (Hroniec 1996) Koncepcja Ernst&Young (Taylor/Convey 1993) <i>Business management window</i> (Bull 1993)
Praktyka gospodarcza	Rozwój koncepcji pomiaru osiągnięć dla rozwiązania przeważnie specyficznych dla przedsiębiorstwa problemów pomiaru wyników i zarządzania	Koncepcja J.I. Case (Sellenheim 1991) Koncepcja Caterpillar (Hendricks i in. 1996) Koncepcja von Honeywell Micro Switch, (Newton 1997) Koncepcja wewnętrznego rynku Hewlett-Packard (Holzmüller 1996, Gleich 1997)

Źródło: [Gleich 2001].

Z przedstawionych koncepcji największą akceptację zyskuje koncepcja strategicznej karty wyników. Została ona zaprezentowana przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona w latach dziewięćdziesiątych XX wieku [Kaplan, Norton 2001]. Zgodnie z założeniami tej koncepcji skuteczna realizacja strategii jest możliwa wtedy, gdy przedsiębiorstwo zdefiniuje cele i określi sposoby ich pomiaru na czterech płaszczyznach, tj. finansowej, klientów, procesów wewnętrznych i uczenia się i rozwoju. Obok więc wielkości finansowych, które prowadzą do tworzenia bogactwa dla akcjonariuszy, pojawiają się inne wartości ilościowe (ale nie monetarne) oraz jakościowe wielkości, określane także jako „miękkie” generatory wartości, które umożliwiają wgląd w bliskie strategii aspekty, jak np. zadowolenie klientów czy też pracowników, czas trwania procesu itd. Strategiczna karta wyników umożliwia zatem określenie celów biznesowych firmy, które wychodzą poza obszar celów finansowych. W ten sposób można ocenić, jakie warunki należy spełnić, aby tworzyć wartość dla obecnych i przyszłych klientów, zwiększać wewnętrzne możliwości firmy oraz inwestować w ludzi. Instrument ten wskazuje także systemy i procedury niezbędne do poprawy wyników w przyszłości. Podkreśla ona wyraźnie efektywność krótkoterminową oraz kluczowe czynniki tworzenia wartości, które mogą zagwarantować długoterminowy sukces finansowy i rynkowy firmy. Punktem wyjścia i podstawą budowy systemu pomiaru osiągnięć przedsiębiorstwa jest wizja i misja firmy. Warunkiem spełniania wizji i misji jest sformułowanie i wybór strategii, a następnie identyfikacja i zestawienie krytycznych czynników sukcesu, celów i mierników.

5. Wdrażanie systemu pomiaru wyników i korzyści z tego tytułu wynikające w świetle przeprowadzonych badań

O tym, jak wdraża się system pomiaru wyników i jakie uzyskuje się efekty, świadczą wyniki badań przeprowadzonych przez Cranfield School of Management wśród 780 firm amerykańskich⁴. W najbardziej ogólny sposób można je ująć następująco [Marr 2005]:

- zależność pomiędzy strategiczną kartą wyników a CPM (*coporate performance management*) jest tak duża, że są one utożsamiane,
- wiele firm łączy też BSC (*balanced scorecard*) z innymi metodami,
- innymi często wykorzystywanymi koncepcjami są *total quality management* i ekonomiczna wartość dodana⁵,
- główną przyczyną, powodującą wdrożenie CPM, jest *controlling* (30%); inne to: planowanie strategiczne (19%), podejmowanie codziennych decyzji (18%),

⁴ Nowe systemy pomiaru wyników stosuje ok. 64% firm w USA, por. [Kurtzman 1997, s. 128-130] za: [Informacja zarządcza... 2003, s. 263].

⁵ Ekonomiczna wartość dodana jest też preferowaną koncepcją pomiaru wyników w badaniach prowadzonych przez The Conference Board, por. [Gates 1997] za: [Brilman 2002, s. 43].

- ocena strategii (12%), komunikacja (8%), motywacja i wynagrodzenia (7%), powiązania z interesariuszami (3,5%), sprawozdawczość (2,5%),
- celem wprowadzenia CPM jest: powiązanie strategii z finansowym i operatywnym planowaniem (74%), powiązanie strategii z budżetowaniem (55%), wdrożenie systemu premiowego ukierunkowanego na osiągnięcie określonych wyników (53%), przy czym 33% wszystkich przedsiębiorstw wykorzystuje CPM do realizacji wszystkich trzech powiązań,
 - większość przedsiębiorstw mierzy wyniki w trzech lub w czterech perspektywach: 95% uwzględnia perspektywę finansową, 69% perspektywę klientów, 64% wprowadziło perspektywę procesu,
 - niewiele firm wprowadza czwartą perspektywę uczenia się i rozwoju, powodem jest trudność interpretacji tej perspektywy oraz znalezienie właściwych indykatorów,
 - poszukuje się innych płaszczyzn, tj. perspektywa pracowników (52%), właściwe dla przemysłu benchmarki (33%), ochrona pracy i pewność (24%), innowacje (22%) lub inni stakeholders np. dostawcy (10%),
 - wiele przedsiębiorstw dąży do tego, by mierzyć swoje wyniki całościowo,
 - 50% sporządza mapę strategii, częściej prezentuje się zależności przyczynowo-skutkowe między poszczególnymi wskaźnikami,
 - wiele przedsiębiorstw stosuje *benchmarking*, który pozwala im lepiej zrozumieć dotychczasowe osiągnięcia i wyznaczyć przyszłe cele, przy czym większość stosuje *benchmarking* wewnętrzny, mniej wewnętrzny i zewnętrzny, a jeszcze mniej zewnętrzny,
 - przeciętny czas wdrożenia CPM to 12 miesięcy,
 - programy komputerowe wspierające wdrożenie CPM to najczęściej Excel.
- Efekty wdrożenia i oddziaływania CPM można określić następująco [Marr 2005]:
- przedsiębiorstwa, które wdrożyły CPM, lepiej rozumieją swoje niefinansowe generatory wartości, pomocą są tutaj *performance planning value chain* oraz diagramy przyczynowo-skutkowe,
 - pomiar wyników we wszystkich płaszczyznach z wykorzystaniem adekwatnych mierników,
 - testowanie określonych łańcuchów przyczynowo-skutkowych między strategicznymi celami i ich miernikami oraz poprawa jakości interpretacji danych,
 - zadowolenie z poznania swoich danych,
 - poprawa efektywności komunikacji osiągniętych wyników,
 - zadowolenie z podejmowanych decyzji,
 - osiąganie lepszych wyników i wzrost wartości przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwa, które wdrożyły nowe systemy pomiaru wyników, osiągają przewagę też w takich obszarach, jak: zgodność wysokiej kadry kierowniczej co do strategii, kooperacja i praca zespołowa w ramach kadry kierowniczej, otwarte dzielenie się opiniami i komunikacja, efektywne komunikowanie strategii, wysoki poziom samokontroli pracowników [Schiemann, Lingle 1999] (cyt. za [Informacja zarządcza... 2003, s. 263]).

6. Zakończenie

Efektywne zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem jest możliwe wówczas, gdy wypracowany zostanie odpowiednio skonstruowany system pomiaru wyników. Konstrukcję takiego systemu powinno podjąć samo przedsiębiorstwo, przy czym – jak wykazano – chodzi tutaj bardziej o system pomiaru na potrzeby sterowania, który może pełnić także funkcje analityczne w przedsiębiorstwie. Teoretyczne podstawy konstrukcji takiego systemu pomiaru wyników zostały już wypracowane. W teorii prezentowane są liczne koncepcje pomiaru wyników. Coraz częściej są one wykorzystywane także w praktyce gospodarczej, przy czym spotyka się wdrożone zarówno całościowe, jak i częściowe rozwiązania. W każdym wypadku ich stosowanie pozwala osiągnąć wymierne korzyści, a w tym także w zakresie poprawy efektywności gospodarowania.

Literatura

- Bartnicki M., Kulikowska M., *Teoretyczne podstawy zarządzania pomiarem efektywności zorientowanego na przedsiębiorcze uczenie się*, [w:] *Efektywność źródłem bogactwa narodów. Przedsiębiorczość i zarządzanie*, red. T. Dudycz, *Zeszyty Naukowe Społecznej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania*, t. VII, zeszyt 1A, Łódź-Wrocław 2006.
- Brilman J., *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
- Gates S., *CFO 2000 – The Global CFO As Strategic Business Partner*, raport z badań, The Conference Board, New York 1997.
- Gladen W., *Kennzahlen- und Berichtssysteme. Grundlage zum Performance Measurement*, Gabler Verlag, Wisbaden 2003.
- Gleich R., *Das System des Performance Measurement. Theoretisches Grundkonzept, Entwicklungs- und Anwendungsstand*, München 2001.
- Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Artur Andersen, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Kurtzman J., *Is your company off course?* „Fortune” 1997 (February 17).
- Marr B., *Corporate performance measurement. State of the art*, „Controlling” 2005 nr 11.
- Michalak J., *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 21 (77), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Rada Naukowa, Warszawa 2004.
- Rappaport A., *Shareholder Value – Wertsteigerung als Massstab für die Unternehmensführung*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995.
- Schiemann W.A., Lingle J.H., *Bullseye, Hitting Your Strategic Targets through High-impact Measurement*, The Free Press, New York 1999.
- Servatius H-G., *Geschäftskonzept – Optimierung in der Netzwerk – Ökonomie*, „Controlling” 2002 nr 8/9.

**CONCEPT OF RESULTS MEASUREMENT
FOR STRATEGIC MANAGEMENT OF EFFICIENCY
OF CORPORATION AND THE RESULT OF ITS IMPLEMENTATION**

Summary

The main results measurement systems in today's operational area are based on accounting, which is not enough for strategic management. This article proves that there is a need to create some new systems, and then implement them for steering. There are many systems corporate performance measurement systems. The implementation of these system causes efficiency growth in corporations.