

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka,</b> Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec,</b> Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak,</b> Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska,</b> Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski,</b> Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska,</b> Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch,</b> The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska,</b> Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner,</b> Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska,</b> Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska,</b> Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska,</b> New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska,</b> Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk,</b> Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska,</b> Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz,</b> Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes,</b> Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz,</b> The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański,</b> The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn,</b> The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb,</b> The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska,</b> Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Alina Kozarkiewicz**

AGH w Krakowie

---

## MODEL BIZNESU A SYSTEM RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W PRZEDSIĘBIORSTWIE

---

**Streszczenie:** W ostatnich latach można zauważyć wyraźne zainteresowanie koncepcją modelu biznesu przedsiębiorstwa. Jest ono związane ze zmianami uwarunkowań funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw, w tym wykorzystaniem Internetu, nowymi zasadami pozyskiwania zasobów oraz rozwojem współpracy międzyorganizacyjnej o charakterze sieciowym. Popularyzacja koncepcji modelu biznesowego oraz wynikających z niego zasad prezentacji sposobu tworzenia wartości oraz czerpania zysków z wytworzonej wartości stanowi nowe wyzwanie dla systemów rachunkowości zarządczej. Konstrukcja i zmiany modelu biznesowego przedsiębiorstwa wymagają wsparcia informacyjnego oraz analitycznego, umożliwiającego wspomaganie decyzji zarządczych i monitorowanie osiągnięć. W pierwszej części artykułu zaprezentowano koncepcję modelu biznesu. W kolejnej przedstawiono dyskusję na temat relacji między koncepcją modelu biznesu a ewolucją systemów rachunkowości zarządczej współczesnych przedsiębiorstw.

**Słowa kluczowe:** model biznesu, propozycja wartości, rachunkowość zarządcza.

### 1. Wstęp

W ostatnich latach bardzo wyraźnie zmieniają się uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw, a lista czynników i zjawisk, które postrzegane są jako kluczowe z punktu widzenia wywieranego wpływu, rozszerza się o kolejne pozycje. Zmiany technologiczne, w tym rozwój technologii informatycznych i telekomunikacyjnych, powszechne zastosowania Internetu, outsourcing i offshoring, rozwój sieciowej współpracy partnerskiej to tylko wybrane przykłady potwierdzające znaczenie oraz skalę zmian w otoczeniu zewnętrznym, stanowiących wyzwanie dla systemów zarządzania.

Nie ulega wątpliwości, że zarówno teoretycy, jak i praktycy zarządzania oraz rachunkowości dostrzegają wskazane zmiany, starają się je zidentyfikować i zrozumieć, jak również zaproponować rozwiązania praktyczne w zakresie dostosowania systemów wytwarzania oraz wspomaganie decyzji. Teoretycy zarządzania poszukują nowych koncepcji, które stanowiłyby podstawę opisu i identyfikacji zasad funkcjonowania współczesnego przedsiębiorstwa. Bez wątpienia jedną z ważnych jest

koncepcja modelu biznesu. Na obecnym etapie jej rozwoju jest to jednak koncepcja, która ma zarówno swoich gorących orędowników i popularyzatorów, jak i przeciwników, zarzucających nadmierną ogólność i nieściśłość definicyjną.

Celem artykułu jest prezentacja koncepcji modelu biznesu oraz analiza potencjalnych relacji pomiędzy modelem biznesu a systemami rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. W artykule sformułowano tezę, że model biznesu jako koncepcja teoretyczna oraz artefakt istotny dla kształtowania systemu zarządzania wpływa na ewolucję rachunkowości zarządczej zarówno w warstwie propozycji teoretycznych, jak i zmian w praktyce kształtowania systemów i wyboru instrumentów rachunkowości zarządczej. W pierwszej części artykułu zaprezentowano pojęcie modelu biznesu oraz jego podstawowe składowe, a także synteza wybranych kontrowersji, jakie wynikają z dyskusji toczonych wokół tej koncepcji. W drugiej części przedstawiono analizę relacji pomiędzy modelem biznesu a systemem rachunkowości zarządczej – wskazano trzy zasadnicze orientacje: wpływ modelu biznesu jako nowej koncepcji zarządzania na rozwój badań w obszarze rachunkowości zarządczej, wpływ wdrażania przez przedsiębiorstwo nowatorskich modeli biznesu na konieczność aplikacji nowych zasad pomiaru prowadzonego w systemach rachunkowości oraz wpływ obrazu organizacji tworzonego z perspektywy składowych modelu biznesu na wybór instrumentów rachunkowości zarządczej w danej organizacji.

## 2. Model biznesu i jego składowe

### 2.1. Pojęcie modelu biznesu

Prezentacja i analiza zmian zachodzących w ostatnich latach we współczesnych przedsiębiorstwach i ich otoczeniu wymagały wprowadzenia pewnych nowych pojęć, dzięki którym dyskusja na ich temat stałaby się bardziej jednoznaczna i spójna. Słowem kluczem stało się pojęcie: model biznesu. Pojęcie to pojawiło się zarówno w treściach naukowych, jak i pozanaukowych – zainteresowanie opisem zmian we współczesnej rzeczywistości dotyczy nie tylko naukowców dążących do tworzenia i popularyzowania nowych koncepcji, ale także praktyków oraz mediów.

Sformułowanie definicji modelu biznesu ułatwia zdefiniowanie dwóch pojęć składowych: model i biznes. Model jest wzorem, według którego coś jest wykonywane, jest to typ, konstrukcja, opis, układ (np. równań) pokazujący działanie czegoś, jego cechy i zależności<sup>1</sup>. Budowanie modeli służy do różnorodnych celów, np. modele budowane w mniejszej skali służą do tego, aby opisać lub ocenić, natomiast modele w postaci matematycznej są konstruowane, aby sprawdzać relacje i symulować zachowania. Z punktu widzenia modeli biznesu można założyć, że są one konstruowane zarówno do celów naukowych, aby ułatwić zrozumienie pewnej rzeczywistości gospodarczej, jak i do celów praktyki menedżerskiej, jako rodzaj recepty, wzoru

<sup>1</sup> Definicje za internetowym słownikiem języka polskiego: [www.sjp.pl](http://www.sjp.pl).

do naśladowania lub inspiracji [Baden-Fuller, Morgan 2010]. Jeśli zdefiniujemy biznes jako przedsięwzięcie produkcyjne lub handlowe przynoszące zysk, wydaje się, że można wówczas określić model biznesu jako opis i wyjaśnienie zasad tworzenia tego zysku lub jako receptę, lub też wzór służący do konstruowania takich zasad.

W literaturze przedmiotu do tej pory zaproponowano bardzo wiele definicji modeli biznesowych, a ich treść i zakres ewoluowały wraz z rozwojem koncepcji<sup>2</sup>. W jednej z fundamentalnych – z punktu widzenia inspiracji dla kolejnych badań – prac opublikowanych na łamach „Harvard Business Review” stwierdzono, że model biznesu zawiera wyjaśnienia, kim są klienci przedsiębiorstwa, co stanowi dla nich wartość oraz w jaki sposób przedsiębiorstwo może osiągać zysk, dostarczając im tę wartość [Magretta 2003]. Cytowane często definicje opisują model biznesu bardzo syntetycznie, np. jako podstawową logikę kreowania wartości przez organizację [Lindner, Cantrell 2001] lub jako przesłanki stojące za sposobem, w jaki organizacja tworzy wartość oraz zapewnia i czerpie zyski z tej wytworzonej wartości [Oserwalder, Pigneur 2010]. Definicje wskazują na detale konstruujące model biznesu – narzędzie koncepcyjne zawierające zestaw elementów i relacji między nimi, które umożliwiają wyrażenie logiki biznesowej przedsiębiorstwa w określonej dziedzinie; model ten obejmuje opis wartości oferowanej przez przedsiębiorstwo grupie lub grupom klientów, opis architektury przedsiębiorstwa (zasobów i procesów) oraz relacji zewnętrznych, czyli sieci partnerów służących tworzeniu, oferowaniu oraz dostarczaniu wartości, zapewniających przedsiębiorstwu konkurencyjność w danej dziedzinie oraz umożliwiających zwiększanie jego wartości [Gołębiewski i in. 2008]. Model biznesu odzwierciedla głębokie przekonania menedżerów co do oczekiwania klientów: czego chce klient i jak chciałby, aby ta wartość była dostarczona, jak przedsiębiorstwo może zorganizować dostarczanie tej wartości, czyli spełnianie dostrzeganych oczekiwań, jak będzie za to opłacane i jaki zysk z tego wygospodaruje [Tece 2010].

W wielu pracach poświęconych problematyce modeli biznesowych można odnaleźć tabelaryczne zestawienia definicji sformułowanych przez różnych autorów [Baden-Fuller, Morgan 2010, s. 158; Mutka, Aaltonen 2013, s. 167; Paul 2012, s. 93], a także zestawienia najważniejszych składowych (elementów) modelu biznesu [Gołębiewski i in. 2008, s. 31; Mutka, Aaltonen 2013, s. 168]. Podobnie jak w przypadku definicji nie istnieje pełna zgodność co do zakresu modelu biznesu, wydaje się jednak, że za najważniejsze i najczęściej wskazywane składowe modelu biznesu należy uznać następujące (por. rys. 1):

1. Propozycja wartości – powód, dla którego klienci przedkładają ofertę danego przedsiębiorstwa; jest to zbiór produktów postrzeganych z perspektywy korzyści dostarczanych klientom, np. nowość, wydajność, marka, cena, koszty, użyteczność itp.

---

<sup>2</sup> Wyniki przeprowadzonych badań bibliometrycznych w oparciu o zawartość popularnych baz publikacji naukowych (EBSCO) wskazują na początki zainteresowania koncepcją w połowie lat 90., a następnie gwałtowny wzrost zainteresowań od początków lat 2000 [Paul 2012, s. 88].

<i>Kluczowi partnerzy</i>	<i>Kluczowe działania</i>	<b>Propozycja wartości dla klienta</b>	Relacje z klientami	Segmenty klientów
	<i>Kluczowe zasoby i umiejętności</i>		Kanały komunikacji i dystrybucji	
<i>Struktura kosztów</i>			Strumienie przychodów	

**Rys. 1.** Składowe modelu biznesu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Oserwalder, Pigneur 2010].

2. Relacje z klientami – mogą mieć różną postać: od osobistych do w pełni zautomatyzowanych, oraz różną formę: od osobistego wsparcia, poprzez dedykowanych opiekunów, samoobsługę, obsługę zautomatyzowaną, tworzenie społeczności, aż po współtworzenie wartości (np. recenzje, opinie o produktach itp.).

3. Segmenty klientów – oferta może być adresowana na rynek masowy lub niszowy, a także do określonych segmentów klientów o specyficznych potrzebach i cechach.

4. Kanały dystrybucji, sprzedaży i komunikacji (przepływu informacji) – określenie, w jaki sposób firma przekazuje swoją propozycję wartości klientom, czy wykorzystuje kanały własne czy partnerskie, bezpośrednie czy pośrednie (np. sprzedawcy bezpośredni, sklepy partnerskie, hurtownie itp.).

5. Główne działania wymagane dla przygotowania i zrealizowania oferty dla klienta.

6. Najważniejsze zasoby i kompetencje – mogą należeć zarówno do przedsiębiorstwa, jak i jego partnerów.

7. Kluczowi partnerzy i zasady kształtowania relacji – np. sojusz firm niebędących konkurentami, alianse strategiczne konkurentów, relacje dostawca–nabywca, wspólne przedsięwzięcia organizowane dla osiągnięcia korzyści skali, obniżanie ryzyka lub przejmowania zasobów.

8. Strumienie przychodów – efekt realizacji propozycji wartości, stanowi odpowiedź na podstawowe pytania: za jaką wartość klienci chcą płacić, czy płacą w chwili transakcji czy okresowo, jak kształtowane są ceny produktów, czy ceny są stałe (katalogowe, zależne od segmentu rynku lub wolumenu transakcji), czy też są dynamiczne (np. negocjowane, zależne od stanu zapasu, sytuacji rynkowej, określane przez aukcje).

9. Struktura kosztów – modele biznesu mogą być skoncentrowane na kosztach lub na wartości, ale w obu przypadkach konieczne jest określenie relacji kosztów stałych i zmiennych oraz czynników kosztotwórczych, np. korzyści skali.

Oprócz wskazanych powyżej składowych w literaturze wskazuje się także na takie potencjalne elementy modeli biznesu, jak strategia konkurencyjna, wybór segmentu konkurentów poprzez wybór miejsca konkurencyjnego oraz struktura powiązań pomiędzy poszczególnymi elementami.

## 2.2. Dyskusje i kontrowersje wokół modeli biznesowych

Jak wspomniano, nadal toczy się wiele dyskusji wokół pojęcia modelu biznesu. O ile pojęcie to wydaje się istotne i powszechnie akceptowane w przypadku prezentacji problematyki wykorzystania Internetu do celów biznesowych, o tyle w przypadku dyskusji dotyczących tradycyjnych sektorów wydaje się niejednoznaczne i różnie interpretowane.

Kontrowersje związane z pojęciem modelu biznesu dotyczą dwóch kluczowych obszarów: relacji pomiędzy strategią a modelem biznesu oraz między wielością a heterogenicznością modeli biznesu w ramach jednej organizacji. Dokonując syntezy dyskursu dotyczącego związku pomiędzy strategią a modelem biznesu, należy wskazać, że niektórzy badacze są przekonani o bardzo dużym podobieństwie obu tych pojęć – postrzegający model biznesu jako nowe ujęcie strategii właściwe dla czasów Internetu – inni zaś wyraźnie podkreślają różnice pomiędzy strategią a modelem biznesu – dowodzą, że model biznesu jest obszarem strategii, co więcej, że to model biznesu może być źródłem przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa, że strategia powinna zapewniać mechanizmy izolacji zapewniające utrudnione naśladowanie modelu biznesowego<sup>3</sup>.

Istnieje także różnica poglądów dotyczących heterogeniczności modeli biznesowych. Zróznicowanie perspektyw wiąże się z wielością modeli biznesu – z jednej strony trudno nie dostrzec faktu, że te same przedsiębiorstwa prowadzą działalność w Internecie i świecie realnym (np. oferowane są internetowe wydania gazet), że współczesne przedsiębiorstwa stawiają sobie tzw. wymóg oburęczności (*ambidexterity*), łącząc kontynuację z działalnością skierowaną na poszukiwanie nowych możliwości. Z drugiej strony, jak pokazały badania, w przypadku działalności badawczo-rozwojowej znacznie większe szanse na sukces mają takie projekty rozwojowe, które są zgodne z aktualnym modelem biznesu [Chesbrough 2006]. Pewne wątpliwości może budzić także przekonanie o możliwości dekomponowania koncepcji modelu biznesu do poziomu pojedynczego projektu, co w efekcie prowadzi do twierdzenia, że każdy projekt ma swój indywidualny model biznesu [Kujala i in. 2010; Mutka, Aaltonen 2013].

---

<sup>3</sup> Dyskusje na temat relacji strategii i modeli biznesowych została przedstawiona np. w pracach: [Gołębiowski i in. 2008; Teece 2010; Casadesus-Masanell, Ricart 2010].

### 3. Model biznesu a system rachunkowości zarządczej

Ewolucja systemów rachunkowości zarządczej jest procesem, który stał się tematem dyskursu naukowego prezentowanego w wielu pracach naukowych [Szychta 2007]. Problematyka zmian w systemach rachunkowości zarządczej jest prezentowana szczególnie często na gruncie teorii uwarunkowań sytuacyjnych, a badania prowadzone w oparciu o tę teorię potwierdzają wpływ wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych [Kozarkiewicz-Chlebowska, Łada-Cieślak 2004]. Kluczowym elementem są zmiany w systemach zarządzania przedsiębiorstwem. Stąd też teza, że systemy rachunkowości zarządczej ewoluują pod wpływem zmian przedstawionych we wprowadzeniu do tej pracy (rozwój Internetu, offshoring, struktury sieciowe itp.), wydaje się uzasadniona. Co więcej, obecnie w literaturze przedmiotu pojawiają się interesujące opracowania prezentujące wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą, a przede wszystkim nowymi rachunkami kosztów i systemami pomiaru osiągnięć, dostosowanymi do uwarunkowań prowadzenia działalności gospodarczej w XXI wieku [Gunasekaran i in. 2005; Gupta, Gunasekaran 2005; Wickramasinghe, Alawattage 2007].

Model biznesu stanowi zarówno istotną koncepcję teoretyczną współczesnego zarządzania, rozwijaną i badaną przez teoretyków tej dyscypliny, jak i praktyczny zbiór zasad i recept tworzenia i pozyskiwania wartości przez organizację. Analizując wzajemne relacje pomiędzy modelem biznesu a rozwojem rachunkowości zarządczej, wydaje się celowe zwrócenie uwagi na trzy kluczowe podejścia do badania ich wzajemnych uwarunkowań:

1. Model biznesu stanowi istotną inspirację dla teoretyków i badaczy obszaru rachunkowości, zarówno finansowej, jak i zarządczej, oferując nową perspektywę badawczą, nowy obszar dociekań i analiz dotyczących rozwoju systemów rachunkowości, jej zmian pod wpływem rewolucji technologicznej oraz nowatorskich rozwiązań w zakresie tworzenia wartości i jej pomiaru. W polskiej literaturze z zakresu rachunkowości pojawiły się odniesienia teoretyczne dotyczące relacji modelu biznesu i systemu controllingu w przedsiębiorstwie [*Controlling...* 2013] lub prezentujące szczegółowe przesłanki odwzorowania sytuacji finansowej przedsiębiorstw w uwarunkowaniach nowych modeli biznesowych [Michalak 2012].

2. Model biznesu, a przede wszystkim jego zmiana i nowe rozwiązania w zakresie kształtowania składowych modelu biznesu (np. modele *freemium*, ceny kształtowane według zasady „co łaska”, digitalizacja produktów, *world-sourcing*) tworzą systemy rachunkowości zarządczej, wymagając nowych zasad prowadzenia pomiaru oraz analiz efektywności i skuteczności takich nowych kierunków rozwoju.

3. Model biznesu jako obraz działalności przedsiębiorstwa wpływa na wybór instrumentów rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwie, na ich zakres oraz różnorodność. Decyzje co do szczegółowych rozwiązań wymagane są zarówno po stronie przychodowej, jak i po stronie kosztowej, a także w odniesieniu do tworzonej propozycji wartości.



- Po stronie przychodowej najistotniejsze zmiany dotyczą wyboru obiektów w rachunku przychodów zgodnie z konstrukcją modelu biznesu, np. obiektami pomiaru osiągnięć stają się kategorie segmentów klientów docelowych (np. segmenty demograficzne), kanały dystrybucji i komunikacji (np. sklepy własne i sklepy partnerów biznesowych) oraz rodzaj wsparcia dla relacji z klientem (np. dedykowani opiekunowie). Kolejnym istotnym elementem są zasady kształtowania strumieni przychodów, czyli wybór rodzaju i częstotliwości dokonywania płatności przez klienta. Ze względu na fakt, że strumień przychodów może mieć charakter skokowy, np. związany z płatnościami za poszczególne transakcje, lub ciągły, np. opłaty abonamentowe, decyduje co do zasad płatności wymagają odmiennego wsparcia analitycznego. Co więcej, ceny we współczesnych modelach biznesowych mogą mieć charakter inny niż cen stałych, bardzo często przyjmuje się rozwiązania, w których podstawą kształtowania cen jest wolumen transakcji, stan zapasów, termin do zrealizowania zlecenia czy aukcja zainteresowanych klientów. W rezultacie takie rozwiązania wymagają wsparcia informacyjnego na poziomie kształtowania cennika, modelowania wysokości ceny dynamicznej, a także wpływu cen kształtowanych na podstawie różnych współlistniejących zasad na wielkość sprzedaży oraz na rentowność.
- Po stronie kosztowej szczegółowe rozwiązania związane z postacią modelu biznesowego wskazują na podstawowe obiekty kosztowe: kluczowe zasoby, ogniwą wewnętrznego łańcucha wartości lub łańcucha dostaw. Ponadto istotną rolę odgrywają analizy prowadzone z perspektywy czynników kosztotwórczych, w tym np. efektu skali wynikającego z doboru partnerów zewnętrznych lub efektu zakresu i różnorodności oferty.
- Zasadniczą kategorią dla modelu biznesu jest wartość dla klienta, co oznacza, że przyjęcie perspektywy modelu biznesowego sprzyja aplikacji instrumentów skierowanych na pomiar wartości dla klienta – propozycja wartości dla klienta wymaga nie tylko analiz o charakterze jakościowym (deskryptywnym), ale też propozycji ilościowego pomiaru wartości generowanej dla klienta oraz roli poszczególnych atrybutów oferty w kształtowaniu tej wartości.

Oprócz tych trzech kluczowych odniesień pomiędzy modelem biznesu a rachunkowością zarządczą można zaproponować bardziej zaawansowane analizy, w tym czynników behawioralnych, np. kognitywnych – w jaki sposób zmiana sposobu postrzegania i rozumienia logiki działalności przedsiębiorstwa wpływa na określone wybory metod i narzędzi rachunkowości zarządczej przez osoby zarządzające danym przedsiębiorstwem.

Na zakończenie należy podkreślić, że zmiany w systemach rachunkowości stymulowane wpływem przyjęcia nowych zasad modelu biznesu mogą mieć nie tylko charakter ewolucyjny i ograniczony do wybranych, wskazanych powyżej rozwiązań szczegółowych. Zmiany te mogą mieć charakter rewolucyjny, związany np. z outsourcingiem funkcji związanych z prowadzeniem rachunkowości i analityki (rozwią-

zania typu: *business process reengineering – shared service centers*, BPR-SSC) lub z szerokim wprowadzeniem wirtualizacji spotkań, w pełni elektronicznym obiegiem dokumentów czy e-budżetowaniem.

#### 4. Podsumowanie

Model biznesu jest modną koncepcją współczesnego zarządzania, budzi zainteresowanie ze strony wielu teoretyków i praktyków, stanowi przedmiot licznych dyskusji, bywa krytykowany, ale zachęca również do prowadzenia nowych badań w różnych sektorach i obszarach zarządzania. Przyjęcie przez zarządzających określonych założeń co do modelu biznesu ma swoje konsekwencje w kształtowaniu systemu rachunkowości zarządczej. Każda koncepcja zarządcza, która wydaje się abstrakcyjną ideą, z czasem wymaga wsparcia informacyjnego. Model biznesu stanowi zarówno punkt odniesienia do rozważań teoretycznych dotyczących ewolucji rachunkowości zarządczej, tak jak było to w przypadku rozwoju wielu instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej, jak i do działań praktycznych, dotyczących dostosowania instrumentów rachunkowości zarządczej do nowych rozwiązań opartych na odmiennych od tradycyjnych ideach kształtowania relacji z klientem.

Na zakończenie warto podkreślić również fakt, że rachunkowość zarządcza jest nie tylko zbiorem metod i narzędzi, ale przede wszystkim stanowi określoną praktykę społeczną. Zmiany percepcji zarządzających i postrzeganie działalności z perspektywy modelu biznesowego są czynnikiem stymulującym zmiany systemów rachunkowości zarządczej.

#### Literatura

- Baden-Fuller C., Morgan M., *Business models as models*, „Long Range Planning” 2010, vol. 43.
- Casadesus-Masanell R., Ricart J.E., *From strategy to business models and onto tactics*, „Long Range Planning” 2010 vol. 43.
- Chesbrough H., *Open business models: how to thrive in the new innovation landscape*, Harvard Business School Press, Boston 2006.
- Controlling dla menedżerów*, red. E. Nowak, Wyd. CeDeWu.pl, Warszawa 2013.
- Gołębiewski T., Dudzik T.M., Lewandowska M., Witek-Hajduk M., *Modele biznesu polskich przedsiębiorstw*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2008.
- Gunasekaran A., Williams H.J., McGaughey R.E., *Performance measurement and costing system in new enterprise*, „Technovation” 2005, vol. 25, issue 5.
- Gupta K.M., Gunasekaran A., *Costing in new enterprise environment: A challenge for managerial accounting researchers and practitioners*, „Managerial Auditing Journal” 2005, vol. 20, issue 4.
- Kozarkiewicz-Chlebowska A., Łada-Cieślak M., *The influence of privatization on the development of management control systems in Polish enterprises*, [w:] *Technology & economy in industrial reconversion*, red. M. Nowicka-Skowron, R. Lescroart, P. Pachura, HEC du Luxembourg. Institut Supérieur Industriel Pierrard and Czestochowa University of Technology, Virton, Belgium, HEC du Luxembourg ISI Pierrard, 2004.



- Kujala S., Artto K., Aaltonen P., Turkulainen V., *Business models in project-based firms – Towards a typology of solution-specific business models*, „International Journal of Project Management” 2010, vol. 28, issue 2.
- Lindner J.C., Cantrell S., *Five business models myths: that holds companies back*, „Strategy and Leadership” 2001, vol. 29, no 6.
- Magretta J., *Tajniki modelu biznesowego*, „Harvard Business Review Polska” 2003, nr 1.
- Michalak J., *Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 66 (122).
- Mutka S., Aaltonen P., *The impact of a delivery project's business model in a project-based firm*, „International Journal of Project Management” 2013, vol. 31, issue 2.
- Oserwalder A., Pigneur Y., *Business model generation*, John Wiley and Sons, Hoboken – New Jersey 2010.
- Paul H., *Modele biznesu – podstawy*, [w:] *Współczesne przedsiębiorstwo. Teoria i praktyka*, red. A. Sopińska, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2012.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Teece D.J., *Business models, business strategy and innovation*, „Long Range Planning” 2010, vol. 43.
- Wickramasinghe D., Alawattage C., *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*, Routledge, Abingdon, Oxon – New York 2007.

## BUSINESS MODEL AND MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM OF AN ENTERPRISE

**Summary:** In the last years the broaden interests in business model concept have been observed. The focus on business model is connected with the changes occurring in the conditions of functioning of contemporary enterprises, such as the usage of Internet and new IT technologies, new rules of resources acquiring (outsourcing, co-sourcing) as well as the development of network cooperation. The concept of business model and the rules of presenting a specific way an organization creates and captures value offer new challenges for management accounting systems. The development and alterations in business model require information and analytical tools enabling decision support and proper performance monitoring. In the first part of the paper the business model concept will be demonstrated. Next, the discussion concerning the relations between business model and the evolution of management accounting systems of contemporary enterprises will be presented.

**Keywords:** business model, value proposition, management accounting.