

**Marcin Wierzbński**

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

---

**RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA  
A ODNOWA MODELU BIZNESOWEGO  
PRZEDSIĘBIORSTWA. UJĘCIE SYNTETYCZNE**

---

**MANAGEMENT ACCOUNTING  
VS. BUSINESS MODEL RENEWAL.  
SYNTHETIC DEPICTION**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.513.42

**Streszczenie:** Autor artykułu podejmuje problem dotyczący możliwości informacyjnego wspomagania procesu odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa przez narzędzia z obszaru rachunkowości zarządczej. Celem opracowania jest zatem wykazanie, że rachunkowość zarządcza dysponuje narzędziami, które mogą być wykorzystane do informacyjnego wspomagania podejmowania decyzji w każdym z etapów odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa. W pierwszej części została przedstawiona istota modelu biznesowego, a także cel artykułu. W kolejnej części zaprezentowano definicję odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa, która wpisuje się w odnowę strategiczną. W trzeciej części opracowania zaprezentowano możliwości wykorzystania narzędzi z obszaru rachunkowości zarządczej w poszczególnych etapach odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa.

**Słowa kluczowe:** model biznesowy, odnowa, rachunkowość zarządcza.

**Summary:** In the article the author tries to scrutinize the problem regarding information supporting business model renewal by management accounting instruments. The aim of the article is to prove that management accounting possesses instruments that can be used to information support of decision making process in each step of business model renewal. the relationships between business model and performance management. Firstly, there was presented the essence of business model and the goal of this article. In the next part of the article there was formulated the definition of business model renewal that is a part of strategic renewal of a company. In the last part of the article there were presented the possibilities of usage of management accounting instruments in different phases of business model renewal.

**Keywords:** business model, renewal, management accounting.

## 1. Wstęp. Istota modelu biznesowego przedsiębiorstwa

Pojęcie modelu biznesowego znalazło swoje trwałe miejsce w nauce o zarządzaniu przedsiębiorstwem. Genezy tego terminu należy poszukiwać w połowie lat 90. XX w., kiedy rozpoczął się intensywny rozwój przedsiębiorstw działających w przestrzeni internetowej, szczególnie w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej. Przedsiębiorstwa te wypracowywały zupełnie nowe sposoby prowadzenia działalności i konkurencji na rynku, a podstawą tego był rozwój technologii informatycznych. Początkowo pojęcie modelu biznesowego odnosiło się wyłącznie do modelu osiągania przychodów ze sprzedaży. Przedsiębiorstwa działające w przestrzeni internetowej potrafiły bowiem wykreować zupełnie nieznanie wcześniej sposoby generowania przychodów. Stwierdzenie to odnosi się zarówno do doboru źródeł osiągania przychodów, jak też do podejścia dotyczącego kształtowania cen sprzedaży produktów. W dalszej perspektywie czasowej pojęcie modelu biznesowego było rozszerzane i obejmowało szereg innych elementów związanych ze sposobem działania przedsiębiorstwa, jego organizacją czy źródłami finansowania działalności.

Pomimo już ponad dwudziestoletniej historii oraz obecnie wielkiej popularności, zarówno w wymiarze teoretycznym, jak i w praktyce gospodarczej, termin „model biznesowy” nie doczekał się jednoznacznej i spójnej definicji. Wielu autorów podejmowało i nadal podejmuje próby zdefiniowania tego terminu, aczkolwiek istnieją istotne rozbieżności w jego pojmowaniu. Najczęściej model biznesowy jest definiowany w ujęciach procesowym, systemowym, holistycznym czy nawet ontologicznym. Istnieje jednak zgodność co do tego, że model biznesowy przedstawia sposób tworzenia przez przedsiębiorstwo wartości, która podlega podziałowi pomiędzy jego klientów a właścicieli przedsiębiorstwa. Model biznesowy odzwierciedla zatem to, w jaki sposób przedsiębiorstwo tworzy wartość dla klientów oraz w jaki sposób część tworzonej wartości jest przechwytywana przez właścicieli przedsiębiorstwa w celu wygenerowania satysfakcjonującego zwrotu z zaangażowanego kapitału.

Jedną z pierwszych definicji modelu biznesowego stworzoną na gruncie wyników badań dotyczących sposobów prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwa internetowe podał P. 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.

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 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 [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 dotyczy logiki tworzenia wartości dla klientów i pozyskiwania przychodów, a drugi 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.

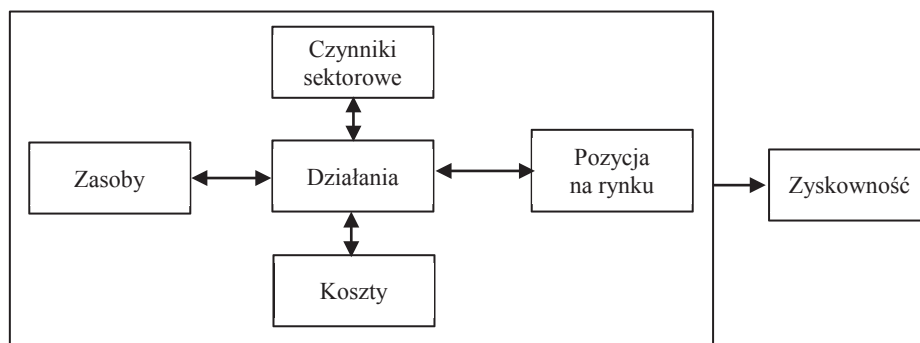
Znamienną cechą tej definicji jest zawarcie strategii w pojęciu modelu biznesowego, a także brak zdefiniowanych relacji pomiędzy poszczególnymi funkcjami modelu biznesowego.

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

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

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

Odpowiedź 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



**Rys. 1.** Model biznesowy według A. Afuah

Źródło: [Afuah 2004, s. 10].

biznesowego, które zaproponował A. Afuah, w tej pozycji odwołują się w dużej mierze do znanych metod analizy strategicznej i do tradycyjnych metod analizy finansowej.

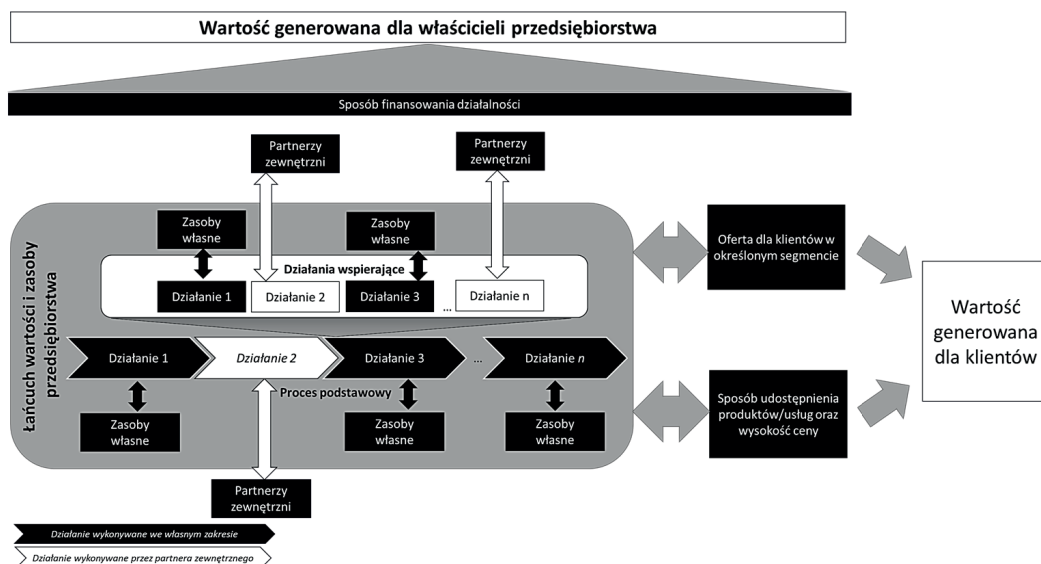
Wykonany przegląd literatury wskazuje na osiągnięcie konsensusu w odniesieniu do tego, że model biznesowy odzwierciedla sposób generowania satysfakcjonującej stopy zwrotu z kapitału dla właścicieli poprzez generowanie wartości dla klientów. Pomiędzy tworzeniem wartości dla klientów a tworzeniem wartości 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 rysunku 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, jako sposób prowadzenia działalności i tworzenia wartości, jest jednym z zasadniczych czynników umożliwiających osiągnięcie przewagi konkurencyjnej, a więc jest zasadniczym przedmiotem wyboru strategicznego przedsiębiorstwa. Poprawne zaprojektowanie i wdrożenie modelu biznesowego gwarantuje przedsiębiorstwu osiągnięcie przewagi konkurencyjnej na określonym rynku lub w jego segmencie, które przekłada się na tworzenie wartości.



Rys. 2. Schemat modelu biznesowego

Źródło: [Wierziński 2017, s. 43].

Osiągnięcie przewagi konkurencyjnej jest jednak zazwyczaj możliwe tylko w pewnym przedziale czasu. Im lepiej będzie zaprojektowany model biznesowy, bardziej spójnie będą dopasowane jego poszczególne elementy oraz im lepsze zabezpieczenia przed skopiowaniem go przez konkurencję zostaną wdrożone, tym okres utrzymania przewagi konkurencyjnej będzie dłuższy. Niemniej jednak w długim okresie każdy, nawet najlepiej zaprojektowany model biznesowy może ulec degradacji w zakresie potencjału tworzenia wartości. Degradacja tego potencjału może nastąpić w wyniku rozwoju technologicznego, ale także w wyniku zmian kulturowych, społecznych czy wreszcie w wyniku zmian otoczenia prawnego. Co więcej, zagrożenie dla modeli biznesowych, które są dobrze zabezpieczone na danym rynku przed skopiowaniem poprzez patenty, trwałe relacje z partnerami biznesowymi, osiągnięty efekt skali czy sieciowości, może przyjść z zupełnie innego kierunku, tj. z pokrewnej branży lub zupełnie innego sektora. Podstawą zagrożenia dla istniejących, obecnie mocnych w zakresie tworzenia wartości modeli biznesowych jest innowacyjność, odnosząca się nie tylko do wymiaru technologicznego, ale także do innych wymiarów działalności przedsiębiorstwa. Z drugiej strony innowacyjność jest podstawą opracowywania nowych przełomowych modeli biznesowych, które mogą zagrozić pozycji tzw. zasiedziałyh przedsiębiorstw (*incumbents*).

Odpowiedzią na przedstawione zagrożenie dla istniejących, niekiedy zasiedziałyh przedsiębiorstw na rynku jest dokonywanie odnowy modelu biznesowego. Odnowa ta polega na zaprojektowaniu i wdrożeniu w odpowiednim momencie nowego modelu biznesowego uwzględniającego zmiany zachodzące w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa lub wyprzedzające je, a nawet modelu, który zmiany w otoczeniu będzie kreował. Odnawianie modelu biznesowego można traktować jako proces, który wymaga odpowiedniego wsparcia, w tym ze strony narzędzi rachunkowości zarządczej. Celem tego artykułu jest syntetyczne zaprezentowanie możliwości wspierania procesu odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa przez odpowiednio dobrane narzędzia rachunkowości zarządczej.

## 2. Istota odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa

Odnowa modelu biznesowego jest wpisana w istotę zarządzania strategicznego. Szybkość i złożoność zmian zachodzących w otoczeniu gospodarczym przedsiębiorstw wymusza dokonywanie odnowy modelu biznesowego, który staje się jednym z podstawowych czynników osiągnięcia i utrzymania przewagi konkurencyjnej nad innymi podmiotami działającymi na rynku. W obecnym stanie wiedzy przyjmuje się nawet, że innowacje w zakresie modelu biznesowego są ważniejsze w osiągnięciu przewagi konkurencyjnej niż innowacje produktowe lub dotyczące technologii wytwarzania produktów. Oznacza to, że do osiągnięcia sukcesu nie wystarcza już sam innowacyjny produkt lub technologia jego wytwarzania. Do osiągnięcia sukcesu konieczne jest odpowiednie umiejscowienie innowacyjnego produktu lub technologii jego wytwarzania w modelu biznesowym, który umożliwi skuteczną komercjalizację tych innowacji po-

przez opracowanie odpowiedniej oferty dla klientów, tworzącej dla nich określoną wartość. Tego typu konstatacje znajdują również potwierdzenie w ankietach przeprowadzanych wśród prezesów największych przedsiębiorstw. Jedno z takich badań przeprowadzonych w 2005 r. przez The Economist Intelligence Unit wykazało, że ponad 50% prezesów dużych przedsiębiorstw uważa innowacje w zakresie modelu biznesowego za ważniejsze z punktu widzenia osiągnięcia sukcesu w przyszłości niż innowacje produktowe [Johnson, Christensen, Kagermann 2008].

Jedną z szerokich definicji innowacji podaje P. Drucker [2004, s. 98], określając je jako „działanie zmierzające do wywołania celowej, ukierunkowanej zmiany potencjału ekonomicznego lub społecznego przedsiębiorstwa”. Najczęściej innowacje dzieli się na radykalne (*radical innovation*) oraz przyrostowe (*incremental innovation*). Innowacja ma charakter radykalny, jeżeli związana z nią wiedza technologiczna jest istotnie różna od dotychczasowej wiedzy, która staje się wiedzą przestarzałą [Afuah 2003, s. 15]. Innowacja przyrostowa bazuje z kolei na dotychczasowej wiedzy, która podlega rozszerzeniu lub uzupełnieniu o nowe, nieznane do tej pory istotne elementy. C. Christensen [2010, s. 75] dokonuje podobnego podziału innowacji, określając innowację radykalną jako radykalną zmianę, która wymaga całkiem odmiennych od dotychczasowych umiejętności technicznych. Innowację przyrostową C. Christensen określa z kolei jako tę, która bazuje na stworzonych i wypraktykowanych umiejętnościach. G.A. Moore [2004] w swojej klasyfikacji wprost wyróżnił jako jeden z typów innowacji ten, który dotyczy modelu biznesowego.

Niewątpliwie zatem model biznesowy może być przedmiotem innowacji, która przyczynia się do sukcesu przedsiębiorstwa. Innowacje w zakresie modelu biznesowego mogą mieć również dwojaki charakter, tj.:

- innowacje przełomowe, które charakteryzują się radykalną zmianą co najmniej jednego elementu modelu biznesowego, prowadząc do zupełnie nowego sposobu dostarczania wartości klientom lub do nowego sposobu przechwytywania wartości przez przedsiębiorstwo;
- innowacje przyrostowe, które polegają na udoskonalaniu poszczególnych elementów modelu biznesowego, prowadząc do stopniowego wzrostu wartości dostarczanej klientom lub wartości przechwytywanej przez przedsiębiorstwo; innowacje przyrostowe odbywają się w ramach istniejącego modelu biznesowego.

Odnowę modelu biznesowego należy łączyć z dokonaniem innowacji przełomowej, w wyniku której powstaje zupełnie nowy sposób dostarczania wartości klientom lub nowy sposób przechwytywania wartości przez przedsiębiorstwo dla jego właścicieli, podlegający następnie doskonaleniu. Nowy model biznesowy podlega doskonaleniu po jego wdrożeniu, w tym w wyniku wprowadzania innowacji przyrostowych dotyczących poszczególnych jego części składowych (oferowanych produktów, usług, wykorzystywanej technologii produkcji, zmian w łańcuchu wartości, zmian w sposobie udostępniania oferty etc.). Odnowa modelu biznesowego dokonuje się w ramach określonego procesu, w którym w pierwszej kolejności dochodzi do zerwania z obecnym sposobem kreowania wartości dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa oraz zastąpienia go przez zupełnie nowe podejście w tym zakresie

(zmiana o charakterze nieciągłym), podlegające następnie doskonaleniu poprzez wprowadzanie w nim przyrostowych, drobnych korekt.

Ze względu na fakt, że model biznesowy jest integralną częścią strategii, to odnowa modelu biznesowego ściśle wiąże się z pojęciem odnowy strategicznej przedsiębiorstwa. Szczegółowe rozważania dotyczące odnowy przedsiębiorstwa i odnowy strategicznej, w tym odnowy modelu biznesowego, prowadzi między innymi G. Bełz [2011] w pracy pt. *System zarządzania jako regulator odnowy i wzrostu przedsiębiorstw*. Stwierdza on, że pojęcie odnowy odnosi się do zmian o charakterze nieciągłym, które zachodzą w stosunkowo krótkim czasie (do dwóch lat) z punktu widzenia cyklu życia przedsiębiorstwa, gruntownie przekształcając organizację. Jednocześnie przywołuje on definicję strategicznej odnowy sformułowaną przez Agarwala i Helfata. Autorzy ci definiują strategiczną odnowę jako „proces, treść i efekt przekształcenia lub wymiany tych cech organizacji, które posiadają znaczący wpływ na jej długofalowe perspektywy funkcjonowania” [za: Bełz 2011, s. 34]. Z kolei J. Karpacz [2011, s. 36-37, za: Falencikowski 2015] stwierdza, że „odnowa strategiczna potencjału przedsiębiorstwa oznacza przeprowadzenie zmian w celu jak najlepszego dopasowania charakterystyk tworzących go zasobów materialnych i niematerialnych do warunków podyktowanych eksploatacją szans oraz neutralizacją zagrożeń”. Z przywołanej definicji odnowy strategicznej wynika, że jest ona uwarunkowana zmianami zachodzącymi w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa. Przesłanką do rozpoczęcia odnowy są zatem sygnały o zachodzących zmianach w otoczeniu zewnętrznym związane z rozwojem technologii, zmianami społecznymi i kulturowymi, zmianami regulacji prawnych czy zmianami dotyczącymi sposobu dostarczania przez podmioty konkurencyjne wartości klientom. Wreszcie S. Basu i A. Wadhwa [2013] twierdzą, że odnowa odbywa się wówczas, gdy istota biznesu przechodzi znaczące zmiany. Według tych autorów odnowa jest procesem, który może mieć znaczący wpływ na przedsiębiorstwo i na jego długoterminowe perspektywy działania. Jest związana z zasadniczymi zmianami w kluczowych atrybutach organizacji.

Niewątpliwie zatem odnowa modelu biznesowego wypełnia znamiona pojęcia odnowy strategicznej. Kluczowe aspekty odnowy strategicznej, w tym odnowy modelu biznesowego, dotyczą tego, że:

- jest ona uwarunkowana zmianami zachodzącymi w otoczeniu przedsiębiorstwa,
- ma charakter nieciągły, związany z kluczowymi atrybutami organizacji,
- jest związana ze zmianą posiadanych i eksploatowanych zasobów oraz powiązań pomiędzy nimi,
- jest procesem,
- ma wpływ na długofalowe perspektywy funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Odnowa modelu biznesowego jest ściśle wpisana w proces zarządzania strategicznego, który wymaga określonego zasilania informacyjnego. Zatem wykorzystywane metody wspomagające proces odnowy modelu biznesowego mogą pochodzić z domeny strategicznej rachunkowości zarządczej.

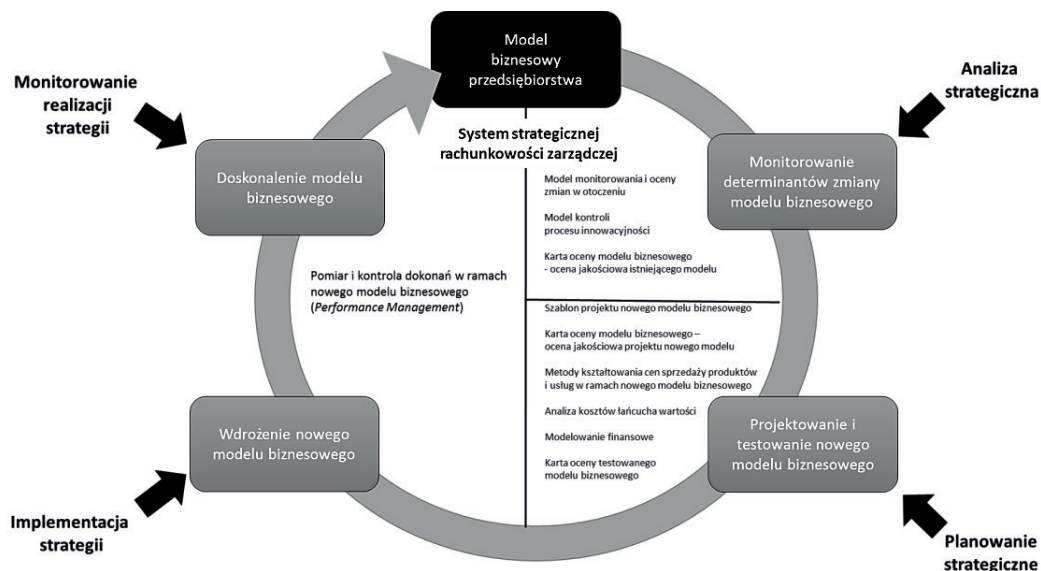


### **3. Informacyjne wspomaganie procesu odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej**

Tematyka wspomagania odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa przez narzędzia z obszaru rachunkowości zarządczej jest szeroko eksplorowana w pracy pt. *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa* [Wierzbiński 2017]. Poza tą publikacją temat nie był do tej pory podejmowany zarówno w literaturze krajowej, jak i zagranicznej. Jedynie w nielicznych artykułach oraz innych publikacjach podejmowany jest problem relacji pomiędzy rachunkowością zarządczą oraz jej narzędziami a modelem biznesowym i jego doskonaleniem, ale nie odnową [np. Michalak 2012; Kozarkiewicz 2013, s. 323].

W dotychczasowych publikacjach wskazywano głównie na pewną rolę rachunku kosztów łańcucha wartości czy metod kształtowania cen sprzedaży produktów i usług w projektowaniu nowego modelu biznesowego. W związku z tym przywołana monografia wypełniła w tym zakresie lukę, gdyż jest jedną z pierwszych publikacji, w której wykazano w sposób kompleksowy szerokie możliwości aplikacyjne narzędzi rachunkowości zarządczej w odnowie modelu biznesowego. Odnowa modelu biznesowego w przeciwieństwie do jego doskonalenia ma charakter nieciągły, zrywający z dotychczasowym sposobem dostarczania wartości klientom. Przedstawiana problematyka badawcza jest zatem niezmiernie aktualna, gdyż odnowa modelu biznesowego staje się obecnie podstawowym warunkiem utrzymania się przez wiele przedsiębiorstw na rynku, zachowania lub wzmocnienia ich konkurencyjności w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, szczególnie otoczeniu technologicznym. Można wskazać wiele przykładów przedsiębiorstw, które nie dokonały w odpowiednim momencie odnowy własnego modelu biznesowego w obliczu zachodzących zmian w otoczeniu i zostały wyparte z rynku przez podmioty z bardziej innowacyjnym sposobem dostarczania wartości klientom.

Odnowa modelu biznesowego jest ściśle wpisana w proces zarządzania strategicznego, który wymaga określonego zasilania informacyjnego. Menedżerowie nie są w stanie podejmować właściwych decyzji dotyczących wytyczenia strategii, w tym przyjęcia właściwego modelu biznesowego jako sposobu na osiągnięcie przewagi konkurencyjnej, bez posiadania informacji odnoszących się zarówno do otoczenia, jak i sytuacji wewnętrznej przedsiębiorstwa. Rachunkowość zarządcza umożliwia dostarczenie informacji wymaganych w procesie odnowy modelu biznesowego, przy czym jej metody muszą być dostosowane do określonych uwarunkowań sytuacyjnych, w których przedsiębiorstwo prowadzi działalność. Ponadto na metody rachunkowości zarządczej wykorzystywane w procesie odnowy modelu biznesowego należy spojrzeć poprzez pryzmat teorii systemowej. Poszczególne metody nie mogą być stosowane w oderwaniu od innych wykorzystywanych narzędzi. Metody te wzajemnie się uzupełniają, tworząc spójny system rachunkowości za-



Rys. 3. Schemat modelu biznesowego

Źródło: [Wierziński 2017, s. 102].

zarządczej ukierunkowany na wspomaganie procesu odnowy modelu biznesowego. Należy ponadto dodać, że wykorzystywane metody wspomagające proces odnowy modelu biznesowego należy zaliczyć do obszaru strategicznej rachunkowości zarządczej. Idea systemu rachunkowości zarządczej wspomagającego proces odnowy modelu biznesowego została zaprezentowana na rysunku 3.

Na powyższym rysunku przedstawiono ideę metody wspierającej odnowę modelu biznesowego przy wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. Metoda ta polega na wpisaniu w zaproponowany proces odnowy modelu biznesowego szeregu narzędzi rachunkowości zarządczej, które mogą informacyjnie wspomagać podejmowanie decyzji dotyczących rozpoczęcia prac nad opracowaniem nowego modelu biznesowego, kształtu nowego modelu biznesowego, momentu jego wdrożenia oraz zmian doskonalących ten model po jego aplikacji w rzeczywistości gospodarczej. W przedstawionej metodzie zaproponowano cztery zasadnicze etapy odnowy modelu biznesowego, w tym:

- monitorowanie determinantów koniecznej zmiany modelu biznesowego,
- projektowanie i testowanie nowego modelu biznesowego,
- wdrożenie nowego modelu biznesowego,
- doskonalenie modelu biznesowego.

W pierwszym etapie rolą rachunkowości zarządczej jest ciągle monitorowanie otoczenia, zmian w nim zachodzących oraz poddawanie ich ocenie w kontekście zagrożeń dla aktualnego modelu biznesowego. Rachunkowość zarządcza powinna dostarczać informacji o potencjalnym zerwaniu ciągłości w otoczeniu powodują-

cym, że aktualny model biznesowy będzie nieadekwatny w stosunku do zaistniałych zmian. W pierwszym etapie rolą rachunkowości zarządczej jest również wspomaganie wewnętrznych procesów innowacyjnych w przedsiębiorstwie, a także poddawanie ocenie istniejącego modelu biznesowego z perspektywy możliwości kontynuowania przez przedsiębiorstwo dostarczania wartości klientom i właścicielom w kontekście zachodzących zmian i rozwoju innowacyjności. W drugim etapie odnowy modelu biznesowego rolą rachunkowości zarządczej jest wspomaganie projektowania właściwego, nowego modelu biznesowego, który będzie odpowiadał na zmiany zachodzące w otoczeniu, a także na pojawiające się innowacje. W ostatnich dwóch etapach rola rachunkowości zarządczej sprowadza się do kontroli dokonanych osiągnięć przez przedsiębiorstwo działające w ramach nowo wdrożonego modelu biznesowego, której wyniki stanowią podstawę podejmowania działań korygujących i doskonalących. Jednocześnie zaproponowana metoda wspomagająca odnowę modelu biznesowego powinna być stosowana w sposób ciągły, ze względu na stały rozwój innowacyjności oraz szybkie zmiany zachodzące w otoczeniu zewnętrznym.

Przedstawiona na rysunku 3 koncepcja systematyzuje także narzędzia rachunkowości zarządczej, które mogą być wykorzystane we wspomaganiu podejmowania decyzji w poszczególnych etapach odnowy modelu biznesowego. Jak już wskazano wcześniej, do tej pory nie przeprowadzono podobnej systematyzacji w obszarze rachunkowości zarządczej. Dokonana systematyzacja pozwoliła na stworzenie spójnego systemu narzędzi i metod rachunkowości zarządczej mogącego wspomagać odnowę modelu biznesowego. W ramach tego systemu zaproponowano wykorzystanie następujących metod i narzędzi w poszczególnych etapach odnowy modelu biznesowego:

- **Etap 1.** Monitorowanie determinantów zmiany modelu biznesowego: narzędzia monitorowania i oceny zmian w otoczeniu zewnętrznym, szereg metod kontrolujących i wspomagających proces innowacyjności przedsiębiorstwa, karta oceny istniejącego modelu biznesowego.
- **Etap 2.** Projektowanie i testowanie nowego modelu biznesowego: szablon projektu nowego modelu biznesowego, metody kształtowania modelu przychodowego, analiza kosztów łańcucha wartości, modelowanie finansowe, karta oceny testowanego modelu biznesowego.
- **Etap 3 i 4.** Wdrożenie i doskonalenie nowego modelu biznesowego: szereg narzędzi z obszaru zarządzania dokonaniami.

Przedstawiona systematyzacja narzędzi rachunkowości zarządczej w kontekście wspomagania odnowy modelu biznesowego jest wypełnieniem luki istniejącej w tym zakresie. Niemniej jednak wszystkie wymienione narzędzia należy dostosować do potrzeb wspomagania procesu odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa, czego dokonano w przywołanej wcześniej monografii.

Jednym z istotnych narzędzi wspomagających pierwszy z wymienionych etapów jest skanowanie otoczenia zewnętrznego ukierunkowane na identyfikację i klasyfikację sygnałów mogących świadczyć o konieczności podjęcia prac nad

odnową istniejącego modelu biznesowego. Zjawiska i zdarzenia występujące w otoczeniu zewnętrznym powinny być przypisywane do tych elementów modelu biznesowego, na które mogą mieć największy wpływ. Ponadto wszystkie zjawiska i zdarzenia wpływające na poszczególne elementy modelu biznesowego powinny być powiązane ze sobą relacjami przyczynowo-skutkowymi. Po zidentyfikowaniu zjawisk i zdarzeń w otoczeniu powinny one podlegać klasyfikacji ułatwiającej podjęcie decyzji o konieczności rozpoczęcia prac nad odnową istniejącego modelu biznesowego. Wszystkie sygnały mogą być przyporządkowywane do jednej z czterech grup, tj. do sygnałów mających cechy zaskoczenia strategicznego, mocnych sygnałów, słabych sygnałów, sygnałów mających cechy zanikających. Szczególnie istotne z punktu widzenia konieczności podjęcia prac nad odnową istniejącego modelu biznesowego są sygnały zakwalifikowane do jednej z dwóch pierwszych grup. Swoisty „skaner” otoczenia zewnętrznego może pomóc wielu przedsiębiorstwom zidentyfikować właściwy moment podjęcia prac nad odnową modelu biznesowego.

W pierwszym etapie procesu odnowy modelu biznesowego istotna jest także ocena istniejącego modelu biznesowego z perspektywy możliwości tworzenia przez przedsiębiorstwo działające w jego ramach satysfakcjonującej wartości dla klientów oraz właścicieli. Model biznesowy powinien być oceniany z perspektywy:

- jego siły w tworzeniu wartości dla klientów i przechwytywaniu jej dla właścicieli przedsiębiorstwa,
- jego zdolności do kontynuowania tworzenia wartości dla klientów i dla właścicieli w obliczu zidentyfikowanych sygnałów w otoczeniu zewnętrznym,
- możliwości uwzględnienia w modelu biznesowym wypracowanych innowacji przełomowych.

Istniejące w literaturze metody koncentrują się przede wszystkim na ocenie istniejącego modelu biznesowego z perspektywy pierwszego z wymienionych kryteriów. Rachunkowość zarządcza może jednak dostarczyć narzędzia rozszerzające spojrzenie na ocenę istniejącego modelu biznesowego o dwa kolejne istotne kryteria. Opracowana w monografii pt. *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa* [Wierziński 2017] metoda oceny istniejącego modelu biznesowego w połączeniu z metodą skanowania otoczenia może skutecznie wspomagać przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji o konieczności rozpoczęcia prac nad jego odnową.

W drugim etapie metody rachunkowości zarządczej powinny przyczynić się do właściwego opracowania nowego modelu biznesowego. Inne metody rachunkowości zarządczej powinny być wykorzystywane w dwóch fazach tego etapu, tj. w fazie projektowania i testowania nowego modelu biznesowego. W fazie projektowania metody rachunkowości zarządczej powinny umożliwiać określenie istotnych cech elementów składowych modelu biznesowego oraz relacji pomiędzy nimi. Temu ma przede wszystkim służyć szablon tworzenia nowego modelu biznesowego. Opracowany ogólny projekt modelu biznesowego powinien zostać poddany w pierwszej kolejności ocenie jakościowej umożliwiającej stwierdzenie, czy odpowiada on na

wyzwania i zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa. Pozytywna ocena jakościowa powinna być uzupełniona o ocenę ilościową. Dlatego inne metody rachunkowości zarządczej wykorzystywane w tym etapie powinny umożliwiać przełożenie ogólnego projektu na wielkości liczbowe pozwalające wstępnie ocenić realność wdrożenia modelu biznesowego i jego wkład w tworzenie wartości zarówno dla klientów, jak i dla właścicieli przedsiębiorstwa. Do opracowania prognoz finansowych przedsiębiorstwa działającego w ramach nowego modelu biznesowego można wykorzystać przede wszystkim takie narzędzia, jak: metody kształtowania cen, analizę kosztów łańcucha wartości czy narzędzia z obszaru modelowania finansowego.

Wdrożenie innowacyjnych modeli biznesowych łamiących dotychczasowe reguły obowiązujące w sektorze obarczone jest dużym ryzykiem. W celu ograniczenia tego ryzyka pożądane jest przeprowadzenie eksperymentu z nowym modelem biznesowym, który polega na jego przetestowaniu w rzeczywistych warunkach. Dlatego projekt modelu biznesowego powinien być wdrożony w ograniczonym zakresie przy wykorzystaniu niewielkich zasobów finansowych. Projekt modelu biznesowego może na przykład zostać wdrożony na ograniczonym terytorialnie rynku lub zastosowany w relacjach z wybranymi klientami. Test modelu biznesowego jest przeprowadzany po to, aby móc ocenić realność i skutki jego wdrożenia w szerszym wymiarze. Do przeprowadzenia tej oceny konieczne jest zebranie szeregu informacji i danych dotyczących reakcji klientów na nową ofertę w ramach nowego modelu biznesowego, a także dotyczących osiągniętych efektów z perspektywy przedsiębiorstwa. Rolą rachunkowości zarządczej jest dostarczenie tych informacji i ich ocena poprzez odpowiednio zaprojektowane narzędzie dostosowane do kształtu modelu biznesowego, a także warunków, w których podlega on testowaniu.

Projektowanie nowego modelu biznesowego nie przebiega w sposób linowy, lecz ma charakter iteracyjny. Pożądany model biznesowy, który może podlegać wdrożeniu, jest wypracowywany niejako metodą kolejnych przybliżeń. Dlatego metody rachunkowości zarządczej stosowane na etapie projektowania i testowania powinny umożliwiać ocenę kolejnych zmian i poprawek wprowadzanych w nowym modelu biznesowym. Prace nad projektowaniem modelu biznesowego zostają ukończone w momencie, gdy zostanie stwierdzone wysokie prawdopodobieństwo jego spójności z oczekiwaniami klientów oraz przechwycenia znacznej wartości przez przedsiębiorstwo.

Pomyślnie przeprowadzone testy modelu biznesowego warunkują jego wdrożenie w szerszym wymiarze. Wdrożenie modelu biznesowego wiąże się z podjęciem decyzji dotyczących wyznaczenia zadań i przydzielenia zasobów do ich realizacji na podstawie opracowanego modelu finansowego. Model ten stanowi również podstawę do określenia celów finansowych, które powinny zostać osiągnięte przez przedsiębiorstwo w ramach nowego modelu biznesowego. Cele te są podstawą procesu kontroli zarządczej na etapie funkcjonowania przedsiębiorstwa po wdrożeniu nowego modelu biznesowego. Realizacja procesu kontroli zarządczej po wdrożeniu modelu biznesowego wymaga zbudowania systemu zarządzania dokonaniem. Informacje pochodzące z tego systemu umożliwiają kontrolowanie osiągnięcia

planowanych efektów, a także uczenie się organizacji i doskonalenie wdrożonego modelu biznesowego. System zarządzania dokonaniaми może również, niezależnie od analizy otoczenia w etapie pierwszym, dostarczać sygnały o utracie spójności modelu biznesowego z oczekiwaniami klientów lub warunkami panującymi w otoczeniu. Utratę tej spójności poprzedza zazwyczaj stopniowe pogarszanie się dokonania przedsiębiorstwa lub znaczące ich odchylenie od planu finansowego, który był opracowany na etapie projektowania modelu.

#### 4. Podsumowanie

Przedstawiona powyżej analiza pozwala stwierdzić, że rachunkowość zarządcza dysponuje instrumentarium, które może wspomagać proces odnowy modelu biznesowego. Instrumentarium to należy przede wszystkim zaliczyć do strategicznej rachunkowości zarządczej, jako że model biznesowy jest przedmiotem wyboru strategicznego przedsiębiorstwa. Na każdym etapie odnowy modelu biznesowego przedsiębiorstwa mogą być wykorzystywane inne narzędzia rachunkowości zarządczej, które mogą wspomagać podejmowanie decyzji dotyczących wyboru momentu rozpoczęcia prac nad nowym modelem biznesowym, podejmowanie decyzji dotyczących projektu nowego modelu biznesowego oraz decyzji ukierunkowanych na jego korygowanie i doskonalenie w fazie następującej po jego wdrożeniu. Szczególnie istotną rolę rachunkowości zarządczej w procesie odnowy modelu biznesowego jest również wspomaganie wewnętrznych procesów innowacyjnych w przedsiębiorstwie, gdyż to właśnie innowacje, głównie innowacje przełomowe, w tym innowacje technologiczne, mogą się stać podstawą opracowywania nowych modeli biznesowych. Należy przy tym zaznaczyć, iż właściwy model biznesowy, w tym jego kształt, jest warunkiem koniecznym skutecznej komercjalizacji przełomowych innowacji technologicznych. Sama innowacja technologiczna nie tworzy bowiem wartości ani dla klientów, ani dla właścicieli przedsiębiorstwa dopóty, dopóki nie zostanie wkomponowana w odpowiedni model biznesowy. Narzędzia rachunkowości zarządczej wspomagające projektowanie nowego modelu biznesowego na bazie przełomowych innowacji technologicznych mogą się zasadniczo przyczynić do jego powodzenia w przestrzeni gospodarczej.

#### Literatura

- Afuah A., 2003, *Innovation Management: Strategies, Implementation and Profits*, Oxford University Press, Oxford.
- Afuah A., 2004, *Business Models. A Strategic Management Approach*, McGraw-Hill, Irwin, New York.
- Basu S., Wadhwa A., 2013, *External venturing and discontinuous strategic renewal: An options perspective*, „Journal Production Innovation Management”, vol. 30, no. 5.
- Belz G., 2011, *System zarządzania jako regulator odnowy i wzrostu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław.

- 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”, vol. 11(3), no. 529.
- Christensen C.M., 2010, *Przełomowe innowacje*, Wydawnictwo Profesjonalne PWN, Warszawa.
- Drucker P., 2004, *Zawód menedżer*, Wydawnictwo MT Biznes, Konstancin-Jeziorna.
- Falencikowski T., 2015, *Odnowa modelu biznesu*, Management Forum, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, vol. 3.
- Johnson M., Christensen C.M., Kagermann H., 2008, *Reinventing Business Model*, „Harvard Business Review” December.
- Karpacz J., 2011, *Determinanty odnowy strategicznej potencjału małych i średnich przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
- Kozarkiewicz A., 2013, *Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 289.
- Magretta J., 2002, *Why Business Models Matter*, „Harvard Business Review” May.
- Michalak J., 2012, *Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66(122).
- Moore G.A., 2004, *Innovating Within Established Enterprises*, „Harvard Business Review”, vol. 82(7/8).
- Timmers P., 1998, *Business Models For Electronic Commerce*, „Electronic Markets”, vol. 8(2).
- Wierzbński M., 2017, *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.