

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow  
Edward Nowak  
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
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),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
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 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-465-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa .....	13
<b>Piotr Bednarek:</b> Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań .....	31
<b>Renata Biadacz:</b> Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju .....	42
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce .....	52
<b>Halina Buk:</b> Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej .....	69
<b>Jolanta Chluska:</b> Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych .....	77
<b>Halina Chłodnicka:</b> Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania .....	87
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej .....	102
<b>Marlena Ciechan-Kujawa:</b> Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju .....	114
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową .....	125
<b>Michał Dyk:</b> Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG .....	134
<b>Izabela Emerling:</b> Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem .....	143
<b>Beata Iwasieczko:</b> Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności .....	154
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań .....	164
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Jacek Jaworski:</b> Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów .....	183
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej .....	192
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego .....	202
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa .....	211

<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i> .....	220
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
<b>Mariola Kotłowska:</b> Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
<b>Robert Kowalak:</b> Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i> .....	273
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
<b>Agnieszka Lew:</b> Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
<b>Grzegorz Lew:</b> Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
<b>Mariusz Lisowski:</b> Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
<b>Małgorzata Macuda:</b> Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
<b>Andrzej Niemiec:</b> Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
<b>Maria Nieplowicz:</b> Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

<b>Edward Nowak:</b> Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
<b>Piotr Oleksyk:</b> Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego .....	470
<b>Ryszard Orliński:</b> Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
<b>Michał Poszwa:</b> Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie .....	487
<b>Sabina Rokita:</b> Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
<b>Wanda Skoczylas:</b> Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych .....	506
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego .....	519
<b>Alfred Szydelko:</b> Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
<b>Joanna Świerk:</b> Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina .....	538
<b>Piotr Urbanek:</b> Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce .....	570
<b>Beata Zaleska:</b> Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X .....	582

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise .....	30
<b>Piotr Bednarek:</b> Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives .....	41
<b>Renata Bładacz:</b> Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development .....	51
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
<b>Halina Buk:</b> Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group .....	76
<b>Jolanta Chluska:</b> Standard costing in decision-making processes of healthcare units .....	86
<b>Halina Chłodnicka:</b> Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation .....	101
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Performance measurement in insurance activity.....	113

<b>Marlena Ciechan-Kujawa:</b> The advisory function of the external audit and its perspectives .....	124
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
<b>Michał Dyk:</b> KPMG as an example of competence company.....	142
<b>Izabela Emerling:</b> Cost accounting and modern company management.....	153
<b>Beata Iwasieczko:</b> Business models and evaluation of the factors of their effectiveness .....	162
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specificity of error management in an enterprise .....	182
<b>Jacek Jaworski:</b> Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements .....	210
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Cost management by <i>hoshin kanri</i> method .....	229
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
<b>Mariola Kotłowska:</b> Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value .....	263
<b>Robert Kowalak:</b> Production performance indicators in management reports.....	272
<b>Marcin Kowalewski:</b> Performance measurement subordinated to lean management .....	281
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities .....	294
<b>Justyna Kujawska:</b> Costs of unused resources in a hospital ward .....	303
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Planned cost accounting as a source of management information .....	323
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
<b>Agnieszka Lew:</b> Planning and accounting projects costs.....	343
<b>Grzegorz Lew:</b> Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Use of information for cost management in the automotive industry .....	363

<b>Mariusz Lisowski:</b> Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency .....	375
<b>Małgorzata Macuda:</b> Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> The use of lean accounting in performance management .....	400
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analysis of target costing relevant elements .....	416
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Process management and its usefulness to cost management of public university .....	430
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations .....	439
<b>Andrzej Niemiec:</b> The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company .....	451
<b>Maria Nieplowicz:</b> The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów .....	461
<b>Edward Nowak:</b> Cost at various stages of company operation.....	469
<b>Piotr Oleksyk:</b> Evaluation in activity of local government units .....	477
<b>Ryszard Orliński:</b> The use of target costing in hospitals.....	486
<b>Michał Poszwa:</b> Tax cost management in a company .....	495
<b>Sabina Rokita:</b> Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects .....	505
<b>Wanda Skoczylas:</b> Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach .....	528
<b>Alfred Szydelko:</b> Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
<b>Joanna Świerk:</b> The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin .....	549
<b>Piotr Urbanek:</b> Agency problem in the decentralized model of management in a public university .....	558
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
<b>Marcin Wierzbiński:</b> The determinants of introducing the capacity market in energy industry .....	581
<b>Beata Zaleska:</b> Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

**Ilona Kędzierska-Bujak**

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: ilona.kedzierska@gmail.com

---

## **ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW JAKO NARZĘDZIE WSPIERAJĄCE KOMUNIKOWANIE I REALIZACJĘ STRATEGII PRZEDSIĘBIORSTWA**

---

**Streszczenie:** Celem niniejszego artykułu jest próba pokazania, że zbilansowana karta wyników (BSC) może pomóc w skutecznym komunikowaniu strategii przedsiębiorstwa, a przez to w jej realizacji. Autorka posłużyła się badaniami literaturowymi oraz metodą dedukcji i indukcji. Przeprowadzona analiza wykazała, że dzięki wdrożeniu BSC realizacja strategii jednostki staje się łatwiejsza, gdyż pozwala ona pracownikom na lepsze zrozumienie, do czego dąży jednostka i w jaki sposób oni na to wpływają. Jednocześnie umożliwia im ona wprowadzanie działań usprawniających, organizacji zaś – ciągłe uczenie się oraz szybką reakcję na zmiany w otoczeniu, co może się przełożyć (w razie potrzeby) na szybkie przeprowadzenie stosownych modyfikacji strategii.

**Słowa kluczowe:** strategię przedsiębiorstw, zbilansowana karta wyników, komunikacja.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.19

### **1. Wstęp**

Zarządzanie jednostką gospodarczą we współczesnej gospodarce, w ciągle zmieniającym się otoczeniu, nie należy do rzeczy prostych. Działanie na konkurencyjnym rynku przypomina wojnę, w której zwycięstwo zależy od odpowiednio opracowanej strategii i taktyki działania. Stąd też podczas planowania kolejnych „ofensyw” przedsiębiorstwa menedżerowie sięgają po osiągnięcia strategów wojskowych.

Niezbędnym elementem skutecznego funkcjonowania organizacji stało się opracowywanie wizji, misji i strategii przedsiębiorstwa, które pokazują, w jaki sposób jednostka chce funkcjonować i gdzie się znaleźć, nie tylko w najbliższym czasie, ale i w dłuższej perspektywie czasowej. Jednakże sama strategia to zdecydowanie za mało. Konieczne jest opracowanie skutecznej, a zarazem efektywnej, taktyki, która pomoże osiągnąć założone cele. Pojawia się także problem związany z czynnikiem



ludzkim. Jeśli pracownikom przedstawi się strategię w sposób „suchy”, mogą jej nie zrozumieć, a przez to podejmowane przez nich działania, zamiast sprzyjać jej realizacji, będą ją utrudniać. Konieczne jest zatem wykorzystanie narzędzi, które pozwolą na przełożenie strategii na działania, a jednocześnie ułatwią jej zrozumienie. Jednym z nich jest zbilansowana karta wyników.

Celem niniejszego artykułu jest próba pokazania, że zbilansowana karta wyników może pomóc w skutecznym komunikowaniu strategii przedsiębiorstwa, a przez to i w jej realizacji. W trakcie jego pisania autorka posłużyła się badaniami literaturowymi oraz metodą dedukcji i indukcji.

## 2. Strategie przedsiębiorstw – zagadnienia ogólne

Za ojca i zarazem autora pierwszej definicji strategii uznaje się pruskiego filozofa wojny, pułkownika Carla von Clausewitza, autora traktatu *O wojnie* z 1832 r. Stwierdził on, że strategia to zbiór działań, które mają na celu doprowadzenie do wykonania planu wojennego zawierającego w sobie projekty poszczególnych kampanii, a w ich ramach również bitew [von Ghyczy i in. 2002, s. 56, 57, 209–2011]. Uważał on również, że na strategię składają się elementy moralne, fizyczne geograficzne, matematyczne i statystyczne, a przy bardziej szczegółowym ujęciu pojawia się odwaga, zaskoczenie, wytrwałość, podstęp, przewaga liczebna sojusz sił, napięcie, rezerwa strategiczna i spokój [Moszkowicz 2005, s. 47]. Do lat 50. ubiegłego wieku strategię wiązano tylko ze środowiskiem militarnym, jednakże zmiany w gospodarce i wytworzenie się atmosfery wojny w sferze gospodarczej sprawiły, iż menedżerowie postanowili skorzystać z osiągnięć i praktyk wojskowych, aby ich jednostka gospodarcza skutecznie osiągała swoje cele i sukcesy na rynku.

Strategia nie jest zdefiniowana jednoznacznie (tab. 1). W ujęciu najbardziej ogólnym można przyjąć, że strategia to logiczny, spójny i ujednoczony wzorzec decyzji podejmowanych w jednostce gospodarczej, przez co staje się ona sposobem funkcjonowania organizacji w ciągle zmieniającym się otoczeniu. Ze względu na swoją budowę i nastawienie na osiągnięcie przeważnie długofalowej przewagi konkurencyjnej może być postrzegana jako sposób kreowania przyszłości.

Strategię należy powiązać z odpowiednią taktyką działania. Sukces jednostki możliwy jest tylko wtedy, gdy jednocześnie występują efektywna strategia i taktyka (rys. 1). Bardzo istotne jest opracowanie odpowiednich działań taktycznych, gdyż stworzenie strategii jest niewystarczające do zapewnienia jednostce sukcesu.

Strategie można budować na różnych szczeblach zarządzania jednostki gospodarczej. W przypadku przedsiębiorstw działających na rynkach więcej niż jednego kraju należy uwzględnić sposób, w jaki jednostka gospodarcza patrzy na nie, a w organizacjach działających tylko na rynku krajowym strategię są powiązane z poziomami zarządzania (tab. 2). Najczęściej rozpatruje się strategię z punktu widzenia jednostki, która swoimi działaniami nie wychodzi poza granice macierzystego kraju. Należy zaznaczyć, że w literaturze można znaleźć bardzo wiele rodzajów strategii.

**Tabela 1.** Przykładowe definicje strategii

Autor	Sposób definiowania i określania strategii
A.D. Chandler	To pewien wzorzec organizacji. Strategia to określenie długofalowych celów i zadań przedsiębiorstwa, wybór kierunków jego działania a także sposobu alokacji środków, które są niezbędne do osiągnięcia celów jednostki gospodarczej.
R.L. Ackoff	Utożsamia strategię z długofalowymi celami oraz sposobami ich realizacji, które mają wpływ na system jako całość.
H. Kreikebaum	Pokazuje, jak przedsiębiorstwo wykorzystuje występujące w danej chwili potencjalne siły, po to aby osiągnąć swoje cele, a także by sprostać zmianom, które zachodzą w otoczeniu organizacji
K. Obłój	Strategia jest czymś, co ma fundamentalny wpływ na życie lub śmierć, sukces bądź porażkę przedsiębiorstwa. To przemyślana koncepcja działania, która, jeśli zostanie zrealizowana, zapewni organizacji przewagę na rynku pomimo inteligentnie podejmowanych przez konkurencję przeciwdziałań.
J. Jeżak	Strategia to system pewnych wartości, za pomocą których jednostka gospodarcza rozpoznaje oraz ocenia pojawiające się szanse i zagrożenia, a także wybiera oraz podejmuje określone działania, które mają na celu zapewnienie organizacji długofalowej egzystencji.
C. Hayden	To zbiór założeń będących podstawą podejmowanych w przedsiębiorstwie decyzji, które w pierwszej kolejności dotyczą celów, następnie planowanych rodzajów podejmowanej działalności, sposobów kreowania nowych rodzajów działalności oraz zarządzania nimi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Chandler 1962, s. 13; Klimek 2006, s. 36, 37; Kreikebaum 1997, s. 26; Obłój 1994, s. 63, 2007, s. 19; Świerk 2009, s. 34].

**Rys. 1.** Zależności między strategią i taktyką ze względu na ich efektywność.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gorynia 2000, s. 14].

Najczęściej są one związane z działaniami podejmowanymi przez jednostkę na danym rynku (np. strategię stabilizacji, wzrostu udziału w rynku, przywództwa jakościowego, dywersyfikacji, ekspansji, defensywne, ofensywne).

**Tabela 2.** Rodzaje strategii zależnie od rynków, na którym funkcjonują, oraz poziomu organizacyjnego jednostki, dla którego jest tworzona

Strategie dla przedsiębiorstw działających na rynkach międzynarodowych	Strategie dla przedsiębiorstw działających tylko na rynku krajowym
<i>Global Strategy</i> – strategia globalna – występuje w jednostkach, które traktują świat jako jeden wielki rynek, przewaga konkurencyjna zaś jest budowana na skalę globalną. Konieczne jest duże zróżnicowanie podejmowanych działań dla poszczególnych regionów.	<i>Corporate Strategy</i> – strategia całego przedsiębiorstwa (korporacyjna) – stosowana w jednostkach o szerokiej dywersyfikacji przedmiotowej prowadzonej działalności. Jest ona strategią nadrzędną odzwierciedlającą misję i wizję przedsiębiorstwa wraz z podstawowymi cenionymi przez nie wartościami. Wskazuje ona kierunek działań podejmowanych przez poszczególne jednostki podlegające korporacji.
<i>Multinational Strategy</i> – strategia wielonarodowa – organizacja działa na kilku rynkach, musi zatem dostosować swoje działania do zgłaszanego na każdym z nich popytu, wymagań, funkcjonującej konkurencji. Przewaga konkurencyjna budowana jest indywidualnie na każdym z nich. <i>Multinational Strategy</i> łączy w sobie strategie przygotowywane indywidualnie dla każdego z rynków.	<i>Business Strategy</i> – strategia biznesowa – określa, jakie działania muszą zostać podjęte, aby osiągnąć założone cele. Wskazuje również udział danej jednostki w realizacji strategii korporacyjnej, gdyż dotyczy sposobów prowadzenia poszczególnych rodzajów działalności przez przedsiębiorstwo.
<i>International Strategy</i> – strategia międzynarodowa – tworzona jest, gdy dla jednostki gospodarczej najważniejszy jest rynek macierzysty, ale jednocześnie prowadzi pewne działania na rynkach zagranicznych. Taki rodzaj działalności wymaga stworzenia strategii skupionej na rynku krajowym z jednoczesnym uwzględnieniem celów związanych z działaniami podejmowanymi poza krajem.	<i>Functional Strategy</i> – strategia funkcjonalna (operacyjna) – tworzona jest dla poszczególnych obszarów funkcjonowania organizacji, jak np. marketing, badania i rozwój, produkcja, zasoby ludzkie, zaopatrzenie czy inwestycje. Dostosowywana jest do konkretnej branży. Wspiera realizację strategii zarówno biznesowej, jak i korporacyjnej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sudoł 1999, s. 183].

Różnorodność strategii wymaga wykorzystania narzędzi, które pozwolą je połączyć z taktyką, a zatem przełożyć na odpowiednie działania. Nie mniej konieczne jest przy tym odpowiednie zaprezentowanie pracownikom planu działania oraz tego, do czego on dąży. Konieczne jest zatem wybranie narzędzia, które będzie nie tylko wspierało realizację strategii, ale także pomagało ją komunikować wszystkim interesariuszom jednostki (ze szczególnym naciskiem na osoby w niej zatrudnione) i w razie potrzeby szybko modyfikować.

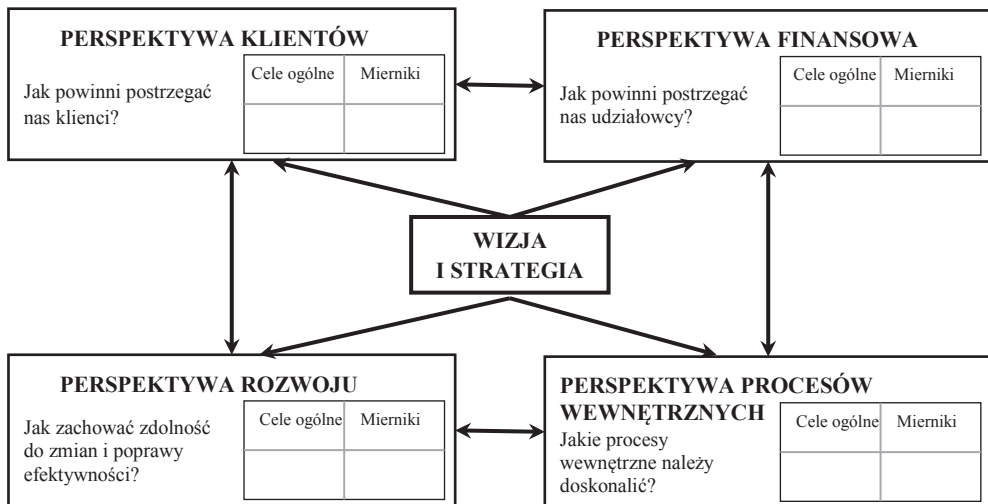
### 3. Zbilansowana karta wyników

Konkurencyjne otoczenie jednostek gospodarczych sprawia, że bazowanie wyłącznie na miarach i wskaźnikach finansowych jest niewystarczające, jeśli organizacja

chce osiągnąć sukces rynkowy, gdyż monitorują one tylko finansowe efekty podejmowanych działań. Skoncentrowanie się tylko na parametrach operacyjnych i wykorzystywanie wyłącznie miar niefinansowych, również nie jest dostatecznie efektywne [Kędzierska 2012, s. 108–113]. Konieczne stało się opracowanie takich systemów pomiaru dokonań, które będą uwzględniały miary zarówno finansowe, jak i niefinansowe, tworząc równowagę między nimi [Durak 2003, s. 13-7–13-52]. Jednym z narzędzi, podchodzących w kompleksowy sposób do pomiaru dokonań jednostki gospodarczej jest zbilansowana karta wyników.

Zbilansowana karta wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) to koncepcja, która została stworzona przez D. Nortona i R. Kaplana. Wyodrębnili oni cztery fundamentalne perspektywy: finansową, klientów, procesów wewnętrznych i rozwoju (rys. 2), które mają pomóc w przeniesieniu strategii przedsiębiorstwa na poszczególne obszary jego działalności, a w rezultacie ułatwić jej realizację. W każdej z perspektyw, jednostka gospodarcza określa [Wierziński 2008, s. 122–128]:

- swoje cele strategiczne,
- cele szczegółowe, stworzone w wyniku kwantyfikacji celów ogólnych,
- mierniki, którymi będzie mierzyć stopień ich realizacji,
- wartości docelowe opracowanych mierników,
- działania, które należy podjąć by osiągnąć wytyczone cele.



**Rys. 2.** Schemat zbilansowanej karty wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kaplan, Norton 1996, s. 9, 43, 2006, s. 28; Michalak 2008, s. 114].

Cele i mierniki zawarte w poszczególnych perspektywach muszą być ze sobą powiązane za pomocą relacji przyczynowo-skutkowych. Dzięki ich logicznemu po-

wiązaniu, pracownicy mogą łatwiej zrozumieć, w jaki sposób ich praca przekłada się na realizację celów i strategii przedsiębiorstwa, w którym są zatrudnieni, a także w jaki sposób poprawa wyników w jednej perspektywie wpływa na osiągnięcia z innych perspektyw.

Zbilansowana karta wyników stosowana jest w jednostkach gospodarczych po to, by wesprzeć realizację strategii. Tworząc ją, dostosowuje się perspektywy do potrzeb jednostki, jednocześnie pamiętając o konieczności równoważenia stosowanych miar [Durak 2003, s. 13-7–13-52]:

- finansowych z niefinansowymi,
- wynikowych z prowadzącymi do wyników,
- obiektywnych z subiektywnymi,
- krótkoterminowych z długoterminowymi,
- zewnętrznych z wewnętrznymi.

Każda z miar wykorzystywanych w BSC może być widziana w kilku aspektach, co oznacza, że należy jej przypisać nie tylko miejsce w strukturze zbilansowanej karty wyników, ale także charakter (finansowy lub niefinansowy) oraz określić, czy są to miary wynikowe, prowadzące, obiektywne, subiektywne, zewnętrzne, wewnętrzne, krótkoterminowe czy długoterminowe. Przyjęte miary muszą odzwierciedlać wdrażaną przez jednostkę strategię, a zatem jeśli strategia ulegnie zmianom, część miar stosowanych w BSC może zmienić swój charakter lub nawet stracić znaczenie, na rzecz nowych miar, bardziej adekwatnych dla nowo obranej strategii. Dlatego też dla skutecznego wdrożenia i stosowania zbilansowanej karty wyników konieczna jest odpowiednia komunikacja BSC i strategii pracownikom.

#### **4. Zbilansowana karta wyników a komunikowanie i realizacja strategii przedsiębiorstw**

BSC jest postrzegane z jednej strony jako narzędzie wdrażania strategii, z drugiej jako system zarządzania strategicznego. Zrównoważona karta wyników pozwala nie tylko na monitorowanie sposobu, w jaki kreowane są wartości w przedsiębiorstwie, ale także spełnia funkcję komunikacyjną [Nita 2008, s. 413–449]. BSC zakłada, że wszyscy pracownicy w przedsiębiorstwie rozumieją, do czego ono dąży i w jaki sposób chce to osiągnąć, co sprawia, że koncepcja ta nie tylko pomaga w przełożeniu strategii na konkretne działania, lecz także pozwala na komunikowanie jej pracownikom [Durak 2003, s. 13-7–13-52]. Dzięki temu tworzy się świadomość i zrozumienie strategii, co wpływa na powstanie poparcia dla niej wśród osób zatrudnionych w jednostce, a także wpływa na proces uczenia się jednostki gospodarczej [Nita 2008, 413–449].

Komunikowanie strategii ma na celu nie tylko zdobycie dla niej poparcia, ale również edukację pracowników w zakresie mierników, które opisują strategię, a także dostarcza sprzężenia zwrotnego mówiącego o realizacji strategii. Sposobów na komunikowanie strategii poprzez zbilansowaną kartę wyników jest wiele, mogą to być m.in. [Nita 2008; Rampersad 2004, s. 133, 134]:

- szkolenia grupowe,
- spotkania w większych i mniejszych grupach,
- wideokonferencje,
- spotkania „w cztery oczy”,
- spotkania przy kawie,
- krótkie informacje rozsyłane pisemnie pocztą wewnętrzną lub mailową,
- sprawozdania,
- przekazywane kopie planów,
- rozmowy telefoniczne,
- formalne przemówienia,
- broszury,
- miesięczne biuletyny,
- tablice ogłoszeń.

Zastosowanie tylko jednej metody może być niewystarczające. Najlepsze efekty przynoszą formy zapewniające bezpośredni kontakt, umożliwiający wymianę zdań, zadawanie pytań o rzeczy niezrozumiałe. Pozwala to pracownikom poczuć się częścią organizacji, na której funkcjonowanie mogą mieć wpływ nie tylko dzięki swojej pracy, ale czasem i „dobremu pomysłowi” czy pytaniu, które menedżerowie pominęli. Aby osiągnąć powszechną akceptację i zaangażowanie w realizację strategii, BSC powinno zostać zaprezentowane pracownikom i interesariuszom w odpowiednim czasie w sposób [Rampersad 2004, 133, 134]:

- przejrzysty,
- zgodny z prawdą,
- kompletny,
- zorganizowany,
- logicznie uporządkowany.

Jednocześnie należy pamiętać, by odpowiednio dobrać ilość jednorazowo przekazywanych informacji. Umożliwi to przyswojenie zaprezentowanych danych, a także zauważenie, że dzieje się coś naprawdę ważnego. Wśród przedstawianych informacji, poza samą treścią strategii oraz działaniami, które mają doprowadzić do jej realizacji, należy przedstawić i omówić przyjęte miary. Pomagają one również w objaśnianiu pracownikom, co i w jaki sposób wpływa na obecny i przyszłe sukcesy organizacji. Komunikowanie zbilansowanej karty wyników, by było efektywne, powinno być procesem spójnym, systematycznym i uporządkowanym.

Aby usprawnić realizację strategii, należy powiązać cele organizacji z celami osobistymi jej pracowników. W tym celu można skonstruować osobiste zbilansowane karty wyników (*Personal Balanced Scorecards – PBSC*<sup>1</sup>), które powinny być

---

<sup>1</sup> Jeśli wprowadzane są w jednostce gospodarczej osobiste zbilansowane karty wyników dla pracowników, to dla odróżnienia ich od zbilansowanej karty wyników przedsiębiorstwa tę drugą nazywa się organizacyjną zbilansowaną kartą wyników (*Organizational Balanced Scorecard – OBSC*).

spójne ze zbilansowaną kartą wyników przedsiębiorstwa, co pozwoli na uniknięcie konfliktów interesów.

Do skutecznej realizacji strategii konieczne jest wsparcie systemu motywacyjnego, który powinien być połączony ze strategią, co najłatwiej osiągnąć, łącząc system premiowania z BSC. Postuluje się także, by wprowadzać progi minimalne dla wszystkich działań. Progi minimalne muszą zostać osiągnięte w ramach każdego z realizowanych celów. Gwarantuje to, że strategia faktycznie jest wdrażana. Uzyskanie dobrych wyników w jednej części, przy równoczesnym ich braku w innej, nie umożliwi bowiem realizacji strategii jednostki w całości.

## 5. Zakończenie

Duże przedsiębiorstwa tworzą strategie funkcjonalne, które powinny być spójne ze strategiami biznesowymi i ze strategią korporacyjną. Podczas budowania i wdrażania zbilansowanej karty wyników strategii funkcjonalne mogą pomóc w określaniu perspektyw i celów strategicznych w ramach tychże perspektyw.

BSC to instrument, który nie tylko pozwala przełożyć strategię na działania, lecz także umożliwia ciągłe monitorowanie, czy działania podejmowane w jednostce służą realizacji strategii. Komunikacja i prezentacja zarówno strategii, jak i BSC, na każdym etapie jej wdrażania, sprawia, że pracownicy czują silniejszą więź z przedsiębiorstwem i wkładają większy wysiłek w osiąganie jego celów. Jednocześnie są motywowani do wprowadzania działań usprawniających i podejmowania dyskusji (w dozwolonych obszarach), która ma na celu konstruktywne zmiany w działaniu jednostki sprzyjające realizacji strategii. Dzięki sposobowi konstrukcji BSC, ciągłemu komunikowaniu założeń strategicznych i osiągniętych na dany moment wyników przedsiębiorstwa, zarówno menedżerom, właścicielom oraz interesariuszom, jak i pracownikom, możliwe staje się w jednostce reagowanie z wyprzedzeniem na zbliżające się przeszkody i utrudnienia, poprzez wczesne wykrycie błędów w strategii i dokonanie w niej stosownych korekt.

## Literatura

- Chandler A.D., 1962, *Strategy and Structure*, The MIT Press, Cambridge, MA.
- Durak P., 2003, *Balanced Scorecard*, [w:] G.K. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Difin, Warszawa.
- Von Ghyczy T., von Oetinger B., Bassford Ch., 2002, *Clausewitz o strategii*, The Strategy Institute of the Boston Consulting Group, PWE, Warszawa.
- Gorynia M., 2000, *Podstawy strategii przedsiębiorstw w biznesie międzynarodowym*, [w:] M. Gorynia (red.), *Strategie przedsiębiorstw w biznesie międzynarodowym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Kaplan R., Norton D., 1996, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

- Kaplan R., Norton D., 2006, *Strategiczna karta wyników. Jak przelożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kędzierska I., 2012, *Wybrane zagadnienia pomiaru dokonań*, [w:] W. Gos (red.), *Wybrane problemy rachunkowości i finansów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 684, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 45, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Klimek J., 2006, *Rola zarządzania strategicznego w rozwoju przedsiębiorczości*, Instytut Organizacji i Zarządzania w Przemysle „ORGMAZ”, Warszawa.
- Kreikebaum H., 1997, *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa.
- Moszkowicz M., 2005, *Strategia przedsiębiorstwa – pojęcia podstawowe*, [w:] M. Moszkowicz (red.), *Zarządzanie strategiczne. Systemowa koncepcja biznesu*, PWE, Warszawa.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Obłój K., 1994, *Mikroszkółka zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Obłój K., 2007, *Strategia organizacji. W poszukiwaniu trwalej przewagi konkurencyjnej*, PWE, Warszawa.
- Rampersad H.K., 2004, *Kompleksowa karta wyników. Jak przekształcić zarządzanie, aby postępując uczciwie osiągać doskonałe wyniki*, Placet, Warszawa.
- Sudoł S., 1999, *Przedsiębiorstwo. Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.
- Świerk J., 2009, *Mapa strategii i strategiczna karta w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Wierzbński M., 2008, *Zrównoważona karta wyników*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.

## **BALANCED SCORECARD AS A TOOL SUPPORTING THE COMMUNICATION AND IMPLEMENTATION OF THE COMPANY STRATEGY**

**Summary:** The main purpose of this article is an attempt to show that the Balanced Scorecard (BSC) can help in the effective communication of the company strategy, and thus in its implementation. While writing the article the author used literature research and deductive and inductive reasoning. The conclusion is as follows: Due to the implementation of the BSC, the realization of the entity strategy becomes easier. BSC allows employees to better understand what the entity goals are and how their work affects them. At the same time it allows employees to introduce improvement actions, and allows an organization for the continuous learning and quick response to the changes in the environment, which can be translated (if its necessary) into quick carrying out appropriate strategy modifications.

**Keywords:** strategies of the company, Balanced Scorecard, communication.