

System *Balanced Scorecard* v podnikovom riadení

Beáta GAVUROVÁ*

The *Balanced Scorecard* System in Enterprise Management

Abstract

*The article deals with the *Balanced Scorecard* (BSC), the system that reacted to the criticized explanatory ability of the value criteria for measuring the performance of an enterprise. The change, which was brought by this concept, was the extension and linking of performance measurements of purely financial indicators to indicators from other perspectives of enterprise's activity. Besides theoretical review of BSC, its characteristics, evolution, reasons for and benefits of the application, we present the results of the first exhaustive survey in Slovak firms implementing BSC and their clients – companies with deployed BSC systems. We conclude with the comparison of our findings and the research results of renowned American *Balanced Scorecard* Institute.*

Keywords: *Balanced Scorecard, BSC, Strategic business management, KPI, CPI*

JEL Classification: M19

Úvod

Preferovanou oblasťou záujmu manažérov na konci 20. storočia bolo meranie výkonnosti podnikov. Otázkou bolo, ako výkonnosť merať tak, aby nedochádzalo k zlepšovaniu jednej časti podniku na úkor inej a aby sa zo systému merania výkonnosti stal manažérsky nástroj, podporujúci neustále zlepšovanie. Charakteristickou črtou nových systémov na meranie výkonnosti je spojenie finančných ukazovateľov s nefinančnými, kvalitatívnymi a zameranými na nehmotné aktíva, determinujúcimi súčasne aj potenciálnu výkonnosť a rast podniku. Do obdobia 90. rokov spadajú aj začiatky systému *Balanced Scorecard* (BSC), ktorého úloha presiahla rámec merania výkonnosti, a preto je označovaný ako manažérsky systém na implementáciu stratégie (Kaplan a Norton, 1993; 1996; 2000). Systém

* Beáta GAVUROVÁ, Technická univerzita v Košiciach, Ekonomická fakulta, Katedra bankovníctva a investovania, Némcovej 32, 040 01 Košice; e-mail: beata.gavurova@tuke.sk

BSC sa považuje za základný prvok prepracovaného systému riadenia realizácie stratégie, ktorého efektívnosť spočíva v schopnosti jasne opísať stratégiu a prepojiť ju so systémom riadenia. Neustály rozvoj systému BSC vo svete deklarujú aj výsledky výskumov. Od roku 2002 sa zaznamenal výraznejší nárast miery použitia BSC, ako aj zlepšovanie poradia medzi ostatnými nástrojmi na podporu riadenia, pričom v roku 2006 ho už využívalo 65 % podnikov.¹ Systém BSC dnes vo svete zaujíma poprednú pozíciu medzi ostatnými nástrojmi riadenia.

O rozšíriteľnosti konceptu BSC svedčia aj výsledky výskumov renomovaných inštitúcií (napr. Balanced Scorecard Institute, Bain & Company), ako aj výsledky štúdií Hoque a James (2000); Ittner, Larcker a Randall (2003); Davis a Albright (2004); Lipe a Salterio (2002); Olson a Slater (2002); Malina a Selto (2001); Bilodeau a Rigby (2007).² Prieskumy deklarujú fakt, že až polovica severoamerických podnikov z rebríčka Fortune používa BSC. Na porovnanie, prieskum rakúskej spoločnosti Controller-Institute a českej Contrast Consulting v roku 2004 zhodnotil používanie BSC v českých podnikoch len na úrovni 5 %.

Príspevok je rozdelený do troch častí. Prvá časť obsahuje teoretické východiská, kde okrem charakteristiky, vývoja, dôvodov a významu implementácie BSC zhodnocujeme doterajšie poznatky o jeho využívaní na Slovensku a v Česku. V druhej časti prezentujeme metodiku výskumu a charakteristiku dvoch výskumných vzoriek – podnikov implementujúcich BSC a ich klientov – podnikov s implementovaným BSC. Tretia časť, kde prezentujeme vybrané výsledky, je ukončená komparáciou s najnovším výskumom renomovanej americkej inštitúcie Balanced Scorecard Institute.

1. Teoretické východiská

Cieľom príspevku je poukázať na význam aplikácie systému BSC ako nástroja na meranie výkonnosti a implementáciu podnikovej stratégie a zhodnotiť problémy s tým súvisiace. Doterajšie výskumy na Slovensku naznačujú, že len zanedbateľná časť slovenských manažérov túto metódu pozná, a preto jej praktická aplikácia naráža na mnohé bariéry. Medzi najdôležitejšie príčiny patrí nedostatok

¹ Výskumy spoločnosti Bain & Company (Bilodeau a Rigby, 2007).

² Spracované na základe výsledkov empirického výskumu zameraného na vplyv zavedeného systému Balanced Scorecard na výkonnosť podniku. Štúdie jednotlivých autorov sú rozdelené do dvoch skupín na základe dvoch základných dimenzií použitia BSC: stupňa použitia a spôsobu použitia. Prvá skupina skúma, či intenzita používania BSC ovplyvňuje výkonnosť spoločnosti. Druhá si kládla za cieľ zistiť, či pod označením BSC sú možné rozdielne spôsoby interpretácie, a zameriava sa na spôsob, akým sa BSC využíva a jeho vplyv na výkonnosť. Výsledky štúdií poukazujú na pozitívne aj negatívne vzťahy medzi používaním BSC a výkonnosťou. Spracované podľa Geert, Edwin a Nijssen (2004).

informácií, ako aj presvedčenia o jeho potrebe. V podmienkach Slovenskej republiky dosiaľ nebola vypracovaná komplexná štúdia, ktorá by sa venovala problematike zavádzania BSC ako systému na implementáciu podnikovej stratégie. Taktiež existuje len relatívne málo empirických dôkazov o tom, koľko podnikov, ktoré a akou formou zavádzajú systém BSC na Slovensku. Podobná situácia je aj v Česku, hoci tu využívanie BSC, na rozdiel od Slovenska, už bolo zaznamenané.³ Z výsledkov vyplynuli tieto závery: len 3 % analyzovaných podnikov používajú systém BSC; 55 % podnikov síce potvrdzuje poznatky o metóde BSC, v budúcnosti však neuvažujú o jej zavedení; BSC plánuje zaviesť 20 % podnikov a pre 17 % podnikov je tento pojem ešte úplne neznámy.

Systém *Balanced Scorecard* vznikol na začiatku 90. rokov zásluhou amerických odborníkov Roberta Kaplana a Davida Nortona z Harvard Business School. Pôvodne bol vyvinutý na meranie výkonnosti podniku, pretože prevládalo presvedčenie, že meranie výkonnosti prostredníctvom „len“ finančných ukazovateľov je už nedostačujúce a nezodpovedá v plnom rozsahu realite. Systém BSC prevádza poslanie a stratégiu podniku do zrozumiteľného súboru meradiel výkonnosti, ktoré poskytujú rámec na posudzovanie jeho stratégie a systému riadenia (Kaplan a Norton, 2005). Sústreďuje sa na dosahovanie finančných výsledkov, ako aj na hybné sily, ktoré tieto výsledky umožnia dosiahnuť. Je významným nástrojom na tvorbu a implementáciu stratégie a meranie strategickej výkonnosti.

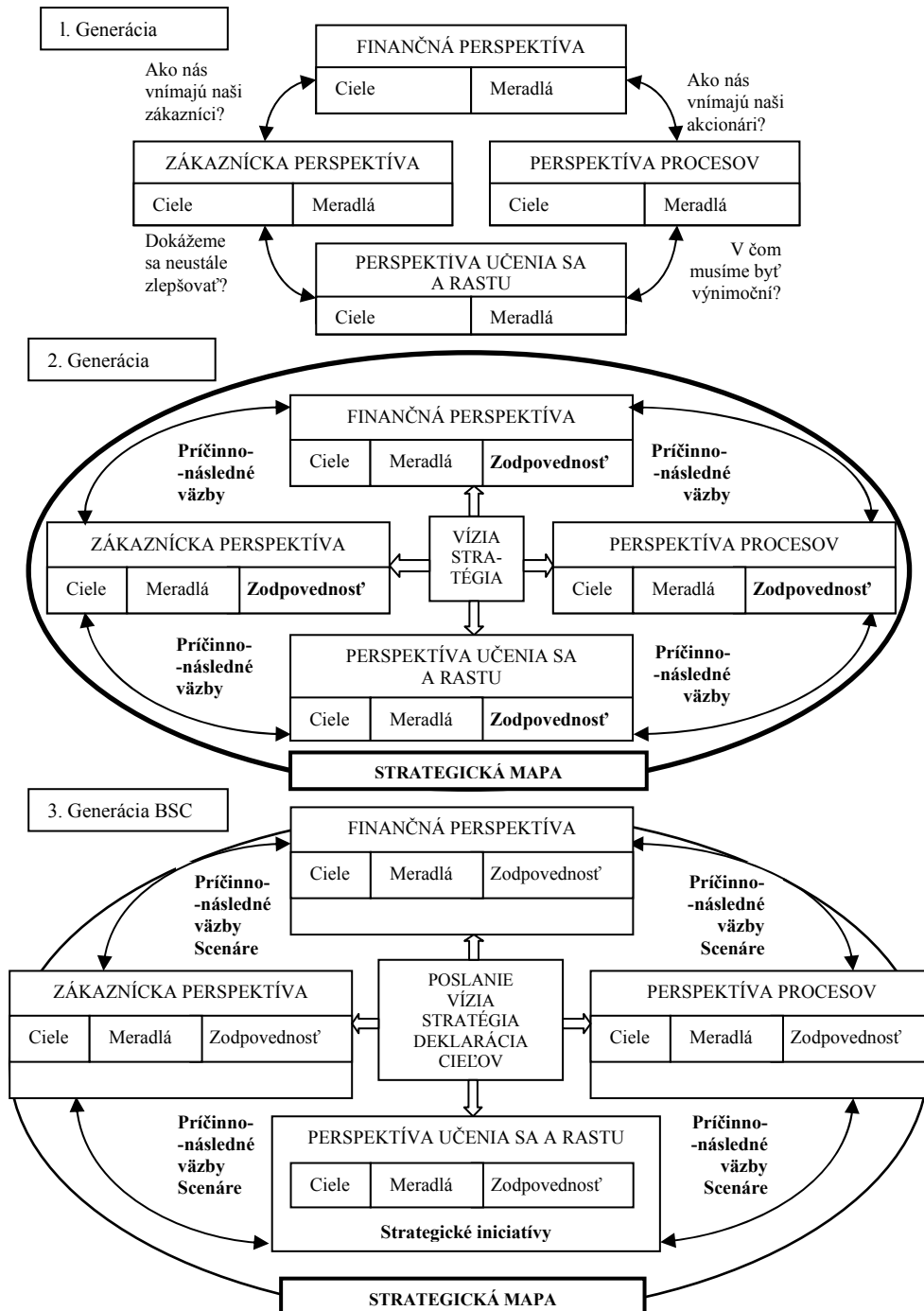
Pojem *strategická výkonnosť* je v popredí záujmu viacerých odborníkov (napr. Kaplan, Norton, Lynch, Cross, Fitzgerald, Bititci, Neely, Marinič, Moon, Nepela a iní). Prístupy k jej kvantifikácii a monitorovaniu sa dostali do pozornosti akademikov i manažérov približne v 70. rokoch (Report of the Committee of Non-Financial Measures of Effectiveness, 1971; pozri Lawrie a Cobbold, 2001). Dôvodom bola nedostatočná spoľahlivosť finančno-ekonomických meradiel založených na účtovnej agende (Johnson a Kaplan, 1987). Strategickú výkonnosť možno charakterizovať ako schopnosť organizácie dosahovať strategické ciele. Operatívna výkonnosť umožňuje merať konkurencieschopnosť organizačných procesov. Aj napriek existencii mnohých konceptov na riadenie a meranie organizačnej výkonnosti existuje viacero dôvodov, prečo použiť práve BSC. Ide predovšetkým o potrebu pohľadu do budúcnosti, orientáciu smerom k učiacej sa organizácii a zdôraznenia významu a postavenia ľudských zdrojov. Podľa poradcenskej spoločnosti Horváth & Partners (2004, s. 3) sú hlavnými dôvodmi zavedenia BSC do praxe: nutnosť presadenia stratégie, kritika klasického systému

³ Výskum realizoval v roku 2006 Ústav financií a účtovníctví Fakulty managementu a ekonomiky (pobočka Zlín) metódou dotazníkového prieskumu. Zameraný bol na spôsoby a nástroje merania a riadenia výkonnosti. Celkovo bolo oslovených 148 podnikov, návratnosť bola 44 %. Vo vzorke podnikov boli zastúpené všetky dôležité odvetvia národného hospodárstva. Spracované podľa Remeš (2008).

ukazovateľov, potreba sprehľadnenia reportingu, ako aj potreba zjednodušenia procesu plánovania. Systém BSC umožňuje komunikáciu vízie a stratégie v celom podniku, na všetkých jeho úrovniach. Skutočný prínos aplikácie BSC bude viditeľný vtedy, ak ho budeme chápať ako manažérsky systém riadenia organizácie a implementácie jeho stratégie.

Koncept BSC sa od svojho vzniku rýchlo rozšíril po celom svete. Vo svojom jadre zostával nezmenený: obmedzený počet meradiel zoskupených do štyroch skupín, základné strategické zameranie, využívanie jednoduchých subjektívnych otázok na vhodné stanovovanie meraní v jednotlivých perspektívach (Kaplan a Norton, 1993; 1996; 2000; 2004; 2005). Súčasný návrh BSC sa značne líši od tradičného modelu. Osobitosti vývoja systému BSC sme štruktúrovali do troch generácií (obr. 1). Prístup ku komplexnej kvantifikácii výkonnosti z výlučného používania finančných ukazovateľov na kombinované vyjadrenie prostredníctvom finančných a nefinančných meradiel sa rozšíril v 90. rokoch. Dôvodom bolo pomerne dlhé časové oneskorenie, s ktorým finančná analýza predikovala budúci vývoj. Koncepcia BSC 1. generácie predstavovala štyri základné perspektívy (učenia sa a rastu, interných procesov, zákaznicku a finančnú), v rámci ktorých sa definoval potrebný počet meradiel, ako aj ich cieľových hodnôt (Kaplan a Norton, 1992). Základná úloha systému BSC spočívala v tomto období v komplexnej kvantifikácii výkonnosti a v indikovaní miery dosahovania vytýčených cieľov. Ďalším rozpracovaním systému BSC sa systém prepojil so strategickými cieľmi a v rámci neho sa identifikovali kauzality. Týmto prepojením sa úloha systému BSC rozšírila z výlučného merania výkonnosti na podporu pri implementácii stratégie. Prepojenie systému so strategickými cieľmi sa odvíjalo od dôsledného definovania vízie, poslania a stratégie. Stratégia sa následne rozvrhovala na čiastkové ciele v rámci jednotlivých perspektív a tie boli napojené na potrebné meradlá. Každá kombinácia cieľov a meradiel mala priradenú zodpovednosť príslušných organizačných útvarov za dosahované výsledky. Toto kaskádovanie a rozpad cieľov však následne otvorilo problematiku strategického zosúladenia (*strategic alignment*) v rámci organizácie (Kaplan a Norton, 1996; Olve et al., 1999). Oblasť kauzalít bola výsledkom empirických zistení o príčinnno-následných vzťahoch medzi meradlami v jednotlivých perspektívach. Zámerným koncipovaním kauzálnych vzťahov v rámci systému metriky sa koncepcia BSC obohatila o model strategickej mapy (*Strategic Linkage Model*), čo podnietilo vznik častých praktických problémov a nezrovnalostí pri analyzovaní, definovaní a overovaní týchto vzťahov (napr. Brewer, 2002). Deklarácia cieľov (*destination statement*) ako prvok BSC tretej generácie rozšírila túto koncepciu s cieľom vyriešiť pretrvávajúce problémy manažérov s korektným prepojením vízie, poslania a stratégie s cieľmi v rámci jednotlivých perspektív.

Obrázok 1
Tri generácie vývoja systému *Balanced Scorecard*



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Deklarácia cieľov predstavuje konsenzus zúčastnených záujmových skupín o budúcnosti organizácie v stanovenom časovom horizonte, t. j. odpoveď už nie na otázku: „*Kam smerujeme?*“, ale na otázku: „*Kde budeme napr. o rok a pod.?*“ Do systému je vnesená variantnosť ako základ realizácie analýzy scenárov a jej zohľadnenie pri tvorbe strategických máp. Ďalším novým komponentom tejto generácie sú strategické iniciatívy, určené pre každú kombináciu cieľov, meradiel a zodpovedných subjektov ako projekty s presne vymedzeným trvaním, podporujúce dosahovanie cieľových hodnôt meradiel, resp. určeného strategického cieľa.

2. Metodika a charakteristika výskumných vzoriek

Pri zisťovaní, aké podniky na Slovensku implementujú systém BSC, sme vychádzali z poznatkov a postrehov získaných vlastnou vedeckovýskumnou činnosťou, účasťou na seminároch (napr. Glova, 2003) a z výsledkov zahraničných výskumov, publikovaných v odborných a vedeckých periodikách. Na základe toho sme zistili, že systém BSC na Slovensku implementujú poradenské a konzultačné spoločnosti a spoločnosti zaoberajúce sa informačnými systémami a informačnými technológiami (IS/IT).

Vzhľadom na ich povahu sme informácie získavali prostredníctvom ich podnikových internetových stránok, ktoré boli identifikované pomocou vyhľadávačov. Podniky, v ktorých nebola jednoznačne zrejماً implementácia Balanced Scorecard (z dôvodu uvádzaných všeobecných informácií týkajúcich sa napríklad oblasti strategického riadenia, resp. manažmentu), sme s cieľom spresnenia informácií oslovili buď telefonicky alebo elektronickou poštou. Takto bolo identifikovaných 40 podnikov s uvádzanou implementáciou BSC, z ktorých len 20 podnikov reálne implementovalo systém BSC. Tie sme následne oslovili. Záujem o účasť na výskume, ktorý sme realizovali koncom roka 2008, prejavilo 16, teda 80 % všetkých firiem so skúsenosťami s implementáciou BSC na Slovensku.

Podniky sme požiadali o účasť vo výskume formou vyplnenia pološtruktúrovaného dotazníka. Polootvorené, resp. otvorené otázky umožnili zistiť viacero individuálnych rozdielov. Respondent mal možnosť sa v nich voľne vyjadrovať a využívať vlastný slovník. Spracovanie získaných odpovedí však bolo o to náročnejšie. Pri realizácii výskumu sa využila kombinovaná metóda kontaktovania vo forme písomného, elektronického a osobného opytovania. Manažéri si vybrali tú formu, ktorá im viac vyhovovala. Na základe uvedených referencií o implementácii BSC v dotazníku sme získali druhú výskumnú vzorku – 16 podnikov s implementovaným BSC, ktoré sme navštívili osobne.

2.1. Charakteristika podnikov implementujúcich systém BSC

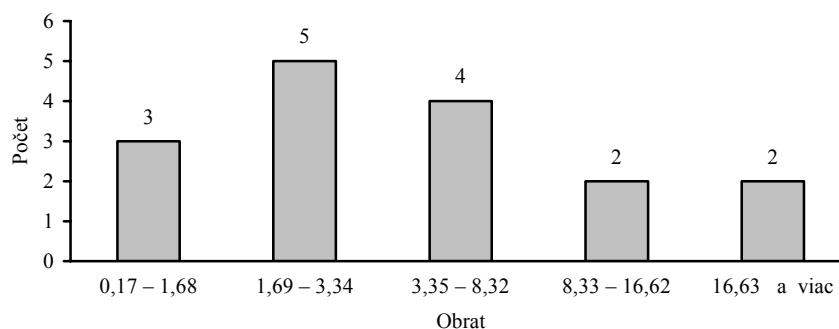
Prvú výskumnú vzorku tvorili poradenské a konzultačné spoločnosti, ako podniky implementujúce systém BSC (implementátori). Vo vzorke sú zastúpené podniky s históriou od 3 do 19 rokov, pričom priemer aj modus (37,5 %) je 12 rokov. Podľa počtu zamestnancov sú najväčšou mierou zastúpené mikropodniky, a to 62,5 %, vo výrazne menšej miere malé podniky 25 % a stredné 12,5 %. Podniky svoje aktivity realizujú na Slovensku aj v zahraničí, v menšej miere (38 %) majú svoje aktivity orientované len na Slovensko. Je to aj z dôvodu, že vo výskumnej vzorke sa nachádzajú aj podniky so zahraničným majoritným vlastníkom (13 %). Dominujúca právna forma podnikov vo výskume je s. r. o.

2.2. Charakteristika podnikov využívajúcich systém BSC

V druhej vzorke sú zastúpené podniky vykonávajúce svoje aktivity 8 až 14 rokov (od ich založenia), pričom najväčšou mierou sú zastúpené podniky etablované v danom odvetví 10 rokov (37,5 %). Počet zamestnancov v podniku vypovedá o zastúpení výlučne stredných a veľkých podnikov. Tri štvrtiny respondentov majú svoje aktivity na území Slovenska aj v zahraničí. Je to ovplyvnené aj 38 % podielom zahraničného majoritného vlastníka podniku. Päťročné skúsenosti so zavedeným systémom BSC má až 38 % respondentov, rovnakým podielom sú zastúpené podniky s dobou využívania BSC 6 a 4 roky (25 %); 13 % respondentov má BSC v štádiu zavedenia, resp. v skúšobnej prevádzke. Systém BSC bol najčastejšie implementovaný v oblasti obchodu a priemyslu (71 %), v menšej miere v oblasti zdravotníctva (29 %). Graf 1 zobrazuje približný ročný obrat podnikov využívajúcich systém BSC na Slovensku.

Graf 1

Približný ročný obrat podnikov v mil. eur



Zdroj: Vlastné spracovanie.

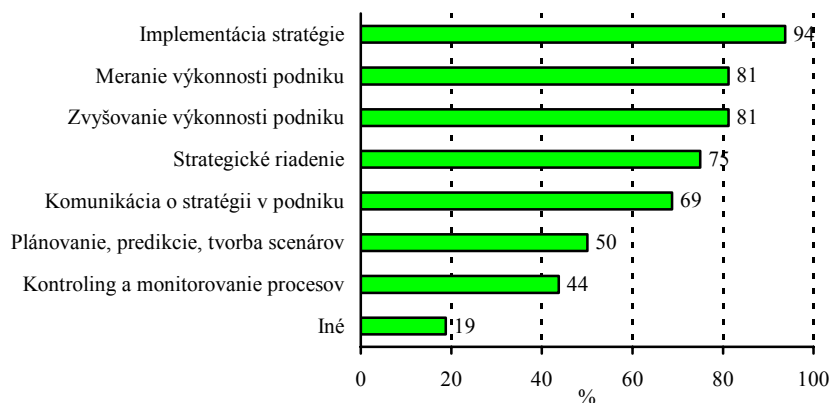
3. Výsledky

Výsledky výskumu sú zamerané na špecifiká implementácie BSC a rozvrhnuté do troch oblastí. V prvej zhodnocujeme vybrané výsledky z pohľadu implementujúcich podnikov, v druhej vybrané výsledky v podnikoch s implementovaným BSC. Tretia podkapitola je venovaná komparácii výsledkov nášho a zahraničného výskumu.

3.1. Prínosy implementácie BSC z pohľadu implementujúcich podnikov

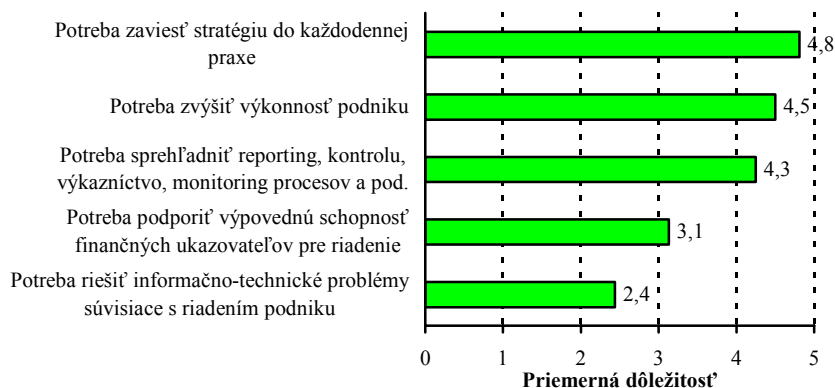
Pohľad implementátorov na systém BSC uvádzajú grafy 2 a 3.

G r a f 2
Prezentácia systému BSC v ponuke firiem



Zdroj: Vlastné spracovanie.

G r a f 3
Miera dôležitosti prikladaná dôvodom na implementáciu BSC



Zdroj: Vlastné spracovanie.

Rôznorodosť pohľadov na koncepciu BSC v teórii a praxi sme skúmali v kontexte preferencií kritérií vedúcich k rozhodnutiu vedenia podniku zaviesť systém BSC do podniku. Všetky odpovede sú podporované aj otázkou skúmajúcou najväčšie prínosy systému BSC. Ich vzájomné vyhodnotenie je rozvrhnuté do týchto oblastí:

Implementácia stratégie

Najvýznamnejším kritériom na zavedenie BSC je potreba previesť stratégiu do každodennej praxe – 94 % podnikov prezentuje BSC práve ako nástroj na jej implementáciu.

Komunikácia

V teórii často uvádzaným prínosom systému BSC je vytvorenie jednotnej komunikačnej platformy v podniku. Túto skutočnosť vo výskume potvrdilo 69 % respondentov, ktorí systém BSC prezentujú ako nástroj komunikácie, a súčasne 50 % respondentov, ktorí jeho najväčší prínos vidia práve v zjednodušení komunikácie. Komunikácia medzi vrcholovým vedením ako tvorcom stratégie a ostatnými riadiacimi stupňami je nevyhnutným predpokladom implementácie stratégie. Rozsah a podrobnosť explicitného vyjadrenia stratégie výrazne podmieňuje samotná originalita stratégie, mocenské pomery v podniku, motivácia a očakávania záujmových skupín tak externých, ako aj interných.

Zvyšovanie výkonnosti

Až 81 % respondentov prezentuje BSC ako systém na meranie a zvyšovanie výkonnosti podnikov, čo je súčasne druhý najdôležitejší dôvod na jeho zavedenie do podniku. Menej ako polovica respondentov prezentuje systém v súvislosti s kontrolingovými a monitorovacími aktivitami a toto kritérium je tretie najdôležitejšie pri rozhodnutí o zavedení systému BSC do praxe. Takmer tretina respondentov považuje zvyšovanie strategickej výkonnosti za najväčší prínos systému BSC, čo poukazuje na strategické chápanie kategórie *výkonnosť*, a teda jej úzky vzťah k úspešnosti realizácie stratégie.

Východiskom kvantifikácie komplexnej strategickej výkonnosti je meranie výkonnosti jednotlivých procesov, a to bez ohľadu na to, či majú technický (výrobné procesy), alebo informačný charakter (získavanie, distribúcia a uchovávanie dát). Za predpokladu, že všetky podporujú dosahovanie strategických cieľov, je možné identifikovať aj podiel individuálnych procesov na celkovej výkonnosti podniku, a tým aj na samotnej realizácii stratégie. To výrazne prispieva k možnosti spoľahlivej predikcie budúcich výsledkov a prípravy rôznych variantov, ktoré možno aplikovať pri rôznych smeroch vývoja interných a externých podnikateľských podmienok.

Výpovedná schopnosť ukazovateľov

V poradí štvrtým dôvodom na zavedenie BSC je potreba podporiť výpovednú schopnosť tradičných ukazovateľov výkonnosti a tak BSC ako nástroj na plánovanie, predikciu a tvorbu scenárov prezentuje polovica respondentov. Ako vyplýva zo samotnej premisy koncepcie BSC, finančné ukazovatele použité samostatne pri plánovacích aktivitách sú nedostatočným indikátorom budúceho vývoja podniku. Okolo 19 % respondentov považuje za najväčší prínos systému BSC predovšetkým zmiernenie prílišného zamerania výlučne na finančné ukazovatele a rozšírenie pozornosti na ďalšie indikátory dôležité pre strategické riadenie. Možno tak potvrdiť, že skúsenosti zahraničných manažérov s úspešným využitím systému BSC v oblasti účtovníckeho systému a výkazníctva prenikajú aj do podmienok slovenského podnikateľského prostredia. Vzhľadom na medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva v podobe medzinárodných účtovných štandardov IAS, ktorá tvorí prezentačný rámec na zverejnenie účtovných informácií aj v Slovenskej republike, sa domnievame, že systém BSC napojený na túto platformu predstavuje úspešný posun ku komplexnej kvantifikácii výkonnosti.

Komplexné strategické riadenie

Až tri štvrtiny respondentov chápu BSC ako súčasť komplexného strategického riadenia, nielen ako izolovaný technický prvok. Preto aj potreba riešiť informačno-technické problémy riadenia podniku prostredníctvom BSC je najmenej dôležité kritérium, na základe ktorého sa podniky pre zavedenie systému rozhodujú. Podniky sa usilujú odstraňovať slabé miesta informačných systémov a databáz. Vytvorené správy a súbory informácií síce vykazujú vysoký rozsah a stupeň podrobnosti, ale neobsahujú tie informácie, ktoré sú skutočne potrebné pri riadení. Výkazy sa v prevažnej miere sústreďujú na kumulované finančné ukazovatele a predkladané informácie sú zväčša izolované, bez obsahového vzťahu k podnikovým skutočnostiam, realizovaným projektom a pod. Dosať bola skutočnosť taká, že kto mal o informácie z takýchto meraní záujem, musel si ich sám vyhľadať, spracovať a vyhodnotiť. Slabým miestom v podniku je aj to, že definované ciele v stratégii sa len veľmi zriedkavo odrážajú v operatívnom riadení. V podnikoch len vo veľmi malej miere rozlišujú prioritu informácií z hľadiska významnosti pre riadenie. Namiesto skutočnej analýzy dát vo výkazoch prevláda len opis číselných údajov a celkovo absentuje aj interný benchmarking.

3.2. Podporné nástroje a problematické fázy pri implementácii BSC

Na základe spoločných prvkov spôsobov zavádzania BSC, uvedených respondentmi vo výskume, sme vyprofilovali tri základné prístupy: bázičský, projektový a modelový.

Bázický prístup (31 % podnikov) sa vyznačuje výrazným napojením na definovanie vízie a poslania a na ich následné prepojenie so strategickou mapou, z ktorej je odvodená metrika. Súčasťou je aj cyklická kontrola a vyhodnocovanie. Z predstavených prístupov je práve v tomto prístupe najzreteľnejšie prepojenie s procesom formulovania stratégie v rámci strategického manažmentu – od definovania vízie a poslania, až po stanovenie cieľov v strategických mapách. Týmto úzkym prepojením je zabezpečená včasná aktualizácia stratégie, a tým aj revízia systému BSC. Je to elementárna podmienka zabezpečenia funkčnosti systému – väzba medzi formuláciou stratégie a nástrojom na jej implementáciu.

Projektový prístup (38 % podnikov) má výrazný aspekt projektového riadenia; začína sa fázou plánovania projektu, následne aktualizuje stratégiu a v rámci tvorby BSC sa zameriava na kľúčové indikátory výkonnosti a dekompozíciu systému.

Modelový prístup (31 % podnikov) sa výrazne odlišuje od prístupov v manažérskej teórii, predovšetkým v dôsledku jeho zamerania na technické riešenia a integráciu do existujúcich systémových štruktúr. Jeho charakteristickou črtou je silná väzba na externý podporný nástroj – softvérové riešenie, v ktorom je metodika z veľkej časti preddefinovaná.

Najčastejšie využívanou softvérovou podporou sú produkty QPR, častou alternatívou sú produkty spoločnosti Microsoft. Zavádzanie systému podporujú sekundárne aj nástroje typu CRM, ABC a pod. Zhodnotenie vzťahu problematických implementačných fáz BSC a podporných nástrojov využívaných v procese implementácie uvádza tabuľka 1. Využitie podporných nástrojov silno korešponduje s najproblematickejšími fázami implementácie BSC (Cramerov kontingenčný koeficient $V = 0,58$).

Najviac podporných nástrojov sa používa vo fáze tvorby kľúčových indikátorov výkonnosti (KPI) a kritických faktorov úspešnosti (CSF) a nadviazania na motivačný systém. Je to logické, keďže tieto fázy sú zároveň najrizikovejšie a najťažšie. Stanovenie KPI predstavuje proces návrhov, definícií, verifikácie zdrojov dát a ich spoľahlivosti, revízie, stanovenia ich hraničných a cieľových hodnôt. Hoci podniky využívajú pri stanovení KPI širokú paletu podporných nástrojov, musia prekonať predovšetkým veľký odpor k zmene motivačného systému, pretože v momente stanovenia cieľových hodnôt KPI a priradenia zodpovednosti za ne začnú zamestnanci brať projekt BSC vážne.

Najdôležitejšie kritériá kladené na softvér BSC sa týkajú definícií a dokumentácií jednotlivých atribútov, ktoré má systém spĺňať či obsahovať. Druhé najdôležitejšie sú kritériá vizualizačných a prezentačných aspektov, podmienok integrácie systému s už existujúcimi podnikovými systémami a podmienky funkcionality systému. Jednoduchosť jeho použitia a možnosti vnútro podnikovej komunikácie uvádzali respondenti ako tretie najdôležitejšie.

T a b u ľ k a 1

Podporné nástroje v procese implementácie BSC

	Podporné nástroje využívané spoločnosťou v procese implementácie BSC na zlepšenie informačnej základne (%)					
Najproblematickejšia fáza pri implementácii BSC	BSC softvér, workshopy dotazníky	Deloitte Portfolio Landscape, Enterprise Value Map	MS Project, MS Visio, ABC, CRM, BSC Softvér	QPR Process-Guide, QPR Cost Control, QPR FactView, QPR WorFlow, QPR ScorCard, ProVision	Reorganizácia systému informačných tokov, komunikácie, aktualizácia KPI	Spolu
Syntéza modelu, konsenzus pri definovaní ukazovateľov				60		19
Tvorba KPI a CSF, nadviazanie na motivačný systém	50	100	50	40		50
Implementácia a/alebo bežná prevádzka	25		50		100	25
U každého klienta rôzna fáza	25					6

Zdroj: Vlastné spracovanie.

3.3. Implementácia BSC z pohľadu podnikov s využívaným BSC

Podniky so zavedeným BSC využívali pri implementácii BSC rovnakou mierou vlastnú metodiku, ako aj metodiku predurčenú zvoleným podporným nástrojom. Šírka uplatnenia zvoleného podporného nástroja pre BSC je ovplyvnená skutočnosťou, či je požiadavka zo strany zákazníka na softvérové riešenia na podporu fázy zostavenia, alebo aj bežnej prevádzky BSC. Vo fáze zostavenia má podpora predovšetkým dokumentačný charakter, pri bežnom využívaní jeho hlavná úloha spočíva v prepojení podnikových systémov s BSC, v zbere údajov z nich, ich príprava na analýzy a následné vyhodnocovanie. Z pohľadu implementátorov predstavuje podiel využívanej ich vlastnej metodiky vypracovanej v spolupráci s klientom až 88 %. V tomto kontexte možno chápať vlastnú metodiku v spolupráci s klientom ako symbiózu predstáv implementátora, predstáv klienta, jeho požiadaviek na softvérovú podporu, ako aj existujúceho stavu systému IT v podniku. Pri preferencii akéhokoľvek softvérového riešenia z iniciatívy implementátora alebo používateľa BSC je nevyhnutné systém BSC stále chápať ako systém riadenia, nie ako systém IT.

Ako najproblematickejšiu fázu pri implementácii BSC respondenti uvádzajú až v 56 % „syntézu modelu, konsenzus pri definovaní ukazovateľov“. Je to preto, lebo syntéza modelu zahŕňa strategickú syntézu, cieľom ktorej je dospieť k jednotnému názoru na strategickú orientáciu podniku a syntézu metriky, ktorá kvantifikuje zvolenú stratégiu podniku do KPI, odvodených od CSF, prípadne strategických

máp. Táto fáza bola pri implementátoroch zastúpená len 19 % – podniky ako najproblematickejšiu uviedli predovšetkým samotnú tvorbu KPI a CSF, ako aj nadviazanie na motivačný systém. „Tvorbu KPI a CSF a nadviazanie na motivačný systém“ uvádza 33 %, „kaskádovanie BSC na nižšie úrovne“ iba 11 % podnikov.

Z oboch výskumov vyplýva, že najväčšie prínosy implementácie systému BSC 56 % respondentov vidí vo zvyšovaní strategickú výkonnosti podniku a v zmene pohľadu z finančných ukazovateľov na údaje skutočne potrebné pri riadení 44 %. V porovnaní s výsledkami implementátorov tu absentuje prínos BSC v podobe zjednodušenia komunikácie v podniku.

3.4. Komparácia výsledkov s výskumom Balanced Scorecard Institute

Do výskumu spoločnosti Balanced Scorecard Institute (BSI) sa v roku 2008 zapojilo 41 amerických podnikov s implementovaným systémom BSC v trvaní dlhšie ako šesť mesiacov. Z priestorových dôvodov vyberáme iba najdôležitejšie porovnania.

Podiel výkonných manažérov podporujúcich BSC ako svoj strategický systém riadenia

Viac ako 3/4 manažérov prijíma a podporuje využívanie BSC systému v 71 % podnikov v SR oproti 51 % podnikov v USA. V SR sme nezaznamenali podnik, kde by bola podpora nižšia ako 1/2, v USA takýchto podnikov bolo až 26 %.

Používanie strategickú mapy na organizačnej úrovni

Viac ako 2/3 podnikov v SR aj USA využíva strategickú mapu; BSI koreluje výsledky jednotlivých otázok s existenciou strategickú mapy a prezentuje závery, že jej existencia vedie k úspešnejším a spoľahlivejším podnikateľským výsledkom.

Zlepšenie výsledkov po zavedení BSC

Až 80 % respondentov v SR, ktorí koncipujú strategickú mapu na organizačnej úrovni, uvádza, že využívaním systému BSC došlo k výraznému zlepšeniu hodnôt pri najmenej 3/4 ukazovateľov, pričom zvyšných 20 % túto informáciu nesleduje. Bez použitia strategickú mapy toto výrazné zlepšenie zaznamenalo iba 50 % podnikov; BSI uvádza, že 29 % podnikov so strategickú mapou a iba 8 % respondentov bez nej deklaruje zlepšenie najmenej v 3/4 ukazovateľov.

Záver

Na Slovensku je systém BSC málo známy a žiadaný, jeho princípy prenikajú do praxe veľmi pomaly. Zavedenie systému BSC predpokladá implementáciu fungujúceho systému strategickú riadenia, a to našim podnikom chýba. Manažéri v podniku si musia poradiť nielen s technickou stránkou strategickú riadenia,

ale aj s riadením zmeny podnikovej kultúry, hodnotiacich systémov, systémov odmeňovania zamestnancov a pod. V podnikoch si v nedostatočnej miere uvedomujú aj tú skutočnosť, že vhodným prepojením strategického a operatívneho riadenia prostredníctvom rozkladu cieľov je zavedenie efektívneho systému merania výkonnosti. Aj keď meranie výkonnosti v súčasnosti zaznamenáva rýchly rozvoj v podobe vzniku nových konceptov pre rôzne oblasti podnikových procesov (napr. v IKT, pozri Delina, 2003, s. 455 – 462; Delina a Tkáč, 2010), predsa sa naši manažéri stretávajú s problémami pri ich implementovaní a ďalšom využívaní. Nepriaznivá situácia nastáva tam, kde prevláda tendencia zotrávania pri tradičných systémoch merania výkonnosti, nedostatočne efektívnych a nepodporujúcich neustále zlepšovanie. Väčšina týchto systémov na meranie výkonnosti v podnikoch obsahuje veľké množstvá oblastí meraní, ako aj ukazovateľov, z ktorých je využiteľná len nepatrná časť. Manažéri radšej sledujú náklady a zisky, pretože to vedia, a navyše im to umožňuje aj podľa potreby skresľovať výsledky hospodárenia, a tým zmiernovať dosah zodpovednosti konkrétnych vedúcich pracovníkov. Deklarované výsledky výskumu realizovaného v USA spoločnosťou BSI v roku 2008 jasne indikujú koreláciu medzi zavedením systému BSC a zvýšením výkonnosti podniku.

Literatúra

- BSI (2009): Best Practice Poll 2008: So... How Did You Measure Up? [Online.] URL: <<http://www.balancedscorecard.org/Portals/0/PDF/BalancedScorecardInstituteSurveyResults.pdf>>.
- BILODEAU, B. – RIGBY, D. (2008): Management Tools and Trends 2007. [Online.] URL: <http://www.bain.com/management_tools/Management_Tools_and_Trends_2007.pdf>.
- BRAAM, G. J. M. – NIJSSEN, E. J. (2004): Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: A Note on the Dutch Experience. *Long Range Planning*, 37, č. 4, s. 335 – 349.
- BREWER, P. (2002): Putting Strategy into the Balanced Scorecard. *Strategic Finance*, č. 7, s. 7.
- DELINA, R. (2003): Performance Measuring of e-Business Solution in Manufacturing Firm. In: *Concurrent Engineering*. Lisse: A. A. Balkema. ISBN 9058096254.
- DELINA, R. – TKÁČ, M. (2010): The Impacts of Specific ICT Solutions on Productivity. In: *IDIMT-2010: Information Technology – Human Values, Innovation and Economy*. [18th Interdisciplinary Information Management Talks. Jindřichův Hradec 8. – 10. septembra 2010, s. 23 – 32.] Linz: Trauner. SEA. ISBN 978-3-85499-760-3.
- HORVÁTH & PARTNERS. (2004): *Balanced Scorecard v praxi*. Praha: Profess Consulting. 386 s. ISBN 80-7259-033-2.
- GLOVA, J. (2003): Modely hodnotenia ľudského kapitálu – porovnanie. In: *Ľudský kapitál a problematika trhu práce*. [Medzinárodný workshop.] Košice: TU-EkF. ISBN 80-7099-628-5.
- ITTNER, C. D. – LARCKER, D. F. (2003): Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, 81, č. 11, s. 88 – 95.
- JOHNSON, H. T. – KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. 2. vyd. Boston: Harvard Business Press. ISBN 0875842542
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (2005): *Balanced Scorecard*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-124-0.

-
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (1992): The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70, č. 1 – 2, s. 71 – 79.
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (1993): Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71, č. 9 – 10, s. 2 – 16.
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (1996): The Balanced Scorecard. Boston: Harvard Business School Press. ISBN 978-0875846514.
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (2000): The Strategy – Focused Organization. Boston: Harvard Business School Press. ISBN 1-57851-250-6.
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (2004): Strategy Maps. Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes. Boston: Harvard Business School Press. ISBN 1-59139-134-2.
- LAWRIE, G. – COBBOLD, I. (2002): Development of the 3rd Generation Balanced Scorecard [Online.] URL: <<http://www.2gc.co.uk/pdf/2GC-WP-Dev3rdGenBSC-090311>>.
- MIYAKE, D. (2002): Beyond the Numbers. [Online.] 26. 7. 2002. URL: <http://www.intelligententerprise.com/020726/512feat1_1.jhtml>.
- NIVEN, P. R. (2002): Balanced Scorecard. Step – By – Step. Maximizing Performance and Maintaining Results. New York: John Wiley & Sons. ISBN 0-471-07872-7.
- OLVE, N-G. – SJOSTRAND, A. (2006): Balanced Scorecard. Chichester, England: Capstone Publishing. ISBN 978-84112-708-8.
- QPR Software (2008): Moderné softvérové nástroje pre podporu riadenia. [Online.] URL: <http://www.emark.sk/images/stories/qpr/emark_qpr_podniky_v2.pdf>
- REMEŠ, D. (2008): Zvyšování výkonnosti podniku pomocí využití propojení konceptu Balanced Scorecard a ekonomické přidané hodnoty. [Dizertačná práca.] Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky.
- SENGE, P. M. (2007): Pátá disciplína. Teorie a praxe učící se organizace. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-162-1
- SCHNEIDERMAN, A. M. (1999): Why Balanced Scorecard fail. *Journal of Strategic Performance Management*, č. 1, s. 6 – 10.