

Bartłomiej Nita

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

EUROPEJSKIE PODEJŚCIA DO BUDOWANIA WIELOWYMIAROWYCH KART DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Potrzeby w zakresie pomiaru, raportowania i oceny wyników przedsiębiorstw uległy radykalnej zmianie w okresie ostatniego ćwierćwiecza. Jeszcze w latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku systemy pomiaru wyników były zorientowane głównie na miary finansowe, takie jak stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału. Mając na względzie potrzebę uniknięcia ograniczeń istniejących koncepcji¹, zaczęto w praktyce poszukiwać nowych instrumentów, które mogłyby stanowić fundament systemu pomiaru i oceny dokonań w przedsiębiorstwach. Jedną z inicjatyw był projekt badawczy firmy konsultingowej KPMG „Mierzenie efektywności w organizacjach przyszłości”, prowadzony pod kierunkiem D.P. Nortona przy współudziale profesora R.S. Kaplana z Uniwersytetu Harvarda. Rezultat prowadzonych badań stanowiło zaproponowanie kompleksowej koncepcji pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie, czyli zrównoważonej kraty wyników (*Balanced Scorecard*). W 1992 r. w „Harvard Business Review” został opublikowany pierwszy artykuł naukowy [Kaplan, Norton 1992], omawiający wyniki analiz oraz wnioski z prowadzonych badań².

Zrównoważona karta wyników jest współcześnie niewątpliwie najbardziej popularnym i najczęściej stosowanym na świecie, a przy tym szeroko opisywanym w literaturze instrumentem pomiaru i oceny dokonań. W związku z tym w niniejszym

¹ Przyczyny poszukiwania nowych koncepcji oceny dokonań oraz ograniczenia tradycyjnych systemów pomiaru wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwem, oparte na spostrzeżeniach autorów publikacji anglojęzycznych, uporządkował m.in. P. Dzurak [2003, s. 13-2].

² Po 1992 r. zaczęły się pojawiać kolejne publikacje na łamach tego czasopisma [Kaplan, Norton 1993; Kaplan, Norton 1996], poszerzające zakres wiedzy na jej temat, natomiast w 1996 r. autorzy koncepcji wydali pozycję zwartą zatytułowaną *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action* (wydanie polskie [Kaplan, Norton 2002]).

opracowaniu zrezygnowano z przedstawienia jej istoty, z którą można się zapoznać, studiując oryginalne prace jej twórców. Należy jednak zdawać sobie sprawę, że *Balanced Scorecard* w wersji zaproponowanej przez Kaplana i Nortona jako koncepcja amerykańska nie jest ani pierwszym, ani jedynym dostępnym rozwiązaniem. W praktyce zaproponowano wiele koncepcji związanych z pomiarem i monitorowaniem wyników przedsiębiorstwa, różniących się stopniem ogólności i zakresem stosowania. W związku z tym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie trzech najważniejszych propozycji zbliżonych metodycznie do zrównoważonej karty wyników, które w różnym okresie rozwinęły się w Europie.

2. Francuska karta wyników

Francuska karta wyników stanowi najstarszą kompleksową koncepcję związaną z pomiarem i oceną dokonań w przedsiębiorstwie. Propozycja określana jako *Tableau de Bord*³ była stosowana już na początku ubiegłego stulecia przez francuskich inżynierów, którzy poszukiwali sposobów usprawniania procesów produkcyjnych poprzez lepsze zrozumienie związków przyczynowo-skutkowych zachodzących przy wykonywaniu różnych działań [Epstein, Manzoni 1997]. Jednakże – jak podaje M. Lebas [1994] – *Tableau de Bord* nie jest koncepcją ani nowatorską, ani wyłącznie francuską. Warto przy tym zauważyć, że jedynie we Francji ten instrument znalazł od samego początku zastosowanie zarówno w organizacjach zorientowanych na zysk, jak i w jednostkach typu *non-profit*. *Tableau de Bord* stanowiła pierwotnie raczej zestaw mierników związanych z procesami produkcyjnymi aniżeli kompleksowy instrument pomiaru i oceny wyników. Na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych ubiegłego wieku wykształciła się współczesna postać *Tableau de Bord*, która z modyfikacjami jest stosowana w praktyce do chwili obecnej⁴. Najogólniej przyjmuje się, że *Tableau de Bord* stanowi instrument zarządzania, który obejmuje zestaw mierników powiązanych siecią zależności przyczynowo-skutkowych, a także proces selekcji, dokumentowania oraz interpretacji tych mierników. Każdy z mierników jest dobierany na potrzeby oceny wyodrębnionej części przedsiębiorstwa, przy czym wszystkie mierniki łącznie odzwierciedlają ogólną sytuację ekonomiczną całej organizacji i służą określeniu stopnia osiągania jej celów.

³ *Tableau de Bord* w języku francuskim oznacza dosłownie tablicę rozdzielczą znajdującą się w pojazdach mechanicznych, takich jak samochód czy samolot, zawierającą liczne urządzenia pomiarowe, jak np. prędkościomierz, obrotomierz czy wskaźnik poziomu paliwa. Podobnie jak tablica w samochodzie pozwala kierowcy na obserwację różnych parametrów związanych z prowadzeniem pojazdu, tak *Tableau de Bord* umożliwia menedżerowi zarządzanie przedsiębiorstwem poprzez monitorowanie i ocenę różnych wielkości ekonomicznych.

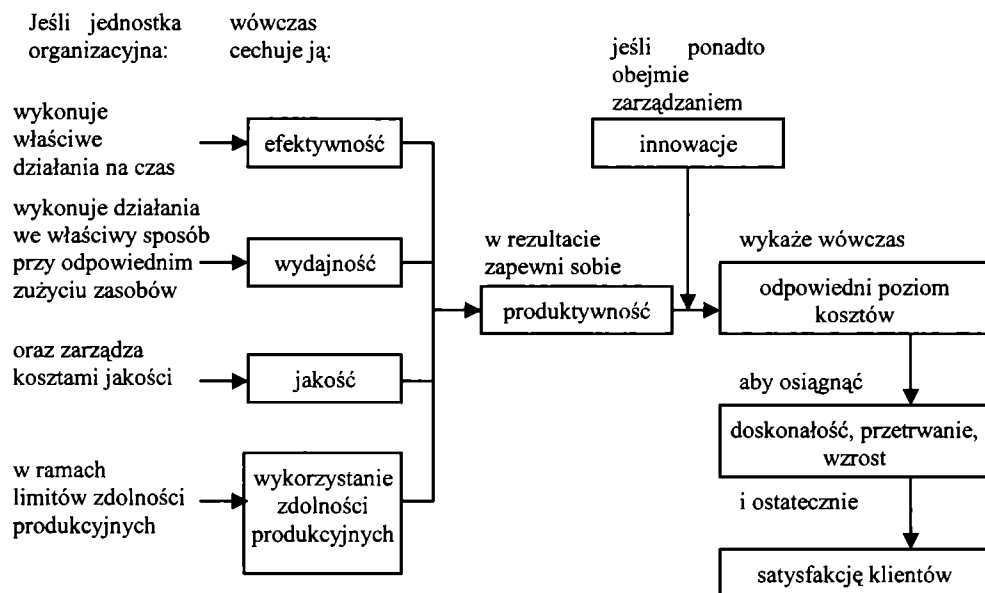
⁴ Od tego czasu powstało wiele publikacji opisujących francuską kartę wyników. Autorami jednej z pierwszych prac na ten temat są P. Lauzel i A. Cibert: *Des ratios au tableau de bord*, Enterprise Moderne d'Édition, Paris 1962. Podaje za [Chiapello, Lebas 1996].

Cele stosowania koncepcji *Tableau de Bord* uwzględniane przez francuskich autorów są różne i zależą od poziomu zarządzania przedsiębiorstwem. Najczęściej wyróżnia się cztery podstawowe cele (por. [Chiapello, Lebas 1996; Lebas 1994]):

- 1) wspomaganie menedżerów w procesie zarządzania jednostkami organizacyjnymi, za które są odpowiedzialni,
- 2) monitorowanie jednostek podrzędnych przez jednostki nadrzędne przy jednoczesnym raportowaniu dokonań do wyższych szczebli zarządzania,
- 3) wspieranie procesu zarządzania poprzez delegację uprawnień,
- 4) integrację wzorców zachowań poprzez stworzenie wspólnej bazy informacyjnej.

Francuska karta wyników jest specyficznym narzędziem zarządzania. Obejmuje ona zbiór określonych mierników, pozwalających na monitorowanie oraz ocenę dokonań przedsiębiorstwa, przy czym istotę tej koncepcji można wyjaśnić bardziej szczegółowo, stwierdzając, że *Tableau de Bord*:

- 1) jest oparta na przyczynowo-skutkowym modelu dokonań jednostki gospodarczej,
- 2) stanowi instrument rozwinięcia i wdrażania strategii,
- 3) zawiera elastyczne, dynamiczne, proste i zdywersyfikowane informacje,
- 4) jest spójna z koncepcją statystycznej kontroli procesów.



Rys. 1. Przykład struktury modelu przyczynowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Chiapello, Lebas 1996].

Francuska koncepcja karty wyników obejmuje wiązkę mierników, które są wybierane przy założeniu, że menedżerowie powinni monitorować te parametry opisujące działalność jednostki gospodarczej, za które są oni odpowiedzialni. *Tableau de Bord* może być interpretowana jako model przyczynowy podobny do diagramu Ishikawy, w którym identyfikuje się kluczowe związki przyczynowo-skutkowe oraz wskazuje obszary, gdzie podejmowanie działań jest najbardziej efektywne z punktu widzenia otrzymywania pożądaných rezultatów.

Najważniejszym elementem z punktu widzenia nawigacyjnej funkcji *Tableau de Bord* jest to, aby kluczowe czynniki sukcesu zostały właściwie zidentyfikowane oraz miały przypisane odpowiednie mierniki. Rozpoznaniu tych czynników może pomóc narysowanie schematu odzwierciedlającego strukturę związków przyczynowo-skutkowych w jednostce, dla której projektuje się tablicę wyników. Przykład takiego schematu, który niejako wyjaśnia związki łączące kluczowe czynniki sukcesu z satysfakcją klientów, ukazano na rys. 1.

3. Skandynawska karta wyników

Skandynawska koncepcja nawigatora powstała na potrzeby przedsiębiorstwa oferującego szeroki wachlarz usług finansowych Skandia AFS (*Skandia Assurance and Financial Services*)⁵. Nawigator Skandii powstał w wyniku poszukiwania źródeł wartości tego przedsiębiorstwa, które doprowadziły do badań nad kapitałem intelektualnym, prowadzonych przez zespół pracowników Skandii pod kierunkiem L. Edvinssona, późniejszego dyrektora do spraw kapitału intelektualnego tej spółki. Propozycja nawigatora jest stosunkowo młoda, ponieważ badania zostały zainicjowane w 1991 r., natomiast w 1995 r. Skandia opublikowała pierwszy na świecie raport dotyczący kapitału intelektualnego w postaci załącznika do sprawozdania finansowego⁶.

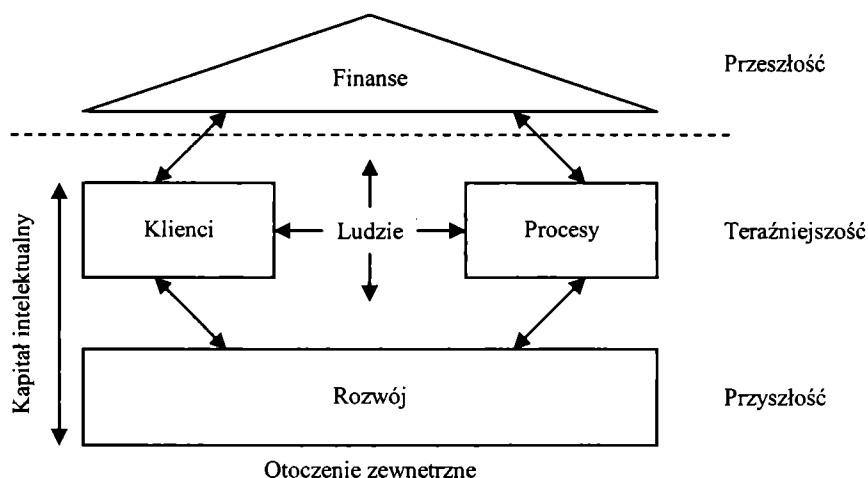
Rezultaty badań prowadzonych w Skandii doprowadziły do zdefiniowania kapitału intelektualnego, wyróżnienia jego części składowych oraz szczegółowych komponentów a ostatecznie do stworzenia koncepcji karty wyników, określanej jako Nawigator Skandii⁷, która bardzo silnie podkreśla znaczenie zarządzania zasobami o charakterze niematerialnym.

⁵ Mimo że Skandia powstała w Szwecji w 1855 r., do dzisiaj ma główną siedzibę w Sztokholmie i obecnie stanowi przedsiębiorstwo działające w dwudziestu krajach świata na czterech kontynentach, w tym również w Polsce. Skandia zatrudnia na całym świecie ok. 5 800 pracowników, natomiast przychody w 2005 r. wyniosły 128 bln SEK (koron szwedzkich, tj. ok. 53 bln PLN). Zob. <http://www.skandia.com>.

⁶ Swoje doświadczenia L. Edvinsson opisał we współpracy z M.S. Malone w książce wydanej w 1997 r. przez HarperCollins Publishers Inc. pt. *Intellectual Capital*. Wydanie polskie tej pozycji to [Edvinsson, Malone 2001].

⁷ Nazwa „nawigator” odzwierciedla jego ideę, zgodnie z którą omawiany instrument ma służyć kompleksowemu sterowaniu działalnością przedsiębiorstwa za pomocą zbioru mierników osiągania celów strategicznych przy uwzględnieniu istotnej roli kapitału intelektualnego w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa.

Obecnie zarówno w literaturze, jak i w praktyce występuje wiele definicji kapitału intelektualnego, przy czym w Skandii definiuje się go jako „posiadaną wiedzę, doświadczenie, technologię organizacyjną, stosunki z klientami i umiejętności zawodowe, które dają przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną na rynku” [Edvinsson, Malone 2001, s. 40]. Tak postrzegany kapitał intelektualny obejmuje dwie zasadnicze składowe: kapitał ludzki i kapitał strukturalny⁸. Konstrukcja nawigatora, którą ukazano na rys. 2, jest podobna do układu zrównoważonej karty wyników i obejmuje pięć obszarów, rozumianych analogicznie do perspektyw wyodrębnianych w ramach *Balanced Scorecard*.



Rys. 2. Nawigator Skandii

Źródło: [Edvinsson, Malone 2001, s. 56].

W górnej części rys. 2 znajduje się obszar finansowy, który odzwierciedla zdarzenia historyczne oraz informuje o sytuacji przedsiębiorstwa w danym momencie. Wskaźniki uwzględniane w tym obszarze są najczęściej powszechnie znane i konstruowane na bazie sprawozdań finansowych, przy czym można również tworzyć nowe mierniki. Ta część nawigatora jest osadzona w przeszłości. Poniżej umiejscowione są obszary mające związek z teraźniejszością, czyli obszar klientów oraz obszar procesów, które reprezentują składowe kapitału strukturalnego. Mierniki ujmo-

⁸ Kapitał ludzki obejmuje wiedzę pracowników, ich innowacyjność oraz zdolność do sprawnego wykonywania zadań, natomiast kapitał strukturalny zawiera systemy informatyczne wraz z oprogramowaniem i bazami danych oraz patenty, znaki handlowe, technologie, a także strukturę organizacyjną. Kapitał strukturalny można dodatkowo podzielić na kapitał kliencki (zasoby przedsiębiorstwa wyrażane w postaci grupy lojalnych klientów oraz relacje zachodzące między przedsiębiorstwem a klientami) oraz kapitał organizacyjny (inwestycje przedsiębiorstwa w systemy, narzędzia oraz jego kultura organizacyjna), który poddaje się podziałowi na kapitał innowacji oraz kapitał procesów.

wane w tych obszarach pozwalają na bieżące monitorowanie stopnia osiągania celów przedsiębiorstwa z perspektywy relacji z klientami oraz doskonalenia procesów zachodzących w organizacji. Na samym dole umieszczono fundament całej konstrukcji, czyli obszar rozwoju, który jest zorientowany na przyszłość organizacji. Miary uwzględnione w tym obszarze służą nie tylko ocenie przygotowania przedsiębiorstwa do podejmowania wyzwań w przyszłości (szkolenie pracowników, wprowadzanie nowych produktów itp.), są również pomocne przy odpowiedzi na pytanie, jak przedsiębiorstwo odrzuca przeszłość np. poprzez zmianę produktów lub wycofywanie się z nierozwojowych rynków. Ostatni obszar, czyli obszar związany z ludźmi, umieszczono w centrum, ponieważ oddziałuje on na wszystkie pozostałe obszary. Mając na względzie istotę kapitału intelektualnego, należy przypomnieć, że obszar ludzki determinuje jego tworzenie niemal w połowie. Mierniki umieszczone w tym obszarze powinny umożliwiać pomiar i ocenę wiedzy, zdolności oraz innowacyjność pracowników.

Porównując zrównoważoną kartę wyników oraz Nawigator Skandii, można stwierdzić, że obie koncepcje są do siebie bardzo zbliżone i w swojej konstrukcji wyrażają podobne, zorientowane na strategię, podejście do pomiaru i oceny wyników. W pierwotnej postaci *Balanced Scorecard* obejmuje cztery perspektywy (finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i wzrostu), natomiast propozycja skandynawska uwzględnia niemal analogiczny zestaw perspektyw (obszarów), wzbogacając go o obszar ludzki. Akcentowanie znaczenia perspektywy zorientowanej na ludzi stanowi w zasadzie główny element odróżniający Nawigator Skandii w konfrontacji ze zrównoważoną kartą wyników. Takie podejście jest wyrazem bezpośredniej dbałości o zarządzanie kapitałem intelektualnym, które wszak stanowiło przesłankę powstania skandynawskiego nawigatora. Oczywiście w praktyce mierniki uwzględniane w ramach obszaru ludzkiego mogą z powodzeniem odnaleźć swoje miejsce w czterech perspektywach *Balanced Scorecard* bez konieczności wyróżniania w niej piątej, dodatkowej perspektywy⁹.

4. Niemiecka karta wyników

Niemiecka karta wyników nie jest koncepcją nową, stanowi bowiem jedynie modyfikację propozycji R.S. Kaplana i D.P. Nortona, dokonaną na potrzeby praktyki niemieckich przedsiębiorstw. Twórcami tej adaptacji na grunt europejski są H.R. Friedag i W. Schmidt, założyciele Międzynarodowej Sieci Doradców *Balanced Scorecard* z siedzibą w Berlinie, a także uznani konsultanci i autorzy wielu wdrożeń.

⁹ Warto podkreślić, że z raportu przygotowanego dla Ministerstwa Handlu i Przemysłu w Danii wynika, iż rozwiązania zbliżone do koncepcji Nawigatora Skandii stosowano w praktyce z powodzeniem w wielu skandynawskich przedsiębiorstwach [Jarugowa, Fijałkowska, 2002 s. 152-153].

Podstawowe różnice między *Balanced Scorecard* R.S. Kaplana i D.P. Nortona a propozycją H.R. Friedaga i W. Schmidta obejmują:

- 1) odmienne podejście do równoważenia celów i mierników,
- 2) obszary zastosowania,
- 3) liczbę perspektyw,
- 4) proces wdrożeniowy,
- 5) podejście do zależności przyczynowo-skutkowych.

W karcie wyników w ujęciu amerykańskim kładzie się duży nacisk na zrównoważenie celów i mierników, które odnosi się do równowagi między miarami finansowymi i niefinansowymi, krótkoterminowymi i długoterminowymi, wynikowymi i prowadzącymi, obiektywnymi i subiektywnymi, a także zewnętrznymi i wewnętrznymi. Propozycja niemiecka nie musi być „zrównoważona”, natomiast zdaniem jej autorów i propagatorów powinna być „strategiczna”. W związku z tym o ile w odniesieniu do oryginalnej koncepcji amerykańskiej używa się często wiernego tłumaczenia „zrównoważona” lub „zbilansowana” karta wyników, o tyle dla koncepcji niemieckiej postuluje się nazwę „strategiczna karta wyników”. H.R. Friedag i W. Schmidt wyrażają pogląd, że w karcie wyników należy zapisywać wyłącznie cele o znaczeniu strategicznym, ich zdaniem nie ma potrzeby równoważenia celów na wielu płaszczyznach.

Warto pamiętać, że geneza koncepcji Kaplana i Nortona była związana z potrzebą stworzenia kompleksowego systemu pomiaru wyników w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dopiero z upływem czasu *Balanced Scorecard* była traktowana jako system zarządzania strategicznego. Natomiast Friedag i Schmidt od samego początku postulowali dwukierunkowe wykorzystanie karty wyników, wskazując na jej dwa zastosowania:

- 1) na potrzeby zarządzania,
- 2) na potrzeby raportowania wyników.

Stosowanie karty wyników na potrzeby zarządzania oznacza stworzenie tzw. zarządczej karty wyników, która stanowi instrument zarządzania strategicznego. W tym ujęciu strategiczna karta wyników jest zorientowana na wykonywanie działań mających na celu realizację oraz rozwój strategii. Za pomocą zarządczej karty wyników można planować, organizować, motywować, a także kontrolować te działania, co sprzyja rozwijaniu różnych obszarów potencjału przedsiębiorstwa i zapewnieniu mu sukcesu rynkowego. W związku z tym w karcie zarządczej istotną rolę odgrywają ludzie i wykonywane przez nich działania.

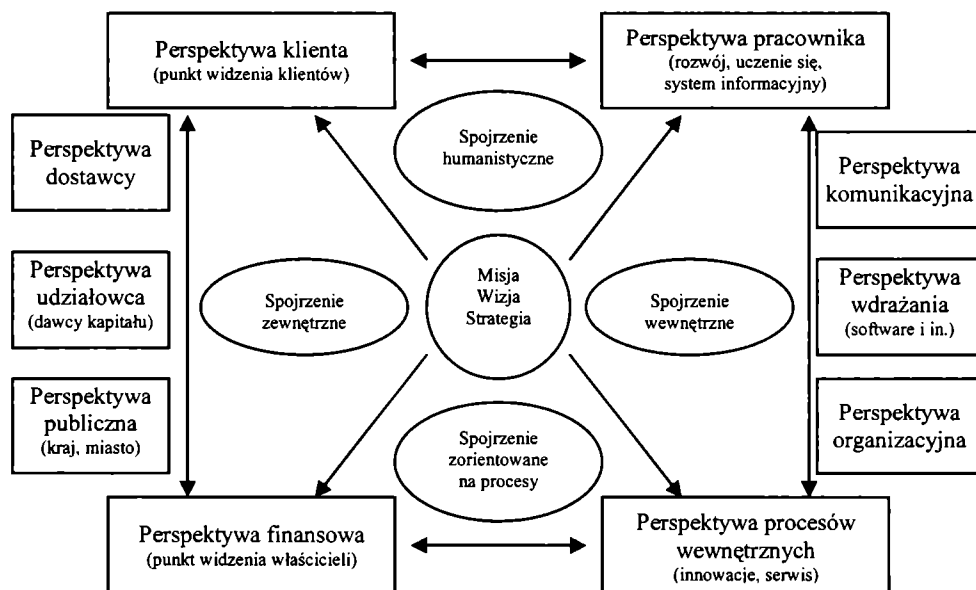
Wykorzystanie karty wyników na potrzeby raportowania dotyczy skonstruowania tzw. sprawozdawczej karty wyników i uwzględnia jej możliwości w znacznie węższym zakresie. Służy ona bowiem jedynie jako instrument pomiaru i komunikowania dokonań organizacji różnym grupom interesariuszy, takim jak właściciele, dawcy kapitału obcego lub potencjalni inwestorzy. W sprawozdawczej karcie wyników główną rolę odgrywają zatem cele i mierniki ich osiągania. Schematyczne porównanie zarządczej i sprawozdawczej karty wyników ukazano w tab. 1.

Tabela 1. Porównanie zarządczej i sprawozdawczej karty wyników

Kryterium	Zarządcza karta wyników	Sprawozdawcza karta wyników
Cel stosowania	Potrzeby związane z zarządzaniem organizacją, realizacją i rozwojem strategii	Potrzeby związane z właściwą alokacją zasobów oraz komunikowaniem dokonań
Orientacja	Działania wykonywane przez pracowników	Cele i mierniki ich osiągania
Obszar zastosowania	Rozwój potencjału strategicznego przedsiębiorstwa	Wykorzystanie potencjału strategicznego przedsiębiorstwa
Odbiorcy informacji	Menedżerowie i pracownicy	Osoby z zewnątrz (udziałowcy, inwestorzy, kredytodawcy)

Źródło: opracowanie własne.

Jak wcześniej wskazywano, pierwotna koncepcja Kaplana i Nortona zakładała wyróżnienie perspektyw: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i wzrostu. Obecnie autorzy ci również uwzględniają możliwości rozszerzenia tego zbioru, przy czym to właśnie Friedag i Schmidt jako pierwsi zwrócili uwagę na potrzebę elastycznego podejścia do kształtowania karty wyników i doboru perspektyw zgodnie ze specyfiką przedsiębiorstwa. W swoich publikacjach podają wiele przykładów ukazujących możliwości rozszerzenia znanej powszechnie konfiguracji czterech perspektyw Kaplana i Nortona. Możliwe perspektywy w ujęciu niemieckim zaprezentowano na rys. 3.



Rys. 3. Perspektywy zrównoważonej karty wyników według Friedaga i Schmidta

Źródło: [Friedag, Schmidt, Lewandowska, Likierski 2004, s. 21].

Konstrukcja karty wyników to jedynie wyobrażanie sobie istoty tego instrumentu, przy czym jej zrozumienie wymaga wyjaśnienia procesu wdrożenia, który – jak wspomniano – przebiega nieco odmiennie, niż w przypadku koncepcji Kaplana i Nortona. Można wyróżnić siedem etapów wdrażania strategicznej karty wyników [Friedag, Schmidt 2003]:

- 1) zdefiniowanie misji, wizji i celów,
- 2) zdefiniowanie dróg strategicznych i perspektyw,
- 3) zebranie pomysłów i wypełnienie ram strategicznych konkretnymi działaniami,
- 4) powiązanie w konkretne projekty strategiczne i budżetowanie,
- 5) zdefiniowanie zakresów odpowiedzialności i powiązanie z systemem motywacyjnym,
- 6) kontrola wyników w ramach zarządczej i sprawozdawczej karty wyników,
- 7) zorganizowanie procesu uczenia się.

5. Podsumowanie

Przedstawione skrótkowo koncepcje wielowymiarowych kart wyników różnią się między sobą ze względu na wiele aspektów, które są uwarunkowane genezą poszczególnych propozycji. Podstawowe wyróżniki dotyczą obszarów stosowania, konstrukcji związanej z istotą proponowanych perspektyw, powiązań zachodzących między ujmowanymi w nich celami i miernikami, a także aspektów wdrożeniowych i wreszcie samej filozofii danej koncepcji, odnoszącej się do problemu „równoważenia”. Syntetyczne porównanie omawianych instrumentów w przekroju różnych kryteriów zaprezentowano w tab. 2.

Mimo znacznej różnorodności propozycji europejskich, wydaje się, że funkcję kompleksowego, wielowymiarowego systemu pomiaru i oceny wyników, a przy tym fundamentu procesu zarządzania strategicznego, najlepiej spełnia propozycja amerykańska. *Balanced Scorecard* jest bowiem niezwykle dynamiczna, nieustannie ewoluuje i może być kształtowana na wiele sposobów w zależności od potrzeb. Uwzględnia ponadto bezpośrednio podstawowe cele finansowe przedsiębiorstwa odnoszące się do kreowania jego wartości, a przy tym jest koncepcją w wysokim stopniu uporządkowaną i zwięzłą. Rozwiązanie niemieckie jest w zasadzie pewną modyfikacją propozycji Kaplana i Hortona, choć jego autorzy twierdzą, że jest to modyfikacja nowatorska, przy czym trudno znaleźć racjonalne argumenty potwierdzające takie stanowisko. Francuska tablica natomiast jest, zdaniem autora, koncepcją w znacznym stopniu statyczną i przestarzałą, nie podąża ona za dynamicznymi zmianami zachodzącymi we współczesnej gospodarce. Publikacje francuskie bardzo często opisują ten instrument podobnie jak pół wieku temu, ignorując potrzebę jego ciągłego dostosowywania do nowych uwarunkowań rynkowych. Nawigator Skandii jest wreszcie koncepcją bardzo silnie zorientowaną na zarządzanie kapitałem intelektualnym, wzorowaną jednakże w swej formie na rozwiązaniu amerykańskim.

Tabela 2. Porównanie europejskich koncepcji kart wyników z *Balanced Scorecard*

Kryterium porównania	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Tableau de Bord</i>	Skandia Nawigator	Karta niemiecka Friedaga i Schmidta
Obszar zastosowania	Pierwotnie system pomiaru wyników, obecnie instrument opisu (wizualizacji) strategii w przedsiębiorstwie oraz kompleksowy system zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem	Pierwotnie instrument kontroli inżynierskiej, obecnie akcentuje się rolę tablicy we wspomaganiu zarządzania strategicznego. Odgrywa istotną rolę w organizacjach <i>non-profit</i>	Przed wszystkim instrument zarządzania kapitałem intelektualnym poprzez jego pomiar i raportowanie, a także sterowanie działalnością przedsiębiorstwa za pomocą zbioru mierników osiągania celów strategicznych	Zarówno instrument zarządzania strategicznego (zarządcza karta wyników), jak też kompleksowy system pomiaru wyników (sprawozdawcza karta wyników)
Liczba obszarów (perspektyw)	Cztery podstawowe: • finansowa • klienta • procesów wewnętrznych • uczenia się i wzrostu z możliwością rozszerzenia tego zbioru	Nie wyodrębnia się wyraźnie poszczególnych perspektyw	Pięć zasadniczych obszarów: • finansów • klientów • procesów • rozwoju • ludzki	Nie ma obszarów podstawowych, preferowane jest bardzo indywidualne podejście. Przykładowe perspektywy to: publiczna, ochrony środowiska, grupy kapitałowej, komunikacji, dawców kapitału, organizacyjna, konkurencji
Uwzględnienie powiązań	Silne akcentowanie powiązań przyczynowo-skutkowych między miernikami i celami za pomocą „mapowania strategii”	Uwzględnia powiązania przyczynowo-skutkowe prowadzące od misji i wizji przez cele strategiczne, kluczowe czynniki sukcesu (KSF) po kluczowe miary dokonań (KPI)	Uwzględnia zależności między różnymi obszarami z punktu widzenia kreowania kapitału intelektualnego	Krytyka map strategicznych, które nie uwzględniają wszystkich okoliczności. Preferuje się tzw. macierz ram procesu strategicznego, czyli związki logiczne między drogami strategicznymi (kierunkami rozwoju) a perspektywami
Aspekty wdrożeniowe	Procedura wdrożenia kładzie nacisk na kaskadowanie, czyli przełożenie zrównoważonej karty wyników całego przedsiębiorstwa na niższe szczeble struktury organizacyjnej	Projektowanie odrębnej tablicy dla każdej jednostki w przedsiębiorstwie, przy czym owe częściowe tablice powinny być zintegrowane na najwyższym szczeblu zarządzania	Wdrażanie jest kompleksowe i dotyczy całego przedsiębiorstwa jednocześnie i w wszystkich jego obszarów, przy uwzględnieniu istotnej roli kapitału intelektualnego w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa	Definiowanie kilku dróg rozwoju oraz tworzenie jednocześnie w przekroju perspektyw i dróg tzw. projektów strategicznych uwzględniających triadę cel-działanie-miernik
Poziom zrównoważenia	Zrównoważenie celów i mierników to podstawowy paradygmat (finansowe i niefinansowe, krótko- i długoterminowe, wynikowe i prowadzące, obiektywne i subiektywne, zewnętrzne i wewnętrzne)	Autorzy postulują zrównoważenie, przy czym w praktyce przeważają mierniki finansowe i wewnętrzne	Koncentracja na miernikach niefinansowych, silne akcentowanie roli pomiaru kapitału intelektualnego	Nie ma potrzeby równoważenia, istotne jest, by cele i mierniki miały znaczenie strategiczne

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując prowadzone rozważania, należy stwierdzić, że współcześnie konkretna propozycja metodyczna, a szczególnie jej nazwa, nie ma wielkiego znaczenia. Przedsiębiorstwa nie muszą akceptować w całości oferowanych instrumentów, mogą jednak projektować własne karty wyników, które będą czerpać z najlepszych wzorców światowych, a jednocześnie będą bardzo dobrze dopasowane do ich indywidualnych potrzeb.

Literatura

- Chiapello E., Lebas M., *The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information*, European Accounting Association, Bergen 1996.
- Dżurak P., *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2003.
- Edvinsson L., Malone M.S., *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Epstein M.J., Manzoni J.F., *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action*, „Management Accounting”, vol. 79, no. 2, August 1997.
- Friedag H.R., Schmidt W., *Balanced Scorecard at work. Strategisch – taktisch – operativ*, Haufe-Verlag, Freiburg 2003.
- Friedag H.R., Schmidt W., Lewandowska A., Likierski M., *My Balanced Scorecard. Moja Strategiczna karta wyników*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Jarugowa A., Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym – koncepcje i praktyka*, ODiDK, Gdańsk 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, „Harvard Business Review”, vol. 70, issue 1, January/February 1992.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Putting the Balanced Scorecard to Work*, „Harvard Business Review”, vol. 71, issue 5, September/October 1993.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, „Harvard Business Review”, vol. 74, issue 1, January/February 1996.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Lebas M., *Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice*, „European Accounting Review” 1994, vol. 3, no. 3.

EUROPEAN APPROACH TO CREATION MULTIDIMENSIONAL CORPORATE SCORECARDS

Summary

The paper presents three basic European scorecards, which can be treated as alternative solutions towards Balanced Scorecard originally proposed by R.S. Kaplan and D.P. Norton. Namely, French Tableau de Bord, German version of corporate scorecard and Swedish Skandia Navigator were depicted and critically evaluated, taking into account five criteria.