

ALICJA BYRSKA-RĄPAŁA*, MONIKA ŁADA-CIEŚLAK*

Zbilansowana karta osiągnięć narzędziem wspomagającym proces zarządzania firmą naftową

Słowa kluczowe

Elastyczna struktura, innowacyjność, komunikowanie strategii, mierniki oceny, strategia działania, zbilansowana karta osiągnięć

Streszczenie

Ostatnia dekada przyniosła istotną zmianę procesów planowania strategicznego w przedsiębiorstwach naftowych. Nowe oblicze tych firm kształtuje koncentracja działań zmierzających do zwiększenia rentowności i zysku udziałowców, a niemożność wiarygodnego prognozowania wymusza zachowanie odpowiedniej elastyczności.

W artykule zaprezentowano jeden z nowych instrumentów wspomagających proces zarządzania firmą, tj. zbilansowaną kartę osiągnięć. W pierwszej części omówiono założenia zbilansowanej karty osiągnięć, szczególnie zwracając uwagę na podział mierników oceny i ich rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wykorzystanie mierników oceny w zarządzaniu przedsiębiorstwem związane jest z koncepcją zarządzania przez cele. Cele przedsiębiorstwa mogą być osiągane poprzez dekompozycje na cele cząstkowe poszczególnych jednostek wewnętrznych funkcjonujących w przedsiębiorstwie, a następnie stworzenie i systematyczne stosowanie systemu mierników oceny stopnia realizacji poszczególnych celów cząstkowych. Dla każdej grupy mierników autorzy podają przykłady miar umożliwiające pomiar stopnia wykonania założeń strategicznych zawartych w zbilansowanej karcie osiągnięć. W drugiej części zaprezentowano przykład zastosowania zbilansowanej karty osiągnięć w jednej z firm sektora naftowego.

Wprowadzenie

Na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych dokonała się radykalna zmiana w sposobie działania przedsiębiorstw na świecie. Jako główne przyczyny tych zmian wskazuje się zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw związane z globalizacją rynków, intensyfikacją konku-

* Dr inż., Wydział Zarządzania AGH, Kraków.

rencji na rynkach, rozpowszechnieniem zaawansowanych technologii, rozwojem technik telekomunikacyjnych i informatycznych itp. Obecnie, ze względu na bardzo duży nacisk konkurencji, największą szansę na sukces, a często nawet przetrwanie, mają przedsiębiorstwa realizujące jednocześnie strategię różnicowania i minimalnego kosztu. We współczesnym ujęciu strategia ta oznacza dostosowanie produktów do zróżnicowanych potrzeb klientów po najniższym koszcie.

Zmiany w otoczeniu gospodarczym wpłynęły również na wiodące przedsiębiorstwa sektora naftowego. Nowe oblicze tych firm kształtuje koncentracja działań zmierzających do zwiększenia rentowności i zwrotu dla akcjonariuszy, a niemożność wiarygodnego prognozowania wymusza zachowanie odpowiedniej elastyczności. W rezultacie nowych wymogów otoczenia największe firmy sektora przeszły w ostatnich kilkunastu latach zasadniczą restrukturyzację. Podstawowym jej celem było „odchudzenie” prowadzące do przekształcenia statycznych, biurokratycznych i coraz mniej efektywnych molochów w elastyczne, innowacyjne organizacje, będące w stanie sprostać rosnącym wymogom zmiennego otoczenia gospodarczego.

Restrukturyzacja działalności powiązana została ze zmianami w systemach zarządzania. Szczególną uwagę zwrócono na tradycyjnie już istotną dla firm naftowych sferę strategiczną. W tej sferze nastąpiła znacząca zmiana sposobów wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej. Podstawowe trendy tych zmian obejmują (Grant 1998):

- zmniejszenie istotności funkcji kontrolnej na rzecz koordynacji i komunikowania,
- zmniejszenie formalizacji planowania długookresowego,
- zwiększenie znaczenia systemów mierników osiągnięć oraz budżetowania rocznego,
- zmniejszenie roli działów planowania w formułowaniu strategii na korzyść zarządzających na różnych szczeblach.

Na uwagę zasługuje fakt, że zmiany te uzyskano głównie dzięki modyfikacji tradycyjnie stosowanych instrumentów. W bardzo ograniczonym stopniu natomiast wpłynęły na nie nowe, opracowane w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, koncepcje. Obecnie obok zmodyfikowanych, stosowanych od lat instrumentów, takich jak analizy scenariuszy, budżety kapitałowe, budżety roczne, stosuje się nieliczne współczesne instrumenty. Jednym z takich instrumentów, który znalazł szerokie zastosowanie we wiodących korporacjach naftowych, są karty osiągnięć. Oparte są one na pierwowzorze koncepcji *balanced scorecard* zwanej w literaturze polskiej zbilansowaną kartą osiągnięć (Jarugowa, Nowak 1994).

Koncepcja zbilansowanej karty osiągnięć opracowana została na początku lat dziewięćdziesiątych przez profesora uniwersytetu Harvarda R.S. Kaplana oraz konsultanta D.P. Nortona. Po raz pierwszy przedstawiona została w artykule opublikowanym na łamach *Harvard Business Review* (Kaplan, Norton 1992). Stanowi ona przykład instrumentu odpowiadającego współczesnej wersji szeroko propagowanej od wielu lat koncepcji wykorzystania w zarządzaniu przedsiębiorstwem odpowiednich grup mierników oceny.

2. Charakterystyka współczesnych mierników oceny

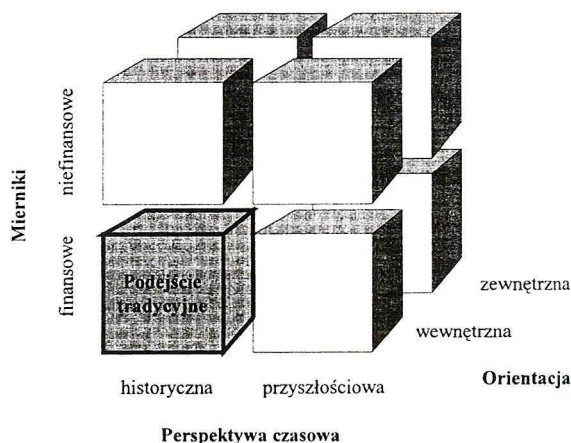
Wykorzystanie mierników oceny w zarządzaniu przedsiębiorstwem związane jest z koncepcją zarządzania przez cele. Zdaniem wielu autorów (Grady 1991; Meyer 1994; Binnarsley

1996) cele przedsiębiorstwa mogą być osiągnięte poprzez dekompozycję na cele cząstkowe poszczególnych jednostek wewnętrznych funkcjonujących w przedsiębiorstwie, a następnie stworzenie i systematyczne stosowanie systemu mierników oceny stopnia realizacji poszczególnych celów cząstkowych.

Idea zastosowania zespołów mierników oceny w przedsiębiorstwie rozpowszechniona jest od wielu lat. Najbardziej znanym przykładem zastosowania zespołu mierników oceny jest schemat Du Ponta. Ta piramida wskaźników, opracowana w latach dwudziestych, jest wykorzystywana do dnia dzisiejszego. Również koncepcja centrów odpowiedzialności i mierników ich oceny jest przykładem wykorzystania mierników finansowych w zarządzaniu zdecentralizowanymi organizacjami. Obecnie powszechne jest przekonanie (Institute of Management Accounting 1995), że stosowane mierniki dotyczyć powinny różnych aspektów działalności przedsiębiorstwa, a nie tylko aspektu finansowego.

Za równie ważne uznaje się wykorzystanie miar umożliwiających ocenę osiągnięć przedsiębiorstwa w zakresie efektów jakościowych, takich jak: zadowolenie klienta, lojalność klienta, elastyczność i zdolność innowacyjna przedsiębiorstwa itp. W znacznym stopniu to właśnie od tych „miękkich” zmiennych zależy możliwość osiągnięcia przez przedsiębiorstwo wyznaczonych celów, w tym również celów finansowych. Przekonanie o konieczności stosowania niefinansowych wskaźników prezentowane było w wielu publikacjach (McNair i in. 1990; Eccles 1991; Evans, Ashworth 1996; Smith 1997). Zdaniem orędowników tej idei we współczesnych przedsiębiorstwach równoległe wykorzystanie wskaźników niefinansowych i finansowych pozwala w bardziej kompleksowy sposób prezentować sytuację przedsiębiorstwa.

Kolejną istotną zmianą w podejściu do mierników oceny jest postulat mówiący o konieczności stosowania wskaźników zarówno o charakterze wewnętrznym, jak i zewnętrznym (Eccles, Pyburn 1992). Tradycyjnie wartość liczbową mierników informowała o wynikach przedsiębiorstwa poprzez porównanie ich z wartościami bazowymi. Mierniki te nie pozwalały ocenić po-



Rys. 1. Charakterystyka współczesnego podejścia do mierników osiągnięć
(Źródło: Institute of Management Accounting 1995)

Fig. 1. Characteristic of the contemporary approach to performance measurement
(Institute of Management Accounting 1995)

zycji przedsiębiorstwa w porównaniu z podobnymi funkcjonującymi na rynku. Stąd też wskazanie na możliwość uzupełnienia systemu mierników o taką grupę, która pozwala ocenić osiągnięcia przedsiębiorstwa na tle jego otoczenia, tj. bezpośredniej konkurencji, firm wiodących w branży lub liderów w wybranych obszarach funkcjonalnych.

Ostatnią z najważniejszych cech współczesnych systemów mierników oceny jest zmiana orientacji czasowej (Institute of Management Accounting 1995). W warunkach, w których zapobieganie jest znacznie tańsze niż naprawianie, zastosowanie instrumentów daje najlepsze efekty, jeżeli nastawione są na przyszłość. Dlatego zestawy mierników oceny zaleca się stosować nie tylko do kontroli wykonania, ale przede wszystkim w fazie planowania tak, by ujęte w nich cele znalazły odzwierciedlenie w realizowanych działaniach operatywnych przedsiębiorstwa.

Przedstawione na rysunku 1 najważniejsze cechy współczesnych zestawów mierników oceny w znaczący sposób poszerzają możliwość wykorzystania ich w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Odpowiedni dobór mierników, z tak szerokiej gamy możliwości, pozwala na uwypuklenie dokonywanych w przedsiębiorstwie kompromisów np. między dążeniem do osiągnięcia zysków a koniecznością inwestowania w rozwój przedsiębiorstwa. Współczesne zestawy mierników oceny umożliwiają tworzenie pełniejszych modeli działalności przedsiębiorstwa i pomiar najbardziej istotnych czynników determinujących możliwość realizacji jego wizji.

3. Zasady tworzenia zbilansowanej karty osiągnięć

Istota zbilansowanej karty osiągnięć sprowadza się do stworzenia systemu mierników oceny, które odzwierciedlałyby osiągnięcia przedsiębiorstwa w najbardziej krytycznych, z punktu widzenia strategii, obszarach jego działalności (Kaplan, Norton 1992, 1993, 1996). Autorzy tej koncepcji proponują podział mierników na cztery grupy:

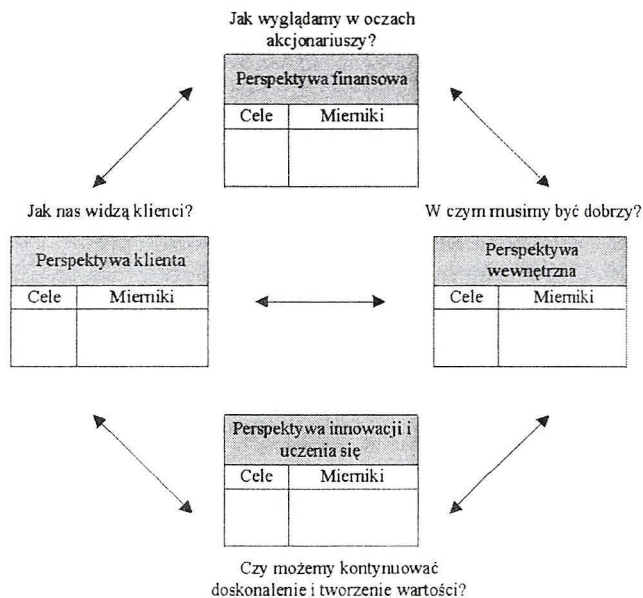
- mierniki opisujące relacje z klientami,
- mierniki finansowe,
- mierniki wewnętrzne,
- mierniki strategiczne.

Celem wykorzystania karty jest przełożenie strategii przedsiębiorstwa, lub wyodrębnionej strategicznie jednostki, na zestaw mierników wykorzystywanych w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem w tych czterech sferach.

Wszystkie zawarte w karcie mierniki, niezależnie od tego z której grupy pochodzą, powinny bezwzględnie odzwierciedlać kluczowe czynniki sukcesu przedstawione jako cele cząstkowe konieczne do spełnienia wizji przedsiębiorstwa. Tak opracowane mierniki służą ocenie efektywności prowadzonej działalności z uwzględnieniem realizowanej strategii. Tworzenie zespołu mierników w ramach zbilansowanej karty osiągnięć odbywa się w czterech ściśle ze sobą powiązanych grupach — perspektywach (rys. 2):

1) klienta — czynniki istotne z punktu widzenia potrzeb klientów i kształtowania wizerunku przedsiębiorstwa na rynku;

2) finansowej — czynniki decydujące o ocenie poczynąń przedsiębiorstwa przez właścicieli;



Rys. 2. Zbilansowana karta osiągnięć
(Źródło: Kaplan, Norton 1992)

Fig. 2. Balanced scorecard
(Kaplan, Norton 1992)

3) wewnętrznej — umiejętności jakie przedsiębiorstwo musi posiadać, aby realizować przyjętą strategię;

4) innowacyjnej — zdolność przedsiębiorstwa do uczenia się i doskonalenia swojej działalności.

Z perspektywy klienta zestaw mierników odzwierciedla oczekiwania klientów oraz stopień ich realizacji przez przedsiębiorstwo. Ta sfera działalności jest kluczowa dla współczesnych przedsiębiorstw. W tym obszarze uwzględnia się, zdefiniowane w procesie ustalania strategii, oczekiwania docelowych grup odbiorców. Zadowolenie klientów jest w znacznym stopniu uzależnione od umiejętności przedsiębiorstwa w sprostaniu tym oczekiwaniom. Pomiar satysfakcji klientów z produktów autorzy koncepcji proponują koncentrować na czterech podstawowych kategoriach, takich jak: czas, jakość, wykonanie i serwis oraz koszt. Stąd też stosowane mierniki oceny najczęściej dotyczą tych właśnie kategorii, np.: średni czas oczekiwania na realizację zlecenia, indeks cen produktów w stosunku do cen konkurentów, zakres współpracy z odbiorcami w projektowaniu wyrobów.

Istotnym nowatorstwem zbilansowanej karty osiągnięć jest propozycja uwzględnienia miar, które pozwolą na dokonanie oceny przedsiębiorstwa przez klientów. Takie rozwiązanie sprawia, że przedsiębiorstwa nie mierzą tego „jak wydaje im się że są widziane”, ale to „jak są widziane w rzeczywistości” przez własnych lub potencjalnych klientów. Do najczęściej stosowanych rozwiązań w tym zakresie należą badania klientów przeprowadzane przez własne służby marketingowe lub przez wyspecjalizowane firmy konsultingowe.

Podstawowa perspektywa spojrzenia na przedsiębiorstwo, uwzględniona w zbilansowanej karcie oceny, to perspektywa finansowa. W tym obszarze definiuje się oczekiwania właścicieli co do kondycji przedsiębiorstwa. Uwzględnienie oczekiwań tej grupy w procesie implementacji strategii, a więc i w zbilansowanej karcie oceny, wynika z faktu, że właściciele (akcjonariusze) mają istotny wpływ na sposób zarządzania przedsiębiorstwem, a często wręcz determinują podjęcie ważnych decyzji. Tworzenie wartości dla akcjonariuszy uznawane jest za podstawowy cel działalności przedsiębiorstw (Sharman 1995). Tak więc wszystkie działania przedsiębiorstwa w pozostałych obszarach powinny być podporządkowane oczekiwaniom właścicieli. A oczekiwania te z reguły koncentrują się na wynikach finansowych. Świadczą one o tym, jak poczynania w zakresie poprawy operacyjnej sprawności działania, coraz lepszego spełniania oczekiwań klientów itp. przekładają się na wzrost wartości dla właścicieli. Oczekiwania właścicieli są przy tym w znacznym stopniu zdeterminowane obecną sytuacją ekonomiczno-finansową przedsiębiorstwa. Jako mierniki z grupy finansowej, w zależności od oczekiwań, stosuje się: przepływy pieniężne, zwrot z inwestycji, dynamikę zysku, udział w rynku itp.

Grupa mierników wewnętrznych odzwierciedla wymagania jakim przedsiębiorstwo musi sprostać, by zrealizować oczekiwania klientów i właścicieli. Są więc przełożeniem najistotniejszych elementów przyjętej strategii realizacji wymagań otoczenia. Do ważnych czynników wpływających na wewnętrzną sprawność przedsiębiorstwa zalicza się: wykształcenie kadry, jakość wyrobów, długość cyklu produkcyjnego, produktywność, koszty itp. W fazie formułowania mierników konieczne jest dokonanie wyboru relacji wartości oferowanej klientom i kosztów jej osiągnięcia w taki sposób, by możliwa była realizacja celów finansowych. Stąd też zdefiniowanie mierników grupy wewnętrznej należy do najtrudniejszych etapów tworzenia zbilansowanej karty oceny, tym bardziej, że mierniki wewnętrzne odgrywają podstawową rolę w bieżącej realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Mierniki z grupy strategicznej konstruuje się tak, aby umożliwiły zrównoważenie perspektywy wewnętrznej, określającej krótkoterminowe osiągnięcia jakie powinno zrealizować przedsiębiorstwo. Perspektywa strategiczna natomiast określa, jakie osiągnięcia przedsiębiorstwo powinno mieć obecnie, aby móc kontynuować swój rozwój w przyszłości. Waga tej perspektywy jest tym większa, im szybsze zmiany zachodzą w otoczeniu przedsiębiorstwa. Zmieniające się oczekiwania klientów, działania konkurencji, nowe oczekiwania właścicieli to czynniki, które sprawiają, że dla długoterminowego powodzenia przedsiębiorstwa konieczne jest systematyczne inwestowanie w przyszłość. Jednym z ważniejszych aspektów strategicznych jest nabywanie umiejętności elastycznego dostosowywania się do nowych warunków otoczenia. Ten aspekt dotyczy przede wszystkim jakości kadry przedsiębiorstwa. Drugim ważnym czynnikiem decydującym o możliwości odnoszenia sukcesów w przyszłości jest praca nad nowymi produktami i jej efekty, takie jak: ilość nowych produktów wprowadzanych na rynek, czas potrzebny na opracowanie nowego wyrobu i wprowadzenie go do produkcji itp. Perspektywa strategiczna odzwierciedla konieczność do osiągnięcia umiejętności zapewniające powodzenie w przyszłości.

Mierniki z wszystkich czterech grup formułowane są w trzech etapach. W etapie pierwszym następuje określenie na podstawie strategii celów cząstkowych w każdym z czterech wyodrębnionych obszarów (rys. 2). Drugi etap to wskazanie tzw. krytycznych czynników sukcesu, niezbędnych do osiągnięcia określonych celów. Ostatni etap to wybór dla każdego czynnika sukcesu odpowiedniego miernika.

Sformułowana w ten sposób karta oceny zawiera zestaw 15—20 mierników dla czynników najważniejszych z punktu widzenia strategii przedsiębiorstwa.

4. Rola zbilansowanej karty osiągnięć w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Opracowanie zbilansowanej karty osiągnięć stanowi jedynie wstęp do jej wykorzystania. Pozytywne efekty mogą być osiągnięte jedynie poprzez systematyczne wykorzystanie zestawu mierników w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem. Takie działania pozwala na całościową analizę sytuacji przedsiębiorstwa przy uwzględnieniu specyfiki realizowanej strategii. Zrównoważenie karty osiągnięć uzyskuje się przez uwzględnienie w karcie mierników dotyczących zarówno celów długo-, jak i krótkookresowych, finansowych i niefinansowych, ilościowych i jakościowych oraz konfrontację sprzecznych często oczekiwań klientów i właścicieli przedsiębiorstwa.

W celu zwiększenia zakresu wykorzystania zbilansowanej karty oceny w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem należy cyklicznie ustalać wartości docelowe mierników. Porównanie wartości docelowych z aktualnymi lub prognozowanymi określa obszary wymagające dodatkowych działań. Oznacza to wyraźne ukierunkowanie operatywnych działań przedsiębiorstwa na obszary istotne dla jego pozycji strategicznej. Cykl wykorzystania zbilansowanej karty osiągnięć prezentuje rysunek 3.

Prawidłowe wykorzystanie zbilansowanej karty oceny pozwala na wspomaganie czterech sfer działalności przedsiębiorstwa (rys. 3):

- przekładanie wizji i strategii przedsiębiorstwa na codzienną działalność operatywną — przez ustalenie zbilansowanego zestawu mierników oceny uzyskuje się kryteria decyzyjne ukierunkowujące działania zarządzających na realizację strategii;
- komunikowanie strategii i koordynacja działań — karta osiągnięć pozwala na komunikowanie strategii przedsiębiorstwa na niższe szczeble zarządzania; możliwe staje się również



Rys. 3. Cykl wykorzystania zbilansowanej karty osiągnięć w zarządzaniu przedsiębiorstwem
(Źródło: Kaplan 1996)

Fig. 3. Cycle of balanced scorecard utilisation in enterprise management
(Kaplan 1996)

powiązanie celów poszczególnych jednostek wewnętrznych z celami przedsiębiorstwa i przeciwdziałanie w ten sposób występowaniu zjawiska suboptymalizacji;

— planowanie działalności — zbilansowana karta osiągnięć stosowana w fazie planowania staje się weryfikatorem zgodności planowanych działań ze strategią przedsiębiorstwa; pozwala weryfikować decyzje dotyczące alokacji zasobów i ocenić z perspektywy strategicznej konkurencyjne sposoby alokacji zasobów;

— generowanie sprzężenia zwrotnego i uczenie się — zbilansowana karta osiągnięć umożliwia dokonanie analizy porównawczej wartości docelowych mierników i wartości osiągniętych w rzeczywistości; analiza odchyleń umożliwia nabywanie i rozszerzanie wiedzy o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa na tle wymagań otoczenia gospodarczego.

Wykorzystanie karty następuje w cyklu, w którym wymienione procesy kolejno po sobie następują. W publikacjach na temat zbilansowanej karty oceny autorzy często porównują potencjalne jej wykorzystanie do roli, jaką tradycyjnie odgrywało budżetowanie. Podstawową przewagą zbilansowanej karty oceny jest szerszy zakres spojrzenia na działalność przedsiębiorstwa, tj. uzupełnienie wielkości finansowych o trzy inne perspektywy.

Zbilansowaną kartę osiągnięć mogą wykorzystywać przedsiębiorstwa realizujące jednolitą strategię. W przypadku dużych korporacji, obejmujących jednostki o zróżnicowanym zakresie działalności, zbilansowana karta osiągnięć powinna być tworzona odrębnie dla każdej tzw. jednostki strategicznej, czyli jednostki realizującej odrębną od pozostałych strategię. Praktyka wykorzystania zbilansowanej karty oceny wskazuje na możliwość uzyskania lepszych efektów w przypadku dekompozycji karty jednostki strategicznej lub przedsiębiorstwa na wszystkie jednostki wewnętrzne funkcjonujące w jego ramach (Chow i in. 1997). Możliwe jest doprowadzenie dekompozycji nawet do poziomu indywidualnych pracowników. W takim wariantcie wdrożenie zbilansowanej karty osiągnięć — oprócz tego, że wzmacnia oddziaływanie w czterech sferach działalności — z powodzeniem zastępuje tradycyjne finansowe mierniki działalności centrów odpowiedzialności. Stanowi w ten sposób odpowiednią bazę oceny rezultatów i powiązania z systemem motywacyjnym.

Analiza stosowanych w praktyce kart w przedsiębiorstwach różnych branż wskazuje, że często dokonują one modyfikacji pierwowzoru rezygnując z wybranej grupy mierników, lub wręcz przeciwnie — poszerzając zakres spojrzenia na działalność przedsiębiorstwa (Hendriks i in. 1996; Butler i in. 1997; Chow i in. 1997). To zróżnicowanie wynika z bardzo odmiennej sytuacji przedsiębiorstw wykorzystujących kartę, jak również ze specyfiki przyjętej strategii działania.

5. Zastosowanie kart osiągnięć w firmach sektora paliwowo-naftowego

Karty osiągnięć stosowane są między innymi przez takie duże korporacje naftowe, jak: Mobil, Texaco, Amoco (Grant 1998). Podstawową ich rolą jest ukierunkowanie działań kadry kierowniczej na realizację strategii firmy. Instrument ten stanowi więc podstawowy element systemu zarządzania integrujący sferę strategiczną i operacyjną działalności tych przedsiębiorstw.

Zastosowanie kart osiągnięć umożliwiło rozszerzenie formuły oceny jednostek wewnętrznych funkcjonujących w ramach korporacji. Tradycyjnie stosowane mierniki finansowe nie

w pełni odzwierciedlały osiągnięcia poszczególnych jednostek strategicznych. Wprowadzenie obok miar finansowych również miar pozafinansowych pozwoliło na lepsze ukierunkowanie wysiłku jednostek na realizację przyjętej strategii. Umożliwiło również wielowymiarowe spojrzenie na dokonania jednostek.

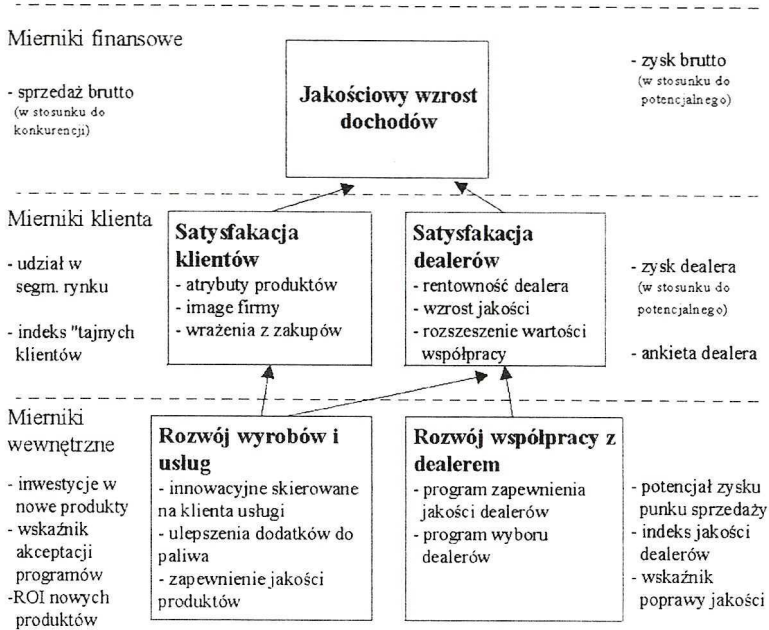
Najszerszy zakres zastosowania kart osiągnięć istnieje w firmie Mobil, gdzie powstaje cały zestaw kart częściowych, a struktura mierników ujętych w kartach jest efektem procesu planowania strategicznego. Zakres mierników obejmuje obok wskaźników finansowych również ilościowe: miary operacyjne, mierniki satysfakcji klientów, wielkości docelowe w zakresie rozwoju nowych produktów oraz wielkości o charakterze jakościowym reprezentujące relacje z rządami czy wrażliwość na potrzeby społeczne. Powiązanie wyników analizy realizacji docelowych wartości mierników zawartych w kartach częściowych z premiami za wyniki sprawiło, że karty osiągnięć stały się podstawowym instrumentem koordynacji działalności firmy. Wartości docelowe mierników wskazują kadrze nie zaangażowanej bezpośrednio w proces formułowania strategii miejsce i rolę, jaką odgrywają w tworzeniu sukcesu firmy. Porównanie rzeczywistych wyników z wartościami docelowymi stanowi odpowiednią bazę do oceny efektów pracy poszczególnych jednostek wewnętrznych.

Pionierem we wdrożeniu zbilansowanej karty oceny w sektorze naftowym była amerykańska dywizja marketingowo-rafineryjna jednego z dużych światowych koncernów. W celu ochrony przed identyfikacją w literaturze przedmiotu opisywana jest pod fikcyjną nazwą Pioneer Petroleum (Kaplan, Norton 1996). Zbilansowana karta osiągnięć po raz pierwszy została zastosowana w tej jednostce w roku 1993. Obejmuje trzy grupy mierników: finansowe, klienta i wewnętrzne.

Opracowanie i zastosowanie zbilansowanej karty osiągnięć było elementem procesu restrukturyzacji firmy mającej na celu ukierunkowanie jej działań na potrzeby klientów oraz uelastycznienie struktur. Punktem wyjścia do opracowania karty była nowa strategia. Zakładała ona koncentrację działań marketingowych na trzy, spośród pięciu zidentyfikowanych, segmenty klientów. Preferencje grupy docelowych klientów określone zostały w skrócie jako: szybko, czysto i przyjaźnie. Klienci na pierwszym miejscu stawiali szybką i przyjazną obsługę, oraz odpowiednią jakość stacji. Cena benzyny, jako kryterium oceny, nie była najistotniejsza. Firma wybrała strategię różnicowania. Oznaczało to tworzenie pozytywnego wizerunku firmy poprzez dostarczanie szerokiego zakresu usług: oprócz sprzedaży benzyny, prowadzenie myjni samochodowych, sklepów itp.

Przy formułowaniu mierników dotyczących oczekiwań klientów trudność sprawił fakt, że firma sprzedawała produkty przez sieć dealerów. Stanowili oni samodzielne podmioty gospodarcze powiązane z firmą umowami długoterminowymi. Dealerzy oczekiwali przede wszystkim zapewnienia odpowiedniej rentowności oraz dostarczania usług w zakresie szkoleń pracowników i organizowania akcji promocyjnych. Firma w rzeczywistości sprostać musiała oczekiwaniom dwóch grup klientów: klientów docelowych oraz klientów pośrednich-dealerów. Przy takich potrzebach zbilansowana karta osiągnięć Pioneer Petroleum została sformułowana w sposób prezentowany na rysunku 4.

Jako miary oceny Pioneer Petroleum z perspektywy klienta przyjęto cztery mierniki. Dwa dotyczyły klientów docelowych, pozostałe dwa dealerów. Jako miary oceny klientów docelowych wybrano: udział w wybranym segmencie rynku oraz wskaźnik zadowolenia klienta. Na uwagę zasługuje zwłaszcza ten drugi miernik. Ustalany jest on na podstawie ankiety wypełnia-



Rys. 4. Zbilansowana karta osiągnięć Pioneer Petroleum
(Źródło: Kaplan, Norton 1996)

Fig. 4. Pioneer Petroleum balanced scorecard
(Kaplan, Norton 1996)

nej przez tzw. tajnych klientów (ang. *mystery shoppers*). Są to osoby profesjonalnie testujące jakość obsługi stacji, robiąc na niej zakupy. Średnia ważona z ocen wystawianych przez tajnych klientów dla wybranych kryteriów jest przyjętym miernikiem oceny. Dla pośredników, jako miary osiągnięć, przyjęto zysk dealera w stosunku do oczekiwanego oraz wskaźnik zadowolenia dealerów. Wskaźnik zadowolenia ustalany jest na bazie okresowo przeprowadzanej ankiety.

O doborze mierników finansowych decydowała specyfika funkcjonowania jednostki, jako części dużego międzynarodowego koncernu. Perspektywa finansowa stanowiła więc nie tyle odzwierciedlenie oczekiwań właścicieli, ile oczekiwań zarządu koncernu w zakresie wyników finansowych jednostki. Mimo że perspektywa finansowa uznana została za najważniejszą, przyjęte zostały tylko dwa mierniki jej oceny. Pierwszy z nich to wielkość sprzedaży, mierzona w stosunku do osiągnięć konkurencji. Miernik ten był oceną dążenia firmy do uzyskania (utrzymania) wiodącej pozycji na rynku. Drugi wskaźnik — wielkość zysku brutto — miał zapewniać realizację pozostałych celów, przy zachowaniu odpowiedniego poziomu zyskowności. Dla lepszej oceny, zysk brutto mierzony był w stosunku do oczekiwanej jego wartości.

Najszerzy zakres mierników sformułowany został w perspektywie wewnętrznej. Do oceny osiągnięć przyjęto sześć mierników odzwierciedlających konieczność skierowania wysiłku jednostki na dwa podstawowe obszary: rozwoju produktów i zakresu usług oraz rozwoju współpracy z dealerami. W zakresie rozwoju produktów dokonania mierzone były wskaźnikami: wartość

inwestycji w nowe produkty lub usługi, stopień akceptacji nowych przedsięwzięć przez dealerów, zwrot z inwestycji w tworzenie nowych produktów. Do pomiaru osiągnięć w zakresie współpracy z pośrednikami wykorzystano: potencjał zysku punktu sprzedaży, indeks jakości dealera oraz stopień poprawy jakości. Te dwa ostatnie wskaźniki wynikały z preferencji ścisłej współpracy z pośrednikami.

Wszystkie przyjęte w karcie wskaźniki uwzględniane są przy ocenie działań kadry kierowniczej jednostki. W tym celu opracowano dodatkowo zestaw wag dla każdego miernika. Umożliwia on zastosowanie jednego indeksu oceny określającego, w jakim stopniu jednostka osiągnęła zakładane w strategii cele w różnych obszarach jej działalności. Suma wag jest podstawą ustalania wysokości premii za wyniki jednostki.

Podsumowanie

Zbilansowana karta osiągnięć jest instrumentem wypełniającym istniejącą w wielu przedsiębiorstwach lukę między strategiczną i operatywną sferą działalności. Jej wdrożenie umożliwia ukierunkowanie codziennych działań na realizację tych celów, które są najistotniejsze dla powodzenia przyjętej strategii. Zakres zastosowania może być bardzo różny — od jednej karty oceny stosowanej dla całego przedsiębiorstwa, aż po cały system kart sporządzanych dla każdego pracownika włącznie.

Rosnąca popularność i akceptacja przez firmy kart osiągnięć potwierdza ich użyteczność. Decyduje o tym względna prostota założeń koncepcji i koncentracja na wskaźnikach najważniejszych, a pomijanie tych o mniejszym znaczeniu. Niewątpliwie jest to jeden z instrumentów, który pozwala w syntetyczny, ale również kompleksowy sposób zapoznać się z sytuacją strategiczną przedsiębiorstwa.

Nie ma jednego uniwersalnego schematu karty osiągnięć. Jej konstrukcja i treść, czyli rodzaj uwzględnionych mierników, muszą być indywidualne dla przedsiębiorstw i wynikać ze strategii jaką realizują.

W polskich przedsiębiorstwach karty osiągnięć są jeszcze mało znane i rzadko stosowane. Wydaje się, że prezentacja przykładów zastosowań zbilansowanych kart osiągnięć przez wiodące przedsiębiorstwa światowe zwróci większą uwagę kadry zarządzającej, a w rezultacie sprawi, że instrument ten znajdzie szersze zastosowanie.

Dla firm polskiego sektora naftowego, będącego w fazie restrukturyzacji, karty osiągnięć są jednym z instrumentów zarządzania, który mógłby przyczynić się do zwiększenia efektywności ich działania w nowych warunkach gospodarczych. Niniejsza publikacja jest próbą przybliżenia koncepcji zbilansowanej karty osiągnięć i zwrócenia uwagi na jej przydatność w procesie zarządzania firmą.

LITERATURA

- Binnersley M., 1996 — Do you measure up? *Management Accounting*, November.
 Butler A., Letza S.R., Neale B., 1997 — Linking the balanced scorecard to strategy. *Long Range Planning*, Vol. 30, No. 2.

- Chow C.W., Haddad K.M., Williamson J.E., 1997 — Applying the balanced scorecard to small companies. *Management Accounting (USA)*, August.
- Ecceles R.G., 1991 — The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, January—February.
- Ecceles R.G., Pyburn P.J., 1992 — Creating a comprehensive system to measure performance. *Management Accounting (USA)*, October.
- Evans H., Ashworth G., 1996 — Who needs performance management. *Management Accounting*, December.
- Grady M.W., 1991 — Performance measurement: implementing strategy. *Management Accounting (USA)*, June.
- Grant R.M., 1998 — Strategic planning among the oil and gas majors. *Studi & Ricerche* 3—98.
- Jarugowa A., Nowak W. 1994 — Pomiar i ocena dokonań jednostek zorientowanych na zysk. *Rachunkowość* 6.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1992 — The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January—February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1993 — Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, September—October.
- 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., 1996 — Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, January—February.
- McNair C.J., Lynch R.L., Cross K.F., 1990 — Do financial and nonfinancial performance measures have to agree? *Management Accounting (USA)*, November.
- Meyer Ch., 1994 — How the right measures help teams excel. *Harvard Business Review*, May—June.
- Newing R., 1995 — Wake up to the balanced scorecard. *Management Accounting*, March.
- Institute of Management Accountants, 1995. Practices and Techniques: Developing Comprehensive Performance Indicators. *Statement on Management Accounting No. 4U*.
- Sharma P., 1995 — How to implement performance measurement in your organisation. *CMA Magazine*, May.
- Smith M., 1997 — Putting NFIs to work in a balanced scorecard environment. *Management Accounting*, March.

ALICJA BYRSKA-RAPAŁA, MONIKA ŁADA-CIEŚLAK

BALANCED SCORECARD AS A TOOL OF SUPPORTING MANAGEMENT PROCESS IN OIL COMPANIES

Key words

Flexible structure, innovation, strategy communication, performance measures, business strategy, balanced scorecard

Abstract

In the last decade the significant change in the strategic planning process of the oil companies was observed. The new face of this companies is shaped by: focus on profitability and shareholder value, impossibility of reliable forecasting, increased need for flexibility. The paper presents one of the new instruments supporting the process of enterprise management — balanced scorecard.

First part of this paper reviews the basic assumptions of the balanced scorecard concept. The focus is on the distinct groups of performance measures used and the role of measurement systems in enterprise management. Application of performance measures in enterprise management drives from the “management by objective” concept. The goals of enterprise can be archived by decomposition on the particular internal units and then development and systematic use of the performance measurement system supporting to assess the rate of particular objectives achievement.

For each group of measures examples of indicators enabling assessment the rate of achievement of strategic assumptions formulated in balanced scorecard are presented. W the second part of the paper describes the example of the balanced scorecard for one of the major oil companies.