

Piotr Skrzypek

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

MIĘDZYNARODOWE DOŚWIADCZENIA Z PRAKTYCZNYM WYKORZYSTANIEM STRATEGICZNEJ KARTY WYNIKÓW

1. Wstęp

Strategiczna Karta Wyników (SKW) to narzędzie, które pojawiło się w powszechnym obiegu po publikacji artykułu jemu poświęconego w 1992 r. w „Harvard Business Review”. Początkowo miało służyć koordynacji rozwoju wartości niematerialnych w firmie, by w późniejszym okresie stać się narzędziem implementacji strategii. Twórcami tego rozwiązania są Amerykanie: Robert Kaplan i David Norton.

Na początek kilka faktów i liczb, których celem jest zobrazowanie skali popularności Strategicznej Karty Wyników na świecie.

- 55% badanych przedsiębiorstw w USA i 45% w Europie wprowadziło SKW (Bain & Company „Surveys Concerning Executive Business Management Practices” 1999 r.).
- Połowa z 600 badanych firm wdrożyła SKW (Hackett Group „Hackett Benchmarking Solutions – Numerical Value Brochure” 2000 r.).
- Pośród 1300 zbadanych podmiotów 40% używa SKW (badania IMA – Institute of Management Accountants).
- 64% indagowanych firm używało SKW lub metod do niej podobnych (badania ankietowe największych amerykańskich przedsiębiorstw [7, s. 128-130]).
- 2001 r. – książka *The Balanced Scorecard* autorstwa R. Kaplana i D. Nortona została wyróżniona prestiżową nagrodą American Accounting Association za największy wkład teoretyczny w 1997 r.

Rozwój i popularność koncepcji są niezaprzeczalne, nie tylko na kontynencie amerykańskim. Robert Kaplan twierdzi, że pomimo możliwości zaistnienia drobnych problemów przy wdrażaniu SKW, narzędzie to może być wykorzystywane przez firmy na całym świecie – generalne założenia są uniwersalne, niezależne od kraju i kultury.

Celem niniejszego referatu jest analiza, czy rzeczywistość gospodarcza pokrywa się z deklaracjami twórców teorii. Zostanie to przeprowadzone na podstawie

analiz kilkunastu artykułów, które ukazały się w ostatnich latach w prestiżowych czasopismach z obszaru zarządzania i rachunkowości. W szczególności zanalizowane zostanie:

- Czy istnieją prawidłowości między miejscem (krajem, kontynentem), w którym jest wdrażana SKW, a rezultatami, częstotliwością występowania oraz postacią wdrażanej SKW?
- Jakie konsekwencje dla przedsiębiorstw niesie za sobą wykorzystanie SKW?

2. Charakterystyka wybranych badań

Już na wstępie należy zaznaczyć, że wyselekcjonowanej grupie opracowań naukowych brak waloru porównywalności. Nie udało się dotrzeć do jednakowych metodologicznie i merytorycznie opracowań z różnych krajów lub jednego kompleksowego badania ogólnościowego. Pomimo tego, że przedstawiona analiza wydaje się mieć znaczną wartość poznawczą, dostarcza wielu informacji na temat SKW. Przede wszystkim uświadamia wielowariantowość zarówno samej metody, jak i sposobów jej wykorzystania.

Z setek opublikowanych opracowań poświęconych SKW wybrana została grupa kilku, które najbardziej odpowiadały założeniom (miały obejmować jak największą próbkę firm, z określonego geograficznie obszaru – państwa lub grupy państw o podobnej specyfice funkcjonowania podmiotów gospodarczych). Prezentowane studia przeprowadzone zostały w krajach z czterech kontynentów. Pod uwagę zostały wzięte teksty dotyczące wybranych krajów europejskich (głównie niemieckojęzycznych i skandynawskich), przedsiębiorstw Ameryki Północnej (Kanady i Stanów Zjednoczonych), Australii i Japonii.

3. Z doświadczeń wybranych krajów

W literaturze problemu zostały opisane przede wszystkim doświadczenia przedsiębiorstw z krajów Ameryki Północnej, czyli obszaru, który *de facto* powinien najlepiej adaptować rozwiązania Kaplana i Nortona. Pierwotnie to narzędzie było adresowane właśnie do firm północnoamerykańskich.

Kanadyjscy autorzy wykorzystali dość oryginalną koncepcję badania wpływu SKW na strategię obieraną przez dane przedsiębiorstwo [4, s. 1-7]. Innym interesującym wątkiem jest analiza wpływu użycia kart na wyniki finansowe przedsiębiorstw. W tym celu analizowano wskaźniki: *Return On Assets* (ROA) i *Return On Sales* (ROS), zarówno przed, jak i po wdrożeniu SKW. Nie doszukano się związku między wynikami firmy a wdrożeniem narzędzia stworzonego przez Nortona i Kaplana.

Naukowcy ze Stanów Zjednoczonych postanowili zbadać, czy strategia, jaką kieruje się firma, ma wpływ na wagę, jaką przykłada się do poszczególnych perspektyw w SKW [10, s. 11-16]. To, które są ważniejsze, a które mniej, zależy od

strategii poszczególnych firm. Zyskowe organizacje większą wagę przykładają do innowacji i finansów.

Powyższe analizy starają się identyfikować związki między strategią danego przedsiębiorstwa a formą i użytecznością SKW. Natomiast nie podważa się samego modelu ani nie szuka jego usprawnień. Inaczej wygląda to w Europie.

Systematyczne badania nad wykorzystaniem SKW przeprowadziła trójka austriackich naukowców [11, s. 377-378]. Potwierdzenie zyskała hipoteza, że wielkość przedsiębiorstwa ma wpływ na częstość wdrażania tego narzędzia – im większe przedsiębiorstwo, tym większe prawdopodobieństwo jej wykorzystania. Nie zauważono wpływu rozmiaru korporacji na typ wprowadzonej SKW. Związek między rodzajem sektora a typem SKW lub częstością występowania również nie został wyraźnie zarysowany. Narzędzie jest wdrażane przy znacznie większym zainteresowaniu i zaangażowaniu załogi w momencie powiązania z systemem motywacyjnym. Tylko połowa badanych przedsiębiorstw była w stanie wskazać związki przyczynowo-skutkowe między celami a stosowanymi miernikami, co według Kaplana i Nortona jest jednym z fundamentów SKW. Również wbrew założeniom autorów koncepcji, SKW nie jest wykorzystywana przez pracowników jako narzędzie komunikacji dotyczącej strategii firmy. Zyski osiągane dzięki wdrożeniu SKW nie są związane z rodzajem modelu.

Dwójka profesorów z Nijmegen School of Management dokonała badań holenderskich przedsiębiorstw i ich doświadczeń związanych ze SKW. Na potrzeby badania został skonstruowany model bazowy, który opisywał relacje między strategią, otoczeniem i działaniem operacyjnym [2, s. 335-349]. Badanie polegało na porównaniu wybranych mierników finansowych (ROE) i niefinansowych (subiektywna ocena zmian wprowadzonych przez menedżerów) danego przedsiębiorstwa w czasie. Wyniki badań są dość zaskakujące. W przypadku wykorzystania SKW jedynie jako systemu mierniczego wpływ na wyniki przedsiębiorstwa był negatywny. Dopiero wtedy, kiedy SKW jest połączona ze strategią, wizją i misją przedsiębiorstwa, wyniki przedsiębiorstwa poprawiają się.

Szwedzcy pracownicy Linköping University i firmy Deloitte and Touche zbadali, jak funkcjonują systemy pomiarów realizacji strategii, ze szczególnym uwzględnieniem SKW [6, s. 113-127]. W przypadku firm skandynawskich mierniki najczęściej skupiały się na pomiarze zyskowności, efektywności pod względem redukcji kosztów dystrybucji i sprzedaży. Najrzadziej natomiast wskazywane były mierniki dotyczące kompetencji załogi, odpowiedzialności społecznej, rozwoju technologicznego oraz wartości dla udziałowców (co wyraźnie odróżnia się od amerykańskiego pierwowzoru). Powiązanie mierników ze strategią jest wyraźne jedynie na poziomie najwyższego kierownictwa w firmie, a na niższych szczeblach struktury ulega rozmyciu.

W 2001 r., dwójka skandynawskich naukowców opublikowała wyniki, w których opisali zawartość merytoryczną i sposób rozprzestrzeniania się innowacji we współczesnej rachunkowości w Szwecji, na przykładzie SKW [1, s. 1-20]. Na podstawie zdobytych materiałów naukowcy stwierdzili, że w Szwecji oryginalna kon-

cepcja SKW zaprezentowana przez Kaplana i Nortona została wzbogacona i zaadaptowana do istniejącej w szwedzkich firmach kultury organizacyjnej. Jeżeli chodzi o bariery w rozprzestrzenianiu się SKW, to, jak zauważają autorzy, trudność polega na zupełnie innej filozofii biznesu w USA i Szwecji – narzędzie powstało z myślą o modelu nakierowanym na akcjonariuszy, podczas gdy europejski model biznesowy w centrum stawia szeroki krąg interesariuszy firmy.

T. Malmi z Helsink School of Economics and Business Administration przeprowadził w 2000 r. badania – wywiady ustrukturalizowane z osobami odpowiedzialnymi za wdrożenie metody w wybranych firmach [8, s. 207-220]. Fińskie przedsiębiorstwa z dużą rozważą inwestycyjną, minimalizując koszty, dokonywały wdrażania nowego narzędzia. Jako skutki wdrożenia SKW najczęściej wskazywano wzrost świadomości sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz lepszą koordynację działań. Nie udało się niestety zbadać zmian ilościowych i wpływu na wyniki finansowe analizowanych podmiotów gospodarczych. T. Malmi stwierdził, że SKW była implementowana w dwóch różnych postaciach: jako system opierający się na zarządzaniu przez cele (*Management By Objects*) albo jako system informacyjny (brak wytyczonych celów). Idea łączenia relacji przyczynowo-skutkowych nie była dobrze zrozumiana.

Wspomniane badania wskazują na dużą popularność SKW w Skandynawii (tzn. w Danii, Finlandii, Norwegii i Szwecji) i sugerują, że ostatecznie można wskazać więcej zalet niż wad tego rozwiązania w praktyce. Biorąc pod uwagę zalety systemów typu SKW, najczęściej wskazywano: lepsze zrozumienie przez załogę procesów biznesowych, prostą weryfikowalność realizacji strategii, możliwość wdrażania zmian, ułatwienie koordynacji działania całego przedsiębiorstwa, znaczną elastyczność w stosunku do zmian w otoczeniu. Krytykowano natomiast to, że w przeważającej mierze jest skupiona na przeszłości i krótkiej perspektywie czasowej, zbyt dużo uwagi poświęca się wskaźnikom finansowym, a także nadmierną złożoność oraz łatwość manipulacji.

Australijscy naukowcy poważnie zdają się traktować kwestię SWK, o czym świadczą choćby liczne publikacje naukowe poświęcone temu zagadnieniu w światowych periodykach. Poniżej zostaną omówione dwie najbardziej adekwatne publikacje.

Pierwsze z badań zostało przeprowadzone przez Roberta Chenhalla z Monach University [3, s. 395-422]. Naukowiec zajął się badaniem roli, jaką odgrywają systemy pomiaru realizacji strategii (SPMS – *Strategic Performance Measurement Systems*¹), ze szczególnym naciskiem na SKW. W badaniu zostało potwierdzone, iż takie rozwiązania zwiększają konkurencyjność firm je stosujących, zarówno tych podążających za strategią niskich kosztów, jak i budujących przewagę dzięki różnicowaniu produktów.

¹ Systemy pomiaru realizacji strategii używane w literaturze przedmiotu określenie systemów, których zadaniem jest pomiar realizacji strategii i które zawierają zarówno mierniki ekonomiczne, jak i niefinansowe. Najczęściej w praktyce gospodarczej na świecie wykorzystuje się SKW (*Balanced Scorecard*) oraz VBM (*Value Based Management*).

Tabela 1. Prezentacja wyników badań z różnych krajów

Autorzy badań	Tytuł badania	Wyniki badań	Wnioski	Proponujecie dalszych badań
1	2	3	4	5
K. Hendriks, L. Menor, C. Wiedman	The Balanced Scorecard – to adopt or not to adopt?	• SKW jest wykorzystywana w firmach innowacyjnych, uważnie obserwujących swoich konkurentów, o dużej sprawności operacyjnej. • Jej wykorzystanie jest pozytywnie skorelowane z wielkością firmy. • Najczęściej wdrożenie miało na celu zniwelowanie zagrożeń płynących z niepewności otoczenia. • Nie zidentyfikowano zwiększenia nakładów inwestycyjnych na rozwój niematerialnych zasobów firmy. • Nie zauważono istotnego wpływu użycia SKW na wyniki finansowe. • Można zidentyfikować czynniki mające kluczowe znaczenie dla skutecznego wdrożenia SKW	• Zalecenia dla skutecznego zbudowania i wdrożenia obejmują: • Pozyskanie wsparcia najwyższego kierownictwa. • Zidentyfikowanie powiązań między miernikami a wizją i strategią. • Skaskadowanie zespołu opracowującego SKW na niższe poziomy. • Zintegrowanie z systemem budżetowania oraz rozwiązaniami IT. • Ciągłą weryfikację i dostosowywanie do zmian wewnątrz i na zewnątrz organizacji. • Wiary w skuteczność SKW jako narzędzia kształtowania kultury i sprawności organizacyjnej	• Dalsza weryfikacja związku wykorzystania SKW z wynikami ekonomicznymi osiąganymi przez firmę. • Poszukiwanie skuteczniejszych metod wdrażania i poprawy funkcjonowania SKW
E. Olson, S. Slater	The balanced scorecard, competitive strategy and performance	• Firmy osiągające dobre wyniki finansowe, kierujące się strategią „prospectora” (innowatorów), kładą większy nacisk na satysfakcję klienta. • Firmy osiągające dobre wyniki finansowe, kierujące się strategią analityczną (analitik), kładą większy nacisk na perspektywę wzrostu i perspektywę finansową. • Firmy osiągające dobre wyniki finansowe, kierujące się strategią niskich kosztów defensera (obrońcy), bardziej koncentrują się na perspektywie finansowej, natomiast znacznie niższy nacisk jest kładziony na perspektywę klienta i rozwoju. • Firmy osiągające dobre wyniki finansowe, kierujące się strategią różnicowania defensera (obrońcy) znacznie bardziej koncentrują się na kliencie, starając się ukształtować trwałe relacje (w perspektywie klienta)	• Przedsiębiorstwa, które osiągały największe zyski, największą wagę przykładały do perspektywy finansowej. • W zależności od typu strategii, jaką podążają przedsiębiorstwa, różna waga przykładana jest do poszczególnych perspektyw, co jest słusznym rozwiązaniem. • SKW, wbrew intencjom twórców, wcale nie musi być zbilansowana, tzn. w zależności od strategii, nacisk powinien być kładziony na wybranych perspektywach	• Precyzyjne badania dotyczące sposobu przełożenia doskonałości operacyjnej na wyniki finansowe. • Szukanie odpowiedzi na pytanie, czy rozwój SKW powinien iść w stronę poprawy systemów planowania, czy raczej wiązania z systemami motywacyjnymi. • Poszukiwanie dalszych udoskonaleń w przechodzeniu od planów do działania

G. Speckbacher, J. Bischof, T. Pfeiffer	A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries	57% badanych firm posiadało perspektywę rozwoju - Tylko w 50% przypadków istniało bezpośrednie powiązanie z systemem motywacyjnym. 53% firm miało trudności lub zrezygnowało z tworzenia związków przyczynowo-skutkowych. - Półowa badanych przedsiębiorstw wdrożyła SKW w najprostszej postaci, najbardziej zaawansowany ewolucyjnie model występuje w 29% przypadków. - Brak związku między typem SKW a rodzajem sektora, częstotścią występowania i wynikami finansowymi - W przypadku wykorzystania SKW jedynie jako systemu mierniczego wpływ na wyniki przedsiębiorstwa był negatywny (główne przyczyny to nadmierne skupienie na miernikach, a nie celach firmy, zbyt duże przywiązanie wagi do poprawności metodologicznej, a nie merytorycznej). - Kiedy SKW jest połączona ze strategią, wizją i misją przedsiębiorstwa, wyniki przedsiębiorstwa poprawiają się	- Większość firm deklarujących wykorzystanie SKW w rzeczywistości wykorzystuje ograniczoną i niepełną wersję. - Postrażenie SKW jako narzędzia, które funkcjonuje głównie w interesie akcjonariuszy. - Najbardziej rozbudowana SKW dostarcza większej satysfakcji jej użytkownikom	Identyfikacja sposobów poprawy zarządzania wartościami niematerialnymi i realizacji interesów innych interesariuszy
G. Braam, E. Nijssen	Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience	- Należy używać multidyscyplinarnych zespołów, składających się z ludzi o pozytywnym nastawieniu i gotowością do zmian. - Zespoły powinny mieć wsparcie najwyższego kierownictwa. - Tworzone wskaźniki powinny badać wielowymiarowo działalność operacyjną firmy, przy tym jednak powinny być klarowne i czytelne. - SKW musi na bieżąco reagować na zmiany w otoczeniu i strategii firmy	- Badanie możliwości włączenia SKW w inne duże systemy działające w firmach typu ERP. - Sposoby, w jakie można zwiększyć efektywność SKW	
M. Kald, F. Nilson	Performance Measurement at Nordic Companies	- Wykorzystywane mierniki skupiały się na pomiarze zyskowości, efektywności pod względem redukcji kosztów dystrybucji i sprzedaży. - Systemy pomiaru zostały silnie powiązane ze strategiami przedsiębiorstw jedynie na poziomie najwyższego kierownictwa. - Informacje są najczęściej wykorzystywane przez zarząd. - Stwierdzono jedynie nieliczne przypadki bezpośredniego łączenia mierników z systemem motywacyjnym. - Zalezy SKW to: lepsze zrozumienie przez załogę procesów biznesowych, prosta weryfikowalność realizacji strategii, możliwość wdrażania zmian, ułatwienie koordynacji działania całego przedsiębiorstwa, znaczna elastyczność w stosunku do zmian w otoczeniu. - Wady: w przeważającej mierze skupia się na przeszłości i krótkiej perspektywie czasowej, zbyt duża uwaga jest poświęcana wskaźnikom finansowym, zbyt duża złożoność oraz łatwość manipulacji	- Identyfikacja największych problemów przy zmianach dostosowawczych przedsiębiorstwa. - Zweryfikowanie, czy rozbudowane systemy informatyczne i wypracowane sposoby pomiaru zwiększają efektywność SKW, czy przeciwnie. - Sprawdzenie, czy istnieje możliwość jednoczesnego użycia w firmie kilku narzędzi (np. SMA, VBM, SKW)	

1	2	3	4	5
C. Ax, T. Björnenak	Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden	• Oryginalna koncepcja SKW została wzbogacona i zaadaptowana do istniejącej w szwedzkich firmach kultury organizacyjnej. • Tendencja do wkomponowania najnowszymi „modnych” rozwiązań z obszaru zarządzania i IT. • Często traktuje się ją jako argument przemawiający za doniosłym znaczeniem zarządzanego systemu kontroli. • Bariery: inna filozofia biznesu w USA i Szwecji – narzędnice powstało z myślą o modelu nakierowanym na akcjonariuszy, podczas gdy europejski model biznesowy w centrum stawia szeroki krąg interesariuszy firmy • Zalety: łączy strategię z działaniami operacyjnymi, poprawia funkcjonowanie programów poprawy jakości; wspomaga zmiany w sposobie zarządzania firmą, dostosowuje się do współczesnych trendów w zarządzaniu, pozwala zrezygnować z pracochłonnego i nieefektywnego budżetowania. • Duża ostrożność we wdrażaniu – dopiero w przypadku pozytywnego zdiagnozowania działania SKW czynione były dalsze inwestycje w rozwiązanie IT. • SKW była implementowana w dwóch różnych postaciach: jako system operujący się na zarządzaniu przez cele (Management By Objects) albo jedynie jako system informacyjny (brak wytyczonych celów). • Idea łączenia relacji przyczynowo-skutkowych, w większości przypadków nie była dobrze zrozumiana	• Na szczytach hierarchii w Szwecji nie umieszczano się perspektywy finansowej, ale perspektywę wewnętrznego rozwoju, co sugeruje, że dla firm z tego kraju ważni są wszyscy interesariusze, a nie tylko akcjonariusze	• Zweryfikowanie, w jaki sposób interpretuje się i jak dostosowana jest SKW do odmiennych warunków w różnych krajach. • Ocena, jakie są praktyczne różnice między modnymi obecnie metodami zarządzania
T. Malmi	Balanced Scorecard in Finnish companies: A research note	• Zależy: łączy strategię z działaniami operacyjnymi, poprawia funkcjonowanie programów poprawy jakości; wspomaga zmiany w sposobie zarządzania firmą, dostosowuje się do współczesnych trendów w zarządzaniu, pozwala zrezygnować z pracochłonnego i nieefektywnego budżetowania. • Duża ostrożność we wdrażaniu – dopiero w przypadku pozytywnego zdiagnozowania działania SKW czynione były dalsze inwestycje w rozwiązanie IT. • SKW była implementowana w dwóch różnych postaciach: jako system operujący się na zarządzaniu przez cele (Management By Objects) albo jedynie jako system informacyjny (brak wytyczonych celów). • Idea łączenia relacji przyczynowo-skutkowych, w większości przypadków nie była dobrze zrozumiana	• Popularność SKW nie wynika z zalet, jakie za sobą niesie jej wdrożenie, lecz z efektu owczego pędu, dużej presji na to ze strony badaczy i konsultantów	• Identyfikacja, czy motywy wykorzystania SKW wpływają na osiągane efekty. • Określenie, w jaki sposób mierniki mają być budowane na podstawie strategii. • Zbadanie, czy prawidłowo zbudowany system mierników wpływa na strategię firmy
R. Chenhall	Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study	• W badaniu zostało potwierdzone, iż SPMS zwiększają konkurencyjność firm je stosujących, kierujących się strategią niskich kosztów, jak i tych budujących przewagę poprzez różnicowanie produktów. • SKW nie jest zadowalająco silnym determinantem funkcjonowania zintegrowanego systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie. • W niektórych przypadkach SKW ogranicza się jedynie do luźno powiązanego zestawu wskaźników finansowych i niefinansowych	• Systemy pomiaru realizacji strategii (takie jak SKW) powinny łączyć wewnętrzne operacje, by realizowały strategię, a także powinny integrować komunikację z dostawcami i klientami. • SPMS mogą wspomagać przedsiębiorstwa realizujące strategię zarówno niskich kosztów, jak i zróżnicowania. • Ważne jest nie tyle samo wdrożenie SKW, ile jego właściwa forma	• Zbadanie potencjału rozwoju SKW, by jego rola nie ograniczała się do układu wskaźników. • Weryfikacja wskaźników nie tylko pod kątem ich merytorycznego uzasadnienia, ale również realnych możliwości pozyskania danych

Z. Hoque, W. James	Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance	• Częstość wykorzystania SKW jest silnie dodatnio skorelowana z wielkością firmy. • Pozycja rynkowa firmy oraz faza życia produkowanych wyrobów są jedynie w minimalnym zakresie związane z częstością wykorzystania SKW. • Nie stwierdzono, by dla dużych firm, o silnej pozycji rynkowej, SKW była bardziej opłacalna albo przynosiła więcej korzyści	• Nie wiadomo, czy częstsze wykorzystywanie SKW przez duże przedsiębiorstwa jest wynikiem ich potrzeb, czy raczej większego nacisku ze strony firm konsultingowych i podążania za „modą”. • Trudno jednoznacznie zweryfikować, czy fakt, że przedsiębiorstwa innowacyjne bardziej koncentrują się na perspektywie rozwoju, sprzyja innowacyjności, czy też jedynie jest odzwierciedleniem rzeczywistego stanu rzeczy	• Mierzenie dalszych zależności między strategią a SKW, ich wzajemnego przenikania się. • Budowa bardziej precyzyjnych modeli mierzących związki przyczynowo-skutkowe
T. Morisawa, H. Kurosami	Using the Balanced Scorecard in reforming corporate management systems	• W pełni usatysfakcjonowana była tylko jedna firma (na ogólną liczbę 35), pracownicy 22 firm twierdzili, iż można określić ich mianem częściowo usatysfakcjonowanych. • Rozczarowanie narzędziem pojawiało się w przypadku 12 firm (34,3% z ogólnej liczby). • Determinanty skutecznego wdrożenia to: precyzyjne określenie celów wdrażania, zaangażowanie się najwyższego kierownictwa, wzrost świadomości i zrozumienia organizacji, w której jest wdrażana SKW, wsparcie ekspertów, powołanie jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za wdrażanie SKW. • Bariery: zbyt duża koncentracja na wskaźnikach finansowych, zbyt duża pracochłonność, budżetowanie nie zdaje egzaminu w rzeczywistości gospodarczej oraz niewystarczająco elastyczne są wskaźniki w stosunku do zmian rynkowych	• Aby pokonać przeszkody na drodze do skutecznego wdrożenia SKW, należałoby zastosować trzy rozwiązania: – dostosować terminy budżetowania do cyklu organizacyjnego, a nie odwrotnie, – poprawić elastyczność samego procesu budżetowania, – położyć większy nacisk na wskaźniki niefinansowe	• Zbadanie możliwości zastąpienia nieefektywnych systemów budżetowania systemami typu SKW

* Typologia strategii wg R. Milesa i C. Snowa.

Źródło: opracowanie własne.

Drugi z nich to artykuł naukowców z Griffith University [5, s. 2-17]. Naukowcy zbadali 66 australijskich przedsiębiorstw produkcyjnych w celu zweryfikowania związków między użyciem SKW a wielkością organizacji, fazą życia produktów wytwarzanych przez firmę oraz pozycją rynkową. Na podstawie otrzymanych wyników zostały przedstawione następujące wnioski: częstość wykorzystania SKW jest proporcjonalna do wielkości firmy. Duże firmy w znacznie większym stopniu są skłonne do tworzenia wieloprzekrojowych mierników, które pozwalają na bieżąco badać sytuację firmy. Pozycja rynkowa przedsiębiorstwa oraz faza życia produkowanych wyrobów są jedynie w minimalnym zakresie związane z częstością wykorzystania SKW.

Na zakończenie omawiania wyników badań z antypodów należy podkreślić, że oba charakteryzują się bardzo rozwiniętym i wyrafinowanym aparatem metodologicznym. Można również zauważyć, że SKW jest tam powszechnie używana i znana w praktyce gospodarczej.

Ostatnią z przytaczanych jest publikacja z Azji. Pracownicy japońskiego Nomura Research Institute postanowili przyjrzeć się sposobom wykorzystania SKW w Japonii [9, s. 1-4]. Wyniki wskazują na ograniczoną satysfakcję przedsiębiorstw. Morisawa i Kurosami wskazali również determinanty skutecznego wdrożenia SKW: precyzyjne określenie celów wdrażania, zaangażowanie się najwyższego kierownictwa, wzrost świadomości i zrozumienia organizacji, w której wdrażana jest SKW, wsparcie ekspertów, powołanie jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za wdrażanie SKW. Na podstawie przeprowadzonych wyników zostało również stwierdzone, że istnieją pewne przeszkody w dalszym rozwoju koncepcji w przedsiębiorstwie – narzędzie powszechnie jest uznawane za zbyt pracochłonne.

W tab. 1 zawarto najważniejsze wnioski i tezy wynikające z opisywanych badań.

4. Wnioski merytoryczne z wdrożenia i wykorzystania SKW

Wnioski dotyczące sposobów wykorzystania, rodzajów i skutków wykorzystania SKW w badanych przedsiębiorstwach przedstawiają się następująco:

1. Żadne z badań nie wykazało związku między stopniem zaawansowania, osiąganymi rezultatami i miejscem wykorzystania narzędzia. Na ich podstawie trudno również stwierdzić, w którym kraju (na jakim kontynencie) koncepcja najbardziej się rozprzestrzeniła. Ogólnie można stwierdzić, że najwyższą popularnością cieszy się w krajach, gdzie zaawansowanie metod i technik zarządzania jest największe, czyli w krajach Europy Zachodniej (szczególnie w krajach skandynawskich), Ameryki Północnej, w Australii i Japonii (wyjątkiem jest Francja, gdzie koncepcja zyskała bardzo małą popularność, czego uzasadnieniem można być rozprzestrzenienie Tableaux de Bord – rdzennie francuskiego, alternatywnego rozwiązania).

2. Nie zidentyfikowano narodowej postaci SKW, aczkolwiek rozwiązania europejskie wyraźnie odróżniają się od pozostałych. Większą uwagę zwraca się na

potrzebę usatysfakcjonowania nie tylko akcjonariuszy, ale wszystkich interesariuszy firmy. Ponadto większą uwagę koncentruje się na stronie technicznej tego narzędzia. Natomiast naukowcy prowadzący badania w krajach Ameryki Północnej i Australii skupiają się raczej na badaniu zależności między strategią danej firmy i osiąganymi rezultatami a formą SKW.

3. Niewiele badań podejmuje temat precyzyjnego określenia skutków wprowadzenia SKW dla przedsiębiorstw – powodem może być trudność metodologiczna. Niełatwo jest odseparować wyniki przedsiębiorstwa, które przedsiębiorstwo osiągnęłoby niezależnie od SKW, od „czystych” skutków wprowadzenia SKW. Ponadto niewielka jest liczba przedsiębiorstw, które wdrożyły SKW na tyle wcześniej, że można było mówić o długookresowych efektach jej funkcjonowania. Jeżeli już takie analizy prowadzono, to nie stwierdzano występowania wyraźnych dodatnich skutków wdrożenia (G. Braam i E. Nijssen stwierdzili wręcz, że wprowadzenie jedynie kadłubowego modelu SKW może doprowadzić do pogorszenia się wyników finansowych).

4. Niezależnie od kraju, w którym prowadzone były badania, autorzy zwracali uwagę na doniosłość znaczenia sposobu wdrożenia SKW oraz podkreślali jego złożoność. Wskazywane były najczęstsze błędy (w większości przypadków wskazywano bardzo podobne), takie jak brak wsparcia najwyższego kierownictwa, niewystarczające przygotowanie się do tego procesu, zła konstrukcja mierników.

5. We wszystkich badaniach europejskich podkreślana jest niejednorodność SKW (T. Malmi oraz G. Speckbacher, J. Bischof i T. Pfeiffer wskazali własne typologie). Wpływa to na trudność jednoznacznej oceny i dużą złożoność metodologiczną samych badań. Jednakże wszystkie analizy, w sposób mniej lub bardziej wyraźny, podkreślały pozytywny kierunek ewolucji SKW. Jednocześnie niewiele przedsiębiorstw decyduje się na pełne wdrożenie aktualnego modelu.

6. Zwraca się uwagę, że system typu SKW nie może funkcjonować bez zaangażowania się pracowników w jego opracowywanie i wdrażanie. Oprócz konieczności włożenia znacznej energii w przygotowanie i wdrożenie przez grupę entuzjastów (w tym szczególnie przedstawicieli najwyższego kierownictwa), system taki musi być wkomponowany w firmę, tak by stał się jej nieodłącznym elementem, a jednocześnie nie był zbyt pracochłonny. Proponowana jest jego maksymalna automatyzacja, np. połączenie z systemami typu ERP działającymi w firmie czy powiązanie z wewnętrznymi systemami budżetowania (T. Morisawa i H. Kurosami).

7. Naukowcy są dość wstrzemięźliwi w ogólnej ocenie SKW². Z jednej strony wynika to z trudności jednoznacznego zweryfikowania wpływu narzędzia na funk-

² Wyniki i wnioski z tych badań są znacznie bardziej wyważone niż rezultaty badań opartych na przykładzie pojedynczej firmy. Praktyka wskazuje, że w przypadku opisu jednego przedsiębiorstwa osoba przedstawiająca wyniki jest najczęściej powiązana z takim podmiotem, stąd jej mniejszy obiektywizm.

cjonowanie przedsiębiorstwa, a z drugiej często podważa się kluczowe założenia. Najwięcej kontrowersji budzą związki przyczynowo-skutkowe (które w praktyce rzadko są stosowane) oraz zasada zrównoważenia wszystkich perspektyw (gdzie zwraca się uwagę, że o ich znaczeniu decyduje realizowana przez firmę strategia oraz etos organizacyjny danego kraju).

Obecnie popularność SKW w najbardziej rozwiniętych gospodarczo krajach świata wydaje się słabnąć. Jednak to rozwiązanie niewątpliwie doskonale wpisuje się dzisiejszy kierunek rozwoju przedsiębiorstw – które muszą coraz większą uwagę poświęcać wartościom niematerialnym, koordynacji wszystkich działań w firmie i skutecznej realizacji strategii. Dlatego właśnie śledzenie badań poświęconych temu zagadnieniu i analiza płynących z nich wniosków mogą pomóc w rozwiązaniu tych kwestii i uniknięciu przykrych niespodzianek.

Literatura

- [1] Ax C., Björmenak T., *Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations – The Case of the Balanced Scorecard in Sweden*, "Management Accounting Research" 2005 nr 16.
- [2] Braam G., Nijssen E., *Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: a Note on the Dutch Experience*, "Long Range Planning" 2004 nr 37.
- [3] Chenhall R., *In Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of manufacturing, Learning and Strategic Outcomes: An Exploratory Study*, "Accounting Organizations and Society" 2005 nr 30.
- [4] Hendricks K., Menor L., Wiedman C.: *The Balanced Scorecard – to Adopt or Not to Adopt?*, "Ivey Business Journal" November 2004.
- [5] Hoque Z., James W., *Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance*, "Journal of Management Accounting Research" 2000 vol. 12.
- [6] Kald M., Nilson F., *Performance Measurement at Nordic Companies*, "European Management Journal" 2000 vol. 18, nr 1.
- [7] Kurtzman J., *Is Your Company off Course? Now You Can Find out Why*, "Fortune" 1997 nr 17.
- [8] Malmi T., *Balanced Scorecard in Finnish Companies: A Research Note*, "Management Accounting Research" 2001 nr 12.
- [9] Morisawa T., Kurosami H., *Using the Balanced Scorecard in Reforming Corporate Management Systems*, "NRI Papers" 2003 nr 71.
- [10] Olson E., Slater S., *The Balanced Scorecard, Competitive Strategy and Performance*, "Business Horizons" May-June 2002.
- [11] Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T., *A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-speaking Countries*, "Management Accounting Research" 2003 nr 14.

INTERNATIONAL EXPERIENCE IN PRACTICAL USAGE OF BALANCED SCORECARD

Summary

The Balanced Scorecard was originally designed as a measurement of performance system. Since then it has transformed into a new strategic management control system, which helps implement the company's strategy. For the last thirteen years this tool has been implemented in hundreds of companies over the world. Nowadays a great deal of research work on this issue has been published. As a result the cross-sectional analysis is can be carried out. This paper describes the conclusion from these studies bringing piece of information about practical usage of BSC.