

**PRACE NAUKOWE**

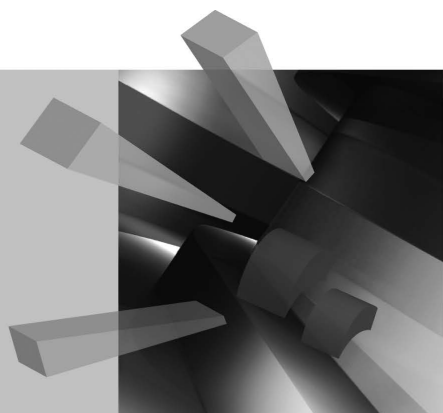
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**264**

# **Orientacja na wyniki – modele, metody i dobre praktyki**



Redaktorzy naukowi

**Tadeusz Borys**

**Piotr Rogala**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Witold Biały, Marek Bugdol, Joanna Ejdys, Piotr Grudowski,  
Jan Jasiczak, Piotr Jedynek, Krystyna Lisiecka, Alina Matuszak-Flejszman,  
Franciszek Mroczo, Bazyl Poskrobko, Piotr Przybyłowski, Tadeusz Sikora,  
Elżbieta Skrzypek, Katarzyna Szczepańska, Stanisław Tkaczyk,  
Maciej Urbaniak, Tadeusz Wawak, Małgorzata Wiśniewska,  
Leszek Woźniak, Zofia Zymonik.

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-298-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Anna Balcerek-Wieszala, Liliana Hawrysz, Zaangażowanie organizacyjne – istota, pomiar i wdrożenie .....</b>	11
<b>Bartosz Bartniczak, Sposoby badania satysfakcji użytkowników Banku Danych Lokalnych .....</b>	24
<b>Tadeusz Borys, Kluczowe wymiary orientacji na wyniki .....</b>	33
<b>Renata Brajer-Marczak, Wyniki procesów z perspektywy dojrzałości procesowej organizacji zorientowanych na jakość .....</b>	44
<b>Eugenia Czernyszewicz, Samoocena jako element oceny skuteczności systemu zarządzania jakością i doskonalenia organizacji ukierunkowanej na wyniki .....</b>	57
<b>Ewa Czyż-Gwiazda, Systemy pomiaru wyników w organizacjach .....</b>	71
<b>Anna Dobrowolska, Wpływ projektowania systemu pomiaru procesów na osiąganie celów organizacji w koncepcji TQM .....</b>	82
<b>Joanna Ejdyś, Foresight znormalizowanych systemów zarządzania .....</b>	93
<b>Grzegorz Grela, Mariusz Hofman, Agnieszka Piasecka, Podejście procesowe w organizacjach zorientowanych projakościowo .....</b>	109
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz, Aspekty środowiskowe a orientacja na wyniki w przedsiębiorstwach wdrażających ekoinnowacje .....</b>	118
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz, Wsparcie dla przedsiębiorstw podczas wdrażania systemu zarządzania środowiskowego .....</b>	130
<b>Piotr Jedynak, Orientacja na wyniki w optyce badaczy znormalizowanych systemów zarządzania .....</b>	142
<b>Marian Kachniarz, Koncepcja systemu oceny efektywności samorządu lokalnego .....</b>	150
<b>Ewa Kastrau, Rola identyfikacji aspektów środowiskowych i ich oceny w procesie eliminacji negatywnego wpływu działalności polegającej na odbieraniu odpadów komunalnych na środowisko naturalne .....</b>	163
<b>Maja Kiba-Janiak, Wykorzystanie metody SERVQUAL do analizy jakości usług w obszarze transportu zbiorowego .....</b>	175
<b>Romuald Kolman, Analiza efektów systemu .....</b>	189
<b>Dariusz Kosiorek, Katarzyna Szczepańska, Aspekty badania satysfakcji pracowników .....</b>	199
<b>Adam Kosiuk, Pomiar efektów gospodarowania. Zrównoważona Karta Wyników .....</b>	209
<b>Krzysztof Kud, Doskonalenie kształtowania przestrzeni .....</b>	220

<b>Marta Kusterka-Jefmańska</b> , Pomiar jakości życia na poziomie lokalnym – wybrane doświadczenia europejskie i doświadczenia polskich samorządów .....	230
<b>Andrzej Kwintowski</b> , Wybrane narzędzia pomocne przy postępowaniu z wyrobem niezgodnym .....	240
<b>Krystyna Lisiecka</b> , Modele pomiaru wyników w organizacjach.....	252
<b>Jerzy Łańcucki</b> , Jakość a satysfakcja klienta w usługach.....	271
<b>Jacek Luczak, Marcelina Górzna</b> , Ocena skuteczności metodyki zarządzania projektami PRINCE2 w administracji publicznej.....	282
<b>Alina Matuszak-Flejszman</b> , Determinanty skuteczności znormalizowanych systemów zarządzania .....	300
<b>Mieczysław Morawski</b> , Procesy dzielenia się wiedzą z udziałem pracowników kluczowych w wybranych przedsiębiorstwach turystycznych .....	316
<b>Franciszek Mroczko</b> , Skuteczne <i>public relations</i> w zarządzaniu kryzysowym .....	329
<b>Krzysztof Nowosielski</b> , Koszty jakości controllingu.....	344
<b>Stanisław Nowosielski</b> , Dojrzałość procesowa a wyniki ekonomiczne organizacji.....	354
<b>Piotr Rogala</b> , Zasada orientacji na wyniki a system zarządzania jakością ....	370
<b>Magdalena Rojek-Nowosielska</b> , Zasady społecznej odpowiedzialności Przedsiębiorstw wobec pracowników w kontekście zasad Modelu Doskonałości EFQM .....	381
<b>Agata Rudnicka</b> , Mierzenie wpływu społecznego przedsiębiorstw .....	394
<b>Elżbieta Skrzypek</b> , Wyznaczniki dojrzałości jakościowej organizacji w świetle wyników badań.....	401
<b>Elżbieta Aleksandra Studzińska</b> , Metody pomiaru efektywności banków ..	413
<b>Katarzyna Szczepańska</b> , Podstawy satysfakcji klienta w zarządzaniu jakością i jej implikacje .....	432
<b>Tadeusz Wawak</b> , Zarys modelu doskonalenia zarządzania w szkołach wyższych .....	451
<b>Radosław Wolniak</b> , Kryterium przywództwa w procesie oceny poziomu dojrzałości systemu zarządzania jakością .....	475
<b>Leszek Woźniak, Sylwia Dziedzic</b> , Ekoinnowacyjność i ekoinnowacje jako kryterium drogi ku ekologicznej i społecznej doskonałości. ....	488
<b>Krzysztof Zymonik</b> , Gwarancja producencka w kontekście odpowiedzialności za produkt.....	496

## Summaries

<b>Anna Balcerek-Wieszala, Liliana Hawrysz</b> , Organizational engagement – essence, measurement and implementation.....	23
---	----

<b>Bartosz Bartniczak</b> , Methods of research of Local Data Bank users' satisfaction .....	32
<b>Tadeusz Borys</b> , Key dimensions of orientation to results .....	43
<b>Renata Brajer-Marczak</b> , The results of processes from the perspective of the process maturity of quality oriented organizations .....	56
<b>Eugenia Czernyszewicz</b> , Self-assessment as an element of assessing the effectiveness of the quality management system and improving results oriented organization .....	70
<b>Ewa Czyż-Gwiazda</b> , Performance measurement systems in organisations ...	81
<b>Anna Dobrowolska</b> , Influence of the design of the measurement system of processes on achieving goals in the TQM organizations .....	92
<b>Joanna Ejdys</b> , Application of foresight studies in the field of quality, environmental and safety management systems .....	108
<b>Grzegorz Grela, Mariusz Hofman, Agnieszka Piasecka</b> , Process approach in process oriented organizations .....	117
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz</b> , Environmental aspects and orientation to results in enterprises implementing eco-innovations .....	129
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz</b> , Support for enterprises during the process of implementation of the Environmental Management System .....	141
<b>Piotr Jedynak</b> , Orientation to results from the perspective of standardised management systems researchers .....	149
<b>Marian Kachniarz</b> , Concept of a local government efficiency assessment system .....	162
<b>Ewa Kastrau</b> , Role of identification of environmental aspects and their assessment within the process of elimination of the negative impact that collecting of municipal waste has on natural environment .....	174
<b>Maja Kiba-Janiak</b> , Application of the SERVQUAL method for an analysis of service quality in the field of collective transport .....	188
<b>Romuald Kolman</b> , System effects analysis .....	198
<b>Dariusz Kosiorek, Katarzyna Szczepańska</b> , Aspects of research on employees' job satisfaction .....	207
<b>Adam Kosiuk</b> , Tools for measuring the effectiveness of economy. Balanced scorecard .....	219
<b>Krzysztof Kud</b> , Principles of excellence in the space management in municipalities .....	229
<b>Marta Kusterka-Jefmańska</b> , Life quality measurement at the local level – selected european experience and the experience of polish local government .....	239
<b>Andrzej Kwintowski</b> , Selected tools helpful in proceeding with a non-conforming product .....	251
<b>Krystyna Lisiecka</b> , Measurement result models in organizations .....	270
<b>Jerzy Łańcucki</b> , Quality and customer satisfaction in services .....	281

---

<b>Jacek Łuczak, Marcelina Górzna</b> , Evaluation of the effectiveness of the project management methodology PRINCE2 in the public administration	299
<b>Alina Matuszak-Flejszman</b> , Determinants of the effectiveness of standardised management systems.....	315
<b>Mieczysław Morawski</b> , Processes of sharing knowledge with key members in selected tourist enterprises .....	327
<b>Franciszek Mroczko</b> , Effective public relations in crisis management .....	343
<b>Krzysztof Nowosielski</b> , Quality costs of controlling .....	353
<b>Stanisław Nowosielski</b> , Process maturity and organisation business results..	369
<b>Piotr Rogala</b> , Results orientation versus the quality management system ISO 9001 .....	380
<b>Magdalena Rojek-Nowosielska</b> , Corporate Social Responsibility principles toward employees in the context of EFQM Excellence Model's principles.....	393
<b>Agata Rudnicka</b> , Corporate social impact measurement .....	400
<b>Elżbieta Skrzypek</b> , Quality maturity in the light of research findings .....	412
<b>Elżbieta Aleksandra Studzińska</b> , Methods for measuring the effectiveness of banks.....	431
<b>Katarzyna Szczepańska</b> , Fundamentals of customer satisfaction in quality management and its implications .....	450
<b>Tadeusz Wawak</b> , Outline of the management improvement model in higher education institutions.....	474
<b>Radosław Wolniak</b> , Criterion for leadership in the process of evaluation of the maturity of a quality management system.....	487
<b>Leszek Woźniak, Sylwia Dzedzic</b> , Ecological innovative character and ecological innovations as a means of ecological and social excellence ....	495
<b>Krzysztof Zymonik</b> , Producer's guarantee in the context of product liability	510

## Adam Kosiuk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: adam.kosiuk@gmail.com

---

# POMIAR EFEKTÓW GOSPODAROWANIA. ZRÓWNOWAŻONA KARTA WYNIKÓW

---

**Streszczenie:** Przedmiotem opracowania jest Zrównoważona Karta Wyników stanowiąca sformalizowane narzędzie rachunkowości zarządczej, umożliwiające skuteczny i sprawny pomiar efektów gospodarowania. Stanowiąc kompilację specyficznych, właściwych dla podmiotu wielkości oraz standardowych wskaźników efektywności gospodarowania, nie tylko pozwala na udzielenie odpowiedzi, w którym miejscu na ścieżce rozwoju znajduje się podmiot gospodarczy, ale także umożliwia precyzyjne wskazanie, w jakim zakresie realizowana jest jego strategia. Opracowanie prezentuje etapy wdrażania Zrównoważonej Karty Wyników od przełożenia wizji na strategię, poprzez definicję celów strategicznych i budowę mapy strategii, po dobór celów strategicznych i mierników efektywności.

**Słowa kluczowe:** pomiar efektów gospodarowania, rachunkowość zarządcza, Strategiczna Karta Wyników.

## 1. Wstęp

Podjęcie kluczowych decyzji w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu wymaga od zarządzających podmiotami gospodarczymi sięgania po nowoczesne narzędzia pomiaru efektów gospodarowania. Posiadanie strategii rozwoju firmy staje się niewystarczające. Istotne staje się permanentne analizowanie odstępstw od przyjętych strategicznych celów. Dobór niezbędnych narzędzi umożliwiających monitorowanie przyjętej strategii nie jest prosty. Opracowana przez R. Kaplana i D. Nortona Strategiczna Karta Wyników (*Balanced Scorecard*) w pełni spełnia oczekiwania zarządzających w tym zakresie, stając się podstawowym narzędziem wspomagającym proces zarządzania. Wdrożenie Strategicznej Karty Wyników umożliwia przypisanie ogólnie sformułowanym celom strategicznym pożądanym docelowych wielkości, wspomaga proces przekazywania informacji o misji, strategii i celach strategicznych. Stanowi narzędzie oceny wyników i kontroli efektów działań, które wcześniej w wielu przypadkach pozostawały niemierzalne [Świdarska (red.) 2010].

Referat prezentuje sposób przygotowania mapy strategii, kierunki i metody realizacji przykładowych powiązań między celami strategicznymi w wybranych ob-

szarach. Uzupełnieniem jest opis sposobu tworzenia wizualnej mapy strategii, stanowiącej podstawę prawidłowego opracowania zrównoważonych kart wyników. Ponadto w referacie znajdują się praktyczne wskazówki dotyczące opracowania samych kart, ze szczególnym wskazaniem metod doboru mierników, jednostek miar, sposobów pomiaru, opisu miary, określeniu wartości docelowych, inicjatyw strategicznych w ramach celu strategicznego, źródeł niezbędnych informacji ze wskazaniem osób odpowiedzialnych za ich dostarczenie.

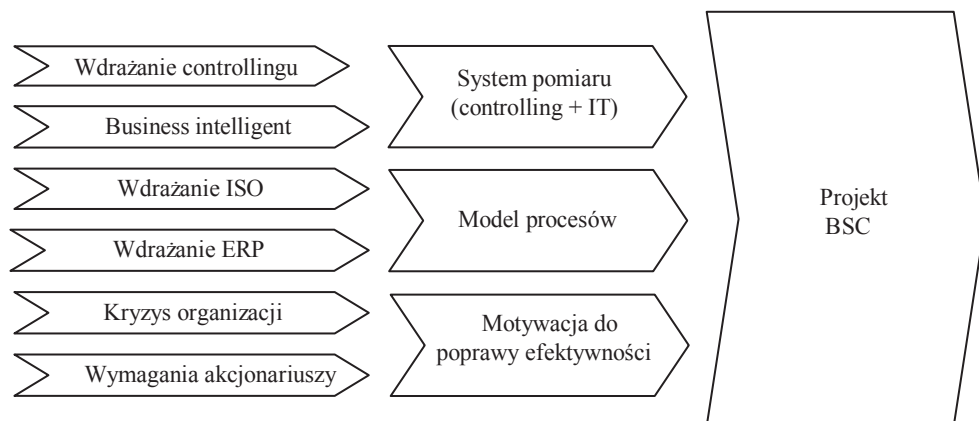
## 2. Idea i konstrukcja Zrównoważonej Karty Wyników

Nasilająca się konkurencja na rynku wymaga od przedsiębiorców podejmowania nowatorskich metod zarządzania, wymusza opracowanie zespołu skoordynowanych działań wytyczających kurs organizacji. Dla podmiotu gospodarczego będzie to kierunek definiujący rynek, na którym będzie konkurował, w ujęciu autonomicznej jednostki gospodarczej – koncentracja na wybranych obszarach działania, a w ujęciu funkcjonalnym jeden obszar działalności [Griffin 2002]. Nauka zarządzania definiuje strategię jako świadomie wybraną koncepcję systemowego działania, polegającą na kształtowaniu warunków powstania niszy rynkowej [Solarz 1997]. W praktyce systemowe działanie odbywa się w trzech podstawowych etapach. Pierwszym z nich jest analiza strategiczna przedsiębiorstwa, która umożliwi lokalizację pozycji konkurencyjnej. Drugim etapem jest proces planowania strategicznego, który wskazuje obok tempa i kierunków rozwoju przedsiębiorstwa wybór sposobów konkurowania. Ostatni etap obejmuje realizację strategii, będąc przełożeniem wypracowanego planu strategicznego na działania operacyjne [Romanowska 2000].

Obecnie powyższe założenia przyjmuje już większość działających na rynku podmiotów, a ich wizje i misje są powszechnie upubliczniane w formie haseł reklamowych. Tym samym posiadanie opracowanej nawet najlepszej strategii już nie gwarantuje sukcesu na rynku. Zdaniem R. Charan i G. Colvin [1999] zafascynowanie wizją i strategią kreuje błędne przekonanie, że opracowanie odpowiedniej strategii pozwoli spółce na pokonanie konkurentów. Blisko 70% porażek wynika nie ze złej strategii, lecz jej złej realizacji, tylko niespełna 10% strategii skutecznie sformułowanych zostaje skutecznie zrealizowane. Wpływ na takie wyniki miał dominujący na przełomie lat 80. i 90. pogląd o możliwości pełnej kontroli realizacji strategii poprzez nieformalny, długotrwały oraz niewynikający z zakresu prowadzonej działalności operacyjnej proces przełożenia jej na działania [Świdarska (red.) 2010].

Remedium na taki stan rzeczy stanowi opracowana przez R. Kaplana i D. Norton Zrównoważona Karta Wyników. Zaproponowane przez autorów rozwiązania zakładały zbudowanie wokół strategii przedsiębiorstwa zrównoważonego systemu jej pomiaru, opartego na innych wskaźnikach i miernikach niż stosowane w finansowym systemie pomiaru efektywności [Kaplan, Norton 2001]. Miejsce Zrównoważonej Karty Wyników (BSC) w systemie zarządzania strategicznego prezentuje rys. 1.





**Rys. 1.** Miejsce Zrównoważonej Karty Wyników w systemie zarządzania strategicznego

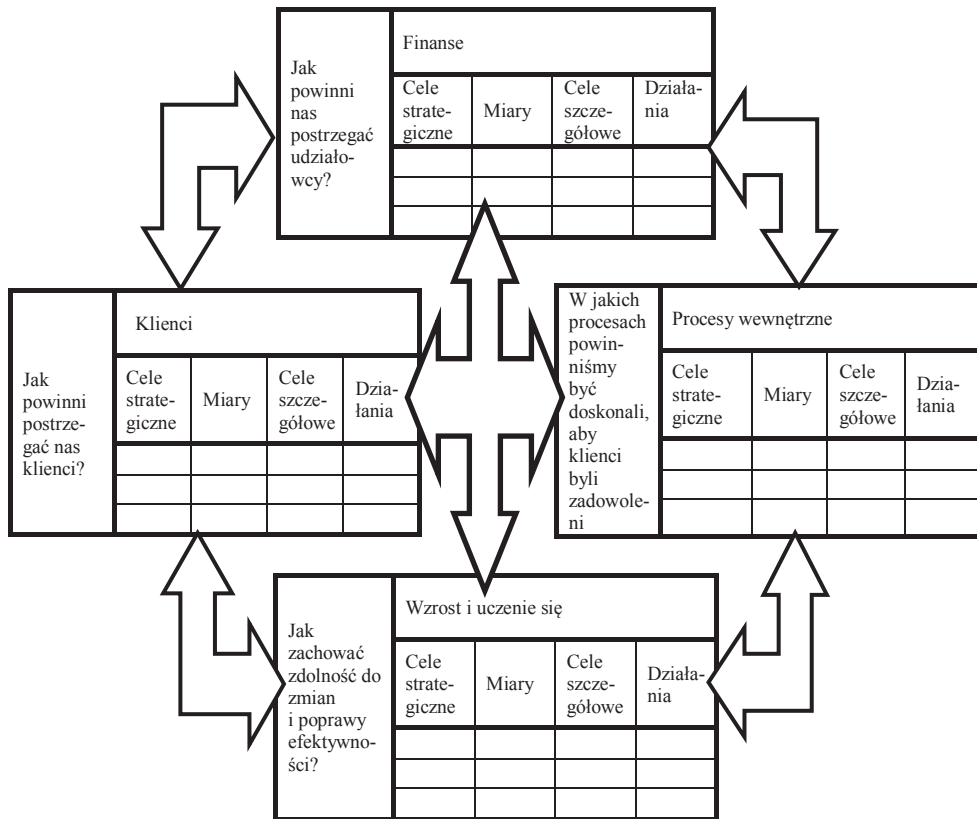
Źródło: <http://dyktor.nf.pl/Artykul/7493/Warunki-sukcesu-projektu-Balanced-Scorecard/bsc-proces-strategia/> (28.05.2012).

Zrównoważona Karta Wyników wdrażana powinna być w dziewięciu kolejno następujących po sobie krokach, rozpoczynając od dokonania oceny organizacji, poprzez opracowanie strategii, ustalenie celów, zbudowanie mapy strategii, pomiar wydajności, opracowanie inicjatyw strategicznych, automatyzację przekazu informacji, kaskadowanie, do zbudowania systemu oceny.

Wychodząc z założenia, że Zrównoważona Karta Wyników daje kierownictwu uniwersalne narzędzie przełożenia wizji i strategii organizacji na zestaw logicznie powiązanych mierników efektywności, wiele firm przyjęło misję w pełnym przekonaniu, że przekazuje ona podstawowe wartości i przekonania wszystkim pracownikom, tak jak odnosząc się do podstawowych przekonań, identyfikuje docelowe rynki i kluczowe produkty. Niemniej jednak organizacja powinna czerpać z misji energię i motywację, a ponadto powinna stanowić źródło jej inspiracji. Zrównoważona Karta Wyników przekłada tak sprecyzowaną misję i strategię na cele i mierniki pogrupowane w czterech różnych perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju (rys. 2). Karta wyników to schemat, wspólny język używany do komunikowania misji i strategii firmy. Wykorzystuje ona mierniki, aby objaśniać pracownikom, jakie czynniki wpływają na obecny i przyszły sukces firmy [Kaplan, Norton 2002].

W perspektywie finansowej podstawowymi miernikami pozostają standardowe wskaźniki pomiaru efektywności prowadzonej działalności gospodarczej. Cele finansowe są więc realizowane w odniesieniu do stopy zwrotu z zaangażowanego kapitału, rentowności aktywów, zysku operacyjnego. Obok nich mogą zostać zdefiniowane inne cele, np. tempo wzrostu sprzedaży, dodatnie przepływy pieniężne. Wszystkie cele umożliwiają uzyskanie odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu

wdrożenie i realizacja przyjętej strategii przekłada się na wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych. Z kolei poprzez perspektywę klienta dycydenci mogą segmentować rynek i definiować klientów, którym zamierzają oferować swoje produkty. W tej perspektywie istotne jest sformułowanie strategii produktów, a na ich podstawie ustalenie wartości dla klienta. Pomiar celów strategicznych w tym obszarze odbywa się na podstawie udziału w rynku, utrzymania klientów, zdobywania klientów, ich satysfakcji i rentowności [Kaplan, Norton 2002].



Rys. 2. Cztery perspektywy Zrównoważonej Karty Wyników

Źródło: [Kaplan, Norton 2002].

W przeciwieństwie do pierwszych dwóch perspektyw perspektywa procesów wewnętrznych jest bardziej rozbudowana i obejmuje swym zasięgiem zarządzanie operacyjne, zarządzanie klientami, innowacje i relacje ze społeczeństwem. Miernikami w tym obszarze będą m.in. w procesach operacyjnych – koszt posiadania surowca, relacja kosztu surowca do kosztu wytworzenia, czas trwania dostawy, udział braków i reklamacji.

W zarządzaniu klientami pomiaru możemy dokonywać poprzez procent docelowych klientów, udział w docelowych rynkach, rentowność na docelowych klientach [Świdarska (red.) 2010]. Procesy innowacyjne obejmujące zarządzanie paletą nowych produktów mierzone będą okresem osiągnięcia pełnych mocy przerobowych oraz liczbą skarg napływających od klientów. Najtrudniejszy w tym obszarze pozostanie pomiar relacji ze społeczeństwem, który odbywać się może na podstawie wskaźników liczby wypadków, liczby nieprzepracowanych efektywnie dni, poziom odpadów, koszty utylizacji itp.

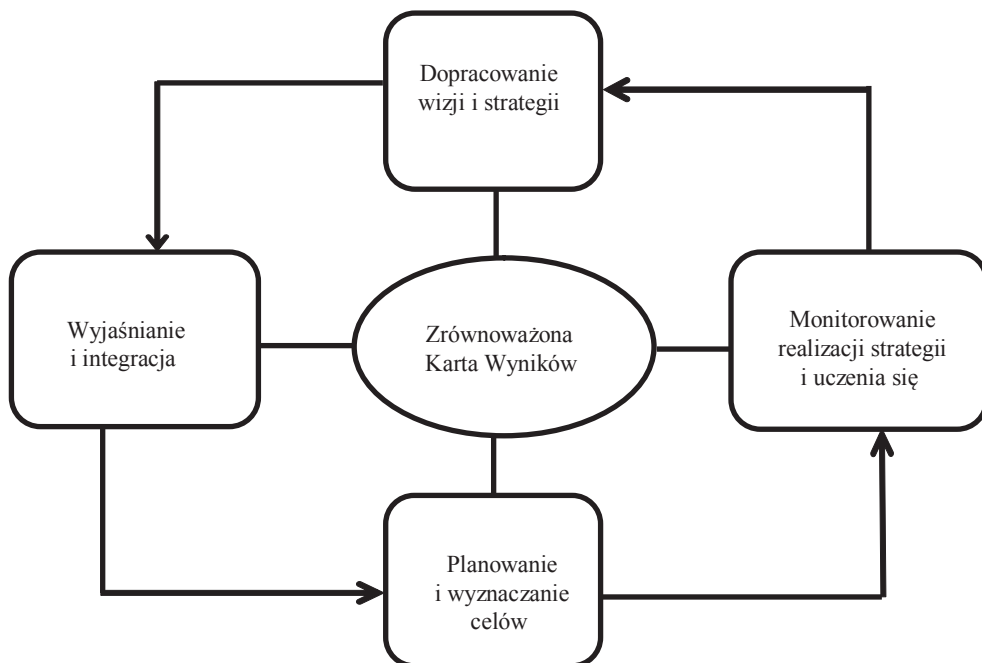
Ostatnia perspektywa – perspektywa uczenia się i wzrostu, zdaniem Kaplana i Nortona jest najtrudniejsza do opomiarowania ze względu na niepoliczalne zasoby, takie jak umiejętności pracowników, stopień z informatyzowania, stopień satysfakcji pracowników. Mierniki w tym obszarze będą zindywidualizowane dla każdego podmiotu z osobna. Przykładami mogą być ilości wdrożonych systemów przetwarzania danych, udział niezbędnych do realizacji wskazanych zadań pracowników z wymaganym poziomem wykształcenia, liczba zgłaszanych patentów i wdrażanych usprawnień.

### 3. Proces wdrażania Zrównoważonej Karty Wyników

Pomiędzy codziennymi działaniami pracowników a misją organizacji istnieje ogromna przepaść [Kaplan, Norton 2001]. Złożony proces zdefiniowania miejsca, w którym się znajduje organizacja, i opomiarowanie w czterech perspektywach umożliwiających zarówno kontrolę *ex post* realizacji strategii, jak i kontrolę *ex ante*, na podstawie których ta strategia została stworzona [Świdarska (red.) 2010], powoduje, że do rąk menedżerów trafiło nowoczesne narzędzie umożliwiające skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem. Powyższą zależność przedstawia rys. 3.

Proces tworzenia karty wyników wymaga zaangażowania całego kierownictwa organizacji, gdyż wypracowane w warunkach kompromisu cele strategiczne powinny mieć charakter celów niezmiennych w dłuższej perspektywie czasowej, np. trzy- lub pięcioletniej. Aby przyniosły one sukces strategiczny, należy je zintegrować z innymi projektami realizowanymi przez organizację, np. poprawy efektywności czy też zarządzania jakością. Cele strategiczne zaplanowane w czterech perspektywach powinny, tworząc ciąg przyczynowo-skutkowy, zostać przedstawione wszystkim członkom organizacji, gdyż tylko w ten sposób możliwe staje się wyjaśnienie strategii i włączenie wszystkich ogniw kierownictwa w proces jej formułowania i wdrażania. Aby ułatwić ten proces, cele strategiczne należy wyjaśnić celami szczegółowymi i ich miernikami. Miary celów szczegółowych powinny być opracowane zarówno w perspektywie krótko-, jak i długookresowej i skorelowane z systemami zarządzania stosowanymi w organizacji. Cele mogą być mierzone wskaźnikami finansowymi i jednostkami charakterystycznymi dla organizacji – czynnikami jej sukcesu, takimi jak czas wprowadzania nowego produktu na rynek, czas realizacji dostaw, liczba uznanych reklamacji. Wszystkie miary powinny być opracowa-

ne na podstawie przyjętej wizji i strategii na każdym szczeblu organizacji, tj. firmy, jednostki biznesowej, wydziału czy indywidualnego pracownika. Wszystkim miernikom na wszystkich szczeblach przypisane zostają docelowe wartości, będące swoistymi „kamieniami milowymi”.

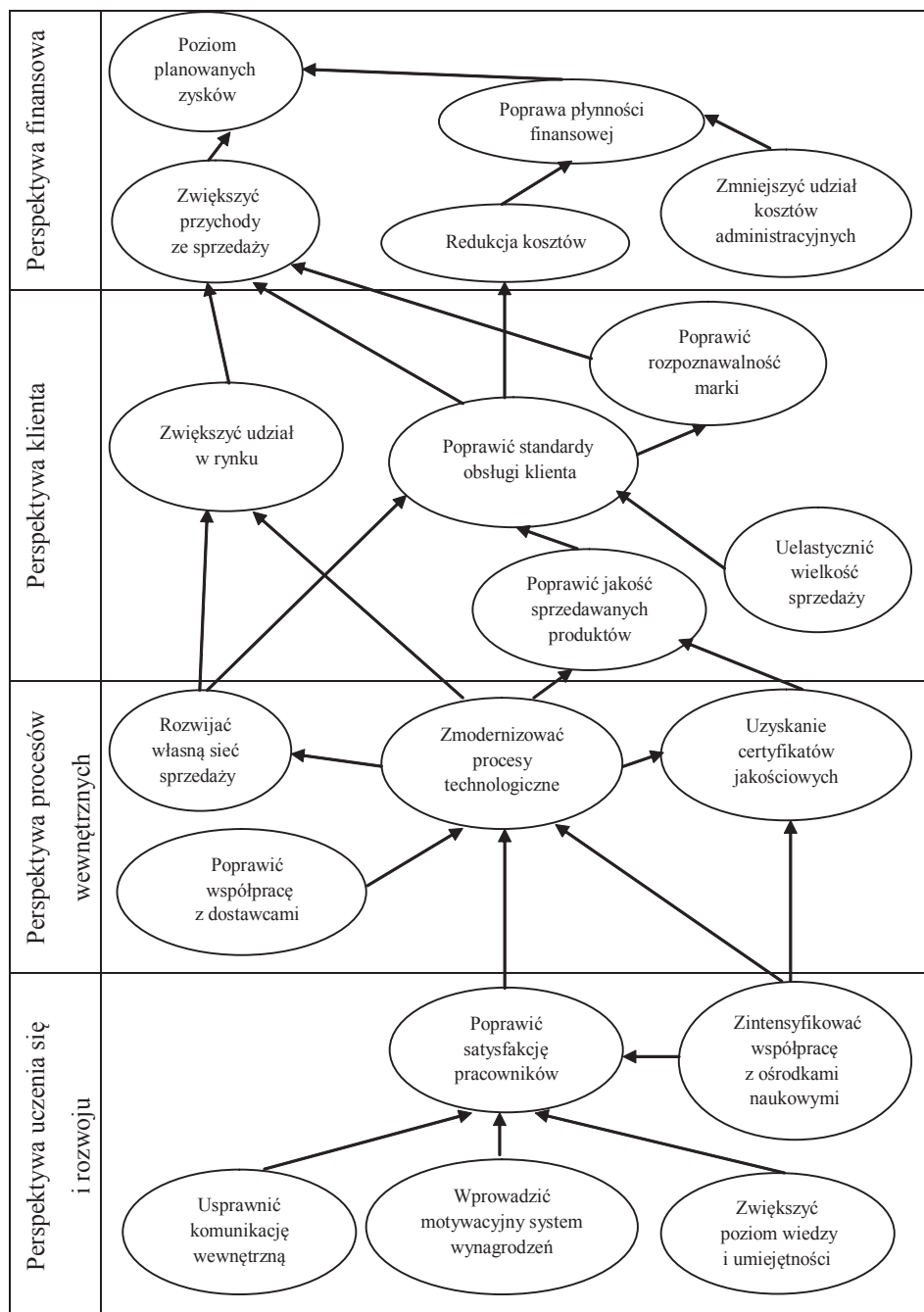


**Rys. 3.** Cykl zarządzania strategią przy wykorzystaniu Zrównoważonej Karty Wyników

Źródło: [Kaplan, Norton 2001].

Analizą wykonania planowanych parametrów objęte są wszystkie mierniki, co oznacza, że nie powinna ona odnosić się tylko do przeszłości, gdyż podstawowym założeniem karty jest ocena przedsiębiorstwa w perspektywie przyszłości. Tym samym analiza ta pozwoli określić, czy oczekiwania nie zdezaktualizowały się oraz czy przyjęte założenia strategii są realizowane i nadal istotne dla organizacji [Kaplan, Norton 2001].

Przedstawiony powyżej cykl zarządzania strategią (rys. 3) nakłada na wszystkich członków organizacji obowiązek aktywnego uczestnictwa w jej realizowaniu. Nie byłoby to możliwe bez poprawnie opracowanej mapy strategii, wskazującej wzajemne związki poszczególnych celów. Z reguły jest to od 15 do 25 starannie wyselekcjonowanych najistotniejszych celów mających wpływ na osiągnięcie planowanych zadań. Mapę strategii przedstawia rys. 4. Na podstawie tak opracowanej mapy pozostające w związkach przyczynowo-skutkowych cele łatwo zinterpretować i upowszechnić wśród personelu wszystkich szczebli.



Rys. 4. Powiązania celów w czterech perspektywach – mapa strategii

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Świdarska (red.) 2010].

**Tabela 1.** Zrównoważona Karta Wyników – Perspektywa uczenia się i rozwoju – współpraca z ośrodkami naukowymi

Wyszczególnienie	Opis
Cel strategiczny	Intensyfikacja współpracy z ośrodkami naukowymi
Mierniki	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wydatki na badania naukowe</li> <li>2. Liczba wdrożonych projektów</li> <li>3. Efekty wprowadzonych projektów</li> <li>4. Dynamika zmian wdrożonych projektów</li> </ol>
Jednostka miary	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zł</li> <li>2. Szt.</li> <li>3. Zł</li> <li>4. %</li> </ol>
Sposób pomiaru	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba realizowanych przy współpracy z ośrodkami naukowymi projektów</li> <li>2. Organizacja konferencji naukowych upowszechniających stosowanie rozwiązań korzystnych dla prowadzenia zrównoważonej gospodarki leśnej</li> <li>3. Efekty ekonomiczne i środowiskowe wdrożonych projektów</li> <li>4. Udział pracowników w podejmowaniu badań naukowych</li> </ol>
Opis miary	Finansowy udział w inicjowaniu nowatorskich zastosowań nowych produktów, wspieranie innowacyjnych rozwiązań w procesach produkcyjnych, promowanie inicjatyw umożliwiających podnoszenie kwalifikacji zawodowych zatrudnionych pracowników poprzez podyplomowe studia dedykowane i doktorantki na kierunkach bezpośrednio związanych z rodzajem prowadzonej działalności, ochroną środowiska, efektywnością zarządzania zasobami ludzkimi
Wartości obecne	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zł</li> <li>2. Udział w 20 projektach</li> </ol>
Wartości docelowe	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zł</li> <li>2. Zainicjowanie i udział w 20 projektach</li> <li>3. 20% przyrostu rozpoczynanych projektów i badań</li> </ol>
Częstotliwość pomiaru	Rok
Inicjatywy strategiczne, projekty inwestycyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Rozpoznanie potrzeb i możliwości podejmowania współpracy z ośrodkami akademickimi</li> <li>– Wskazywanie obszarów wymagających wdrażania nowoczesnych technologii. Tworzenie systemu motywowania pracowników do podnoszenia kwalifikacji</li> <li>– Wspieranie i promowanie istniejących ośrodków badawczo-rozwojowych dominujących w sektorze i podejmujących nowatorskie rozwiązania</li> <li>– Wdrożenie zasad współpracy wszystkich szczebli organizacji i ośrodków badawczo-rozwojowych oraz akademickich ośrodków badawczych</li> </ul>
Źródła pozyskania informacji	Opracowania własne, sprawozdawczość GUS, informacje opracowane przez ośrodki badań i ośrodki akademickie
Odpowiedzialny za dostarczenie informacji	<p>Wydziału Organizacji</p> <p>Kadry</p> <p>Kierownicy działów</p>
Budżet	<p>Środki własne</p> <p>Środki zewnętrzne z programów wspierania innowacyjności przedsiębiorstw</p> <p>Środki zewnętrzne z programów Kapitał Ludzki</p> <p>Dotacje budżetowe na podejmowane badania naukowe</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Norton 2002].

Mapa strategii jest indywidualnym odzwierciedleniem podmiotu i jej konstrukcja inaczej wyglądać będzie w podmiocie prowadzącym działalność *non profit*. Ponieważ istotne wartości oczekiwane są inne, inne będą wzajemne powiązania celów. W tym wypadku mapa strategii będzie odwrócona i cele perspektywy finansowej jako niemające kluczowego charakteru znajdą się na dole mapy.

Na podstawie mapy strategii opracowywana jest odrębnie dla każdego zdefiniowanego celu strategicznego indywidualna Karta Wyników. Karta Wyników zawiera oprócz mierników realizacji wartości historyczne, wartości oczekiwane, termin osiągnięcia docelowych wielkości, sposób pomiaru i źródła pozyskiwanych informacji. Jej integralną część stanowią inicjatywy strategiczne, czyli programy działań cząstkowych i planowane inwestycje w ramach zdefiniowanego celu.

Inicjatywy strategiczne pełnią rolę „znaków drogowych”, definiując sposób osiągnięcia zakładanego celu. Rysunek 4 przedstawia Kartę Wyników opracowaną dla jednego z celów strategicznych obszaru uczenia się i rozwoju – współpraca z ośrodkami naukowymi.

Zaprezentowana Karta Wyników jest sformalizowanym narzędziem gromadzenia i analizowania parametrów, wskazując ośrodki kompetencji i odpowiedzialności za realizację celu, łącznie z planowanym dla niego budżetem i źródłami finansowania. Pomiar zaprezentowanego celu odbywać się będzie na podstawie standardowych wskaźników pomiaru efektywności oraz wielkości istotnych dla organizacji.

Wszystkie zaakceptowane przez kierownictwo firmy cele strategiczne opisane w powyższy sposób stanowiąc będą uporządkowaną metodę gromadzenia danych, na podstawie których oceniana będzie organizacja.

#### **4. Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników przy wdrażaniu innych narzędzi**

Koncepcja Zrównoważonej Karty Wyników stworzyła trwałą podstawę rozwoju innych narzędzi, których celem jest pomiar efektów gospodarowania. Na podstawie kompilacji z koncepcją cyklu biznesowego opracowana została metoda *Business Management Window*, która pozwala na kompleksową ocenę dokonań przedsiębiorstwa już na etapie jego tworzenia, definiowania rodzaju działalności, wyboru źródeł finansowania, definiowania niezbędnych aktywów i prognozy obciążeń fiskalnych wynikających z przyjętych założeń. W ramach tej koncepcji możemy wyodrębnić sześć obszarów szczególnego zainteresowania menedżerów, które odzwierciedlają przepływ kapitałów w organizacji: opracowanie biznesplanu, zarządzania kapitałem, aktywami, wartością dodaną, obciążeniami podatkowymi i wzrostem, którym przypisane zostają wiodące wskaźniki finansowe. Konstrukcja *Business Management Window* opiera się na czterech fazach. Pierwszą z nich stanowi ustalenie – na podstawie istniejących warunków na rynku – wizji, w drugiej zdefiniowane zostają oczekiwania interesariuszy i opracowana zostaje Zrównoważona Karta Wy-

ników. Faza trzecia stanowi monitorowanie decyzji operacyjnych i wyników finansowych. Ostatnią wypełnia opracowanie – w oparciu o ustalone mierniki – wyników finansowych, ich analiza i porównanie z wartościami oczekiwanymi [Michalak 2008].

Zalety Zrównoważonej Karty Wyników wykorzystuje również rachunek kosztów działań sterowanych czasem TDABC. Zdaniem R. Kaplana i S. Andersona [2008, s. 11] „koncepcja TDABC łączy strategiczną orientację karty wyników z budżetem, który służy do zatwierdzania wydatków na zasoby wymagane do tworzenia, produkowania i dostarczania produktów zgodnie ze strategicznym planem firmy”, łącząc realizację strategii firmy wynikającą z mapy strategii z pomiarem zdolności produkcyjnych zasobów firmy w ujęciu kosztowym.

Doceniając zalety i wytykając wady Strategicznej Karty Wyników, opracowano wiele innych koncepcji pomiaru efektów dokonań, takich jak Pryzmat Wyników (*Performance Prism*) czy Koncepcja Pomiaru Dokonań Europejskiej Federacji Zarządzania. Jednak żadna z nich nie zyskała takiego zaufania jak Strategiczna Karta Wyników. Badania przeprowadzone przez J. Michalaka [2008, s. 162] wskazują, że aż 39% losowo wybranych do badania przedsiębiorstw stosujących systemy mierników finansowych i niefinansowych wdrożyło właśnie tę metodę pomiaru efektów.

## 5. Podsumowanie

Pomiar efektów gospodarowania nierozzerwalnie związany jest z wynikami, które należy zaprezentować interesariuszom. Zanim jednak to nastąpi, kadra menedżerska ma do dyspozycji wiele narzędzi, przy których skutecznym wykorzystaniu może wypracować najwyższe z możliwych efekty. Narzędzia te ciągle ewoluują, przybierając formy skomplikowanych, interdyscyplinarnych rozwiązań. Ponieważ zmienia się spojrzenie na organizację, jej wizje i cele, dobór narzędzi musi być staranny i kompleksowy. Wykorzystanie opracowanych strategii tylko w 10% przyczyniło się do sukcesu. Kolejne 70% opracowane zostało w zły sposób. Wykorzystanie opracowanej przez R. Kaplana i D. Nortona Zrównoważonej Karty Wyników stało się remedium na te problemy. Nowatorskie spojrzenie na organizację i wypracowanie metod pomiaru skuteczności przełożonych na strategię wizji, powiązanie celów strategicznych w czterech uporządkowanych perspektywach nie tylko poprawia zrozumienie samej strategii, ale także komunikację wewnętrzną.

Poprzez świadome włączenie do procesu wdrażania Zrównoważonej Karty Wyników możliwe staje się modyfikowanie i adaptowanie opracowanej strategii do zmieniającego otoczenia. Poprzez permanentną analizę miar przypisanych do celów strategicznych, analizę podejmowanych inicjatyw strategicznych organizacje są w stanie precyzyjnie określić swoje miejsce na drodze wdrażania i realizacji wizji, zmniejszając obszar niepoliczalnych, ale liczących się w procesach gospodarczych wielkości.



Na podstawie założeń przyjętych w Zrównoważonej Karcie Wyników, która na stałe weszła do kanonu narzędzi wykorzystywanych przez rachunkowość zarządzaną, powstają nowe lub ewoluują stosowane w praktyce narzędzia pomiaru efektów gospodarowania. W tym stanie rzeczy przyjęcie założeń Zrównoważonej Karty Wyników będzie koniecznością dla organizacji i przedsiębiorców planujących skuteczne konkurowanie na rynku.

## Literatura

- Charan R., Colvin G., *Why CEOs Fail*, „Fortune”, 21 June 1999.
- Griffin R.W., *Podstawy Zarządzania Organizacjami*, PWN, Warszawa 2002.
- Jabłoński A., Jabłoński M., *Strategiczna Karta Wyników*, Difin, Warszawa 2011.
- Kaplan R., Anderson S., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem TDABC*, PWN, Warszawa 2008.
- Kaplan R., Norton D., *The Strategy – Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing Corporation, 2001.
- Kaplan R., Norton D., *Strategiczna Karta Wyników. Jak przenieść strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2002.
- Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Romanowska M., *Strategie rozwoju i konkurencji*, CIM, Warszawa 2000.
- Solarz J.K., *Zarządzanie strategiczne w bankach*, Poltext, Warszawa 1997.
- Świderska G. (red.), *Controlling kosztów. Rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.
- <http://dyrektor.nf.pl/Artykul/7493/Warunki-sukcesu-projektu-Balanced-Scorecard/bsc-proces-strategia/>
- [www.balancedscorecardreview/pages/bsc-concept/](http://www.balancedscorecardreview/pages/bsc-concept/)

## TOOLS FOR MEASURING THE EFFECTIVENESS OF ECONOMY. BALANCED SCORECARD

**Summary:** The subject of this paper is the Balanced Scorecard, which constitutes a formalized tool of the Management Accounting, enabling an efficient measurement of the effects of economy. Being a compilation of specific values, characteristic for the subject and typical standards for effectiveness of economy, it not only allows providing an answer to the question in which place on the path of development an economic entity is located, but it also allows precise indication of the scope of execution of its strategy. The hereby elaboration presents the stages of implementing the Balanced Scorecard from translating the vision into operational goals, through defining and building the map of strategy, to selection of strategic targets and indicators of effectiveness.

**Keywords:** measuring the economic effectiveness, Management Accounting, Balanced Scorecard.