

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śladkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

KRYTYKA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW

THE CRITIQUE OF BALANCED SCORECARD

DOI: 10.15611/pn.2016.442.31

Streszczenie: W artykule podjęto próbę krytycznej oceny zrównoważonej karty wyników. W związku z tym celem opracowania jest przedstawienie – na tle ewolucji zrównoważonej karty wyników i kolejnych propozycji rozszerzania tej koncepcji przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona – argumentów krytycznych dotyczących założeń *balanced scorecard* oraz stopnia uwzględnienia teorii interesariuszy w pomiarze dokonań. W pierwszej części artykułu zaprezentowano kolejne etapy rozwoju zrównoważonej karty wyników, w kolejnej części przeanalizowano założenia dotyczące zależności przyczynowo-skutkowych między perspektywami oraz sterującego charakteru *balanced scorecard*. W ostatniej części artykułu wyjaśniono problemy metodyczne związane ze stosowaniem karty wyników i wdrażaniem strategii na tle teorii interesariuszy. Prowadzone badania obejmują zasadniczo krytyczną analizę metodyki *balanced scorecard*, interpretację ustaleń innych badaczy i wnioskowanie logiczne.

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, analiza krytyczna.

Summary: The article attempts to critically evaluate Balanced Scorecard. Therefore, the aim of this paper is to present – taking into account the evolution of Balanced Scorecard and various proposals by R.S Kaplan and D.P. Norton oriented towards extending this concept – criticisms regarding the assumptions of Balanced Scorecard and the degree to which stakeholder theory is taken into account. In the first part of the article the stages of the development of Balanced Scorecard are presented, in the next section assumptions about cause-and-effect relationships and control mechanism of Balanced Scorecard are examined. The last part of the article explains the methodological problems associated with the use of scorecards and strategy implementation against the stakeholders theory. The research carried out is generally based on the critical analysis of the Balanced Scorecard methodology, interpretation of the research findings by other authors and logical reasoning.

Keywords: Balanced Scorecard, critical analysis.

1. Wstęp

Od opublikowania w 1992 r. artykułu [Kaplan, Norton 1992], który zaprezentował podstawowe założenia zrównoważonej karty wyników, minęło niemal ćwierć wieku. Koncepcja ta przeżywała różne fazy rozwoju, a jej autorzy i propagatorzy wska-

zują, że *balanced scorecard* to metoda dynamiczna i nieustannie dostosowywana do zmieniających się warunków działania współczesnych przedsiębiorstw. Mając na względzie kolejne doświadczenia wdrożeniowe, R.S. Kaplan i D.P. Norton rozszerzali przez ponad dwie dekady pierwotną koncepcję zrównoważonej karty wyników i zgłaszali nowe propozycje metodyczne. Współczesna koncepcja *balanced scorecard* jest oparta na kilku fundamentalnych założeniach odnoszących się do zależności przyczynowo-skutkowych między jej perspektywami oraz sterującego charakteru karty, która w zamyśle Autorów powinna stanowić fundament zarządzania strategicznego i efektywnego wdrażania strategii. Jednak wraz z rosnącą popularnością zrównoważonej karty wyników i zwiększającą się liczbą publikacji na jej temat, nasila się krytyka tego podejścia. W związku z tym celem opracowania jest przedstawienie na tle ewolucji zrównoważonej karty wyników argumentów krytycznych dotyczących dwóch podstawowych założeń tej koncepcji, a także krytyki dotyczącej stopnia uwzględnienia teorii interesariuszy w pomiarze dokonań. W artykule wykorzystano głównie krytyczną analizę metodyki *balanced scorecard* oraz interpretację ustaleń innych badaczy, a także wnioskowanie logiczne. Opracowanie podporządkowano uzasadnieniu stwierdzenia, że zrównoważona karta wyników, pomimo dużego upowszechnienia w praktyce oraz wbrew zapewnieniom Autorów, nie jest spójna z postulowanymi założeniami i nie wyczerpuje wszystkich kryteriów, które powinny być spełniane przez nowoczesne systemy zarządzania dokonaniami.

2. Rozwój zrównoważonej karty wyników

Współcześnie zdefiniowanie zrównoważonej karty wyników nie jest zadaniem łatwym przede wszystkim ze względu na dynamiczny rozwój tej koncepcji, który trwa od 1992 r. Można jednak wyróżnić cztery etapy rozwoju, a tym samym cztery generacje zrównoważonej karty wyników:

- 1) BSC jako całościowa metoda pomiaru dokonań,
- 2) BSC jako instrument przełożenia strategii na działania,
- 3) BSC jako podstawa organizacji zorientowanej na strategię,
- 4) BSC jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych.

Pierwszą generację datuje się od opublikowania w 1992 r. artykułu w Harvard Business Review pt. *Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance* [Kaplan, Norton 1992]. W następnym roku na łamach tego czasopisma pojawiła się kolejna publikacja poszerzająca zakres wiedzy na ten temat [Kaplan, Norton 1993]. W obu opracowaniach R.S. Kaplan i D.P. Norton przedstawili ramową koncepcję modelu *balanced scorecard* jako metody wielowymiarowego pomiaru dokonań przedsiębiorstwa na podstawie założenia, że można uzyskiwać jedynie te rezultaty, które podlegają pomiarowi (*what you measure is what you get*). Należy podkreślić, że autorzy nie podają jednoznacznej definicji zrównoważonej karty wyników, wskazując jedynie, że *balanced scorecard* to zbiór mierników:

- 1) finansowych i niefinansowych,
- 2) ograniczonych do liczby z przedziału od 15 do 20,
- 3) sklasyfikowanych w grupy opisujące cztery perspektywy działania przedsiębiorstwa,
- 4) powiązanych ze specyficznymi celami, które są dokumentowane w odpowiednich tabelach, przy czym każdemu celowi odpowiada jeden lub więcej mierników,
- 5) które mają istotne poparcie ze strony menedżerów najwyższego szczebla i odzwierciedlają zarówno dostęp do informacji strategicznej, jak i znaczenie zaangażowania menedżerów w komunikację celów.

Należy zauważyć, że pierwsza generacja zrównoważonej karty wyników jeszcze nie akcentowała relacji przyczynowych między celami i miernikami oraz poszczególnymi perspektywami, a także transmisji między strategią i działaniami ukierunkowanymi na jej realizację. Koncepcja zrównoważenia dotyczyła prawie wyłącznie zachowania odpowiednich proporcji między miernikami finansowymi i niefinansowymi. W pierwszej generacji *balanced scorecard* nie uwzględniano jeszcze znaczenia procesów i długoterminowego rozwoju przedsiębiorstwa. R.S. Kaplan i D.P. Norton nie podejmowali również problemów związanych z doborem mierników w przekroju poszczególnych perspektyw oraz nie wskazywali na potrzebę ujmowania w karcie wyników działań ukierunkowanych na osiągnięcie celów.

Przez kilka następnych lat R.S. Kaplan i D.P. Norton prowadzili dalsze badania, które doprowadziły do opublikowania w 1996 r. serii artykułów oraz pozycji zwartej [Kaplan, Norton 1996]. Wydanie tej publikacji stanowiło przełom w rozumieniu zrównoważonej karty wyników i od tego momentu datuje się druga generacja tej koncepcji. Począwszy zatem od 1996 r., Autorzy argumentują, że *balanced scorecard* nie jest wyłącznie systemem wielowymiarowego pomiaru dokonań organizacji. Wyraźnie akcentują strategiczny charakter karty wyników i przekonują, że stanowi ona metodę zarządzania ukierunkowaną na wdrażanie strategii poprzez jej przełożenie na spójny zestaw celów, mierników ich osiągnięcia oraz działań.

W drugiej generacji *balanced scorecard* R.S. Kaplan i D.P. Norton zrewidowali wcześniejsze podejście do konstrukcji zrównoważonej karty wyników, w szczególności w odniesieniu do dwóch perspektyw: wewnętrznej oraz innowacji i uczenia się, proponując podejście zorientowane na implementację strategii. Nowe perspektywy odpowiadają na określone pytania strategiczne:

- 1) perspektywa finansowa (*financial perspective*) – jak przedsiębiorstwo powinno być postrzegane przez właścicieli, aby można było uznać, że osiągnęło sukces finansowy,
- 2) perspektywa klienta (*customer perspective*) – jak przedsiębiorstwo powinno być postrzegane przez swoich klientów, aby mogło zrealizować swoją wizję,
- 3) perspektywa procesów wewnętrznych (*internal business process perspective*) – jakie procesy wewnętrzne należy doskonalić, aby usatysfakcjonować klientów i właścicieli,

4) perspektywa uczenia się i wzrostu (*learning and growth perspective*) – jak utrzymać zdolność do zmiany i poprawy efektywności w celu zrealizowania wizji przedsiębiorstwa.

W każdej z perspektyw określa się ogólne cele strategiczne przedsiębiorstwa, mierniki służące monitorowaniu stopnia osiągnięcia tych celów, cele szczegółowe wypracowane w drodze kwantyfikacji celów ogólnych oraz zbiór działań i inicjatyw, jakie należy podjąć, aby osiągnąć wytyczone cele.

Trzecia generacja zrównoważonej karty wyników powstała około 2000 r. i również znalazła odzwierciedlenie w licznych artykułach [np. Kaplan, Norton 2001]. W publikacjach tych R.S. Kaplan i D.P. Norton argumentują, że *balanced scorecard* może stanowić podstawę tzw. organizacji zorientowanej na strategię (*strategy-focused organization*).

Kolejna generacja zrównoważonej karty wyników powstała około 2004 r. i odznacza się wykorzystaniem mapowania strategicznego przy uwzględnianiu wykorzystania aktywów niematerialnych do tworzenia wartości [Kaplan, Norton 2004b]. Mapa strategii wyraźnie wskazuje na elementy o charakterze niematerialnym, ponieważ poprzez sieć powiązań między celami zawartymi w różnych perspektywach wyjaśnia wpływ niematerialnych obszarów na efekty, które mogą być skwantyfikowane finansowo, a odnoszą się do kreowania wartości [Kaplan, Norton 2004a]. W kolejnych publikacjach R.S. Kaplan i D.P. Norton dalej rozwijali koncepcję karty wyników, zwracając uwagę m.in. na strategiczne zespolenie (*alignment*) oraz integrację (*integration*) aktywów niematerialnych ze strategią przedsiębiorstwa, co może zapewnić uzyskanie synergii organizacyjnej [Kaplan, Norton 2006].

3. Krytyka podstawowych założeń zrównoważonej karty wyników

Z wcześniejszych rozważań wynika, że dwa fundamentalne założenia zrównoważonej karty wyników, które są akcentowane przez twórców i propagatorów tej koncepcji, można opisać następująco:

1) konstrukcja karty wyników przewiduje występowanie silnych zależności przyczynowo-skutkowych między perspektywami,

2) karta wyników uwzględnia możliwość kaskadowania strategii na poziom operacyjny, dzięki czemu może służyć jako instrument zarządzania strategicznego.

Pierwsze z założeń oznacza istnienie relacji przyczynowo-skutkowych między kolejnymi perspektywami zrównoważonej karty wyników. Według Autorów koncepcji mierniki uwzględniane w perspektywie uczenia się i wzrostu są nośnikami mierników, które kalkuluje się w perspektywie procesów wewnętrznych, a te z kolei wyzwalają mierniki perspektywy klienta, które determinują pomiar dokonań w perspektywie finansowej. Karta wyników powinna zatem zawierać zrównoważony zestaw mierników wynikowych (*lagging indicators*) oraz mierników prowadzących (*leading indicators*). To założenie ma istotne znaczenie, ponieważ pomiar w perspektywach niefinansowych jest wykorzystywany w celu wyzwolenia rezultatów,

monitorowanych za pomocą mierników finansowych. Przyjmuje się, że mierniki finansowe odzwierciedlają rezultaty przeszłych zdarzeń, a mierniki dokonań w perspektywach niefinansowych są niejako nośnikami wielkości finansowych.

Drugie założenie zrównoważonej karty wyników sprowadza się do stwierdzenia, że struktura *balanced scorecard* wyzwała system sterowania strategicznego (*strategic control*). Dzieje się tak, ponieważ można powiązać cele strategiczne z budżetowaniem operacyjnym, skojarzyć cele organizacji z celami osobistymi pracowników oraz zapewnić sprzężenie zwrotne ukierunkowane na doskonalenie strategii. Jak wskazywano w poprzednim punkcie, R.S. Kaplan i D.P. Norton jednoznacznie argumentują, że karta wyników umożliwia wprost „przełożenie strategii na działanie” (*translating strategy into action*).

Oba założenia są współcześnie coraz silniej kwestionowane. Jak podają M. Jakobsen i in. [2010], istnienie zależności przyczynowo-skutkowych wymaga spełnienia trzech warunków:

- 1) zdarzenie A poprzedza w czasie wystąpienie zdarzenia B,
- 2) obserwacja zdarzenia A koniecznie wiąże się z późniejszą obserwacją zdarzenia B,
- 3) oba zdarzenia mogą być obserwowane blisko siebie w czasie i przestrzeni.

Wynika z tego, że oba zdarzenia w sensie logicznym są niezależne, czyli nie można logicznie wyprowadzić wystąpienia zdarzenia B z zaistnienia zdarzenia A, natomiast można to zrobić empirycznie. Zależności między różnymi zjawiskami nie mogą być jednocześnie logiczne i przyczynowo-skutkowe. Jak argumentuje H. Nørreklit [2000], zależności między perspektywami zrównoważonej karty wyników są jedynie logiczne i trudno wykazać powiązania przyczynowo-skutkowe. Zależność sprowadzająca się do stwierdzenia, że usatysfakcjonowani klienci przyczyniają się do poprawy wyników finansowych, ma charakter jedynie logiczny, nie zaś empiryczny. Z faktu, że lojalni i zadowoleni klienci generują niższe koszty i wyższe zyski, nie można wyprowadzić wniosku, że klienci nielojalni są nierentowni. Ponadto w praktyce zadowoleni i lojalni klienci mogą przecież ponawiać wielokrotnie zakupy, nabywając przy tym małe ilości, co niekoniecznie przyczyni się do wzrostu zysków. Wiele badań [por. Ittner, Larcker 1998] wskazuje, że trudno wykazać empirycznie zależności przyczynowo-skutkowe między zadowoleniem klienta i wynikami finansowymi. Istotnym elementem założenia związanego z przyczynowością jest czynnik czasu, przy czym należy podkreślić, że struktura *balanced scorecard* nie uwzględnia tego czynnika bezpośrednio. Dokonania przedsiębiorstwa monitorowane za pomocą mierników wynikowych ujawniają się w różnych momentach, ponieważ działania wykonywane w ramach czterech perspektyw nie są wykonywane jednocześnie. Przykładowo, efekty działań mierzonych w ramach perspektywy uczenia się i wzrostu mogą być monitorowane w czasie bieżącym, natomiast ewentualne korzyści finansowe mogą być znacząco odroczone w czasie i zauważalne po wielu latach.

Drugie z założeń, odnoszące się do sterującego charakteru zrównoważonej karty wyników, jest również poddawane krytyce. H. Nørreklit [2000] stwierdza, że model

sterowania w ujęciu R.S. Kaplana i D.P. Nortona jest hierarchiczny, innymi słowy, odgórno-oddolny (*top-down*), i nie można go uznać za dobrze osadzony w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Procesy sterowania powinny być bardziej interaktywne już na etapie formułowania strategii, w fazie projektowania karty wyników i wreszcie późniejszego wdrożenia. Również zdaniem R. Simonsa podejście typowe dla BSC można scharakteryzować określeniem „hierarchiczne, odgórne sterowanie”. Takie sterowanie ogranicza inicjatywę pracowników, zmniejsza ich zaangażowanie, motywację do działania oraz inicjatywę. Należy zatem odejść od modelu sterowania, gdzie posiadaczem informacji jest zarząd, który planuje i decyduje, a następnie te ustalenia przekazuje na niższe szczeble zarządzania. Odgórne sterowanie rodzi po prostu pokusę manipulacji na niższych szczeblach struktury organizacyjnej i dostosowywania wyników do oczekiwań menedżerów i właścicieli.

Takie hierarchiczne myślenie jest charakterystyczne dla tradycyjnego pojmowania sterowania kierowniczego spójnego z ujęciem R.N. Anthony’ego [Anthony, Govindarajan 2004], zgodnie z którym cele są z góry ustalone, wyniki są porównywane z obecnymi celami, a istotne odchylenia są raportowane menedżerom w związku z potrzebą podjęcia działań naprawczych. W tym ujęciu zakłada się, że strategia stanowi ograniczenie sterowania, ponieważ jest ona akceptowana przez menedżerów najwyższych szczebli, szczegółowe plany realizacyjne są komunikowane na niższe szczeble struktury organizacyjnej, a wreszcie formalne mechanizmy kontroli są wykorzystywane do informowania menedżerów wyższego szczebla o tym, czy wykonywane działania i uzyskiwane wyniki są zgodne z założonym planem. Taki pomiar dokonań jest często uznawany za dysfunkcyjny, gdyż menedżerowie mogą maksymalizować swoje krótkoterminowe korzyści kosztem celów strategicznych całego przedsiębiorstwa. Przykładowo, kaskadowanie pomiaru dokonań na poziom operacyjny przy jednoczesnym stosowaniu rachunku kosztów standardowych może prowadzić do wytwarzania produktów o niskiej jakości w dużych partiach i tym samym utrzymywania wysokiego poziomu zapasów. Menedżerowie odpowiedzialni za procesy inwestycyjne mogą z kolei odrzucać projekty o dużym potencjale strategicznym, akceptując krótkoterminowe zyski. W tym kontekście zrównoważona karta wyników nie wpisuje się w postulaty R. Simonsa, który zmieniając rozumienie sterowania kierowniczego, definiuje je jako „formalne, informacyjne procedury, wykorzystywane przez menedżerów do utrzymywania lub modyfikowania wzorców w zakresie działań organizacyjnych” [Simons 1987].

4. Krytyka zrównoważonej karty wyników w kontekście teorii interesariuszy

Zrównoważona karta wyników jest ukierunkowana przede wszystkim na potrzeby realizacji strategii z punktu widzenia właścicieli przedsiębiorstwa. Z tych powodów już w pierwszej wersji R.S. Kaplan i D.P. Norton zaproponowali perspektywę finansową, w ramach której dochodzi do kwantyfikacji celów finansowych z punktu wi-

dzenia dawców kapitału własnego i wykorzystuje się mierniki, takie jak stopa zwrotu z kapitału własnego (ROE), saldo wolnych przepływów pieniężnych (FCF) czy też ekonomiczna wartość dodana (EVA). Paradygmat kreowania wartości dla właścicieli i koncepcja zarządzania przez wartość jest obecnie kwestionowana i coraz większą popularność zdobywa teoria interesariuszy (*stakeholder theory*), która powinna uwzględniać potrzeby m.in. pracowników, klientów, dostawców, wierzycieli, społeczności lokalnych, państwa, a nawet wymagania związane z ochroną środowiska naturalnego. Coraz większe znaczenie teorii interesariuszy stawia nowe wyzwania przed rachunkowością i sprawozdawczością, w tym raportowaniem dokonań z uwzględnieniem interesariuszy. Termin „interesariusze” (*stakeholders*) został wprowadzony przez Stanford Research Institute w 1963 r. i odnosił się pierwotnie do „grup, bez których wsparcia organizacja zaprzestałaby istnieć”. W latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku koncepcja ta była rozwijana przez przedstawicieli podejścia systemowego, głównie R. Ackoffa. Następnie w latach osiemdziesiątych była pogłębianą m.in. przez R.E. Freemana i jego współpracowników, którzy zaproponowali nową definicję. Według tych Autorów w szerszym znaczeniu interesariusze stanowią każdą grupę osób lub indywidualne osoby, które wywierają wpływ na osiągnięcie celów przedsiębiorstwa lub które podlegają oddziaływaniu za strony organizacji osiągających swoje cele. W ujęciu wąskim interesariusze oznaczają natomiast każdą grupę osób lub indywidualne osoby, od których zależy przetrwanie organizacji [Freeman, Reed 1983].

Kwestie dotyczące uwzględnienia interesariuszy na potrzeby projektowania systemów zarządzania dokonaniaми są w różnym stopniu akcentowane przez badaczy. Jedną z prób syntetycznego uporządkowania kryteriów, które powinny być przyjęte zarówno do projektowania, jak i oceny przydatności systemów *performance management*, jest następująca [Nita 2008]:

- 1) spójność ze strategią organizacji,
- 2) orientacja na interesariuszy skupionych wokół przedsiębiorstwa,
- 3) wieloaspektowy (zrównoważony) pomiar i ocena dokonań,
- 4) uwzględnienie krytycznych czynników sukcesu,
- 5) stymulowanie organizacyjnego uczenia się i ciągłego doskonalenia,
- 6) umożliwianie raportowania dokonań,
- 7) pomiar na różnych szczeblach struktury organizacyjnej,
- 8) orientacja na przyszłość i planowanie,
- 9) sterujący charakter,
- 10) uwzględnienie motywowania pracowników.

Należy uznać, że zrównoważona karta wyników nie spełnia drugiego z kryteriów, ponieważ uwzględnia w zasadzie właścicieli, których cele finansowe są reprezentowane w perspektywie finansowej, oraz klientów. Należy jednak nadmienić, że perspektywa klientów jest wbudowana w założenie, zgodnie z którym satysfakcja klientów ma zwiększać przychody i w konsekwencji poprawiać kondycję finansową przedsiębiorstwa z punktu widzenia właścicieli. Taki pogląd podzielają również

m.in. A. Neely i C. Adams, którzy twierdzą, że formułowanie strategii i projektowanie systemu pomiaru dokonań należy rozpoczynać dopiero po zidentyfikowaniu interesariuszy przedsiębiorstwa oraz określeniu ich potrzeb i oczekiwań [Neely, Adams 2000]. Wyprowadzanie mierników dokonań bezpośrednio z istniejącej strategii jest nieporozumieniem, ponieważ owe mierniki powinny być zorientowane na podążanie organizacji we właściwym kierunku, który wynika przede wszystkim z analizy *stakeholders*, a następnie ze strategii. Innymi słowy, zanim przedsiębiorstwo dokona wyboru odpowiednich mierników, powinno zrewidować istniejącą strategię z uwzględnieniem interesariuszy. A. Neely stwierdza jednoznacznie, że pierwsze pytanie, jakie należy zadać, nie powinno brzmieć: „jaka jest strategia przedsiębiorstwa i jak ją mierzyć?”, lecz „kim są interesariusze, którym należy dostarczać wartość?” [Powell 2004].

5. Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że zrównoważona karta wyników, która początkowo była traktowana wyłącznie jako wieloaspektowy system pomiaru dokonań, jest obecnie traktowana bardzo szeroko jako całościowy system zarządzania strategicznego. R.S. Kaplan i D.P. Norton, rozwijając tę koncepcję, argumentują, że pozwala nie tylko na kaskadowanie strategii na poziom działalności operacyjnej, lecz również mapowanie strategiczne oraz tzw. strategiczne zespolenie (*alignment*) i integrację (*integration*) aktywów niematerialnych ze strategią przedsiębiorstwa, co sprzyja uzyskaniu synergii organizacyjnej. Po wielu latach wdrażania i stosowania karty wyników w praktyce coraz częściej pojawiają się głosy krytyczne. Okazuje się bowiem, że bardzo trudno udowodnić empirycznie zależności przyczynowo-skutkowe między perspektywami karty wyników, a związki postulowane przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona mają charakter głównie logiczny. Ponadto sterująca rola *balanced scorecard* i jej silne znaczenie strategiczne jest również kwestionowane, a hierarchiczne odgórno-oddolne sterowanie wyzwała w praktyce wiele dysfunkcyjnych zachowań. Wreszcie trudno uznać, że metodyka zrównoważonej karty wyników wpisuje się w nurt teorii interesariuszy, gdyż jest podporządkowana interesom jednej grupy interesariuszy, której przedstawicielami w przedsiębiorstwach zorientowanych są właściciele.

Literatura

- Anthony R.N., Govindarajan V., 2004, *Management Control Systems*, McGraw-Hill, New York.
- Freeman R.E., Reed D.L., 1983, *Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance*, California Management Review, vol. 25, no. 3.
- Ittner C., Larcker D., 1998, *Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction*, Journal of Accounting Research, vol. 36 (Suppl).

- Jakobsen M., Nørreklit H., Mitchell F., 2010, *Internal performance measurement systems: Problems and solutions*, Journal of Asia-Pacific Business, vol. 11(4).
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1992, *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, vol. 70, no. 1.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1993, *Putting the balanced scorecard to work*, Harvard Business Review, vol. 71, no. 5.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *Building a strategy – focused organization*, Ivey Business Journal, vol. 65, no. 5.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2004a, *Plotting success with 'Strategy Maps'*, Optimize, February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2004b, *The strategy map: guide to aligning intangible assets*, Strategy & Leadership, vol. 32, no. 5.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2006, *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard Business School Press, Boston.
- Neely A., Adams C., 2000, *Perspectives on Performance: The Performance Prism*, Centre for Business Performance, Cranfield.
- Nita B., 2008, *Requirements for performance management systems. A delineation of the comprehensive set of criteria*, European Financial and Accounting Journal, vol. 3, no. 3.
- Nørreklit H., 2000, *The balance on the balanced scorecard. A critical analysis of some of its assumptions*, Management Accounting Research, vol. 11.
- Powell S., 2004, *The challenges of performance measurement*, Management Decision, vol. 42, no. 7/8.
- Simons R., 1987, *Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis*, Accounting, Organizations and Society, vol. 12, no. 4.