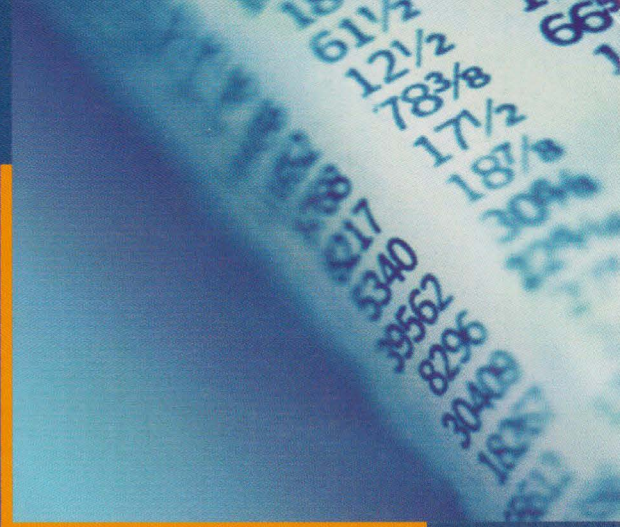




Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa

Redakcja naukowa

IRENA SOBAŃSKA i TOMASZ WNUK-PEL



WYDAWNICTWO UNIwersytetu ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2009

Rozdział 21

*Anna Szychta**

ROLA MAPY STRATEGII W KONSTRUOWANIU I IMPLEMENTACJI ZBILANSOWANEJ KARTY WYNIKÓW

1. Wprowadzenie

Koncepcja Balanced Scorecard (BSC), sformułowana w 1992 r. przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona, zyskała szybko szerokie zainteresowanie, nie tylko w dyscyplinach nauki zarządzania, lecz także w praktyce w przedsiębiorstwach i instytucjach w różnych krajach.¹ W Polsce jest określana jako zbilansowana albo zrównoważona karta wyników bądź strategiczna karta wyników.

Według opinii twórców BSC, pierwotnie została ona zaproponowana jako koncepcja pomiaru wyników jednostek gospodarczych (Kaplan, Norton, 1992). Wraz z kolejnymi wdrożeniami zbilansowanej karty wyników, pod kierownictwem jej autorów, w różnego typu przedsiębiorstwach i instytucjach, oraz doskonaleniem jej zasad, R. S. Kaplan i D. P. Norton nabrali przekonania, że BSC może służyć nie tylko do pomiaru i monitorowania dokonań jednostek gospodarczych w czterech powiązanych ze sobą dziedzinach, zwanych perspektywami (finansowej, klientów, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju), lecz może stanowić system „opisywania, wdrażania i egzekwowania strategii firmy” (*Strategiczna...*, 2007, s. 136). Jest to możliwe dzięki sprzgnięciu

* Dr hab. Zakład Teorii Rachunkowości, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, prof. nadzw.

¹ Dowodem tego są m. in. takie fakty, jak przetłumaczenie pierwszej książki R. S. Kaplana i D. P. Nortona *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996, na ok. 20 języków, w tym również na język polski (zob. Kaplan, Norton, 2001a), ogromna liczba publikacji naukowych i popularnonaukowych oraz wdrożenia BSC w jednostkach gospodarczych w różnych krajach, w tym również w Polsce, np.: Otley, 1999; Tuomela, 2000; Jaruga, 2000; Ahn, 2001; Malmi, 2001; Speckbacher i in., 2003; DeBusk i in., 2003; Sobańska, Kulikowska, 2004; Bach, 2006; Michalak, 2006, 2008; Piasecki i in., 2008.

zbilansowanej kary wyników z mapą strategii, której idea i zasady konstrukcji zostały objaśnione w kolejnych publikacjach R. S. K a p l a n a i D. P. N o r t o n a (np. 1996, 2000, 2001b, 2004a, b).

Po ponad 15 latach rozwijania koncepcji BSC oraz jej zastosowaniu w różnych przedsiębiorstwach i instytucjach, jej twórcy uważają, że zbilansowana karta wyników wraz z mapą strategii oferuje menedżerom przedsiębiorstw, kierownictwom instytucji, gmin, miast, a nawet rządowi państw, narzędzie do formułowania i implementacji strategii wypływającej z wizji tych podmiotów. Przekonują oni, że siła BSC tkwi w traktowaniu jej nie tylko jako systemu pomiaru wyników, lecz jako systemu opisywania i wdrażania strategii (*Strategiczna...*, 2007, s. 138). Głównym problemem kierownictw wielu podmiotów gospodarczych jest bowiem nie brak sformułowanej strategii działania, ale brak właściwych zasad i narzędzi dla jej udanej realizacji (zob. N o r t o n, K a p l a n, 2001b, s. 5–6). Warunkiem skutecznego wdrożenia strategii jednostki gospodarczej jest jej przekazanie pracownikom w jasny i przystępny sposób. Narzędziem pomocniczym w tym procesie mogą być mapy strategii (K a p l a n, N o r t o n, s. 2007, s. 118).

Zbilansowana karta wyników wraz z mapą strategii mogą być stosowane przez zwolenników koncepcji strategii tworzenia wartości dla właścicieli, a także strategii dostarczania wartości dla klientów. Jest to współcześnie jedna z metod wykorzystywanych do pomiaru tworzenia wartości i zarządzania poprzez wartość (zob. F r a n c i s, M i n c h i n g t o n, 2000, s. 47; *Information...*, 2003, s. 2–3 i 23–27, Szychta, 2007b, s. 187–189). Strategiczna karta wyników jest szczególnie przydatna w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, które opierają swoje strategie na wiedzy i dostarczają wartości poprzez zarządzanie aktywami niematerialnymi (zob. szerzej: K a p l a n, N o r t o n, 2004a, b). Stwarza ona podstawy do zidentyfikowania konkretnych czynników tworzenia wartości dla właścicieli jednostki i jej klientów.

Celem niniejszego rozdziału jest syntetyczna prezentacja zasad konstrukcji mapy strategii, ponieważ do zadań specjalistów rachunkowości zarządczej należy współcześnie nie tylko dostarczanie danych i ustalanie wielkości wskaźników finansowych stosowanych w jednostce gospodarczej, lecz współudział z menedżerami w zaprojektowaniu i skutecznym stosowaniu w jednostce systemów pomiaru wyników, w tym mapy strategii i zbilansowanej karty wyników. Wydaje się, że idea mapy strategii i jej rola w konstruowaniu BSC dla konkretnej organizacji nie są jeszcze dostatecznie znane w środowisku polskich praktyków rachunkowości zarządczej. Informacje i rozważania zawarte w opracowaniu mogą być pomocne przy projektowaniu systemów pomiaru wyników przedsiębiorstw działających w Polsce.

2. Istota i funkcje zbilansowanej karty wyników

Koncepcja Balanced Scorecard powstała na skutek nasilającego się niezadowolenia menedżerów i inwestorów z wyłącznego stosowania syntetycznych mierników finansowych (np. kwoty zysku netto, wskaźników *ROE*, *ROA*, *ROS*) do pomiaru i oceny efektywności amerykańskich przedsiębiorstw, wyrażonego w stwierdzeniu, że miary te „ograniczają zdolność organizacji do tworzenia przyszłej wartości ekonomicznej” (Kaplan, Norton, 2001a, s. 17). Koncepcja ta uwzględnia poglądy zwolenników wykorzystania operacyjnych miar do pomiaru dokonań jednostek gospodarczych, lecz nie ogranicza się do ich wyłącznego zastosowania.

R. S. Kaplan i D. P. Norton (1992) przyjęli jako punkt wyjścia przy budowie modelu BSC stwierdzenie wypływające z analizy potrzeb menedżerów, iż żadna pojedyncza miara nie może jasno wyrazić dokonań jednostki gospodarczej, ani skupić uwagi kierowników na jej kluczowych obszarach działalności. Menedżerowie potrzebują zrównoważonej prezentacji zarówno finansowych, jak i operacyjnych miar wyników.

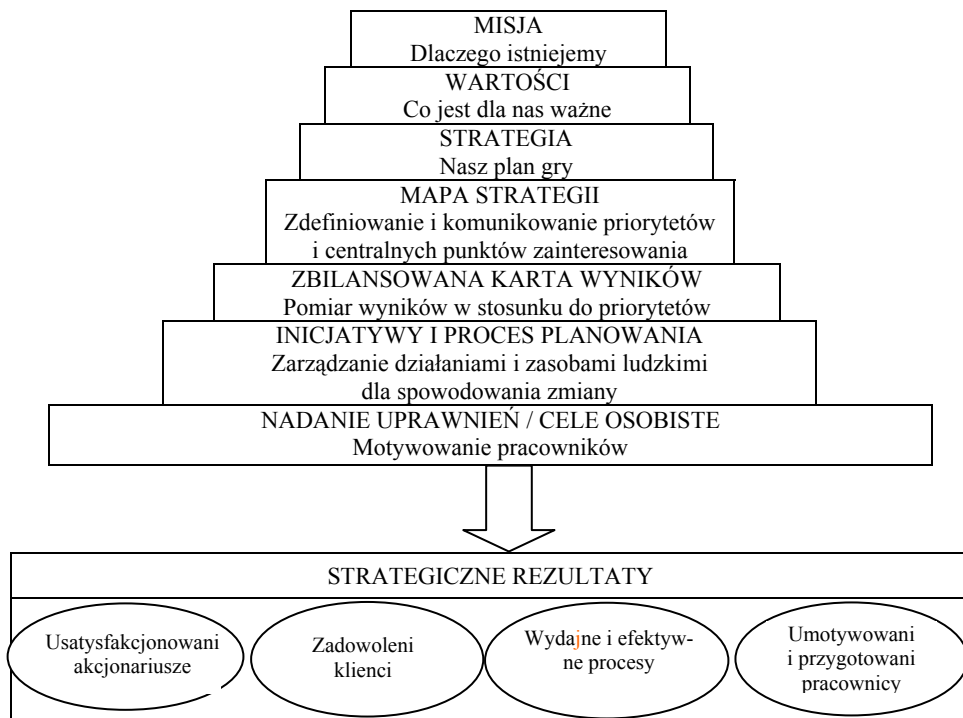
Zbilansowana karta wyników stanowi koncepcję pomiaru dokonań przedsiębiorstw opartą na kilku kryteriach i wiąże się z poglądem, iż zobrazowanie tych dokonań wymaga pomiaru zarówno „twardych” (tj. finansowych i ilościowych), jak i „miękkich” aspektów osiągniętych przez nie wyników (np. jakościowych, dotyczących satysfakcji klientów i pracowników). W BSC chodzi o zrównoważone użycie miar finansowych i niefinansowych, mierników przeszłych dokonań ze wskaźnikami informującymi o przyszłości firmy.

Cel i przeznaczenie zbilansowanej karty wyników są objaśniane przez analogię do panelu instrumentów w kabinie pilota samolotu. Jest ona wraz z mapą strategii „mechanizmem” do przekształcania strategii organizacji (zob. rys. 1) w działania operacyjne (Kaplan, Norton, 2001a, b).

Zaprojektowanie zbilansowanej karty wyników dla określonej organizacji wymaga od jej kierowników i specjalistów rachunkowości zarządczej opracowania:

- 1) spójnej strategii dla osiągnięcia celów działalności wynikających z przyjętych misji i wizji,
- 2) zbioru miar służących pomiarowi dokonań organizacji, osiągniętych przy wdrażaniu celów strategicznych.

Zbilansowana karta wyników stanowi syntetyczny dokument, zawierający nie więcej niż 20–25 kluczowych wskaźników, służących do przedstawienia planowanych (zob. tab. 2), a następnie osiągniętych przez organizację wyników w danym okresie w porównaniu z planowaną wielkością tych miar. Tego typu karta powstaje poprzez zbudowanie zależności przyczynowo-skutkowych między celami i działaniami, wyrażonych w czterech logicznie ze sobą powiązanych perspektywach (Kaplan, Norton, 2001a, s. 12).



Rys. 1. Mapa strategii i BSC w transformacji strategii na działania i strategiczne rezultaty
Źródło: Kaplan, 2006, s. 10.

W strategicznej karcie wyników następuje wyszczególnienie celów określonej jednostki gospodarczej i ich mierników, rozpatrywanych z czterech perspektyw i ściśle powiązanych z jasno wyrażoną strategią jednostki, tj. perspektywy:

- finansowej – koncentracja na właścicielach kapitału; każda miara w poszczególnych częściach BSC powinna być przyczynowo powiązana z innymi miarami i ostatecznie znajdować zakończenie w określonym mierniku finansowym, np. ekonomicznej wartości dodanej (*EVA*), stopie zwrotu nakładów (*ROI*) bądź zysku netto;
- klienta – jej punktem zainteresowania jest otoczenie zewnętrzne w celu poznania i uwzględnienia w działalności gospodarczej jednostki potrzeb klientów; miarami tej perspektywy są np.: satysfakcja klientów, lojalność klientów, czas realizacji zamówienia;
- procesów wewnętrznych – skupia ona uwagę na łańcuchu wartości, obejmującym wprowadzanie innowacji, działania operacyjne i usługi posprzedażne; najczęściej stosowanymi miarami w tej części BSC są: nakłady na badania i rozwój, przychody ze sprzedaży nowo wprowadzonych produktów, wydajność produkcji, efektywność przerobu, liczba nowo wdrożonych rozwiązań;

Tabela 1

Przykład zbilansowanej karta wyników dla spółki akcyjnej „ALFA”

Perspektywa	Cele ogólne	Miary realizacji celów	Cele szczegółowe (planowane wskaźniki)	Inicjatywy (zadania)
1	2	3	4	5
Finansowa	1) tworzenie wartości dla akcjonariuszy	EVA	$EVA > 0$	
	2) wzrost zysku operacyjnego netto ($NOPAT$)	dynamika $NOPAT = \frac{NOPAT_t}{NOPAT_{t-1}} \cdot 100$	wzrost $NOPAT$ o 6% rocznie	.
	3) wzrost przychodów ze sprzedaży (P)	dynamika przychodów = $\frac{P_t}{P_{t-1}} \cdot 100$	wzrost przychodów o 5% rocznie	– wzrost przychodów z nowego produktu – zaoferowanie dodatkowych usług dla stałych klientów.
	4) redukcja kosztów procesów	procent obniżki kosztów = $\frac{K_t - K_{t-1}}{K_{t-1}} \cdot 100$	obniżka kosztów procesu pomocniczego o 10% w stosunku do ubiegłego roku	<i>outsourcing</i> procesu utrzymania infrastruktury technicznej (świadczeń remontowych)
Klientów	1) zwiększenie grupy stałych klientów	przyrost liczby stałych klientów	wzrost liczby klientów o 4% rocznie	wprowadzenie programu utrzymania stałych klientów
	2) poprawa satysfakcji klientów	ocena przy zastosowaniu pięciopunktowej skali na podstawie badania ankietowego w grupie stałych klientów (raz na pół roku)	wzrost poziomu satysfakcji klientów w porównaniu do okresu poprzedniego	krzewienie kultury zapewnienia wysokiej jakości produktów i obsługi
	3) zapewnienie wyjątkowej obsługi dla klientów najbardziej rentownych dla przedsiębiorstwa	czas przyjęcia i rozpatrywania zapytań i reklamacji	załatwienie sprawy w ciągu 48 godzin	utworzenie stanowiska do szybkiej i skutecznej obsługi specjalnych klientów

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5
Procesów wewnętrznych	1) poprawa jakości produktów	procent braków produkcyjnych	2% produkcji montowanej ręcznie	wydłużenie serii i uzyskanie docelowej przepustowości linii montażu automatycznego.
	2) zapewnienie terminowości realizacji zamówień	liczba zamówień wykonywanych na czas lub przed terminem	wskaźnik 100%	wprowadzenie premii dla pracowników w zależności od terminowości zrealizowania usługi.
	3) obniżka kosztów przedstawiania maszyn i urządzeń	udział kosztów przedstawiania maszyn w całkowitych kosztach wytworzenia w miesiącu	obniżka w ciągu roku o 10%	usprawnienie harmonogramu produkcji, łączenie produkcji małych zleceń
Rozwoju i wiedzy (uczenia się i innowacji)	1) podniesienie kwalifikacji pracowników	czas szkoleń na jednego pracownika	40 godz. szkoleń na pracownika w ciągu roku	uruchomienie programu szkoleń wewnętrznych
	2) wzrost zadowolenia pracowników	ocena przy zastosowaniu pięciopunktowej skali na podstawie badania ankietowego raz na pół roku	poprawa oceny punktowej w stosunku do poprzedniego badania	kształtowanie atmosfery zaufania ze strony kierowników i krzewienie nawyków w dzielenia się wiedzą
	3) przyspieszenie przepływu informacji w firmie w celu sporządzania sprawozdań wewnętrznych i sprawozdań finansowych	czas sporządzania sprawozdań	skrócenie czasu opracowania regularnych miesięcznych sprawozdań wewnętrznych do 5 dnia następnego miesiąca	wdrożenie głównych modułów zintegrowanego systemu zarządzania typu ERP w ciągu roku

Źródło: opracowanie własne.

- rozwoju i wiedzy (innowacji i uczenia się) – jest ona skoncentrowana na innowacyjności, zdolności do uczenia się, uwzględnia czynniki intelektualne i z zakresu infrastruktury, umożliwiające wykonanie celów określonych w perspektywie klientów i wewnętrznych procesów; miarami ujmowanymi w tej części BSC są np.: satysfakcja pracowników, rotacja kluczowych pracowników, nakłady na szkolenia pracowników, liczba zatrudnionych podwyższających swoje kwalifikacje, czas potrzebny na opracowanie nowego produktu, procent produktów, które zapewniają 80% przychodów ze sprzedaży.

Zbilansowana karta wyników z perspektywą finansową umieszczoną na najwyższym miejscu w hierarchii perspektyw została zaproponowana dla jednostek zarobkowych. W przypadku organizacji rządowych, samorządowych, jednostek nienastawionych na zysk (np. stowarzyszeń, fundacji), jednostek służby zdrowia i szkół publicznych układ BSC powinien być zorientowany na spełnianie celów klientów (tj. odbiorców usług, społeczność lokalną i fundatorów środków finansowych), dlatego perspektywa klientów jest umieszczana na samej górze mapy strategii i zbilansowanej karty wyników. Możliwe jest też rozwiązanie polegające na ulokowaniu perspektywy finansowej obok perspektywy klientów na najwyższym poziomie w BSC w celu zaznaczenia, jak ważne jest zadowolenie sponsorów i obywateli, którzy zapewniają organizacji środki finansowe dla prowadzenia działalności (zob. Kaplan, Norton, 2001b, rozdz. 5).

Aby zbilansowana karta wyników była ukierunkowana na strategię organizacji, implementacji BSC powinno towarzyszyć pięć następujących zasad, nazywanych zasadami organizacji zorientowanej na strategię (zob. Kaplan, Norton, 2001b, s. 13–21; Kaplan, 2006):

- 1) mobilizowanie do zmiany przez lidera spośród kierownictwa organizacji,
- 2) przekładanie strategii na działania operacyjne,
- 3) dopasowanie organizacji do jej strategii,
- 4) motywowanie pracowników do takiego postępowania, by wykonanie strategii organizacji było codzienną sprawą każdego z nich,
- 5) spowodowanie, aby strategia stała się ciągłym procesem.

Zasady te określają warunki niezbędne do udanego wdrożenia zbilansowanej karty wyników. Jednym z nich jest konieczność autentycznego zaangażowania naczelnego kierownictwa organizacji w proces wdrożenia oraz zapewnienie, aby wszyscy pracownicy znali cele, zasady i skutki implementacji BSC. Zbilansowana karta wyników służy do transformacji strategii jednostki gospodarczej na język działań operacyjnych, zrozumiały dla każdego zatrudnionego w jednostce. Dla osiągnięcia strategii jednostki i wyznaczonych celów ogólnych w czterech strefach działalności jednostki gospodarczej niezbędne jest zatem utworzenie kart wyników dla podmiotów wewnętrznych jednostki (zakładów, oddziałów, podmiotów pomocniczych i administracyjnych). Karty wyników tych podmiotów muszą być spójne i wzajemnie powiązane, a także wszystkie procesy i podmioty wewnętrzne

organizacji należy „dostroić” do strategii organizacji. Realizacja strategii wymaga, aby pracownicy byli poinformowani o celach strategicznych i rozumieli je, a następnie zbudowali osobiste karty wyników sprzęgnięte z kartami oddziału (zakładu) i całej jednostki (Kaplan, Norton, 2001b, s. 255 i nast.). Aby można było dostosować działania i zachowania pracowników do celów operacyjnych w BSC, wynikających ze strategii, niezbędne jest z kolei opracowanie i zastosowanie odpowiedniego systemu motywowania w organizacji.

Zbilansowana karta wyników, wdrożona w pełnym ujęciu w powiązaniu z systemem motywacyjnym, staje się więc czymś więcej niż nowym sposobem oceny wyników działalności jednostki gospodarczej. Jej autorzy podkreślają, że BSC jest „systemem operacyjnym dla nowego procesu strategicznego zarządzania”, „centralną podstawą nowego procesu zarządzania” (Kaplan, Norton, 2001b, s. 29 i 33).

3. Mapa strategii organizacji

Szczególną rolę przy konstruowaniu strategicznej karty wyników dla każdej organizacji, a w konsekwencji przy wdrażaniu jej strategii, odgrywa mapa strategii organizacji. R. S. Kaplan i D. P. Norton (2001b, s. 15) zdefiniowali mapę strategii jako „logiczną i wszechstronną podstawę opisywania strategii”, a także jako, „podłoże opracowania strategicznej karty wyników”. Inaczej mówiąc, mapa strategii jest uogólnioną strukturą architektoniczną opisującą strategię, pomagającą organizacjom analizować strategię w spójny, zintegrowany i systematyczny sposób (Kaplan, Norton, 2001b, s. 77 i 79).

Istotę i funkcję mapy strategii charakteryzują następujące wybrane stwierdzenia twórców tej koncepcji (Kaplan, Norton, 2000, 2007b; *Strategiczna...*, 2007):

- 1) stanowi metodę wizualizacji różnych elementów strategicznej karty wyników jednostki gospodarczej w postaci łańcucha przyczynowo-skutkowego, który łączy pożądane efekty (cele) z czynnikami umożliwiającymi ich osiągnięcie;

- 2) jest narzędziem pozwalającym na sprawne komunikowanie zarówno samej strategii, jak i procesów oraz systemów, które mają ułatwić jej wdrożenie;

- 3) pokazuje, że zamiast mierników za punkt wyjścia przy formułowaniu strategii należy przyjąć strategiczne cele jednostki gospodarczej;

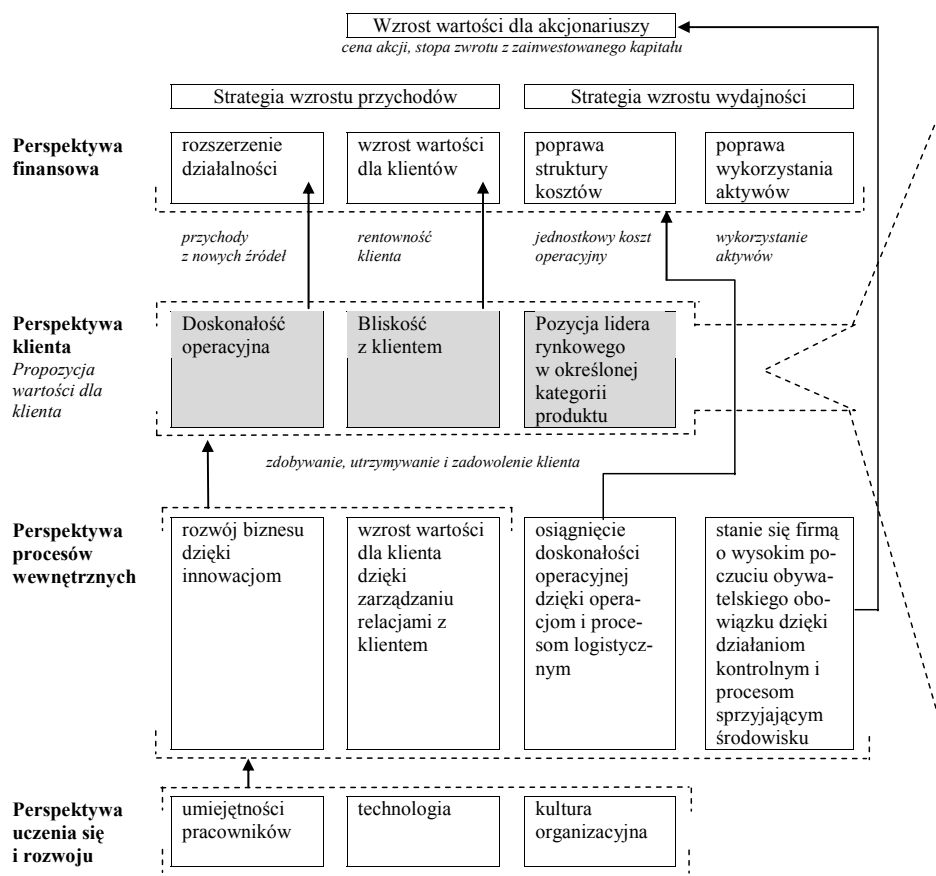
- 4) prezentuje sposób, w jaki jednostka przekształca podejmowane inicjatywy i posiadane zasoby, w tym aktywa niematerialne (np. umiejętności pracowników, wiedzę, kulturę organizacyjną) w wymierne, materialne rezultaty;

- 5) umożliwia pracownikom zrozumienie, jak ich praca jest powiązana z ogólnymi celami organizacji, ułatwiając im wykonywanie swoich obowiązków w sposób skoordynowany, we współpracy z innymi zatrudnionymi;

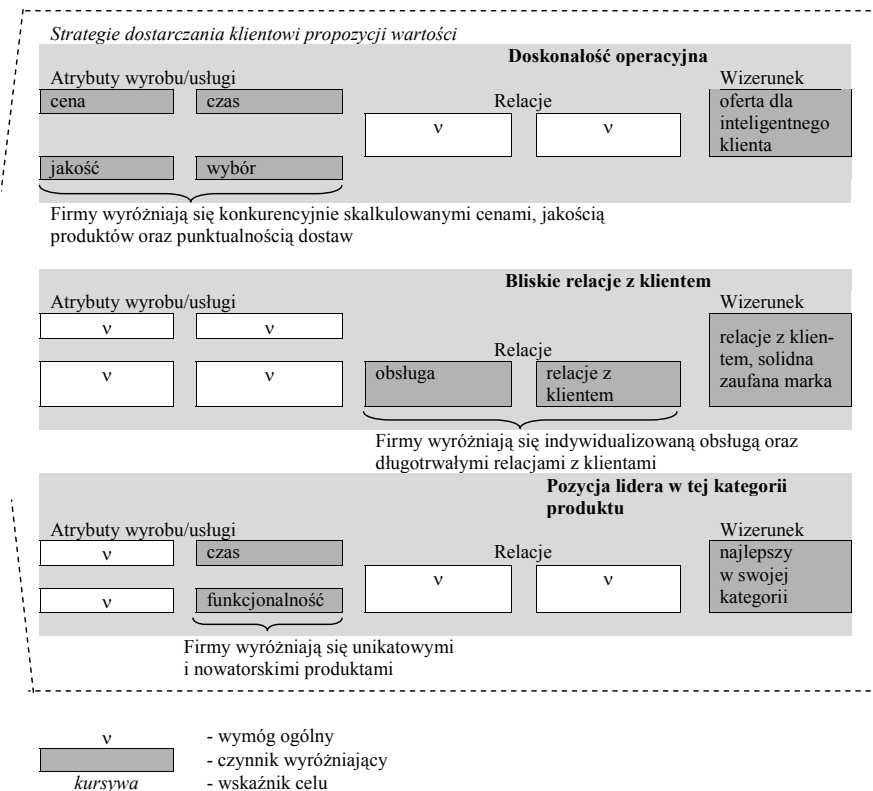
- 6) komunikuje zmiany strategii bardziej efektywnie niż dotychczasowe narzędzia, tj. mierniki finansowe.

Każda organizacja, zamierzająca zastosować BSC jako narzędzie zarządzania strategicznego, powinna najpierw opracować własną mapę strategii. R. S. Kaplan i D. P. Norton (2000, 2007b) skonstruowali model mapy strategii, który może być pomocny przy tworzeniu indywidualnych map strategii. Jest on zaprezentowany na rys. 2, składającym się z dwóch części: I – przedstawiającej ujęcie elementów strukturalnych mapy w czterech perspektywach, II – rozwijającej elementy strukturalne perspektywy klienta.

Część I



Część II



Rysunek 2. Mapa strategii jako podstawa zbilansowanej karty wyników
 Źródło: Kaplan, Norton (2000, s. 168–169; 2007b, s. 122–123).

Część I modelu mapy strategii, rozpatrywanego od dołu, pokazuje, że pracownicy potrzebują wiedzy, umiejętności i systemów (perspektywa uczenia się i rozwoju), by wprowadzić innowacje oraz osiągnąć właściwe z punktu widzenia strategii zdolności i odpowiedni poziom efektywności (perspektywa procesów wewnętrznych), aby firma mogła zaoferować określoną wartość na rynku (perspektywa klienta), co będzie prowadziło do wyższej wartości dla akcjonariuszy (perspektywa finansowa) (Kaplan i Norton, 2007b, s. 120).

Część II modelu, stanowiąca uszczegółowienie perspektywy klienta na mapie strategii, obrazuje trzy strategie formułowania propozycji wartości dla klienta², spośród których jednostki gospodarcze wybierają zazwyczaj jedną strategię.

² Propozycja wartości dla klienta (*customer value proposition*) jest jednym z często stosowanych współcześnie terminów z praktyce zarządzania i marketingu. J. C. Anderson i in. (2008)

Są to: doskonałość operacyjna, bliskie relacje z klientami oraz walka o pozycję lidera rynkowego w danej kategorii produktu (wyrobu, usługi). Propozycja wartości dostarczonej klientowi jest rdzeniem każdej strategii biznesowej i oznacza połączenie cech wyrobów i usług oferowanych przez firmę, relacji z klientem i jej wizerunku. Wyznacza ona sposób, w jaki przedsiębiorstwo ma odróżnić się od konkurentów, aby pozyskać docelowego klienta, zatrzymać go i umocnić z nim relacje. Przedsiębiorstwa dążą do doskonałości w jednej z trzech dziedzin, ustalając jednocześnie minimalne standardy dla dwóch pozostałych (Kaplan, Norton, 2000, s. 172).

Budowę mapy strategii należy rozpoczynać od góry. Najpierw ustala się długofalowe cele finansowe przedsiębiorstwa, a potem określa propozycję wartości dla klientów, która ma stanowić drogę do osiągnięcia założonego wzrostu przychodów i wyznaczonych głównych celów w perspektywie finansowej. Na następnym etapie konstrukcji mapy należy wyspecyfikować najważniejsze procesy w przedsiębiorstwie, dzięki którym jest możliwe dostarczenie propozycji wartości dla klientów. Niezbędne do wykonania tych procesów zasoby niematerialne, stanowiące składnik kapitału intelektualnego (ludzkiego, informacyjnego, organizacyjnego), identyfikuje się w dalszej części mapy (perspektywie uczenia się i rozwoju), tworzącej jej fundament.

Należy ponadto określić powiązania między wskazanymi składnikami tego kapitału a najważniejszymi wewnętrznymi procesami przedsiębiorstwa. Przesuwając się dalej w górę mapy strategii, trzeba wskazać związki między elementami strukturalnymi kolejnych perspektyw, co pozwoli na zbudowanie drogi zależności: od zasobów niematerialnych do strategicznych celów i strategii organizacji. Droga tych zależności umożliwi organizacji dopasowanie zasobów niematerialnych do strategii oraz pomiar ich wkładu w jej realizację. R. S. Kaplan i D. P. Norton (2004a, b, s. 76) nazywają stopień, w jakim zasoby te przyczyniają się (lub nie) do właściwego przebiegu procesów wewnętrznych, strategiczną gotowością aktywów niematerialnych (*strategic readiness*).

Tak wykreślona mapa strategii wskazuje na szczególną rolę składników kapitału intelektualnego w dążeniu współczesnych przedsiębiorstw do osiągania swoich długofalowych celów. Właściwe rozpoznanie, pomiar, doskonalenie i wykorzystanie zasobów niematerialnych przedsiębiorstw uznaje się za sposób na zdobywanie przewagi konkurencyjnej we współczesnej gospodarce (zob. szerzej: Kaplan, Norton, 2004 a, b; Szycha, 2007a, s. 490–492).

twierdzą, że nie ma zgody na to, co ma obejmować taka propozycja. Autorzy ci wyróżnili trzy sposoby formułowania „propozycji wartości” używane przez dostawców: 1) lista wszystkich korzyści, jakie płyną dla klienta z danej oferty, 2) pozytywne wyróżniki, tj. wszystkie różnice w porównaniu do najlepszego alternatywnego rozwiązania, które przemawiają na korzyść danej oferty, 3) kluczowe argumenty, tzn. jedna lub dwie różnice, które mają największą wartość dla docelowych klientów.

4. Podsumowanie

Koncepcja Balanced Scorecard określa ramy dla wyboru mierników pomiaru dokonań przedsiębiorstw i innych organizacji, umożliwiając pomiar stopnia realizacji przyjętej strategii działania. Idea zbilansowanej karty wyników wymaga zbudowania dla danego podmiotu gospodarczego systemu pomiaru wyników, dostosowanego do uwarunkowań sytuacyjnych działalności podmiotu. Miary wyników odgrywają kluczową rolę w opracowaniu planów strategicznych, w zapewnieniu skutecznej implementacji strategii jednostki (w tym strategii tworzenia wartości dla właścicieli i klientów), monitorowaniu i ocenie stopnia realizacji jej celów, w systemach kontroli kierowniczej oraz w systemach motywowania i wynagradzania kierowników, pod warunkiem że są dostosowane do wyznaczonej i realizowanej strategii podmiotu. Dostosowanie to można osiągnąć poprzez skonstruowanie mapy strategii opasującej relacje przyczynowo-skutkowe między zasobami, procesami i działaniami wymaganymi dla realizacji strategii.

Mapa strategii jest narzędziem komunikowania w organizacji w sposób graficzny zarówno strategii, jak i procesów, które są pomocne przy jej implementacji. Umożliwia ona pracownikom rozumienie, jak ich praca jest powiązana z ogólnymi celami organizacji, ułatwiając im wykonywanie swoich obowiązków w sposób skoordynowany, we współpracy z innymi zatrudnionymi, dla osiągnięcia wytyczonych celów (Kaplan, Norton, 2000, s. 168). Mapy strategii należy wykreślać indywidualnie dla jednostek gospodarczych. Pomocne w wykonaniu tego zadania są modele mapy strategii opracowane przez twórców tej koncepcji (Kaplan, Norton, 2000, 2004a, b), a także mapy strategii firm tworzących tzw. „galerię sław” (*hall of fame*)³, tj. jednostek odnoszących sukcesy z wdrożenia BSC (*Strategiczna...*, 2007, s. 138).

Literatura

- Ahn H. (2001), *Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report*, „Long Range Planning”, **34**, s. 441–461.
- Anderson J. C., Narus J. A., Wouter Rossum van (2008), *Propozycja wartości dla klienta na rynku biznesowym*, „Harvard Business Review Polska”, grudzień, s. 77–83.
- Bach N. (2006), *Analyse der empirischen Balanced Scorecard Forschung in deutschsprachigen Raum*, „Controlling&Management”, **5**, September/Oktober, s. 298–304.

³ Opisy wdrożeń BSC wraz z mapą strategii w jednostkach gospodarczych zaliczonych do „galerii sław” są prezentowane w serii opracowań *A Balanced Scorecard Hall of Fame™ Profile*, opublikowanej przez Wydawnictwo HBR.

- DeBusk G. K., Brown R. M., Killough L. N. (2003), *Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced Scorecard*, „The British Accounting Review”, **35**, s. 215–231.
- Francis G., Minchington C. (2000), *Value-based management in practice*, „Management Accounting”, February, s. 46–47.
- Information for better markets. *New reporting models for business* (2003), The Institute of Chartered Accountants, London, November.
- Jaruga A. (2000), *Zrównoważona karta dokonań w systemie zarządzania strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, **1**, s. 2–5.
- Kaplan R. S. (2006), *Strategy Execution Through Alignment*, Balanced Scorecard Collaborative and Robert S. Kaplan, prezentacja slajdów, s. 54.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 71–79.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1996), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 75–85.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2000), *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 167–176.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2001a), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2001b), *Strategiczna Karta Wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera CIM, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2001c), *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*, „Accounting Horizons”, **15**, 1, March, s. 87–104; *Part II*, „Accounting Horizons”, **15**, 2, June, s. 147–160.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2004a), *Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets*, „Harvard Business Review”, February, s. 52–63.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2004b), *Czy niematerialne zasoby współgrają ze strategią twojej firmy?*, „Harvard Business Review Polska”, kwiecień, s. 72–89.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2007a), *Strategiczna karta wyników: mierniki, które wpływają na wzrost efektywności firmy*, „Harvard Business Review Polska”, październik, s. 125–135.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2007b), *Masz problem ze strategią? Przedstaw ją w formie mapy*, „Harvard Business Review Polska”, kwiecień, s. 118–128.
- Malmi T. (2001), *Balanced scorecards in Finish companies: a research note*, „Management Accounting Research”, **12**, s. 207–220.
- Michalak J. (2006), *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **34(90)**, SKwP, Warszawa, s. 53–66.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Otley D. (1999), *Performance management: a framework for management control systems research*, „Management Accounting Research”, **10**, s. 363–382.
- Piasecki P., Jabłoński A., Jabłoński M. (2008), *Studium przypadku. Wdrożenie controllingu z wykorzystaniem Strategicznej Karty Wyników*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **1**, s. 27–34.
- Sobańska I., Kulikowska G. (2004), *Zastosowanie strategicznej karty wyników w Departamencie Księgowości – z doświadczeń praktyki*, „Rachunkowość”, **4**, s. 14–19.
- Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T. (2003), *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries*, „Management Accounting Research”, **14**, s. 361–387.
- Strategiczna karta wyników: co się zmieniło po 15 latach* (2007), wywiad A. Łojka z R. S. Kaplanem, „Harvard Business Review Polska”, październik, s. 136–140.

- S z y c h t a A. (2007a), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- S z y c h t a A. (2007b), *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **41(97)**, Warszawa, s. 167–194.
- T u o m e l a T.-S. (2000), *Customer focus and strategic control, A constructive case study of developing a strategic performance measurement system at FinABB*, Turku School of Economics and Business Administration, Turku.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-263-7