

Zrównoważona Karta Wyników jako instrument strategicznego zarządzania finansami w polskich gospodarstwach rolniczych – wyzwania i szanse¹

Michał Soliwoda *

Szeregzenie: *Cel* – Celem opracowania jest próba rozpoznania możliwości wdrożenia BSC jako instrumentu strategicznego zarządzania finansami w polskich gospodarstwach rolniczych. Cele szczególne obejmują: 1) wskazanie cech świadczących o specyfice społeczno-ekonomicznej sektora rolnego, mogących potencjalnie utrudniać wdrożenie Zrównoważoną Kartę Wyników; 2) ocenę dotychczasowych wdrożeń BSC, pod kątem wyzwań (trudności) i możliwości wynikających z wykorzystania, szczególnie w praktyce strategicznego zarządzania finansami.

Metodologia badania – Artykuł ma charakter studium przeglądowego, jako dominująca metoda badawcza został wykorzystany krytyczny przegląd literatury. Wyeksponowane zostało ujęcie komparatystyczne.

Wynik – Ocena dotychczasowych propozycji wdrożeń wskazuje, że potrzebne jest elastyczne dopasowanie „architektury” BSC (tj. układu perspektyw, ich powiązań oraz listy celów wraz z miarami i inicjatywami) do specyfiki konkretnych typów produkcyjnych gospodarstw rolniczych. Wykorzystanie w gospodarstwie systemu ewidencji księgowej, a w ślad za nim sprawozdawczości finansowej, sprzyja operacjonalizacji „perspektywy finansowej” BSC. Implementacja w gospodarstwie rolniczym wymaga zwykle współpracy z doradcą rolnym, czy tworzenia sojuszy z jednostkami naukowymi.

Oryginalność/Wartość – Wartością dodaną opracowania jest próba uporządkowania dotychczasowego stanu badań empirycznych (w tym relatywnie niewielkiej liczby studiów wdrożeniowych) dotyczących wdrażania BSC w podmiotach sektora rolnego. Wskazane zostały także trudności i możliwości związane z wdrożeniem tego rodzaju instrumentu, co jest istotne z punktu widzenia dalszych prac aplikacyjnych.

Słowa kluczowe: Zrównoważona Karta Wyników, strategiczne zarządzanie finansami, gospodarstwo rolne

Wprowadzenie

Podstawy teoretyczne koncepcji Zrównoważonej Karty Wyników (Balanced Scorecard, BSC²) sformułowane na początku lat 90. XX wieku przez Kaplana

¹ Cele zobrazowane za pomocą miar i wskaźników finansowych są czytelne i zrozumiałe dla różnego rodzaju odbiorców. Autor opracowania wyeksponował w tytule płaszczyznę finansową: zastosowanie Zrównoważonej Karty Wyników szczególnie w obszarze strategicznego zarządzania finansami. Należy podkreślić, że nie można pomijać celów o charakterze niefinansowym. Wynika to chociażby z uogólnienia paradygmatu „zrównoważonego rozwoju”.

* dr inż. Michał Soliwoda, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Zakład Finansów Rolnictwa, ul. Świętokrzyska 20, 00-002 Warszawa, e-mail: michal.soliwoda@ierigz.waw.pl.

² Określenie te będą stosowane w dalszej części opracowania zamiennie.

i Nortona³, nawiązują do niezwykle obfitego dorobku naukowego z zakresu *Value-Based Management*. Według Noell i Lund (2002), zamierzeniem autorów koncepcji BSC było wypełnienie luki między rozwojem strategii (*development of strategy*) organizacji gospodarczej a jej realizacją. Odnosi się to do koncepcji „strategii konkurencyjności” (*competitive strategy*). Zastosowanie podejścia BSC poprzez wdrożenie i zastosowanie tej koncepcji wspiera krytyczne procesy zarządzania, w tym „przetransformowanie” misji, wizji i strategii gospodarstwa podmiotu do poziomu operacyjnego (Andersen, Cobbold, Lawrie, 2001; Shadbolt i Rawlings, 2000). Ponadto, BSC można traktować jako narzędzie komunikacji wewnątrzorganizacyjnej, gdyż ten instrument integruje cele strategiczne; wspiera także planowanie i wzmacnia „sprzężenia strategiczne” (Noell, Lund, 2002).

Biorąc pod uwagę liczbę podmiotów w sektorze rolnym w Polsce, największy udział mają tzw. indywidualne gospodarstwa rolnicze⁴. Wskazują na to dane uzyskane ze Spisu Powszechnego 2010, a także coroczne statystyki sektorowe Głównego Urzędu Statystycznego (GUS). Z badań Wąsa i Małażewskiej (2012) wynika, że ogólnym trendem dla rolnictwa europejskiego będzie zmniejszanie się liczby podmiotów sektora rolnego (bez względu na jego formę organizacyjno-prawną, w tym gospodarstwa rodzinne czy przedsiębiorstwa będące spółkami kapitałowymi⁵) przy zwiększaniu się ich średniej powierzchni. Choć w dyskusji na temat przyszłości rolnictwa w Polsce padają nawet stwierdzenia dotyczące petryfikacji dotychczasowej struktury agrarnej, czy nawet krytyki przedsiębiorstw rolniczych z najemną siłą roboczą, to Wąs i Małażewska (2012, s. 87) upatrują szansę rozwoju polskiego rolnictwa w „koegzystencji dużych konkurencyjnych gospodarstw rolniczych i licznych działających na małą skalę przedsięwzięć z zakresu szeroko rozumianego agrobiznesu”. Jak zauważa słusznie Ziętała (2012, s. 168), „integracja z Unią Europejską i objęcie polskiego rolnictwa Wspólną Polityką Rolną spowodowała wystąpienie procesów koncentracji i specjalizacji gospodarstw rolniczych”. Zdaniem Józwiaka (2014), w latach 2004–2010 (tj. w pierwszym siedmioletniu Polski w UE) zauważalnym trendem stało się umocnienie grupy gospodarstw „przodujących

³ Kaplan i Norton (1992) prawdopodobnie uczynili pierwotnie duże przedsiębiorstwa, często aktywne na rynku giełdowym, potencjalnym odbiorcą i użytkownikiem Zrównoważonej Karty Wyników. BSC była i jest wykorzystywana jako narzędzie wspomagające „klasyczne” instrumenty analizy finansowej (np. tradycyjna analiza wskaźnikowa w ujęciu dynamicznym, czy model Du Ponta) w procesie monitorowania realizacji przyjętych przez podmiot gospodarczy celów strategicznych. Wypada zauważyć, że większość podmiotów gospodarczych wykorzystujących BSC traktuje ten instrument raczej jako uzupełnienie podstawowych narzędzi analitycznych, kontrolnych czy planistycznych, np. w obrębie zarządzania finansami., Założeniem twórców koncepcji BSC, wychodzącym naprzeciw mankamentom współczesnych im systemów zarządzania (m.in. łączenie długoterminowej strategii organizacji z krótkoterminowymi celami przedsiębiorstwa) było jednak przedstawienie nowego systemu zarządzania strategicznego (Kaplan, Norton, 1996). Miała temu służyć „baza” diagnostyczno-monitoringowa, wspierająca procesy decyzyjne w postaci BSC.

⁴ Z danych uzyskanych z Powszechnego Spisu Rolnego w 2010 r. (GUS, 2011) wynika, że spośród 2278 tys. „gospodarstw rolnych ogółem” jedynie 1563 tys. podmiotów charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych (UR) powyżej 1 ha (z czego 4 tys. stanowiły „gospodarstwo rolne osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”). W 2013 r. odnotowano ponad 1425 tys. „gospodarstw indywidualnych” (wynikało to ze zmiany definicji „gospodarstw” w 2010 r., co doprowadziło do pewnego zawężenia zbioru takich podmiotów), a największy udział procentowy miała grupa podmiotów o powierzchni (UR) w przedziale od 2,00 do 4,99 ha (GUS, 2015).

⁵ Uwaga autora opracowania (M.S), zamieszczona w nawiasie.

i rozwojowych”, charakteryzujących się zdolnością konkurencyjną. Mając na uwadze wyżej wymienione procesy dotyczące sektora, niezbędne, oprócz działań podejmowanych w ramach programów Wspólnej Polityki Rolnej, czy rolnej polityki krajowej, istotne wydaje się – na poziomie mikro – „oprzyrządowanie” polskich gospodarstw rolniczych w instrumentarium wspomagające strategiczne zarządzanie finansami, w tym Zrównoważoną Kartę Wyników. Ma to swoje uzasadnienie wynikające z potrzeby przystosowania rolników do podejmowania działań, w warunkach „imitujących” strukturę rynkową konkurencji (być może z coraz bardziej ograniczonym stopniem interwencjonizmu finansowego).

Celem artykułu jest próba rozpoznania możliwości wdrożenia Zrównoważonej Karty Wyników jako instrumentu strategicznego zarządzania finansami w polskich gospodarstwach rolniczych. Cele szczegółowe obejmują: 1) wskazanie cech świadczących o specyfice społeczno-ekonomicznej sektora rolnego, mogących potencjalnie utrudniać wdrożenie Zrównoważonej Karty Wyników; 2) ocenę dotychczasowych wdrożeń BSC, pod kątem wyzwań (trudności) i możliwości wykorzystania, szczególnie w praktyce strategicznego zarządzania finansami. W artykule wykorzystano ujęcie komparatystyczne. Wartością dodaną opracowania jest próba uporządkowanie dotychczasowego stanu badań empirycznych (w tym relatywnie niewielkiej liczby studiów wdrożeniowych) dotyczących wdrażania BSC w podmiotach sektora rolnego.

1. „Signum specificum” sektora rolnego – uwarunkowania adaptacji Zrównoważonej Karty Wyników

Biorąc pod uwagę ocenę możliwości adaptacji i ewentualnego wdrożenia BSC, należy uwzględnić, po pierwsze, specyficzne cechy sektora rolnego, wyróżniające go spośród innych działów gospodarki narodowej. Po drugie, istotną rolę jest uwytklenie czynnika lokalizacji geograficznej (na poziomie kontynentu, kraju czy regionu) sektora rolnego.

Na poziomie ugrupowań państw (w tym o charakterze związków gospodarczo-politycznych, mających nawet osobowość prawną, jak np. Unia Europejska od 1.12.2009 r.) można zidentyfikować pewne „wyróżniki” danego modelu rolnictwa. Jak słusznie zauważają Kowalczyk i Sobiecki (2011), o wyodrębnieniu Europejskiego Modelu Rolnictwa (EMR) zdecydowały uwarunkowania związane z regionem, tradycją, a także, choć w mniejszym stopniu, regulacje polityczne. Sobiecki i Kowalczyk (2011, s. 13) zidentyfikowali następujące specyficzne cechy charakteryzujące rolnictwo europejskie: „mniejszy potencjał jednostkowy gospodarstwa rolnego, wysoki udział rodzinnych nakładów pracy oraz pracy w niepełnym wymiarze, niska skala produkcji, niski poziom specjalizacji (wielokierunkowość produkcji), wysokie ceny ziemi”. Z rozważań Kulawika (2015) nad „globalnymi i europejskimi determinantami Wspólnej Polityki Rolnej” wynika, że procesy rozwoju sektora rolnego w Unii Europejskiej są uzależnionej od wiązki wielu złożonych czynników, również

natury demograficznej (megatrendów) i środowiskowej⁶.

Z analiz poczynionych przez Goraja (2015) na podstawie danych polskiego i europejskiego FADN⁷ wynika, że polskie rolnictwo towarowe, na tle państw „Starej Unii Europejskiej”, charakteryzuje się: 1) znacznym rozdrobieniem (fragmentacją); 2) technicznym uzbrojeniem pracy na relatywnie niskim poziomie; 3) prognozowaną na 2020 rok wartością dodaną netto na jednostkę przeliczeniową pracy⁸ niższą niż w sześciu pozostałych krajach Unii Europejskiej; 4) silną zależnością od subsydiowania; 5) niechęcią rolników do udziału w grupach producenckich, a także „inwestowania” w kanały rynkowe (uczestnictwo w różnych formach integracji). Ziętara (2014) zauważył słusznie, że w latach 2002–2010 nastąpiło zmniejszenie liczby gospodarstw silnie wyspecjalizowanych (co dotyczy zbiorowości podmiotów *sensu largo*), w szczególności ogrodniczych. Ponadto, w przypadku gospodarstw towarowych (znajdujących się w polu obserwacji FADN) można mówić o nasileniu procesu koncentracji, na co wskazuje wzrost powierzchni użytków rolnych, a także zwiększenie wartości aktywów w przeciętnym obiekcie. Chechelski, Grochowska i Wigier (2014) wyliczają szanse, zagrożenia, silne oraz słabe strony polskiego rolnictwa w ramach analizy strategicznej SWOT (obejmującej perspektywę do 2020 r.). Warto wspomnieć, że pewnymi „uniwersalami”, wymienianymi przez przywołanych ekonomistów, są: ogólnie niższa wydajność oraz duże wahania produkcji rolniczej, w konsekwencji „niska rentowność sektora rolnego”, niższy poziom dochodów (wyników finansowych), w porównaniu z pozostałymi działami gospodarki narodowej.

Istnieje w pełni uzasadniona potrzeba opracowywania narzędzi wspomagających zarządzanie strategiczne (w tym strategiczne zarządzanie finansami) oraz upowszechniania ich wśród rolników (The KPI Institute, 2015). Wynika to m.in. ze zwiększonej złożoności procesów produkcji rolniczej, a także wzrostu zapotrzebowania na jakość produktów, bezpieczeństwo żywnościowe i zrównoważone systemy produkcji rolniczej (The KPI Institute, 2015). Nie bez znaczenia jest także – w ujęciu mikro – oddziaływanie zróżnicowanych wiązki instrumentów WPR (I i II filar) na sytuację ekonomiczno-finansową gospodarstw rolniczych. Dodatkowo, biorąc pod uwagę nacisk organizacji międzynarodowych na liberalizację handlu artykułami rolno-spożywczymi (co może prowadzić do poprawy konkurencyjności rolnictwa

⁶ McConnell i Dillon (1997) postulują przy ocenie efektywności systemów rolniczych (*agricultural systems*) uwzględnienie na poziomie gospodarstw (*farm-level*) aż ośmiu kryteriów: 1) produktywność; 2) rentowność; 3) trwałość (*stability*); 4) różnorodność; 5) elastyczność; 6) rozproszenie w czasie; 7) zrównoważony rozwój; 8) komplementarność i zgodność (relacje) ze środowiskiem. Z kolei, ocena na poziomie społeczeństwa wymaga zwrócenia uwagi na to, jak są wykorzystywane zasoby gospodarstw, ale także, jak funkcjonują systemy rolnicze. Niektóre z wcześniej wymienionych kryteriów oceny, zwłaszcza wydajności, stabilności i trwałości może okazać się bardziej istotne ze społecznego punktu widzenia niż z perspektywy rodzinnych gospodarstw domowych.

⁷ FADN (Farm Accountancy Data Network) stanowi „europejski system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych”, a obowiązek jego prowadzenia w krajach członkowskich wynika z prawa wspólnotowego”. Należy też zauważyć, że FADN gromadzi dane o rolnictwie towarowym, bowiem „w polu obserwacji europejskiego systemu FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, które wytwarzają około 90% wartości Standardowej Produkcji w danym regionie lub kraju” (FADN, 2016).

⁸ Wartość dodana netto na jednostkę przeliczeniową pracy, tzn. NVA (*net value added*)/ AWU (*averaged work unit*). Szczegółowy opis zmiennych znajduje się w publikacjach dostępnych na stronie internetowej polskiego FADN (www.fadn.pl).

w UE i w poszczególnych państwach członkowskich), potrzeba pogłębienia powiązań integracyjnych między różnymi ogniwami gospodarki żywnościowej, szczególnie w ramach tych samych łańcuchów dostaw, a także potrzeby konsumentów dotyczące poprawy jakości żywności (Food Chain Centre, Writtle College, 2005).

Reasumując, wszelkie działania związane z adaptacją i wdrożeniem BSC powinny uwzględniać uwarunkowania rozwoju sektora rolnego (na poziomie UE i Polski). Ważne wydaje się podkreślenie pewnych cech na poziomie mikro (w tym, związanych z wyposażeniem w czynniki produkcji oraz wykorzystaniem ich w procesach produkcyjnych), wskazujących na pewne odrębności gospodarstw rolniczych, w porównaniu np. z przedsiębiorstwami przemysłowymi (Soliwoda, 2014).

2. Wdrożenia Zrównoważonej Karty Wyników w podmiotach sektora rolnego – próba oceny⁹

Fundamentalną kwestią z punktu widzenia zarządzania strategicznego jest sformułowanie wizji, misji oraz celów strategicznych podmiotu gospodarczego. W przypadku rodzinnych gospodarstw rolniczych niezbędne jest uwzględnienie dwóch perspektyw: 1) gospodarstwa rodzinnego i 2) przedsiębiorstwa (*small business*). Kay, Edwards i Duffy (2012, s. 22) odnotowali, że kierownicy gospodarstw (farm i ranch) w USA typowali pewną wiązkę celów cząstkowych (a nie pojedynczy cel, np. maksymalizację dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolniczego), obejmujących m.in.¹⁰: „utrzymanie i poprawę jakości zasobów gleby, wody i powietrza” (cel środowiskowy) czy „przekazanie gospodarstwa następnemu pokoleniu” (cel społeczny)¹¹.

Szczególnie w literaturze anglosaskiej prezentowane są dosyć liczne studia przypadków (*case studies*). Wraz ze wskazaniem trudności wdrożeń tego typu instrumentów, przede wszystkim jednak dotyczy to dużych spółek kapitałowych. Przykładów zastosowań BSC w rolnictwie jest wciąż jednak niewiele. Przypisać to należy specyfice rodzinnych gospodarstw rolniczych, charakteryzującą się odmienną wiązką celów krótko- i długoterminowych¹², co stanowi wszak znaczne wyzwanie/trudność w implementacji. W tabeli 1 zaprezentowano w porządku chronolo-

⁹ Podmiotami sektora rolnego są rodzinne gospodarstwa rolnicze oraz pozostałe podmioty, będące z reguły gospodarstwami osób prawnych (niesłusznie, w uproszczeniu, nazywane przedsiębiorstwami rolniczymi). Odpowiada to, z grubsza, klasyfikacji przyjętej przez GUS.

¹⁰ Tłumaczenie autora opracowania (M.S).

¹¹ Należy podkreślić, że wymieniona wyżej lista „zamierzeń” (*goals*) wymaga konkretyzacji, biorąc pod uwagę postulaty wyrażone przez składowe akronimu – zasady SMART. Zgodnie z akronimem: *Specific* – skonkretyzowany, *Measurable* – mierzalny, *Achievable* – osiągalny, *Realistic* – realistyczny, *Time-bound* – terminowy. Znana jest też wersja rozszerzona koncepcji SMART – SMARTER rozszerzona o dwa komponenty (ER): *Exciting* – ekscytujący, *Recorded* – zapisany (udokumentowany). Co więcej, „zamierzenia”, a po transformacji „cele” zmieniają się w zależności od okoliczności, m.in. fazy cyklu życia gospodarstwa, wieku kierujących, czy doświadczenia (Kay i in., 2012, s. 23).

¹² Z perspektywy polskiego rolnictwa interesujące wydają się wnioski wypływające z badań Majewskiego i Ziętarey (1997).

gicznym pewien zbiór badań empirycznych dotyczących wdrożenia BSC w podmiotach sektora rolnego, ze wskazaniem metody badawczej, rodzaju obiektów badawczych czy lokalizacji geograficznej (kraju). Większość studiów empirycznych odnosi się do dużych przedsiębiorstw rolniczych (nawet w państwach postsowieckich, np. w Ukrainie), jednak niektóre opracowania dotyczą również możliwości wdrożenia BSC w gospodarstwach rodzinnych (np. gospodarstwa mleczne w Danii). Jak zaznacza Jack (2009), przywołując pracę Haapasalo i in. z 2006 roku, znacznym problemem dotyczącym wdrożenia BSC do gospodarstw rolniczych jest nadmiar celów (zbyt rozbudowana wiązka celów) lub ich brak (bądź też nieprecyzyjne sformułowanie). Z punktu widzenia konstrukcji mierników, niezwykle istotne jest uwzględnienie zarówno części dotyczącej wyników (*outcomes*), jak i ukierunkowanej na czynniki sterujące (*drivers*). Jack (2009) podkreśla, że istnieje nawet ryzyko, że zastosowanie BSC „usztwywni” myślenie zarządzających w zakresie podejmowania decyzji, w tym o charakterze finansowym.

Tabela 1

Zrównoważona Karta Wyników w rolnictwie – przegląd wybranych badań empirycznych

Autorzy	Podejście badawcze; obiekty badawcze	Lokalizacja geograficzna
Noell i Lund (2002)	Studium przypadku hipotetycznego „typowego” gospodarstwa mlecznego	Norwegia
Shadbolt i in. (2003)	trzy rozszerzone studia przypadków (3 farmy)	Nowa Zelandia
Byrne, Ruane i Kelly (2004)	6 pogłębionych studiów przypadku (2002), a także metoda ekspercka (delficka) – początkowo 43 ekspertów z zakresu zarządzania gospodarstwem, w ostatniej rundzie tylko 19	Irlandia
Lissitsa (2005)	Studium przypadku przedsiębiorstwa „Agrosoyuz”	Ukraina
Jaworski i Kondraszuk (2013)*	Metody heurystyczne (głównie metoda przeniesienia koncepcji, z elementami krytycznej analizy literatury)	Polska
Paustian, Wellner i Theuvsen (2015)	Standaryzowany wywiad kwestionariuszowy (online), ukierunkowany na zidentyfikowanie kluczowych wskaźników efektywności (<i>key performance indicators</i>)	Niemcy

* Badania niemające charakteru studiów empirycznych – wykorzystują krytyczny przegląd literatury i zawierają rozważania dotyczące modelu konceptualnego BSC.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przywoływanych pozycji.

- Trudności związane z wdrożeniem BSC w gospodarstwach rolniczych obejmują:
- ograniczone możliwości zmiany profilu produkcyjnego gospodarstw rolniczych; „przełożenie” systemu czterech substrategii na układ powiązanych celów i mierników (Noell, Lund, 2002),
 - konieczność poszerzania „tradycyjnej” BSC o dodatkowe perspektywy¹³,

¹³ Olson (2012) podkreślił, że implementacja BSC dla farmy wymaga uwzględnienia dodatkowych perspektyw, mianowicie „zorientowanej społecznie”, a także odnoszącej się do naturalnych zasobów. Podobne stanowisko wyraził Jaworski i Kondraszuk (2015), którzy postulowali rozszerzenie tradycyjnie pojmowanej Zrównoważonej Karty Wyników i uwzględnienie „perspektywy zrównoważonego rozwoju”.

- dosyć kłopotliwą – w przypadku małych gospodarstw – operacjonalizację, a także uwzględnienie interakcji z ogniwami łańcucha rolno-spożywczego; nadmierne rozbudowanie systemu miar i wskaźników znacznie ogranicza możliwości zastosowania BSC w rolnictwie (Shadbolt i in., 2003),
- konieczność wypuklenia perspektywy finansowej, której operacjonalizacja wymaga obecności systemu ewidencji i sprawozdawczości finansowej, stanowić to może asumpt do unowocześnienia technik zarządzania finansami (Byrne, Ruane, Kelly, 2004),
- ograniczenia wynikające z cech kadry kierowniczej, np. niedostateczne doświadczenie, w tym ograniczone kwalifikacje związane z zarządzaniem finansami (Lissitsa, 2005).

Wskazywane są liczne trudności związane z konstrukcją i wdrożeniem BSC w przedsiębiorstwach sektora MSP, gdyż w pierwotnym zamyśle Nortona i Kaplana Zrównoważona Karta Wyników miała stanowić instrument controllingu strategicznego firm średniej i dużej wielkości (Food Chain Centre, 2005)¹⁴. Kłopotliwe wydaje się „obudowanie” wiązki celów strategicznych w złożony i ze swej natury skwantyfikowany system miar/wskaźników (Andersen i in., 2001).

Możliwości, które stwarza wdrożenie BSC są relatywnie szerokie i przekładają się, z reguły, na uruchomieniu wielu „inicjatyw”:

- BSC tworzy podstawę do złożonej, elastycznie dopasowującej się do otoczenia praktyki zarządzania strategicznego, a także strategicznej rachunkowości zarządczej (Noell, Lund, 2002),
- zaakcentowany jest silnie nacisk na współpracę między rolnikami, doradztwem, a jednostkami badawczo-rozwojowymi (np. Noell, Lund, 2002),
- bardziej rozbudowana „perspektywa uczenia się” daje podstawę pogłębionej realizacji strategii wzrostu gospodarstwa (Byrne, Ruane, Kelly, 2004),
- zastosowanie BSC tworzy przesłanki do uproszczenia struktury organizacyjnej, spostrzeżenie to odnosi się jednak do praktyki przedsiębiorstwa rolniczego kraju postsowieckiego,
- w przypadku gospodarstw o charakterze rodzinnym wartością dodaną, wynikającą z zastosowania BSC, niezbędne może okazać się wprowadzenie specyficznych perspektyw (np. „zrównoważonego rozwoju”, „gospodarstwa domowego” czy „kupujących”), jak wskazują Jaworski i Kondraszuk (2013),
- wdrożenie BSC stanowi nie pewnego rodzaju impuls motywujący rolników do sformułowania założeń strategicznych, stanowiących „podstawę” do operacjonalizacji BSC, której wdrożenie powinno wiązać się z partycypacją i zaangażowaniem kierowników liniowych i podwładnych.

a także „perspektywy gospodarstwa domowego”. BSC powinna eksponować znaczenie asocjacji gospodarstwa rolniczego ze środowiskiem naturalnym, co odzwierciedlają cele i miary w ramach „perspektywy zrównoważonego rozwoju”. Perspektywa finansowa, w postaci postulowanej przez Jaworskiego i Kondraszuka, jest bardzo rozbudowana, co może prowadzić do trudności w przypadku implementacji BSC w małych gospodarstwach. Niemniej, warto podkreślić konieczność monitoringu, w jakim stopniu sytuacja finansowa gospodarstwa zależy od wsparcia zewnętrznego w formie subsydiów UE.

¹⁴ Watts, McNair i Baard (2009) uważają, że uwzględnienie potrzeb podmiotów MSP (w tym również farm) wiąże się z wprowadzeniem korekt do BSC. Watts i in. postulują rozwój modelu *Comprehensive Performance Management System* (CPMS), który może ułatwić wdrożenie BSC.

Z doświadczeń praktycznych, zgromadzonych przez ekonomistów i doradców rolnych, wynika potrzeba indywidualizacji budowy BSC w zależności od typu produkcyjnego gospodarstwa. Szczególnie cenne mogą tu być doświadczenia zespołu niemieckiego Paustian i in. (2015), dotyczące gospodarstw polowych w Niemczech.

Uwagi końcowe

Reasumując, ocena dotychczasowych propozycji wdrożeń BSC wskazuje, że potrzebne jest elastyczne dopasowanie „architektury” BSC (tj. układu perspektyw, powiązań oraz katalogu celów wraz z miarami i inicjatywami) do specyfiki konkretnych typów produkcyjnych gospodarstw rolniczych (por. Jaworski, Kondraszuk, 2013), a także ich wielkości ekonomicznej czy powiązania z otoczeniem rynkowym (np. podpisanie umów kontraktacyjnych). Wykorzystanie w gospodarstwie systemu ewidencji księgowej, a w ślad za nim, sprawozdawczości finansowej (np. udział podmiotu w systemie FADN) sprzyja operacjonalizacji „perspektywy finansowej” BSC.

Wydaje się, że upowszechnienie instrumentów strategicznego zarządzania finansami czy controllingu strategicznego wymaga ugruntowanej współpracy (np. w ramach projektów podejmowanych przez konsorcja) ośrodków naukowych (instytutów badawczych i uczelni przyrodniczych), organów doradztwa rolniczego, a także organizacji rolniczych (np. izb czy stowarzyszeń branżowych). Bardziej przemyślany monitoring sytuacji finansowej, z uwzględnieniem zależności od dotacji unijnych czy krajowych (np. stopy subsydiowania), wiąże się z wprowadzeniem zmian o charakterze jakościowym w obszarze zarządzania finansami, w tym wdrażania i implementowania instrumentów controllingu (por. Ziółkowska, 2005). W szczególności powinno to stanowić wyzwanie dla kierujących rodzinnymi gospodarstwami rolniczymi.

W przypadku konieczności bardziej złożonego monitoringu sytuacji finansowej, warto przyrzeć się niektórym rozwiązaniom stosowanym w praktyce krajów anglosaskich. Zasadniczym problemem utrudniającym wdrożenie Zrównoważonej Karty Wyników w polskim rolnictwie jest brak upowszechnienia uproszczonej nawet ewidencji księgowej, a w ślad za nią sprawozdawczości finansowej¹⁵. Oprócz relatywnie nieskomplikowanych metod controllingu strategicznego¹⁶, mających swoje źródło w analizie strategicznej, BSC należy uznać za narzędzie najbardziej złożone¹⁷, którego implementacja w gospodarstwie rolniczym wymaga zwykle współpracy z doradcą rolnym, czy tworzenia sojuszy z jednostkami naukowymi.

¹⁵ Jak postulują Jaworski i Kondraszuk, pożądane byłoby upowszechnienie „systemu informacyjnego optymalizującego cele podatkowe i zarządcze”. Wspomniani ekonomiści twierdzą przekonywująco, że „kierunek wykorzystania w tym zakresie metody kasowej ewidencji operacji wynikowych oraz prostych zestawień bilansowych wydaje się bardzo interesujący” (Jaworski, Kondraszuk, 2012, s. 296–297).

¹⁶ Kowalak (2013) wymienia jako narzędzia controllingu strategicznego m.in. analizę SWOT, porównania benchmarkowe (benchmarking) oraz BSC.

¹⁷ Przykładowo, Kay i in. (2008) proponują na przykład algorytm diagnostyki problemu w zarządzaniu finansami gospodarstwa (farmy), poczynając od oceny poziomu płynności finansowej i wypłacalności.

Literatura

- Andersen, H., Cobbold, I., Lawrie, G. (2001). *Balanced Scorecard implementation in SMEs: reflection in literature and practice*. 2GC Conference Paper, Presented at SMESME Conference, Denmark, Copenhagen. Pobrano z: <http://www.csudh.edu/dearha/bermas/smebal01.pdf> (1.12.2015).
- Andersson, P. (2002). *Competence development program for the farmer with reference to life as well as business*, Proceedings of the 13th International Farm Management Congress, Wageningen, Netherlands. Pobrano z: <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/7007/2/cp02an03.pdf> (2.12.2015).
- Byrne, A., Ruane, D.J., Kelly, Th. (2004). *The Development and Application of the Balanced Scorecard for the Irish Dairy Farm Manager*. AIAEE 2004. Proceedings of the 20th Annual Conference Dublin, Ireland. Pobrano z: <https://www.aiaee.org/attachments/article/1122/086.pdf> (1.12.2015).
- Chechelski, P., Grochowska, R., Wigier, M. (red.). (2012). *Wsparcie publiczne i konkurencyjność polskiej gospodarki żywnościowej*. Warszawa: IERiGŻ-PIB.
- FADN (2016). *Organizacja Europejskiego FADN*. Pobrano z: <http://fadn.pl/organizacja/europejskifadn/organizacja-europejskiego-fadn/> (12.01.2016).
- Food Chain Centre, Writtle College (2005). *Improving Competitive Advantage On-Farm Scorecard – A Guide for Livestock Farmers*. Pobrano z: [http://www.foodchaincentre.com/Food Chain-Files/NEW%20foodchainfiles/Improving%20Competitive%20Advantage/a\)%20Complete%20Folder%20%20Improving%20Competitive%20Advantage.pdf](http://www.foodchaincentre.com/Food Chain-Files/NEW%20foodchainfiles/Improving%20Competitive%20Advantage/a)%20Complete%20Folder%20%20Improving%20Competitive%20Advantage.pdf) (2.11.2015).
- Goraj, L. (2015). *EU-FADN – 50 years of providing essential information for the CAP. 2004 enlargement: Polish farmers income after accession to the EU and future prospects*. Brussels, 11.06.2015. Pobrano z: http://ec.europa.eu/agriculture/rica/pdf/50th_Anniversary_20150612/02_Lech%20Goraj%20Incomes%20in%20Poland-finalny.pdf (10.01.2016).
- GUS (2011). *Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010*.
- GUS (2015). *Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2014*.
- Jack, L. (red.). (2009). *Benchmarking in Food and Farming: Creating Sustainable Change*. Gower Publishing Limited.
- Jaworski, J., Kondraszuk, T. (2012). Kierunki poszukiwań rozwiązań ewidencyjnych dla gospodarstw rolniczych w świetle wyników badań potrzeb informacyjnych menedżerów małych przedsiębiorstw w Polsce. *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 97, 287–298.
- Jaworski, J., Kondraszuk, T. (2013). Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w gospodarstwie wiejskim. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 74 (130), 45–63.
- Józwiak, W. (2012). *Polskie rolnictwo i gospodarstwa rolne w pierwszej i drugiej dekadzie XXI wieku*. Warszawa: IERiGŻ-PIB.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review, January–February*, 71–79.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review, January–February*, 75–85.
- Kay, R.D., Edwards, W.M., Duffy, P.A. (2008). *Farm Management*. New York: McGraw-Hill.
- Kowalak, R. (2013). Controlling strategiczny jako system wspierania planowania w zakładach mięsnych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 757. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 58, 213–221.
- Kowalczyk, S., Sobiecki, R. (2011). Europejski model rolnictwa – uwarunkowania ewolucji. *Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G*, 3 (98), 9–20.
- Kulawik, J. (2015). Globalne i europejskie determinanty WPR. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, 4, 38–58.
- Laurenzani, W.L., Quiroz, T.R., de Souza Filho, H.M. (2005). *Strategic mapping of the rural firm: a Balanced Scorecard Approach*. Proceedings from IFMA 15th Congress Developing Entrepreneurship Abilities to Feed the World in a Sustainable Way, Brazil. Pobrano z: <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/24263/1/cp05lo01.pdf> (1.12.2015).
- Lissitsa, A. (2005). *The balanced scorecard implementation in farm enterprise-a case study from Ukraine*, Proceedings from IFMA 2005, 15th Congress – Developing Entrepreneurship Abilities to Feed the World in a Sustainable Way. Pobrano z: <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/24272/1/cp05li02.pdf> (1.12.2015).
- Majewski, E., Ziętara, W. (1997). System celów w rolniczych gospodarstwach rodzinnych. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, 6.

- McConnell, D.J., Dillon, J.L. (1997). *Farm Management for Asia: a Systems Approach*. FAO Farm Systems Management Series 13. Pobrano z: <http://www.fao.org/docrep/w7365e/w7365e00.htm#Contents> (2.12.2015).
- Noell, C., Lund, M. (2002). *The Balanced Scorecard (BSC) for Danish Farms – Vague framework or Functional instrument*, *Farm Management*. Proceedings of NJF Seminar No. 345, Norwegian Agricultural Economics Research Institute.
- Olson, K.D. (2012). *Economics of Farm Management in a Global Setting*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Paustian, M., Wellner, M., Theuvsen, L. (2015). The Balanced Scorecard as a Management Tool for Arable Farming. *International Journal of Food System Dynamics*, 6 (3), 147–158.
- Shadbolt, N.M., Beeby, N., Brier, B., Gardner, J.W. (2003). *A critique of the use of the Balanced Scorecard in multi-enterprise family farm businesses*. International Farm Management Congress 2003, „Farming at the Edge”. Pobrano z: <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/24380/1/cp03sh01.pdf> (2.11.2015).
- Shadbolt, N.M., Rawlings, K.M. (2000). An Exploration Of The Use Of The Balanced Scorecard Approach To Achieve Better Farm Business Planning And Control. *Agribusiness Perspectives Papers 2000*, 32.
- Soliwoda, M. (2014). Finanse rolnictwa wobec współczesnych wyzwań gospodarczych i społecznych – perspektywy rozwoju. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, 4, 68–86.
- The KPI Institute (2015). *BSC in Agriculture (Farming)*. Pobrano z: <http://www.balancedscorecardreview.com/pages/bsc-in-practice/by-industry/bsc-in-agriculture-farming--107.html> (10.11.2015).
- Watts, T., McNair, C.J., Baard, V. (2009). *Untying the Gordian Knot: Small Businesses and the Strategy Balanced Scorecard*, Northeast Region AAA. Conference American Accounting Association: Cambridge, MA.
- Wąs, A., Małazewska, S. (2012). Przemiany strukturalne w rolnictwie w wybranych krajach europejskich. *Roczniki Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich*, 4 (99), 75–88.
- Ziętara, W. (2014). Koncentracja i specjalizacja gospodarstw rolniczych w procesie integracji z Unią Europejską. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Problemy Rolnictwa Światowego*, 14 (29), 157–169.
- Ziółkowska, J. (2005). *Stan i perspektywy analizy finansowej w rolnictwie*. Warszawa: IERiGŻ.

BALANCED SCORECARD AS AN INSTRUMENT OF STRATEGIC FINANCIAL MANAGEMENT IN POLISH FARMS: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES

Abstract: *Purpose* – The aim of the study is to identify opportunities to implement the BSC as an instrument of strategic financial management in the Polish farms. The specific objectives include: (1) to present socio-economic specifics of the agricultural sector, which could potentially hinder the implementation of BSC; (2) to assess current implementations of the BSC, in terms of challenges (problems) and opportunities, particularly in practice of financial management.

Design/Methodology/approach – This article is a review study, so the critical literature review was used as the dominant research method. A comparative approach was exposed.

Findings – Evaluation of existing proposals for implementation of BSC indicates the need for a flexible adjustment of "architecture" of BSC (the set of perspectives, linkages, targets and initiatives) to the specifics of particular types of farms. Employing accounting systems, followed by business reporting, may promote operationalization of the "financial perspective" of BSC. Implementation of this instrument at farm-level typically requires cooperation with the agricultural advisor, or creating alliances with research units.

Originality/value – The added value of this paper is an attempt to organize the current state of empirical research (including a relatively small number of studies) on the implementation of the BSC entities in the agricultural sector. We identified difficulties and opportunities associated with the implementation of this type of instrument, which is important from the point of view of further work applications.

Keywords: Balanced Scorecard, strategic financial management, farm

Cytowanie

Soliwoda, M. (2016). Zrównoważona Karta Wyników jako instrument strategicznego zarządzania finansami w polskich gospodarstwach rolniczych: wyzwania i szanse. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83/2), 139–149. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-13.

