

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Niepłowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis .....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

## **Marcin Wierzbński**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: marcin.wierzbinski@ue.wroc.pl

---

# **SYSTEM ZARZĄDZANIA DOKONANIAM A MODEL BIZNESOWY**

---

# **PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEM VS. BUSINESS MODEL**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.51

JEL Classification:

**Streszczenie:** autor podejmuje w tym artykule istotny problem dotyczący relacji pomiędzy modelem biznesowym a systemem zarządzania dokonaniem. Jego celem jest zatem przedstawienie relacji pomiędzy modelem biznesowym a systemem zarządzania dokonaniem. W pierwszej części artykułu została przedstawiona istota modelu biznesowego, a także cel artykułu. W kolejnej części zaprezentowano różne definicje systemu zarządzania dokonaniem. W trzeciej, najważniejszej części opracowania zaprezentowano podejście do projektowania systemu zarządzania dokonaniem zgodne z istotą modelu biznesowego. Zgodnie z rozważaniami zawartymi w tej części model biznesowy determinuje kształt systemu zarządzania dokonaniem. Jednocześnie pomiar dokonania i ich ocena w kontekście zmieniających się uwarunkowań zewnętrznych wytyczają działania korygujące i doskonalące model biznesowy. Zatem pomiędzy modelem biznesowym a systemem zarządzania dokonaniem zachodzi sprzężenie zwrotne. Oznacza to także, że system zarządzania dokonaniem powinien mieć charakter dynamiczny.

**Słowa kluczowe:** model biznesowy, zarządzanie dokonaniem, system.

**Summary:** In the article its author tries to scrutinize the relation between business model and performance management system. The aim of the article is to depict the relationships between business model and performance management. Firstly, the essence of business model and the goal of this article are presented. In the next part of the article different definitions of performance management system are depicted. The third part of the article is the most important. It proposes the conception of performance management system designing that is in line with the essence of business model. According to the conclusions envisaged in that part of the article business model determines the shape of performance management system. At the same time performance measures and their assessment in relation to changing business environment pave the corrective and improvement actions of business model. Thus, there is a feedback between business model and performance management system.

**Keywords:** business model, performance management, system.



## 1. Istota modelu biznesowego przedsiębiorstwa

Model biznesowy jako nowe pojęcie w obszarze zarządzania strategicznego pojawił się wraz z rozwojem Internetu i przedsiębiorstw prowadzących działalność w przestrzeni wyłącznie wirtualnej (*dot.com*) lub jednocześnie w przestrzeni wirtualnej i rzeczywistej (*click-and-mortar*). W przeciwieństwie do przedsiębiorstw działających jedynie w tradycyjny sposób, w wymiarze rzeczywistym (*bricks-and-mortar*), przedsiębiorstwa internetowe były w stanie, głównie dzięki nowej technologii, zaoferować klientom nową ofertę, o nowych cechach i wartości. Przedsiębiorstwa internetowe przede wszystkim rozwinęły nowe modele pozyskiwania przychodów, a także zasadniczo skróciły lub przekształciły łańcuchy wartości w stosunku do podmiotów działających na podobnych rynkach, lecz w tradycyjny sposób. Dlatego definiując model biznesowy, należy się w pierwszej kolejności odwołać do tych definicji, które pojawiły się najwcześniej, wraz z powstawaniem pierwszych przedsiębiorstw internetowych.

Jedną z pierwszych definicji modelu biznesowego stworzoną na gruncie wyników badań dotyczących sposobów prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwa internetowe podał P. Timmers [Timmers 1998]. Zdefiniował on model biznesowy jako:

- architekturę produktu, usług i przepływu informacji z uwzględnieniem charakterystyki różnych aktorów biznesowych i ich roli,
- charakterystykę potencjalnych korzyści osiąganych przez różnych aktorów biznesowych,
- charakterystykę źródeł przychodów.

P. Timmers uznał, że podstawą do określenia architektury modelu biznesu jest przeprowadzenie analizy łańcucha wartości. W szczególności łańcuch ten powinien zostać poddany dekompozycji, która umożliwi analizę przepływu informacji, a następnie powinien on zostać poddany rekonstrukcji.

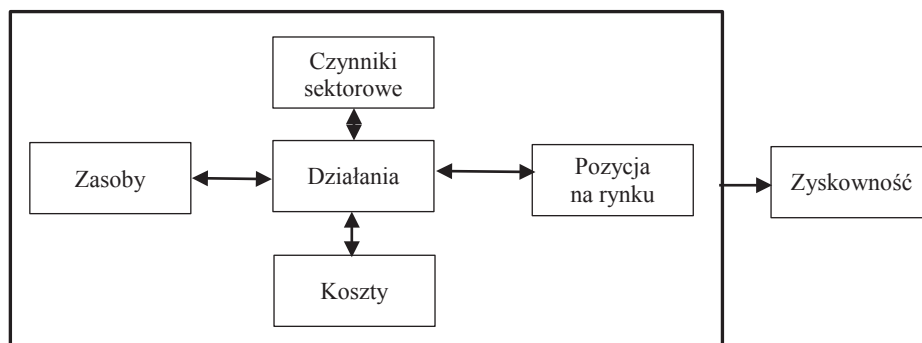
Jedną z pierwszych autorek akcentujących potrzebę takiego kształtowania modelu biznesowego, aby połączyć tworzenie wartości dla klientów z generowaniem wartości dla właścicieli przedsiębiorstwa, była J. Magretta [Magretta 2002]. Określiła ona model biznesowy jako opowieść, która wyjaśnia, w jaki sposób przedsiębiorstwo prowadzi działalność. W szczególności z istoty modelu biznesowego powinniśmy się dowiadywać, jakich klientów przedsiębiorstwo obsługuje, w jaki sposób jest tworzona wartość dla klienta, w jaki sposób przedsiębiorstwo generuje zysk, w jaki sposób przedsiębiorstwo dostarcza wartość klientom po uzasadnionych kosztach. Określiła ona również dwa podstawowe testy, które powinien wypełnić każdy model biznesowy. Pierwszy test dotyczy logiki tworzenia wartości dla klientów i pozyskiwania przychodów, a drugi test odnosi się do generowania zysku.

Podobnie następnii autorzy definiowali model biznesowy, wiążąc jego istotę z koniecznością osiągania zysku, a także rozszerzając go o nowe elementy. H. Chesbrough i R.S. Rosenbloom przez pojęcie modelu biznesowego rozumieją listę funkcji, które on wypełnia. Do tych funkcji zaliczyli: [Chesbrough, Rosenbloom 2002]:

- kreowanie wartości dla klientów poprzez zaoferowanie im określonej technologii zawartej w produkcie/usłudze,
- identyfikację segmentów rynku, do których ma być skierowana propozycja wartości, wraz z określeniem sposobu generowania przychodów,
- określenie struktury łańcucha wartości niezbędnej do kreowania i dystrybucji oferty (wartości) dla wybranych segmentów rynku wraz ze zdefiniowaniem komplementarnych zasobów potrzebnych do utrzymania pozycji przedsiębiorstwa w łańcuchu wartości,
- estymację struktury kosztów i potencjału zysku,
- opis pozycji przedsiębiorstwa w sieci wartości łączącej dostawców i klientów, a także innych kooperantów,
- sformułowanie strategii konkurencyjnej, dzięki której przedsiębiorstwo będzie mogło osiągnąć i utrzymać przewagę konkurencyjną na rynku.

Znamienną cechą tej definicji jest zawarcie strategii w pojęciu modelu biznesowego, a także brak zdefiniowanych relacji pomiędzy poszczególnymi funkcjami modelu biznesowego.

A. Afuah stwierdza z kolei, że model biznesowy jest funkcją pięciu zasadniczych komponentów, które zostały przedstawione na rys. 1.



Rys. 1. Model biznesowy według A. Afuaha

Źródło: [Afuah 2004, s. 10].

A. Afuah stwierdza, że w odniesieniu do działań przedsiębiorstwo musi dokonać trzech wyborów, odpowiadając na następujące pytania [Afuah 2004, s. 9]:

- Jakie działania przedsiębiorstwo zamierza wykonywać?
- W jaki sposób wybrane działania mają być wykonywane?
- Kiedy wybrane działania mają być wykonywane?

Odpowiedzi na te trzy pytania powinny zostać udzielone w taki sposób, aby było możliwe generowanie ponadprzeciętnej wartości dla klientów (strategia niskich kosztów lub wyróżniania) i zdobycie na rynku takiej pozycji, która umożliwi przechwycenie znacznej wartości (osiągnięcie ponadprzeciętnych zysków). W definicji

tej jest wyraźne nawiązanie do strategii konkurencji M. Portera, jak również do opracowanego przez niego łańcucha wartości. Ponadto metody analizy i oceny modelu biznesowego, które zaproponował A. Afuah w tej pozycji, odwołują się w dużej mierze do znanych metod analizy strategicznej i do tradycyjnych metod analizy finansowej.

Przedstawione poglądy na to, czym jest model biznesowy, wskazują, że stanowi on sposób prowadzenia działalności gospodarczej ukierunkowanej na generowanie satysfakcjonującej stopy zwrotu z kapitału dla właścicieli poprzez generowanie wartości dla klientów. Na sposób generowania wartości dla klientów wywiera wpływ wiele czynników, w tym różnego rodzaju zmiany zachodzące w otoczeniu biznesowym przedsiębiorstwa. Nowe modele biznesowe w określonych sektorach gospodarki lub na skrzyżowaniu różnych sektorów pojawiają się często jako skutek nowych technologii, zmian społeczno-kulturalnych, zmian regulacji prawnych i polityki gospodarczej, zmian dotyczących stanu gospodarki, a także wielu innych zmian zachodzących w szeroko rozumianym otoczeniu przedsiębiorstwa. Większość zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstw ma charakter przyrostowy, niewywołujący zasadniczych konsekwencji dla sposobu prowadzenia działalności gospodarczej. Do tych zmian przedsiębiorstwa mogą najczęściej stosunkowo łatwo i szybko dostosować działalność gospodarczą prowadzoną w ramach określonego modelu biznesowego. Istotne przesunięcia w strukturze sektorów gospodarki, które wynikają z powstawania i wdrażania nowych, innowacyjnych modeli biznesowych, są uwarunkowane zmianami o charakterze nieciągłym, które niekiedy stanowią strategiczne zaskoczenie dla menedżerów przedsiębiorstw. Zmiany otoczenia biznesowego o nieciągłym charakterze są często poprzedzone słabymi sygnałami, których wczesne wykrycie jest trudne, lecz jednocześnie daje większą szansę na przygotowanie skutecznej odpowiedzi ze strony przedsiębiorstwa. Odpowiedź ta może polegać albo na przygotowaniu obrony istniejącego modelu biznesowego, albo na jego odnowieniu i dostosowaniu do zmieniających się warunków prowadzenia działalności. Zatem jedną z istotnych ról rachunkowości zarządczej w odnowie modelu biznesowego jest zaprojektowanie i stosowanie metod umożliwiających stały i skuteczny monitoring oraz ocenę zmian zachodzących w otoczeniu biznesowym, szczególnie tych zmian, które są uwarunkowane słabymi sygnałami mogącymi prowadzić do pojawienia się nowych modeli biznesowych zagrażających pozycji istniejących przedsiębiorstw na rynku.

Celem artykułu jest przedstawienie metod skanowania otoczenia przedsiębiorstwa pod kątem identyfikacji sygnałów mogących mieć istotny wpływ na dany model biznesowy. Dokonany przegląd literatury wskazuje na osiągnięcie konsensusu w odniesieniu do tego, że model biznesowy odzwierciedla sposób generowania satysfakcjonującej stopy zwrotu z kapitału dla właścicieli poprzez generowanie wartości dla klientów. Pomiędzy tworzeniem wartości dla klientów a tworzeniem wartości dla właścicieli przedsiębiorstwa zachodzą relacje zwrotne. Na przykład, im wyższa cena za udostępnienie produktu w określonej formie, tym większą część wartości

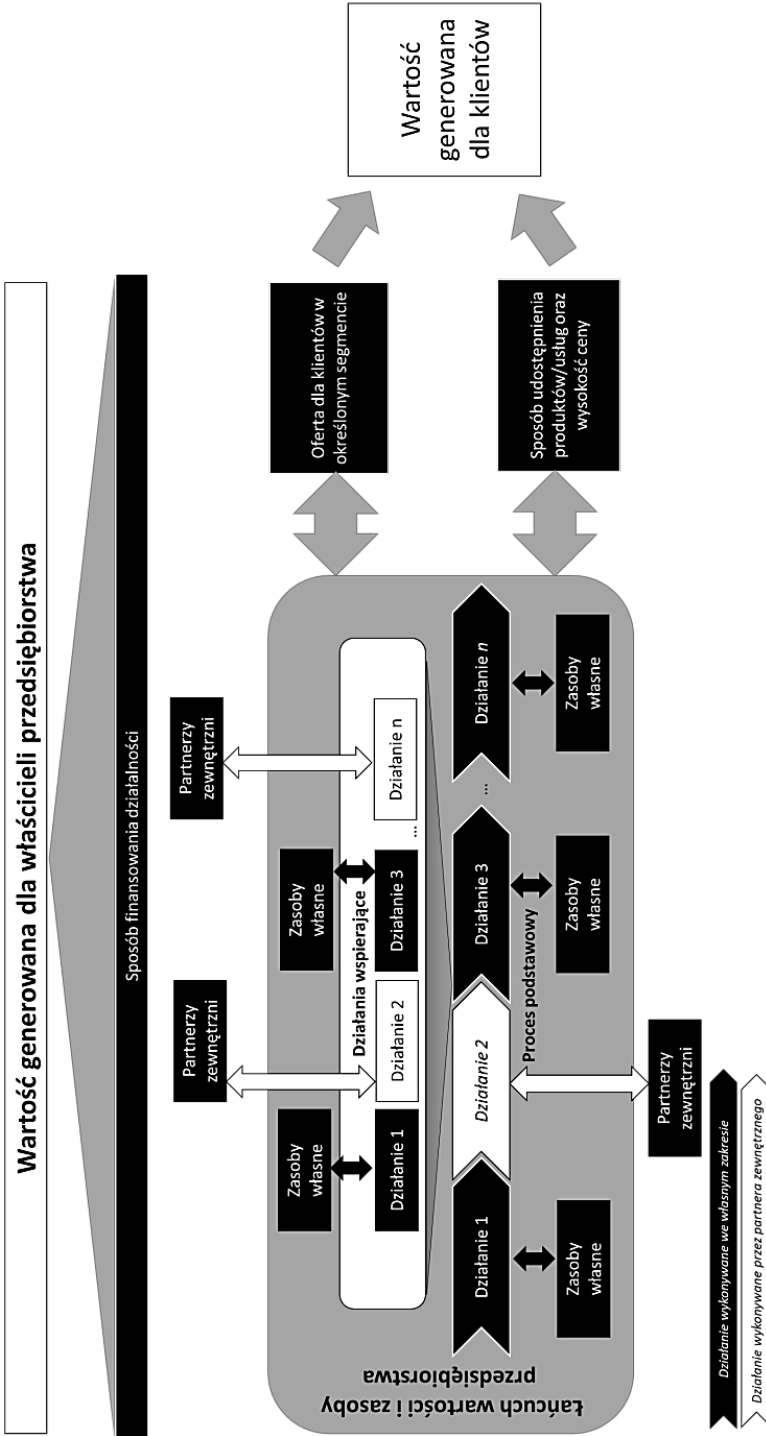
przechwyci przedsiębiorstwo, a mniejszą jego klienci. Podobnie im szerszy zakres funkcjonalności produktu przy stałej cenie, tym będzie wyższa wartość wytworzona dla klientów, przy mniejszej wartości przechwyconej przez przedsiębiorstwo, gdyż zazwyczaj dostarczenie szerszej funkcjonalności wiąże się z generowaniem dodatkowych kosztów. Takie same relacje dotyczą jakości produktu lub innych jego cech. To, jaką część wartości przechwyci przedsiębiorstwo przy ustalonych cechach produktu, sposobie jego udostępniania oraz wysokości ceny, zależy w dużej mierze od organizacji wewnętrznego łańcucha wartości, rozwoju kluczowych zasobów oraz relacji z partnerami zewnętrznymi. Organizacja łańcucha wartości oraz relacji z klientami wywiera przede wszystkim wpływ na wysokość i strukturę kosztów, ale także na cechy produktu lub sposób jego dystrybucji. Przedstawione rozważania pozwalają stwierdzić, że model biznesowy:

- przedstawia sposób generowania wartości dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa,
- wymaga zdefiniowania istotnych elementów składowych, od których zależy tworzenie wartości dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa, w tym:
  - cech i zakresu oferty dla określonych segmentów klientów,
  - sposobu udostępniania oferty i wysokości ceny,
  - wewnętrznego łańcucha wartości,
  - kluczowych zasobów niezbędnych do wykonywania działań w ramach wewnętrznego łańcucha wartości,
  - relacji z partnerami zewnętrznymi,
  - sposobu finansowania prowadzonej działalności,
- wymaga określenia wzajemnych relacji pomiędzy poszczególnymi elementami składowymi.

Przedstawiona definicja jest zgodna z koncepcją systemową modelu biznesowego, a także zawiera cechy podejścia holistycznego. Ujęcie systemowe i holistyczne w pełni oddaje istotę modelu biznesowego i jego związek z tworzeniem wartości zarówno dla klientów, jak i właścicieli przedsiębiorstwa. Schemat takiego ujęcia modelu biznesowego zaprezentowano na rys. 2.

Przedstawiona idea modelu biznesowego może znaleźć zastosowanie w odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa działającego zarówno w przestrzeni internetowej, jak i w tradycyjnej przestrzeni gospodarczej. Niemniej sposób zdefiniowania elementów składowych modelu biznesowego będzie inny w odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa. Model biznesowy jest bowiem tym, co pozwala przedsiębiorstwu wyróżnić się na rynku i osiągnąć przewagę konkurencyjną nad innymi podmiotami.

Zorganizowanie funkcjonowania podmiotu działającego zgodnie z nowym modelem biznesowym poprzedza moment rozpoczęcia działalności operacyjnej. Od tej chwili zarządzający nowym podmiotem potrzebują określonego zasilania informacyjnego, które umożliwiłoby:



Rys. 2. Schemat modelu biznesowego  
Źródło: opracowanie własne.

- ocenę postępów na drodze realizacji celów, które zostały wytyczone na etapie projektowania modelu biznesowego,
- motywowanie pracowników do osiągnięcia jak najlepszych wyników w określonych warunkach,
- doskonalenie modelu biznesowego, prowadzące do skuteczniejszej realizacji celów w określonych warunkach wewnętrznych i zewnętrznych,
- dostosowywanie modelu biznesowego do zmieniających się uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych, które nie mają jednak charakteru radykalnego, co mogłoby być przesłanką do kolejnej jego odnowy.

Tego typu zasilanie informacyjne może zapewnić odpowiednio zaprojektowany i wdrożony system pomiaru i zarządzania dokonaniem (*performance measurement/management system*). Celem tego artykułu jest zatem przedstawienie relacji między modelem biznesowym a systemem zarządzania dokonaniem, a także roli tego systemu w korygowaniu i doskonaleniu modelu biznesowego wraz ze zmieniającymi się uwarunkowaniami zewnętrznymi i wewnętrznymi prowadzonej działalności.

## 2. Istota systemu zarządzania dokonaniem

G. Cokins określa zarządzanie dokonaniem (*performance management*) jako system wspomagający przełożenie planów na realne efekty [Cokins 2009, s. 9]. Wskazuje jednocześnie, że system zarządzania dokonaniem ma wspomagać realizację strategii. Integralną częścią strategii jest natomiast model biznesowy przedsiębiorstwa, który stanowi przedmiot wyboru strategicznego. Oznacza to, że system zarządzania dokonaniem ma wspomagać osiągnięcie celów przedsiębiorstwa działającego w ramach określonego modelu biznesowego. Przekładanie planów na realne efekty jest możliwe przez dostosowywanie działalności przedsiębiorstwa do zmieniających się uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych, a także przez jej ciągłe doskonalenie. G. Cokins uważa także, że zarządzanie dokonaniem nie jest nową koncepcją, a raczej jest pewną ideą integrującą dobrze znane w rachunkowości zarządczej narzędzia, jak mapowanie strategii, szereg tablic dokonań, rachunek kosztów, w tym rachunek kosztów działań, budżetowanie, prognozowanie, zarządzanie relacjami z klientami, zarządzanie łańcuchem dostaw i szereg innych. Siłą koncepcji zarządzania dokonaniem jest integracja tych wszystkich narzędzi, co umożliwi ich skuteczniejsze wykorzystanie, w tym w analizach predykcyjnych.

Również A. de Waal wskazuje, że system zarządzania dokonaniem ma przede wszystkim wspomagać realizację strategii. Według tego autora zarządzanie dokonaniem jest procesem, w którym sterowanie organizacją odbywa się przez definiowanie misji, strategii i celów organizacji, podlegających pomiarowi przy wykorzystaniu krytycznych czynników sukcesu i kluczowych mierników dokonań (KPI – *Key Performance Indicators*). Pomiar jest wykonywany po to, aby podejmować skuteczne działania korekcyjne mające za zadanie utrzymanie organizacji na drodze do realizacji jej celów [Waal 2007, s. 19].

Z zarządzaniem dokonaniaми nierozzerwalnie związany jest pomiar dokonań. Można wręcz stwierdzić, że pomiar dokonań jest integralną częścią systemu zarządzania dokonaniaми, który jest pojęciem szerszym. A. Neely wraz z innymi autorami zdefiniował pojęcie pomiaru dokonań, miernika dokonań i systemu pomiaru dokonań [Neely i in. 1995]. Według tych autorów:

- pomiar dokonań może być zdefiniowany jako proces kwantyfikacji wydajności i efektywności wykonywanych działań,
- miernik dokonań może być zdefiniowany jako miara wykorzystywana do kwantyfikacji wydajności i efektywności wykonywanych działań,
- system pomiaru dokonań może być określony jako zespół mierników wykorzystywanych do kwantyfikacji wydajności i efektywności wykonywanych działań.

W innym miejscu A. Neely określa pomiar dokonań jako zrównoważony i dynamiczny system, który ma wspomagać podejmowanie decyzji poprzez gromadzenie, ocenę i analizę informacji [Neely, Adams, Kennerley 2002].

Pomiar dokonań umożliwia identyfikację i ocenę odchyleń między wytyczonymi celami a osiągniętymi rezultatami oraz identyfikację krytycznych odchyleń, które wymagają określonej reakcji, po to, aby utrzymać kurs przedsiębiorstwa na osiągnięcie wytyczonych celów lub dokonać ich weryfikacji. Pomiar dokonań jest zatem warunkiem koniecznym wdrożenia systemu zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa. System ten nie funkcjonuje jednak w próżni. Wręcz przeciwnie, kształt systemu zarządzania dokonaniaми jest uzależniony od organizacji przedsiębiorstwa, jego strategii oraz otoczenia, w którym działa przedsiębiorstwo [Melnik i in. 2014]. Do tych elementów determinujących system zarządzania dokonaniaми należy również dodać kształt modelu biznesu.

### **3. Projektowanie systemu zarządzania dokonaniaми a model biznesowy przedsiębiorstwa**

Na projektowanie, wdrożenie i stosowanie systemu zarządzania dokonaniaми można spojrzeć jak na pewnego rodzaju proces, który jest realizowany w przedsiębiorstwach w sposób ciągły. W literaturze wskazywane są różne podejścia do projektowania, wdrożenia i stosowania systemu zarządzania dokonaniaми. Najczęściej podawane są etapy procesu projektowania i wdrożenia systemu zarządzania dokonaniaми, które są ułożone w kolejności chronologicznej. W odniesieniu do tego zagadnienia M. Bourne, J. Mills i inni wymieniają trzy podstawowe fazy [Bourne i in. 2000, s. 757]:

- zaprojektowanie mierników dokonań (*performance measures*),
- implementacja mierników dokonań,
- wykorzystywanie mierników dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Wymienieni autorzy wskazują również na to, że pierwszy z wyszczególnionych etapów powinien być poprzedzony określeniem konkretnych celów dla poszczegól-

nych jednostek biznesowych, właścicieli procesów itd. Ponadto cele te powinny wynikać ze strategii przedsiębiorstwa. Konieczność zdefiniowania celów na podstawie strategii przedsiębiorstwa jest również akcentowana przez innych autorów (np. [Garengo, Biazzo, Bititci 2005; Melnyk i in. 2014]).

N. Rasmussen wraz z pozostałymi autorami zdefiniowali szereg kroków zmierzających do zaprojektowania, wdrożenia i stosowania tablicy dokonań (*dashboard*), która stanowi zestaw mierników pogrupowanych w ramach określonych kategorii, a jej zadaniem jest dostarczanie informacji przydatnych w monitorowaniu i sterowaniu przedsiębiorstwem. System zarządzania dokonaniem opiera się na tablicy dokonań. Do zasadniczych etapów tego procesu zaliczyli oni [Rasmussen, Chen, Bansal 2009, loc. 539, e-book]:

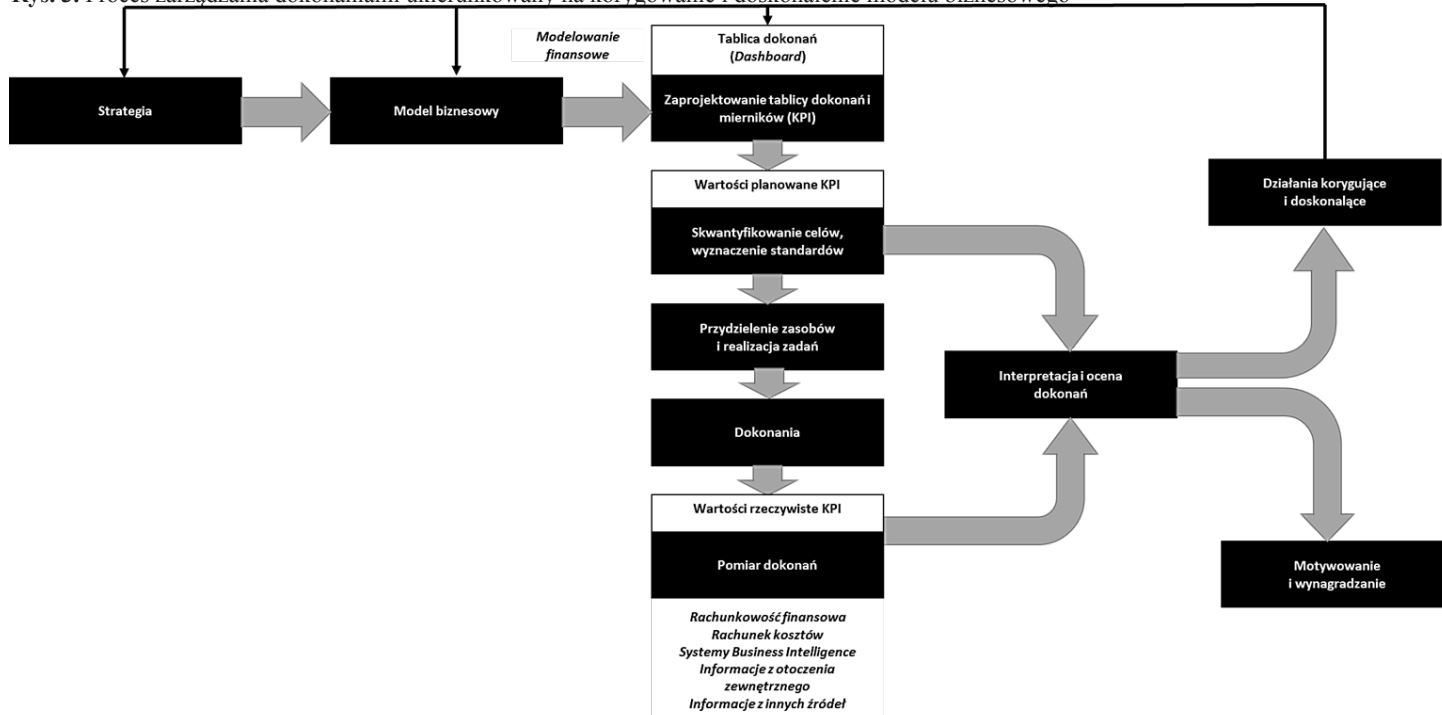
- powołanie zespołu projektowego,
- zidentyfikowanie i uzgodnienie strategii przedsiębiorstwa i jego taktyki,
- zaprojektowanie układu tablicy dokonań,
- dostosowanie układu tablicy dokonań do struktury organizacyjnej,
- zaprojektowanie listy mierników dokonań (KPI),
- testowanie mierników dokonań,
- wybór kluczowych mierników dokonań,
- wybór sposobu prezentacji mierników umiejscowionych w tablicy dokonań,
- przygotowanie formalnych dokumentów związanych z wdrożeniem zarządzania dokonaniem,
- rozpoczęcie wdrożenia i stosowania zarządzania dokonaniem.

Przywołane propozycje etapów projektowania, wdrożenia i stosowania systemu zarządzania dokonaniem odnoszą się przede wszystkim do istniejących przedsiębiorstw, które funkcjonują na rynku od dłuższego czasu. Nawiązują one do strategii i struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, ale nie odnoszą się do jego modelu biznesowego. Tym bardziej nie odnoszą się one do projektowania i wdrażania systemu zarządzania dokonaniem w nowo powstałych przedsiębiorstwach, które rozpoczynają działalność zgodnie z nowo zaprojektowanym modelem biznesowym. Pojawia się zatem problem, jakie powinno być podejście do zaprojektowania i wdrożenia systemu zarządzania dokonaniem, a następnie jego stosowania w przedsiębiorstwach rozpoczynających działalność zgodnie z nowym modelem biznesowym. Propozycję podejścia do tego zagadnienia zaprezentowano na rys. 3.

Zgodnie z przywołanymi wcześniej definicjami systemu zarządzania dokonaniem punktem wyjścia do wytyczenia celów przedsiębiorstwa jest jego strategia. Ma ona charakter nadrzędny względem modelu biznesowego, przy czym sam model jest integralną częścią strategii i stanowi przedmiot strategicznego wyboru. W takim ujęciu strategia ma charakter ogólny i rozstrzyga przede wszystkim o ramach prowadzonej działalności, rynkach, na których przedsiębiorstwo zamierza prowadzić działalność, zarówno co do ich rodzaju, jak i zasięgu geograficznego, wreszcie o pożądanym udziale w rynku. Model biznesowy, jako integralna część strategii, określa natomiast sposób osiągnięcia ogólnych zamierzeń strategicznych. Sposób ten wyraża



Rys. 3. Proces zarządzania dokonaniem ukierunkowany na korygowanie i doskonalenie modelu biznesowego



Źródło: opracowanie własne.

się w odpowiednio zaprojektowanym modelu biznesowym, w ramach którego następuje rozstrzygnięcie co do kształtu oferty dla klientów i sposobu jej udostępnienia klientom, organizacji łańcucha wartości, rodzaju działań wykonywanych przy wykorzystaniu własnych zasobów i we współpracy z partnerami biznesowymi oraz co do źródeł pozyskania kapitału na finansowanie działalności. Projekt modelu biznesowego musi również określać wzajemne relacje i powiązania między jego składowymi częściami.

Projekt modelu biznesowego podlega ocenie, głównie z wykorzystaniem metod z obszaru modelowania finansowego, rachunku kosztów łańcucha wartości, a także metod empirycznego testowania. Podjęcie decyzji o wdrożeniu modelu biznesowego, czyli rozpoczęciu działalności gospodarczej zgodnie z jego projektem, następuje na podstawie skwantyfikowanych celów odnoszących się do wszystkich jego wymiarów w postaci sporządzonego modelu finansowego. Model biznesowy jest wdrażany wówczas, gdy z wykonanej oceny wynika, że podmiot działający zgodnie z jego projektem będzie w stanie tworzyć satysfakcjonującą wartość dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa. Zatem z opracowanego modelu finansowego wynikają minimalne, skwantyfikowane cele do osiągnięcia w najbliższej perspektywie czasowej. Ze względu na fazę rozwoju działalności przedsiębiorstwa wartości z modelu finansowego dotyczące przychodów i wyników finansowych nie powinny być traktowane jako wartości docelowe, lecz minimalne. W początkowej fazie działalności na pierwszy plan wysuwa się wzrost przychodów i wyników finansowych oraz dążenie do osiągnięcia w jak najkrótszym czasie progu rentowności.

Kształt modelu biznesowego, w tym jego poszczególnych części składowych oraz relacji pomiędzy nimi, determinuje projekt systemu zarządzania dokonaniem, w tym:

- układ tablicy dokonań (*dashboard*),
- liczbę i rodzaj celów oraz mierników dokonań (KPI),
- relacje między celami i miernikami dokonań (KPI),
- sposób kaskadowania celów i mierników dokonań na niższe poziomy organizacji.

Poszczególne części tablicy dokonań i ich układ powinny odzwierciedlać projekt modelu biznesowego. Z kolei relacje między celami i miernikami stanowią odwzorowanie i wizualizację relacji między poszczególnymi częściami modelu biznesowego. Cele i mierniki dokonań powinny być ze sobą powiązane na zasadzie relacji przyczynowo-skutkowych, co oznacza, że osiągnięcie celu w jednym obszarze przyczynia się do osiągnięcia celów w innych obszarach. Zgodnie z holistycznym ujęciem modelu biznesowego stanowi on system powiązanych ze sobą części składowych. Układ tablicy dokonań oraz powiązań między celami i miernikami dokonań w niej zawartych umożliwia praktyczne wypełnienie holistycznej idei modelu biznesowego. Tablica dokonań może stanowić wizualizację relacji między poszczególnymi częściami modelu biznesowego przez powiązanie na zasadzie relacji przyczynowo-skutkowych celów i mierników dokonań w niej zawartych.

W ostatnich trzydziestu latach powstało wiele koncepcji różnorodnych kart czy tablic dokonań. Wystarczy wymienić m.in. następujące:

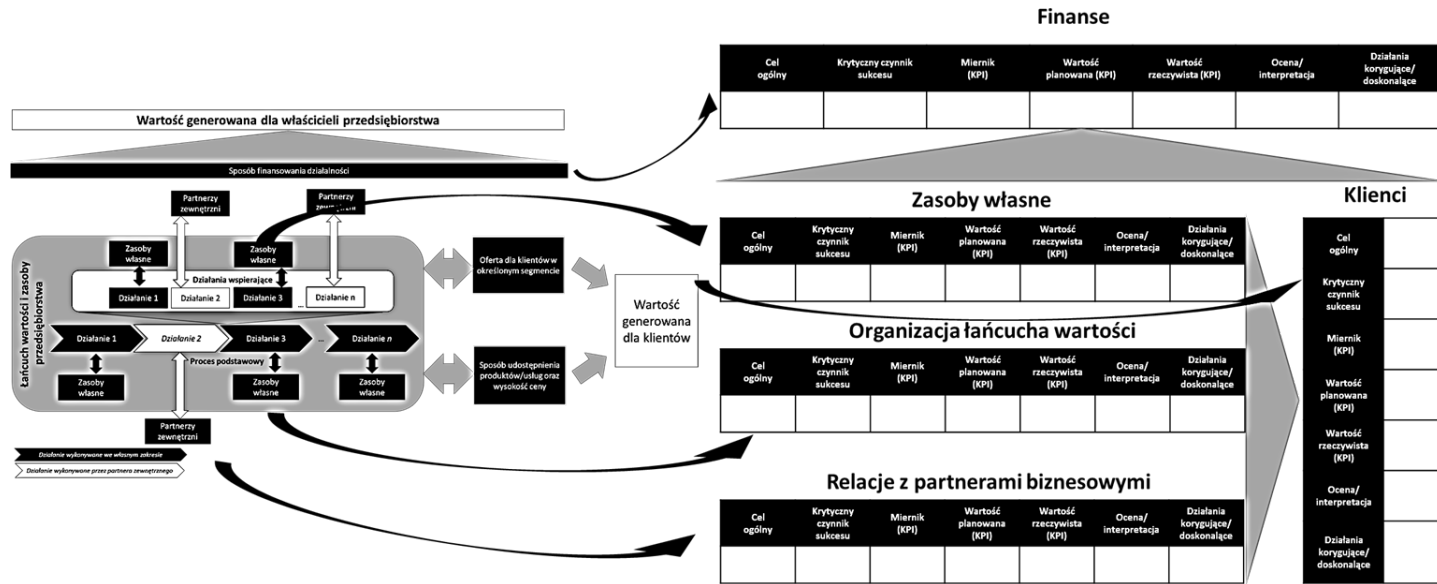
- tablica rozdzielcza *tableau de bord* [Lebas 1994],
- macierz pomiaru dokonań Keegana (*Performance Measurement Matrix*) [Keegan, Eiler, Jones 1989],
- system pomiaru dokonań Lyncha i Crossa [Lynch, Cross 1991],
- system zarządzania dokonaniami dla przedsiębiorstw usługowych [Fitzgerald i in. 1991],
- zrównoważona karta wyników [Kaplan, Norton 1996],
- zintegrowany system pomiaru dokonań [Bititci, Carrie, McDevitt 1997],
- model PRISM [Neely, Adams, Kennerley 2002],
- zintegrowany pomiar dokonań [Laitinen 1996],
- karta wyników Kanji [Kanji 2002].

Nie jest celem artykułu szczegółowe przedstawienie istoty wszystkich wymienionych kart dokonań, ich dokładna prezentacja dokonań znajduje się m.in. w opracowaniach B. Nity [Nita 2009] i P. Garengo oraz pozostałych autorów [Garengo, Biazzo, Bititci 2005].

Każdą z wymienionych kart dokonań można dostosować na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem przez pryzmat modelu biznesowego. Niemniej jednak, nawiązując do wcześniejszych stwierdzeń, można również zastosować podejście, w którym opracowywana tablica dokonań będzie ściśle dostosowana do specyfiki danego modelu biznesowego i jego układu. Takie podejście polega na tzw. uszyciu tablicy dokonań na miarę, czyli na zastosowaniu teorii uwarunkowań sytuacyjnych. Ogólny schemat tablicy dokonań zgodny z istotą modelu biznesowego zaprezentowano na kolejnym rys. 4.

Zaprezentowany układ tablicy dokonań odzwierciedla zasadnicze elementy modelu biznesowego oraz powiązania pomiędzy nimi. Układ ten jest jedynie propozycją tablicy dokonań, która ściśle nawiązuje do definicji modelu biznesowego. Nie w każdym jednak przypadku znaczenie poszczególnych elementów modelu biznesowego jest tak samo istotne w tworzeniu wartości dla klientów oraz dla właścicieli przedsiębiorstwa. Wówczas układ tablicy dokonań powinien zostać dostosowany do określonych uwarunkowań sytuacyjnych, w których większy akcent może być położony na dokonania osiągnięte w ramach określonych wymiarów, np. w ramach współpracy z partnerami biznesowymi lub w odniesieniu do organizacji łańcucha wartości czy jakiegoś innego wymiaru związanego z modelem biznesowym.

Przedstawiony układ tablicy dokonań nawiązuje do zrównoważonej karty wyników R.S. Kaplana i D. Nortona. Z pięciu wymiarów przedstawionej tablicy cztery występują również w zrównoważonej karcie wyników, w tym perspektywy finansowa, klientów, organizacji łańcucha wartości (odpowiednik perspektywy procesów wewnętrznych) i zasobowa (odpowiednik perspektywy uczenia się i wzrostu). W każdym z wymienionych wymiarów tablicy dokonań umieszcza się cele i mierniki związane z odpowiednim elementem modelu biznesowego. Niemniej jednak przedsta-



Rys. 4. Powiązanie modelu biznesowego z układem tablicy dokonań (dashboard)

Źródło: opracowanie własne.

wiona tablica dokonań zawiera dodatkowo piąty wymiar odnoszący się do zarządzania relacjami z partnerami biznesowymi. Rola tego obszaru w zdobywaniu i utrzymywaniu przewagi konkurencyjnej w wielu modelach biznesowych wysuwa się na pierwszy plan, szczególnie w przypadkach zlecenia zadań produkcyjnych podmiotom zlokalizowanych w krajach o niskich kosztach, ale nie tylko w tych sytuacjach. Dotyczy to również przypadków podejmowania współpracy z partnerami posiadającymi określone przewagi w wybranych ogniwach łańcucha wartości, np. z powodu posiadanych kompetencji lub osiągniętej skali działania. Planowanie, kontrola i sterowanie relacjami z partnerami biznesowymi były do tej pory poza szczególnym obszarem zainteresowania rachunkowości zarządczej. To podejście wymaga korekty polegającej na wyodrębnieniu obszaru zarządzania dokonaniaми ukierunkowanego na relacje z partnerami biznesowymi, szczególnie w sytuacjach, gdy model biznesowy bazuje w dużej mierze na współpracy z kooperantami zewnętrznymi. W tej perspektywie pomiar dokonań powinien być ukierunkowany na efektywność relacji z partnerami biznesowymi, skuteczność i sprawność realizowanych wspólnie działań.

Należy zaznaczyć, że w przedstawionej tablicy dokonań nie znajduje się perspektywa innowacyjna jako odrębny obszar dokonań podlegający pomiarowi. Wynika to z dwóch zasadniczych czynników. Po pierwsze, pomiar dokonań w obszarze innowacyjności na tyle odznacza się odmiennieścią, że powinien być objęty odrębnym procesem zarządczym. Model biznesowy jest efektem procesu innowacyjności, szczególnie w odniesieniu do innowacji radykalnych. Po drugie, w trakcie prowadzenia działalności w ramach nowego modelu biznesowego innowacje przyrostowe mogą być uwzględniane w różnych jego częściach. Zatem efekty innowacyjności przyrostowej mogą być uwzględniane w różnych wymiarach tablicy dokonań odnoszących się do poszczególnych części modelu biznesowego. Innowacyjność przyrostowa nie zmienia zasadniczych elementów modelu biznesowego, lecz może prowadzić do jego doskonalenia lub dostosowywania do zmieniających uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych. Podobne zdanie dotyczące pomiaru dokonań w obszarze innowacyjności wyraża G. Cokins. Stwierdza on, że dokonania w obszarze innowacyjności powinny zostać objęte odrębnym procesem, a ponadto efekty innowacyjności zawierają się we wszystkich innych wymiarach pomiaru dokonań [Cokins 2009, s. 17].

W każdym wymiarze dokonań przedstawionej tablicy zawierają się następujące elementy:

- cele ogólne, przedstawione w formie opisowej,
- krytyczne czynniki sukcesu związane z osiągnięciem danego celu,
- miernik realizacji celu wyrażony w określonej formule (KPI),
- planowane wartości mierników, odzwierciedlające cel skwantyfikowany, który powinien wynikać z opracowanego modelu finansowego, przyjętych w nim założeń, kosztów łańcucha wartości itp.,
- rzeczywiste wartości mierników, które są efektem pomiaru dokonań dokonywanego w określonych, cyklicznych odstępach czasu,

- ocena i interpretacja odchyłań między wartościami rzeczywistymi a planowanymi,
- specyfikacja działań doskonalących model biznesowy lub go korygujących, które są określane na podstawie interpretacji osiągniętych dokonań.

Na tablicy dokonań bazuje cały proces zarządzania dokonaniem ukierunkowany na doskonalenie lub korygowanie modelu biznesowego. Tablica dokonań zawiera najważniejsze cele wynikające ze strategii i opracowanego modelu biznesowego, który służy jej realizacji. Kwantyfikacja celów zawartych w tablicy dokonań powinna być ściśle powiązana z założeniami przyjętymi w modelu finansowym i z zawartymi w nim wartościami podstawowych kategorii finansowych i ekonomicznych. Wreszcie formuły mierników dokonań powinny być tak skonstruowane, aby poprawnie odzwierciedlały stopień osiągania celów. Podstawą oceny i interpretacji osiąganych dokonań przedstawianych w tablicy są wytyczone cele, a także uwarunkowania zewnętrzne. Jeżeli one ulegają zmianie, to musi nastąpić korekta wytyczonych celów, w tym aktualizacja modelu finansowego i założeń, na których on bazuje. Aktualizacja modelu finansowego powinna być prowadzona sukcesywnie, w określonych odstępach czasu, co umożliwi stwierdzenie, czy dany model biznesowy znajduje się nadal na ścieżce tworzenia wartości dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa. Interpretacja i ocena osiągniętych dokonań jest podstawą do wytyczania działań korygujących model biznesowy oraz go doskonalących. Efektem procesu zarządzania dokonaniem może być zatem korekta modelu biznesowego lub jego poszczególnych części składowych. Wynika z tego, że między procesem zarządzaniem dokonaniem a kształtem modelu biznesowego zachodzi sprzężenie zwrotne.

Cele i kluczowe mierniki dokonań zawarte w analizowanej tablicy dokonań podlegają często kaskadowaniu. Proces kaskadowania celów i mierników polega na:

- określeniu zasadniczych celów, które mają być osiągnięte w ramach danego modelu biznesowego wraz z kluczowymi miernikami dokonań, zgodnie z zasadami przedstawionymi wcześniej,
- zdefiniowaniu niższych poziomów zarządzania, które będą objęte systemem zarządzania dokonaniem,
- określeniu celów do osiągnięcia na niższych poziomach zarządzania i ich powiązań z celami zasadniczymi z tablicy dokonań,
- zdefiniowaniu mierników dokonań umożliwiających pomiar i ocenę postępów na drodze do osiągnięcia celów na niższych poziomach zarządzania.

Kaskadowanie celów i kluczowych mierników dokonań z tablicy dokonań polega zatem na zejściu z systemem zarządzania dokonaniem na niższy poziom w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Ideę kaskadowania celów i mierników zaprezentowano na rys. 5.

N. Rasmussen i pozostali autorzy wyróżnili dwa typy tablic dokonań, tj.:

- strategiczną tablicę dokonań, w której zawarte są cele strategiczne i kluczowe mierniki dokonań,
- taktyczne i operacyjne tablice dokonań, których zadaniem jest przeniesienie systemu zarządzania dokonaniem na niższy poziom struktury organizacyjnej.



Rys. 5. Kaskadowanie tablicy dokonań i mierników dokonań

Źródło: [Rasmussen, Chen, Bansal 2009, loc. 512, e-book].

Przedstawiona na rys. 4 tablica, umożliwiająca pomiar dokonań w ramach nowego modelu biznesowego, odpowiadałaby strategicznej tablicy dokonań według koncepcji N. Rasmussena i innych. Zejście z system zarządzania dokonaniami na niższe poziomy organizacji wymaga opracowania taktycznych i operacyjnych tablic dokonań dla poszczególnych departamentów, działów w ramach departamentów czy wreszcie dla poszczególnych zespołów lub nawet stanowisk pracy. Zakres kaskadowania celów i mierników ze strategicznej tablicy dokonań powinien być rozstrzygnięty przed rozpoczęciem tego procesu. Istotne jest, aby cele i mierniki dokonań na niższych poziomach zarządzania były powiązane na zasadzie relacji przyczynowo-skutkowych z celami i kluczowymi miernikami ze strategicznej tablicy dokonań. Zatem istnieją dwa wymiary relacji przyczynowo-skutkowych między celami i miernikami dokonań, tj.:

- wymiar poziomy – relacje przyczynowo-skutkowe wiążące cele i mierniki dokonań umieszczone na danym poziomie zarządzania (np. relacje przyczynowo-skutkowe wiążące cele i kluczowe mierniki dokonań w poszczególnych perspektywach strategicznej tablicy dokonań),
- wymiar pionowy – relacje przyczynowo-skutkowe wiążące cele i mierniki dokonań umieszczone na różnych poziomach zarządzania.

W odniesieniu do przedsiębiorstwa rozpoczynającego działalność w ramach nowego modelu biznesowego należy wskazać, że kaskadowanie systemu zarządzania dokonaniami jest uzależnione od fazy cyklu rozwoju organizacji. W początkowym okresie, po wdrożeniu nowego modelu biznesowego, nowy podmiot jest najczęściej małym lub średnim przedsiębiorstwem, co oznacza, że na tym etapie jego struktura organizacyjna nie jest jeszcze złożona lub zasadniczo rozbudowana. W tej fazie cy-

klu życia przedsiębiorstwo skupia się przede wszystkim na wzroście, zdobywaniu nowych klientów i jak najszybszym osiągnięciu progu rentowności. Stopień sformalizowania działalności jest dużo mniejszy niż w późniejszych etapach rozwoju przedsiębiorstwa. W tej początkowej fazie system zarządzania dokonaniem może być prowadzony wyłącznie przy wykorzystaniu strategicznej tablicy dokonań bez konieczności jej kaskadowania na niższe poziomy struktury organizacyjnej. Dzięki temu uzyskuje się większą elastyczność działania, która jest konieczna w początkowej fazie działalności w ramach nowego modelu biznesowego, z zapewnieniem kadry zarządzającej informacji o osiągniętych dokonaniach.

Wraz ze wzrostem przedsiębiorstwa działającego w ramach nowego modelu biznesowego rośnie złożoność i rozpiętość struktury organizacyjnej. Wymaga to również zwiększenia stopnia sformalizowania zarządzania, wdrożenia wielu procedur i zasad postępowania. Wzrost stopnia sformalizowania zarządzania wymaga również innego podejścia do pomiaru i oceny dokonań na niższych poziomach struktury organizacyjnej. W tej sytuacji zachodzi konieczność kaskadowania zasadniczych celów i kluczowych mierników dokonań na niższe poziomy struktury organizacyjnej. Kaskadowanie celów i kluczowych mierników dokonań pozwala na ocenę wkładu poszczególnych departamentów, działów czy zespołów w realizację zasadniczych celów, które powinny zostać osiągnięte w ramach danego modelu biznesowego.

#### **4. Konkluzje końcowe**

Model biznesowy ewoluuje. W wyniku zmian w otoczeniu zewnętrznym, a także w ramach struktury wewnętrznej przedsiębiorstwa, zmieniają się poszczególne elementy modelu biznesowego oraz relacje między nimi. Może nastąpić rozszerzenie lub zawężenie oferty skierowanej do klientów, wysokość cen za poszczególne elementy oferty lub sposób ich określania. Niektóre działania w ramach łańcucha wartości, wykonywane do tej pory samodzielnie, mogą zostać zlecone na zewnątrz, o ile przedsiębiorstwo dostrzeże przewagę ze współpracy z nowym partnerem biznesowym w stosunku do realizacji określonych działań we własnym zakresie. Relacje z partnerami biznesowymi również mogą ulegać weryfikacji, jak również może dochodzić do nawiązywania nowych aliansów lub współpracy w ramach określonych dziedzin. Wreszcie ewolucji mogą podlegać zasoby wykorzystywane do wykonywania działań we własnym zakresie, jak również mogą się zmienić sposób i struktura finansowania działalności.

Wszystkie zmiany zachodzące w otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznych strukturach przedsiębiorstwa wpływają na kształt modelu biznesowego, a ten z kolei oddziałuje na strukturę systemu zarządzania dokonaniem. Należy jednak zaznaczyć, że jest tutaj mowa o zmianach, które nie mają znamion radykalnych, a zatem mogą zostać uwzględnione w ramach istniejącego modelu biznesowego. Zmiany radykalne, istotnie oddziałujące na poszczególne elementy modelu biznesowego, mogą być



wszakże przesłanką do jego odnowy, która jest równoznaczna z koniecznością zaprojektowania nowego systemu zarządzania dokonaniaми.

Z drugiej strony przesłanką do modyfikacji modelu biznesowego i jego poszczególnych części mogą być wyniki pomiaru dokonań i ich oceny. Jeżeli mierniki dokonań zasadniczo odbiegają od wyznaczonych celów, szczególnie w przypadku powstawania odchyłeń negatywnych, może to wskazywać na konieczność zmian w modelu biznesowym. Gdy zakres oferty nie zostanie przychylenie przyjęty przez klientów, co zostanie odzwierciedlone w miernikach związanych ze sprzedażą czy obsługą klienta, wówczas powinna nastąpić jej korekta. To samo stwierdzenie odnosi się do innych elementów modelu biznesowego. Zatem system pomiaru i zarządzania dokonaniaми oddziałuje na kształt modelu biznesowego i relacje między jego elementami.

Zaprezentowane rozważania pozwalają stwierdzić, że model biznesowy ewoluuje, a z nim powinien ewoluować system zarządzania dokonaniaми. Oznacza to, że system zarządzania dokonaniaми powinien mieć charakter dynamiczny. Początkowy kształt i struktura systemu zarządzania dokonaniaми są zdeterminowane kształtem modelu biznesu, jego zasadniczych elementów i relacji między nimi. Wraz z upływem czasu zmiana uwarunkowań zewnętrznych prowadzonej działalności może doprowadzić do weryfikacji modelu biznesowego. Sygnały o koniecznej weryfikacji modelu biznesowego mogą również pochodzić z informacji dostarczanych przez system zarządzania dokonaniaми. Zatem między modelem biznesowym przedsiębiorstwa a systemem zarządzania dokonaniaми zachodzi sprzężenie zwrotne.

## Literatura

- Afuah A., 2004, *Business Models. A Strategic Management Approach*, McGraw-Hill, Irwin, New York.
- Bititci U.S., Carrie A.S., McDevitt L., 1997, *Integrated performance measurement systems: A development guide*, International Journal of Operations and Production Management, 17.
- Bourne M., Mills J., Wilcox M., Neely A., Platts K., 2000, *Designing, implementing and updating performance measurement systems*, International Journal of Operations & Production Management, vol. 20, no. 7.
- Chesbrough H., Rosenbloom R.S., 2002, *The role of the business model in capturing value from innovation: Evidence from Xerox corporation's technology spin-off companies*, Industrial and Corporate Change, 11(3), s. 529.
- Cokins G., 2009, *Performance Management. Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk and Analytics*, John Wiley&Sons, Inc., New Jersey.
- Garengo P., Biazzo S., Bititci U.S., 2005, *Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda*, International Journal of Management Reviews, vol. 7, iss. 1, s. 25-47.
- Kanji G.K., Moura S., 2002, *Kanji's business scorecard*, Total Quality Management, no. 13(1).
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *Translating Strategy Into Action. Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston.
- Keegan D.P., Eiler R.G., Jones C.R., 1989, *Are your performance measures obsolete?*, Management Accounting, no. 70.

- Laitinen E., 1996, *Framework for Small Business Performance Measurement System: Towards Integrated PM System*, Research Papers of the University of Vaasa, Finland.
- Lebas M., 1994, *Managerial accounting in France: Overview of past tradition and current practice*, *The European Accounting Review*, 3 (3).
- Lynch R., Cross K., 1991, *Measure Up! Yardstick for Continuous Improvement*, Blackwell, Cambridge.
- Magretta J., 2002, *Why business models matter*, *Harvard Business Review*, May.
- Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J., Andersen B., 2014, *Is Performance measurement and management fit for the future?*, *Management Accounting Research*, 25.
- Neely A.D., Adams C., Kennerley M., 2002, *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Stakeholder Relationship*, Prentice Hall, London.
- Neely A.D., Mills J.F., Gregory M.J., Platts K.W., 1995, *Performance measurement system design – a literature review and research agenda*, *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 15, no. 4.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Rasmussen N., Chen C.Y., Bansal M., 2009, *Business Dashboards. A Visual Catalog for Design and Deployment*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
- Timmers P., 1999, *Business Models for Electronic Commerce*, John Wiley & Sons Ltd., Chichester.
- Waal A. de, 2007, *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, New York.