



Zbilansowana karta wyników w Państwowym Gospodarstwie Leśnym „Lasy Państwowe”

Propozycja modyfikacji koncepcji ukierunkowana na zrównoważony rozwój

*EWA ŚNIEŻEK **

Streszczenie

Podjęcie decyzji w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu wymaga od zarządzających operowania nowoczesnymi narzędziami pomiaru dokonań. Posiadanie strategii rozwoju staje się niewystarczające. Istotne jest wykorzystanie rozwijającej się wielopłaszczyznowo operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej. Jedną z jej metod jest opracowana przez R. Kaplana i D. Nortona zbilansowana karta wyników. Jest to użyteczne narzędzie do opisywania, wdrażania i realizacji strategii firmy. W celu opracowania zrównoważonej karty wyników konieczne jest stworzenie jasnej wizji i misji oraz spójnych ram strategii organizacji. Państwowe Gospodarstwo Leśne „Lasy Państwowe” jako specyficzna jednostka gospodarcza również potrzebuje narzędzi sprawnego i efektywnego zarządzania. W strategii na lata 2014–2030 Lasy Państwowe zawarły podstawowe założenia i mierniki zbilansowanej karty wyników, które, jak każde narzędzie, wymaga ciągłego monitorowania i udoskonalania.

Celem artykułu jest prezentacja propozycji modyfikacji istniejącej koncepcji zrównoważonej karty wyników PGL „Lasy Państwowe”, co wpłynie na poprawę jej przydatności informacyjnej. Zagadnienie zostało omówione w kontekście prospołecznej działalności Lasów Państwowych, osadzonej w warunkach globalizacji i zrównoważonego rozwoju. W artykule jako podstawową metodę badawczą, oprócz studiów literaturowych, zastosowano metodę badań jakościowych na podstawie studium przypadku.

Słowa kluczowe: zbilansowana karta wyników, strategia Lasów Państwowych, perspektywy w zbilansowanej karcie wyników, mierniki dokonań w Lasach Państwowych, strategiczna rachunkowość zarządcza.

Abstract

Balanced scorecard in the State Forest Holding „State Forests” The proposal to modify the concept focused on sustainable development

Making decisions in a dynamic environment requires from managers to operate with modern performance measurement tools. Having a development strategy becomes insufficient. It is important to make use of operational and strategic management accounting, developing on many levels. One of its tools is balanced scorecard, developed by R. Kaplan and D. Norton. It is a method of complex, multi-faceted performance measurement in the enterprise. It is a useful tool for describing, implementation and execution of the company's strategy. In order to develop a balanced scorecard it is necessary to create a clear

* Dr hab. Ewa Śnieżek, profesor nadzwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ewasniezek@uni.lodz.pl



mission and vision and a coherent framework for organization strategy. State Forests as a specific entity also needs efficient and effective management tools. In its strategy for the years 2014–2030 State Forests included the basic principles and measures of a balanced scorecard, which, like every tool, requires continuous monitoring and improvement.

The aim of the article is to present proposals for modification of the existing concept of State Forests' balanced scorecard, which will improve the usefulness of the information. The issue has been discussed in the context of pro-social activities of State Forests, in the conditions of globalization and sustainable development. The main research method used in the article in addition to literature studies is qualitative research based on case study.

Keywords: balanced scorecard, State Forests strategy, balanced scorecard perspectives, performance measures in State Forests, strategic management accounting.

Wprowadzenie

Współczesne organizacje, aby osiągnąć postawione w toku swojej działalności cele, muszą sprostać wielu dynamicznym wyzwaniom związanym ze zmianami zachodzącymi w ich otoczeniu. Globalizacja, liberalizacja obrotu gospodarczego, rozwój techniki oraz dostęp do informacji doprowadziły do wysunięcia na pierwszy plan takich kluczowych czynników sukcesu, jak innowacyjność i elastyczność organizacji, skuteczne zarządzanie informacją, budowanie trwałych relacji z klientami, a także zdolność do pozyskiwania i utrzymywania wykwalifikowanych pracowników. Nowa rzeczywistość gospodarcza XXI wieku spowodowała również ewolucję potrzeb kadry zarządzającej, zarówno w zakresie dostępu do nowych instrumentów pomiaru, jak i nowoczesnych narzędzi zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa.

We współczesnych systemach zarządzania podkreśla się obecnie konieczność stosowania zróżnicowanych koncepcji i metod zarządzania, zarówno takich, które zapewnią zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa, jak i takich, które będą wspierać wprowadzanie zmian, czyli wyspecjalizowanych tak, aby wychodziły naprzeciw specyficznym problemom zarządczym. Podejmowanie decyzji w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu wymaga od zarządzających operowania nowoczesnymi narzędziami pomiaru dokonań. Posiadanie strategii rozwoju staje się już niewystarczające. Istotne jest wykorzystanie rozwijającej się na gruncie podstaw racjonalnego zarządzania, rozpatrywanej wieloaspektowo i wielopłaszczyznowo, operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej.

Opracowana pod koniec XX wieku przez R. Kaplana i D. Nortona zbilansowana karta wyników (*balanced scorecard* – BSC), nazywana również strategiczną kartą wyników lub zrównoważoną kartą dokonań, w pełni spełnia oczekiwania zarządzających w tym zakresie, stając się podstawowym narzędziem wspomagającym proces zarządzania. Na łamach „Harvard Business Review” nazwano BSC jedną z najbardziej wpływowych idei zarządzania ostatnich 75 lat (Sibbet, 1997, s. 12; Madsen, Stenheim, 2015, s. 24). Wdrożenie zbilansowanej karty wyników umożliwia przypisanie ogólnie sformułowanym celom strategicznym pożądanym docelowych wielkości, wspomaga

proces przekazywania informacji o misji, strategii i celach strategicznych. Stanowi narzędzie oceny wyników i kontroli rezultatów działań, które wcześniej w wielu przypadkach pozostawały niemierzalne. BSC z powodzeniem stosuje się zarówno w przedsiębiorstwach, jak i w organizacjach nienastawionych na zysk, wspomagając zrównoważony rozwój podmiotów i ich społecznie odpowiedzialne działanie na rynku.

Celem artykułu jest prezentacja propozycji modyfikacji istniejącej koncepcji zrównoważonej karty wyników PGL „Lasy Państwowe” (dalej jako Lasy Państwowe), co wpłynie na poprawę jej przydatności informacyjnej. Zagadnienie zostało omówione w kontekście prospołecznej działalności Lasów Państwowych, osadzonej w warunkach globalizacji i zrównoważonego rozwoju.

Rozważania zawarte w artykule podzielono na trzy części. W pierwszej omówiono podstawowe zasady zrównoważonej karty wyników, wskazując ją jako narzędzie realizacji strategii organizacyjnej. W części drugiej przedstawiono specyfikę działalności Lasów Państwowych, rozpatrując ją w kontekście koncepcji społecznej odpowiedzialności organizacji oraz z punktu widzenia zaspokojenia oczekiwań różnych grup interesariuszy. Część trzecia to studium przypadku, w którym zawarto propozycję modyfikacji koncepcji zbilansowanej karty wyników Lasów Państwowych, ukierunkowanych na zrównoważony rozwój. W artykule jako podstawową metodę badawczą, oprócz studiów literaturowych, zastosowano metodę badań jakościowych na podstawie analizy przypadku.

1. Zbilansowana karta wyników jako narzędzie realizacji strategii organizacyjnej

W celu prawidłowego pomiaru wyników działalności organizacji wykorzystuje się tzw. systemy pomiaru wyników. Tworzą je zestawy odpowiednio dobranych, spójnych z celami strategicznymi, wskaźników ilościowych i wartościowych oraz mierników opisowych powiązanych wzajemnie w strukturze rzeczowo-logicznej. Do takich systemów pomiaru wyników, obok tzw. *tableau de Bord* czy modelu DuPonta, należy również tzw. zbilansowana karta wyników (Szychta, 2009). Jej autorzy, R. Kaplan i D. Norton od 1992 r. rozwijają to innowacyjne narzędzie pomiaru realizacji strategii. Od tego czasu BSC zaimplementowano w wielu organizacjach na całym świecie: w Stanach Zjednoczonych, Europie Zachodniej, a także w Polsce. Pisali o tym szeroko między innymi G. Speckbacher i współpracownicy (2003, s. 361–388), K. Zeng i X. Luo (2013, s. 611–620) oraz D.O. Madsen i T. Stenheim (2014, s. 121–131).

Czynnikiem determinującym skuteczność wdrożenia BSC jest nie tylko głębokie zrozumienie jej istoty, przydatności i konieczności opracowania wizji, misji i strategii organizacji, ale również zrozumienie i akceptacja roli poszczególnych elementów i etapów w całym procesie realizacji strategii. W koncepcji tej wychodzi się z założenia, że nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć. Wizja, misja i strategia przedsiębiorstwa powinny zatem zostać przełożone na spójny zestaw mierników dokonań,

który stanowi nie tylko składnik systemu pomiaru dokonań, ale również ramy systemu zarządzania strategicznego. Poprzez wdrożenie zrównoważonej karty wyników monitorowane są zarówno bieżące dokonania organizacji, jak i wysiłek skupiony na doskonaleniu procesów, motywowaniu i edukowaniu pracowników oraz udoskonaleniu systemów informacji.

Strategiczna karta wyników przekłada ogólną wizję strategiczną na działania operacyjne, a cele objaśnia w sposób przejrzysty i zrozumiały dla pracowników na wszystkich poziomach organizacji. Bazowy model BSC opiera się na koncepcji równoważenia celów krótkoterminowych z celami długoterminowymi. Logika karty jest wyjątkowo przejrzysta, bo występują w niej cztery logicznie ze sobą powiązane perspektywy: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju i wiedzy (Kaplan, Norton, 2013). Definiując oczekiwane wyniki realizacji strategii i czynniki, które wpływają na jej sukces, organizacja stara się ukierunkować energię, umiejętności i wiedzę na realizację celów długoterminowych. Ważnym obszarem implementacji strategicznej karty wyników jest wyznaczenie związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami strategicznymi i operacyjnymi a działaniami związanymi z czterema logicznie powiązanymi perspektywami karty wyników (Michalak, 2010, s. 419–447).

Największe szanse powodzenia w tworzeniu i wdrażaniu strategii powstają, gdy w prace projektowe angażuje się pracowników organizacji, którzy utożsamiają się z misją i wizją, a także z celami strategicznymi przedsiębiorstwa. Jednym z głównych zadań BSC jest stworzenie możliwości przełożenia strategii na działania (*translating strategy into action*). W wielu organizacjach jednym z podstawowych mankamentów działalności jest brak narzędzia umożliwiającego powiązanie celów poszczególnych elementów funkcjonalnych strategii w spójny system ukierunkowany na tworzenie wartości (Sobańska, 2012). System mierzenia efektywności jest elementem systemu zarządzania i ma dla niego fundamentalne znaczenie. System pomiaru skuteczności strategii jest jedynie środkiem zastosowanym do osiągnięcia celu nadrzędnego – wypracowania spójnego systemu zarządzania strategicznego ułatwiającego menedżerom wdrażanie strategii oraz umożliwiającego monitorowanie postępów jej realizacji (Kaplan, Norton, 2013).

Wdrażanie strategicznej karty wyników to proces wieloetapowy, wymagający współgrania takich elementów, jak misja, wizja i strategia przedsiębiorstwa, zbilansowana karta wyników, mapa strategii czy sieć mierników i ich interpretacji. Na początku procesu budowania bądź aktualizacji strategii zaleca się identyfikację kluczowych czynników sukcesu, szans i zagrożeń działalności organizacji.

Strategiczna karta wyników ze względu na swoją komplementarność i szerokie zastosowanie pełni funkcję narzędzia zarządzania strategicznego. Zarówno jej twórcy, jak i menedżerowie firm podkreślają, że siła zbilansowanej karty wyników tkwi w traktowaniu jej nie tylko jako systemu pomiaru wyników, lecz również jako systemu opisywania i wdrażania strategii (Szychta, 2009). Nie jest to więc jedynie potrzeba posiadania narzędzia nadzoru działań, ale element nadrzędnego celu mobilizowania organizacji na rzecz realizowania nowych modeli biznesu. Kluczowe jest włączenie kadry menedżerskiej w proces wyborów strategicznych, bo decyzje te muszą być akceptowalne

przez wszystkich. Osiągnięcie konsensu w zakresie kluczowych kwestii jest bowiem gwarancją możliwości wykorzystania efektów synergii tkwiących w przedsiębiorstwie (Wnuk- Pel, 2003).

W przypadku monitorowania realizacji strategii decydujące znaczenie ma właściwy pomiar monitorowanych zjawisk, w celu rzetelnego porównywania rezultatów z planem oraz wdrażania i realizacji poszczególnych celów strategicznych. Na uwagę zasługują cztery wymiary strategii (Szychta, 2007):

- wymiar potencjału, czyli możliwości osiągnięcia rezultatu, określenie zasobów zewnętrznych i wewnętrznych do wykorzystania (perspektywa przyszłości), założeń finansowych i niefinansowych,
- wymiar rezultatu, czyli opracowanie finansowych i niefinansowych mierników wykorzystania potencjału (perspektywa historyczna),
- wymiar ryzyka, czyli właściwe oszacowanie niepewności związanej z wykorzystaniem potencjału i osiągnięciem rezultatu,
- wymiar czasu, czyli tempo zamiany potencjału na rezultaty.

Możliwości zastosowania strategicznej karty wyników są bardzo szerokie, począwszy od strategicznego planowania, poprzez zarządzanie operacyjne, a skończywszy na wykorzystaniu do celów nadzoru właścicielskiego (*corporate governance*) (Hoque, 2014, s. 33–59; Frigo, 2012, s. 49–53).

Jak podkreślają twórcy koncepcji, strategiczna karta wyników może być z równym powodzeniem wdrażana nie tylko przez organizacje sektora prywatnego, ale również przez organizacje *non-profit*, agencje rządowe, gminy czy placówki opieki zdrowotnej (szpitale). Najnowszą propozycją Kaplana i Nortona jest zastosowanie strategicznej karty wyników wraz z mapą strategii do opracowywania i wdrażania strategii rozwoju kraju (Kaplan i in., 2010, s. 114–120).

Przejrzysta forma zrównoważonej karty wyników ułatwia zrozumienie wizji i strategii przedsiębiorstwa oraz może być pomocna w płynnym przejściu od założonych celów do działań powodujących osiągnięcie planowanych wartości mierników. W BSC bardzo ważna jest kwestia równoważenia celów i mierników. W zbilansowanej karcie wyników powinno się stosować mierniki finansowe i niefinansowe, obiektywne i subiektywne, zewnętrzne i wewnętrzne, krótkoterminowe i długoterminowe (Kaplan, 2012, s. 539–545).

Koncepcja zrównoważonej karty wyników jest nieustannie rozwijana przez jej autorów, przede wszystkim w wyniku uwag i wniosków, a także potrzeb zgłaszanych przez zarządzających, o czym świadczą tzw. cztery generacje zrównoważonej karty wyników (Lueg, Carvalho e Silva, 2013, s. 86–94), a więc kolejno jako całościowa metoda pomiaru dokonań, instrument przełożenia strategii na działania, podstawa organizacji zorientowanej na strategię i na koniec jako metoda kwantyfikacji aktywów niematerialnych (model synergii organizacyjnej) (Nita, 2009, s. 221–238).

Podsumowując, zbilansowana karta wyników ewoluuje wskutek doświadczeń wynikających z jej kolejnych wdrożeń oraz w wyniku refleksji powdrożeniowych, zarówno u jej twórców, jak i pracowników organizacji je wdrażających (Kaplan, 2012, s. 539–545).

Wyróżnianie kolejnych generacji BSC, różniących się akcentami kładzionymi na różne elementy tej koncepcji, a także ukierunkowaniem i sposobami jej wdrażania, świadczy dobitnie o konieczności stałego monitoringu stosowania tego narzędzia w organizacji.

Lasy Państwowe, opracowując strategię na lata 2014–2030, podjęły wysiłek dostosowania ogólnych założeń zbilansowanej karty wyników do specyfiki swojej działalności (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030*). Realizując założenia strategii, której integralnym elementem jest społeczna odpowiedzialność przed obecnym i przyszłymi pokoleniami, Lasy Państwowe próbują zapewnić zrównoważony rozwój organizacji, realizując jednocześnie oczekiwania różnych grup interesariuszy.

2. Specyfika działalności Lasów Państwowych a realizacja oczekiwań grup interesariuszy w kontekście społecznej odpowiedzialności podmiotu

Lasy stanowią 27,08% powierzchni lądowej Ziemi. Powierzchnia lasów wynosi około 4033 mln ha, czyli około 40 330 600 km². Do krajów o największej powierzchni lasów należą Rosja (20%)¹, Brazylia (13%), Kanada (8%), Stany Zjednoczone (7%) oraz Chiny (5%). Kraje Unii Europejskiej z powierzchnią lasów około 157 mln ha stanowią około 4% powierzchni lasów świata (Keenan i in., 2015, s. 9–11). Polska (9,3 mln ha) zajmuje 55. miejsce na liście krajów według powierzchni lasów. Powierzchnia lasów w Polsce stanowi 0,23% powierzchni lasów świata oraz około 6% powierzchni lasów Unii Europejskiej. Natomiast zasoby drzewne Polski (2,3 mld m³) stanowią 9,5% zasobów lasów UE, co daje Polsce 4. miejsce wśród tych krajów.

Lasy Państwowe zarządzają niemal całością lasów państwowych w Polsce, gospodarstwami rybackimi, ośrodkami wypoczynkowymi, setkami pól namiotowych, kwater dla myśliwych i pokojów noclegowych dla turystów, a na dodatek dzierżawią na masową skalę grunty pod wydobycie kopalin, na przykład piasku czy kamienia służących do budowy dróg. Tylko na Dolnym Śląsku na terenie Lasów Państwowych wydobywa się ponad 10 mln ton kopalin rocznie. Nikt nie policzył dotąd, ile cały ten majątek jest wart, ale same zasoby drewna Lasów Państwowych wycenia się na ponad 300 mld zł². Prawie połowa drzewostanów Lasów Państwowych to lasy ochronne oraz znajdujące się w rezerwach, otulinach parków narodowych, obszarach Natura 2000 i innych terenach chronionych, czyli tam, gdzie gospodarcza rola lasów musi ustąpić innym jego

¹ Rosja jest najbardziej zalesionym krajem świata. Tereny leśne zajmują w niej powierzchnię około 763,5 mln ha.

² Warto zauważyć, że jeszcze w latach 90. ubiegłego wieku Lasy Państwowe borykały się z problemami finansowymi i podźwignęły się w dużej mierze dzięki dość głębokiej restrukturyzacji, która obejmowała między innymi wyprzedaż zbędnego majątku, *outsourcing* prac fizycznych i znaczną redukcję zatrudnienia.

funkcjom i gdzie wyręby podlegają ograniczeniom. To między innymi dzięki temu polskie lasy są starsze i bardziej zasobne w drewno niż chociażby lasy fińskie.

Lasy Państwowe to specyficzny podmiot gospodarczy. Jest on największą w Unii Europejskiej organizacją zarządzającą lasami należącymi do Skarbu Państwa³. Swoją działalność Lasy Państwowe prowadzą na niemal jednej trzeciej powierzchni Polski. Na ich strategię na lata 2014–2030 składają się misja, wizja, mapa strategii, mierniki strategii oraz określone szczegółowo projekty strategiczne. Wymienione elementy strategii Lasów Państwowych tworzą system logicznie powiązanych elementów, transparentnie określających długookresowe plany jednostki oraz ich skuteczne przełożenie na realizowane zadania w całej organizacji. W trakcie realizacji strategii zdefiniowane w niej projekty, mierniki, a nawet cele strategiczne mogą podlegać aktualizacji w kontekście nie zawsze możliwych do przewidzenia zmian wewnątrz Lasów Państwowych oraz w ich otoczeniu.

Realizując swoje podstawowe funkcje, Lasy Państwowe spełniają oczekiwania wielu różnych interesariuszy, w szczególności (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030*, s. 18):

- społeczeństwa (między innymi zachowanie zasobów leśnych dla następnych pokoleń, zapewnienie zdrowego środowiska do życia, ochrona zasobów wody i gleby, zapewnienie możliwości obcowania z naturą),
- samorządów i społeczności lokalnych (między innymi kreowanie miejsc pracy, uczestniczenie w przedsięwzięciach inwestycyjnych związanych z rozwojem infrastruktury),
- organizacji i organów ochrony przyrody i środowiska (zwłaszcza w zakresie zapewnienia ochrony zagrożonych gatunków),
- gospodarki (dostarczanie surowca drzewnego oraz produktów ubocznych gospodarki leśnej).

W strategii Lasów Państwowych określono także, że muszą one działać tak, aby zapewnić jednoczesną realizację funkcji ekologicznej, społecznej i produkcyjnej lasów (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030*, s. 18–19).

Lasy Państwowe realizują zadania w ramach trzech głównych obszarów prowadzonej przez siebie zrównoważonej gospodarki leśnej, to jest zapewnienia:

³ Na przykład w Stanach Zjednoczonych gospodarka leśna jest prowadzona zgodnie z trzema zasadami: zachowania zdrowotności lasów, ich różnorodności i utrzymania tego stanu dla teraźniejszych i przyszłych pokoleń. Zadania te, nazywane *mission statment*, przetrwały w niezmienionej formie od czasu proklamacji Państwowej Agencji Leśnej podczas prezydentury Theodora Roosevelta, kiedy utworzono odrębną jednostkę Lasów Państwowych (*National Forest Service*) w ramach Departamentu Rolnego (USDA). Od tego momentu rozpoczął się dynamiczny rozwój leśnictwa państwowego na terenie Stanów Zjednoczonych. W rezultacie tego w 2005 r. Stany Zjednoczone posiadały dziewięć okręgów ze 155 jednostkami, które obejmują obecnie blisko 40% wszystkich terenów leśnych w USA, natomiast pozostała część jest własnością osób prywatnych (60% – 174 mln ha) (Stefański, Starosta, 2007, s. 108–114).

- trwałości lasów,
- dostępności lasów dla społeczeństwa oraz
- istotnego wkładu lasów w rozwój gospodarki.

Obecnie trwają prace nad udoskonaleniem istniejącej strategii Lasów Państwowych. Jednak bez względu na to, jak głęboko strategia ta zostanie zredefiniowana i przebudowana, jej zasadniczy trzon w postaci obowiązku realizacji podstawowych funkcji Lasów Państwowych pozostanie nienaruszony, zatem fundamentalne zasady budowy strategicznej karty wyników również pozostaną bez zmian. Społeczna odpowiedzialność przed obecnym i przyszłymi pokoleniami stanowi istotę prospołecznego działania Lasów Państwowych.

W literaturze przedmiotu wyodrębnia się kilka klasyfikacji postaw, jakie organizacja może przyjąć względem społecznej odpowiedzialności. Jedną z bardziej przejrzystych typologii, według kryterium stopnia odpowiedzialności, zaproponował R.W. Griffin (Lewandowski, 2009, s. 147), wyróżniając postawę:

- 1) obstrukcjonistyczną, co oznacza, że organizacja robi dla społeczeństwa tak mało, jak to tylko możliwe (nawet zatajając prawdę i wypierając się odpowiedzialności),
- 2) obronną, co oznacza, że organizacja spełnia wszystkie, ale tylko i wyłącznie wymagania prospołeczne określone prawem,
- 3) dostosowawczą, co oznacza, że organizacja wypełnia zobowiązania prawne i etyczne, a w niektórych okolicznościach robi więcej niż wynika to z jej obowiązków,
- 4) aktywną, co oznacza, że organizacja sama poszukuje możliwości wniesienia swojego wkładu na rzecz dobra społecznego.

Zanim podejmie się próbę modyfikacji BSC w Lasach Państwowych, należy zastanowić się, czy i w jakim stopniu założenia koncepcji zbilansowanej karty wyników i odpowiedzialności społecznej są zbieżne, innymi słowy, czy zastosowanie *balanced scorecard* pozwala na realizację idei *corporate social responsibility*. S. Borkowska (2005, s. 13) twierdzi, że ze względu na swoje cechy koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu powinna przenikać wszystkie tzw. perspektywy w zrównoważonej karcie wyników. Można w pełni zgodzić się z tym poglądem. W ostatnich latach wielokrotnie wyrażano przekonanie, że organizacje powinny dążyć do większej odpowiedzialności względem swojego otoczenia. Z pewnością za prospołeczne metody zarządzania należy uznać takie, które pozwalają na osiągnięcie satysfakcji wielu lub wszystkich grup interesariuszy.

Jeśli mierniki finansowe są niewystarczające, wtedy trzeba poszukać rozwiązania problemu wymierności w obszarach niematerialnych, takich jak umiejętności, fachowość i motywacja pracowników, aprobaty społeczna itp. Jeżeli zachowa się wyważenie między dbałością o efektywność ekonomiczną a troską o przestrzeganie zasad etycznych, wtedy zbieżność omawianych koncepcji staje się wyraźnie widoczna.

Ponadto należy zauważyć występowanie powiązań logicznych między celami i miernikami, uzyskanych poprzez hierarchizowanie perspektyw. Stanowi to do pewnego

stopnia analogię do relacji dwóch podstawowych obszarów społecznej odpowiedzialności biznesu – ekonomiczno-finansowego oraz prospołecznego, a w Lasach Państwowych dodatkowo ekologiczno-środowiskowego, przede wszystkim ze względu na specyfikę działalności (Śniezek, 2016, s. 151–165). Wprawdzie bazowa formuła zbilansowanej karty wyników nie obejmuje wprost działań społecznych i środowiskowych, nie uwzględnia również relacji z innymi grupami interesariuszy, ale BSC stanowi wyłącznie pewien schemat planu strategicznego, który zarządzający powinni dostosować do specyfiki działalności i właściwości otoczenia organizacji⁴.

Reasumując, założenia strategicznej karty wyników są częściowo tożsame z istotą koncepcji społecznej odpowiedzialności organizacji, przede wszystkim poprzez skupienie uwagi na interesie właścicieli, satysfakcji klientów i perspektywach rozwoju pracowników.

3. Zbilansowana karta wyników w Lasach Państwowych – propozycja jej modyfikacji ukierunkowana na zrównoważony rozwój

Jak wcześniej wspomniano, strategiczna karta wyników, opracowana przez R. Kaplana i D. Nortona, uwzględnia analizę przedsiębiorstwa w czterech obszarach realizowanej strategii, a mianowicie w obszarze finansowym, klienta, efektywności procesów wewnętrznych oraz potencjału innowacji i rozwoju (uczenia się i wzrostu). Punktem wyjścia analizy metodą BSC jest misja przedsiębiorstwa, jego wizja oraz sformułowana na ich bazie strategia, która w ramach BSC przekładana jest na warunki operacyjne.

System finansowy Lasów Państwowych jest systemem specyficznym, na który składają się elementy oparte na ogólnych rozwiązaniach legislacyjnych oraz odnoszące się wyłącznie do tego podmiotu (Adamowicz, Szczypa, 2014). Nie jest on systemem właściwym jednostkom sektora finansów publicznych, ani jednostkom prawa handlowego, ani przedsiębiorstwom państwowym. Rozwiązania w obszarze rachunkowości zarządczej i jej narzędzia, takie jak na przykład zbilansowana karta wyników, powinny być zatem jak najlepiej dostosowane do specyfiki i uwarunkowań Lasów Państwowych.

W misji Lasów Państwowych wskazuje się, że spełniają one wiele funkcji, które można podzielić na (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030*, s. 7):

- ekologiczne (przyrodnicze), które są związane z zapewnieniem trwałości lasów; stanowią one bowiem warunek konieczny ochrony klimatu i środowiska naturalnego, zachowania zasobów roślin i zwierząt, ich stabilności i różnorodności, redukcji CO₂ oraz ochrony zasobów wody i gleby;

⁴ Zapewne kolejne generacje BSC umożliwią pełniejsze uwzględnienie interesów różnych grup interesariuszy, a także aspektów społecznych i środowiska (włączenie ich w strategię organizacji).

- społeczne, czyli związane z kształtowaniem w społeczeństwie trwałej świadomości znaczenia lasów dla środowiska naturalnego oraz z zapewnianiem społeczeństwu możliwości korzystania z lasów we wszystkich możliwych wymiarach (obcowania z naturą, spędzania wolnego czasu, uprawiania sportu i turystyki oraz zapewnienia produktów lasu na codzienne potrzeby);
- gospodarcze, które są związane z dostarczaniem surowca drzewnego na potrzeby przemysłu i konsumpcji w taki sposób, aby jednocześnie dbać o trwałość lasu, czyli odnawianie jego zasobów dla przyszłych pokoleń; funkcja ta wiąże się jednocześnie z tworzeniem rynku pracy w ramach lokalnych społeczności.

Zgodnie z przyjętą strategią Lasy Państwowe, realizując misję, mają zapewnić:

- trwałość lasów (lasy jako najważniejszy element środowiska),
- dostępność lasów dla społeczeństwa (lasy jako dobro społeczne),
- istotny wkład w rozwój gospodarki (leśnictwo jako ważny sektor gospodarki i kreator rozwoju terenów wiejskich).

Jak wynika z powyższego, misja Lasów Państwowych została przełożona na wartości dostarczane zainteresowanym stronom w ramach realizacji trzech głównych funkcji zrównoważonej gospodarki leśnej: ekologicznej, społecznej i gospodarczej. Zapewnienie tych wartości wymaga od Lasów Państwowych realizacji odpowiednich celów strategicznych zdefiniowanych w ramach trzech głównych obszarów prowadzonej przez jednostkę zrównoważonej gospodarki leśnej (Adamowicz, Szczypa, 2014).

Misję Lasów Państwowych przełożono na zestaw logicznie uporządkowanych celów strategicznych. W tym celu opracowano mapę strategii obejmującą cele strategiczne, zdefiniowane w ramach określonych, głównych tematów strategii w czterech perspektywach odzwierciedlających logikę funkcjonowania jednostki (*Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030*, s. 21):

- interesariusza, w której zdefiniowano wartości dostarczane przez Lasy Państwowe interesariuszom w ramach prowadzonej trwale zrównoważonej gospodarki leśnej;
- procesów wewnętrznych, w której zdefiniowano cele Lasów Państwowych niezbędne do realizacji funkcji ekologicznych, społecznych i produkcyjnych gospodarki leśnej;
- uczenia się i rozwoju, w której zdefiniowano cele dotyczące sprawnego funkcjonowania organizacji oraz rozwoju i motywowania zasobów kadrowych Lasów Państwowych;
- finansów, w której zdefiniowano cele niezbędne do priorytetowego dla strategii zapewnienia zdolności Lasów Państwowych do samofinansowania realizowanych zadań.

Takie zdefiniowanie perspektyw z jednej strony pozostaje w zgodzie z podstawową koncepcją wydzielenia czterech perspektyw strategicznych w ramach BSC, jednak

z drugiej strony skłania do pewnych refleksji. Na ograniczenie korzyści z wdrożenia zbilansowanej karty wyników mogą wpływać bowiem między innymi błędy, nieścisłości lub uproszczenia popełnione przy jej opracowaniu i wdrożeniu (Michalak, 2008). Jednym z istotnych uproszczeń jest w tym przypadku brak konsekwencji w wyodrębnianiu konkretnych perspektyw, które powinny pozostawać w ścisłym związku z misją i strategią Lasów Państwowych. Warto zatem zmodyfikować podstawową strukturę BSC.

Wydaje się, że z perspektywy Lasów Państwowych zasadne jest połączenie perspektywy rozwoju i perspektywy procesów wewnętrznych w jedną perspektywę strategiczną, wydzielając w niej kilka odrębnych grup celów głównych. Proponowaną, istotną innowacją jest odrębne wydzielenie perspektywy społecznej odpowiedzialności. Jak już wspomniano, struktura karty nie obejmuje obszaru odpowiedzialności społecznej, jednak jej uwzględnienie nie pozostaje w sprzeczności z koncepcją zbilansowanej karty wyników. Jest to zdecydowanie bardziej zgodne z założeniami strategicznymi Lasów Państwowych i umożliwia w znacznie większym stopniu wskazanie związku perspektyw z funkcjami lasów. Warto również zrezygnować z wyróżniania perspektywy interesariusza, ponieważ specyfika działalności Lasów Państwowych merytorycznie tego nie wymaga, a zamiast niej wprowadzić perspektywę klienta.

Różnice w podejściu do określania perspektyw w strategii Lasów Państwowych, tzn. tradycyjnego i proponowanego w niniejszym artykule przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Różnice w podejściu do określania perspektyw w strategii Lasów Państwowych

Układ	Perspektywa			
Struktura tradycyjna	finansowa	klienta	procesów wewnętrznych	rozwoju
Struktura w Lasach Państwowych	interesariusza	procesów wewnętrznych	uczenia się i rozwoju	finansów
Propozycja zmiany	klienta	społecznej odpowiedzialności	finansowa	rozwoju i procesów wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

Należy mocno podkreślić, że w przypadku typowych jednostek zarobkowych na najwyższym miejscu w hierarchii perspektyw umieszcza się zazwyczaj perspektywę finansową, jednak w organizacjach rządowych (a także samorządowych, stowarzyszeniach, fundacjach itp.) układ BSC powinien być zorientowany na spełnienie celów klientów (perspektywa klienta) (Szychta, 2009) i społeczeństwa (perspektywa odpowiedzialności społecznej) (Śniezek, 2014, s. 75–88).

Poniżej przedstawiono propozycję modyfikacji perspektyw w zbilansowanej karcie dokonań Lasów Państwowych, lepiej odzwierciedlających specyfikę działalności i procesów zachodzących w omawianej organizacji⁵. Ponadto w każdej perspektywie zaproponowano kilka dodatkowych mierników dokonań, które nie zostały uwzględnione w katalogu ujętym w strategii Lasów Państwowych na lata 2014–2030. Przedstawione mierniki można dalej rozwijać, na przykład uszczegółowić je, tworząc podsystem mierników związanych z poziomem wykształcenia (leśne, ekonomiczne, pedagogiczne, dodatkowe studia podyplomowe itp.).

Perspektywa klienta

Perspektywa ta określa grupy klientów i segmenty rynku atrakcyjne z punktu widzenia Dyrekcji Lasów Państwowych. BSC w perspektywie klienta powinna zawierać kilka podstawowych mierników, takich jak na przykład satysfakcja klienta, utrzymanie, zdobycie i rentowność klientów, a także ilościowy i jakościowy udział w rynku docelowym. Perspektywa klienta jest ogromną pomocą przy formułowaniu strategii rynkowej. W ramach tej perspektywy wyodrębniono dwa cele główne i przyporządkowano im kilka przykładowych mierników (tabela 2).

Tabela 2. Cele w perspektywie klienta i przyporządkowane im mierniki

Cel w perspektywie klienta	Formuła miernika uzupełniającego
1. Satysfakcja i atrakcyjność	Liczba powracających i nowych klientów działalności ubocznej do całkowitej liczby klientów tej działalności
	Liczba nowych i powracających odbiorców drewna do całkowitej liczby odbiorców drewna
2. Jakość obsługi klienta i pracy Zakładów Usług Leśnych (ZUL)	Liczba reklamacji do całkowitej liczby zamówień
	Liczba Zakładów Usług Leśnych posiadających certyfikaty jakości do całkowitej liczby ZUL obsługujących PGL „Lasy Państwowe”

Źródło: opracowanie własne.

Ukierunkowanie oferty stawia na ważnej pozycji potrzeby i zadowolenie klientów po to, aby przynieść oczekiwany zysk organizacji. Procent udziału w rynku zależy bezpośrednio od stopnia zaspokojenia potrzeb klientów. Jakkolwiek Lasy Państwowe są w Polsce monopolistą w zakresie podaży drewna, jednak zrealizowanie założeń poczynionych w perspektywie finansowej jest możliwe, jeżeli jednostka utrzyma dotychczasowych klientów (nie złączą się oni zaopatrywać na przykład u wschodnich sąsiadów) i/lub

⁵ Wspomniane modyfikacje opracowano na podstawie wspólnych prac autorki artykułu oraz mgr Joanny Piłacik i studentów Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości SIGMA, działającego przy Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz we współpracy z Regionalną Dyrekcją Lasów Państwowych w Szczecinku.

zdobędzie nowych, co najczęściej mierzone jest udziałem produktu bądź grupy produktów w rynku.

Perspektywa społecznej odpowiedzialności

Lasy Państwowe w oczywisty sposób, wynikający bezpośrednio z podstawowych funkcji lasów oraz zapisów strategii na lata 2014–2030, są świadome korzyści płynących z realizacji działań w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw nie jest dla tej organizacji nowa. Tymczasem dla większości przedsiębiorstw dopiero w ostatnich latach, w ślad za zrozumieniem znaczenia CSR dla ich bytu i przyszłego rozwoju, idea ta zaczęła być włączana do strategii. Główną przesłanką decyzji o informowaniu o działaniach w zakresie CSR jest poczucie odpowiedzialności za zrównoważony rozwój zarządzanej organizacji i jej otoczenia. Przesłanką taką jest również wiążąca się z powyższym potrzeba doskonalenia procesów wewnętrznych dla poprawy osiągnięć oraz zaangażowania się w działalność związaną ze zrównoważonym rozwojem, która obejmuje także transparentne komunikowanie jej rezultatów.

Lasy Państwowe mają coraz większą świadomość, że społeczeństwo rozlicza je nie tylko z uzyskanych efektów ekonomicznych, ale również z tego, jak zarządzanie powierzonym majątkiem wpływa na otoczenie, z którym organizacja wchodzi w interakcje. Idea społecznej odpowiedzialności biznesu pozostaje w ścisłym związku z rachunkowością, a szczególnie z szeroko rozumianym raportowaniem biznesowym. W misji Lasów Państwowych wskazuje się, że jednostka, działając w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty, gospodaruje wspólnym dobrem – lasami, gwarantując ich trwałość, powiększanie i ochronę zasobów przyrodniczych oraz realizację ich funkcji, zgodnie z oczekiwaniami społeczeństwa i oczekiwaniami gospodarki. W ramach tej perspektywy wyodrębniono dwa cele główne i przyporządkowano im kilka przykładowych mierników (tabela 3).

Tabela 3. Cele w perspektywie społecznej odpowiedzialności i przyporządkowane im mierniki

Cel w perspektywie społecznej odpowiedzialności	Formuła miernika dodatkowego
1. Edukacja i kształtowanie świadomości ekologicznej społeczeństwa	Popularność w <i>social-media</i> (liczba wyświetleń, odwiedzin stron, oglądalność filmów)
	Liczba przeprowadzonych zajęć edukacyjnych oraz liczba uczestników tych zajęć
2. Ochrona i utrzymanie zasobów leśnych dla obecnych i przyszłych pokoleń oraz promocja lasów jako terenów rekreacyjnych	Liczba obiektów infrastruktury rekreacyjno-edukacyjnej, w tym leśnych kompleksów promocyjnych
	Wysokość kosztów związanych z utrzymaniem i ochroną rezerwatów i pomników przyrody

Tabela 3 (cd.)

Cel w perspektywie społecznej odpowiedzialności	Formuła miernika dodatkowego
3. Utrzymywanie równowagi biologicznej w lasach	Pomiar procentowego składu gatunkowego roślin i zwierząt
	Pomiar zgodności gatunkowej z danym obszarem

Źródło: opracowanie własne.

Niektóre cechy zbilansowanej karty wyników mają istotny wpływ na realizację założeń koncepcji społecznej odpowiedzialności. Chodzi tu przede wszystkim o starania w zakresie zrównoważenia interesów wszystkich interesariuszy. Zastosowanie odpowiedniego systemu mierników łączącego perspektywy finansów, klientów i pracowników pozwala częściowo spełnić to kryterium.

Perspektywa finansowa

W ramach perspektywy finansowej w zbilansowanej karcie wyników Lasów Państwowych zaakcentowano mierzalne czynniki ekonomiczne, wskazując, czy wdrożenie i realizacja strategii przyczyniają się do poprawy wyników ekonomicznych organizacji. Perspektywa finansowa umożliwia monitorowanie realizacji zaplanowanych celów finansowych. Należy jednak zaznaczyć, że pomiar dokonań, szczególnie w perspektywie finansowej, zostanie zakłócony, jeżeli w podmiocie zastosowano wadliwy lub choćby niewłaściwy rachunek kosztów. Niedoskonały rachunek kosztów będzie bowiem skutkował operowaniem błędnymi wartościami obliczonych mierników. Dla Lasów Państwowych oznacza to weryfikację systemu rachunku kosztów i wprowadzenie nowych sposobów kalkulacji kosztów. W ramach tej perspektywy wyodrębniono dwa cele główne i przyporządkowano im kilka przykładowych mierników (tabela 4).

Tabela 4. Cele w perspektywie finansowej i przyporządkowane im mierniki

Cel w perspektywie finansowej	Formuła miernika dodatkowego
1. Racjonalne zarządzanie kosztami	Wysokość kosztów związanych na przykład z pozyskaniem drewna do przychodów ze sprzedaży drewna
	Suma kosztów do sumy wartości funduszu stabilizacji i funduszu leśnego
2. Stabilne osiąganie przychodów (odniesienie do przychodów poprzez koszty)	Koszty utraconych możliwości związane z koniecznością wstrzymania wycinki lasu (na przykład na terenach, w których żyją orły bieliki)
	Koszty związane z przypadkami zaburzenia prowadzenia sprzedaży <i>just in time</i>

Źródło: opracowanie własne.

W perspektywie finansowej organizacja jest „prześwietlana” z punktu widzenia właściciela. Właścicielem lasów jest Skarb Państwa, ale w gruncie rzeczy jest nim społeczeństwo. Cele i mierniki określają oczekiwane rezultaty finansowe i jednocześnie stanowią „ostateczne cele dla mierników i celów wyrażonych w pozostałych perspektywach”. Poprzez dobór właściwej strategii działania dopasowanej do specyfiki organizacji intencje i cele zawarte w perspektywie finansowej BSC są spójne z tymi, których realizację w stosunku do właścicieli zakłada koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu.

Z perspektywy finansowej warto ponadto przeanalizować i ocenić w szczególności inwestycje w środki trwałe niezbędne do pozyskania drewna, restrukturyzując zakłady, podział kosztów utrzymania kwater łowieckich ze względu na centrum generowania kosztów (myśliwi, turyści, pracownicy), wykorzystanie kolektorów słonecznych (zużycie materiałów i energii), zagospodarowanie wolnych mocy czy procent zagospodarowanych nieużytków.

Perspektywa rozwoju i procesów wewnętrznych

Perspektywa rozwoju pomaga w identyfikacji zasobów, które Lasy Państwowe muszą rozwijać, aby stworzyć fundament długoterminowego doskonalenia. Zdolność organizacji do uczenia się i rozwoju tkwi w trzech podstawowych źródłach: czynnika ludzkim, parametrach systemu oraz procedurach. Istotne znaczenie ma tu wielkość nakładów na podnoszenie kwalifikacji pracowników, doskonalenie technologii i systemów informacyjnych, a także dostosowanie procedur organizacyjnych. W ten sposób zmniejsza się lukę wynikającą ze zróżnicowania możliwości ludzi, systemów i procedur, aby w rezultacie lepiej realizować założone cele strategiczne.

Z kolei perspektywa procesów wewnętrznych służy do identyfikacji kluczowych procesów wewnątrz Lasów Państwowych, które docelowo mogą umożliwić organizacji osiągnięcie określonych wyników finansowych oraz kreowanie wartości, która przyciągnie i zatrzyma klientów segmentu rynku drzewnego. Poprzez budowanie perspektyw BSC w Lasach Państwowych można identyfikować, modyfikować i monitorować przebiegające procesy gospodarcze (nie tylko związane z wyrębem lasu, ale również z nasiennictwem, ochroną przyrody, usuwaniem skutków zdarzeń losowych itp.).

W ramach perspektywy rozwoju i procesów wewnętrznych wyodrębniono dwa cele główne (cel 1 – rozwój, odpowiadający klasycznemu ujęciu perspektywy rozwoju i uczenia się oraz cel 2, tu nazwany koordynacją działalności podstawowej, który odpowiada tradycyjnemu ujęciu perspektywy procesów wewnętrznych). Celom głównym przyporządkowano kilka przykładowych mierników (tabela 5).

Perspektywa procesów wewnętrznych powinna odzwierciedlać najistotniejsze procesy zachodzące w Lasach Państwowych. Zwiększanie wydajności tych procesów pozwala na redukcję kosztów i wzrost satysfakcji klienta. W perspektywie badań i rozwoju stawiane są cele, które przyczyniają się do przyszłego sukcesu organizacji. Ich realizacja umożliwi osiągnięcie zamierzeń poczynionych w pozostałych perspektywach. W tym kontekście mocno akcentuje się rolę potencjału kadrowego Lasów Państwowych,

możliwości systemów informatycznych oraz poziomu motywacji (sugeruje się zwykle pomiar umiejętności personelu, takich jak umiejętności strategiczne, poziom przeszkolenia, transfer umiejętności). Perspektywa badań i rozwoju jest integralna w swoich założeniach z obszarem odpowiedzialności Lasów Państwowych względem swoich pracowników (ale również na przykład zaangażowanych w produkcję podstawową Zakładów Usług Leśnych – ZUL), zwłaszcza w zakresie ewaluacji poziomu ich zaangażowania i satysfakcji.

Tabela 5. Cele w perspektywie rozwoju i procesów wewnętrznych i przyporządkowane im mierniki

Cel główny w perspektywie rozwoju i procesów wewnętrznych	Cele szczegółowe	Formuła miernika dodatkowego
Rozwój	Rozwój technologii	Liczba wdrożeń i usprawnień przypadająca na nadleśnictwo
		Nakłady ponoszone na badania i wprowadzanie innowacyjnych technologii
	Rozwój kadr	Liczba szkoleń przypadająca na jednego pracownika (dynamika) lub liczba zgłoszeń pracowników na szkolenia
		Liczba pracowników z wyższym wykształceniem (dynamika)
Koordynacja działalności podstawowej	Usprawnienie przepływu informacji i dzielenia się wiedzą	Częstotliwość aktualizacji portalu wiedzy
		Liczba wejść na portal wiedzy
	Koordynacja działań kadry pracowniczej	Liczba zaplanowanych zadań w nadleśnictwie wykonanych w terminie
		Stosunek przychodów wypracowanych w nadleśnictwie do wynagrodzenia leśniczego (dynamika)

Źródło: opracowanie własne.

Powyższa propozycja modyfikacji perspektyw w zbilansowanej karcie wyników Lasów Państwowych pozwala spojrzeć na zarządzanie lasami wielokryterialnie, wskazuje też na zależności między działalnością produkcyjną i pozaprodukcyjną oraz umożliwia równoległe wykorzystanie danych finansowych i niefinansowych.

Podsumowanie

W artykule zaproponowano szereg modyfikacji, zarówno w ramach poszczególnych perspektyw, jak i w katalogu mierników wykorzystywanych w zbilansowanej karcie dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym „Lasy Państwowe”. Nie wyczerpują one, rzecz jasna, możliwości modyfikacji. Katalog mierników wciąż pozostaje otwarty, natomiast analiza skuteczności ewaluacji opartych na tych miernikach pozwoli na rzetelną weryfikację ich przydatności w praktyce, zarówno w krótkim, jak i długim horyzoncie czasowym. Lasy Państwowe, ze względu na swoją specyfikę, a przede wszystkim z uwagi na elementy strategii dotyczące społecznej odpowiedzialności przed obecnym i przyszłymi pokoleniami, powinny modyfikować i udoskonalać system mierników, szczególnie niefinansowych, tak aby przyniosły one wymierne efekty w postaci zestawu narzędzi wspomagających budowanie trwałego łańcucha wartości, a do takich z pewnością zalicza się zbilansowaną kartę wyników. Pełne zrozumienie zbilansowanej karty wyników wymaga od kierownictwa i pracowników Lasów Państwowych otwarcia na innowacyjny sposób myślenia i konsekwencji, które pomogą budować efektywny system zarządzania organizacją wspomagany systemem monitorowania.

Chociaż rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza różnią się znacząco od siebie, zarówno aparatem narzędziowym, jak i metodologią oraz stosowanymi podejściami i założeniami, to jednak obecnie obserwuje się konsekwentnie postępujący proces ich integracji. W Lasach Państwowych coraz częściej dostrzega się potrzebę lub wręcz konieczność dysponowania informacjami dostarczonymi przez rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, w którym podejście finansowe przeplata się z niefinansowym, a ujęcie *ex post* uzupełnia ujęcie *ex ante*, podnosząc jakość informacji, inaczej rozkładając akcenty czasowe oraz efektywnie budując użyteczność informacyjną w procesie tworzenia łańcucha wartości. Rachunkowość zarządcza w Lasach Państwowych, zorientowana na procesy zarządzania strategicznego, zaczyna dopiero dostarczać informacji o istotnym znaczeniu decyzyjnym i wciąż znajduje się w fazie udoskonalania (co jest szczególnie ważne w odniesieniu do kosztów). Budowanie i realizowanie w Lasach Państwowych strategii i celów określonych w zbilansowanej karcie wyników oraz rozwijanie metod i narzędzi pomiaru dokonań to proces długofalowy, którego rezultaty zadecydują o globalnym sukcesie organizacji w przyszłości.

Literatura

- Adamowicz K., Szczypa P. (2014), *Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 334, s. 13–24.
- Borkowska S. (2005), *CSR – wyzwaniem dla zarządzania zasobami ludzkimi; podejście unijne*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi”, 6, s. 9–29.
- Frigo M.L. (2012), *The balanced scorecard: 20 years and counting*, „Strategic Finance”, 94 (4), s. 49–53.
- Hoque Z. (2014), *20 years of studies on the balanced scorecard: trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research*, „British Accounting Review”, 46, s. 33–59.

- Kaplan R.S. (2012), *The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries*, „Journal of Accounting and Organizational Change”, 8 (4), s. 539–545.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2013), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., Rugelsjoen B. (2010), *Managing alliances with the balanced scorecard*, „Harvard Business Review”, 88 (1), s. 114–120.
- Keenan R., Reams G., Achard F., Freitas J., Grainger A., Lindquist E. (2015), *Dynamics of global forest area: results from the FAO Global Forest Resources Assessment 2015*, „Forest Ecological Management”, 352, s. 9–20.
- Lueg R., Carvalho e Silva A.L. (2013), *When one size does not fit all: a literature review on the modifications of the balanced scorecard*, „Problems and Perspectives in Management”, 11 (3), s. 86–94.
- Lewandowski M. (2010), *Prospoleczne aspekty zastosowania strategicznej karty wyników w organizacjach*, „Współczesne Zarządzanie”, 2, s. 141–149.
- Madsen D.O., Stenheim T. (2015), *The balanced scorecard: a review of five research areas*, „American Journal of Management”, 15 (2), s. 24–41.
- Madsen D.O., Stenheim T. (2014), *Perceived problems associated with the implementation of the balanced scorecard: evidence from Scandinavia*, „Problems and Perspectives in Management”, 12, s. 121–131.
- Michalak J. (2012), *Próba oceny korzyści zastosowania zbilansowanej karty wyników w szpitalach*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, 263, s. 197–218.
- Michalak J. (2010), *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 419–447.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do balanced scorecard*, Difin, Warszawa.
- Nita B. (2009), *Istota i zakres pomiaru dokonań przedsiębiorstw w ujęciu rachunkowości zarządczej*, [w:] H. Buk, A.M. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice, s. 221–238.
- Sibbet D. (1997), *75 years of management ideas and practice 1922–1997*, „Harvard Business Review”, 75 (5), s. 2–12.
- Sobańska I. (2012), *Pomiar i komunikowanie dokonań w ciągłym doskonaleniu procesów przedsiębiorstwa*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, 263, s. 145–156.
- Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T. (2003), *A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries*, „Management Accounting Research”, 14, s. 361–388.
- Stefański A., Starosta M. (2007), *Zarządzanie lasami w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej*, „Zarządzanie Ochroną Przyrody w Lasach”, 1, s. 108–114.
- Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe” na lata 2014–2030* (2013), Warszawa, grudzień.
- Szychta A. (2009), *Zbilansowana karta wyników i mapa strategii jako zintegrowany system pomiaru i zarządzania wynikami organizacji*, [w:] H. Buk, A.M. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice, s. 373–392.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności w Państwowym Gospodarstwie Leśnym „Lasy Państwowe”*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89 (145), SKwP, Warszawa, s. 151–165.
- Śnieżek E. (2014), *Spółecznie odpowiedzialne przedsiębiorstwo przyszłości w kontekście ponadczasowych przemysłów profesora Elżbiety Burzym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 76 (132), SKwP, Warszawa, s. 75–88.
- Wnuk-Pel T. (2003), *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności i zarządzania strategicznego*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 451–475.
- Zeng K., Luo X. (2013), *The balanced scorecard in China: does it work?*, „Business Horizons”, 56, s. 611–620.