

Katarzyna Żak

NOWE KONCEPCJE SYSTEMÓW POMIARU DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA

Badania przeprowadzone przez firmę Business Intelligence wskazują na niewydolność systemów oceny działalności przedsiębiorstwa, opartych prawie wyłącznie na stosowanych do tej pory miarach finansowych. Niewydolność tych systemów dotyczy przede wszystkim takich zagadnień, jak¹:

- tylko 5% pracowników rozumie opracowaną strategię,
- tylko 25% menedżerów posiada system motywacyjny połączony z realizowaną strategią,
- aż 85% kadry zarządzającej spędza mniej niż godzinę w miesiącu, pracując przy strategii,
- aż 60% firm nie łączy przygotowanych przez siebie budżetów z opracowaną strategią.

Na podstawie tylko tych informacji można wyciągnąć wniosek, że problemy z realizacją strategii mogą być rezultatem kłopotów przedsiębiorstw z odpowiednim modelem kontroli oraz realizującym go systemem pomiaru. System pomiaru jest swego rodzaju punktem wyjścia procesu kontroli. Wydaje się, że zawężenie systemu kontroli do informacji tylko finansowej w wykorzystywanym systemie pomiaru jest jednym z podstawowych źródeł niewydolności procesu realizacji strategii.

Obserwowana w ostatnich latach intensywność zmian otoczenia przedsiębiorstwa spowodowała stworzenie nowego modelu otoczenia firmy. Coraz częściej mówi się, że przedsiębiorstwa weszły w erę informacji. Ta swojego rodzaju rewolucja zmieniła podstawowe sposoby konkurowania firm. Przedsiębiorstwa

¹ Business Intelligence/Renaissance Worldwide 1996: Survey „Translating Strategy into Action”. Cyt. za: Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy. Red. G.K. Świdarska. Difin. Warszawa 2003. s. 255.

przystały uzyskiwać w fazie konkurowania długotrwałe przewagi konkurencyjne, angażując wyłącznie swoje aktywa materialne. O zmianie nastawienia przedsiębiorstw na tworzenie przewag konkurencyjnych niech świadczy zmiana wartości aktywów materialnych i niematerialnych na rynkach kapitałowych. O ile w 1982 r. wartość księgową firm reprezentowała 62% wartości rynkowej przedsiębiorstw produkcyjnych, o tyle dwadzieścia lat później – w 2002 r. – wartość ta kształtowała się na poziomie około 15%².

Nowa era wymaga od przedsiębiorstw znalezienia nowych źródeł skutecznego konkurowania na rynkach. Umiejętność mobilizowania i wykorzystania niematerialnych aktywów stała się zatem jednym z najważniejszych sposobów uzyskiwania trwałej przewagi konkurencyjnej. Wykorzystanie potencjału niematerialnych zasobów pozwala na rozwijanie takich relacji z klientami, które budują ich lojalność, obsługiwanie nowych segmentów klientów i nowych rynków, wprowadzanie innowacyjnych produktów i usług, tworzenie i dostarczanie w krótkim czasie wysokiej jakości produktów i usług dostosowanych do indywidualnych potrzeb klientów oraz rozwijanie umiejętności pracowników w celu ciągłego doskonalenia procesów³.

Przedstawione okoliczności powodują, że oparcie systemu pomiaru wyłącznie na miarach finansowych pociąga za sobą wiele ograniczeń. Do najważniejszych można zaliczyć⁴:

- Miary finansowe nie są w stanie przekazać informacji o takim charakterze, jak jakość produktu, satysfakcja klienta, czas dostarczenia, elastyczność produkcji, czas wejścia na rynek z nowym produktem, poziom wykszolenia i wiedzy pracowników. A te czynniki współcześnie często decydują o konkurencyjnej pozycji przedsiębiorstwa.
- Mierniki finansowe zachęcają menedżerów do przyjęcia postawy myślenia krótkookresowego o prowadzonej działalności. Taki system pomiaru dokonaniań nie odzwierciedla pełnego obrazu rozwoju przedsiębiorstwa.
- Tradycyjny rachunek kosztów nie podaje przyczyn, dla których koszt powstaje, a jedynie wielkość tego kosztu oraz miejsce jego powstania.
- Większa część pracowników nie widzi bezpośredniego związku pomiędzy ich pracą a wynikami przedstawionymi za pomocą miar finansowych.
- Tradycyjny system pomiaru dokonaniań służy przede wszystkim do porównań z wcześniej uzyskiwanymi rezultatami lub przyjętymi standardami. Rzadziej jest używany do porównywania z rezultatami uzyskiwanymi przez konkurencję.

² P. Niven: *Balanced Scorecard – Step-by-Step. Maximizing Performance and Maintaining Results*. John Wiley & Sons. London 2002. Cyt. za: *Informacja zarządcza...* op. cit., s. 256.

³ H. Itami: *Mobilising Invisible Assets*. Harvard University Press. Cambridge 1987. s. 85.

⁴ N.G. Olve, J. Roy, M. Watter: *Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*. John Wiley & Sons. London 1999. s. 14-15.

- Niekorzystne skutki krótkookresowej perspektywy pomiaru finansowego oraz możliwość manipulacji miarami finansowymi prowadzi do złych decyzji.
- Tradycyjne miary finansowe pokazują rezultaty podjętych w przeszłości działań, o których informacja może być podstawą decyzji będących w sprzeczności z aktualnymi celami strategicznymi firmy.

W związku z tym rodzi się potrzeba wzbogacenia systemu pomiaru dokonań o miary niefinansowe. Łączenie w jeden system pomiaru zarówno miar finansowych, jak i niefinansowych nie jest czymś zupełnie nowym. W 1951 r. Ralph Cordiner, zarządzający General Electric, oprócz miary pokazującej zysk wdrożył listę miar zawierających: udział w rynku, produktywność, postawę pracowników, publiczną odpowiedzialność oraz zrównoważenie miar krótkookresowych z miarami długookresowymi⁵. Także wielu innych autorów zachęca do używania zrównoważonych finansowych i niefinansowych miar do pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. To zrównoważenie ma polegać na zawarciu w systemie pomiaru⁶:

- Miar zewnętrznych z miarami wewnętrznymi (np. benchmarking).
- Miar opisujących koszty z miarami opisującymi inne zagadnienia niż koszty (np. jakość).
- Miar opisujących wynik lub zaawansowanie w osiągnięciu postawionych celów z miarami procesowymi, które oceniają krytyczne zadania do wykonania i wcześniej dostarczają informację zwrotną.

Pojawienie się miar niefinansowych nie było procesem jednorazowym, ale można wyróżnić pewne fale ich pojawiania się. Pierwsza z tych fal pojawiła się w latach 80. XX w., kiedy liderzy firm dostrzegli w jakości strategiczny element ich walki konkurencyjnej. Wówczas rozwinęły się takie miary, jak: wskaźnik błędu, czas reakcji, elastyczność produkcji i inne. W latach 90. poszerzono bazę pomiaru dokonań o obszar związany z oceną satysfakcji klienta. Nowością było to, że firmy zaczęły dokonywać pomiaru i oceny swoich rezultatów, zbierając na ten temat informacje bezpośrednio od klientów. W tym celu zaczęto używać takich miar, jak: ilość pozostających klientów, udział w rynku, wartość widziana przez klientów w dostarczanych im produktach i usługach. W połowie lat 90. znaczącą rolę zaczęły odgrywać zagadnienia strategiczne związane z pracownikami. Coraz częściej uświadamiano sobie, że kompetencje pracowników, kapitał intelektualny oraz inne niematerialne zasoby stają się niewralgicznymi elementami sukcesu. W rezultacie takie miary, jak: satysfakcja pracowników, rozwój kompetencji, ilość dobrowolnych odejść oraz bezpieczeństwo pracowników stały się istotnymi indykatorami sukcesu firmy w tworzeniu przewagi konkurencyjnej.

⁵ R.G. Eccles: The Performance Measurement Manifesto. „Harvard Business Review” 1991. January/February

⁶ M.W. Grady: Performance Measurement: Implementing Strategy. „Management Accounting” 1991. June.

Te trzy fale przyczyniły się do wdrożenia miar niefinansowych. Ale skuteczna realizacja strategii wymaga nie tyle pojedynczych miar, co systemu pomiaru dokonań, który umożliwiłby jej realizację. Główną cechą takiego systemu pomiaru strategii jest wyprowadzanie tworzących go miar z treści strategii. Zadaniem systemu pomiaru jest więc odzwierciedlanie aktualnie realizowanej strategii. Istotne jest także to, że strategiczny system pomiaru dokonań powinien mierzyć tylko te elementy, które są ważne dla podejmowania decyzji strategicznych. Powinien to być system elastyczny, reagujący na zmiany, które są skutkiem zmian w strategiach biznesowych przedsiębiorstw.

Literatura przedmiotu prezentuje co najmniej kilka propozycji warunków, które każdy strategiczny system pomiaru powinien spełniać. Wybrane propozycje zawiera tab. 1.

Tabela 1

Lista warunków, które powinny spełniać strategiczne systemy pomiaru dokonań

Według S. Globersona	Według B. Maskella	Według R. Dixona
<ul style="list-style-type: none"> - Miary muszą być wybrane z celów strategicznych firmy - Wybrane miary muszą umożliwiać porównywanie firm, które są z tej samej branży - Cel każdej miary musi być jasny - Zbiór informacji i metod obliczania miar musi być jasno zdefiniowany - Wskaźniki opisujące rezultaty są preferowane w liczbach bezwzględnych - Miary muszą być pod kontrolą jednostki dokonującej ewaluacji - Miary powinny być wybrane w drodze dyskusji z zainteresowanymi (klienci, pracownicy, menedżerowie) - Obiektywne miary są preferowane bardziej niż subiektywne 	<ul style="list-style-type: none"> - Miary powinny być powiązane bezpośrednio ze strategią firmy - Miary niefinansowe powinny być zaadoptowane - Miary powinny być inne w zależności od lokalizacji – ta sama miara nie jest odpowiednia dla każdej jednostki organizacyjnej - Miary ulegają zmianie wtedy, gdy zmienia się otoczenie, w którym przedsiębiorstwo funkcjonuje - Miary powinny być proste i łatwe w użyciu - Miary powinny szybko dostarczać informację zwrotną - Miary powinny być tak projektowane, by stymulować raczej ciągłe usprawnienia niż prosty monitoring 	<ul style="list-style-type: none"> - System powinien być całkowicie zgodny i powinien wspomagać cele i zadania operacyjne, krytyczne czynniki sukcesu oraz programy do wykonania - System miar powinien dostarczać tylko najważniejszych informacji i tylko w sposób prosty - Powinien ujawniać, jak efektywnie są zaspokajane potrzeby i spełniane oczekiwania klienta - System powinien dostarczać taki zbiór miar dla każdej części organizacji, który pozwoli pracownikom na zrozumienie, w jaki sposób ich decyzje i działania mają wpływ na cały biznes - System miar powinien pomagać w uczeniu się organizacji i jej ciągłym doskonaleniu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy. Red. G.K. Świdarska. Difin, Warszawa 2003. s. 238.

Zdarza się, że gdy firmy próbują zmienić swój system pomiaru, często kończy się to niepowodzeniem. A.J. Nanni Jr. zidentyfikował pięć najpowszechniejszych przeszkód do używania miar niefinansowych, którymi są⁷:

⁷ A.J. Nanni Jr.: Financial versus Nonfinancial Measures of Performance: Barriers to Strategic Control. Boston University, Boston 1998.

- strach przed nieznanym,
- strach przed utratą władzy,
- obawa przed utratą pracy,
- obawa przed utratą twarzy,
- strach przed brakiem możliwości uczenia się.

Badania przeprowadzone pod koniec lat 90. w Stanach Zjednoczonych wykazały, że nowe systemy pomiaru dokonań są wdrażane w blisko 64% firm tego kraju. Co więcej, te same badania wskazują, że oparcie się w procesie zarządzania strategicznego na strategicznych systemach pomiaru dokonań umożliwia przedsiębiorstwu osiągnięcie lepszych wyników (rys. 1)⁸.

	Przedsiębiorstwa o zrównoważonym systemie pomiaru wyników	Przedsiębiorstwa o niezrównoważonym systemie pomiaru wyników
Zgodność kadry kierowniczej co do strategii	90%	47%
Kooperacja i praca zespołowa w ramach kadry menedżerskiej	85%	38%
Otwarte dzielenie się opiniami i komunikacja	71%	30%
Efektywne komunikowanie strategii	60%	8%
Wysoki poziom samokontroli pracowników	42%	16%

Rys. 1. Porównanie firm stosujących strategiczne systemy pomiaru dokonań z innymi firmami

Źródło: W.A. Schiemann, J.H. Lingle: Bullseye. Hitting Your Strategic Targets Through High – Impact Measurement. The Free Press, New York 1999.

W ostatnich dwóch dekadach XX w. pojawiło się wiele propozycji strategicznych systemów pomiaru dokonań przedsiębiorstw. Wszystkie one powstały po to, by mierzyć efekty działań przedsiębiorstw, wychodząc poza obszar mierników finansowych. Wszystkie są również skonstruowane na podstawie strategii przedsiębiorstwa.

Balanced Scorecard (Strategiczna Karta Wyników)

Najpopularniejszą koncepcją systemu pomiaru strategii jest Balanced Scorecard. Świadczyć mogą o tym wyniki badań przeprowadzonych przez firmę

⁸ W.A. Schiemann, J.H. Lingle: Bullseye. Hitting Your Strategic Targets Through High – Impact Measurement. The Free Press, New York 1999.

konsultingową Bain & Co., które wykazały, że instrument ten stosuje około 50% firm amerykańskich, około 45% przedsiębiorstw w Europie, natomiast w Australii jest to wielkość oscylująca wokół 35%. Prestiżowe czasopismo „Harvard Business Review” uznało Balanced Scorecard za jedną z piętnastu najistotniejszych koncepcji zarządzania, które zostały przedstawione w ciągu siedemdziesięciu pięciu lat ukazywania się tego pisma⁹.

Strategiczna Karta Wyników opisuje strategię jednostki gospodarczej językiem mierników osiągania celów oraz czynników przyszłego sukcesu, ujętych w serie zależności przyczynowo-skutkowych. Mierniki osiągania celów mają charakter wskaźników przeszłości. Opisują ostateczne cele strategii oraz wskazują, czy krótkookresowe działania prowadzą do pożądanych rezultatów. Mierniki przyszłego sukcesu odnoszą się do przyszłości i mówią, co należy robić dziś, by kreować przyszłą wartość.

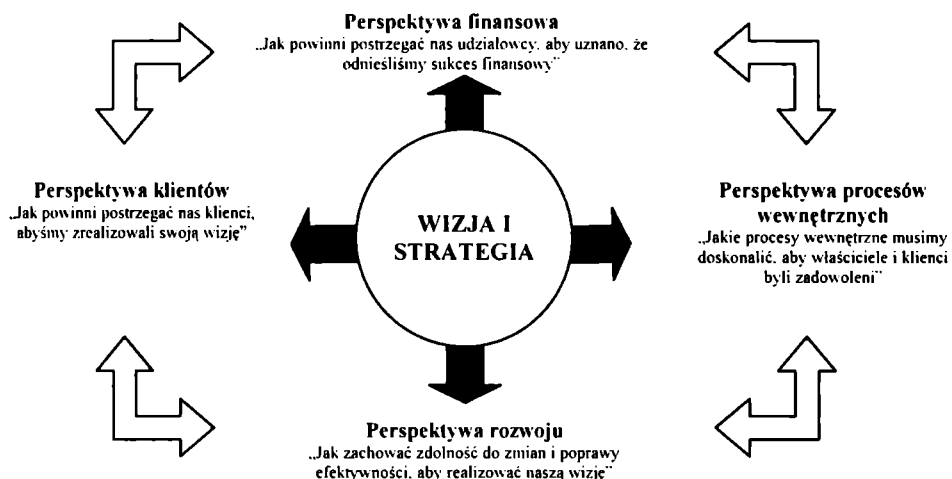
Celem wdrażania Strategicznej Karty Wyników jest wspieranie dyrekcji i pracowników w procesie wdrażania strategii. Firmy, które decydują się na zastosowanie Karty Wyników, mogą bardziej precyzyjnie formułować swoje cele, koncentrować uwagę na podstawowych czynnikach sukcesu firmy oraz podejmować działania i inwestycje, które lepiej służą osiągnięciu celów strategicznych. Wdrożenie Strategicznej Karty Wyników pozwala na:

- wyjaśnienie i uzgodnienie strategii,
- przedstawienie i wyjaśnienie strategii wewnątrz organizacji,
- powiązanie celów poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników z realizacją strategii,
- powiązanie celów strategicznych z celami i budżetami rocznymi,
- powoływanie i programowanie inicjatyw strategicznych,
- dokonywanie okresowej, systematycznej analizy realizacji strategii,
- pozyskiwanie informacji zwrotnej, aby uczyć się, jak poprawić strategię.

Strategiczna Karta Wyników jest uniwersalnym narzędziem przełożenia misji i strategii przedsiębiorstwa na zestaw logicznie powiązanych ze sobą mierników. Wymaga się, aby dobór mierników uwzględniał takie kwestie, jak: horyzont czasu, zakres, specyfikę przedsiębiorstwa oraz sposób funkcjonowania w danej jednostce gospodarczej (gromadzenie i przepływ informacji, przetwarzanie informacji, tryb podejmowania decyzji itp.).

Zgodnie z założeniami Strategicznej Karty Wyników jest ona zbudowana zgodnie z zasadą czterech płaszczyzn i związków przyczynowo-skutkowych, co przedstawia rys. 2. Według koncepcji R.S. Kaplana i D.P. Nortona dla każdego z celów, ujętego w jednej z czterech płaszczyzn, należy określić mierniki, wartości planowane oraz działania służące osiągnięciu planowanej wartości.

⁹ Informacja zarządcza... op. cit., s. 275-276.



Rys. 2. Cztery płaszczyzny Strategicznej Karty Wyników

Źródło: R.S Kaplan, D.P.Norton: Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działania. PWN, Warszawa 2001, s. 29.

Finansowa perspektywa Karty Wyników wykorzystuje tradycyjne cele finansowe odnoszące się do rentowności, zwrotu z aktywów i zwiększania przychodów. Dowodzi to silnych relacji, jakie zachodzą między Strategiczną Kartą Wyników a długofalowymi celami przedsiębiorstwa. Tworzenie Karty Wyników powinno skłaniać przedsiębiorstwo do powiązania własnych celów finansowych ze strategią. Cele finansowe stanowią punkt odniesienia dla celów i mierników sformułowanych w ramach pozostałych perspektyw Karty Wyników. Dla przedsiębiorstwa zasadnicze cele finansowe odnoszą się do rentowności. Mierniki oparte są na takich wielkościach, jak zysk operacyjny i marża brutto. Rozwinięciem tej grupy mierników będzie określenie stopy zwrotu z inwestycji, stopy zwrotu z kapitału czy ekonomicznej wartości dodanej. Dodatkowo należałoby ująć także ocenę ryzyka, jakie wiąże się z realizacją przyjętej strategii. Cele i mierniki finansowe pełnią dwie funkcje: po pierwsze określają oczekiwane efekty finansowe przyjętej strategii, po drugie stanowią ostateczne cele dla mierników i celów wyrażonych w pozostałych perspektywach.

W perspektywie klienta Karta Wyników powinna przełożyć misję na konkretne cele odnoszące się do rynków i klientów. Należy zatem zidentyfikować segmenty rynku dla obecnej i przyszłej populacji klientów, a następnie wybrać segmenty, w których przedsiębiorstwo zamierza konkurować. Do podstawowych mierników w perspektywie klienta należałoby zaliczyć: udział w rynku, zdobywanie klientów, utrzymanie klientów, satysfakcja klientów, rentowność klien-

tów¹⁰. Zaproponowane mierniki nie wyczerpują ich bogatego zbioru. Można dodatkowo poddać ocenie produkt: (ich cenę, jakość i funkcjonalność), relacje z klientami (kompetencje personelu, dostęp do informacji, czas obsługi) oraz wizerunek i reputację.

Mierniki w perspektywie procesów wewnętrznych są ustalane po sformułowaniu ich dla dwóch poprzednich perspektyw. Przyjęcie takiej kolejności umożliwia skoncentrowanie mierników na tych procesach, które pozwolą na osiągnięcie celów finansowych i rynkowych. Punktem wyjścia wyznaczania mierników w tej perspektywie jest określenie pełnego łańcucha wartości, tzn.:

- procesów innowacyjnych polegających na zidentyfikowaniu obecnych i przyszłych potrzeb klientów oraz nowych sposobów zaspokajania tych potrzeb,
- procesy operacyjne obejmujące wytwarzanie produktów i dostarczanie ich klientom,
- procesów obsługi posprzedażnej, które polegają na świadczeniu usług dodających wartość do sprzedanych klientom produktów.

Przykładowe mierniki procesów innowacyjnych to: udziałowy procent sprzedaży nowych produktów, udziałowy procent sprzedaży produktów chronionych prawem patentowym, liczba nowych produktów wprowadzonych na rynek w porównaniu z konkurencją i w odniesieniu do planu, czas rozwoju nowej generacji produktów, zysk operacyjny przed opodatkowaniem (np. w okresie 5-letnim) w stosunku do całkowitych kosztów rozwoju, BET (wskaźnik czasu krytycznego) – określa czas, jaki upływa od momentu rozpoczęcia prac rozwojowych do momentu, w którym wprowadzony na rynek produkt zaczyna przynosić zyski wystarczające do pokrycia poniesionych na badania i rozwój kosztów.

Do oceny procesów operacyjnych najczęściej stosuje się mierniki jakości, kosztów i czasu trwania cyklu operacyjnego, np.: czas realizacji zamówienia, liczba wadliwych części na milion sztuk, liczba zwrotów, straty, liczba powtórnie przetwarzanych wyrobów, wyznaczanie kosztów metodą ABC (koszty działań).

Procesy obsługi posprzedażnej można mierzyć takimi miernikami, jak: miernik szybkości obsługi (czas od momentu zgłoszenia usterki przez klienta do momentu ostatecznego jej usunięcia), koszt zasobów zużytych w procesie obsługi posprzedażnej, procent usterek usuniętych po pierwszym zgłoszeniu klienta, mierniki kosztów i czasu fakturowania, przyjmowania zapłaty i egzekwowania należności w przypadku odroczonej płatności, koszty utylizacji odpadów i produktów ubocznych.

¹⁰ Proponowane mierniki, które mogą mieć zastosowanie w strategicznej karcie wyników, zostały opracowane na podstawie: R.S. Kaplan, D.P. Norton: *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001.

Czwarta perspektywa Strategicznej Karty Wyników obejmuje cele i mierniki, które determinują osiągnięcie sukcesu w pozostałych trzech perspektywach. Należy więc zwrócić uwagę na trzy główne elementy: potencjał kadrowy, możliwości systemów informacyjnych oraz poziom motywacji, decentralizacji i zbieżności celów.

Oceny osiągnięcia celów kadrowych dokonuje się na podstawie badania:

- Satisfakcji pracowników – wśród czynników, które ją warunkują, najczęściej bada się np. zaangażowanie w proces podejmowania decyzji, uznanie za dobrze wykonaną pracę, dostępność informacji potrzebnej do dobrego wykonania pracy, aktywne motywowanie do twórczego myślenia i inicjatyw, ogólne zadowolenie z pracy w przedsiębiorstwie.
- Rotacji pracowników – wskaźnik rotacji pracowników odnosi się do zdolności firmy do utrzymania najważniejszych dla organizacji pracowników w długim okresie. Wieloletni, lojalni pracownicy, w których przedsiębiorstwo inwestuje, stanowią bogactwo organizacji. Każde niezamierzone ich odejście z pracy stanowi utratę części kapitału intelektualnego firmy. Rotacja pracowników jest mierzona procentem pracowników, którzy odeszli z głównych stanowisk.
- Wydajności pracowników – pozwala ocenić sumaryczny efekt podnoszenia kwalifikacji i morale personelu, innowacyjność, usprawnienia procesów wewnętrznych oraz poprawę satysfakcji klienta. Do mierzenia wydajności pracowników można zastosować wskaźnik, który jest relacją przychodu na jednego zatrudnionego. Innym wskaźnikiem jest relacja przychodów ze sprzedaży do kosztów wynagrodzeń. Mierzy on efekty ponoszenia określonych kosztów wynagrodzeń, a nie jedynie zatrudnienia danej liczby pracowników.

Osiąganie wytyczonych nowych celów, które zostały opisane przez perspektywy: finansową, klienta i procesów wewnętrznych, często wymaga podnoszenia kwalifikacji pracowników. Stąd rodzi się konieczność oceny, na jaką skalę i w jakim czasie jest konieczne podniesienie kwalifikacji pracowników. Można to zbadać, mierząc np. liczbę pracowników mających odpowiednie kwalifikacje do przewidywanych potrzeb organizacji lub określając czas potrzebny do podniesienia umiejętności pracowników na nowy wymagany poziom.

Jeśli pracownicy mają działać skutecznie w dzisiejszym dynamicznym otoczeniu, muszą dysponować bardzo dobrą informacją – o klientach, procesach i finansowych skutkach własnych decyzji. Dlatego coraz większą uwagę przywiązuje się do zapewnienia sprawnych systemów informacyjnych. Niektóre przedsiębiorstwa zdefiniowały wskaźnik dostępności informacji strategicznych. Wskaźnik ten określa obecny dostęp do informacji w odniesieniu do przewidywanych potrzeb. Miernikami dostępu do strategicznych informacji mogą być

także: odsetek procesów, dla których informacje o jakości, czasie trwania, kosztach są przekazywane pracownikom na bieżąco, lub odsetek pracowników, którzy mają natychmiastowy dostęp do danych o klientach.

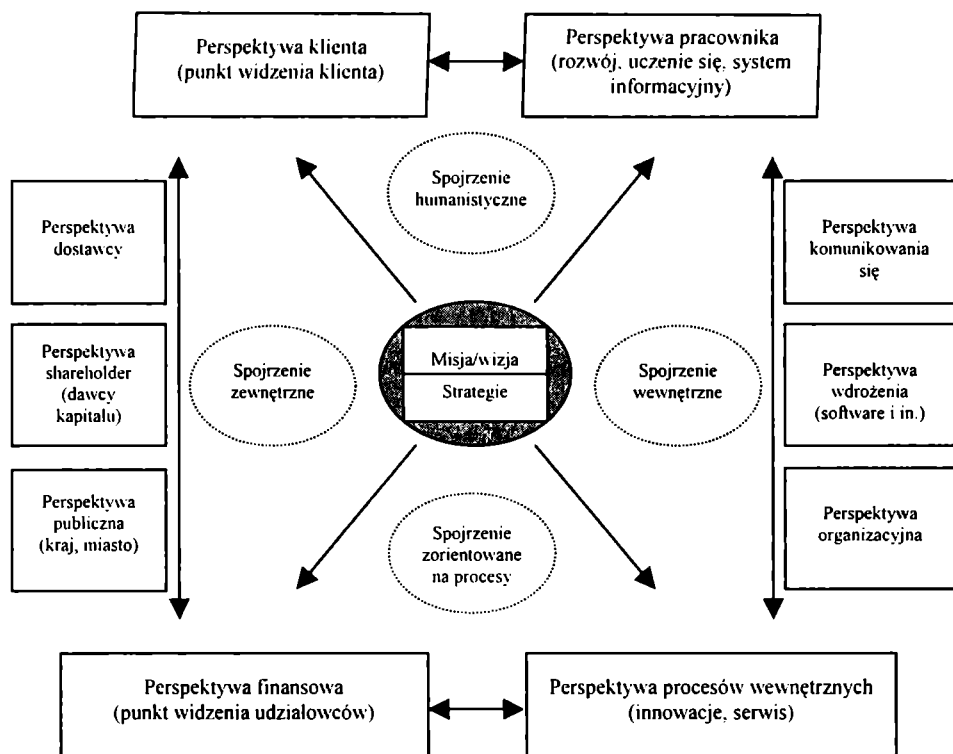
Czynnikiem warunkującym osiągnięcie celów w perspektywie rozwoju jest atmosfera motywacji i inicjatywy w firmie. Najprostszym miernikiem badającym efekty motywowania i angażowania pracowników w zarządzanie firmą jest liczba zgłoszonych inicjatyw przypadająca na jednego pracownika. W ten sposób ocenia się aktywność pracowników w doskonaleniu organizacji. Można go dodatkowo wesprzeć miernikiem liczby zrealizowanych inicjatyw.

Dobrze skonstruowana Karta Wyników powinna zawierać około 25 mierników. Ich rozkład w ramach wzorcowych perspektyw bywa najczęściej następujący: perspektywa finansowa – 5 (22%), perspektywa klienta – 5 (22%), perspektywa procesów wewnętrznych – 8-10 (34%) oraz perspektywa rozwoju – 5 (22%).

Miary niefinansowe, znajdujące się w perspektywie klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju i uczenia się, są pochodną indywidualnego spojrzenia przedsiębiorstwa na działalność gospodarczą oraz podstawowe czynniki sukcesu. Ale nawet najlepszy zestaw miar nie gwarantuje skutecznej strategii. Niepowodzenie przełożenia uprawnień działalności operacyjnej na lepsze wyniki finansowe powinno być sygnałem dla menedżerów do przemyślenia swojej aktualnej strategii czy aktualnego planu jej implementacji.

Dziś, obok klasycznej już struktury Strategicznej Karty Wyników, pojawia się coraz częściej rozszerzony model tego instrumentu. Dzieje się tak dlatego, że poszukuje się tych potencjałów, które ze strategicznego punktu widzenia są szczególnie ważne i które odgrywają decydującą rolę w realizowaniu misji/wizji przedsiębiorstwa. Strukturyzację perspektyw „nowej” Strategicznej Karty Wyników można przeprowadzić, uwzględniając następujące aspekty (rys. 3): spojrzenie humanistyczne, spojrzenie ukierunkowane na procesy, spojrzenie do wewnątrz firmy oraz spojrzenie na zewnątrz firmy¹¹.

¹¹ H.R. Friedag, W. Schmidt: *Moja strategiczna Karta Wyników*. C.H. BECK, Warszawa 2003, s. 21.



Rys. 3. Nowe propozycje perspektyw Balanced Scorecard

Źródło H.R. Friedag, W. Schmidt: *Moja Strategiczna Karta Wyników*. C.H. BECK, Warszawa 2003, s. 21.

Zwykle strategia zaczyna się od utopii, marzenia jej twórców. Same marzenia nie przyczynią się jednak do jej realizacji. Dlatego konieczne jest „zejście na ziemię” i dokonanie procesu przełożenia marzeń na cele i konkretne działania. W ten sposób rozpoczyna się proces wdrażania Balanced Scorecard, który obejmuje następujące wyodrębnione fazy¹²:

- Zdefiniowanie misji, wizji i celów.
- Rozwinięcie ram procesu strategicznego.
- Zebranie pomysłów, wypełnienie ram konkretnymi działaniami.
- Powiązanie działań w konkretne projekty strategiczne i budżetowanie.
- Powiązanie zakresów odpowiedzialności.
- Zorganizowanie procesu uczenia się.

Proces wdrażania Strategicznej Karty Wyników nie jest działaniem jednorazowym, a wyróżnione fazy są powtarzane w sposób cykliczny.

¹² Ibid., s. 17.

Wdrażanie Strategicznej Karty Wyników nie jest procesem łatwym, szczególnie w warunkach złożonych struktur organizacyjnych (np. koncerny). W takich okolicznościach często trzeba wprowadzić wiele kart na różnych poziomach hierarchii przedsiębiorstwa. Każda z powstałych kart musi być zgodna z kartą jednostki nadrzędnej. Taki proces stopniowego przełożenia kart (strategii) na niższe szczeble w przedsiębiorstwie nazywa się kaskadowaniem. Proces ten może odbywać się w dwóch wymiarach:

- pionowym – włączanie kolejnych jednostek tego samego obszaru przedsiębiorstwa,
- poziomym – włączanie kolejnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa.

Właściwy proces kaskadowania obejmuje następujące etapy¹³:

- 1) określenie struktury dla kaskadowania,
- 2) wybór metody dla każdej z jednostek,
- 3) przeprowadzenie kaskadowania,
- 4) dostosowanie kart pomiędzy jednostkami,
- 5) zapewnienie jakości i udokumentowanie wyników,
- 6) zintegrowanie wyników w systemie określania celów oraz systemie wynagrodzeń,
- 7) integracja wyników w system controllingu, planowania i sprawozdawczości.

Kaskadowanie Strategicznej Karty Wyników na poszczególne szczeble hierarchii przedsiębiorstwa powinno odbywać się w zgodzie z filozofią i stylem zarządzania oraz potrzebami przedsiębiorstwa. Specyfika przedsiębiorstwa decyduje, jakie obszary powinny być objęte kartą oraz ile szczebli hierarchii powinno być nią objętych.

Zaproponowana koncepcja wdrażania Balanced Scorecard jest odpowiednia do zaproponowanego przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona wzorca postępowania, który nazwali zasadami organizacji zorientowanej na strategię (rys. 4).

Zasada pierwsza mówi o przełożeniu strategii na terminologię operacyjną. Nie można spodziewać się wdrożenia strategii, jeśli menedżerowie nie potrafią jej opisać. Narzędziem do wykonania tego opisu jest mapa strategii. Przez proces konwersji strategii firmy na logiczną strukturę mapy oraz zbioru miar w czterech perspektywach, firma tworzy wspólny i zrozumiały punkt odniesienia dla wszystkich pracowników.

¹³ K. Babińska: Metody kaskadowania zrównoważonej karty wyników. „Controlling i Rachunkowość Zarządzana” 2003, nr 2.



Rys. 4. Zasady organizacji zorientowanej na strategię

Źródło: Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy. Red. G.K. Świdorska. Difin. Warszawa 2003, s. 282.

Zasada druga to ustawienie organizacji w szyku zgodnym ze strategią. Oznacza to zastąpienie formalnych struktur przez strategiczne tematy i priorytety. Nie tworzy się nowych schematów organizacyjnych, lecz tematy strategiczne łączą i integrują pojedyncze funkcjonalne strategie w jedną całość tak, aby uzyskać przy tym efekt synergii.

Trzecia zasada to uczynienie strategii codzienną sprawą każdego pracownika. Wymaga się od pracownika zrozumienia strategii i pełnienia swoich codziennych obowiązków w taki sposób, aby przyczyniało się to do sukcesu strategii firmy.

Czwartą zasadą jest uczynienie strategii ciągłym procesem. Tworzy się tzw. proces podwójnej pętli, co oznacza połączenie zarządzania operacyjnego z zarządzaniem strategicznym w jeden proces.

Ostatnia zasada mówi o inicjowaniu zmian przez kierownictwo. Proces wdrażania Balanced Scorecard rozpoczyna się od zrozumienia, że jest to przedsięwzięcie polegające na wprowadzaniu zmian. Dzięki wdrożeniu Strategicznej Karty Wyników nowo powstały system zarządzania definiuje nowe warunki kulturowe i nowe struktury, które stają się jego częścią.

Jednym z najczęściej poruszanych problemów jest pytanie, kiedy wdrażanie Balanced Scorecard jest szczególnie korzystne dla przedsiębiorstwa. Na podstawie zebranych i opisanych doświadczeń można wskazać kilka takich aspektów¹⁴:

¹⁴ H.R. Friedag, W. Schmidt: Op. cit., s. 59.

- W przypadku gdy przedsiębiorstwo działa na szybko zmieniających się rynkach.
- W przypadku dużej dynamiki wzrostu przedsiębiorstwa.
- W przypadku budowania jednolitej, wspólnej kultury organizacyjnej w przedsiębiorstwie o różnych jednostkach strategicznych, np. po fuzji.
- W przypadku gdy w przedsiębiorstwie nastąpiła zmiana zarządu, a wraz z nią możliwa zmiana priorytetów firmy.
- W przypadku gdy w przedsiębiorstwie jest szykowane przejęcie sterów przez następców.

Istnieją także sytuacje, które nie sprzyjają wdrażaniu Strategicznej Karty Wyników, np. gdy kierownictwo nie chce jeszcze, ze względu na brak wewnętrznej spójności, przekazywać wszystkim pracownikom informacji odnośnie do wizji przedsiębiorstwa, celów strategicznych i ogólnych koncepcji rozwoju. Druga taka sytuacja występuje wówczas, gdy najwyższy szczebel kierownictwa jest zajęty innymi projektami. W takim wypadku projekt wdrożenia Balanced Scorecard należy odłożyć na bardziej odpowiedni moment.

Wprowadzenie Strategicznej Karty Wyników powoduje, że można używać wielopłaszczyznowy obraz wyników przedsiębiorstwa. Tym samym możliwa jest kompleksowa ocena przedsiębiorstwa na podstawie wybranych wskaźników zaprezentowanych w Karcie. Strategiczna Karta Wyników może być stosowana w przedsiębiorstwach w sposób ciągły, ale także jednorazowo, np. w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa.

Jej zaletą jest możliwość szerokiej implementacji w różnych przedsiębiorstwach funkcjonujących w odmiennych formach organizacyjno-własnościowych.

Zasadniczym problemem w posługiwaniu się Kartą jest wskazanie na model wartości dopuszczalnych odchyłeń pomiędzy wielkościami planowanymi lub przyjętymi jako standard w Karcie a rzeczywistymi akceptowanymi w trakcie realizacji strategii¹⁵. Sprawą trudną i kłopotliwą jest także wypracowanie przez każdy poziom organizacyjny swoich własnych, bardziej szczegółowych wskaźników, które w sposób oczywisty byłyby związane z innymi częściami Karty Wyników. Istotnym problemem jest także opozycja pracowników w stosunku do wprowadzenia strategicznej Karty Wyników. Członkowie organizacji muszą mieć zaufanie do intencji menedżerów, że nowe narzędzie nie będzie wykorzystywane do rygorystycznej kontroli każdego pracownika. Wprowadzając Strategiczną Kartę Wyników do przedsiębiorstwa, należy zwrócić uwagę na to, że musi zostać zachowana równowaga między wynikami przedsiębiorstwa w przeszłości i przyszłymi kierunkami tak, aby każdy dostrzegł dla siebie szansę wzięcia udziału w rozwijaniu karty.

¹⁵ S. Marciniak: *Controlling. Filozofia Projektowanie*. Difin, Warszawa 2001, s. 112.

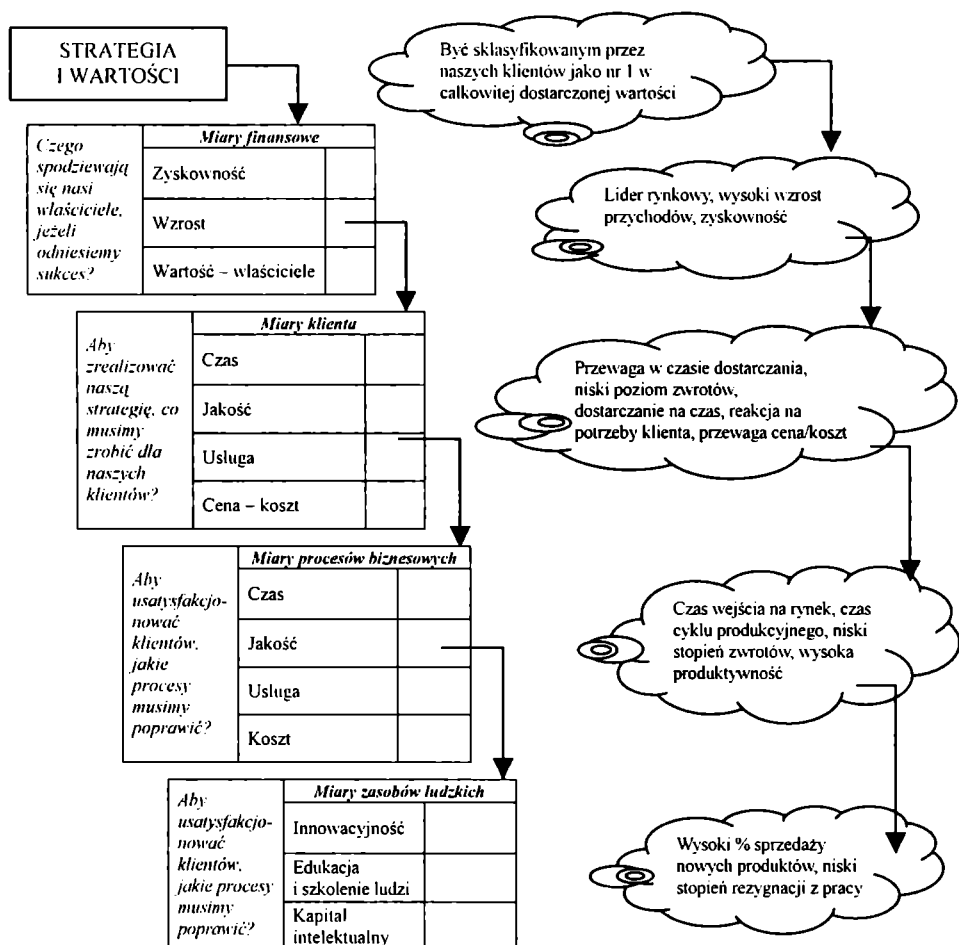
Balanced Scorecard Maisela

L.S. Maisel zaproponował model o nazwie Balanced Scorecard o bardzo zbliżonej budowie do modelu zaprezentowanego przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona¹⁶. Zdaniem L.S. Maisela przedsiębiorstwa potrzebują systemu pomiaru, który mógłby dostarczać bogatą informację zwrotną o wykonywanych przez firmę działaniach. Celem tego systemu jest więc uzyskanie równowagi pomiędzy różnymi perspektywami działalności organizacji oraz zintegrowanie miar występujących w tych perspektywach wokół strategii przedsiębiorstwa. Balanced Scorecard Maisela ma również cztery perspektywy, takie jak: perspektywę klienta, procesów wewnętrznych, zasobów ludzkich i finansów (rys. 5).

Autor tego modelu proponuje rozpocząć prace nad systemem pomiaru dokonań od perspektywy klienta. Jego zdaniem system pomiaru powinien zaczynać się od spojrzenia na produkt czy usługę oczami klienta. Miary w tej perspektywie dotyczą: czasu, jakości, usług, kosztów, udziału w rynku.

W perspektywie procesów wewnętrznych należy oprzeć się na *activity-based management* (ABM). Ponieważ tradycyjne miary koncentrują się na wydatkach i rezultatach działań, prowadzi to do fragmentarycznej optymalizacji na niższych poziomach przedsiębiorstwa. Natomiast przy zastosowaniu ABM menedżerowie mogą lepiej zastanowić się nad tym, ile zasobów jest potrzebnych do wykonania niezbędnych zadań. ABM umożliwia przypisanie kosztów bezpośrednio do działań. Następnie działania są grupowane w procesy biznesowe. W tym aspekcie systemowi ABM łatwiej jest analizować koszty działań i przez to wyselekcjonować takie działania, których wyeliminowanie stwarza szansę na redukcję kosztów. Aby lepiej analizować obraz tego, co dzieje się na poziomie procesów wewnętrznych, proponuje się zastosowanie miar związanych z czasem, jakością i produktywnością.

¹⁶ L.S. Maisel: Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach. „Journal of Cost Management” 1992. Summer.



Rys. 5. Balanced Scorecard Maisela

Źródło: L.S. Maisel: Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach. „Journal of Cost Management” 1992, Summer. Cyt. za: Informacja zarządcza.... op. cit., s. 273.

Miary perspektywy dotyczącej zasobów ludzkich pozwalają zarządzającym na prowadzenie przedsiębiorstwa w kierunku wyższej efektywności i na rozwijanie potencjału pracowników. Istnieje kilka zagadnień, które należy wziąć pod uwagę przy opracowywaniu miar dla tej perspektywy, np.: nauka i szkolenia, wewnętrzne nagrody i formy uznania, morale i kultura firmy, podstawowe kompetencje firmy, innowacyjność.

Zdaniem Maisela perspektywa finansowa pozwala na ocenienie, jakie firma osiągnęła wyniki w aspekcie swoich klientów, akcjonariuszy, kredytodawców i innych. Pozostaje jednak problem zakresu monitorowania i poziom szczegółowości miar finansowych. Zdaniem autora wskaźniki finansowe powinny

dotyczyć takich zagadnień, jak: wykorzystanie majątku, zyskowność, płynność i struktura kapitału, kontrola zasobów.

Bardzo często miary finansowe są bardzo rozbudowane, dając olbrzymią ilość informacji, która jednak nie jest adekwatna do realizowanej strategii i podejmowanych działań. Można w tym miejscu posłużyć się wypowiedzią jednego z dyrektorów, który stwierdził: „Kiedy dostaję raport finansowy jestem albo szczęśliwy, albo zasmucony, ale rzadko kiedy mądrzejszy”¹⁷.

Tableau de Bord

Termin „Tableau de Bord” w języku francuskim oznacza tablicę rozdzielczą, za pomocą której kierowca czy pilot sterują pojazdem. Jej powstanie należy łączyć z pracami francuskich inżynierów, którzy zajmowali się usprawnieniem procesu produkcyjnego przez lepsze zrozumienie relacji przyczynowo-skutkowych zachodzących w tych procesach. Chodziło im o znalezienie narzędzia pozwalającego na obserwację relacji między działaniem pojawiającym się w procesie a rezultatem osiągniętym przez ten proces. W tej pierwotnej koncepcji Tableau de Bord jest raczej zbiorem fizycznych miar, głównie statystyki produkcyjnej.

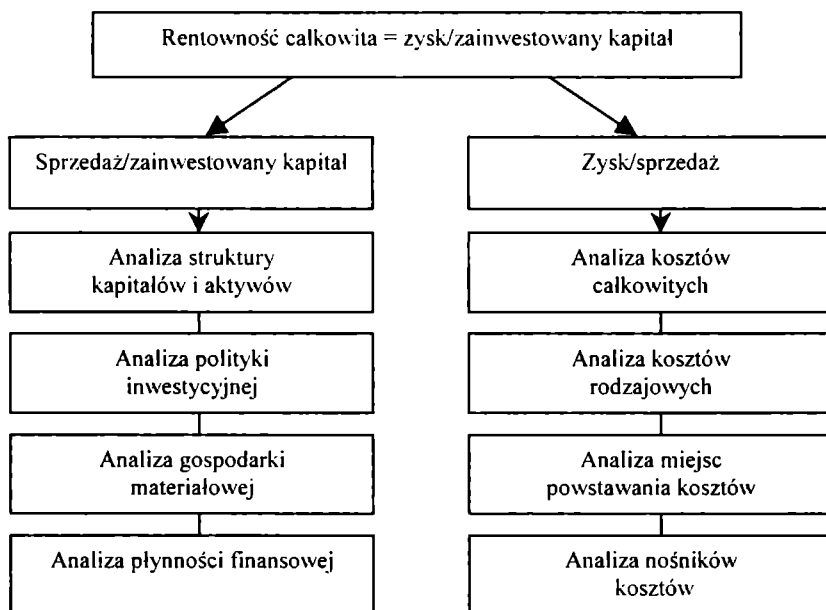
Drugim etapem rozwoju koncepcji Tableau de Bord jest związany z wprowadzeniem do francuskich przedsiębiorstw amerykańskiej koncepcji ośrodków odpowiedzialności. Spowodowało to dywersyfikację Tableau de Bord na poszczególne centra. Od tego momentu instrument ten służy do raportowania, umożliwiając kontrolę osiagania postawionych celów, a zarazem jako narzędzie diagnostyczne i instrument do hierarchicznego dialogu w przedsiębiorstwie.

W latach 90. wysunięto postulat, aby system pomiaru realizacji dokonań był zbiorem spójnych działań zmierzających w kierunku celów strategicznych firmy. Współcześnie jest to instrument śledzący podstawowe parametry firmy, który pociąga za sobą dwie konsekwencje. Po pierwsze Tableau de Bord nie jest uniwersalnym zbiorem miar, które mogą być użyte w każdej części organizacji. Każda jednostka organizacyjna ma różne cele i różną odpowiedzialność. Oznacza to, że dla każdej jednostki organizacyjnej powinna być skonstruowana osobna tablica. Wszystkie tablice powinny być zintegrowane na najwyższym poziomie kierowania. Nie ma więc, jak w innych systemach, uniwersalnej struktury z miarami. Po drugie Tableau de Bord zawiera nie tylko miary finansowe. Miary niefinansowe (operacyjne) dają lepszą informację o zależnościach przyczynowo-skutkowych różnych decyzji i zdarzeń niż zagregowane miary finansowe¹⁸.

¹⁷ Informacja zarządcza... op. cit., s. 275.

¹⁸ E. Chiapello, M. Lebas: The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information. 19th Annual Meeting of the European Accounting Association. 1996 (materiały konferencyjne). Cyt. za: Informacja zarządcza... op. cit., s. 265.

System Tableau de Bord ma kształt piramidy (rys. 6). Za najważniejsze obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa uznano: techniczne warunki produkcji, rozwój sprzedaży, sytuację finansową, sytuację ekonomiczną oraz stan personelu.



Rys. 6. Schemat Tableau de Bord

Źródło: M. Sierpińska, B. Niedbala: *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. PWN, Warszawa 2003, s. 289.

Wspólnym elementem Tableau de Bord ze Strategiczną Kartą Wyników jest to, że należy rozwijać te koncepcje, zaczynając od misji i celów każdej części przedsiębiorstwa. Sposób budowy tablicy polega więc na przełożeniu misji i wizji przedsiębiorstwa na zbiór celów, z których wyprowadzane są główne czynniki sukcesu, i które z kolei są przełożone na serię kwantyfikowalnych podstawowych miar dokonań.

Aby dostarczyć menedżerom takiej informacji, którą mogą oni użyć do podjęcia decyzji, tablica powinna zawierać takie wskaźniki dokonań, które są kontrolowane przez poszczególne jednostki organizacyjne firmy. W przypadku współpracy nad wspólnymi projektami kilku jednostek organizacyjnych należy zidentyfikować i opisać miary, które uchwycą współpracę i będą stanowiły zachętę do jej efektywnej realizacji.

Aby nie wystąpiło zjawisko nadmiaru informacji, konieczne jest ograniczenie liczby wskaźników. Raportowanie powinno przybierać formę okresowych sprawozdań w stosunku do ostatniego, a także narastająco od początku roku. Rezultaty powinny być porównywalne z wielkościami będącymi wynikiem analizy poprzednich rezultatów i zewnętrznego benchmarkingu.

Można wskazać na wiele korzyści, jakie płyną z wdrożenia Tableau de Bord w przedsiębiorstwie, a wśród najistotniejszych są¹⁹:

- Dostarczanie menedżerom w okresowych sprawozdaniach informacji o dokonaniach jednostki/firmy, które są pomocne w procesie podejmowania decyzji.
- Informowanie wyższego szczebla w organizacji o dokonaniach jednostki.
- Zmuszanie każdej jednostki organizacyjnej do pozycjonowania się w stosunku do całościowej strategii firmy oraz identyfikowanie odpowiednich podstawowych czynników sukcesu i podstawowych miar dokonań.
- Wpływanie na strukturę agendy menedżerskiej, co wspomaga menedżerów w dyskusji nad sprawami istotnymi dla firmy.

Piramidy Pomiaru Dokonań

Kontrola działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia osiągniętych wyników wymaga dokonywania okresowego monitorowania i pomiaru dokonań. Użytecznym narzędziem porządkowania hierarchicznego pomiaru dokonań przedsiębiorstwa mogą być tzw. Piramidy Pomiaru Dokonań oraz układy piramidalne mierników finansowych²⁰.

Piramida Pomiaru Dokonań odnosi się do długofalowych zamierzeń przedsiębiorstwa, zarówno o charakterze finansowym, jak i niefinansowym. W piramidzie tej hierarchia pomiaru dokonań jest przedstawiana na tle misji i wizji podmiotu. Piramida taka nie zawiera natomiast szczegółowych miar dokonań w poszczególnych obszarach (rys. 7).

Przedstawiona Piramida Pomiaru Dokonań określa powiązania między różnymi obszarami działalności i pozwala spojrzeć na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w sposób kompleksowy. Wykorzystanie tego narzędzia umożliwi przełożenie misji i wizji przedsiębiorstwa na określone działania, które warunkują osiągnięcie skuteczności wewnętrznej i zewnętrznej. W efekcie końcowym chodzi o osiągnięcie sukcesu na rynku, który powinien przyczynić się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa.

Podstawowym założeniem jest wyjście ze strategii firmy, na podstawie której są wypracowywane miary finansowe uzupełnione niefinansowymi wskaźnikami.

Na najwyższym poziomie piramidy zarząd formułuje wizję przedsiębiorstwa, czyli opisuje, na jakich rynkach i na jakich zasadach będzie konkurować firma. Z wizji wyłania się zwykle kilka celów strategicznych.

¹⁹ M. Epstein, J.F. Manzoni: Implementing Corporate Strategy: From Tableau de Bord to Balanced Scorecard. „European Management Journal” 1998, Vol. 16, No 2, April.

²⁰ E. Nowak: Zaawansowana rachunkowość zarządcza. PWE, Warszawa 2003, s. 290



Rys. 7. Piramida Pomiaru Dokonań

Źródło: E. Nowak: Zaawansowana rachunkowość zarządcza. PWE. Warszawa 2003, s. 290.

Cele strategiczne są przekładane na bardziej specyficzne cele jednostek biznesowych. Cele strategiczne są tutaj wyrażone przez bardziej specyficzne cele w obszarach finansowym i rynkowym. Oba te obszary reprezentują zewnętrzny punkt widzenia klienta i właściciela, który jest dla każdego przedsiębiorstwa najważniejszym obszarem do obserwacji.

Przełożenie celów jednostek biznesowych na zespół miar na poziomie operacyjnym jest niewyalniznym krokiem w budowaniu tego systemu. Aby firma mogła osiągnąć swoje strategiczne i finansowe cele, musi się skoncentrować na ich wsparciu przez zbiór operacyjnych działań. Sukces na poziomie biznesowych systemów operacyjnych oznacza wsparcie strategii biznesowych przez jasno określone cele operacyjne. Piramida pomiaru na poziomie biznesowych systemów operacyjnych wyróżnia trzy obszary: satysfakcję klienta, elastyczność i produktywność. Te trzy kryteria są wspomagane przez cztery obszary koncentracji miar dokonań na najniższym poziomie piramidy. Na tym poziomie odpowiednie miary bieżące zbierają informacje, które wspomagają ciągle usprawnienie.

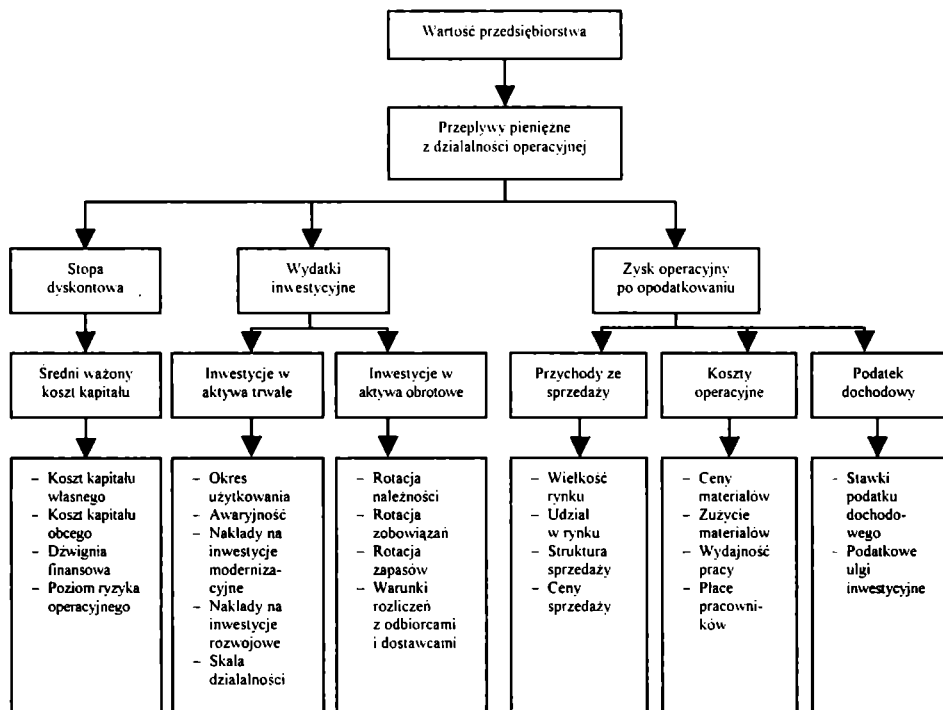
Współczesna literatura przedmiotu często wysuwa na plan pierwszy cel przedsiębiorstwa, jakim jest wzrost jego wartości. W związku z pomiarem dokonań sprzyjających osiągnięciu tego celu należałoby w tym miejscu zaprezentować również piramidę czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa (rys. 8). W piramidzie tej przedstawia się w postaci drzewa różne mierniki finansowe, które są podporządkowane wybranemu miernikowi wartości przedsiębiorstwa.



Rys. 8. Piramida czynników kształtujących wartość

Źródło: Ibid.

Podstawową kategorią, na której opiera się pomiar wartości przedsiębiorstwa, są przepływy pieniężne netto generowane przez działalność operacyjną. Na rys. 9 zaprezentowano schemat powiązań miernika wartości przedsiębiorstwa z różnymi czynnikami wpływającymi na jego poziom. Analiza zależności, którą przedstawia poniższy rysunek, pozwala na określenie czynników specyficznych, które dla danego przedsiębiorstwa stanowią główne czynniki sukcesu. W tym wypadku chodzi o sukces przedsiębiorstwa wyrażający się wzrostem jego wartości w długim okresie. Analiza schematu umożliwi także dotarcie do pierwotnych przyczyn kształtujących wartość przedsiębiorstwa i identyfikację tych miejsc w organizacji, które przyczyniają się bezpośrednio do kreowania jego wartości.



Rys. 9. Schemat powiązań czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa

Źródło: Ibid., s. 292; A. Rappaport: *Wartość dla akcjonariuszy*. WIG-Press, Warszawa 1999.

Warto zaznaczyć, że zastosowanie kontroli motywuje załogę do wykonywania zadań zgodnie z wymaganiami jakościowymi oraz do oszczędzania nakładów pracy żywej i form kapitału. Kontrola wspomaga zespoły pracowników w określaniu stopnia zaawansowania zadania, zakresu odchyień od założonych wielkości, a następnie w poszukiwaniu i wyborze najwłaściwszej kombinacji środków korygujących. W tym znaczeniu kontrola jest również pretekstem do wprowadzenia atrakcyjnych form motywacji finansowych, zmian systemu wynagradzania oraz usprawnienia organizacji w różnych obszarach działalności.

Nieco rzadziej są stosowane kolejne narzędzia pomiaru dokonań, takie jak: Matryca Wyników i Determinantów (*The Results/Determinants Matrix*), Model EP²M, The EFQM Model. Ale warto również i im poświęcić nieco uwagi.

Matryca Wyników i Determinantów (*The Results/Determinants Matrix*)

Matryca Wyników i Determinantów jest próbą przedstawienia krytyki raportów finansowych, które z reguły dają przedsiębiorstwu perspektywę krótkookresową. Jest ona podzielona na sześć części, co prezentuje rys. 10.

PŁASZCZYŻNA		TYP MIARY
REZULTATY	Konkurencyjność Wyniki finansowe	
DETERMINANTY	Jakość usług Elastyczność Wykorzystanie zasobów Innowacyjność	

Rys. 10. Matryca Wyników i Determinantów

Źródło: Informacja zarządcza..., op. cit., s. 269.

Miary występujące w przedstawionych częściach matrycy są podzielone na dwie koncepcyjnie różne kategorie. Pierwsze dwie grupy miar tworzą kategorię miar wynikowych. Opisują one wyniki i rezultaty realizowanej strategii. Znamienne w tej koncepcji jest przyjęcie pozycji konkurencyjnej firmy jako wynik, a nie jako miarę determinującą skutek. Pozostałe cztery kategorie miar wpływają na poziom konkurencyjności przedsiębiorstwa mierzone miarami z kategorii pierwszej. Są więc miarami determinującymi skutek działania firmy. Miary zawarte w matrycy pokazują niezbędny kompromis między różnymi kryteriami wyników, np. między krótkookresowymi wynikami finansowymi i długookresową pozycją konkurencyjną.

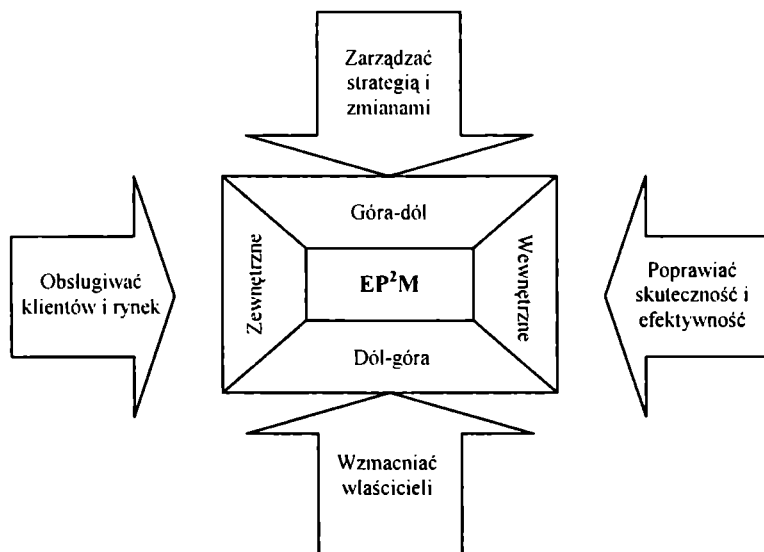
Innym ważnym aspektem wyraźnie pokazanym w matrycy jest koncepcja przyczyny i skutku, np. poprawa jakości może nie wywołać skutku w postaci poprawy wyników finansowych w bieżącym okresie, ale jeżeli ta poprawa jakości jest pozytywnie przyjmowana przez klientów, to wyniki finansowe ulegną poprawie w przyszłości.

Model EP²M

Kolejnym rozwiązaniem jest model EP²M. Według jego autorów bardzo ważne jest, aby mierzyć to, co firma robi w czterech obszarach (rys. 11)²¹:

- Zewnętrznych miar – obsługa klientów i rynków.
- Wewnętrznych miar – poprawa efektywności.
- Miary góra-dół – zejście ze strategią w dół i przyspieszenie procesu zmian.
- Miary dół-góra – delegowanie odpowiedzialności i kompetencji oraz umożliwienie działania.

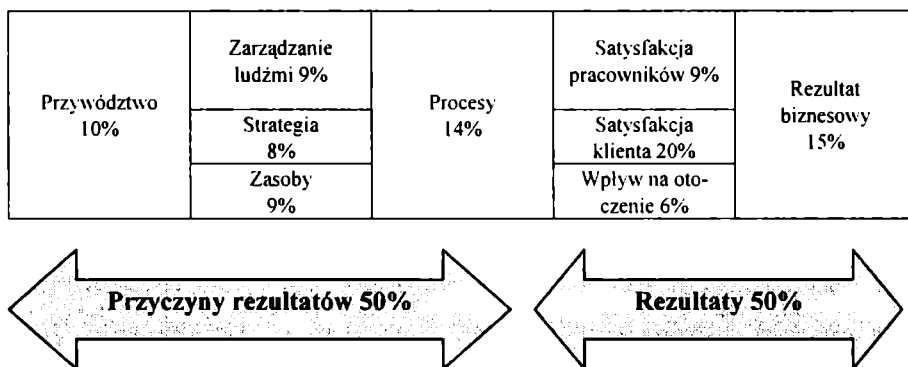
²¹ Informacja zarządcza..., op. cit., s. 271.

Rys. 11. Model EP²M

Źródło: Ibid., s. 271.

Celem tego systemu pomiaru jest, oprócz wdrożenia strategii firmy, także popieranie kultury organizacyjnej, której ciągłe zmiany powinny być czymś normalnym dla przedsiębiorstwa. Efektywne miary powinny również dostarczać szybkiej informacji zwrotnej.

The EFQM Model



Rys. 12. Model EFQM

Źródło: Ibid., s. 272.

W podstawowym zakresie The EFQM Model jest schematem stosowanym do samooceny przedsiębiorstw. Jest używany także jako system pomiaru wyników. Model ten składa się z dziewięciu działalności przedsiębiorstwa zgrupowanych w dwóch osobnych sekcjach: rezultaty i przyczyny pojawiania się rezultatów. Celem takiej konstrukcji modelu jest zwrócenie uwagi na to, że zadbanie o przyczyny, z powodu których osiąga się wyniki, pociąga za sobą pojawienie się samych rezultatów. Sama sekcja rezultatów biznesowych nawiązuje bezpośrednio do wyników finansowych. Przedsiębiorstwa mogą zdobyć 1000 punktów, które rozkładają się po 50% na każdą sekcję (rys. 12).

Podsumowanie

Jednym z coraz częściej formułowanych celów strategicznych przedsiębiorstwa jest wzrost jego wartości. Należy więc, w określonych warunkach działania, stosować w miarę elastyczne sposoby postępowania, które umożliwiają kreowanie nowej, pożądanej wartości przedsiębiorstwa.

W warunkach nasilającej się konkurencji na rynku lokalnym, ale także i globalnym oraz rosnącej złożoności otoczenia, właściciele i menedżerowie przedsiębiorstw poszukują metod i narzędzi, które umożliwiają trafne podejmowanie decyzji dotyczących racjonalnego i efektywnego budowania wartości.

Wytyczanie i implementacja strategii opartej na wzroście wartości przedsiębiorstwa wymaga zastosowania całego spektrum systemów miar i metod, które umożliwią po pierwsze przełożenie celów strategicznych na cele operacyjne, po drugie w miarę osiągania przyjętych celów umożliwią ocenę ich efektywności i stopnia realizacji.

Obok miar typowo finansowych często sięga się także po miary niefinansowe. Ta swoista „rewolucja” systemu oceny osiągnięć działalności przedsiębiorstw polega nie na negacji i odrzuceniu tradycyjnego systemu, gdzie menedżerowie podejmowali decyzje na podstawie czysto finansowych miar, ale na uzupełnieniu i poszerzeniu go o zbiór miar niefinansowych, które lepiej odzwierciedlają wielopłaszczyznową ocenę dokonań firmy. Tak więc wielu autorów zachęca do używania zrównoważonych finansowych i niefinansowych miar do pomiaru dokonań przedsiębiorstw. Obok tak typowych miar finansowych, jak: wynik finansowy, stopa zwrotu czy nadwyżka wyniku operacyjnego, coraz częściej zarządzający przedsiębiorstwami wdrażają takie narzędzia, jak: Tableau de Bord, Piramida Pomiaru Dokonań czy w końcu najbardziej dziś popularna Strategiczna Karta Wyników.

Głównym zadaniem zaprezentowanych systemów oceny dokonań przedsiębiorstwa jest wsparcie menedżerów w kreowaniu strategii zwiększającej wartość przedsiębiorstwa, logicznym powiązaniu różnych elementów ją tworzących oraz ustawicznym kontrolowaniu osiągniętych celów.

NEW CONCEPTS OF THE MEASUREMENT SYSTEMS OF THE COMPANY ACHIEVEMENTS

Summary

The studies, made by Business Intelligence, show that modern companies do not rely only on financial measures. There are many reasons why financial measures are not enough to measure company's results. Nowadays, the company needs a new method which allows introducing also nonfinancial measures. Systems based on financial and non-financial measures deliver information that help evaluate the success of the company's strategy.

This paper discusses the methods which can help control company's results, such as: The Balanced Scorecard, The Maisel's Balanced Scorecard, Tableau de Bord, Performance Pyramid, The Results/Determinants Matrix, The EP2M Model, The EFQM Model.