

Wolf Bonsiepe, Toni Fischer, Jacek Klich

Zrównoważona karta wyników jako narzędzie kontroli

Wprowadzenie

Wmiarę zwiększania się presji konkurencji na rynku globalnym, nauki o zarządzaniu zdają się koncentrować przede wszystkim na zmieniających się wymaganiach związanych z systemem kontroli w przedsiębiorstwach. W odróżnieniu od sytuacji, kiedy to systemy pomiaru działalności przedsiębiorstwa zorientowane były na wyniki z przeszłości, obecnie dyskutuje się na temat nowych ram dla strategicznej kontroli, które uwzględniałyby również stany przyszłe. W literaturze z zakresu zarządzania przedmiotem dyskusji w ostatnich latach jest, w interesującym nas kontekście kontroli, koncepcja zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*) stworzona przez Roberta S. Kaplana, profesora rachunkowości z Harvard University i Davida P. Nortona, prezydenta firmy konsultingowej Nolan, Norton & Co.

Na podstawie głównych założeń zrównoważonej karty wyników Kaplana i Nortona, w artykule prezentowana jest ocena tego rozwiązania, która ma m.in. wyjaśnić, dlaczego koncepcja ta jest teoretycznie atrakcyjnym narzędziem przy tworzeniu systemu kontroli w przedsiębiorstwie.

Zrównoważona karta wyników w systemie kontroli operacyjnej

Tradycyjne mierniki działalności finansowej zazwyczaj nie obejmują zagadnień konsumenta i konkurencji, zatem nie są w stanie generować wczesnych sygnałów ostrzegawczych dotyczących zmian na rynku. Ponieważ korporacje mogą łatwo stracić grunt pod nogami, jeżeli nie będą potrafiły reagować szybko na te zmiany, tradycyjne wskaźniki finansowe niosą ze sobą ryzyko, że w ocenach akcjonariuszy nie będą sprzyjały wzrostowi wartości przedsiębiorstwa.

Wychodząc z takich przesłanek, Kaplan i Norton realizując program badawczy i współpracując z 12 korporacjami wypracowali spójny system, który zezwalał na monitorowanie dokonań przedsiębiorstwa w taki sposób, że stanowił dopełnienie wskaźników finansowych. W tej koncepcji, nazwanej zrównoważoną kartą wyników, autorzy utrzymują, że strategię długookresową mogą być sprzężone z działaniami krótkookresowymi poprzez monitorowanie i mierzenie efektywności na poziomie opera-

cyjnym wyników uzyskiwanych przez pracowników i ich innowacyjności, satysfakcji konsumentów, jak również wyników finansowych¹⁾. Zrównoważona karta wyników dostarcza najbardziej potrzebnych informacji i umożliwia w ten sposób naczelnemu kierownictwu kontrolę kierunku, w jakim podąża przedsiębiorstwo. Autorzy wykorzystują tu obrazowe porównanie do sytuacji pilota w kabinie samolotu (naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa) i wykorzystywania przez niego przyrządów do nawigacji i kontroli lotu (zrównoważona karta wyników).

Chociaż każde przedsiębiorstwo musi wypracować swój własny system pomiaru efektów działania, by przystosować go do sytuacji, w jakiej się znajduje oraz wyzwań strategicznych i zastanych procesów gospodarczych, to jest jednakże możliwe ujęcie koncepcji Kaplana/Nortona w kategoriach ogólnych.

Autorzy wyróżniają cztery płaszczyzny (perspektywy), na których ukazane mogą być efekty osiągnięte przez przedsiębiorstwo. Te cztery płaszczyzny oraz nawiązujące do nich pytania to:

■ **Płaszczyzna finansowa** (W jaki sposób powinniśmy prezentować się naszym akcjonariuszom, aby osiągnąć sukces finansowy?). Ta płaszczyzna koresponduje z klasycznymi miernikami finansowymi, takimi jak: przepływy gotówkowe, wielkości obrazujące wzrost sprzedaży czy wzrost udziału w rynku. Te miary są ciągle pożyteczne w przedstawianiu ekonomicznych konsekwencji decyzji podjętych w przedsiębiorstwie w przeszłości.

■ **Perspektywa klienta** (W jaki sposób powinniśmy prezentować się naszym klientom, aby realizować naszą wizję?). W tych ramach menedżerowie muszą określić wskaźniki odpowiednie do oceny efektów działalności przedsiębiorstwa w odniesieniu do danej kategorii konsumenta czy rynku. Typowymi wskaźnikami mogą tu być np. badania satysfakcji konsumenta, pozyskiwanie nowych klientów, elastyczne dostawy.

■ **Płaszczyzna wewnętrzna** (Aby usatysfakcjonować naszych akcjonariuszy i klientów, w odniesieniu do jakich procesów będziemy się pozytywnie wyróżniać?). Tu w centrum zainteresowania pozostają procesy wewnętrzne w przedsiębiorstwie, które mają największy wpływ na kształtowanie się poziomu satysfakcji klienta i uzyskiwanie celów finansowych organizacji. Według Kaplana i Nortona ta perspektywa ukazuje dwie podstawowe róż-

nice między klasycznymi wskaźnikami, a zrównoważoną kartą wyników. Podejście klasyczne podejmuje próbę monitorowania i usprawniania istniejących procesów. Nowa koncepcja natomiast definiuje i koncentruje się na procesach, które uznane są za najważniejsze dla skutecznej realizacji strategii organizacji – nawet, jeżeli te procesy są jeszcze w przedsiębiorstwie nieobecne. Drugą podstawową różnicą jest to, iż zrównoważona karta wyników nie zamyka się w ramach procesów produkcji aktualnych produktów dla istniejących klientów. Próbuje ona koncentrować się na przyszłych klientach przez definiowanie nowych segmentów rynku i pojawiających się potrzeb. Typowymi miarami w tej płaszczyźnie może być jakość produktu, rozwój nowych produktów i wprowadzanie nowych produktów na rynek.

■ **Płaszczyzna uczenia się i wzrostu** (Jak będziemy zachowywać nasz potencjał do przeprowadzania zmian i doskonalenia organizacji, by realizować naszą wizję?). Ta perspektywa koncentruje się na infrastrukturze, którą musi stworzyć przedsiębiorstwo, aby zapewnić sobie długookresowy wzrost i usprawniać swoje działanie. Kaplan i Norton twierdzą, że zdolności organizacji do uczenia się zależą od ludzi (członków organizacji), systemów oraz procedur. Wskaźniki zorientowane na ludzi obejmują grupę ogólnych mierników, na przykład satysfakcję pracowników, szkolenie i umiejętności pracowników. Możliwości systemu mogą być mierzone subiektywnymi ocenami co do dostępu do systemów informacyjnych, które gwarantują natychmiastowe dostarczenie decydującym odpowiedniej informacji. Procedury mogą być z kolei oceniane poprzez pryzmat ich adekwatności (zdolności) do łączenia inicjatyw pojedynczych pracowników z celami ogólnymi i czynnikami sukcesu organizacji.

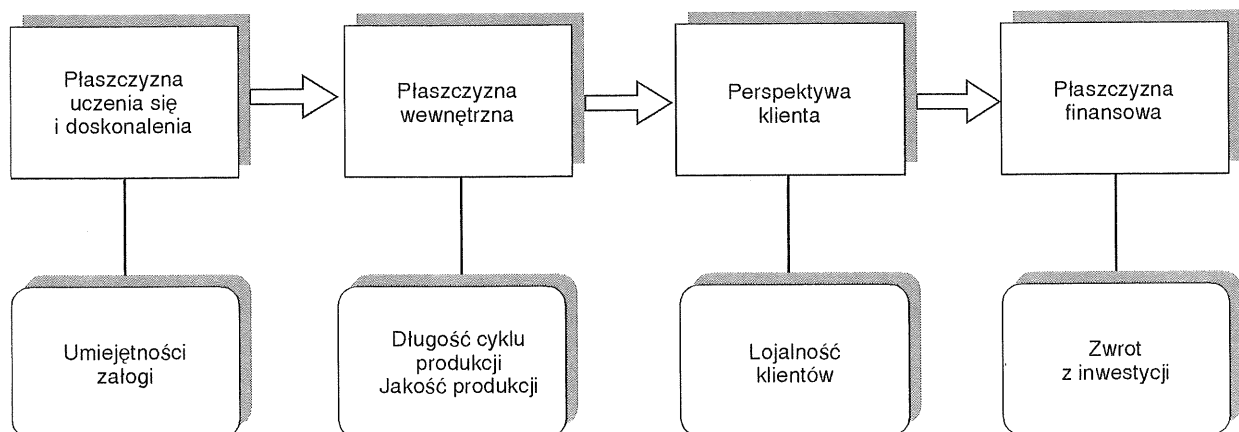
Wychodząc z powyższego, Kaplan i Norton utrzymują, że misja organizacji i jej strategia mogą być przekazywane na wszystkie poziomy organizacji w postaci realnych wskaźników. Autorzy opowiadają się za tym, iż strategia jest zbiorem hipotez na

temat przyczyn i skutków. Zrównoważona karta wyników reprezentuje taką właśnie próbę ukazania związków między różnymi podmiotami (wskaźniki) w taki sposób, by mogły być one przedmiotem ocen i decyzji. Ryc. 1. ukazuje przykład takiej sekwencji przyczynowo-skutkowej²⁾. Zwrot z inwestycji może być wskaźnikiem wykorzystywanym w karcie wyników na płaszczyźnie finansowej. Z perspektywy klienta taką miarą wykorzystywaną w karcie wyników może być lojalność klienta wobec marki/produktu. Analiza preferencji klienta może z kolei ukazać, że dostawa w określonym czasie jest wysoko przez niego ceniona i trzeba zatem wprowadzić taką właśnie procedurę. Aby osiągnąć wysoką sprawność dostaw na czas, oczekuje się, że skróceniu ulegnie długość cyklu produkcyjnego i zapewniona będzie wysoka jakość produkcji (płaszczyzna wewnętrzna). Proces ten jest kontynuowany przez rozważanie, jak usprawnić (skrócić) cykl produkcyjny i poprawić jakość. W naszym przykładzie to może być osiągnięte poprzez szkolenia i zwiększanie umiejętności najbardziej znaczących dla firmy pracowników (płaszczyzna uczenia się i wzrostu).

Kaplan i Norton podkreślają, że wyróżnienie tych czterech płaszczyzn okazało się pomocne w odniesieniu do analizy wielu przedsiębiorstw i branż. Jednakże te cztery perspektywy czy płaszczyzny nie powinny być traktowane jako ciasny gorset oparty na matematycznych formułach. Zaznaczają jednak, że w niektórych przypadkach przydatne być może dodanie innych płaszczyzn, jak np. wzgląd na dostawców i bezpośrednie otoczenie (społeczność lokalną)³⁾.

Zrównoważona karta wyników w kontekście strategicznego systemu kontroli

W edług Kaplana i Nortona, przedstawiona powyżej koncepcja zrównoważonej karty wyników sytuuje w centrum zainteresowania strategię i wizję, a nie kontrolę. Karta wyników ustala cele, ale zakłada równocześnie, że ludzie



Ryc. 1 Przykład relacji: związki przyczynowo-skutkowe w modelu Kaplana/Nortona

Źródło: KAPLAN/NORTON (1996), s. 31.

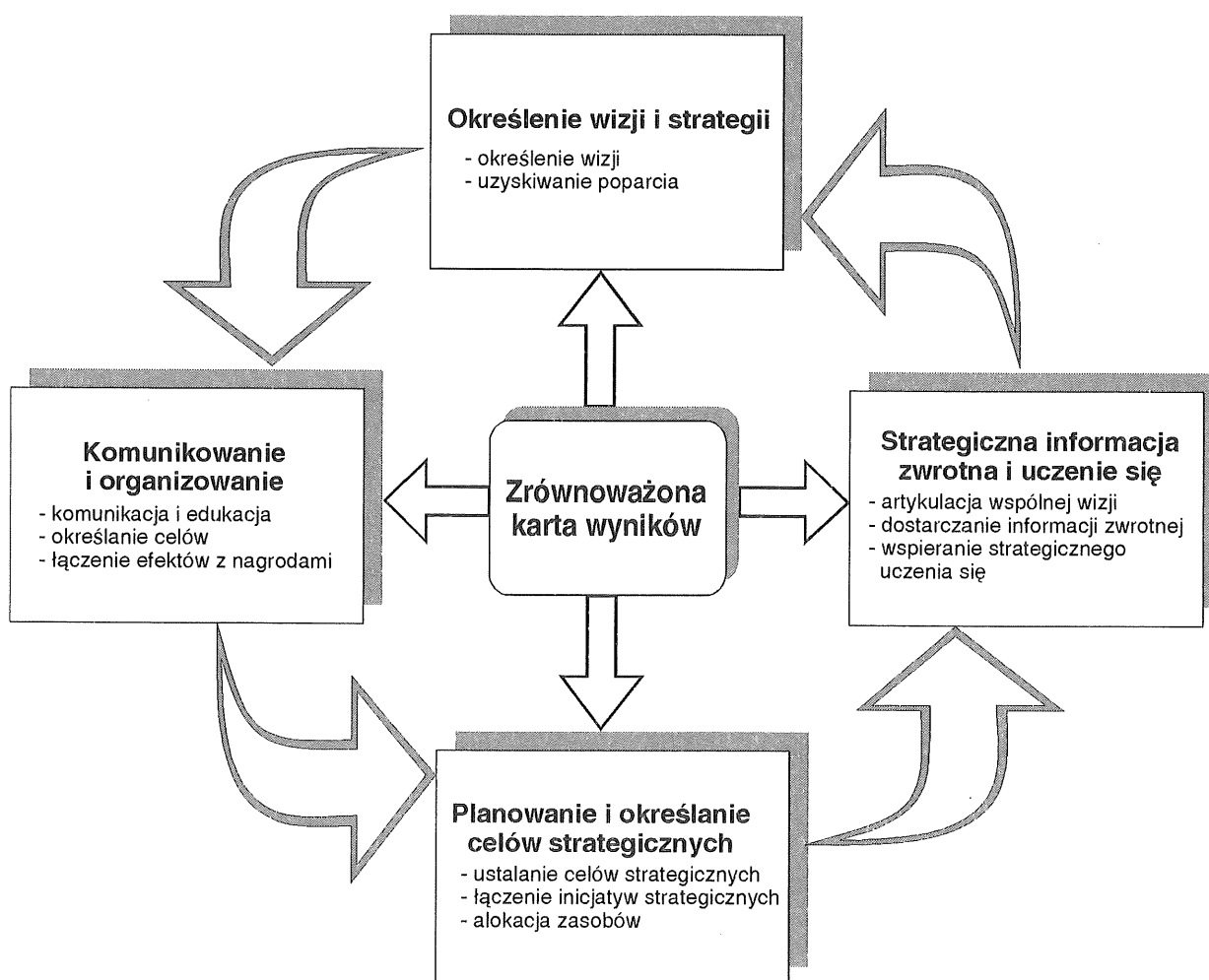


podejmą wszelkie działania i dokonają niezbędnych zmian, które są konieczne do osiągnięcia tych celów (możesz uzyskać to, co jest mierzalne)⁴⁾. Wskaźniki są projektowane po to, by skłonić ludzi do realizacji wizji. To wszystko opiera się na założeniu, że naczelni dyrektorzy wiedzą, jakie powinny być ostateczne rezultaty, ale nie potrafią precyzyjnie wytłumaczyć pracownikom, jak uzyskać te rezultaty, choćby z tego powodu, że warunki, w jakich działają pracownicy, podlegają ciągłym zmianom. Zgodnie z tym, Kaplan i Norton deklarują, że zrównoważona karta wyników jest czymś więcej niż tylko taktycznym czy operacyjnym systemem dokonywania pomiaru. Jest systemem kontroli strategicznej, umożliwiającym tworzenie strategii i działań w długich okresach. Autorzy przedstawiają proces kontroli strategicznej jako interakcję planowania, ustalania celów, uczenia się strategicznego i pozyskiwania informacji zwrotnej, komunikowania wizji i strategii oraz komunikowania się w organizacji (por. ryc. 2)⁵⁾.

Zasadniczym komponentem procesu wykorzystywania zrównoważonej karty wyników jest podziela-

nie przez wszystkich pracowników wizji przedsiębiorstwa. Wizja powinna wyznaczać kształt strategii, która z kolei winna determinować składowe zrównoważonej karty wyników. Zatem przedsiębiorstwo, które chce wypracować zrównoważoną kartę wyników, musi wypracować inspirującą dla każdego pracownika i bogatą w treść wizję⁶⁾. Proces tworzenia zrównoważonej karty wyników rozpoczyna się więc od momentu przekazania przez naczelne kierownictwo strategii funkcjonalnych tworzonej na podstawie wizji przedsiębiorstwa i transponowania tych strategii na określone cele. Zatem pierwszym krokiem tworzenia zrównoważonej karty wyników jest proces wyjaśniania, precyzowania i przekazywania informacji tak, by uzyskać konsensus między wszystkimi kierownikami w przedsiębiorstwie. W ten sposób, zgodnie z koncepcją Kaplana i Nortona, zrównoważona karta wyników kreuje akceptowany przez wszystkich model przedsiębiorstwa, w którego tworzeniu mają udział wszyscy pracownicy.

Inną, istotną składową tego procesu jest aktywne komunikowanie celów i wskaźników w przedsię-



Ryc. 2. Zrównoważona karta kontrolna jako ramy strategii

Źródło: KAPLAN/NORTON (1996) s. 11.

biorstwie. Komunikacja służy tu przekazaniu pracownikom podstawowych celów, które muszą zostać osiągnięte. Jeżeli pracownicy na każdym stanowisku pracy rozumieją główne cele i kryteria oceny, mogą wówczas formułować cele powiązane ze strategią całego przedsiębiorstwa na swoich stanowiskach. Według Kaplana i Nortona ważnym zadaniem jest zagwarantowanie takiego ścisłego powiązania celów. W tym kontekście coraz większego znaczenia nabierają nowoczesne technologie informacyjne. Na najwyższych poziomach organizacji system pomiaru aktywności tej organizacji będzie charakteryzowany przez wskaźniki wydajności w odróżnieniu od niższych poziomów, gdzie wykorzystywane będą również wskaźniki nakładów. Na niższych poziomach rzadziej spotyka się wspólne wskaźniki, za pomocą których mierzy się wyniki działalności, ale każdy ze stosowanych tam wskaźników odnosi się do wskaźników wykorzystywanych na wyższym szczeblu w hierarchii organizacyjnej.

Proces definiowania najważniejszych celów przedsiębiorstwa i transponowania ich na cele szczegółowe musi być ujmowany w dynamicznej perspektywie. Naczelne kierownictwo formułuje i precyzuje formalne zadania w zakresie produkcji. To umożliwia organizacji określenie ilościowe długookresowych efektów, które przedsiębiorstwo chce osiągnąć oraz przedziały dla wartości wskaźników finansowych i pozafinansowych (na podobieństwo kamieni milowych) w krótkim czasie. Równoległe niższe szczeble są w stanie zharmonizować i uporządkować swoje inicjatywy strategiczne i niezbędne działania.

Kaplan i Norton opowiadają się tu za ustanowieniem ambitnych, rozwiniętych celów na podstawie identyfikacji najlepszych istniejących w organizacji i poza nią (*benchmarking*) procesów. Ocena wartości wskaźników w porównaniu z przyjętymi przedziałami na drodze do osiągnięcia ambitnych celów ogólnych jest miarą poziomu zaawansowania zmian na drodze do poprawy funkcjonowania organizacji. Kaplan i Norton podkreślają, że zrównoważona karta wyników tworzy również podstawy do strategicznego uczenia się i buduje pole dla procesów uczenia się organizacji na wszystkich poziomach przedsiębiorstwa. Z jednej strony, zrównoważona karta wyników oferuje menedżerom możliwość uzyskania opinii i krytycznych uwag pracowników w odniesieniu do strategii oraz pozwala na testowanie założeń, na których oparta jest strategia. Naczelne kierownictwo jest więc w stanie monitorować implementację celów strategicznych i dokonywać modyfikacji strategii. Z drugiej strony, wszyscy pracownicy mają możliwość wykorzystywania swojej wiedzy i doświadczenia przy dyskusowaniu nowych opcji i sposobów pomiaru. W ten sposób menedżerowie nie tylko mogą dyskutować, w jaki sposób zostały zrealizowane zadania w przeszłości, ale

również, czy uzasadnione są oczekiwania menedżerów wobec przyszłości.

Kaplan i Norton dochodzą do przekonania, że cztery wyróżnione przez nich płaszczyzny rozpatrywania efektów osiąganych przez organizację, a obecne w karcie wyników, pozwalają zachować równowagę między celami krótko- i długoterminowymi, między założonymi wynikami i potencjalnymi możliwościami oraz między precyzyjnie zdefiniowanymi, obiektywnymi i mniej ostro określonymi, subiektywnymi wskaźnikami osiągania celów.

Zrównoważona karta wyników ukazuje równowagę między zewnętrznymi udziałowcami, takimi jak akcjonariusze i klienci a udziałowcami wewnętrznymi: menedżerami średniego szczebla i pozostałymi pracownikami. Dodatkowo podejście zastosowane w zrównoważonej karcie wyników rozwiązuje problem liniowości procesu budowania i wdrażania strategii – począwszy od górnych szczebli organizacyjnych przedsiębiorstwa w kierunku szczebli niższych. Jest to możliwe dlatego, że tradycyjny, jednokierunkowy przebieg informacji jest wzbogacony przez kanał informacji biegnący od dołu ku górze, który zapewnia informację zwrotną. W ten sposób dokonuje się proces ciągłego rewidowania kierunku strategicznego przyjętego przez organizację⁷⁾.

Na podstawie przedstawionych powyżej teoretycznych założeń można uznać, iż koncepcja zrównoważonej karty kontrolnej jest atrakcyjnym narzędziem kontroli. Sprawą otwartą jest jednak aplikacja tego narzędzia do praktyki przedsiębiorstw.

Wolf Bonsiep, Toni Fischer, Jacek Klich

PRZYPISY

- ¹⁾ Poniższy fragment artykułu nawiązuje do książki: KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard; Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996 oraz artykułu: KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, „Harvard Business Review” (Januar-Februar 1992), ss. 71–79.
- ²⁾ Podobny sposób argumentacji spotykamy w pracy Gälweilera, który wydziela różne płaszczyzny (płynność, rentowność i potencjalne czynniki sukcesu) połączone związkami przyczynowo-skutkowymi, por. GÄLWEILER, A., *Strategische Unternehmensführung*, Frankfurt/Main, 1990.
- ³⁾ KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard; Translating Strategy into Action*, op.cit., s. 34.
- ⁴⁾ KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, op.cit., s. 71.
- ⁵⁾ KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., *The Balanced Scorecard; Translating Strategy into Action*, op.cit.
- ⁶⁾ CAMPBELL, A., DEVINE, M., YOUNG, D., *Vision, Mission, Strategie*, Frankfurt/New York 1992, s. 185.
- ⁷⁾ ARGYRIS, C. SCHÖN, D.A., *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*, Reading 1978, s. 14.

Autorzy – Wolf Bonsiep i dr Toni Fischer – Uniwersytet w Erlangen-Nürnberg, dr Jacek Klich – adiunkt w Instytucie Zarządzania Uniwersytetu Jagiellońskiego.