

PIOTR WAŚNIEWSKI

System pomiaru dokonań w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami



**SYSTEM POMIARU DOKONAŃ W ZARZĄDZANIU
MAŁYMI I ŚREDNIMI PRZEDSIĘBIORSTWAMI**

UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
ROZPRAWY I STUDIA T. (MLX) 986

PIOTR WAŚNIEWSKI

**SYSTEM POMIARU DOKONAŃ W ZARZĄDZANIU
MAŁYMI I ŚREDNIMI PRZEDSIĘBIORSTWAMI**

Szczecin 2018

Rada Wydawnicza

Tomasz Bernat, Anna Cedro, Urszula Chęcińska
Małgorzata Makiewicz, Małgorzata Ofiarska, Michał Pluciński
Małgorzata Puc, Andrzej Skrendo, Karol Sroka, Renata Urban, Grzegorz Wejman
Marek Górski – przewodniczący Rady Wydawniczej
Elżbieta Zarzycka – dyrektor Wydawnictwa Naukowego

Recenzenci

dr hab. Robert Kowalak prof. UE
dr hab. Janusz Nesterak prof. UEK

Redakcja językowa

Wojciech Markowski

Skład komputerowy

Marcin Kaczyński

Projekt okładki

Joanna Dubois-Mosora

Piotr Waśniewski ORCID 0000-0002-8034-6583



Wersja elektroniczna publikacji dostępna na licencji CC BY-SA 4.0

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2018

DOI 10.18276/978-83-7972-838-1

ISBN 978-83-7972-838-1 (online)

ISBN 978-83-7972-157-3 (print)

ISSN 0860-2751

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 16. Ark. druk. 17,9. Format B5.

Spis treści

Wstęp /9

Rozdział 1

System pomiaru dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Wprowadzenie /17

1.1. Zarządzanie dokonaniem jako nowy paradygmat zarządzania przedsiębiorstwem /18

1.2. Ewolucja i istota pomiaru dokonań /41

1.3. Zakres pomiaru i charakterystyka mierników dokonań /52

1.4. System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie /63

Podsumowanie /82

Rozdział 2

Specyfika systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Wprowadzenie /85

2.1. Ilościowe i jakościowe cechy małych i średnich przedsiębiorstw jako determinanty systemu pomiaru dokonań /85

2.2. Identyfikacja zakresu ewidencji i sprawozdawczości w małych i średnich przedsiębiorstwach /96

2.3. Systemowe rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /103

- 2.4. Behawioralne uwarunkowania pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /115
- Podsumowanie /126

Rozdział 3

Przegląd zagranicznych podejść i modeli systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw oraz ocena ich wartości poznawczej i przydatności w warunkach polskich

- Wprowadzenie /129
- 3.1. Przegląd badań nad systemami pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /130
- 3.2. Prezentacja wybranych modeli pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /132
- 3.3. Porównanie wybranych charakterystyk systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /154
- 3.4. Ocena wpływu systemów pomiaru dokonań na wyniki finansowe przedsiębiorstw w świetle dotychczasowych badań /160
- Podsumowanie /163

Rozdział 4

Identyfikacja stosowanych rozwiązań w zakresie systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce

- Wprowadzenie /165
- 4.1. Założenia metodyczne identyfikacji funkcjonujących systemów pomiaru dokonań /166
- 4.2. Identyfikacja zakresu i przedmiotu prowadzonego pomiaru dokonań /168
- 4.3. Stosowane mierniki i ich znaczenie w pomiarze dokonań /174
- 4.4. Sposoby wykorzystania pomiaru dokonań /182
- 4.5. Rozwiązania w zakresie organizacji pomiaru dokonań /183
- Podsumowanie /185

Rozdział 5

Ocena zależności między systemem pomiaru dokonań a wynikami finansowymi małych i średnich przedsiębiorstw

- Wprowadzenie /187
- 5.1. Założenia metodyczne jakościowego badania przyczynowo-
-skutkowego /188
- 5.2. Związek między pomiarem dokonań a wynikami finansowymi
w małych przedsiębiorstwach /190
- 5.3. Badanie korelacji pomiaru dokonań i wyników finansowych
w średnich przedsiębiorstwach /199
- 5.4. Konkluzje wynikające z przeprowadzonego badania /206
- Podsumowanie /208

Rozdział 6

Propozycja koncepcji systemu pomiaru dokonań wspierających zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami oraz warunki ich implementacji

- Wprowadzenie /209
- 6.1. Dobór przedsiębiorstw będących podstawą studiów przypadków /210
- 6.2. Założenia koncepcji systemu pomiaru dokonań dostosowanej do specyfiki
małej firmy /211
- 6.3. Koncepcja pomiaru dokonań w małym przedsiębiorstwie Masiota
i Wspólnicy – studium przypadku /214
- 6.4. Ramy koncepcyjne systemu pomiaru dokonań w średnim
przedsiębiorstwie /222
- 6.5. Warunki zastosowania propozycji metodycznych dla średniego
przedsiębiorstwa Fosfan SA – studium przypadku /228
- 6.6. Problemy wdrażania oraz stosowania systemów pomiaru
dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /242
- Podsumowanie /247

Zakończenie /249

Bibliografia /253

Pozostałe źródła /267

Spis rysunków i tabel /269

Summary /275

Załącznik /277

Wstęp

Na rozwój oraz konkurencyjność¹ przedsiębiorstw oddziałuje wiele czynników². Zaliczyć można do nich dynamikę zmian występujących w otoczeniu przedsiębiorstw, globalną konkurencję i skalę działania, postęp techniczny, a także funkcjonowanie opierające się na procesach zintegrowanych, które pozwala połączyć zalety specjalizacji z szybkością, skutecznością i efektywnością działania, powiązanie z odbiorcami i dostawcami wpływające między innymi na racjonalizację kosztów i poprawę jakości, odpowiadanie na specyficzne potrzeby klientów, nowatorstwo i innowacyjność, nawet w sektorach o długim cyklu życia, oraz wykształcony personel jako wynik inwestowania w kwalifikacje każdego z pracowników (Kaplan, Norton 2001, s. 23–25).

Zdaniem P. Druckera obecną rewolucję zarządczą, będącą kolejną fazą ewolucji gospodarki, cechuje wykorzystanie kompetencji i umiejętności organizacji do tworzenia nowej wiedzy (Drucker 1993, za: Urbanek 2011, s. 11). W nowej gospodarce przeważa pogląd, że kluczowe znaczenie ma upowszechnianie technologii przekazywania cennych informacji, czyli takich, które zwiększają wydajność, produktywność i konkurencyjność firm³, a zmiana modelu przedsiębiorstwa (w kierunku zasadniczego wzrostu aktywów niematerialnych) wymaga nowej architektury zarządzania, nowego układu relacji między akcjonariuszami a pozostałymi interesariuszami oraz nowych struktur organizacyjnych i podziału pracy wewnątrz przedsiębiorstwa (Szablewski, Tuzimek 2007, s. 22–25).

¹ Konkurencyjność przedsiębiorstwa wyraża się w sprawności innowacyjnego oraz efektywnego wykorzystania zasobów w procesach tworzenia wartości, przede wszystkim dla klientów, ale również dla pozostałych interesariuszy (Urbanowska-Sojkin, Banaszyk, Witczak 2007, s. 216).

² Szeroki opis tych czynników znajduje się w pracy pod red. Kalety (2014, s. 12).

³ W pracy pojęcia „przedsiębiorstwo” oraz „firma” używane są zamiennie ze względów stylistycznych, mimo różnic wynikających z definicji tych pojęć. Warto podkreślić, że w przypadku małych przedsiębiorstw trudno rozgraniczyć te dwa hasła, jako że ich marka nie funkcjonuje samodzielnie na rynku.

Odpowiedzią na przedstawione uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw jest rozwój zarządzania dokonaniami. Zdecydowana większość przedsiębiorstw wykorzystuje w zarządzaniu informacje o efektach swojej działalności, których pomiar jest mniej lub bardziej usystematyzowany. Konkurowanie w otoczeniu podlegającym ciągłym zmianom wymusza monitorowanie i rozumienie dokonań przedsiębiorstwa. Obecnym potrzebom zarządzania odpowiada system pomiaru dokonań. Umiejętnie stosowany umożliwia skuteczną realizację strategii, efektywnie wspierając procesy podejmowania decyzji poprzez zbieranie, opracowanie i analizę informacji z korzyścią dla wszystkich interesariuszy.

Pomiar dokonań, systemy pomiaru dokonań i zarządzanie dokonaniami są obecnie przedmiotem licznych i wielokierunkowych badań. Do najważniejszych twórców i badaczy, których prace miały największe znaczenie dla powstania i rozwoju koncepcji pomiaru dokonań, należą: A. Neely, D. Otley, R. Simons, R. Kaplan, D. Norton, R.G. Eccles, R. Chenhall, R.D. Banker, R.L. Lynch, K.F. Cross, J.R. Dixon, C.D. Ittner, D.F. Larcker, M.J. Lebas, M. Bourne, G.K. Kanji, a wśród współcześnie publikujących wyróżnić można takich badaczy jak: B. Marr, A. Melnyk, P. Garengo, P. Taticchi, U.S. Bititci, K. Balachandran, L. Cagnazzo, F. Tonelli, M. Franco-Santos. Badania nad pomiarem dokonań w Polsce prowadzone były dotychczas w polskiej edycji „Measures that Matter” z 2002 r., a także przez J. Michalaka (2004–2005), R. Haffera (2005 i 2006–2007) oraz W. Skoczył z zespołem (2012 i 2014). Zbliżone tematycznie badania realizowane były między innymi przez M. Marcinkowską, A. Szychtę, B. Nitę (za: Skoczył 2013, s. 251–252). Warto podkreślić duży wkład w literaturę przedmiotu zespołu badaczy z Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu pod kierownictwem prof. E. Nowaka.

Problem wykorzystania adekwatnych narzędzi wspierających zarządzanie dotyczy nie tylko podmiotów dużych, lecz także małych i średnich przedsiębiorstw (MSP). Pomiar dokonań jest obecnie ważnym narzędziem w poprawie skuteczności i efektywności zarządzania MSP. Pozwala bowiem na realizację celów podmiotu oraz jego strategii. Wypracowano wiele rozwiązań metodycznych pomiaru dokonań, ale tylko niewielka część jest odpowiednio dostosowana do specyfiki zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Firmy sektora MSP są grupą o strategicznym znaczeniu makroekonomicznym dla Unii Europejskiej i Polski, mają kluczowe znaczenie dla gospodarki ze względu na swoją liczbę, poziom zatrudnienia oraz wpływ na PKB. Komisja Europejska (por. Dyrektywa 95/2014) podkreśla potrzebę wsparcia wydajności podmiotów MSP, poprawy otoczenia

biznesowego tych podmiotów oraz promowania ich umiędzynarodowienia. Specyfika małych i średnich przedsiębiorstw wskazuje na potrzebę zaproponowania instrumentów dostosowanych do warunków ich funkcjonowania. Niewiele firm sektora MSP ma strategię działania czy też długookresowy plan rozwoju. Małe i średnie przedsiębiorstwa mają problem ze zdefiniowaniem swoich celów w długim okresie oraz planowaniem kierunków rozwojowych. Nieposiadanie strategii utrudnia wykorzystanie przewag konkurencyjnych oraz planowanie rozwoju i określanie źródeł jego finansowania. Brak strategii długookresowej wpływa negatywnie na bieżącą sytuację ekonomiczną przedsiębiorstwa.

System pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw jest relatywnie rzadko poruszany w literaturze. Brakuje badań, zarówno empirycznych jak i teoretycznych, dotyczących pomiaru dokonań w MSP i jego efektywności (por. Garengo i in. 2005, s. 28; Perera, Baker 2007, s. 11; Garengo i in. 2007, s. 678; Taticchi i in. 2010b, s. 5; Taticchi i in. 2010a, s. 4). Pierwsze modele pomiaru i zarządzania dokonania-
mi dla dużych przedsiębiorstw zostały wprowadzone już w latach 80. XX wieku, lecz pierwsze koncepcje dla małych i średnich przedsiębiorstw pojawiły się dopiero w połowie lat 90. (Taticchi i in. 2010b, s. 11). Obecnie w literaturze światowej prowadzone są badania pomiaru dokonań w relacji do małych i średnich przedsiębiorstw w dwóch kierunkach:

1. Adaptacji modeli opracowanych dla dużych przedsiębiorstw (macierz pomiaru dokonań – Keegan i in. 1989; kwestionariusz pomiaru dokonań – Dixon i in. 1990; system piramidy dokonań – Lynch i Cross 1991; system pomiaru dokonań dla sektora usług – Fitzgerald i in. 1991, Fitzgerald, Moon 1996; zrównoważona karta wyników – Kaplan, Norton 1996; zintegrowany dynamiczny system pomiaru dokonań – Ghalayini i in. 1997; zintegrowany system pomiaru dokonań – Bititci i in. 1997; zintegrowany system pomiaru dokonań – Medori 1998; ilościowy model dla systemu pomiaru dokonań – Suwignjo i in. 2000; pomiar dokonań dla rozwoju produktu – Driva i in. 2000; pryzmat dokonań – Neely i in. 2002, ECONGRAI – Ducq i in. 2001, SCOR Supply Chain Council 2006).
2. Opracowania modeli specyficznych dla MSP (organizacyjny pomiar dokonań – Chennell i in. 2000; poprawa kontroli przez efektywny pomiar dokonań – Hudson i in. 2001; teoria i praktyka systemów pomiaru dokonań w MSP – Hudson i in. 2001; zintegrowany pomiar dokonań dla małych firm – Laitinen 1996, 2002; adaptacja zrównoważonej karty wyników dla MSP – Davig i in. 2004;

zrównoważona karta wyników dla MSP nienastawionych na zysk – Manville 2007; mierzenie dokonań MSP – Chong 2008; system pomiaru dokonań IRIS – Chalmeta i in. 2012).

Brakuje polskich opracowań w zakresie systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw, które cechują się większą elastycznością działania niż duże podmioty, co skutkuje szybszą reakcją na zmiany w otoczeniu, w tym zmiany popytu czy zachowania klientów, co wpływa pozytywnie na ich konkurencyjność. Szczególnie korzystna jest możliwość odpowiedzi na indywidualne potrzeby klientów, jak również wypełnianie rynkowych niszy. Wpływa to na niskie zainteresowanie tych podmiotów formalnym podejściem do koncepcji pomiaru dokonań, jak również niedostateczne wdrożenie koncepcji pomiaru (por. Chalmeta i in. 2012, s. 716). Małe i średnie przedsiębiorstwa wymagają w obecnych warunkach otoczenia wsparcia w zakresie narzędzi umożliwiających efektywne i skuteczne zarządzanie, nakierowane na rozwój i wzrost wartości. Podmioty te mierzą swoje dokonania, ale często odbywa się to w sposób niezorganizowany, nieformalny lub wręcz nieświadomiony, zwłaszcza w zakresie dokonań niefinansowych. W większości przypadków pomiar nie jest łączony z ewidencją, brakuje również zrozumienia dla ciągu przyczynowo-skutkowego (przedsiębiorcy nie łączą prowadzonego pomiaru z osiąganymi wynikami finansowymi).

W teorii oraz w praktyce gospodarczej występuje luka, a więc istnieje przedmiot badań teoretycznych i empirycznych w zakresie koncepcji systemu pomiaru dokonań wspierających zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami oraz dyfuzji wypracowanych założeń metodycznych do praktyki gospodarczej w celu budowania przewagi konkurencyjnej i skutecznego realizowania celów tej grupy podmiotów.

Celem głównym pracy jest opracowanie koncepcji systemu pomiaru dokonań dostosowanych do potrzeb zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami w erze informacji. Pozwoli to na wypełnienie występującej luki informacyjnej między teorią a praktyką zarządzania, a ich wdrożenie przyczyni się do zwiększenia skuteczności i efektywności prowadzonej działalności gospodarczej oraz konkurencyjności tych podmiotów.

Realizacja celu pracy wymaga przeprowadzenia rozważań o charakterze teoretyczno-poznawczym, a także badań empirycznych w odniesieniu do postawionej hipotezy głównej oraz hipotez cząstkowych dysertacji. W pracy weryfikuje się pogląd, iż system pomiaru dokonań dostosowany do specyfiki funkcjonowania

małych i średnich przedsiębiorstw jest niezbędnym narzędziem wspierającym skuteczne i efektywne zarządzanie tymi podmiotami w erze informacji.

W tabeli A zaprezentowano powiązanie kluczowych elementów służących realizacji celu głównego pracy oraz weryfikacji hipotezy.

Tabela A. Zestawienie tytułów rozdziałów, celów szczegółowych i hipotez cząstkowych

Nr	Tytuł rozdziału	Cel szczegółowy	Hipoteza cząstkowa
1	System pomiaru dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem	identyfikacja przesłanek i teorii leżących u podstaw zarządzania dokonaniami prezentacja elementów, funkcji, ról i procesów systemu pomiaru dokonań	zarządzanie w erze informacji wymaga kompleksowych narzędzi redukujących niepewność wynikającą z otoczenia oraz wspierających realizację strategii, co tworzy zapotrzebowanie na odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań
2	Specyfika systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw	określenie uwarunkowań pomiaru dokonań w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami	systemowe i behawioralne uwarunkowania funkcjonowania MSP determinują konstrukcję systemu pomiaru dokonań
3	Przegląd zagranicznych podejść i modeli systemów pomiaru dokonań MSP oraz ocena ich wartości poznawczej i przydatności w warunkach polskich	ocena watorów i użyteczności proponowanych w literaturze zagranicznej podejść i modeli systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw	rozwiązania metodyczne wypracowane i zweryfikowane w świecie mają wartość poznawczą i użyteczność praktyczną w polskich przedsiębiorstwach
4	Identyfikacja stosowanych rozwiązań w zakresie systemów pomiaru dokonań MSP w Polsce	diagnoza zakresu wykorzystania, usystematyzowania oraz formy przeprowadzania pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach	stosowane obecnie rozwiązania w zakresie systemów pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach nie wpływają na ich wyniki finansowe
5	Ocena zależności między systemem pomiaru dokonań a wynikami finansowymi MSP	weryfikacja istotności zależności pomiędzy rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań a wynikami finansowymi małych i średnich przedsiębiorstw	
6	Propozycja koncepcji systemu pomiaru dokonań wspierających zarządzanie MSP i warunki ich implementacji	sformułowanie założeń systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw oraz ich weryfikacja na wybranych przykładach	koncepcja systemu pomiaru dokonań odpowiadająca potrzebom zarządzania MSP wymaga identyfikacji i harmonizacji celów strategicznych oraz adekwatnego doboru wzajemnie powiązanych mierników służących skutecznej realizacji strategii

Źródło: opracowanie własne.

Realizacja celów pracy i weryfikacja hipotez badawczych w ramach podjętego tematu badawczego wymaga pogłębionych studiów literatury przedmiotu oraz przeprowadzenia wielu wnikliwych badań. Podczas pisania pracy wykorzystano następujące źródła informacji:

- literaturę krajową i zagraniczną,
- raporty branżowe,
- referaty i artykuły naukowe,
- strony internetowe,

- obserwacje,
- wyniki badań kwestionariuszowych,
- dane empiryczne uzyskane w wyniku badań bezpośrednich.

Do udowodnienia przedstawionych hipotez zastosowano następujące metody badawcze:

- studia literatury zagranicznej, przede wszystkim anglojęzycznej, oraz krajowej w zakresie systemów pomiaru dokonań oraz zarządzania dokonaniem,
- dwa badania empiryczne przeprowadzone w latach 2012 oraz 2014 w formie ankiety (badania kwestionariuszowego) metodą CATI w stu małych i stu średnich przedsiębiorstwach, w każdym w ramach badania stosowanych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań⁴,
- analizę matematyczną i statystyczną,
- metody stochastyczne (współczynnik zbieżności Czuprowa oraz test niezależności χ^2 Pearsona),
- studia przypadków koncepcji systemu pomiaru dokonań w jednym małym oraz w jednym średnim przedsiębiorstwie przy wykorzystaniu metod analizy strategicznej.

Osiągnięciu celów cząstkowych i wykazaniu prawdziwości postawionej hipotezy podporządkowano konstrukcję pracy, wyodrębniając oprócz wstępu i zakończenia sześć rozdziałów. Każdy rozdział stanowi logiczne następstwo problemów badawczych prezentowanych w rozdziałach wcześniejszych; poprzedzony jest wprowadzeniem i zamykany przez krótkie podsumowanie. W zakończeniu pracy sformułowano wnioski wynikające z rozważań zawartych w poszczególnych rozdziałach pracy.

W rozdziale pierwszym przedstawiono uwarunkowania zarządzania dokonaniem we współczesnych przedsiębiorstwach oraz charakterystykę systemów pomiaru dokonań. Wskazano na dwie grupy czynników mających wpływ na powstanie i rozwój koncepcji zarządzania dokonaniem w postaci zmian w otoczeniu oraz wpływu innych koncepcji naukowych. Określono ramy i strukturę systemu pomiaru dokonań w zarządzaniu dokonaniem, jak również teoretyczne podstawy pomiaru dokonań, zakres pomiaru dokonań oraz istotę i rodzaje mierników dokonań.

⁴ Badania zostały przeprowadzone w ramach grantu badawczego „Kluczowe indykatory wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwami”.

Rozdział drugi stanowi próbę wskazania charakterystyk wyróżniających systemy pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach. Punktem wyjścia jest analiza cech, które odróżniają analizowane podmioty od przedsiębiorstw dużych, jak również opis obowiązków ewidencyjnych i sprawozdawczych, którymi są one objęte. W ramach rozważań wyróżniono dwie grupy czynników determinujących kształt systemów – rozwiązania systemowe oraz uwarunkowania behawioralne.

W rozdziale trzecim na podstawie obszernych badań literatury zidentyfikowano koncepcje systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw. Dokonano również pogłębionej analizy koncepcji systemów specyficznych dla tych podmiotów. Przedmiotem rozważań są także wyniki dotychczasowych badań dotyczących wpływu stosowania pomiaru dokonań na efektywność przedsiębiorstw. Przeprowadzone studia literaturowe potwierdziły wagę problemu badawczego, jego aktualność i stworzyły podstawę teoretyczno-metodyczną koncepcji systemu pomiaru dokonań odpowiadających potrzebom zarządzania dokonaniami w małych i średnich przedsiębiorstwach.

W celu potwierdzenia zasadności badań w zakresie systemu pomiaru dokonań przeprowadzono analizę stosowanych rozwiązań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. W rozdziale czwartym przedstawiono wyniki badania wyróżnionych aspektów systemu pomiaru dokonań, to jest powiązanie ze strategią, zakres i przedmiot pomiaru dokonań, mierniki dokonań wraz z oceną ich ważności, kierunki wykorzystania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie oraz stosowane rozwiązania w zakresie organizacji pomiaru.

Rozdział piąty stanowi rozwinięcie badania systemu pomiaru dokonań o ocenę zależności między wyodrębnionymi cechami systemu pomiaru dokonań a osiąganymi wynikami finansowymi przez małe i średnie przedsiębiorstwa. Ocena stopnia korelacji poprzedzona jest prezentacją założeń metodycznych. Rozważania zawarte w rozdziale dotyczą badania przyczynowo-skutkowego oddzielnie dla przedsiębiorstw małych oraz średnich. Podsumowane są one wnioskami wynikającymi z zestawienia wyników badania dla obu grup podmiotów. Przeprowadzone badanie empiryczne pozwoliło na wskazanie luki pomiędzy teorią a praktyką gospodarczą w zakresie systemów pomiaru dokonań wspierających zarządzanie polskimi małymi i średnimi przedsiębiorstwami.

W rozdziale szóstym sformułowano autorskie koncepcje systemu pomiaru dokonań dla małych oraz średnich przedsiębiorstw, które zostały zaprezentowa-

ne z wykorzystaniem dwóch studiów przypadków. Koncepcje te uwzględniają specyfikę małych i średnich przedsiębiorstw, a zauważalne różnice między tymi grupami podmiotów zdecydowały o potrzebie propozycji dwóch niezależnych koncepcji. Weryfikacja założeń koncepcji została przeprowadzona w formie studiów przypadku, które zostały uzupełnione o rozważania w zakresie wdrażania i późniejszego stosowania tych systemów.

Autor składa serdeczne podziękowania prof. zw. dr hab. Wandzie Skoczylas za pomoc przy pisaniu pracy, życzliwość oraz wsparcie w każdym zakresie. Wyrazy podziękowania należą się również recenzentom dr. hab. prof. UE Robertowi Kowalakowi oraz dr. hab. prof. UEK Januszowi Nesterakowi za uwagi pomocne przy konstruowaniu ostatecznej wersji pracy.

Autor dziękuje także panom Sławomirowi Parusowi (Masiota i Wspólnicy) oraz Łukaszowi Rajeckiemu (Fosfan SA) za poświęcony czas oraz uwagi do części empirycznej pracy. Podziękowania należą się ponadto pani Annie Sentkowskiej za pomoc przy pierwszej korekcie językowej.

Rozdział 1

System pomiaru dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Wprowadzenie

Podjęcie decyzji w turbulentnym otoczeniu, podlegającym ciągłym zmianom, obarczone jest ryzykiem i odbywa się współcześnie w niepowtarzalnych warunkach, które są specyficzne dla danego przedsiębiorstwa i wynikają z sytuacji jego otoczenia. Wpływa to na potrzebę ciągłego dostosowywania firmy do warunków jej funkcjonowania, co jest determinantą rozwoju. Żeby przedsiębiorstwo było konkurencyjne i tworzyło wartość dla interesariuszy, konieczne jest zdobycie trwałej przewagi konkurencyjnej na rynku, która powstaje w następstwie stosowania wybranej i realizowanej strategii.

Przedsiębiorstwa wymagają wsparcia w zakresie implementacji i stosowania instrumentów odpowiadających na nowe warunki zarządzania w erze informacji. Istnieje zatem potrzeba ustalenia bieżącej pozycji ekonomicznej przedsiębiorstwa oraz wspierania zarządzających w odniesieniu do wcześniejszego odkrywania i szybszego oraz efektywniejszego odpowiadania na zmiany w otoczeniu, a także umożliwienia organizacji osiągnięcia celów przez uczenie się i rozwój. Odpowiedzią na te wyzwania jest zarządzanie dokonaniami, które wymaga w pierwszej kolejności ich zdefiniowania, a następnie pomiaru przy wykorzystaniu odpowiednio dobranych mierników.

W rozdziale realizowane są dwa cele szczegółowe:

1. Identyfikacja przesłanek i teorii leżących u podstaw zarządzania dokonaniami.
2. Prezentacja elementów, funkcji, ról i procesów systemu pomiaru dokonań.

Hipoteza częściowa poddana badaniu głosi, że zarządzanie w erze informacji wymaga kompleksowych narzędzi redukujących niepewność wynikającą z otoczenia oraz wspierających realizację strategii, co tworzy zapotrzebowanie na odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań.

1.1. Zarządzanie dokonaniami jako nowy paradygmat zarządzania przedsiębiorstwem

Przedsiębiorstwo, które chce odnosić sukcesy na konkurencyjnym rynku, musi mieć nie tylko dobrą strategię, lecz przede wszystkim zdolność do jej rzeczywistej realizacji. Warunki działania firm w erze informacji wymagają nowych umiejętności niezbędnych do osiągnięcia sukcesu rynkowego (Kaplan, Norton 2001, s. 23). Współczesne zarządzanie w warunkach ciągłych i dynamicznych zmian otoczenia wymaga stosowania właściwych informacji w procesach podejmowania decyzji, szczególnie w zakresie decyzji długoterminowych, o strategicznym znaczeniu dla przedsiębiorstwa (por. Nesterak 2015, s. 66)¹. Umiejętne wykorzystanie informacji pozwala w znaczny sposób zmniejszyć ryzyko (Kowalak 2009, s. 77). Dominująca w wielu przypadkach orientacja krótkoterminowa ogranicza poszukiwanie możliwości rozwoju, w związku z czym podkreśla się potrzebę strategicznego spojrzenia na działalność przedsiębiorstwa. Strategia przedsiębiorstwa opisywana jest za pomocą osiągalnych celów i opiera się na bieżących uwarunkowaniach wynikających z otoczenia oraz na posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobach. Jest silnie skorelowana z procesami zarządzania, czego dowodem jest rozwój koncepcji zarządzania strategicznego.

Zarządzanie strategiczne to poszukiwanie uwarunkowań sukcesów i źródeł porażek (Gierszewska 2000, s. 1), które wymaga koncentracji uwagi przedsiębiorstwa na budowie i wdrażaniu strategii rozwoju (Skoczyła 1998, s. 22). Definiowane jest jako dynamiczny i celowo ukierunkowany proces realizacji niezbędnych funkcji, pozwalających na uwarunkowane kulturowo koordynowanie i synchronizowanie pracowników oraz efektywne użytkowanie zasobów ekonomicznych przez wykorzystanie ich potencjału, pozwalającego zarówno wykorzystać szanse,

¹ Drucker (2010, s. 127) napisał, że „informacja jest narzędziem, którego prawdziwy potencjał dopiero odkrywamy”.

jak i zneutralizować zagrożenia występujące albo mogące wystąpić w otoczeniu tego przedsiębiorstwa (Urbanowska-Sojkin i in. 2007, s. 37). Zarządzanie strategiczne jest procesem formułowania, a następnie planowania, realizacji i kontroli strategii przedsiębiorstwa, zorientowanej na osiągnięcie przewagi konkurencyjnej na rynku, a w rezultacie na powiększanie wartości tego przedsiębiorstwa (Nita 2008, s. 37; por. Urbanek 2013, s. 313). Biorąc pod uwagę sens czynnościowy koncepcji, można stwierdzić, że zarządzanie strategiczne jest procesem informacyjno-decyzyjnym (wspomagany funkcjami planowania, organizacji, motywacji i kontroli), którego celem jest rozstrzygnięcie o kluczowych problemach działalności przedsiębiorstwa, o jego przetrwaniu i rozwoju, ze szczególnym uwzględnieniem oddziaływań otoczenia i węzłowych czynników własnego potencjału wytwórczego (Stabryła 2000, s. 11). System zarządzania przedsiębiorstwem w wyniku wymogów zarządzania strategicznego musi być dostosowany do zmienności otoczenia, konkurencyjności na rynku i złożoności procesów gospodarczych (Nowak 2009, s. 17).

Zarządzanie strategiczne to stosunkowo młoda dyscyplina naukowa, która jednak ze względu na swoją wagę jest dojrzała i silnie wrosnięta w rzeczywistość zarządzania przedsiębiorstwem (por. Guerras-Martin i in. 2014, s. 69). W tabeli 1.1 przedstawiono ewolucję koncepcji zarządzania strategicznego.

Tabela 1.1. Ewolucja zarządzania strategicznego

Okres	Faza	Przedmioty zainteresowania:
Lata 50.	planowanie krótkookresowe	<ul style="list-style-type: none"> – planowanie finansowe – rachunek kosztów – planowanie funkcjonalne – budżet krótkookresowy
Lata 60.	planowanie długookresowe	<ul style="list-style-type: none"> – budżety wieloletnie – badanie luki strategicznej – ekstrapolacja trendów ekonomicznych – kontrola wykonania
Lata 70.	planowanie strategiczne	<ul style="list-style-type: none"> – wykorzystanie efektu synergii – filozofia celów i zadań – analiza konkurencji – dywersyfikacja działalności – analiza wielowariantowa – zdobywanie przewagi strategicznej
Lata 80.	zarządzanie strategiczne	<ul style="list-style-type: none"> – misja firmy – analiza otoczenia – badanie silnych i słabych stron – alternatywy strategiczne – uwzględnianie ryzyka – kultura przedsiębiorstwa

Okres	Faza	Przedmioty zainteresowania:
		<ul style="list-style-type: none"> – wizerunek firmy – systemy i procedury strategiczne – dobór i szkolenie pracowników – strategie finansowe – strategie organizacji wielobiznesowych
Lata 90.	globalne zarządzanie strategiczne (zarządzanie wizjonerskie)	<ul style="list-style-type: none"> – kompleksowość procedur zarządzania – globalizacja walki konkurencyjnej – jedność celów organizacji – strategiczna wizja organizacji – filozofia ambicji – odważne cele – wydłużający się horyzont czasowy – strategie globalne – elastyczna weryfikacja oraz korekta celów i osiągnięć – wielkie struktury gospodarcze – budowanie przewagi konkurencyjnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Janasz i in. (2008, s. 22).

Geneza zarządzania strategicznego jest związana z takimi twórcami jak A.D. Chandler jr, H.I. Ansoff, P. Drucker, a do badaczy, którzy mieli swój udział w powstawaniu i ugruntowywaniu zarządzania strategicznego, należeli także R.L. Ackoff i K.R. Andrews (Stabryła 2000, s. 21). Zarządzanie strategiczne pojawiło się w odpowiedzi na zapotrzebowanie przedsiębiorstw w zakresie wsparcia długoterminowego rozwoju (por. Polowczyk 2012, s. 47), gdyż redukuje ono znacznie niepewność wynikającą z otoczenia przedsiębiorstwa (Urbanowska-Sojkin i in. 2007, s. 38). Wskazuje się, że strategia powinna opierać się na czterech kluczowych elementach: domenie działania, celach i przewagach konkurencyjnych oraz funkcjonalnych programach działania (Obłój 1994, s. 27–28). Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem związane jest ze stałym przekładaniem na język praktyki gospodarczej założeń dotyczących misji i wizji przedsiębiorstwa, zakresu działalności przedsiębiorstwa i jego modelu biznesowego, efektywnego rozmieszczenia zasobów, wykorzystania potencjału działalności przedsiębiorstwa oraz współdziałania z otoczeniem. Nag i in. (za: Guerras-Martin i in. 2014, s. 70) zidentyfikowali siedem kluczowych komponentów zarządzania strategicznego: dokonania, firmy, strategiczne inicjatywy, środowisko, organizację wewnętrzną, zarządzających/właścicieli i zasoby. Zarządzanie strategiczne oparte na długoterminowych prognozach pomaga przedsiębiorstwu przewidywać (antycypować) przyszłe wyzwania (szanse) oraz zagrożenia (Skokan i in. 2013, s. 59).

Koncepcja zarządzania strategicznego z biegiem czasu uległa rozszerzeniu i profesjonalizacji, zaczęła obejmować także coraz więcej sfer działalności przed-

siębiorstwa. Od przełomu wieków zarządzanie strategiczne coraz bardziej wykorzystuje koncepcje ekonomii behawioralnej, zauważalny jest także coraz większy wpływ sfery niematerialnej (Polowczyk 2012, s. 47). Guerras-Martin i in. (2014) opisują ewolucję badania zarządzania strategicznego przy wykorzystaniu metafory dwóch wahadeł: wewnętrznego-zewnętrznego oraz mikro-makro. Wskazują oni, że w historii zarządzania strategicznego różne, zmienne znaczenie przypisywano zewnętrznym i wewnętrznym czynnikom, jak również poziomom mikro i makro w zakresie kluczowych czynników, a także, że wszystkie te perspektywy są ważne, co podkreśla złożoność i kompleksowość zarządzania strategicznego jako dyscypliny naukowej. Wymienieni badacze podkreślają również, że wszystkie te perspektywy badania zarządzania strategicznego mają na celu poznanie przewag konkurencyjnych wpływających na dokonania przedsiębiorstwa.

Dzisiejsze otoczenie gospodarcze cechuje rosnąca globalna konkurencja, rozwój technologii, wysoki poziom regulacji rynku, coraz większa presja kosztowa, a jednocześnie ograniczone możliwości zdobycia finansowania, co skutkuje trudnościami w działalności przedsiębiorstw (por. Yadav i in. 2013, s. 947; Zook 2010, s. 26; Low, Kalafut 2004, s. 26–28; Pluta 2009, s. 31). Dodatkowymi czynnikami są zaburzenia na rynkach, ich niepewność i zmienność, co powoduje, iż przedsiębiorstwa coraz mocniej muszą polegać na własnej zdolności do zapewnienia rentowności (por. *Zarządzanie wynikami...* 2009; Bratnicki 2000, s. 13; Arnaboldi i in. 2015, s. 4–5). Przedsiębiorstwo działające w warunkach niepewności powinno elastycznie reagować na zmienność warunków działania oraz skupić swoją działalność na rozwiązywaniu najważniejszych problemów (por. Skoczylas 1998, s. 22). Otoczenie ma kluczowe znaczenie dla powodzenia przedsiębiorstwa (Urbanowska-Sojkin i in. 2007, s. 17). Właściwe wykorzystanie w toku prowadzonej działalności gospodarczej istniejących warunków, ich zorientowanie i zaangażowanie do celów funkcjonowania oraz rozwoju przedsiębiorstw, staje się ważnym czynnikiem warunkującym powodzenie na rynku (Jaki 2008, s. 20). Brillman (2002, s. 24) podaje siedem najważniejszych trendów zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstw w ostatnich latach:

- zmiana charakteru rynku z kształtowanego przez popyt na kształtowany przez podaż,
- koncentracja uwagi na kliencie,
- rozwój systemu *just-in-time* wraz z rozpowszechnieniem zindywidualizowanej produkcji masowej,

- ekspansja małych i średnich przedsiębiorstw,
- rozpowszechnienie się handlu elektronicznego na nowe obszary gospodarki,
- wysokie ryzyko spekulacyjnego boomu finansowego i spektakularnych spadków na giełdach,
- rosnąca aktywność akcjonariuszy, w tym inwestorów instytucjonalnych, w radach nadzorczych; pojawienie się i rozwój niezależnych członków rad w spółkach publicznych.

Warte podkreślenia jest, że mimo upływu lat od publikacji przedstawionych trendów są one wciąż aktualne i ich znaczenia nie umniejsza postęp technologiczny. Bazą wymienionych zmian jest oddzielenie informacji od świata fizycznego. Dematerializacja wiedzy i informacji wpływa na gwałtowny wzrost przestrzeni wartości. Dochodzą do tego zmiany w układzie władzy w przedsiębiorstwach w postaci wzrostu wpływu klientów na strategię przedsiębiorstw oraz wzrostu wpływu inwestorów, analityków finansowych i nadzoru korporacyjnego w zakresie kontroli uzyskiwania planowanych wyników finansowych (por. Szablewski, Tuzimek 2007, s. 22). Według Druckera (1993, za: Urbanek 2011, s. 11) jesteśmy w trzeciej fazie ewolucji gospodarki – po rewolucji przemysłowej i produkcyjnej – nazywanej rewolucją zarządczą, w której kompetencje i umiejętności organizacji wykorzystywane są do tworzenia nowej wiedzy. Podkreśla się silną pozycję aktywów niematerialnych, które wykorzystywane są do tworzenia przewag konkurencyjnych. XXI wiek nazywany jest erą informacji lub wiedzy, z czego wynikają nowe warunki funkcjonowania firm (Kaplan, Norton 2001, s. 23–25):

- interdyscyplinarność – przedsiębiorstwa w erze informacji działają opierając się na procesach zintegrowanych, które przenikają struktury organizacyjne, co pozwala na połączenie zalet specjalizacji zawodowej z szybkością, wydajnością i jakością zintegrowanych procesów gospodarczych,
- powiązanie z odbiorcami i dostawcami – systemowa integracja, od zamówień odbiorców po dostawców surowców i materiałów, pozwala wszystkim firmom w łańcuchu wartości osiągnąć znaczące usprawnienia w zakresie kosztów, jakości i czasu realizacji zamówień,
- segmentacja klientów – przedsiębiorstwa ery informacji muszą nauczyć się oferowania produktów odpowiadających specyficznym potrzebom różnych grup klientów, bez ponoszenia dodatkowych kosztów większego zróżnicowania i małej skali produkcji,

- globalna skala działania – firmy działają na rynku globalnym i konkurują z najlepszymi na świecie, przez co nowoczesne organizacje muszą łączyć efektywność i konkurencyjność globalnej działalności z wrażliwością na potrzeby lokalnych klientów,
- nowatorstwo i innowacyjność – ciągłe doskonalenie procesów i produktów jest kluczowym czynnikiem długoterminowego sukcesu nawet tych firm, które działają w sektorach o względnie długich cyklach życia produktów,
- wykształcony personel – wszyscy pracownicy muszą tworzyć wartość za pomocą swojej wiedzy i informacji, których dostarczają, a inwestowanie w kwalifikacje każdego z pracowników, zarządzanie nimi i wykorzystywanie jest decydujące dla sukcesu organizacji w erze informacji.

Mówi się, że w warunkach tzw. nowej gospodarki najbardziej wartościowym produktem jest informacja, co przyczyniło się do powstania terminu „gospodarka oparta na wiedzy” (GOW). Termin ten w ostatnich latach mocno zyskuje na znaczeniu ze względu na tendencję wzrostu zainteresowania czynnikami niematerialnymi, w tym kapitałem intelektualnym. W gospodarce opartej na wiedzy dochodzi do połączenia technologii informacyjnych w produkcji dóbr i usług z wiedzą i umiejętnościami (Szablewski, Tuzimek 2007, s. 22). Współczesne firmy znalazły się w centrum rewolucyjnych przemian, w ramach których konkurencja przemysłowa ustępuje miejsca konkurencji informacyjnej. Niepodjęcie działań adaptacyjnych dostosowujących do nowych warunków funkcjonowania lub ich podjęcie, ale w niewłaściwym kierunku, może w konsekwencji zakończyć się upadkiem przedsiębiorstwa (por. Pangarkar 2015, s. 296). W gospodarce przemysłowej model większości przedsiębiorstw był oparty na fizycznych aktywach, ale z biegiem czasu podstawowe źródła tworzenia wartości przesunęły się od aktywów materialnych do niematerialnych (Low, Kalafut 2004, s. 32). Jaki (2008, s. 132) zauważa, że rosnące znaczenie w działalności przedsiębiorstw takich aktywów niematerialnych jak wiedza i własność intelektualna doprowadziło do pojawienia się terminu „nowa gospodarka” (*new economy*), ściśle związanego z rozwojem nowych środków komunikacji i internetu oraz z postępującymi procesami globalizacji. W nowej gospodarce przeważa pogląd, że kluczowe znaczenie ma upowszechnianie technologii przekazywania cennych informacji, czyli takich, które zwiększają wydajność, produktywność i konkurencyjność przedsiębiorstwa, a także, że zmiana modelu przedsiębiorstwa (w kierunku zasadniczego wzrostu aktywów niematerialnych) wymaga nowej architektury zarządzania, no-

wego układu relacji między akcjonariuszami a pozostałymi interesariuszami oraz nowych struktur organizacyjnych i podziału pracy wewnątrz przedsiębiorstwa (Szablewski, Tuzimek 2007, s. 22–25). Gospodarka oparta na wiedzy ma również wpływ na procesy konkurencji między przedsiębiorstwami. Podmioty te coraz częściej stawiają na współpracę, także w zakresie mechanizmów tworzących ich ostateczną wartość, gdyż taka postawa pozwala na budowanie dodatkowych przewag konkurencyjnych opartych na procesach wymiany wiedzy i wspólnym, łatwiejszym tworzeniu nowej wiedzy w porównaniu z firmami „zamkniętymi”. Siłą napędową tych zmian jest rozwój technologii, w tym technologii informacyjnych, co sprawiło, że systemy informacyjne stały się nieodłączną częścią zarządzania (Urbanowska-Sojkin i in. 2007, s. 331).

Realną korzyść przynieść może oparcie konkurencji na realizowaniu swojej działalności z maksymalną wydajnością i efektywnością oraz podejmowaniu jak najmądrzejszych decyzji biznesowych (Davenport, Harris 2010, s. 26). Efektywne zarządzanie, skutkujące przewagami konkurencyjnymi i minimalizujące ryzyko działania, związane jest z wysoką jakością procesów decyzyjnych (por. Skowronek-Mielczarek, Leszczyński 2008, s. 34; Piocha, Gabryszak 2008, s. 184). Przewaga konkurencyjna rozumiana jest jako wynik zastosowania przez firmę specyficznego i wyjątkowo skutecznego zbioru instrumentów konkurencji (por. Adamik 2011, s. 18; Urbanek 2013, s. 314). Kowalak (2009, s. 140) wyróżnił następujące rodzaje przewag konkurencyjnych: jakościową, cenową i informacyjną. Podejmowanie słusznych decyzji, zarówno taktycznych, operacyjnych, jak i długookresowych strategicznych, wymaga możliwie najlepszych i właściwie przetworzonych informacji. Nie wystarczy już tylko dotarcie do odpowiednich danych, gdyż skutki ich wykorzystania bez wcześniejszego przeanalizowania nie są możliwe do przewidzenia. Przedsiębiorstwa do właściwego i racjonalnego zarządzania potrzebują rzetelnych informacji, co wymaga rozumienia istoty działalności nie tylko w ujęciu finansowym, lecz także w ujęciu operacyjnym (*Zarządzanie wynikami...* 2009, s. 9). Żeby podjąć uzasadnioną decyzję, niezbędne jest poznanie istoty procesów zachodzących w jednostce gospodarczej, ich złożoności i wzajemnego oddziaływania (Kwejt 1965, s. 15). Podstawą racjonalnej decyzji gospodarczej na każdym szczeblu zarządzania są odpowiednio przetworzone i zinterpretowane informacje ekonomiczne, gdyż decyzje mają tylko taką wartość, jaką posiadały informacje leżące u podstaw ich podjęcia (por. Nowak 2012b, s. 13; Sierpińska, Jachna 2004, s. 9). Wartościowe informacje w kontekście podej-

mowanych na ich podstawie decyzji charakteryzuje: adekwatność, zrozumiałość, obiektywizm, porównywalność, zgodność z rzeczywistością, przydatność, wiarygodność, spójność, kompletność, ostrożność, oszczędność prezentacji, istotność, terminowość (Wędzki, 2006, s. 29–30; Jaworski, Sopiński 2010, s. 44–45). Informacje wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwem powinny umożliwiać (Duraj 1993, s. 9):

- właściwą ocenę sytuacji lub stanu, w jakim się znajduje lub znajdzie przedsiębiorstwo,
- poprawną ocenę wpływu wewnętrznych i zewnętrznych czynników na efektywność przedsiębiorstwa,
- podejmowanie trafnych i przydatnych decyzji w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Procesy podejmowania decyzji są w swojej istocie dynamiczne, wielopoziomowe i mają określony kontekst, natomiast zwykle nie są zaplanowane, ustrukturalizowane i sekwencyjne (Bhimani, Langfield-Smith 2007, s. 8). Warte podkreślenia jest, że każda decyzja wiąże się ściśle z finansami, zarówno w kontekście planowania decyzji, jak i oceny jej efektów (por. Kołosowska i in. 2006, s. 11). Dzięki dostępowi do informacji i wiedzy przedsiębiorca jest w stanie zawęzić liczbę możliwych wariantów decyzji oraz lepiej przewidywać wyniki podejmowanych decyzji (por. Pomykalska, Pomykalski 2007, s. 22; Romanowska 2001, s. 163). Jednym z głównych efektów badań analitycznych jest podejmowanie strategicznych decyzji, które przyczyniają się do podnoszenia efektywności funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa (por. Duraj 1993, s. 11; Skowronek-Mielczarek, Leszczyński 2008, s. 18). Z drugiej strony podstawowym problemem, z którym stykają się przedsiębiorstwa, jest ograniczona zdolność przetwarzania informacji, których w otoczeniu jest coraz więcej (por. Chang 2013, s. 227).

Przedsiębiorstwa podczas oceniania swojej działalności wykazują zainteresowanie skoncentrowane na ocenie skuteczności i sprawności². Wartość³ przedsiębiorstwa jest aktualnie ustanowionym paradygmatem oceny efektywności⁴ pro-

² Skuteczność to stopień osiągnięcia założonych na wstępie celów, sprawność to relacja między uzyskanymi rezultatami a poniesionymi nakładami (Grzesiak 1997, s. 22).

³ Wartość (*value*) jest kategorią uniwersalną i wieloznaczną (Skoczylas 2007, s. 15). Termin ten był stosowany od lat 80. ubiegłego wieku na określenie rzeczy, które stymulują i tworzą wartość dla organizacji (Zarzecki 2013, s. 129). Szeroki przegląd definicji i koncepcji wartości został przeprowadzony przez Zarzeckiego (2000, s. 15–33) oraz Hońkę (2008, s. 22–27; 2013, s. 13–57).

⁴ Efektywność to relacja między postawionym celem a osiągniętym ostatecznym wynikiem (Grzesiak 1997, s. 21).

wadzonej działalności gospodarczej (por. Siudak 2013, s. 33), a przedsiębiorstwo działające w warunkach gospodarki opartej na wiedzy i przy wysokiej zmienności otoczenia jest rozumiane jako podmiot organizujący tworzenie wartości (Normann 2012, s. 36). Wartość przedsiębiorstwa jest kategorią teoretyczną, co wpływa na trudność przełożenia jej na grunt praktyczny (Bacior 2015, s. 57). Wartość badana i rozumiana jest w ujęciu ekonomicznym, wykraczającym poza monetaryzm i czysto finansowe rozumienie tej kategorii. Wartość każdej organizacji oceniana jest przez pryzmat deklarowanych przez nią celów oraz skuteczność w ich osiągnięciu w kontekście bieżącej pozycji przedsiębiorstwa i jego perspektyw rozwojowych (por. Urbanek 2011, s. 151; Bacior 2015, s. 134). Współcześnie wartość mniej zależy od nabywanych i posiadanych przez przedsiębiorstwa zasobów. Na znaczeniu zyskuje mobilizowanie i używanie zasobów oraz zarządzanie nimi, na co wpływa także wzrastające znaczenie zasobów niematerialnych (por. Normann 2012, s. 24). W wyniku rozwoju technologii oraz wzrastającej dynamiki zmian warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wartość wytwarzana jest na nowe sposoby i w coraz większej ilości. Dodatkowym czynnikiem wzmacniającym to zjawisko są gwałtowne wzrosty wydajności pracy w efekcie kolejnych rewolucji przemysłowych.

Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa łączy strategię, procesy zachodzące w przedsiębiorstwie, jego systemy, podejmowanie decyzji, pomiar dokonań z tworzeniem wartości (por. Firk i in. 2016, s. 1). Tworzenie wartości, którą można zmierzyć za pomocą narzędzi używanych w ekonomii⁵ bez odwoływania się do innych nauk oraz życia (Normann 2012, s. 22), co jest obecnie jedną z ważniejszych strategii prowadzenia działalności gospodarczej, a uruchomienie odpowiednich procesów zarządzania jest niezbędne do wprowadzenia jej w życie gospodarcze firmy. Ważne jest przygotowanie celów strategicznych do przełożenia ich na działalność operacyjną i wdrożenie w sposób zapewniający właściwe zrównoważenie rentowności, płynności, wzrostu, jakości, wydajności i czasu. W tabeli 1.2 przedstawiono zmianę w zakresie priorytetów strategii działania, która dokonała się w czasie w wyniku dynamicznych zmian w otoczeniu przedsiębiorstw.

⁵ Ekonomia rozumiana jest jako nauka o skutecznym wykorzystywaniu i efektywnej alokacji zasobów (Normann 2012, s. 22).

Tabela 1.2. Ewolucja priorytetów strategii działania

Odchodzenie od:	Przechodzenie do:
strategii wzrostu sprzedaży	strategii wzrostu wartości firmy
orientacji na produkt	orientacji na klienta i jego priorytety
mierników opierających się na zysku	mierników opierających się na wartości dodanej i przepływach gotówki
koncentracji na technologii	koncentracji na modelu działalności biznesowej
udziałów w rynku	udziałów w migracji wartości

Źródło: Siudak (2013, s. 35).

Migracja wartości oznacza przepływ wartości między przedsiębiorstwami w wyniku poszukiwania możliwości inwestycji w efektywne modele działalności biznesowej, kreujące dla właścicieli zaangażowanego kapitału możliwie najwyższą stopę zwrotu przy akceptowalnym ryzyku (Siudak 2013, s. 33).

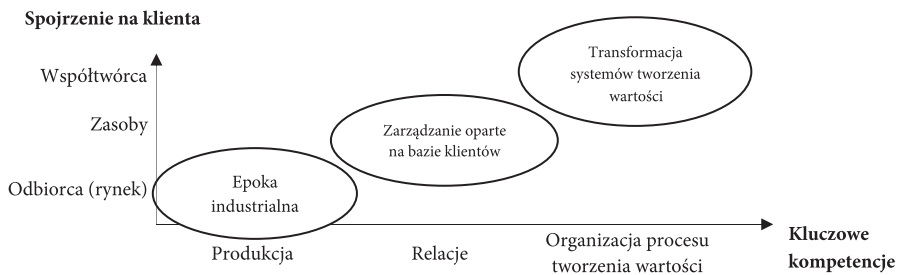
Współcześnie wartość oceniana jest przy uwzględnieniu celów szerokiego grona interesariuszy, których wzrost oczekiwań względem tworzonej przez przedsiębiorstwo wartości wpływa na zwiększenie zapotrzebowania na przetworzone informacje. Koncepcja interesariuszy (*stakeholders*) akcentuje potrzebę pojmowania biznesu jako integralnej części struktury społecznej, a nie jako odseparowanej dziedziny o czysto ekonomicznym charakterze (Jaki 2008, s. 127). Poszczególne grupy interesariuszy mają różne potrzeby, siły wpływu czy też oczekiwania względem przedsiębiorstwa, a ich cele są bardzo zróżnicowane i częściowo wykluczające się wzajemnie (por. Arnaboldi i in. 2015, s. 18). Przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa budowana jest na realizacji trzech grup celów: ekonomicznych, społecznych i ekologicznych, które po uwzględnieniu kompetencji przedsiębiorstwa determinują możliwość jego rozwoju. Zaznacza się, że tworzenie wartości dla właścicieli jest ściśle związane z tworzeniem wartości dla innych grup, a pomiar jej efektywności odbywa się w horyzoncie długoterminowym. Normann (2012, s. 23) podkreśla, iż w dłuższym okresie wartość udziałowców generuje się przez tworzenie wartości klientów. Satysfakcja i lojalność klientów i pracowników, a także inne aspekty kapitału intelektualnego są obecnie jednym z podstawowych czynników kreowania wartości dla interesariuszy (Siudak 2013, s. 34). Istnieje konieczność zapewnienia zgodnej koegzystencji i trwałej równowagi między różnymi interesami jednostek, grup, organizacji, lokalnych i centralnych organów administracji (Szablewski, Tuzimek 2007, s. 32). Szeroki zakres podmiotów zainteresowanych wartością wytworzoną przez przedsiębiorstwo utrudnia pomiar tej wartości. Stosowane w praktyce mierniki pozwalają na analizę wartości

dla poszczególnych interesariuszy, a nie na ocenę wartości wytworzonej na poziomie całego przedsiębiorstwa. Z drugiej strony mierniki wartości wytworzonej przez przedsiębiorstwo nie mogą być analizowane w kontekście ich wagi dla wybranych interesariuszy. Strategia przedsiębiorstwa wskazuje, iż zapewnia ono sobie długoterminowe przetrwanie i rozwój dzięki podejściu do każdej z grup interesariuszy z mądrością i troską (Vracheva i in. 2016, s. 375). Wynika z niej również podejście firmy do dopasowania wartości przedsiębiorstwa do wartości jego interesariuszy.

Koncepcją umożliwiającą efektywne ustalanie, monitorowanie i ocenę skuteczności realizacji założonych celów jest zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa. Umożliwia ono poprawę efektywności działalności i wpływa na tworzenie wartości dla interesariuszy. Zarządzanie na podstawie dokonań jest stosowane od początków zarządzania, ale odgrywa znaczącą rolę w dzisiejszych czasach (por. Ziębicki 2011, s. 30). Wpływają na to głównie dwa czynniki: wzrost dynamiki rozwoju przedsiębiorstw stymulowany przez wzrost konkurencyjności oraz rozwój technik informatycznych wspierających zbieranie i przetwarzanie danych. W literaturze pojawia się wiele wyników badań sugerujących pozytywny wpływ strategicznej orientacji przedsiębiorstwa na osiągnięte przez nie dokonania (wielu autorów za: Hao, Song 2016, s. 751; Deutscher i in. 2016, s. 850). Uwzględniając zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw, dynamikę rozwoju technologii oraz wzrost znaczenia informacji i wiedzy w zarządzaniu strategicznym, Normann (2012, s. 36) opisuje nowy paradygmat strategiczny zarządzania, nazwany transformacją systemów tworzenia wartości. Paradygmat ten implikuje gwałtowną zmianę konceptualną i nowe spojrzenie na klienta, który przestaje być odbiorcą czy zasobem, a staje się współtwórcą i współprojektantem w procesie tworzenia wartości. Na rysunku 1.1 przedstawiono ewolucję paradygmatów zarządzania strategicznego.

W ujęciu tym klient ewoluował od odbiorcy produktów firmy, przez rozumienie go jako zasób przedsiębiorstwa, wymagający tworzenia i utrzymania odpowiednich relacji, aż do współtwórcy w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa. Ukierunkowanie na klienta jest obecnie podstawowym sposobem wspierania prowadzonej działalności (Kowalak 2009, s. 137). Kluczowych źródeł wartości przedsiębiorstwa należy szukać w ludziach, którzy tworzą ten podmiot, ich organizacji, efektach zaangażowania ich intelektu, a także zdobytych przez nich klientów i ich relacjach z tymi klientami (Szablewski, Tuzimek 2007, s. 65; por. Zook 2010, s. 113). W ujęciu behawioralnym istotą biznesu jest osiągnięcie korzyści finansowych, ale aby je uzyskać, należy odnaleźć takie potrzeby klienta, za których zaspokojenie

będzie on chciał zapłacić (Falencikowski 2013, s. 72). Klient traktowany jest jako współproducent i uczestnik procesu tworzenia wartości. Wartości poszukuje się także w procesach zachodzących w przedsiębiorstwie (działania, zaangażowane zasoby i efekty), które rozpatrywane są jako całość w kontekście systemu procesów. Należy również dodać, iż w związku z szybkim rozwojem technologicznym i postępującą globalizacją coraz większe znaczenie dla perspektyw przetrwania i rozwoju przedsiębiorstw ma prowadzona przez nie polityka innowacyjności. Wymaga to zmierzenia efektywności tych innowacji, co jest zadaniem trudnym ze względu na ich charakter, czyli niestabilność, nowość i dynamiczność. W efekcie kluczowe znaczenie ma dobrze zdefiniowany i właściwie przeprowadzony pomiar dokonania innowacji (por. Dewangan, Godse 2014, s. 536).



Rysunek 1.1. Ewolucja paradygmatów strategicznych

Źródło: Normann (2012, s. 36).

W tabeli 1.3 przedstawiono wpływ różnych podejść teoretycznych, które stworzyły podstawy koncepcji zarządzania dokonaniem oraz jej rozwoju.

Współczesne zarządzanie dokonaniem wynika z ewolucji zarządzania w kierunku rozwoju wielowymiarowego i zrównoważonego pomiaru dokonania oraz nowych ram koncepcyjnych rachunkowości zarządczej. Kontrola z początku była procesem formalnym, z biegiem czasu zmienia się na mniej formalny, dzięki większemu uwzględnieniu społecznych i psychologicznych aspektów kontroli. Strategia zaczęła uwzględniać oczekiwania innych interesariuszy oprócz właścicieli przy wskazywaniu zamierzonych celów przedsiębiorstwa. Na rysunku 1.2 przedstawiono zestawienie etapów rozwoju koncepcji związanych z pomiarem dokonania oraz sterowaniem i zarządzaniem dokonaniem.

Tabela 1.3. Różne podejścia teoretyczne stanowiące podstawę do powstania teorii zarządzania dokonaniami oraz główni badacze w tych obszarach

Ekonomiczne teorie kontroli organizacyjnej ¹ – oparte na teorii przedsiębiorstwa		
Teoria agencji (<i>principal – agent theory</i>)	Rozdział pomiędzy własnością a kontrolą we współczesnych przedsiębiorstwach doprowadził do konfliktu interesów i zaprzeczenia neoklasycznej teorii o racjonalnym podejmowaniu decyzji opierającym się na pełni informacji. Zarówno właściciele, jak i zarządzający dążą do zwiększenia wartości, ale jest ona inaczej rozumiana przez obie te grupy. Asymetria informacji na korzyść zarządzających w zakresie oceny realizacji celów przyczyniła się do wzrostu zainteresowania właścicieli narzędziami kontroli wyników działalności zarządzających przedsiębiorstwem	Jensen, Meckling (1976) Holstrom (1979) Fama (1980) Hart (1989)
Teoria kosztów transakcyjnych (<i>transaction cost theory</i>)	W teorii kosztów transakcyjnych kontrola organizacyjna odnosi się do kontroli nad kosztami marketingowymi, które mogą i powinny być zaoszczędzone przez przedsiębiorstwo w wyniku koordynacji zasobów w porównaniu z rynkiem. Znajomość produktywności zasobów pozwala na dokładniejsze określenie ich ceny. Przedsiębiorstwo rozumiane jest jako sieć kontraktów, a teoria kosztów transakcyjnych staje się coraz bardziej użyteczna w warunkach niepewności. Wewnątrz przedsiębiorstwa stosuje się kategorię kosztów transakcyjnych, które służą wycenieniu wykorzystania zasobów na własne potrzeby kontroli organizacyjnej wewnątrz firmy. Ekonomiczne teorie firm nie są w stanie jednak skutecznie wytłumaczyć mechanizmów zachodzących w przedsiębiorstwach w warunkach zmiennego i niepewnego otoczenia, co wpłynęło na wzrost znaczenia nieekonomicznych teorii poszerzających zakres wiedzy o zachowaniu przedsiębiorstw	Coase (1937) Hayek (1945) Arrow (1964) Alchian, Demsetz (1972) Evans (1975) Williamson (1975) Ouchi (1979) Fama (1980) Williamson (1981) Dore (1983) Jensen (1983) Kaplan (1984) Perrow (1986) Simon (1991) Pfeffer (1994) Ghoshal, Moran (1996)
Socjologiczne teorie kontroli organizacyjnej – tłumaczą i opisują zachowania organizacyjne przez podkreślenie głównych skłonności grup. Z perspektywy socjologicznej kontrola organizacyjna jest sprawowana przez zasady, polityki oraz hierarchie władzy		
Funkcjonalizm (<i>functionalism</i>)	Podjęcie funkcjonalne oparte jest na założeniu, że społeczeństwo ma konkretny, rzeczywisty byt i systematyczny charakter, zorientowany na tworzenie uporządkowanego i uregulowanego stanu rzeczy. Teoria ta dała podstawę pod budowę ogólnej teorii systemów, a organizacja wyróżniana jest jako podmiot służący przede wszystkim realizacji określonych i specyficznych celów. Z wewnętrznego punktu widzenia wydzielono trzy poziomy organizacyjne, na których prowadzona jest kontrola organizacyjna: – poziom techniczny – kontrola organizacyjna obejmuje zapewnienie efektywnego tłumaczenia celów organizacyjnych na codzienną działalność oraz kontrolę wykonania wcześniej założonych operacji, – poziom menedżerski – kontrola organizacyjna uzyskania niezbędnych zasobów dla poziomu technicznego i satysfakcji klientów, – poziom instytucjonalny – kontrola organizacyjna odnosi się do identyfikacji dopasowania celów organizacyjnych i społecznych	Selznick (1948) Pareto (1951) Radcliffe-Brown (1952) Parsons (1956) Morgan (1980) Hassard (1995)

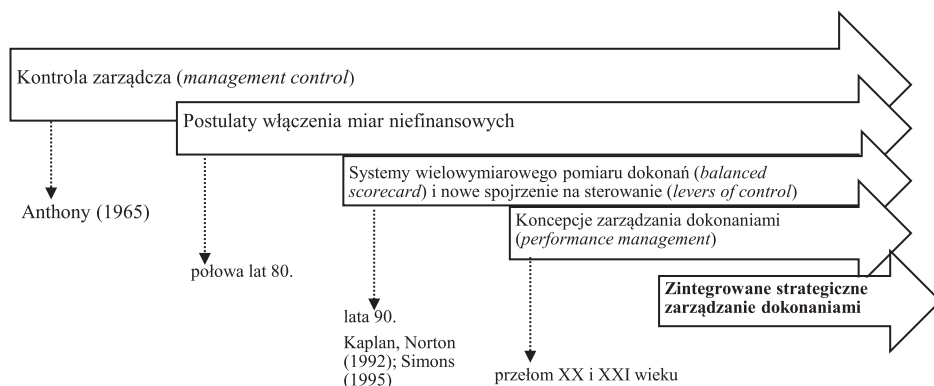
⁶ Kontrola organizacyjna odnosi się do koalicji agentów, która wprowadza zestaw skoordynowanych i współpracujących działań służących wskazaniu indywidualnych celów opierających się na celach organizacyjnych (Cyerth, March 1963, za: Demartini 2014, s. 10). Powiązanie między indywidualnymi a organizacyjnymi celami jest istotnym aspektem kontroli zarządczej.

Ogólna teoria systemów (<i>general system theory approach</i>)	W oparciu o podejście funkcjonalne w ogólnej teorii systemów postrzega się organizację jako system powiązanych części, wyspecjalizowanych w realizacji celów systemowych. Zakres kontroli organizacyjnej poszerzony zostaje o aspekty środowiskowe w zakresie korekcy równowagi organizacji spowodowanej przez zaburzenia środowiskowe	Mayo (1933) Wiener (1948) Von Bertalanffy (1950, 1968) Beer (1979)
Teoria przypadkowości (<i>contingency theory</i>)	Teoretycy przypadkowości analizowali i typowali specyficzne cechy organizacyjne odnoszące się do określonych zewnętrznych charakterystyk bezpośredniego środowiska lub charakteru podstawowego zadania organizacji. Prace głównych badaczy w tym nurcie dotyczyły prób identyfikacji wpływu charakterystyk środowiskowych na dokonania i wydajność organizacyjną. W odniesieniu do perspektywy przypadkowości kontrola organizacyjna odnosi się do identyfikacji odpowiedniego dopasowania między charakterystykami organizacyjnymi a cechami środowiskowymi	Woodward (1958) Gouldner (1959) Burns, Stalker (1961) Chandler (1962) Lawrence, Lorsch (1967, 1969) Etzioni (1969)
Teoria biurokracji (<i>theory of bureaucracy</i>)	Teoria racjonalnych działań ekonomicznych łączy się z podejściem funkcjonalnym przez zasadę specjalizacji funkcji (zadań), w tym wskazanie hierarchicznego łańcucha dominacji, w ramach którego wyróżnione są podległości funkcyjne w organizacji wraz z przypisanymi zasadami i normami. Kontroli organizacyjnej podlega formalna struktura organizacji oraz hierarchia, jak również jej nieformalny wymiar	Barnard (1940) Selznick (1943) Von Mises (1944) Gouldner (1950) Hall (1963) Crozier (1964) Blau (1965) Weber (1968) Di Maggio, Powell (1982)
Psychologiczne teorie kontroli organizacyjnej		
Prace badawcze nad wpływem psychologii na organizację prowadzone są od lat 60. XX wieku, dyscyplina psychologii organizacyjnej została zapoczątkowana w efekcie publikacji H. Leavitta i B. Bassa. Organizacja jako złożony społeczny system wymaga zbadania wpływu zachowania poszczególnych jednostek na całość organizacji. Dotyczy to takich aspektów jak rekrutacja, selekcja, szkolenie i alokacja pracowników, siła i wpływ autorytetów, relacje międzyludzkie, napięcia wewnątrzorganizacyjne, jak również elastyczność i adaptacyjność personelu organizacyjnego. Kontrola organizacyjna w podejściu psychologicznym objęta jest wpływem zachowań indywidualnych członków organizacji wewnątrz oraz poza organizacją. Mechanizmy kontroli organizacyjnej obejmują ustalanie celów, wynagradzanie i oddziaływanie międzyludzkie. Poszukiwane jest efektywne dopasowanie za pośrednictwem efektu „osobowości” między takimi zmiennymi jak: uwarunkowania organizacyjne, relacje międzyludzkie, reakcje, organizacyjne rezultaty. Z psychologicznego punktu widzenia kontrola organizacyjna dotyczy identyfikacji właściwych ludzi w zakresie ich umiejętności i motywacji na dane stanowiska pracy, ustalanie im ambitnych, osiągalnych celów oraz umieszczenie ich w organizacji przy zapewnieniu zgodności ich celów z celami organizacji		Gilmer (1960) Vroom, Maier (1961) Lickert (1961) Dunnette (1962) Roethlisberger (1962) Rice (1963) Trist i in. (1963) Leavitt, Bass (1964) Kahn (1964) Bass (1964, 1965) Anthony (1965) Schein (1965) Quinn, Kahn (1967) Lawrance, Lorsch (1967) Tannenbaum (1968) Galbraight (1969) Blau, Schoenherr (1971) Dunette (1973) Child (1977) Katz, Kahn (1978) Flamholtz (1979) Miller i in. (1982) Brackler, Shimmin (1984) House, Sigh (1987)

Behavioralne teorie kontroli organizacyjnej	
<p>Teorie behawioralne stanowią połączenie socjologicznej i psychologicznej perspektywy kontroli organizacyjnej. Starają się przewidzieć zachowania przedsiębiorstwa w takich aspektach jak podejmowane decyzje, rozmieszczenie zasobów czy stawianie celów. Wynikają z potrzeby dogłębniejszego zbadania wpływu motywacji i teorii poznawczych na teorię przedsiębiorstwa. Badacze wskazują, że właściciele i zarządzający stawiają sobie cele, które wykraczają poza maksymalizację zysku, a wynikają między innymi z ich charakterystyk i motywacji. Dodatkowo teorie te starają się uwzględnić niepewność w zakresie wpływu przyszłych zdarzeń na sytuację przedsiębiorstwa. Decyzje podejmowane są przynajmniej częściowo w sposób nieświadomiony przez decydenta, jak również przy niepełnej wiedzy, co znacznie wpływa na ograniczenie poziomu racjonalności decyzji oraz zmniejszenie możliwości przewidzenia skutków i wyników decyzji.</p> <p>Racjonalność decyzji oceniana może być tylko przy uwzględnieniu warunków jej podejmowania, w tym oceny czynników ją ograniczających. Z organizacyjnego punktu widzenia kontrola organizacyjna odnosi się do „integracji zachowań”, co obejmować musi dopasowanie pomiędzy „merytorycznym planowaniem” (np. obszerne decyzje o przyszłych celach, które powinny zostać osiągnięte) a „proceduralnym planowaniem” (np. codzienne decyzje dostosowywane do istotnego planowania).</p> <p>Zrealizowanie kontroli organizacyjnej wymaga identyfikacji wielokrotnych, zmiennych celów na poziomie aspiracyjnym, rozwiązujących niezależne problemy w zakresie obszarów decyzyjnych z uwzględnieniem nabytego doświadczenia i wiedzy o efektach wcześniejszych decyzji</p>	<p>Coase (1937) Simon (1947) Alchian (1950) March, Simon (1958) Cyert, March (1963) Arrow (1964)</p>
Przejęcie od teorii kontroli organizacyjnej do podejścia kontroli zarządczej	
<p>Wskazuje się, że kontrola zarządcza ma swoje źródła w psychologii społecznej, stanowiącej połączenie socjologii i psychologii.</p> <p>Kontrola zarządcza jest jedną z podstawowych funkcji zarządzania, została wprowadzona na początku XX wieku na bazie technik kontroli organizacyjnej. Rozwijała się także w formie rachunkowości zarządczej, która uważana była za źródło informacji wykorzystywanych w zarządzaniu, szczególnie w planowaniu i kontroli.</p> <p>Kontrola zarządcza nie ogranicza się do jednego poziomu organizacyjnego, w różnym wymiarze i zakresie prowadzona jest na zasadniczo wszystkich poziomach. Rozumiana jest jako proces, w ramach którego zarządzający sprawdzają, czy zasoby są podzielone i wykorzystane w sposób wydajny i efektywny w zakresie spełniania celów organizacji.</p> <p>Hofstede (1978) wprowadził do rachunkowości zarządczej teorię cybernetyczną w postaci teorii efektywnej kontroli.</p> <p>Tocher (1970, 1976) w ramach cybernetycznego modelu kontroli zidentyfikował cztery warunki, które muszą zaistnieć, aby osiągnąć efektywną kontrolę: organizacja powinna ustalić pożądane cele, zidentyfikować niektóre środki pomiaru wyników procesów pod względem podanych celów, powinna mieć możliwości przewidzenia efektów alternatywnej kontroli, powinna mieć możliwość podjęcia działań służących redukcji odchyłań od celów.</p> <p>Zainteresowaniem objęte były również związki między behawioralnymi efektami wpływu kontroli zarządczej na ludzi a zależnością odwrotną oraz społeczny aspekt kontroli zarządczej. Hopwood (1974) rozwinął koncepcję pojęcia kontroli przez identyfikację trzech głównych specyficznych rodzajów kontroli: administracyjnej, społecznej i samokontroli.</p> <p>Ouchi (1979, 1980) wyróżnił trzy mechanizmy kontroli: rynkowy, biurokratyczny i klanowy, co wynikało z uwzględnienia niepewności otoczenia. Przyczyniło się to do rozwoju teorii przypadkowości w obszarze kontroli zarządczej, co odnosi się do identyfikacji właściwego dopasowania pomiędzy charakterystykami organizacji a grupowymi zmiennymi, takimi jak technologia, środowisko, wielkość, struktura organizacyjna i strategia (Chenhall 2003).</p> <p>Zagadnienia związane ze strategią stały się kluczowymi dla zarządzania w latach 80. XX wieku, co znalazło odzwierciedlenie w ramach kontroli zarządczej. Strategiczny system kontroli został zdefiniowany jako system wspierający zarządzających w ocenie istotności i znaczenia strategii organizacji w zakresie postępu w osiągnięciu założonych celów oraz niwelacji rozbieżności przy ich realizacji (Lorange i in. 1986). W tym kontekście zarządzanie strategiczne i strategiczna kontrola zarządcza wykazują synergię, a działania w ich zakresie muszą się przeplatać. Coraz więcej badaczy zaczyna skupiać się na związkach między kontrolą zarządczą a strategią, co wiąże się także z powstaniem koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej i strategicznej kontroli zarządczej (Simons 1995).</p> <p>W ramach badań nad systemem kontroli zarządczej wykorzystuje się koncepcje cybernetyki oraz ogólnej teorii systemów, analizującej związki pomiędzy częściami systemu. Część autorów (Berry i in. 1995; Beer 1972, 1979, 1985) wykorzystuje w badaniach nad kontrolą zarządczą mechanizmy z badań nad ludzkim systemem nerwowym, wskazując na analogie pomiędzy tym systemem a organizacjami gospodarczymi.</p> <p>W ramach dyskusji nad rachunkowością zarządczą podkreśla się potrzebę odróżnienia kontroli finansowej od kontroli zarządczej, jako że zainteresowanie badaczy przesunęło się z kontroli wyników finansowych w stronę oceny osiągnięć wszystkich szeroko rozumianych celów organizacji, uwzględniających perspektywę niefinansową. Ostatnimi czasy w ramach systemów kontroli zarządczej wyróżniono zainteresowanie obszarami nadzoru korporacyjnego i koncepcji zarządzania ryzykiem</p>	<p>Davis (1928) Rathe (1960) Etzioni (1961) Jerome (1961) Anthony (1965) Mockler (1967) Hofstede (1968, 1978) Schiff, Lewin (1970) Tocher (1970, 1976) Beer (1972, 1979, 1985) Gigliani, Bedeian (1974) Hopwood (1974) Ouchi (1979, 1980) Otley (1980) Berry, Berry (1980) Scott (1981) Simmonds (1981) Kaplan (1983) Lowe, Machin (1983) Gowidrajan, Gupta (1985) Merchant (1985) Lorange i in. (1986) Langfield-Smith (1997, 2007) Bromwich (1990) Holzer, Noreklit (1991) Berry i in. (1995) Otley i in. (1995) Simons (1995) Bititci i in. (2000) Chenhall (2003) Merchant, Otley (2007) Merchant, Var der Stede (2007) Bihimani (2009)</p>

Ewolucja kontroli zarządczej w kierunku systemu zarządzania dokonaniem	
<p>Poważne zmiany w filozofii zarządzania, które zaszły w latach 70., miały także zasadniczy wpływ na kontrolę zarządczą, na znaczeniu zyskał problem wzrostu wydajności produkcji i poprawy jej jakości.</p> <p>Wskazuje się, że dokonania należy mierzyć, a współczesne warunki funkcjonowania firm dowodzą, że należy nimi także zarządzać.</p> <p>W latach 80. badacze z zakresu kontroli zarządczej zauważyli, że system motywacyjny oparty na wskaźnikach finansowych wspiera wyniki krótkoterminowe, jednocześnie wpływając negatywnie na cele i wyniki długoterminowe, o strategicznym znaczeniu dla organizacji. Wpłynęło to na częstsze stosowanie niefinansowych mierników dokonania wspierających realizację celów strategicznych. Efekt zmiany paradygmatu zarządzania został podkreślony w literaturze zmianą terminu „kontrola” na „dokonania” w zakresie systemów zarządzania, gdyż to pierwsze określenie kojarzyło się z tradycyjnym podejściem. Podkreślano społeczny wydzźwięk dokonania, uwzględniający organizację oraz jej otoczenie. Pierwotnie system pomiaru dokonania utożsamiany był z formalnym zestawem mierników dokonania wspierających procesy podejmowania decyzji, w ramach którego duże znaczenie przypisywane było przez badaczy analizie związków przyczynowo-skutkowych między miernikami. Od czasu powstania koncepcji zrównoważonej karty dokonania podkreśla się potrzebę zrównoważenia w ramach strategicznego systemu zarządzania przeszłych mierników finansowych oraz mierników niefinansowych, pozwalających na ocenę przyszłych dokonania. Systemy pomiaru dokonania miały za zadanie tłumaczenie wizji i strategii przedsiębiorstwa za pomocą spójnego zestawu mierników dokonania, a ich zrównoważenie znalazło odbicie w ramach koncepcji zintegrowanych, kompleksowych i strategicznych systemów pomiaru dokonania.</p> <p>W dzisiejszych czasach, w wyniku rozwoju stopnia skomplikowania procesów oraz w związku z przyspieszeniem wymiany gospodarczej i transferu wiedzy, zmieniła się struktura organizacyjna przedsiębiorstw, mniejsze znaczenie ma struktura funkcjonalna, pionowa i zhierarchizowana, co ma znaczący wpływ na zarządzanie tymi jednostkami. To strategiczne podejście zauważalne jest w ramach przejścia z koncepcji systemu pomiaru dokonania na system zarządzania dokonaniem poprzez odzwierciedlenie możliwości wpływu tego drugiego na procesy podejmowania decyzji i działań. Podkreśla się, że sam pomiar jest jedynie źródłem informacji i danych niezbędnych do podejmowania decyzji, reagowania na zmiany w otoczeniu, planowania i kontroli.</p> <p>Strategiczne systemy zarządzania dokonaniem skupiają się na dostarczaniu informacji oraz wyrównywaniu celów zarządczych i celów organizacji, co wymaga identyfikacji strategii i wskazania mierników tych celów przy uwzględnieniu wszystkich interesariuszy. Proces wyrównywania celów uznawany jest za jeden z ważniejszych efektów zastosowania systemów pomiaru dokonania, korzystnie wpływa na koordynację mierników na różnych poziomach zarządzania.</p> <p>W ostatnich czasach na znaczeniu zyskuje także zainteresowanie innymi perspektywami mającymi znaczenie dla strategii przedsiębiorstwa, takimi jak relacje z klientami, prace badawczo-rozwojowe czy też perspektywa zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności biznesu</p>	<p>Keller (1974) Rappaport (1978) Peters, Waterman (1982) Kaplan (1983) Holzer, Norreklit (1991) Garrison (1991) Coates i in. (1992) Lebas (1992) Nanni i in. (1992) Kaplan, Norton (1994, 1996) Lebas (1995) Simons (1995) Abernethy, Chua (1996) Tytca (1996) Bititci i in. (1997) Atkinson (1998) Neely (1998) de Haas, Kleingeld (1999) Otley (1999, 2001, 2003) Kloot, Martin (2000) Malina, Seltó (2001) Nilsson, Olve (2001) Amaratunga, Baldry (2002) Lebas, Euske (2002) Ittner i in. (2003) Hopen (2004) Melnyk i in. (2004) Bruggeman (2005) Chenhall (2005) Halachmi (2005) Tuomela (2005) Neely, Najjar (2006) de Waal (2007) Langfield-Smith (2007) Srebotnjak (2007) Busco i in. (2008) Chiesa i in. (2008) Hall (2008) Ferreira, Otley (2009) Gimbert i in. (2010) Lamberti, Noci (2010)</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie wielu autorów za: Demartini (2014, s. 10–40); Nita (2009, s. 124–128).



Rysunek 1.2. Ewolucja od kontroli zarządczej do zarządzania dokonaniami

Źródło: Nita [2009, s. 124].

Z czasem rośnie złożoność koncepcji, a najnowsze z nich uwzględniają zintegrowane, kompleksowe i strategiczne zarządzanie dokonaniami. Od lat 60. do lat 80. XX wieku przeważał pogląd o zorientowaniu zarządzania na sterowanie menedżerskie (kontrolę zarządczą), co wymagało odgórnego zarządzania ukierunkowanego na dokonania finansowe przedsiębiorstwa. Koncepcja ta rozwinęła się w kolejnych latach dzięki uwzględnieniu mierników i aspektów dokonań niefinansowych. Współcześnie w ramach zarządzania dokonaniami dominuje pogląd o jego strategicznym, zintegrowanym i zrównoważonym charakterze (por. Nita 2009, s. 125).

W latach po drugiej wojnie światowej japońskie przedsiębiorstwa ze względu na ograniczenia zasobowe zaczęły zwracać większą uwagę na różne aspekty jakości produkcji, co skutkowało powstaniem narzędzi, technik i procedur takich jak TQC, *just-in-time*, Kaizen i inne (Nudurupati i in. 2011, s. 280). W krajach Europy zachodniej i USA zainteresowanie tymi narzędziami odnotowane zostało w latach 80. XX wieku, co spowodowane było potwierdzeniem wniosków o pozytywnym wpływie tych narzędzi na wydajność i efektywność. Zjawisko to połączyło się w latach 70. i 80. XX wieku z falą krytyki pomiaru dokonań opartego na tradycyjnej rachunkowości, związanej z pomiarem wyników finansowych. Zaczęto zwracać uwagę na inne aspekty osiągnięć niż finansowe, takie jak jakość, czas, koszt, elastyczność czy zadowolenie klientów (por. Nudurupati i in. 2011, s. 280). W literaturze (zarówno dotyczącej działalności operacyjnej, jak i rachunkowości)

podnoszono takie argumenty jak: zmniejszanie konkurencyjności produkcyjnej, wspieranie koncentracji na osiągnięciach krótkookresowych, brak strategicznego nakierowania, wspieranie miejscowej (lokalnej) optymalizacji, wspieranie minimalizacji niezgodności zamiast ciągłego doskonalenia, nieadekwatność informacji do podejmowania decyzji, zbytne nakierowanie wewnętrzne, nieodpowiedniość do celów planowania i kontroli (wielu autorów za: Melnyk i in. 2014, s. 176). Do czynników wpływającym na tę ewolucję zaliczyć trzeba rozwój technologii i globalizację, które przyczyniły się do znacznego ułatwienia dostępu do szerokiej, wręcz nieograniczonej informacji. Wzmacnia to też potrzebę ciągłego doskonalenia procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa oraz stałego doskonalenia i rozwoju kompetencji pracowników.

Zarządzanie dokonaniem ukierunkowane jest na monitorowanie i stymulowanie realizacji strategii przedsiębiorstwa, wykorzystywane jest także w procesie ciągłego aktualizowania strategii w zakresie realizacji celów przedsiębiorstwa (por. Nita 2009, s. 138) oraz tworzenia wartości dla poszczególnych grup interesariuszy. Współczesne podejście do oceny efektywności charakteryzuje wieloaspektowość, powiązanie ze strategią firmy, satysfakcją klientów i interesariuszy, indywidualny dobór finansowych i pozafinansowych kryteriów oceny dla danej organizacji, równoważenie i odniesienie ocen do konkurencji (Czekaj 2013, s. 241).

Koncepcja *performance management* pojawiła się w literaturze w latach 70. XX wieku jako zintegrowane podejście do motywacji, które łączy klasyczne techniki zarządzania przez zadania i zarządzanie przez określanie celów z funkcją wynagrodzenia (wielu autorów za: Czekaj 2013, s. 239). Była próbą integracji zarządzania przez cele, systemu ocen pracowniczych i wynagradzania na podstawie wyników (Czekaj 2013, s. 240; Nesterak 2015, s. 67). Początkowo koncepcja zarządzania dokonaniem odnosiła się do pojedynczych pracowników i była funkcją związaną z personelem oraz zasobami ludzkimi, ale z biegiem czasu przekształciła się w koncepcję dotyczącą całego przedsiębiorstwa (Cokins 2009, s. 7). W literaturze anglojęzycznej pojawia się wiele bliskoznacznych terminów, stosowanych na określenie koncepcji zarządzania dokonaniem, co podkreśla jej znaczenie: *corporate performance management*, *business performance management*, *enterprise performance management*, *strategic enterprise management*, *strategic performance management* (por. Nita 2009, s. 127). Przegląd definicji zarządzania dokonaniem zamieszczono w tabeli 1.4.

Tabela 1.4. Przegląd definicji zarządzania dokonaniami

Autorzy	Definicja
Armstrong (1994) ²	Systematyczny proces ukierunkowany na poprawę dokonań przedsiębiorstwa poprzez rozwój osiągnięć poszczególnych osób oraz zespołów pracowniczych. Oznacza osiągnięcie lepszych rezultatów dzięki zrozumieniu i zarządzaniu dokonaniami w ustalonych ramach, które obejmują wytyczone cele, standardy i wymagania kompetencyjne
Lebas (1995) ^{1,2,5,7}	Filozofia wspomagana przez pomiar dokonań. Proces zarządzania kreujący kontekst pomiaru dokonań tak, aby zapewnić poszczególnym pracownikom autonomię działania i wyzwolić w nich zaangażowanie, odzwierciedlać związki między przyczynami i efektami działalności, tworzyć podstawę do dyskusji i tym samym inspirować ciągłe doskonalenie oraz wspierać podejmowanie decyzji
Booth (1997) ²	Podejście do zarządzania przedsiębiorstwem oparte na założeniu, że menedżerowie i szeregowi pracownicy powinni być wynagradzani na bazie uzyskiwanych wyników, obiektywnie mierzonych w ramach systemu, który jest spójny ze strategią i celami organizacji
Hartle (1997) ^{5,7}	Sposób podejścia do zarządzania ludźmi, który polega na wspólnym uzgodnieniu tego, co ma być zrobione, jak i zwiększający prawdopodobieństwo osiągnięcia sukcesu
<i>Institute of Management Accountants – IMA</i> (1998) ²	Całościowy proces zarządzania zorientowany na ciągłe doskonalenie dokonań przedsiębiorstwa poprzez zapewnienie, że każdy z pracowników rozumie obecną pozycję organizacji i kierunek, w jakim powinna zmierzać, po to, aby zaspokoić potrzeby interesariuszy. Zarządzanie dokonaniami integruje cele strategiczne, strategie podstawowych dziedzin działalności, krytyczne czynniki sukcesu oraz kluczowe mierniki dokonań
Asworth (1999) ²	Zbiór procesów zarządczych ukierunkowanych na wizję i wdrożenie strategii jednostek gospodarczych
Becker i in. (1999) ²	System zarządzania całym przedsiębiorstwem, który proces operacjonalizacji strategii i celów przedsiębiorstwa czyni permanentnym systemem zarządzania. Przez powiązanie strategii, strategicznych inicjatyw i planowania, sterowania i kontroli kluczowych wielkości sterujących wspiera osiągnięcie celów interesariuszy
Klingebiel (1999) ⁷	Wszechstronne podejście, które uwzględniając skoordynowane współdziałanie między wykorzystywanymi metodami i wydajnością pracowników lub zespołów, umożliwia osiągnięcie długotrwałej zdolności przedsiębiorstwa do maksymalizacji dokonań
<i>Procurement Executives' Association – PEA</i> (1999) ^{2,7}	Wykorzystanie informacji uzyskanych podczas pomiaru dokonań do wywoływania pozytywnych zmian w kulturze organizacyjnej, systemach i procesach poprzez określenie i uzgadnianie celów, dobór i alokację zasobów, podejmowanie decyzji co do utrzymania lub zmiany obecnej strategii i kierunków działania oraz wynagradzanie (rozdziel korzyści wynikających z poprawy dokonań) zorientowane na osiągnięcie tych celów
Otley (2001) ²	Formalny proces, w ramach którego organizacja stara się urzeczywistnić swoje strategiczne zamierzenia i dostosować je do warunków, w których działa
de Waal (2001) ²	Proces, który zapewnia kreowanie wartości poprzez systematyczne definiowanie misji, strategii i celów organizacji, uczynienie tych celów mierzalnymi za pomocą przełożenia krytycznych czynników sukcesu na kluczowe mierniki dokonań po to, aby móc podejmować działania korygujące zorientowane na zapewnienie pożądaných wyników przedsiębiorstwa
Brache (2002) ⁷	Metoda skutecznego przekładania strategicznych planów na rezultaty
Rouse, Putterill (2003) ²	Proces porównywania otrzymywanych rezultatów z oczekiwanymi ukierunkowany na uczenie się po to, aby osiągnąć lepsze wyniki w przyszłości
Aguilar (2003) ²	Proces zarządzania ukierunkowany na wdrażanie strategii i dostrajanie do niej całej organizacji
Stenzel, Stenzel (2003) ²	Zintegrowany system sterowania, służący wszechstronnej koordynacji zużycia wszystkich zasobów przedsiębiorstwa, procesów, operacji i decyzji strategicznych
Buytendijk, Geishecker (2004) ²	Obejmuje wszystkie procesy, metody, mierniki i technologie wykorzystywane przez menedżerów na potrzeby pomiaru, monitorowania i raportowania dokonań przedsiębiorstwa
Verweire, den Berghe (2004) ^{2,5}	Proces, który wspomaga organizację przy formułowaniu, wdrażaniu i dostosowywaniu strategii do potrzeb różnych grup interesariuszy
Cokins (2004) ²	Proces zarządzania wdrażaniem strategii organizacyjnej
Krause (2005) ⁷	Obejmuje wszystkie działania, które ukierunkowane są przez ciągłe aktualizowanie funkcjonalnych i socjalnych kompetencji członków organizacji na optymalizację korzyści wszystkich interesariuszy i przy tym równocześnie na minimalizację finansowych, materialnych, czasowych, emocjonalnych i socjalnych nakładów

Autorzy	Definicja
Leysen i in. (2006) ⁷	Podjęcie wspierane przez metodologię, mierniki, proces i system informacyjny, przede wszystkim nastawione na realizację celów organizacji
Marr (2006) ²	Podjęcie do definiowania, oceny, wdrażania i ciągłego ulepszania strategii organizacyjnej. Obejmuje metody, które wspomagają menedżerów w formułowaniu strategii i umożliwiają pracownikom zrozumienie założeń strategicznych, weryfikację myślenia strategicznego, a także komunikowanie decyzji podejmowanych na szczeblu strategicznym oraz uczenie się
Stiffler (2006) ^{2,5}	Obejmuje wytyczanie strategicznych celów dla poszczególnych jednostek gospodarczych, wydziałów i linii produkcyjnych, budżetowanie, pomiar dokonań w stosunku do założeń, raportowanie rezultatów i wykorzystywanie informacji do określania stopnia osiągnięcia celów w zakresie dokonań różnych jednostek
Cokins (2009) ^{3,5,7}	Udoskonalenie/synchronizacja ulepszeń w celu tworzenia wartości dla klientów i w efekcie tworzenia wartości dla właścicieli. Zakres zarządzania dokonaniem jest bardzo szeroki, należy go rozpatrywać na poziomie przedsiębiorstwa jako całości
Nita (2009) ²	Podjęcie do zarządzania ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych zorientowanych na osiągnięcie celów związanych z dokonaniem przedsiębiorstwa, motywowanie, polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowania zorientowanego na pożądany obraz dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości
Hagos, Pal (2010) ^{5,7}	Obejmuje zarządzanie i procesy analityczne, wspierane przez technologie, które umożliwiają firmom zdefiniowanie celów strategicznych, a następnie mierzenie i zarządzanie dokonaniem w realizacji tych celów. Procesy zarządzania zasadniczymi dokonaniem przedsiębiorstwa obejmują planowanie finansowe, planowanie operacyjne, konsolidację i raportowanie, modelowanie biznesowe, analizy i monitorowanie kluczowych mierników dokonań wynikających ze strategii
Parthiban, Goh (2011) ^{5,7}	Zarządzanie dokonaniem zarówno poprzedza, jak i następuje po pomiarze dokonań. Jego skuteczne prowadzenie ogólnie można podzielić na dwa etapy: (1) pomiar dokonań oraz (2) poprawę dokonań. Poprawa wyraża pozytywną zmianę i jest wyrazem realizacji usprawnień w trosce o klienta. Dookonalenie procesów określa zbędne i brakujące środki działania, a także identyfikuje potencjalne konflikty między środkami działania i celami
Obora (2012) ⁴	Kluczowy system dla przedsiębiorstwa, wspiera implementację strategii i osiągnięcie założonych celów, stanowi również efektywną metodę poprawy dokonań oraz jakości. Umożliwia podejmowanie szybszych i lepszych decyzji
Czekaj (2013) ⁶	Instrument zarządzania ukierunkowany na wzrost efektywności organizacji, zakładający formułowanie konkretnych celów i zadań dla poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa, a następnie rozliczanie ich z uzyskanych wyników

Źródło: 1 – Lebas (1995, s. 35); 2 – Nita (2009, s. 129–130, 137); 3 – Cokins (2009, s. 9–10); 4 – Obora (2012, s. 195); 5 – Ates i in. (2013, s. 31–34); 6 – Czekaj (2013, s. 241); 7 – Skoczyła (2016, s. 20–21).

Warta wyróżnienia jest definicja M. Hagosa i G. Pała, która podkreśla długoterminowe znaczenie zarządzania dokonaniem i ścisły związek koncepcji z zarządzaniem, jak również w zasadniczy sposób uwypukla wagę pomiaru dokonań w realizacji założonych celów. Podsumowując powyższe definicje, należy podkreślić, że proces zarządzania dokonaniem zaczyna się od ustalenia strategii, co wymaga sformułowania wizji, misji i wartości oraz zdefiniowania celów biznesowych, zarówno na poziomie jednostki jako całości, jak i poszczególnych pracowników i ich zespołów. Realizacja celów wymaga zaplanowania szczegółowych działań przedsiębiorstwa, będących przełożeniem strategii przedsiębiorstwa na

jego działalność operacyjną. Zapotrzebowanie na zasoby jest planowane zarówno na poziomie organizacji jako całości w zakresie zasobów finansowych i ludzkich, jak i na poziomie poszczególnych pracowników, w zakresie potrzeb szkoleniowych oraz rozwoju. Duże znaczenie ma faza realizacji strategii, w ramach której kontroli podlegają dokonania poszczególnych pracowników i ich grup w zakresie realizacji postawionych przed nimi celów. Osiągnięcie konkretnego celu wymaga zidentyfikowania mierników, za pomocą których będą mierzone osiągnięcia (Kowalak 2009, s. 114, Kotłowska, Kowalak 2016, s. 17). Zarządzanie dokonaniem integruje operacyjne i finansowe informacje w ramy wspierające procesy planowania i podejmowania decyzji, także na poziomie strategicznym; jego sednem jest poprawa w zakresie kreowania wartości dla i od odbiorców, przekładającej się na wzrost wartości dla właścicieli i pozostałych interesariuszy (por. Cokins 2009, s. 9–10).

Zarządzanie dokonaniem jest jedną z najbardziej efektywnych metod ustalania, monitorowania i oceny osiągania założonych celów, jest wręcz filozofią zarządzania, w myśl której skupienie na realizacji celów poprawia efektywność działalności, jak również zapewnia liczne korzyści interesariuszom przedsiębiorstwa (por. Rojek 2011, s. 125). Koncepcja ta stanowi kluczowy system dla przedsiębiorstwa, wspiera implementację strategii i osiągnięcie założonych celów, jest również efektywną metodą poprawy dokonań i jakości (Obora 2012, s. 195). Umożliwia podejmowanie szybszych i lepszych decyzji.

Jakość decyzji podejmowanych w przedsiębiorstwie zależy od jakości posiadanej informacji o dokonaniach, co staje się podstawą podejmowanych rozstrzygnięć (por. Nita 2014, s. 13). Celem zarządzania dokonaniem jest zapewnienie, by organizacja oraz wszystkie jej podsystemy działały razem w optymalny sposób, pozwalający na osiągnięcie założonych przez organizację celów, na każdym poziomie zarządzania (Rojek 2011, s. 128). Cokins (2009, s. 22–25; por. Nita 2009, s. 136) wskazuje, że zarządzanie dokonaniem to zarządzanie implementacją strategii organizacyjnej. Zarządzanie dokonaniem integruje procesy zbierania i przetwarzania danych oraz informacji z posiadaną przez przedsiębiorstwo strategią. Do korzyści zaliczyć można poprawę efektywności działalności przy jednoczesnym ograniczeniu ryzyka (por. Ziębicki 2011, s. 30). Zarządzanie dokonaniem pozwala rozwiązywać problemy z implementacją i stosowaniem istniejącej w przedsiębiorstwie strategii. Bierze udział w ciągłym procesie budowy i implementacji strategii przedsiębiorstwa poprzez stałą kontrolę jego wydajności (efektywności),

co jest źródłem informacji niezbędnych do podejmowania właściwych decyzji zarządczych.

System zarządzania dokonaniem ma za zadanie zbieranie, integrację i analizowanie mierników dokonań, co wpływa na poprawę procesów podejmowania decyzji, zweryfikowanie strategii oraz zwiększenie spójności wewnątrz przedsiębiorstwa (Taticchi 2010, s. IX). Amaratunga i Baldry (2002) definiują strategiczny system zarządzania dokonaniem jako ten, który wykorzystuje informacje do wygenerowania pozytywnej zmiany w kulturze organizacyjnej, systemach i procesach. System zarządzania dokonaniem to zestaw rozwijających się formalnych i nieformalnych mechanizmów, procesów, systemów i sieci stosowanych przez organizację, aby przekazać kluczowe cele wyznaczone przez zarządzających wspierających strategiczny proces i istniejące zarządzanie przez analizę, planowanie, pomiar, kontrolę i nagradzanie oraz wspierać i umożliwić organizacyjne uczenie się i dokonywanie zmian (Ferreira, Otley 2009, s. 264). Główne charakterystyki tej definicji odnoszą się do następujących elementów, świadczących o ewolucji prowadzącej do powstania „kontroli ekonomicznej”:

1. Różne typy mechanizmów (zarówno formalne, jak i nieformalne).
2. Efektywność w osiągnięciu strategii.
3. Celowość systemu zarządzania dokonaniem, przykładowo umożliwianie organizacji osiągnięcia celów przez uczenie się i zmiany.

Metodyka zarządzania dokonaniem w ujęciu całościowego systemu zarządzania przedsiębiorstwem nawiązuje do modelu doskonalenia organizacji Deminga i składa się z czterech etapów: określenia misji i strategii, opracowania planów realizacji strategii, monitorowania i działania (Czekaj 2013, s. 241). Wskazuje się na następujące funkcje zarządzania dokonaniem (por. Tonchia, Quagini 2010, s. 83):

- wspieranie strategii, w zakresie jej planowania, implementacji stosowania, jak również kontroli,
- wspieranie analiz – wyszukiwanie i odkrywanie informacji z różnych źródeł, które tłumaczą dokonania biznesowe, ich składniki i relacje między nimi,
- wspieranie procesów poprzez dostarczanie informacji o ich wynikach, jak również przez zasilanie w informacje wykorzystywane do podejmowania decyzji.

Zakres funkcjonalny zarządzania dokonaniem obejmuje nie tylko procesy raportowania wyników i budżetowania, ale także wspieranie implementacji strategii i tworzenie wartości dla interesariuszy dzięki wykorzystaniu kompetencji

analitycznych i planistycznych (por. Tonchia, Quagini 2010, s. 83). Analizując efekty, należy dodać, iż adaptacja strategicznych systemów zarządzania dokonaniami, która ma coraz częściej miejsce w przedsiębiorstwach w ostatnich latach, przynosi duże korzyści, które wynikają w szczególności z implementacji wybranej strategii, jak również z wpływu na proces jej formułowania (wielu autorów za: Bisbe, Malagueno 2012, s. 296). W licznych przeprowadzonych badaniach empirycznych stwierdzono, że stosowanie zarządzania wartością przedsiębiorstwa oraz wykorzystanie w zarządzaniu orientacji na tworzenie wartości dla interesariuszy wpływa pozytywnie na dokonania przedsiębiorstwa, choć wyniki poszczególnych badań były odmienne (por. wielu autorów za: Firk i in. 2016). Miles i Van Clieaf (2017) podkreślają znaczenie dokonań i ich pomiaru przy ocenie bieżącej i przyszłej wartości przedsiębiorstwa jako mierników jego pozycji strategicznej. Melnyk i in. (2014, s. 184) podkreślają, że współistnienie strategii i systemu pomiaru i zarządzania dokonaniami w przedsiębiorstwie jest korzystne w warunkach turbulentnego i zmiennego otoczenia, ale współpraca pomiędzy nimi nie została jeszcze dostatecznie opisana w literaturze. Elmassri i in. (2016, s. 151, 165) w wyniku przeprowadzonego badania dotyczącego wykorzystania rachunkowości w procesach podejmowania strategicznych decyzji w warunkach krańcowej niepewności zauważyli, że wzrasta znaczenie czynników i celów niefinansowych, które przejmują miejsce dotychczas najczęściej stosowanych mierników księgowych.

Podsumowując, współcześnie w erze informacji coraz większe znaczenie ma zarządzanie dokonaniami, które wspomaga zarządzanie strategiczne w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia i wyraża się w postaci identyfikacji założeń strategicznych, pomiarze dokonań oraz ich oceny i podejmowaniu działań na bazie tej oceny (por. Skoczylas 2016, s. 26). Pomiar dokonań jest instrumentem efektywnego zarządzania, ale wymaga wdrożenia efektów pomiaru w postaci procesów zarządzania dokonaniami. Zakres pomiaru dokonań wraz z rozwojem koncepcji w czasie znacznie się poszerzył i wyszedł poza ściśle rozumiany proces pomiaru, w kontekście oceny tych dokonań, jak też wykorzystania wniosków z tej oceny w procesach zarządzania służących poprawie dokonań w przyszłości. Wskazuje się, że poprawa ta jest celem podejścia do zarządzania określanego mianem „zarządzania dokonaniami”, przy czym pomiar dokonań to niezbędny, podstawowy element tej koncepcji (por. Nita 2009, s. 128).

1.2. Ewolucja i istota pomiaru dokonań

Zarządzanie dokonaniami polega na podejmowaniu działań na podstawie oceny dokonań, co wymaga ich wcześniejszego pomiaru. Podkreśla się, że pomiar dokonań jest niezbędnym instrumentem zarządzania nimi. Podstawową przesłanką pomiaru dokonań jest potrzeba ustalenia bieżącej pozycji i sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, co wymaga jednak oceny możliwości rozwoju przedsiębiorstwa i jego potencjału w zakresie przyszłych dokonań (por. Nita 2009, s. 57). Narzędzia wspomagające zarządzanie strategiczne są przez przedsiębiorców (szczególnie małe i średnie firmy) rzadko wykorzystywane, zazwyczaj ze względu na brak wiedzy i kompetencji, ale często również z powodu braku świadomości potrzeby ich stosowania. Z rynku eliminowane są przedsiębiorstwa, które gorzej zaspokajają potrzeby swoich klientów lub też których koszty są wyższe w porównaniu z konkurentami, stąd też wzrasta zapotrzebowanie na informacje i narzędzia wspomagające podejmowanie decyzji (Pomykałska, Pomykałski 2007, s. 19).

Jedną z koncepcji możliwych do zastosowania, o dużej potencjalnej sile oddziaływania na rozwój przedsiębiorstw, jest pomiar dokonań (*performance measurement*). Koncepcja ta powstała w wyniku ewolucji zarządzania strategicznego i polega na ciągłej ocenie dopasowania strategii i celów podmiotu do osiągniętych wyników ekonomicznych. Czynność analizowania własnych wyników ekonomicznych i dokonań była prowadzona niemal od zawsze, jej początki wiązać można z wprowadzeniem pierwszych elementów rachunkowości, będącej prawdopodobnie najstarszą nauką ekonomiczną (Sojak 2014, s. 64). Zapisy o charakterze księgowym od początku ich prowadzenia były podstawą do podejmowania racjonalnych decyzji i ograniczenia ryzyka działalności, co wymagało ich wcześniejszego przeanalizowania. Wskazuje się, że pomiar wyników działalności, mający pierwotnie formę pomiaru wyników finansowych, towarzyszy ludziom od wieków, a jedną z pierwszych zachowanych wzmianek były pisma weneckich zakonników, którzy w XIII wieku opracowali system wenecki, zwany również systemem podwójnej księgowości (Haffer 2011, s. 299). W średniowieczu wprowadzono pojęcie „rachunkowość handlowa”, co związane było ze wzrostem znaczenia kupców w gospodarce, a także dynamicznym rozwojem bankowości. Początków rachunkowości zarządczej upatruje się w latach 20. XX wieku, choć początki kontroli zarządczej sięgają lat 90. XIX wieku i mającej wtedy miejsce rewolucji przemysłowej w USA i Wielkiej Brytanii (Smith 2005, s. 7).

Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym mocno zyskała na znaczeniu pod koniec XX wieku. Od tego czasu rozwijane są coraz bardziej złożone metody i narzędzia pomiaru dokonań zorientowanego na strategię i wartość dla interesariuszy (por. Nita 2009, s. 105). Wskazuje się, że współczesna rachunkowość powinna wspierać zarządzanie podmiotami gospodarczymi między innymi przez pomoc w ustalaniu strategicznych kierunków działań, zapewnieniu osiągalności celów oraz kontrolowaniu, czy zasoby organizacji są zużywane w sposób racjonalny, co oznacza, że jest nastawiona na wspomaganie procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, dając temu wyraz w stosowaniu pomiaru dokonań (por. Ittner, Larcker 1997, s. 293–294; Artienwicz 2009, s. 1–4; Nita 2009, s. 9). Nita (2009, s. 9) podkreśla przy tym, że pomiar jest istotą nauki rachunkowości i zasadniczą przesłanką jej rozwoju. Myślenie takie doprowadziło do wykształcenia obszaru rachunkowości zarządczej obejmującego różne koncepcje i metody przystosowane do potrzeb zarządzania strategicznego nazywanego strategiczną rachunkowością zarządczą, zorientowaną na informacyjne zabezpieczenie potrzeb podejmowania strategicznych decyzji (Nowak 2012b, s. 331). Termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” został po raz pierwszy użyty przez K. Simmondsa w 1981 roku i oznaczał obszar rachunkowości zarządczej dostarczający i analizujący informacje dotyczące przedsiębiorstwa i jego konkurentów na potrzeby formułowania oraz monitorowania strategii przedsiębiorstwa (Nowak 2009, s. 17; Nita 2008, s. 25; Bhimani, Langfield-Smith 2007, s. 8). Proctor (za: Nowak 2012b, s. 330) wskazuje, że strategiczna rachunkowość zarządcza polega na wykorzystaniu przez menedżerów efektywnego systemu informacyjnego, co pomaga w zdobywaniu przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwa dzięki ciągłej poprawie osiąganych wyników. Strategiczna rachunkowość zarządcza opisywana jest jako rachunkowość służąca zdobyciu przewagi konkurencyjnej (Noordin i in. 2015, s. 14).

Menedżerowie często nie uświadamiają sobie wagi i znaczenia strategicznego podejścia do biznesu lub też nie są w stanie go osiągnąć ze względu między innymi na obciążenie problemami operacyjnymi, nie są również w stanie lub nie są wystarczająco kompetentni, aby prowadzić wewnętrzno-zewnętrzne analizy zarządcze (Skokan i in. 2013, s. 58). Strategiczna rachunkowość zarządcza ma charakter komplementarny względem zarządzania strategicznego, jest integralną częścią stosowanego systemu wspierania decyzji, który dostarcza informacji osobom podejmującym decyzje (Smith 2005, s. 15). Wspomaga przedsiębiorców oraz menedżerów w procesie zarządzania strategicznego (formułowanie, planowanie,

implementacja i kontrola strategii), a jej instrumenty powinny służyć tworzeniu wartości przez wspomaganie podejmowania decyzji na szczeblu strategicznym (por. Nita 2008, s. 46). Čadež (za: Buhovac, Groff 2012, s. 81) zauważa, że posiadanie informacji ze strategicznej rachunkowości zarządczej nie skutkowało lepszymi wynikami przedsiębiorstw, ponieważ zarządzający nie wykorzystują ich w procesach decyzyjnych, co związane jest z brakami w wiedzy menedżerów, nie pozwalającymi na właściwą interpretację i wykorzystanie informacji.

Termin „pomiar dokonań” jest blisko związany z koncepcją kontroli zarządczej w krajach anglosaskich i koncepcją controllingu w krajach niemieckojęzycznych, jako że celem stojącym za tymi koncepcjami jest sterowanie lub wpływanie na zachowanie członków organizacji w taki sposób, aby zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia celów (Buhovac, Groff 2012, s. 70; por. Nesterak 2015, s. 26–27). Z perspektywy rachunkowości zarządczej pomiar dokonań jest rozumiany jako synonim planowania i budżetowania zarządczego (Franco-Santos i in. 2007, s. 785). Pomiar dokonań odzwierciedla skuteczność i efektywność działań oraz podjętych decyzji na wszystkich płaszczyznach organizacji pod kątem zadowolenia interesariuszy w zakresie stopnia realizacji ich różnorodnych celów. Część badaczy wskazuje, że współcześnie wyróżnikiem pomiaru dokonań jest uczenie się, tym samym wskazując na jego główną rolę (Nita 2009, s. 125). Ważne jest zrozumienie powiązania między pomiarem dokonań a wiedzą, zarówno w rozumieniu jej jako strategicznego zasobu, jak i motoru osiągnięć, gdyż wiedza jest jednym z najważniejszych czynników tworzących wartość dla współczesnych przedsiębiorstw (Laihonen i in. 2013, s. 1).

W literaturze polskiej koncepcja pomiaru dokonań jest przedmiotem opracowań od krótkiego czasu, choć w literaturze światowej temat ten jest obecny od lat 60. XX wieku, zyskując na znaczeniu w latach 90. Temat pomiaru dokonań i systemów pomiaru dokonań jest obiektem wzmożonych badań od połowy lat 80. XX wieku, jak również stale wzrastającego zainteresowania firm ze wszystkich sektorów (Garengo i in. 2005, s. 25; Taticchi i in. 2010, s. 3; Taticchi i in. 2012, s. 41; Waal, Kourtit 2013, s. 446). W okresie tym pomiar dokonań odszedł od nakierowania na czysty wynik finansowy i zwrócił się w stronę bardziej złożonych charakterystyk biznesowych, uwzględniających również niefinansową perspektywę pomiaru (por. Franco-Santos i in. 2007, s. 786). Wpływ na to miały takie inicjatywy jak społeczna księgowość, strategiczna rachunkowość zarządcza, kalkulacja kosztów działań (por. Yadav i in. 2013, s. 950), jak również zauważenie

przesunięcia czasowego między fizycznymi zdarzeniami a odnotowaniem tych zdarzeń w ramach mierników finansowych (Arnaboldi i in. 2015, s. 65) oraz podkreślenie wpływu zasobów niematerialnych na tworzoną przez przedsiębiorstwo wartość. Michalak (2008, s. 77) wyodrębnił trzy fazy ewolucji koncepcji pomiaru dokonań przy zastosowaniu kryteriów chronologicznych i przedmiotu pomiaru wyników:

1. Faza pierwsza – pomiar dokonań z wykorzystaniem pojedynczych mierników finansowych.
2. Faza druga – pomiar dokonań przy zastosowaniu systemów wskaźników finansowych.
3. Faza trzecia – wielokryterialny pomiar dokonań z wykorzystaniem mierników zdywersyfikowanych, z uwzględnieniem trzech sposobów rozumienia celu funkcjonowania przedsiębiorstwa:
 - maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy,
 - maksymalizacji wartości dla interesariuszy,
 - maksymalizacji kapitału intelektualnego.

Klasyfikacja ta pozwala na wyróżnienie następujących etapów w rozwoju koncepcji dokonań, przy czym zauważyć trzeba, że kolejne dołączały do poprzednich, a nie je zastępowały (Skoczyła 2013, s. 34; Michalak 2008, s. 79):

- lata 70. XX wieku – okres stosowania finansowych wskaźników wyników,
- lata 80. XX wieku – włączenie wskaźników niefinansowych,
- lata 90. XX wieku – włączenie zróżnicowanych oczekiwań interesariuszy,
- początek XXI wieku – zróżnicowane cele i powiązanie systemów dokonań z systemem motywacyjnym,
- ok. 2005 roku – konwergencja wewnętrznych i zewnętrznych wskaźników wyników.

Podkreślić trzeba, że ostatnie 30 lat to wręcz rewolucja w zakresie pomiaru i zarządzania dokonaniem, gdyż tradycyjne księgowe mierniki zastąpione zostały zrównoważonym zestawem finansowych i niefinansowych kluczowych mierników dokonań (*key performance indicators*, KPI) (por. Bourne i in. 2014, s. 118; Taticchi i in. 2010, s. 5). Nastąpiło również przejście od stosowania prostych i nieskomplikowanych metod oraz koncepcji do rozwiązań bardziej złożonych, uwzględniających różne perspektywy dokonań.

Pomiar dokonań pozwala na ocenę realizacji strategii oraz wynikających z niej celów podmiotu. Jednym z głównych celów pomiaru dokonań jest dostar-

czanie wiarygodnych informacji wspierających podejmowanie decyzji (Ukko i in. 2007, s. 39; Sousa, Aspinwall 2010, s. 480). Skoczylas (2013, s. 33) opisuje pomiar dokonań jako system zawierający odpowiednio dobrane wskaźniki finansowe i niefinansowe ujęte w związku przyczynowo-skutkowe z różnych obszarów działalności, wykorzystywane do permanentnego pomiaru dokonań na płaszczyźnie jednostek organizacyjnych, procesów i pracowników oraz umożliwiające uczenie się organizacji.

Metoda ta jest powiązana z koncepcją zarządzania procesowego w przedsiębiorstwie, pozwala zarówno na całościowe spojrzenie na prowadzoną działalność w ujęciu długoterminowym, jak i na bieżącą kontrolę jej wyników. Wprowadzenie pomiaru dokonań wymaga strategicznego przeanalizowania pozycji i potencjału przedsiębiorstwa, co wiąże się również ze skonkretyzowaniem takich kategorii jak: misja, wizja, strategia, cele, kluczowe czynniki sukcesu. Cele wynikające ze strategii powinny być zgodne z metodologią SMART, a ich kontrola przeprowadzana za pomocą KPI. Ocena efektywności prowadzonej działalności przy wykorzystaniu KPI jest jednym z warunków podejmowania racjonalnych decyzji, zgodnych ze strategią i celami podmiotu (Sobańska 2010, s. 382).

Słowo „pomiar” ma greckie pochodzenie, wiązało się z dwoma znaczeniami – subiektywną oceną oraz obiektywnym opisem (Micheli, Mari 2014, s. 149). *Nowy słownik języka polskiego* PWN (Sobol, 2003) opisuje pomiar jako „ustalenie miary określonej wielkości fizycznej, jak też wynik takiego mierzenia”. W naukach fizycznych pomiar rozumiany jest jako proces empirycznego, obiektywnego przyporządkowania symboli do atrybutów obiektów i zdarzeń w realnym świecie, w taki sposób, aby je przedstawić lub opisać (Micheli, Mari 2014, s. 149). Proces pomiaru odnosić się może do trzech typów obiektów: fizycznych (istniejących w czasie i przestrzeni), idealnych (istniejących poza czasem i przestrzenią) oraz społecznych (mających rozpoczęcie w czasie i społecznie ukształtowanych). Te ostatnie są szczególnie ważne w kontekście pomiaru dokonań, pomimo kompleksowości i trudności w zdefiniowaniu i pomiarze ich właściwości (Micheli, Mari 2014, s. 152).

Pojęcia „dokonania” i „wyniki” stosowane są w literaturze stosowane zamiennie, jako wyrażenia bliskoznaczne, zaś słowo *performance* tłumaczone jest również za pomocą terminów „osiągnięcia”, „efekty” lub „rezultaty”. W literaturze spotkać się można z odmiennym podejściem, wskazuje się na różnice między tymi pojęciami oraz dokonuje się prób rozdziału tych kategorii (por. Skoczylas

2013, s. 24; Michalak 2008, s. 47; Nita 2009, s. 41–42). Trudności w stosowaniu i tłumaczeniu wynikają z szerokiego zakresu znaczeniowego słowa *performance*. W tabeli 1.5 zamieszczono przegląd definicji tego pojęcia.

Tabela 1.5. Przegląd definicji dokonań

Autorzy	Definicja
Lebas (1995)	Potencjał przyszłej udanej implementacji (realizacji) działań podjętych, aby osiągnąć cele
Neely i in. (1996)	Skuteczność i efektywność celowego działania
Wunderlin (1999)	Dokonania przedsiębiorstwa jako systemu w konkretnym otoczeniu określa się na podstawie efektywności transformacji wniesionych zasobów w osiągnięciu określonych efektów i skuteczności, którą może być zadowolenie z wygenerowanych efektów
Hoffmann (1999)	Oceniany wkład w osiągnięcie celów organizacji, który może być wniesiony przez poszczególne osoby, grupy, pracowników organizacji lub zewnętrzne grupy (np. dostawców)
Nowak (2001)	Rezultaty z zakresu skuteczności i efektywności, przy uwzględnieniu zdolności organizacji do uczenia się
Grüning (2002)	Zdolność przedsiębiorstwa do osiągania celów, a więc wypełniania oczekiwań. Dokonania przedsiębiorstwa mają wielowymiarową naturę, określoną przez współzależności integrujące zarówno strategiczne, jak i operacyjne aspekty
Wettstein (2002)	Stopień zadowolenia ważnych grup interesariuszy
Europejska Fundacja Zarządzania Jakością (European Foundation for Quality Management, EFQM) (2003)	Stopień realizacji osiągnięć indywidualnych, zespołowych, organizacji i procesu
Bourguignon (2004)	Urzeczywistnienie celów organizacyjnych, niezależnie od ich liczby i treści
Krause (2005)	Stopień osiągnięcia celu lub potencjalnie możliwych zadań, które dla interesariuszy są najważniejszą cechą organizacji. Na tej podstawie dokonania można objaśnić za pomocą wielowymiarowego zestawu kryteriów. Źródłem dokonań są działania aktorów w procesach gospodarczych
Hilgers (2008)	Dokonania są konsekwencją skuteczności i efektywności działań na wszystkich płaszczyznach dokonań i decyzji organizacji z uwzględnieniem zadowolenia różnych grup interesariuszy i wielowymiarowych celów

Źródło: Skoczylas (2013, s. 24–25); Lebas (1995, s. 23); Nita (2009, s. 37, 39).

W treści definicji powtarza się pogląd, że dokonania wynikają z realizacji założonych celów, służą do oceny skuteczności i efektywności tej realizacji. Dokonania pozwalają na ocenę przeszłych wyników działalności i jej efektywności, jak również są wykorzystywane do przewidywania i kreowania przyszłości poprzez silny wpływ na procesy podejmowania decyzji. Ong i Ismail (2012, s. 267) wskazują, iż na dokonania (*performance*) firmy składają się: ogólne dokonania, finansowe dokonania, wzrost firmy i utrzymanie klienta, subiektywnie porównane z bliskimi konkurentami, średnią sektorową i konkurentami o podobnej wielkości. Na dokonania wpływa duża liczba wielowymiarowych czynników charakteryzujących się dynamicznym zachowaniem (Garengo i in. 2005, s. 34–35). Warto podkreślić, że dokonania są określone dla danego podmiotu podejmującego decyzje oraz konkretnych, specyficznych warunków otoczenia. Dokonania i rozwój

przedsiębiorstwa są wynikiem posiadanych oraz wykorzystywanych zasobów, co w konsekwencji skutkuje wytworzeniem przewagi konkurencyjnej (por. Rojek 2011, s. 138; Urbanek 2013, s. 315). Nita (2009, s. 406) w wyniku przeprowadzonych badań doszedł do szeregu wniosków dotyczących dokonań, wskazując, że to wieloaspektowa kategoria ekonomiczna, przekraczająca kategorię wyników przez uwzględnienie nie tylko efektów działalności, lecz także zamierzeń i celów. Wskazuje również, że koncepcja dokonań zorientowana jest zarówno na przeszłość, jak i przyszłość, jak również należy je postrzegać dynamicznie w ujęciu procesowym. Lebas (1995, s. 23) podkreśla, że dokonania dotyczą zwłaszcza przyszłości, szczególnie w zakresie zarządzania, mniej przeszłości, co związane jest ze zdolnościami ocenianego podmiotu. Warta podkreślenia jest obustronna relacja między dokonaniem a wartością przedsiębiorstwa, gdyż zarówno dokonania wpływają na wartość przedsiębiorstwa, jak i wartość wpływa na te dokonania (Rojek 2011, s. 141). Lebas (1995, s. 24) wskazuje, że w zarządzaniu identyfikuje się przynajmniej pięć powodów, dla których przedsiębiorstwa chcą mierzyć swoje dokonania, będące odpowiedziami na następujące pytania:

1. Gdzie byliśmy? – ocena dokonań w przeszłości, wspierająca system nagród, ale nie pozwalająca na ocenę prawdopodobieństwa przyszłego sukcesu.
2. Gdzie jesteśmy? – ocena bieżącego stanu procesów definiujących organizację i ich potencjału wpływu na przyszłe osiągnięcia.
3. Gdzie chcemy być? – mierniki mają wspierać definicję celów i projektowanie planowanych działań.
4. Jak zamierzamy się tam dostać? – mierniki muszą wspierać budżetowanie i planowanie działań, jak również ciągłe doskonalenie.
5. W jaki sposób dowiemy się, że tam jesteśmy? – mierniki nie mogą być oddzielone od systemu kontroli zgodności osiągnięć z założonymi celami.

W tabeli 1.6 zamieszczono przegląd ujęć zakresu i przedmiotu pomiaru dokonań.

Definicje te podkreślają szeroki wymiar i zakres pomiaru dokonań, ograniczony jedynie przez kompetencje i umiejętności przeprowadzających go osób. Pomiar dokonań rozumiany jest w ujęciu procesowym, a dużą rolę przypisuje się efektom przeprowadzonego pomiaru i ich wykorzystaniu w zarządzaniu, także na poziomie strategicznym.

Tabela 1.6. Przegląd definicji pomiaru dokonań

Autorzy	Definicja
Lohman i in. (2004)	Czynność mierzenia dokonań (osiągnięć) przy wykorzystaniu mierników dokonań (<i>performance indicators</i> , PI), przy czym te ostatnie charakteryzują jako zmienne wyrażające ilościowo efektywność i/lub wydajność jako część lub całość procesu albo systemu, w stosunku do danej normy lub celu
Franco-Santos i in. (2007)	Proces raportowania, który daje pracownikom informację o wynikach prowadzonych działań
Micheli, Mari (2014)	Proces oparty na wiedzy bardziej niż czysto empiryczne określenie stanu rzeczy, a wykorzystanie danych lub informacji pochodzących z pomiaru w innym kontekście, niż były przeznaczone, musi być prowadzone ze szczególną ostrożnością ze względu na istotne implikacje na determinanty, cele i stosowanie pomiaru dokonań
Lewis (2015)	Apolityczne wykorzystanie informacji zebranych i użytych, aby wykazać efektywność w oparciu o zestaw kryteriów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Lohman i in. (2004, s. 268); Franco-Santos i in. (2007, s. 785); Micheli, Mari (2014, s. 153); Lewis (2015, s. 1).

Pomiar dokonań wiąże się z innymi pojęciami pozwalającymi na ocenę osiągniętych wyników, takimi jak wydajność, skuteczność i efektywność, których przegląd zaprezentowano w tabeli 1.7.

Tabela 1.7. Definicje pojęć pozwalających na ocenę dokonań

Termin	Definicja
Ekonomiczność	Nabywanie zasobów we właściwej ilości o odpowiedniej jakości po najniższym koszcie
Wydajność	Porównanie osiągniętych wyników z poniesionymi nakładami. Odzwierciedla relację między uzyskiwanymi wynikami a poniesionymi nakładami (relacja typu <i>input-output</i>). Przedsiębiorstwo jest wydajne, jeżeli osiąga najlepszą relację uzyskiwanych korzyści do ponoszonych nakładów
Skuteczność	Odniesienie osiągniętych wyników do wyznaczonych celów. Przedsiębiorstwo jest skuteczne, jeżeli realizuje założone cele i osiąga założone wyniki
Efektywność	Stopień, w jakim przedsiębiorstwo osiągnęło swoje cele. Określa stosunek efektów do nakładów (otrzymanego wyniku do zakładanego celu). Stopień osiągnięcia celów organizacji i uzyskania zamierzonego wyniku. Przedsiębiorstwo jest efektywne, jeżeli uzyskuje na wyjściu zamierzone rezultaty w wyniku optymalnego wykorzystania zasobów

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Michalak 2008, s. 54; Nita 2009, s. 43–46; Anthony, Govindrajana 2004, s. 149–150; Skoczylas 2016, s. 33).

Pomiar dokonań od dłuższego czasu jest uważany za kluczowy dla zarządzania wydajnością i efektywnością każdego przedsiębiorstwa (Melnik i in. 2014, s. 173). Smith (2005, s. 225) również twierdzi, że z pomiarem dokonań wiążą się takie pojęcia jak wydajność, ekonomiczność i efektywność, które skupiają się na wykorzystaniu zasobów i sukcesie w osiąganiu zamierzonych rezultatów. Skoczylas (2013, s. 27) wskazuje trzy kryteria oceny dokonań: skuteczność, efektywność i zdolność zmiany. W szerokim rozumieniu termin „efektywność” obejmuje takie kategorie jak: ekonomiczność, sprawność, wydajność, użyteczność, kompetencyjność, funkcjonalność, moralność, komunikatywność (Nowak 2012a, s. 28). Brat-

nicki (2000, s. 16) podkreśla, że efektywność strategiczna przedsiębiorstwa jest kształtowana przez treść zamierzenia strategicznego, proces tworzenia strategii i zarządzanie sprzecznościami, co wspólnie pozwala na zespolenie kompetencji przedsiębiorstwa z jego dynamicznym otoczeniem. W kontekście działalności gospodarczej efektywność rozumiana jest jako dodatni rezultat gospodarczy i finansowy działalności przedsiębiorstwa, mierzony przyrostem produkcji, sprzedaży i przychodów, a także wyrażany miernikami rentowności i innymi korzystnymi relacjami pomiędzy nakładami a efektami (Jaki 2008, s. 145). Bielski (2004, za: Sobańska 2010, s. 386) wymienia następujące koncepcje efektywności w teorii zarządzania:

- systemowo-zasobową (zakres, w jakim przedsiębiorstwo może zapewnić sobie zasoby),
- procesów wewnętrznych, co związane jest z wewnętrznymi mechanizmami funkcjonowania przedsiębiorstwa,
- strategicznego elektoratu (równowaga pomiędzy interesariuszami, mającymi często rozbieżne cele), gdy efektywność oznacza sytuację, w której każdy interesariusz osiąga optymalną relację korzyści do ponoszonych nakładów,
- celu, gdzie efektywność związana jest ze stopniem osiągnięcia założonych przez firmę celów,
- wielokryterialną, dotyczącą różnych mierników produkcji, wydajności, adaptacji i rozwoju.

Efektywność ekonomiczna⁷ działania jest uważana za podstawowe kryterium oceny przedsiębiorstwa, jej mianem określa się relację pomiędzy wynikiem (efektami) a nakładami potrzebnymi do ich uzyskania (por. Jaki 2008, s. 146). Pomiar dokonań różni się od pomiaru efektywności podejściem strategicznym, jak również dodatkowym uwzględnieniem pomiaru skuteczności i funkcji informacyjnej obok funkcji kontrolnej (por. Michalak 2008, s. 56). Lohman i in. (2004, s. 270) wyróżnili następujące trzy istotne aspekty dokonań w zakresie oceny działalności operacyjnej:

1. Dokonania związane z posiadanymi zasobami:
 - koszty (koszty dystrybucji, koszty związane z zapasami, koszty serwisu),
 - aktywa (koszty obsługi zapasów).

⁷ Efektywność ekonomiczna to pozytywny wynik podjętych działań wskazujący na ich skuteczność i sprawność (Nowy słownik języka polskiego 2003, s. 179)

2. Efekt końcowy działalności operacyjnej (*output*):
 - finanse (przychody, zysk, zwrot na inwestycji),
 - czas (czas odpowiedzi na pytanie klienta, czas dostawy, dostawy zrealizowane w terminie, wskaźnik zgodności zamówień),
 - jakość (wiarygodność, błędy w dostawie, liczba zwrotów i skarg klientów).
3. Elastyczność:
 - zdolność do zmiany ilości produkcji,
 - zdolność do zmiany szybkości dostaw,
 - zdolność dostosowania się do zmian popytu w zakresie zamówień produktów,
 - zdolność prowadzenia nowych i zmodyfikowanych produktów w odpowiedzi na zmianę zapotrzebowania.

Pomiar dokonań może być prowadzony na wszystkich poziomach organizacji, co pozwala zidentyfikować problemy i poprawić efektywność konkretnych zadań, osiągnąć satysfakcję klienta oraz ustalić cele strategiczne, jest również pomocne przy procesach podejmowania decyzji (Sousa, Aspinwall 2010, s. 480). Przedsiębiorstwa stosując pomiar dokonań, aby stworzyć spójne i jednoznaczne rozumienie strategii biznesowej przez tłumaczenie tej strategii przy wykorzystaniu zestawu mierników dokonań w formie kluczowych czynników sukcesu i KPI (Waal, Kourtit 2013, s. 447; por. Niemiec 2016a, s. 306–309).

Pomiar dokonań to zagadnienie, którym zajmują się badacze i praktycy różnych dyscyplin: rachunkowości, ekonomii, marketingu, psychologii, socjologii oraz wielu dziedzin z zakresu zarządzania, takich jak: zarządzanie strategiczne, zarządzanie jakością, zarządzanie operacyjne, zarządzanie procesami, zarządzanie zasobami ludzkimi, zachowania organizacyjne, zarządzanie systemami informatycznymi, zarządzanie marketingowe, zarządzanie finansami, rachunkowość zarządcza i kontrola zarządcza (Henri 2004, s. 93; Franco-Santos i in. 2007, s. 784; Chenchall, Langfield-Smith 2007, s. 278; Haffer 2011, s. 326; Tan, Smyrniotis 2011, s. 44). Badania nad pomiarem dokonań w Polsce prowadzone były dotychczas w polskiej edycji badania „Measures that Matter” z 2002 roku oraz przez J. Michalaka (2004–2005), R. Haffera (2005 i 2006–2007), W. Skoczylas z zespołem (2012 i 2014). Zbliżone tematycznie badania realizowane były przez m.in. M. Marcinkowską, A. Szychtę, B. Nitę (za: Skoczylas 2013, s. 251–252).

Micheli i Mari (2014, s. 148) wskazują, że właściwy pomiar i zarządzanie dokonaniem może korzystnie wpłynąć na następujące obszary:

- formułowanie, implementacja i przegląd organizacyjnej strategii,

- komunikacja osiągniętych wyników interesariuszom oraz wzmacnianie marki i reputacji,
- motywowanie pracowników wszystkich szczebli, tworzenie kultury polepszania dokonań i sprzyjanie organizacyjnemu uczeniu się.

Wiele badań wskazuje na pozytywny wpływ pomiaru dokonań na osiągnięcia finansowe i niefinansowe, ale zależność ta jest mniej zauważalna, jeżeli chodzi o zewnętrznie raportowane wyniki (wielu autorów za: Melnyk i in. 2014, s. 176). Franco-Santos i in. (2012) na podstawie szerokiego przeglądu literatury wnioskuje, że pomiar dokonań ma pozytywny wpływ na wiele elementów zachowań i działań organizacyjnych, choć prowadzenie go wiąże się również z licznymi i zauważalnymi kosztami. Wskazuje się na brak w literaturze badań związanych z oceną zależności pomiędzy strategią a pomiarem dokonań w dłuższym okresie (Melnyk i in. 2014, s. 184). Część autorów podkreśla jednak na podstawie licznych badań empirycznych, że wpływ pomiaru dokonań na osiągnięcia podmiotów jest trudny do potwierdzenia, a wnioski z badań co do kierunku zależności są niejednoznaczne (por. Bourne i in. 2014, s. 117; Waal, Kourtit 2013, s. 447; Koufteros i in. 2014, s. 331). Dodatkowym utrudnieniem ze strony praktyki gospodarczej jest wysoka zmienność warunków otoczenia przedsiębiorstw, co wynika z postępującej globalizacji, rozwoju technologii czy też wzrostu znaczenia handlu międzynarodowego.

Hu i in. (2017, s. 664–665) kładą nacisk na znaczenie pomiaru dokonań w procesie skutecznej implementacji strategii przedsiębiorstwa oraz wagę pomiaru przy dynamicznym i kompleksowym podejmowaniu decyzji w trakcie tych procesów w oparciu o właściwe i odpowiednie informacje. W literaturze podkreśla się również duże znaczenie pomiaru dokonań przy tłumaczeniu i przekazywaniu strategii pracownikom, wpływając przy tym także na ich motywację, nastawienie i wyniki pracy (por. Koufteros i in. 2014, s. 334).

Pomiar dokonań ma również wady – jest oskarżany o podważanie konkurencyjności produkcyjnej, wspieranie miejscowej optymalizacji i sprzyjanie brakowi strategicznej koncentracji (wielu autorów za: Melnyk i in. 2014, s. 174). Hammer (2007) wskazał siedem „grzechów śmiertelnych” pomiaru dokonań, jak również sposoby ich uniknięcia:

1. Próżność – stosowanie mierników, które nieuchronnie sprawiają, że organizacja, jej członkowie oraz w szczególności menedżerowie wyglądają dobrze.
2. Prowincjonalizm – grzech dopuszczania organizacyjnych ograniczeń i obaw co do narzucania mierników dokonań.

3. Narcyzm – mierzenie dokonań z własnej perspektywy zamiast z perspektywy klientów.
4. Lenistwo – przyjęcie tego, co uważa jeden z członków organizacji za ważne w zakresie pomiaru, bez odpowiedniego przemyślenia lub wysiłku. Przedsiębiorstwa mierzą to, co jest łatwe do zmierzenia, albo to, co zawsze mierzą, zamiast podjąć próbę ustalenia, co jest naprawdę warte zmierzenia.
5. Małostkowość – często firmy mierzą jedynie część tego, co jest niezbędne do zmierzenia.
6. Głupkowatość – wiele firm wprowadza mierniki bez zastanowienia się nad konsekwencjami wyboru tych mierników na zachowania ludzi i pomiar dokonań.
7. Frywolność – grzech niedoceniań powagi pomiaru dokonań i szukania sposobów przez pracowników na zrzucenie odpowiedzialności za własne dokonania.

Pomimo że w literaturze z zakresu pomiaru dokonań kładzie się duży nacisk na projektowanie, wprowadzanie i stosowanie mierników, to dużo mniejszym zainteresowaniem cieszą się leżące u ich podstaw procesy wiedzy (Laihonen i in. 2013, s. 2). Pomiar dokonań jest utrudniony przez szybko zmieniające się otoczenie, w którym mierniki jedynie informują o wielkości pewnych zjawisk, ale nie są możliwe do wykorzystania przy podejmowaniu decyzji oraz nie ułatwiają realizacji założonych celów.

1.3. Zakres pomiaru i charakterystyka mierników dokonań

Pomiar dokonań odzwierciedla skuteczność i sprawność działań oraz efektywność podjętych decyzji na wszystkich płaszczyznach organizacji z uwzględnieniem zadowolenia interesariuszy dążących do realizacji swoich różnorodnych celów. Zakres pomiaru dokonań uległ w ostatnich latach silnym przemianom. Do lat 80. główny nacisk położony był na dokonania finansowe oraz w pewnych przypadkach na systemy mierników finansowych. Podejście to poddane zostało szerokiej krytyce w literaturze (wielu autorów za: Yadav i in. 2012), w późniejszych latach na znaczeniu zaczęły zyskiwać dokonania niefinansowe, a trend ten został podtrzymany przez połączenie mierników dokonań finansowych i niefinansowych w postaci zrównoważonych systemów (por. Kotłowska, Kowalak 2016, s. 89).

Przedsiębiorstwa rozumiały, że konkurowanie w ciągle zmieniającym się otoczeniu, także w ujęciu międzynarodowym, wymaga analizy i zrozumienia własnych osiągnięć za pomocą właściwych mierników dokonań (por. Taticchi i in. 2012, s. 41–41; Sharma i in. 2005). Kowalak (2009, s. 13) podkreśla, że analiza konkurencyjnego otoczenia, własnych zasobów oraz zdolność do uczenia się są podstawą rozwoju wszystkich przedsiębiorstw.

Pomiar w rachunkowości zarządczej, w tym w ramach koncepcji pomiaru dokonań, może odnosić się do różnych kategorii ekonomicznych – stanów, strumieni, zjawisk, procesów, przy czym mierzone zjawiska i procesy mogą być zarówno materialne, jak i niematerialne (Michalak 2008, s. 57). W tabeli 1.8 zaprezentowano typy pomiaru dokonań w rachunkowości.

Tabela 1.8. Rodzaje pomiaru w rachunkowości

Pomiar ze względu na:		
związek z mierzoną cechą	zasięg czasowy decyzji	moment pomiaru
– bezpośredni	– przeszły	– retrospektywny
– pośredni	– obecny	– bieżący
	– przyszły	– prospektywny

Źródło: opracowanie własne na podstawie Nita (2009, s. 32).

Szczególnie interesujący w kontekście zarządzania strategicznego jest prospektywny pomiar dokonań, zwłaszcza w kontekście wspierania procesów podejmowania decyzji wpływających na przyszłe wyniki przedsiębiorstwa (por. Nita 2009, s. 35). Pomiar dokonań ograniczany jest do trzech kategorii – nakładów, procesów i efektów, a czynnikami decydującymi o wyborze kategorii ekonomicznej podlegającej pomiarowi są (Michalak 2008, s. 58):

- możliwość realizacji (wykonalność) pomiaru wyników,
- zrozumienie procesu transformacji nakładów w wyniki,
- koszty pozyskania informacji,
- pożądany poziom innowacji,
- obserwowalność (uchwytność) wyników.

W tabeli 1.9 przedstawiono efekt wpływu tych czynników na wybór kategorii ekonomicznej.

Tabela 1.9. Czynniki wpływające na wybór przedmiotu pomiaru

Pomiar nakładów, gdy:	Pomiar procesów, gdy:	Pomiar efektów, gdy:
<ul style="list-style-type: none"> – nie jest możliwe monitorowanie procesów lub wyników – koszt nakładów jest stosunkowo wysoki w stosunku do wyników – jakość i/lub bezpieczeństwo są ważne 	<ul style="list-style-type: none"> – procesy są obserwowalne i mierzalne – koszty pomiaru i monitorowania procesów są niskie – standaryzacja jest czynnikiem krytycznym ze względu na bezpieczeństwo i jakość – związki przyczynowo-skutkowe są dobrze zrozumiałe – dany proces lub udoskonalenia z niego wynikające mogą zaowocować przewagą strategiczną 	<ul style="list-style-type: none"> – wyniki są obserwowalne i mierzalne – koszty pomiaru i monitorowania wyników są niskie – związki przyczynowo-skutkowe są nie do końca zrozumiałe – pożądana jest wysoka innowacyjność

Źródło: Michalak (2008, s. 60).

Nowak (2012b, s. 309) wskazuje następujące zakresy wymagające oceny, co przekłada się na objęcie ich pomiarem:

- wewnętrzne jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa traktowane jako ośrodki odpowiedzialności,
- rodzaje działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo,
- wyodrębnione etapy procesu gospodarczego oraz różne działania wykonywane w ramach tych procesów,
- zużywane lub zaangażowane zasoby materialne, finansowe i osobowe,
- efekty działalności gospodarczej w postaci wytworzonych wyrobów, świadczonych usług czy wykonywanych zleceń,
- segmenty rynku, kanały dystrybucji, grupy klientów czy też indywidualni klienci.

Podmiot pomiaru dokonań jest rozumiany bardzo szeroko, dotyczy wszystkich aspektów prowadzonej działalności i związków z otoczeniem przedsiębiorstwa. Wyodrębnia się trzy podstawowe poziomy podmiotów, dla których prowadzony jest pomiar dokonań (wielu autorów za: Michalak 2008, s. 70):

- całe przedsiębiorstwo,
- jednostki organizacyjne w przedsiębiorstwie,
- pracownicy.

Hofman (za: Goliszewski 2015, s. 103) wymienia trzy poziomy raportowania, które związane są z prowadzeniem pomiaru dokonań:

- przedsiębiorstwa – całościowa ocena przedsiębiorstwa na podstawie zagregowanych i uogólnionych informacji,
- jednostki organizacyjnej – ocenie podlega dana jednostka oraz jej poszczególni pracownicy,

- procesu – informacje dotyczą przebiegu procesu i korzyści z jego realizacji dla pracowników danej jednostki, ocenie podlega również czas procesu oraz zaangażowane środki.

Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach i raportowanie jego wyników prowadzone są w dwóch wymiarach:

- zewnętrznym – przeznaczonym dla odbiorców zewnętrznych, niemających bezpośredniego dostępu do systemu informacyjnego przedsiębiorstw,
- wewnętrznym – gdzie odbiorcami są interesariusze wewnętrzni, menedżerowie, pracownicy.

Raportowanie wewnętrzne jest względnie wyodrębnionym systemem raportowania informacji na potrzeby wspomagania procesów podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania, sprzyjającym osiągnięciu celów organizacji (Nowak 2012a, s. 47). Raportowanie zewnętrzne kierowane jest do szeroko rozumianego otoczenia okołobiznesowego. Podstawowe cele raportowania wewnętrznego to (Nowak 2012a, s. 47):

- dokumentacja i monitorowanie wielu kategorii ekonomicznych, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, retrospektywnych i prospektywnych oraz wewnętrznych i zewnętrznych,
- ocena dokonań przedsiębiorstwa w różnych obszarach działalności na podstawie przyjętych kryteriów,
- rozpoznanie odchyłeń stanu faktycznego od założeń,
- diagnoza przyczyn powstawania rozbieżności,
- sugerowanie działań naprawczych i działań ukierunkowanych na poprawę przyszłych dokonań.

W warunkach gospodarki rynkowej przedsiębiorstwa sporządzają analizy wewnętrzne oraz przeprowadzają analizy zewnętrzne konkurentów (oceny porównawcze międzyzakładowe), powinny także oceniać kondycję finansową dostawców i odbiorców. Istotne jest również śledzenie zmian w makrootoczeniu, mających wpływ na przyszłe wyniki finansowe.

Kaplan i Norton (2011, s. 28–29) w ramach koncepcji zrównoważonej karty wyników zwrócili uwagę, iż mierniki finansowe i niefinansowe powinny stanowić część systemu informacyjnego dla pracowników wszystkich szczebli organizacji. W ramach karty wyników zaproponowali cztery perspektywy pomiaru dokonań, pozwalające na przełożenie strategii na działalność operacyjną:

1. Finansową („jak powinni nas postrzegać nasi udziałowcy, aby uznano, że odnieśliśmy sukces finansowy?”) – mierniki finansowe bardzo dobrze podsumowują łatwo mierzalne ekonomiczne efekty przeszłych działań, informują o wpływie wdrożenia i realizacji strategii na wyniki ekonomiczne firmy.
2. Klientów („jak powinni nas postrzegać klienci, abyśmy zrealizowali swoją wizję?”) – umożliwia sformułowanie strategii rynkowej, która przyniesie w przyszłości doskonałe wyniki finansowe.
3. Procesów wewnętrznych („Jakie procesy wewnętrzne musimy doskonalić, aby właściciele i klienci firmy byli zadowoleni?”) – mierniki efektywności w tej perspektywie koncentrują się na tych procesach wewnętrznych, które będą miały największy wpływ na satysfakcję klienta i osiągnięcie wyników finansowych. Procesy te mają umożliwić firmie:
 - kreowanie wartości, która przyciągnie i zatrzyma klientów docelowego segmentu rynku,
 - spełnienie oczekiwań akcjonariuszy co do doskonałych wyników finansowych.
4. Rozwoju („jak zachować zdolność do zmian i poprawy efektywności, aby zrealizować naszą wizję?”) – identyfikuje zasoby, które organizacja musi rozwijać, by stworzyć podstawy długoterminowego rozwoju i doskonalenia.

Perspektywy te wraz z miernikami wiązane są w spójną strategię przedsiębiorstwa. Szczególne znaczenie w erze wiedzy należy przypisać perspektywie rozwoju, stanowiącej fundament osiągnięcia celów w pozostałych perspektywach. Prawdłowo skonstruowana karta wyników, będąca rezultatem specyficznej strategii firmy przy danych warunkach otoczenia, powinna zawierać zarówno mierniki realizacji celów (wskaźniki sukcesu), jak i czynniki warunkujące ich realizację w przyszłości (wskaźniki przyszłego sukcesu) (Kaplan, Norton 2001, s. 47). Warta odnotowania jest dość szeroka krytyka w literaturze i liczne wskazane wady tej koncepcji: braki w koncentracji na interesariuszach innych niż właściciele, statyczny charakter, braki w zakresie oceny relacji przyczynowo-skutkowych, zamknięte podejście systemowe i trudności z uczeniem się systemu (Norreklit 2000; Ahn 2001; Akkermans, van Oorschot 2005; Yadav i in. 2013).

Zakres pomiaru w postaci podziału perspektyw jest umowny i zależny także od uwarunkowań wewnętrznych przedsiębiorstwa. Chalmeta i in. (2012, s. 726) wymieniają następujące perspektywy pomiaru dokonań: finansową, klientów i dostawców, procesów, technologii, zasobów ludzkich, społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Hudson i in. (2001, s. 1102) wyróżnili najważniejsze

ich zdaniem wymiary dokonań w następującej postaci: jakość, czas, elastyczność, finanse, satysfakcja klientów, zasoby ludzkie. Whitt i Whitt (za: Smith 2005, s. 225) wskazują cztery obszary dokonań firmy:

1. Produkt – innowacja, przywództwo i jakość.
2. Rynek – udział i wzrost.
3. Pracownicy – umiejętności, morale i produktywność.
4. Klienci – obsługa, lojalność i czas dostawy.

Część autorów (por. Drury 2005, s. 481) podkreśla potrzebę zaproponowania specyficznego podziału perspektyw dla firm usługowych (zob. tab. 1.10).

Tabela 1.10. Perspektywy pomiaru dokonań w firmach usługowych

	Wymiary dokonań
Rezultaty	konkurencyjność
	finansowe dokonania
Determinanty	jakość obsługi
	elastyczność
	wykorzystanie zasobów
	innowacje

Źródło: opracowanie własne na podstawie Drury (2005, s. 482).

W tabeli 1.11 zamieszczono podsumowanie zakresu pomiaru dokonań, zaproponowane przez B. Nitę.

Tabela 1.11. Zakres pomiaru dokonań

Kryterium	Zakres pomiaru	Kryterium	Zakres pomiaru
Obszar	<ul style="list-style-type: none"> – logistyka – marketing – finanse – produkcja – badania i rozwój 	Transformacja	<ul style="list-style-type: none"> – nakłady – procesy – efekty
Poziom zarządzania	<ul style="list-style-type: none"> – przedsiębiorstwo jako całość – jednostki organizacyjne – stanowiska pracy 	Interesariusze	<ul style="list-style-type: none"> – klienci – dostawcy – konkurenci – pracownicy – społeczeństwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie Nita (2009, s. 50).

Pomiar dokonań prowadzony jest w oparciu o mierniki, które wynikają ze strategii oraz są bezpośrednio powiązane z celami przedsiębiorstwa (por. Niemiec 2016, s. 86). Mierniki są nie tylko podstawą do oceny osiągniętych wyników prowadzonej działalności, lecz także wykorzystywane są podczas wszystkich procesów związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem, w tym procesów podejmowania decyzji. Są urzeczywistnieniem statycznych wizji i strategii przedsiębiorstwa dzięki zapewnieniu określonych mierzalnych oczekiwań, które pomagają pracownikom przyczynić się do sukcesu przedsiębiorstwa (por. Choong 2013, s. 103). W naukach ekonomicznych słowo „miernik” jest używane zamiennie ze „wskaźnikiem”⁸, chociaż część autorów zauważa, że ten drugi termin jest szerszy znaczeniowo i oprócz kategorii ilościowych uwzględnia także jakościowe (por. Stachak 2013, s. 149). Wskaźniki ekonomiczne rozumiane są jako mierniki efektywności stosowane w systemie oceny przedsiębiorstwa (Więckowski 1988, s. 18). Mierniki dokonań dzielone są ze względu na wiele różnych kryteriów (zob. tab. 1.12).

Tabela 1.12. Podział mierników według różnych kryteriów

Kryterium	Rodzaje mierników
Funkcja	<ul style="list-style-type: none"> – zaopatrzenia – logistyki – produkcji – sprzedaży – zarządzania zasobami ludzkimi – finansów, sprawozdawczości finansowej
Statystyczno-metodyczny punkt widzenia	<ul style="list-style-type: none"> – liczby całkowite (liczby, sumy, różnice, wartości średnie) – relacje/stosunki (odsetki, udziały, ilorazy, indeksy)
Jednostka	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki finansowe (zdefiniowane, niezdefiniowane) – mierniki niefinansowe
Zakres (stopień agregacji)	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki całościowe (syntetyczne) – mierniki częściowe (częstkowe)
Struktura czasowa	<ul style="list-style-type: none"> – stan (pomiar w określonym punkcie w czasie) – strumień (pomiar w określonym przedziale czasu)
Struktura zawartości	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki wartościowe – mierniki ilościowe – mierniki jakościowe
Koncentracja	<ul style="list-style-type: none"> – wewnętrzne – zewnętrzne
Podstawa odzwierciedlenia	<ul style="list-style-type: none"> – przedmiotowe – podmiotowe
Wartość poznawcza	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki z niezależną wartością poznawczą – mierniki bez niezależnej wartości poznawczej

⁸ Pojęcie „wskaźnik” stosuje się do określenia wszelkiego pomiaru ilościowego konkretnego zjawiska, obiektu bądź procesu (Wartini-Twardowska, Twardowski 2011, s. 27).

Kryterium	Rodzaje mierników
Źródła informacji	<ul style="list-style-type: none"> – zasobowe (oparte na wielkościach ujętych w sprawozdawczości na dany moment – bilans, ewidencja księgowa) – strumieniowe (oparte na wielkościach obliczanych w ciągu roku narastająco – rachunek kosztów, wyników) – inne sprawozdania, np. statystyczne
Elementy zasad ekonomicznych	<ul style="list-style-type: none"> – wartości wejściowe – wartości wynikowe – zależności pomiędzy wielkościami wejściowymi i wynikowymi
Płaszczyzna pomiaru	<ul style="list-style-type: none"> – całe przedsiębiorstwo – centra odpowiedzialności – projekty, procesy – realizowane działania/funkcje – pracownicy
Z punktu widzenia planowania	<ul style="list-style-type: none"> – wartości planowane (nastawione na przyszłość) – wartości rzeczywiste/wynikowe (nastawione na przeszłość)
Zakres stosowania	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki standardowe – mierniki specyficzne dla sektora działalności – mierniki używane w grupie kapitałowej – mierniki specyficzne dla przedsiębiorstwa
Zakres decyzji	<ul style="list-style-type: none"> – strategiczne – taktyczne – operacyjne
Czas	<ul style="list-style-type: none"> – dynamiczne – statyczne
	<ul style="list-style-type: none"> – na potrzeby planowania – w analizach bieżących – w badaniach przeszłościowych
Zakres wpływu przedsiębiorstwa na poziom miernika	<ul style="list-style-type: none"> – sterowne – niesterowne
Charakter wskazywanego zjawiska	<ul style="list-style-type: none"> – empiryczne – interferencyjne
Rodzaj zależności między miernikiem a zjawiskiem	<ul style="list-style-type: none"> – definicyjne – rzeczowe
Strategia przedsiębiorstwa	<ul style="list-style-type: none"> – preferencyjne – neutralne
Rodzaj wyników	<ul style="list-style-type: none"> – mierniki efektywności – mierniki bezpieczeństwa finansowego
Częstotliwość obliczania mierników	<ul style="list-style-type: none"> – systematyczne – okresowe – okazyjne
Rodzaj problemu decyzyjnego	<ul style="list-style-type: none"> – płynności finansowej – wypłacalności długoterminowej (zadłużenia) – sprawności zarządzania – rentowności
Pomiar dokonań	<ul style="list-style-type: none"> – opóźnione (wynikowe) – wyprzedzające (generatory przyszłych wyników)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wędzki (2006, s. 62); Michalak (2008, s. 68); Borowiecki, Wysocka (2012, s. 96); Skoczylas (2013, s. 42–43).

Stosowane w praktyce mierniki są opisywane z wykorzystaniem wielu wymienionych charakterystyk. Za najważniejszy podział należy uznać ostatni z wymienionych. Wiąże się on z podziałem mierników na wynikowe i wyprzedzające, które powinny podlegać badaniu w kontekście wzajemnego wpływu. Mierniki przyczynowe (wyprzedzające) wytwarzają lub przewidują przyszłe rezultaty przedsiębiorstwa, tworzą wartość w przeszłości i pozwalają ustalić, które decyzje muszą zostać podjęte. Wskazują na generatory przyszłych wyników na podstawie takich kategorii jak: jakość, elastyczność, wykorzystanie zasobów i innowacje, które mają wpływ na obecne lub przyszłe wyniki przedsiębiorstwa, przykładowo zadowolenie klientów. Są podstawą budowy systemu mierników dokonań ze względu na możliwość wykorzystania ich przy ocenie przyszłych dokonań przedsiębiorstwa. Mierniki opóźnione (wynikowe), stosowane do pomiaru skutków (efektów) podjętych działań, są bezpośrednio wyprowadzane z celu interesariuszy i dlatego najczęściej mają charakter finansowy – w większości przypadków wzrost wartości dla właścicieli. Opisują rzeczywiste, bieżące rezultaty uzyskane w danym okresie, pozwalając na ocenę, czy założone cele strategiczne zostały osiągnięte.

Tan i Smyrniotis (2011, s. 42) w wyniku przeprowadzonych badań wskazują, że najszybciej rosnące małe i średnie przedsiębiorstwa (tzw. gazy) w Australii stosowały oprócz mierników finansowych także inne, skoncentrowane na klientach (satysfakcja, lojalność), pracownikach czy też działalności operacyjnej, choć z drugiej strony nie skupiały się one na porównaniach z konkurentami. Buhovac i Groff (2012, s. 71) zauważają, że stosowanie mierników finansowych pochodzących z rachunkowości w złożonym, dynamicznym i niepewnym środowisku skutkuje dysfunkcyjnymi postawami i zachowaniami menedżerów oraz słabymi dokonaniami, co sugeruje, że procesy podejmowania decyzji powinny być wsparte informacjami pochodzącymi z jakościowego i subiektywnego pomiaru dokonań. W literaturze związanej z zarządzaniem strategicznym od kilku dekad trwa metodologiczna dyskusja związana z wynikami badań dotyczącymi doboru „właściwych” mierników dokonań (wielu autorów za: Steigenberger 2014, s. 46). Wskazuje się, że głównym problemem związanym z praktyką pomiaru dokonań jest różnica między specyfiką dokonań w teorii a sposobem pomiaru dokonań przeprowadzonym przy testowaniu tych teoretycznych założeń. W teorii dokonania mierzone są w odniesieniu do całościowego i kompleksowego spojrzenia i zrozumienia sukcesu przedsiębiorstwa, natomiast badanie empiryczne skupia się na jednym lub kilku wybranych aspektach dokonań przedsiębiorstwa (por. Steigenberger 2014, s. 46).

Mierniki mają trzy podstawowe funkcje: kontrolną, komunikacyjną oraz usprawniającą (Franceschini i in. 2007, s. 10–11). Są niezbędne w procesie podejmowania decyzji na każdym poziomie zarządzania. Mierniki dokonań są wykorzystywane do powiązania misji i strategii przedsiębiorstwa z jego działalnością operacyjną (por. Melnyk i in. 2004; Koufteros i in. 2014, s. 315). Stosowane są do przekazywania członkom organizacji założeń strategicznych dzięki tłumaczeniu celów strategicznych na cele pojedynczych pracowników lub ich zespołów. Melnyk i in. (2014, s. 175) definiują miernik dokonań jako obliczalny i weryfikowalny instrument wykorzystywany do ilościowego określenia wydajności i/lub efektywności (skuteczności) podejmowanych działań (por. Tan, Smyrniotis 2011, s. 44). Wyróżnia się następujące kluczowe charakterystyki mierników dokonań (wielu autorów za: Hudson i in. 2001, s. 1101):

- pochodzenie ze strategii,
- jasne określenie z wyraźnym celem,
- odpowiedniość i łatwość w utrzymaniu,
- prostota w zrozumieniu i stosowaniu,
- zapewnienie szybkiej i dokładnej informacji zwrotnej,
- powiązanie operacji z celami strategicznymi,
- stymulowanie ciągłego doskonalenia.

Mierniki pozwalają organizacji na przekazanie strategii wszystkim zainteresowanym za pomocą kategorii, które mogą oni zrozumieć. W tabeli 1.13 podsumowano zadania stawiane wskaźnikom ekonomicznym w zarządzaniu.

Tabela 1.13. Zadania wskaźników ekonomicznych

Analityczne/informacyjne				Sterowanie/realizacja	
przyszłościowe		przeszłościowe			
– analiza strategiczna/ planowanie	– wczesne rozpoznanie/ strategiczna kontrola	– oceniane wielkości	– badania przyczynowe	– związane z podejmowanymi decyzjami	– odnoszące się do zadań
– założenia planu – otoczenie dalsze – otoczenie bliższe	– systemy pierwszej generacji (porównanie jest/powinno być) – interaktywna kontrola – systemy drugiej generacji (przebieg wskaźników) – systemy trzeciej generacji (słabe sygnały)	– wskaźniki struktury – porównanie w czasie (jest/było) – porównanie w przestrzeni (z innymi podmiotami) – benchmarking – porównanie powinno być/jest	– systemy porządkujące – systemy przyczynowo-skutkowe	– dostosowane do problemu – kryterium podejmowania decyzji (np. wartość przedsiębiorstwa)	– specyficzne dla zadań oczekiwane parametry (np. zysk, koszty, zadowolenie klientów)

Źródło: Gladen (2011, s. 35, za: Skoczylas 2013, s. 55).

Dynamicznie zmieniające się otoczenie wpływa na zróżnicowanie wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa mierników, ponieważ każde z nich działa w innych warunkach otoczenia (por. Sousa, Aspinwall 2010, s. 475). Ocena działalności przedsiębiorstwa przeprowadzana jest za pomocą zestawu wskaźników, stanowiących narzędzie badań analitycznych. Zestaw ten powinien odzwierciedlać rzeczywisty stan dokonań we wszystkich obszarach aktywności przedsiębiorstwa, a zastosowane mierniki powinny być przy tym powiązane z syntetyczną oceną działalności przedsiębiorstwa (Nowak 2012b, s. 308). Identyfikacja i dobór właściwych mierników nie są prostym zadaniem, nie istnieją żadne uniwersalne reguły ich dotyczące, co prowadzi do licznych trudności i przeszkód (por. Franceschini i in. 2007, s. 12; Kotłowska, Kowalak 2016, s. 23). Po zdefiniowaniu mierników dla każdej perspektywy należy ustalić zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi (Chalmeta i in. 2012, s. 725).

Mierniki są łączone w różnego rodzaju zestawy, rzadko występują w samodzielnej postaci. W zależności od potrzeb, w tym złożoności procesów i wymagań otoczenia, można stosować uporządkowane zestawy powiązanych mierników lub też grupę mierników niezwiązanych ze sobą. Neely (za: Garengo i in. 2005, s. 31) wskazuje, że mierniki dokonań są tak projektowane, aby pomóc menedżerom w ustaleniu, czy są na właściwej drodze do osiągnięcia zaplanowanych celów. Mierniki mogą być wykorzystywane do monitorowania, kontrolowania, komunikowania strategii, zapewnienia podejmowania lepszych decyzji i ich wprowadzania w życie oraz sprawdzania, czy podjęte inicjatywy są prowadzone zgodnie z planem (Sousa, Aspinwall 2010, s. 475). Mierniki stosowane w przedsiębiorstwach tworzą powiązaną w różnym stopniu grupę, stąd też mówi się o zestawach mierników lub wręcz systemach. Liczba wykorzystanych w pomiarze dokonań mierników powinna być ograniczona, gdyż zbyt duża ich liczba uniemożliwia wyciąganie właściwych wniosków, a ich obliczenie i analiza zabiera cenny czas (por. Garengo i in. 2005, s. 36). Tworzenie zestawu mierników wymaga spełnienia kilku istotnych elementów (Chalmeta i in. 2012, s. 725):

- zapewnienia właściwego powiązania ze strategią,
- sprawdzenia, czy oferuje on informacje o zakresie, w jakim cele są osiągnane, a także czy mierzone są tylko zamierzone cele,
- ustalenie najważniejszych dróg implementacji mierników, których sposób obliczania powinien być jak najjaśniejszy i w miarę możliwości jak najbardziej zautomatyzowany.

Wymagania stawiane miernikom dokonań wynikają z następujących cech: powiązania z celami strategicznymi, kontrolowalności, możliwości oddziaływania, dokładności, prostoty, koncentracji, wiarygodności i poziomu zintegrowania. Kryteria te spełnia tylko część z potencjalnych mierników dokonań przedsiębiorstwa, stąd też duża waga przypisywana jest właściwej selekcji mierników, które następnie wykorzystywane są do budowy zestawów mierników. Usystematyzowane zbiory kluczowych mierników stanowią podstawę budowy systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach.

1.4. System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie

W zarządzaniu dokonaniem główną rolę odgrywają obecnie systemy pomiaru dokonań (*performance measurement system*, PMS), które są niezbędne do podejmowania właściwych i racjonalnych decyzji. Są one źródłem danych niezbędnych przedsiębiorstwom do obliczenia efektywności i wydajności działalności, jak również pomagają w ocenie poprawności realizacji strategii i zdolności do osiągnięcia zaplanowanych celów (por. Garengo i in. 2005, s. 31; Ukko i in. 2007, s. 41; Suwingjo i in. 2000). Systemy te wspierają procesy podejmowania decyzji dzięki zbieraniu, opracowywaniu i analizie określonych ilościowo informacji dotyczących dokonań oraz prezentowaniu ich w formie zwięzłego podsumowania (Bisbe, Malagueno 2013, s. 297; Koufteros i in. 2014, s. 315). Jakość systemu zależy od odpowiednich zasobów informacji, pozwalających skutecznie zarządzać przedsiębiorstwem (por. Kowalak 2009, s. 77). System pomiaru dokonań obejmuje procesy ustanawiania celów oraz zbierania, analizowania i interpretowania danych o dokonaniach, natomiast system zarządzania dokonaniem obejmuje procesy oceny różnic pomiędzy rzeczywistymi a pożądanymi dokonaniem, wskazywanie krytycznych różnic, zrozumienie przyczyn powstania tych różnic, jak również wprowadzanie w życie planów naprawczych (por. Melnyk i in. 2014, s. 175).

Systemy pomiaru dokonań na pierwszym etapie swojego rozwoju skupiały się na prostych miernikach finansowych, z biegiem czasu ewoluowały w formę ustrukturalizowaną i usystematyzowaną w postaci szeregu systemów wskaźników finansowych. Mimo tej profesjonalizacji brakowało w tych systemach zarówno uwzględnienia dokonań niefinansowych, jak i strategicznego spojrzenia na

długoterminowe motory przewag konkurencyjnych, wpływających na przyszłe wyniki finansowe. W wyniku krytyki tradycyjnych systemów pomiaru dokonań stworzono wielowymiarowe i zrównoważone modele, mające służyć wspieraniu rozwoju organizacji i poprawie zarządzania w przedsiębiorstwach, szczególnie dużych (Garengo i in. 2005, s. 25, 32). Koncepcja strategicznego pomiaru dokonań została opracowana w odpowiedzi na krytykę tradycyjnych systemów nakierowanych na finanse i skupionych na historycznych wynikach (Hudson i in. 2001, s. 1099). W jej ramach dokonania są wiązane z wizją przedsiębiorstwa, jego celami i strategią. W tabeli 1.14 przedstawiono ewolucję systemów pomiaru dokonań z ujęcia tradycyjnego do nowoczesnego⁹.

Tabela 1.14. Ewolucja systemów pomiaru dokonań

Tradycyjne systemy pomiaru dokonań	Nowoczesne systemy pomiaru dokonań
<ul style="list-style-type: none"> – oparcie na tradycyjnych systemach rachunkowości – oparcie na kategorii kosztów/wydajności – kompromis pomiędzy dokonaniem – zorientowanie na zyski – krótkoterminowa orientacja – przewaga indywidualnych mierników – przewaga funkcjonalnych mierników – porównanie z normami – celem pomiaru jest ocena – utrudnia ciągłe doskonalenie 	<ul style="list-style-type: none"> – oparcie na strategii przedsiębiorstwa – oparcie na wartości (<i>value-based</i>) – kompatybilność dokonania – zorientowanie na klienta – długoterminowa orientacja – przewaga mierników grupowych (zespołowych) – przewaga mierników poprzecznych (przekrojowych) – monitorowanie doskonalenia (poprawy) – celem pomiaru jest ocena i zaangażowanie – podkreśla potrzebę ciągłego doskonalenia

Źródło: Tan, Smyrniotou (2011, s. 46).

W bieżącej literaturze dotyczącej systemów pomiaru dokonań wyraźnie podkreśla się potrzebę identyfikacji i pomiaru czynników napędzających dokonania oraz potrzebę wyjścia poza zazwyczaj stosowane mierniki finansowe (Perera, Baker 2007, s. 23). Podsumowując zmiany w systemach pomiaru dokonań, które zaszły w ostatnich 20 latach, należy wskazać, że dotyczyły one odejścia od grupy mierników finansowych w kierunku zestawu zintegrowanych mierników, przejścia od perspektywy operacyjnej do perspektywy strategicznej oraz uwzględnienia wszystkich interesariuszy w miejsce wybranych grup (por. Yadav i in. 2012, s. 964; Srimai i in. 2011). W tabeli 1.15 zamieszczono przegląd definicji systemu pomiaru dokonań.

⁹ Systemy te w literaturze można spotkać pod nazwami: współczesne, zintegrowane, kompleksowe, strategiczne lub biznesowe systemy pomiaru dokonań.

Tabela 1.15. Przegląd definicji systemu pomiaru dokonań

Autorzy	Definicja
Lohman i in. (2004)	System (oprogramowanie, bazy danych i procedury) mający na celu egzekwowanie pomiaru dokonań w zorganizowany i kompletny sposób
Garengo i in. (2005)	Zrównoważony i dynamiczny system pozwalający na wspieranie procesów podejmowania decyzji poprzez zbieranie, opracowanie i analizę informacji
Michalak (2008)	System informacyjny, w którym dokonuje się ustalania, ewidencji, przetwarzania (rozumianego jako agregowanie i porównywanie z celami i standardami) oraz komunikowania informacji o wynikach przedsiębiorstwa
Cocca, Alberti (2010)	System będący nie tylko zbiorem mierników dokonań, lecz zawierający także pięć podstawowych elementów: ludzi, procedury, dane, oprogramowanie, sprzęt
Nowak (2012a)	Systemy pomiaru dokonań projektowane w celu kontroli kluczowych obszarów, które w największym stopniu określają jego sukces, możliwości rozwoju lub przetrwania na rynku
Bisbe, Malagueno (2012)	Współczesny system pomiaru dokonań to zestaw mierników wspierających procesy podejmowania decyzji, integrujących strategię i cele operacyjne, umożliwiających pomiar z różnych perspektyw powiązanych z celami i planami działań oraz uwzględniających związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami a miernikami
Chalmeta i in. (2012)	Systemy zapewniające odpowiednie informacje pozwalające na pomiar wydajności i efektywności decyzji zarządczych
Buhovac, Groff (2012)	Formalne, oparte na informacji zwyczajne i procedury, które zarządzający wykorzystują do utrzymania albo zmieniania wzorców w organizacyjnych działaniach
Melnyk i in. (2014)	System pomiaru dokonań obejmuje proces (lub procesy) ustanawiania celów (osiągania zestawu mierników) oraz zbierania, analizowania i interpretowania danych o dokonaniach

Źródło: opracowanie własne na podstawie Lohman i in. (2004, s. 268); Garengo i in. (2005, s. 25); Michalak (2008, s. 50); Cocca, Alberti (2010, s. 188); Nowak (2012a, s. 27); Bisbe, Malagueno (2012, s. 297); Chalmeta i in. (2012, s. 71); Buhovac, Groff (2012, s. 71); Melnyk i in. (2014, s. 175).

Wymienione w tabeli 1.15 definicje potwierdzają również potrzebę systemowego spojrzenia na pomiar dokonań w przedsiębiorstwie. System stanowi zespół elementów wzajemnie ze sobą powiązanych i realizujących razem funkcje, co odzwierciedlone zostało w definicji zaproponowanej przez Cocca i Alberti (2010) jako zbiór elementów (mierniki, ludzie, procedury, dane, oprogramowanie i sprzęt) powiązanych ze sobą we wspólnym celu. Systemy pomiaru dokonań są specyficzne dla każdego podmiotu, w którym są implementowane, ze względu na unikalny zestaw podsystemów i niepowtarzalne warunki istnienia. Powinny one odzwierciedlać wewnętrzne i zewnętrzne zmiany otoczenia przedsiębiorstwa i pozwalać na przegląd i aktualizację celów działalności przedsiębiorstw.

Szerokie przeglądy literatury, w tym badanie cytowań i współcytowań (*co-citation*), w wyniku których wskazano główne nurty badawcze i najważniejsze metodyki, zostały zaprezentowane w pracach: Neely (2005), Taticchi i in. (2010, 2012), Choong (2013), Yadav i in. (2013). Zespół badaczy (Franco-Santos i in. 2007, s. 786–798; por. Haffer 2011, s. 327–340) przeprowadził obszerny przegląd definicji systemów pomiaru dokonań na podstawie przeglądu i analizy ponad 300 publikacji naukowych, z których wybrano jedynie 17 różnych definicji, które w kolejnym

kroku zostały przebadane pod kątem liczby cytowań danych pozycji bibliograficznych. W efekcie zauważono, że definicje uwypuklają jeden lub kombinację kilku spośród poniższych aspektów systemu pomiaru dokonań, przy czym żadne nie powtarzały tego samego zestawu charakterystyk (pogrubieniem zaznaczono najważniejsze z aspektów):

1. Elementy, rozumiane jako części składowe, które tworzą system pomiaru dokonań:
 - cele strategiczne będące punktem wyjścia do projektowania mierników działalności umożliwiających monitorowanie strategii,
 - **zintegrowany zestaw mierników działalności w czterech kluczowych obszarach: finansowym, klientów, procesów wewnętrznych i pracowników,**
 - hierarchia/kaskada, według której mierniki pokrywają i wiążą ze sobą poziom strategiczny, taktyczny i operacyjny działalności,
 - docelowe poziomy (wartości) wskaźników umożliwiające weryfikację stopnia realizacji celów operacyjnych,
 - modele przyczynowo-skutkowe pozwalające śledzić zależności pomiędzy analizowanymi wskaźnikami a tym samym różnymi obszarami aktywności przedsiębiorstwa,
 - **infrastruktura wspierająca zbieranie danych, ich zestawianie, sortowanie, analizowanie, interpretowanie i rozpowszechnianie,**
 - wytyczne dla premiowania/nagradzania pracowników, wynikające ze stopnia osiągnięcia docelowych poziomów realizacji działań,
 - umowy dotyczące poziomu realizacji działań (*performance contracts*) z pracownikami odpowiedzialnymi za ich realizację.
2. Funkcje, rozumiane jako zadania lub role, które spełnia system pomiaru dokonań:
 - pomiar i ocena wyników działalności przedsiębiorstwa,
 - monitorowanie postępu,
 - wsparcie procesu planowania działalności,
 - wsparcie procesu implementacji i realizacji strategii,
 - skupienie uwagi kierownictwa na kluczowych parametrach działalności,
 - wewnętrzna komunikacja wyników działalności, priorytetów i celów,
 - zewnętrzne komunikowanie wyników działalności, priorytetów i celów,
 - dostarczanie danych do benchmarkingu,

- zapewnienie zgodności działań z regulacjami (gwarantowanie spełnienia określonych wymagań prawnych/technicznych),
 - wywieranie wpływu na zachowania pracowników,
 - dostarczanie danych do procesu premiowania i nagradzania pracowników,
 - zarządzanie relacjami,
 - wsparcie procesu kontroli,
 - identyfikacja obszarów do usprawnień i dostarczanie danych do procesu usprawniania/doskonalenia działalności,
 - wyzwalamie sprzężenia zwrotnego (*feedback*) – wyniki pomiarów uruchamiają działania,
 - tworzenie organizacji uczącej się.
3. Role, rozumiane jako cele lub funkcje, które są wykonywane przez systemy pomiaru dokonań:
- mierzenie dokonań,
 - zarządzanie strategiczne,
 - komunikacja,
 - wpływanie na zachowanie,
 - uczenie się i doskonalenie.
4. Procesy, rozumiane jako serie działań, których łączna realizacja stanowi o istnieniu systemu pomiaru dokonań:
- wybór punktów pomiarowych i projektowanie mierników,
 - gromadzenie i przetwarzanie danych,
 - zarządzanie informacjami (interpretacja danych/podejmowanie decyzji),
 - ocena wyników działalności i nagradzanie,
 - przegląd systemu.

W zestawieniu brakuje skutków wprowadzenia systemów w postaci poprawy efektywności działalności, co wiąże się z poprawą osiągniętych wyników. Sousa i Aspinwall (2010, s. 484) wskazują, że system pomiaru dokonań musi być efektywny zasobowo i tworzyć zauważalne korzyści zarówno krótko-, jak i długo-terminowe, aby pomóc w utrzymaniu impetu i entuzjazmu zespołu opracowującego i wprowadzającego pomiar dokonań, jak również musi być dynamiczny i elastyczny wystarczająco do wykorzystania strategicznych szans. „Dobry” system powinien być wszechstronny, zorientowany przyczynowo, zintegrowany horyzontalnie, zintegrowany wertykalnie, wewnętrznie porównywalny i użyteczny

(Cocca, Alberti 2010, s. 188). Modele pomiaru dokonań powinny zawierać logiczne związki przyczynowo-skutkowe między działalnością a jej rezultatami, jak również zezwalać na zidentyfikowanie związków między procesami, na których oparta jest działalność przedsiębiorstwa (Taticchi i in. 2012, s. 51; por. Bourne i in. 2000). Główne charakterystyki systemów pomiaru dokonań wyglądają następująco (Chalmeta i in. 2012, s. 717):

1. Mierniki dokonań powinny pochodzić ze strategii przedsiębiorstwa.
2. System pomiaru dokonań powinien odzwierciedlać pozycję konkurencyjną organizacji.
3. Powinien zawierać także mierniki niefinansowe.
4. Wszyscy interesariusze (klienci, pracownicy i inni) powinni być zaangażowani w selekcję mierników.
5. Musi zezwalać na wdrożenie i kaskadowanie celów strategicznych w celu włączenia procesów z niższych poziomów decyzyjnych.
6. Musi skupiać się na kluczowych (głównych) obszarach prowadzonej działalności gospodarczej.
7. Musi być dynamiczny i pobudzać ciągle przeprojektowywanie procesów biznesowych.
8. Cel każdego miernika dokonań musi być wyraźny.
9. Metody wykorzystane przy zbieraniu danych i przy kalkulacji poziomu dokonań muszą być jasne.
10. Wybór stosowanych mierników dokonań powinien uwzględniać organizację.
11. Proces pomiaru powinien być łatwo „rewidowalny”, to znaczy mierniki powinny się zmieniać przy zmianach otoczenia i okoliczności.
12. Mierniki dokonań powinny zapewniać szybką informację zwrotną.
13. System pomiaru dokonań powinien stymulować ciągle doskonalenie zamiast tylko monitorować sytuację.
14. Wykorzystuje się dane historyczne firmy do wyznaczenia celów dla poprawy oraz dotarcia do nich.
15. Musi umożliwiać integrowanie ludzi, procesów i technologii.

Na podstawie powyższych charakterystyk można wskazać, iż złożoność systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach jest zróżnicowana, co wynika z wielu warunków, w tym posiadanych zasobów, jak też świadomości korzyści ze stosowania pomiaru dokonań. System pomiaru dokonań przechodzi w przedsiębiorstwach cztery fazy: ad-hoc, dorastanie, dorosłość, dojrzałość, a jego podstawę

stanowi sześć kierunków: zakres pomiaru, zbieranie danych, przechowywanie danych, komunikacja rezultatów dokonań, stosowanie mierników dokonań, jakość procesów pomiaru dokonań (Cocca, Alberti 2010, s. 188). Wraz z rozwojem systemu wzrasta też stopień jego wykorzystania i intensywność stosowania. Gleich (2011, s. 259, za: Skoczylas 2013, s. 30–31) wyróżnił w strukturze systemu pomiaru dokonań cztery podsystemy, połączone istotnymi powiązaniem i zależnościami:

1. Podsystem strategicznego planowania i sterowania – uwzględniający oczekiwania wszystkich interesariuszy przy formułowaniu celów i strategii.
2. Podsystem operatywnego planowania i sterowania – obejmujący operatywne cele, płaszczyzny dokonań, cele finansowe i rzeczowe, horyzont planowania i wskaźniki.
3. Podsystem pomiaru, oceny i nagradzania dokonań – łączy pomiar dokonań z systemem motywacyjnym.
4. Podsystem budowy wskaźników i ich monitorowania – wybór wskaźników, określenie ich planowanej wielkości, stałe monitorowanie i doskonalenie.

Wyróżnia się trzy typy budowy systemów pomiaru dokonań (De Toni, Tonchia 2001, za: Garengo i in. 2005, s. 36):

- wertykalne (pionowe) – modele ściśle hierarchiczne, charakteryzowane dokonaniem kosztowymi i niekosztowymi na różnych poziomach agregacji, aż ostatecznie stają się ekonomiczno-finansowymi,
- zrównoważone – modele, w których kilka oddzielnych dokonań jest rozpatrywanych niezależnie, a dokonania te korespondują z różnorodnymi perspektywami analiz, które jednak faktycznie pozostają oddzielnie i których powiązanie jest zdefiniowane tylko w ogólny sposób,
- horyzontalne (poziome/przez proces) – modele skupione na łańcuchu wartości i rozpatrujące wewnętrzną zależność klienta i dostawcy.

W literaturze spotkać się można z licznymi propozycjami koncepcji systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Różnią się one nie tylko zakresem, intensywnością, skomplikowaniem i budową, lecz także wieloma innymi właściwościami. Modele te są dzielone na uniwersalne oraz specyficzne, możliwe do implementacji jedynie w obszarze danego sektora lub też w warunkach danego otoczenia (np. regionu czy nawet grupy firm). Powstają również indywidualne propozycje, skrojone na miarę firmy, w ramach której są implementowane. Poziom zaawansowania prowadzonego pomiaru dokonań jest dość ściśle zależny także od fazy rozwoju oraz cyklu życia przedsiębiorstwa. Większe podmioty będą

prowadzić pomiar w sposób bardziej zorganizowany, usystematyzowany i profesjonalny.

Część firm wprowadzających koncepcję pomiaru dokonań do zarządzania zaczyna od stosowania wskaźników finansowych, choć w erze informacji coraz więcej przedsiębiorstw zauważa potrzebę szerszego spojrzenia na całokształt działalności, co wiąże się z uwzględnianiem wskaźników niefinansowych oraz próbą identyfikacji istniejących zależności pomiędzy poszczególnymi kategoriami wyników. Mimo krótkiej historii koncepcji pomiaru dokonań w wyniku szeroko zakrojonych prac badawczych, prowadzonych zarówno przez środowisko naukowe, jak i praktyków gospodarczych, wypracowano wiele różnych koncepcji systemów mierników dokonań, różniących się między sobą stopniem powiązania z wizją i misją, stopniem uwzględnienia zróżnicowanych celów interesariuszy przedsiębiorstwa czy też płaszczyzn oceny, stopniem modalności pomiaru dokonań oraz stopniem integralności zarządzania dokonaniami w ramach ciągłego doskonalenia się. Klasyfikację koncepcji systemu pomiaru dokonań przedstawiono w tabeli 1.16.

Tabela 1.16. Przegląd badań nad koncepcjami systemów pomiaru dokonań

Obszar rozwoju	Cel rozwoju	Koncepcje
Nauka i firmy konsultingowe	koncepcje naukowe, zróżnicowane koncepcje rozwiązywania problemów w zakresie pomiaru dokonań i zarządzania dokonaniami w różnych obszarach	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Data Envelopment Analysis</i> (Charnes i in. 1978) – <i>Performance Measurement in Service Business</i> (Fitzgerald i in. 1991, 1996) – <i>Balanced Scorecard</i> (Kaplan, Norton 1992, 1997) – <i>Tableau de Bord</i> (Lebas 1994) – <i>Productivity Measurement and Enhancement System (ProMES)</i> (Kleingeld 1994) – <i>Performance Measurement Model</i> (Rose 1995) – <i>Performance Pyramid</i> (Lynch, Cross 1993) – <i>Quantum Performance Measurement System</i> (Hronec 1993, 1996) – <i>Model Ernst & Young</i> (Taylor, Convey 1993) – <i>Model SCOR</i> (SCOR 2008) – <i>Process-oriented Performance Measurement</i> (Gleich 2008) – <i>Innovation Performance Measurement</i> (Möller, Janssen 2009)
Praktyka gospodarcza	rozwój koncepcji pomiaru osiągnięć w celu rozwiązania przeważnie specyficznych dla przedsiębiorstwa problemów pomiaru wyników i zarządzania	<ul style="list-style-type: none"> – <i>J.I. Case</i> (Sellenheim 1991) – <i>Caterpillar</i> (Hendrics i in. 1996) – <i>Hewlett-Packard – model rynku wewnętrznego</i> (Holzmüller 1996, Gleich 1997) – <i>Dallas Area Rapid Transit</i> (Raake i in. 2008) – <i>Innovation Scorecard bei FESTO</i> (Nestle 2008) – <i>Scandia Navigator</i> (SKANDIA 1994, Edvinsson 1997)

Źródło: Gleich (2011, s. 67–68, za: Skoczył 2013, s. 220).

Większość publikacji z zakresu systemów pomiaru dokonań dotyczy fazy projektowania, rzadziej tematem badania jest implementacja i stosowanie systemów pomiaru dokonań (Nudurupati i in. 2011, s. 279; Garengo i in. 2007, s. 678, Bourne i in. 2000; Nudurupati, Bititci 2005; Kennerley, Neely 2003). Wynika to z problemu właściwej oceny wpływu implementacji na osiągnięte wyniki finansowe i dokonania niefinansowe. Niełatwe jest także rozgraniczenie organizacyjnych efektów wprowadzenia metodyki do zarządzania przedsiębiorstwem. Zauważono również, że większość modeli i systemów przedyskutowano wyłącznie na poziomie koncepcyjnym i wciąż wymaga weryfikacji przez empiryczne badanie (por. Yadav 2013, s. 965).

Poszukiwanie zrównoważonych systemów pomiaru dokonań, uwzględniających obok wyników finansowych także dokonania niefinansowe, doprowadziło do rozwoju wielu metodyk zaprojektowanych w sposób umożliwiający przedsiębiorstwom wdrożenie wielowymiarowych i zrównoważonych zestawów mierników. Głównym celem tych modeli jest wspieranie zarządzających w mierzeniu dokonań przedsiębiorstwa, analizowaniu i ulepszaniu wydajności i efektywności operacyjnej firmy poprzez lepsze procesy podejmowania decyzji. Systemy wskaźników finansowych i niefinansowych są różnie dzielone. Poniższy podział za kryterium bierze rozumienie celu przedsiębiorstwa:

- maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy, np. *shareholder value* (SHV), ekonomiczna wartość dodana (*economic value added*, EVA), zysk rezydualny, rynkowa wartość dodana (*market value added*, MVA), gotówkowa wartość dodana (*cash value added*, CVA), RAVE,
- maksymalizacja wartości dla interesariuszy, np. *tableau de bord*, zrównoważona karta dokonań Kaplana i Nortona, piramida wyników, okno zarządzania biznesem, pryzmat wyników, wskaźnik tworzenia wartości (*value creation index*, VCI).
- maksymalizacja kapitału intelektualnego, np. nawigator Skandii, monitor aktywów niematerialnych Sveibiego, nawigator kapitału intelektualnego Stewarta, IC nawigator Rossa.

W tabeli 1.17 przedstawiono przegląd koncepcji systemów pomiaru dokonań.

Tabela 1.17. Klasyfikacja koncepcji systemów pomiaru dokonań

Czas wprowadzenia	Nazwa modelu/konceptji	Odniesienia/autorzy
Finansowe mierniki rentowności		
Przed 1980	wskazniki rentowności ROI, ROE, ROCE i pochodne (derywaty)	Simons (2000)
Zintegrowane ramy koncepcyjne		
1988	<i>the strategic measurement analysis and reporting technique (SMART)</i>	Cross, Lynch (1988)
1989	<i>the supportive performance measures (SPA)</i>	Keegan i in. (1989)
1991	<i>the results and determinants framework (RDF)</i>	Fitzgerald i in. (1991)
1992	<i>the balanced scorecard (BSC)</i>	Kaplan, Norton (1992)
1994	<i>the service-profit chain (SpC)</i>	Heskett i in. (1994)
1997	<i>the integrated performance measurement system (IPMS)</i>	Bititci i in. (1997)
1998	<i>the comparative business scorecard (CBS)</i>	Kanji (1998)
1998	<i>the integrated performance measurement framework (IPMF)</i>	Medori, Steeple (2000)
2000	<i>the dynamic performance measurement system (DPMS)</i>	Bititci i in. (2000)
2001	<i>the performance prism (PP)</i>	Neely i in. (2001)
Modele mierzące się z konkretnymi problemami w zarządzaniu i pomiarze dokonań		
1980	<i>the economic value added model (EVA)</i>	Stewart (2007)
1990	<i>the performance measurement questionnaire (PMQ)</i>	Dixon i in. (1990)
1995	<i>the return on quality approach (ROQ)</i>	Rust i in. (1995)
1996	<i>the Cambridge performance measurement framework (CPMF)</i>	Neely i in. (1996)
1996	<i>the consistent performance measurement system (CPMS)</i>	Flapper i in. (1996)
2001	<i>the action-profit linkage model (APL)</i>	Epstein, Westbrook (2001)
2004	<i>the performance planning value chain (PPVC)</i>	Neely, Jarrar (2004)
2004	<i>the capability economic value of intangible and tangible assets model (CEVITA™)</i>	Ratnatunga i in. (2004)
2006	<i>the performance, development, growth benchmarking system (PDGBS)</i>	St-Pierre, Delisle (2006)
2007	<i>the unused capacity decomposition framework (UCDF)</i>	Balachandran i in. (2007)
Inne istotne modele projektowania systemów zarządzania i pomiaru dokonań		
1988	<i>the activity based costing (ABC) – the activity based management (ABM)</i>	Cooper, Kaplan (1988)
1990	<i>the customer value analysis (CVA)</i>	Customer Value Inc. (2007)
1999	<i>the business excellence model (BEM)</i>	EFQM (2007)
2001	<i>the manufacturing system design decomposition (MSDD)</i>	Cochran i in. (2001)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Taticchi i in. (2010b, s. 10–11).

Zaproponowana klasyfikacja podkreśla dojrzałość literatury dotyczącej zarządzania i pomiaru dokonań w dużych przedsiębiorstwach dzięki wskazaniu licznych modeli odpowiednich do zarządzania i pomiaru dokonań po uznaniu znaczenia podejścia zintegrowanego. Warto odnotować także podział koncepcji pomiaru dokonań zaproponowany przez Yadav i in. (2013, s. 963–964):

1. Klasyczne i dominujące koncepcje pomiaru dokonań (uwzględniające pomiar w perspektywach niefinansowych, ocenę jakości i dostrzeżenie interesariuszy): *balanced scorecard, performance pyramid, excellence model, performance prism* (EFQM).
2. Holistyczne i zintegrowane koncepcje pomiaru dokonań (uwzględniające przyszłość, łączące dokonania indywidualnych pracowników z dokonaniem przedsiębiorstwa, integrujące operacyjne, funkcyjne i strategiczne aspekty dokonań przedsiębiorstwa): *consisted PMS, integrated dynamic PMS, dynamic PMS, integrated performance measurement framework, dynamic multi-dimensional performance framework, holistic performance management framework*.
3. Koncepcje aktualizujące podejście zrównoważonej karty dokonań: *Kanji's business scorecard, holistic scorecard, total performance scorecard, system dynamics based BSC, proactive BSC*.
4. Szczegółowe koncepcje, specyficzne dla kontekstu (podkreślenie generatorów wartości, opierające się na procesach): *measures for time-based competition, EVA, input-process-output-outcome framework, shareholder value, the action-profit linkage model, beyond budgeting, the performance planning value chain*.
5. Ostatnio zaprojektowane koncepcje pomiaru dokonań: *flexible strategy game-card, sustainability performance measurement system*.

Cele systemu pomiaru dokonań formułowane są przez wyróżnienie najczęstszych sposobów wykorzystania informacji o wynikach (por. Simons, za: Michalak 2008, s. 53):

1. Podejmowanie decyzji – podejmowanie racjonalnych decyzji przez menedżerów wymaga wiarygodnych informacji o przeszłych, bieżących i przyszłych wynikach działalności podmiotu gospodarczego.
2. Wysyłanie sygnałów (komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej) – pracownicy i odbiorcy zewnętrzni budują swój obraz firmy na podstawie dostępnych informacji o wynikach przedsiębiorstwa. Lepsze wyniki skutkować mogą wyższą oceną przez interesariuszy, co przekładać się może np. na niższy koszt dostępu do finansowania zewnętrznego czy lepszą opinię u potencjalnych pracowników.
3. Edukacja i nauka – informacje o przeszłych zdarzeniach i kreatywne ich analizowanie są jednymi z podstawowych warunków podejmowania właściwych decyzji, pozwalają na wyciąganie wniosków warunkujących przyszłą działalność.

System pomiaru dokonań ingeruje w przedsiębiorstwo w zasadniczy sposób, bierze pod uwagę wszystkie procesy w nim zachodzące, jak również wskazuje na połączenie z otoczeniem. Taticchi i Balachandran (2008) zidentyfikowali pięć kamieni milowych idealnego systemu pomiaru dokonań, które odnoszą się do zarządzania następującymi aspektami: oceną, projektowaniem ram systemu i mierników, implementacją ram koncepcji i mierników, komunikacją/wyrównaniem oraz przeglądem. System pomiaru dokonań może być badany na trzech różnych poziomach: indywidualnych mierników dokonań, systemu pomiaru dokonań jako całości oraz zależności pomiędzy systemem pomiaru dokonań a otoczeniem, w ramach którego system działa (Cocca, Alberti 2010, s. 187). Na każdym z tych poziomów mogą zachodzić nieprawidłowości, dlatego ważne jest właściwe zaprojektowanie funkcji kontrolnych przy implementacji systemów. W literaturze wyróżnia się trzy etapy cyklu życia systemów pomiaru dokonań: projektowanie, implementację oraz stosowanie i aktualizację (Nudurupati i in. 2011, s. 281–282). Część modeli uwzględnia większą liczbę etapów procesu wprowadzania pomiaru dokonań, jak: ocena przedsiębiorstwa, projektowanie, implementacja, komunikacja oraz przegląd (por. Taticchi i in. 2012, s. 46–47).

Micheli i Mari (2014, s. 154) sugerują, że systemy pomiaru dokonań powinny być proporcjonalne, na przykład powinny raczej składać się z odpowiedniej liczby wskaźników, które wspierają informacyjnie procesy podejmowania decyzji, niż celować w dostarczenie „prawdziwego obrazu” dokonań. Prawidłowe zaprojektowanie, wdrożenie i funkcjonowanie systemu pomiaru dokonań wymaga spełnienia wielu zasad¹⁰ (*principles of performance measurement*):

1. Należy wspierać misję przedsiębiorstwa i jego cele.
2. Powinien zostać wskazany formalny „mistrz” do spraw pomiaru dokonań, który będzie przewodzić projektowaniu i implementacji systemu pomiaru dokonań w całym przedsiębiorstwie.
3. Opracowanie, wdrożenie i integracja systemu pomiaru dokonań wymagają czasu, wysiłku, umiejętności, wiedzy oraz aktywnego wsparcia zarządu.
4. Pomiar wyników ma na celu podkreślenie osiągnięć i odkrywanie tych kwestii strategicznych i operacyjnych, które utrudniają postęp w realizacji misji przedsiębiorstwa.

¹⁰ <http://smartkpis.kpiinstitute.org/kpi-101/principles-of-performance-measurement> (dostęp: 27.02.2016).

5. Mierniki dokonań muszą być zorganizowane wokół cykli planowania i budżetowania w przedsiębiorstwie. Pomiar dokonań musi być funkcją ciągłą, dostarczając istotnych informacji w każdym czasie w trakcie roku podatkowego.
6. Zrównoważony zestaw mierników dokonań musi być opracowywany tak, aby oddawał obraz nie tylko finansowych dokonań, lecz również wyników biznesowych, klientów i pracowników.
7. Jasny zestaw ról i obowiązków musi być opracowany w odniesieniu do planowania, realizacji i utrzymania ciągłego działania systemu pomiaru dokonań.
8. System pomiaru dokonań powinien być opracowany i wdrożony stopniowo – jedna faza musi być zakończona i zatwierdzona przed rozpoczęciem następnej.
9. Podejście do opracowania i wdrożenia systemu pomiaru dokonań musi być kooperacyjne i wspólne w całej organizacji, co precyzuje ogólny (wspólny) zbiór celów, mierników dokonań oraz uzgodniony plan projektu. Takie podejście musi również określać metody zbierania, analizowania, interpretowania i raportowania informacji o mierzonych dokonaniach.
10. Procesy pomiaru dokonań muszą być dostosowane lub utworzone w celu gromadzenia, analizowania, interpretowania i raportowania informacji w zakresie osiągnięć finansowych, wyników biznesowych, klientów oraz nakierowanych na pracowników. Te procesy pomiaru dokonań muszą stać się rutynową częścią bieżącej działalności przedsiębiorstwa.
11. Podejście „po prostu zrób to” musi być zaadaptowane w opracowywaniu i wdrażaniu systemu pomiaru dokonań. Wiąże się to z wykorzystaniem istniejących źródeł informacji, unikaniem kosztownej rozbudowy systemów informatycznych i zastosowaniem strategii obejścia w przypadku wystąpienia opóźnienia opracowania i wdrożenia systemu pomiaru dokonań.
12. Przejrzystość celu – ważne jest, aby wiedzieć, kto będzie korzystać z informacji oraz jak i dlaczego te informacje będą wykorzystywane.
13. Skupienie – informacje o dokonaniach powinny być skupione w pierwszej kolejności na priorytetach przedsiębiorstwa – na kluczowych celach i obszarach wymagających poprawy. Powinny być uzupełnione o informacje na temat codziennych działań.
14. Ogólny zestaw mierników powinien dawać zrównoważony obraz dokonań przedsiębiorstwa, odzwierciedlając główne aspekty, w tym zarówno wyniki,

jak i perspektywę użytkownika. Zestaw powinien również odzwierciedlać równowagę między kosztami zbierania miernika a wartością dostarczanej informacji.

15. Mierniki dokonań powinny być na bieżąco aktualizowane, aby sprostać zmieniającym się okolicznościom.

Stosowane mierniki powinny być wystarczająco określone i zrozumiałe, by można było ich używać w zamierzony sposób. Dzięki niezależnej kontroli, zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej, systemy produkcji informacji są solidne.

Wyróżnić można dziewięć kroków budowy systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie (Lohman i in. 2004, s. 270):

1. Jasno zdefiniuj misję przedsiębiorstwa.
2. Zidentyfikuj cele strategiczne firmy, wykorzystując misję jako przewodnik (rentowność, udział w rynku, jakość, koszt, elastyczność, zależność, innowacje).
3. Zrozum rolę każdego obszaru funkcjonalnego w osiągnięciu różnych celów strategicznych.
4. Dla każdego obszaru funkcjonalnego zaproponuj „globalne” mierniki dokonań, pozwalające na definiowanie ogólnej pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa dla zarządu.
5. Komunikuj cele strategiczne i docelowe wartości mierników niższym poziomom w organizacji. Ustal bardziej specyficzne kryteria dokonań stosowane na każdym poziomie.
6. Zapewnij powiązanie z celami strategicznymi specyficznych kryteriów dokonań stosowanych na każdym szczeblu.
7. Zapewnij zgodność mierników dokonań używanych we wszystkich obszarach funkcjonalnych.
8. Stosuj system pomiaru dokonań.
9. Okresowo ponownie oceniaj stosowność (właściwość) ustanowionego systemu pomiaru dokonań ze względu na zmiany bieżącego otoczenia konkurencyjnego.

Pozytywny wpływ systemu pomiaru dokonań na przedsiębiorstwo jest zauważalny w takich obszarach jak: mierzenie dokonań w odniesieniu do wymagań kluczowych interesariuszy, objaśnianie celów strategicznych, koncentrowanie działań na krytycznych procesach, zasobach i zmianach w otoczeniu organizacji, sygnalizowanie, jak zmieniają się wyniki (pozytywne i negatywne), identyfiko-

wanie czynników krytycznych wymagających uwagi oraz dostarczanie jednoznacznej podstawy do oceny wyników i wynagradzania pracowników za ich osiągnięcia. Pomiar dokonań jest najbardziej efektywny wtedy, gdy jest dopasowany do takich elementów jak strategia biznesowa, kultura organizacyjna i otoczenie zewnętrzne (Melnik i in. 2014, s. 174). Wskazuje się, że efektywny system pomiaru dokonań, poza zestawieniem listy KPI, powinien także zidentyfikować relacje między nimi, jak również poziom ich wpływu na przedsiębiorstwo (por. Taticchi i in. 2009; Taticchi i in. 2012, s. 48). Znaczenie systemów pomiaru dokonań zostało dobrze udokumentowane w literaturze (wielu autorów za: Perera, Baker 2007, s. 10). Franco-Santos i in. (2012) przeprowadzili szeroko zakrojone badania dotyczące oceny konsekwencji (zachowania ludzi, zdolności organizacyjnych i skutków dla dokonań) współczesnych systemów pomiaru dokonań na podstawie recenzji wybranych 76 artykułów opublikowanych w wysokiej jakości czasopismach akademickich z dziedziny rachunkowości, operacji i strategii. W wyniku badania stwierdzili, że systemy pomiaru dokonań miały istotny wpływ na zachowania ludzkie, zdolności organizacyjne i dokonania, a systemy te odgrywają kluczową rolę w strategii, komunikacji oraz procesach menedżerskich, generując zdolności organizacyjne umożliwiające doskonalenie się organizacji (Franco-Santos i in. 2012, s. 98–99).

Systemy pomiaru dokonań mogą mieć również negatywny wpływ na kondycję przedsiębiorstw. Implementacja i stosowanie pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie może nie przynieść zakładanych pozytywnych efektów, a wręcz może spowodować nieefektywność działań przedsiębiorstwa, jak również procesy te mogą być bolesne lub wręcz niszczące dla firmy, stąd też konieczne jest zrozumienie określonych warunków stosowania systemu pomiaru dokonań pozwalających na poprawę osiąganych dokonań (Micheli, Mari 2014, s. 148). Systemy pomiaru dokonań mogą w pewnych przypadkach być czasochłonnymi procesami, zwiększającymi koszty i wpływającymi na dodatkowe obciążenie pracą, jak również generować wewnętrzne napięcia (Franco-Santos i in. 2012, s. 99). Powodów takiej sytuacji może być wiele, począwszy od niewłaściwej diagnozy stanu przedsiębiorstwa oraz błędnej analizy otoczenia przedsiębiorstwa. Wpływa to na jakość przygotowania procesów implementacji pomiaru dokonań.

W literaturze zgłasza się liczne zastrzeżenia wobec systemów pomiaru dokonań oraz wskazuje na problemy z nimi związane (por. Nudurupati i in. 2011, s. 279–280; Nowak 2012a, s. 43; Michalak 2008, s. 60–61). Pomimo że istnieje

wiele badań i publikacji z zakresu pomiaru dokonań, w praktyce gospodarczej wciąż mało jest systemów, które są odpowiednio zintegrowane, dynamiczne, właściwe, dostępne i dostrzegalne, aby umożliwić elastyczną produkcję dóbr i usług (Nudurupati i in. 2011, s. 279). Przyczyn takiej sytuacji jest wiele, wynika to także z braku niezbędnych zasobów do właściwego prowadzenia systematycznego pomiaru dokonań, zarówno finansowych, jak i innych, w tym czasowych, organizacyjnych czy też osobowych. Wśród czynników utrudniających wprowadzanie systemów pomiaru dokonań wskazać można bariery informacyjne, kapitałowe, jakości zarządzania oraz organizacyjne. Bariery te wpływają również negatywnie na procesy rozwoju systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach, w tym na szersze stosowanie współczesnych, strategicznych wersji tych systemów. Wielu autorów sugeruje, że czynnikiem powstrzymującym rozwój i wykorzystanie współczesnych systemów pomiaru dokonań są także braki właściwej wiedzy z rachunkowości zarządczej (za: Buhovac, Groff 2012, s. 91).

W większości przypadków systemy pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach są historyczne i statyczne, skupiając się wyłącznie na przeszłości i działaniach, które już miały miejsce. Przeszkodą jest również brak wrażliwości systemów na zmiany w wewnętrznym i zewnętrznym otoczeniu. W rezultacie prezentowana informacja nie jest odpowiednia, na czasie oraz właściwa. Dodatkowo niewiele systemów pomiaru dokonań ma zintegrowany system informacji zarządczej, co skutkuje kłopotliwym i czasochłonnym zbieraniem danych, jak również ich sortowaniem, obsługą i raportowaniem. System informacji zarządczej jest uznawany za jeden z kluczowych czynników sukcesu implementacji systemu pomiaru dokonań (por. Garengo i in. 2007, s. 678). Dopływ właściwych i rzetelnych informacji na podstawie pomiarów dokonań jest podstawą podejmowania dobrych i szybkich decyzji gospodarczych. Prawidłowo i sprawnie funkcjonujący system informacji zarządczej o odpowiedniej szczegółowości jest ważnym elementem zarządzania w podmiotach gospodarczych (por. Waśniewski 1981, s. 12), obejmuje raportowanie, pomiar dokonań i zarządzanie ryzykiem (Goliszewski 2015, s. 87).

Rozwój koncepcji systemu pomiaru dokonań jest zdeterminowany przez powszechne wykorzystanie technologii informatycznych, niezbędnych do właściwego jego stosowania w praktyce. Uwidocznione to zostało w postaci powtarzalności w definicjach systemów pomiaru dokonań wskazanych dotyczących wykorzystania zebranych informacji w procesach podejmowania decyzji przy wsparciu technologicznym. Jakość tych procesów ma zasadniczy wpływ na osiągnięte wyniki pro-

wadzonej działalności gospodarczej. Warunkiem właściwego i korzystnego stosowania systemu pomiaru dokonań jest zapewnienie przedsiębiorstwu właściwych narzędzi IT niezbędnych do wyszukiwania, zbierania, przetwarzania i analizy danych charakteryzujących ich działalność (por. Taticchi i in. 2012, s. 50–51).

Systemy informatyczne wspomagają procesy ewidencyjno-sprawozdawcze i decyzyjne, jak również umożliwiają identyfikację zależności, prognozowanie i tworzenie analiz wielokryterialnych przy wykorzystaniu narzędzi statystycznych oraz sieci neuronowych i innych nowoczesnych koncepcji technologicznych (por. Kaszuba-Perz 2012, s. 261). Systemy i technologie informatyczne są bardzo dobrym narzędziem służącym poprawie efektywności zarządzania przedsiębiorstwem, ale niewłaściwe ich użycie może być wręcz gorsze niż losowe podejmowanie decyzji. Innowacje w technologiach informacyjnych pozwalają zredukować koszty wprowadzania i używania systemów pomiaru dokonań, co jest szczególnie ważne dla małych i średnich podmiotów (Garengo i in. 2005, s. 27; por. Neely 1999; Bititci i in. 2000). Technologia poprzez ułatwienie w zakresie procesów zbierania i przetwarzania danych niesie ze sobą ryzyko niewłaściwego doboru mierników w zakresie ilościowym, jak również w kontekście braku powiązania z kategoriami strategicznymi.

Warte podkreślenia jest, iż przetwarzanie danych dokonywane jest przez systemy informatyczne, jednak interpretacja tych danych, a więc ich analiza w określonym kontekście oraz ustosunkowanie się do ich znaczenia, wymaga wykorzystania w procesie myślowym czynnika ludzkiego (por. Nesterak 2014, s. 222–223). Można wręcz stwierdzić, iż niezbędną podstawą racjonalnego podejmowania decyzji jest wykorzystanie kapitału ludzkiego. Kompetencje i wiedza są podstawą właściwego określenia zapotrzebowania na informacje na początku procesu, jak również są niezbędne do interpretacji wyników prowadzonych analiz. Człowiek jest także odpowiedzialny za dobór i obsługę systemów informatycznych wykorzystywanych w podmiotach gospodarczych. Analityka może wspierać niemal każdy proces biznesowy, ale przedsiębiorstwo skupić się powinno na wyróżniających je kompetencjach (por. Davenport, Harris 2010, s. 26). Umiejętne wykorzystanie technologii przy jednoczesnym posiadaniu kompetencji analitycznych jest źródłem budowania przewag konkurencyjnych, umożliwiających firmom ponadprzeciętny rozwój i zdystansowanie konkurencji.

Barierę stanowi również budowanie systemu oceny dokonań wyłącznie w oparciu o działalność własnego przedsiębiorstwa i niekonfrontowanie wartości docelowych mierników z konkurencją rynkową lub innym benchmarkiem.

Porównywalność wyników ma wpływ na poprawność funkcjonowania systemu pomiaru dokonań. Zbudowanie systemu pomiaru dokonań, którego mierniki nie będą we właściwy sposób odzwierciedlały istotnych obszarów przedsiębiorstwa związanych z jego efektywnością organizacyjną lub sukcesem, z pewnością negatywnie się odbije na wynikach przedsiębiorstwa.

Kolejną grupę problemów stwarza dobór właściwych mierników oceniających stan realizacji celów i efektywność realizacji strategii. Błędem jest poświęcanie zbyt dużej uwagi miernikom, zwłaszcza jeżeli są nieaktualne lub niedopasowane do strategii przedsiębiorstwa, która powinna podlegać okresowym aktualizacjom. Istnieje zasadnicza trudność rozdzielenia wpływu różnych czynników na wyniki, także w kontekście ich mierników. Dodatkowo zastrzeżenia kierowane są w stronę potencjalnych manipulacji miernikami w ramach systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa, szczególnie jeżeli jest on powiązany z systemem motywacyjnym przedsiębiorstwa. Zastrzeżenia kierowane są również wobec niepoprawności systemów motywacyjnych, w których zdarza się, że pożądane zachowania są karane, natomiast nagradzany jest brak dokonań lub też nie są nagradzane zachowania i wyniki pozytywne.

Przeszkodę stwarza także posiadanie różnorodnych celów szczegółowych przedsiębiorstwa, co przełożyć się może na zbytne rozbudowanie systemu mierników, wpływające na proces obliczania, jak również analizy i wyciągania wniosków z obliczonych danych, nawet przy wykorzystaniu zaawansowanych systemów i narzędzi informatycznych. Skupianie się menedżerów i właścicieli na wskaźnikach odciąga ich od bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem. Stosowanie zbyt sztywnych systemów pomiaru dokonań może prowadzić do organizacyjnego paraliżu lub skostnienia (Micheli, Mari 2014, s. 154).

Wartą podkreślenia barierą rozwoju jest wpływ czynnika ludzkiego. Zauważa się, że systemy pomiaru dokonań są rzadko implementowane i wspierane przez starszych menedżerów, co jest jednym z przejawów awersji do zmian oraz wpływu aspektów psychologicznych i behawioralnych na zarządzanie przedsiębiorstwem, w tym zarządzanie dokonaniami. Brak umiejętności na skutek nieodpowiedniej wiedzy lub doświadczenia jest jedną z najczęstszych przyczyn nieefektywnego funkcjonowania systemu pomiaru dokonań. Innymi są przeszkody i utrudnienia w procesie pracy, które uniemożliwiają osiągnięcie pozytywnych wyników.

Większe skomplikowanie systemów pomiaru dokonań wiąże się z dodatkowymi trudnościami przy ich projektowaniu i implementacji, także w formie

dotychczasowych kosztów, jak i wymaganych nakładów finansowych i niefinansowych (czasu, pracy i innych). Wskazuje się jednak, że wprowadzanie systemów pomiaru dokonań musi być uznawane za inwestycję, od której należy spodziewać się ustalonego zwrotu w przyszłości, zamiast pomyślnego z natury wykorzystania zasobów lub wręcz „zła koniecznego” (Micheli, Mari 2014, s. 154). Efekty wprowadzenia systemów są odroczone w czasie, co utrudnia ocenę efektywności ich stosowania, choć zauważalne są także krótkoterminowe korzyści, zwłaszcza w formie organizacyjnej. Sposoby wykorzystania systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie mogą znacznie się różnić w zależności od ich zastosowania oraz licznych innych czynników, takich jak dostępność zasobów czy też rodzaj problemów agencji stojących przed organizacją (Perera, Baker 2007, s. 10). Lohman i in. (2004, s. 284) w wyniku przeprowadzonego badania podkreślili potrzebę koordynacji działań przy wprowadzaniu systemu pomiaru dokonań, a także stwierdzili, iż wprowadzanie systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie powinno być rozumiane jako wysiłek koordynacyjny w celu zrozumienia bieżącej struktury, identyfikacji braków oraz włączenia prowadzonych inicjatyw wpływających na pomiar dokonań (takich jak nowe systemy informacyjne, równoległe inicjatywy wprowadzania systemu pomiaru dokonań i rozwój globalny kart wyników).

Buhovac i Groff (2012, s. 70–73) na podstawie badania wielu autorów wskazują na cztery determinanty współczesnych systemów pomiaru dokonań, które wpływają na efektywność tych systemów:

1. Wielowymiarowość – perspektywa finansowa uzupełniana jest o perspektywę niefinansową, a także niefinansowe cele i ich mierniki, co jest niezbędnym wymogiem na drodze do wyższej wydajności oraz osiągnięcia lepszych wyników.
2. Strategiczna koncentracja – przedsiębiorstwa skupiają się na tych miernikach dokonań, które dostarczają informacji bezpośrednio istotnych dla ich właściwych strategii i strategicznych czynników sukcesu. Skoncentrowany pomiar dokonań powiązany ze strategią biznesową poprawia rentowność firm.
3. Kaskadowanie – ogólny system pomiaru dokonań powinien zostać podzielony na miejscowe (lokalne) pomiary na niższych poziomach struktury organizacyjnej, aby kaskadować strategiczne cele na łatwiejsze w zarządzaniu „podcele”. Kaskadowanie to powinno być zintegrowane z całościową strategią biznesową i dzięki niemu wszyscy interesariusze (w tym pracownicy) powinni poruszać się we właściwym kierunku.

4. Powiązanie systemu pomiaru dokonań z systemem motywacyjnym – skupia uwagę pracowników na miernikach kluczowych dla strategii firmy, a nagradzanie pracowników przekłada się na sukcesy w zakresie osiągania zamierzonych celów przedsiębiorstwa.

Ważnym czynnikiem determinującym rozwój współczesnych systemów pomiaru dokonań w warunkach zmiennego i dynamicznego otoczenia jest zrozumienie znaczenia wiedzy i informacji w zarządzaniu strategicznym, zarówno w kontekście procesów podejmowania decyzji, jak i tworzonej w przedsiębiorstwie wartości dla interesariuszy.

Zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw w ostatnich dekadach (np. globalizacja, deregulacja, wzrastająca konkurencyjność, technologie informacyjne, skupienie się na tworzeniu wartości, powstanie ekonomii opartej na wiedzy) spowodowały, że przedsiębiorstwa niezależnie od swojej wielkości poczuły wymóg wykorzystania mierników w budowaniu przewag konkurencyjnych (Perera, Baker 2007, s. 10). Przedsiębiorstwa zrozumiały, że konkurowanie w otoczeniu podlegającym ciągłym zmianom wymaga monitorowania i rozumienia dokonań firmy (Taticchi i in. 2010b, s. 4). Potrzeba ustalenia powiązania pomiędzy planowaniem, decyzjami, działaniami a wynikami spowodowała istotne zainteresowanie pomiarem organizacyjnych dokonań (Micheli, Mari 2014, s. 147). Żeby przetrwać w tak dynamicznym otoczeniu, przedsiębiorstwa muszą zapewniać satysfakcję wszystkim swoim interesariuszom oraz realizować cele w tym samym czasie we wszystkich wymiarach dokonań (Cocca, Alberti 2010, s. 186). Proaktywne odpowiadanie na różne wyzwania stawiane przez otoczenie oraz prowadzenie firmy do wypełnienia celów wymaga, aby zarząd miał aktualne i odpowiednie informacje (por. Laihonen i in. 2013, s. 3).

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania teoretyczne pozwoliły, w pierwszej kolejności, zidentyfikować czynniki determinujące powstanie i rozwój koncepcji zarządzania dokonaniami wspierającej zarządzanie w przedsiębiorstwie w erze informacji. Wskazano dwie grupy czynników – zmiany otoczenia i warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, w tym znaczny wzrost ilości informacji i skokowy rozwój technologii, oraz wpływ różnych podejść teoretycznych (teorie ekonomiczne,

socjologiczne, psychologiczne i behawioralne, jak również teorie kontroli zarządczej). Zrealizowano w ten sposób pierwszy cel szczegółowy.

Rozważania nad systemami pomiaru dokonań skoncentrowano wokół zidentyfikowanych na podstawie analizy jego definicji elementów, funkcji, ról i procesów. W pierwszej kolejności przedstawiono ewolucję i istotę pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Rozważania te poszerzono o prezentację i ocenę zakresu pomiaru dokonań. Scharakteryzowano również mierniki dokonań jako podstawowe narzędzie zarządzania, ze szczególnym uwzględnieniem podziału na mierniki wynikowe i wyprzedzające. Przedmiotem badania był także system pomiaru dokonań ogrywający kluczową rolę w zarządzaniu dokonaniem. Wskazano korzyści i wady związane z jego stosowaniem. Pozwoliło to na pozytywne zweryfikowanie hipotezy mówiącej o tym, że zarządzanie w erze informacji wymaga kompleksowych narzędzi redukujących niepewność wynikającą z otoczenia oraz wspierających realizację strategii, co tworzy zapotrzebowanie na odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań.

Rozdział 2

Specyfika systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Wprowadzenie

Małe i średnie przedsiębiorstwa (MSP), podobnie jak duże, wymagają wsparcia w postaci narzędzi umożliwiających skuteczny i efektywny rozwój w erze informacji. Firmy te są bardzo ważną grupą dla gospodarki. Budowa systemów pomiaru dokonań MSP uzależniona jest nie tylko od obecnych warunków ich funkcjonowania, ale także od cech jakościowych i ilościowych tych podmiotów, wpływających na wybór rozwiązań w zakresie systemów informacyjnych. Podstawowe znaczenie w zarządzaniu MSP mają właściciele i menedżerowie, stąd też dużą rolę przypisuje się jakości zarządzania, która warunkowana jest przez czynniki behawioralne. Celem szczegółowym rozdziału jest określenie uwarunkowań pomiaru dokonań w zarządzaniu MSP. Udowodniana będzie hipoteza cząstkowa, mówiąca o tym, że konstrukcja systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw jest zdeterminowana przez systemowe i behawioralne uwarunkowania ich funkcjonowania.

2.1. Ilościowe i jakościowe cechy małych i średnich przedsiębiorstw jako determinanty systemu pomiaru dokonań

Małe i średnie przedsiębiorstwa, z początku niedoceniane, decydują o sile każdej gospodarki, odgrywając główną rolę w budowaniu wzrostu gospodarczego

i rozwoju kraju¹. Przedsiębiorstwa tego typu są różnie definiowane w literaturze fachowej, ale ogólnie przyjmuje się, że małe przedsiębiorstwo ma niezależnego właściciela i kierownictwo oraz wywiera niewielki wpływ na swoje otoczenie (Piocha, Gabryszak 2008, s. 22). Do sektora MSP zalicza się podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną, w szczególności osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na własną odpowiedzialność, ale także podmioty w formie spółek – zarówno osobowych, jak i kapitałowych. W ujęciu prawnym, zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie cywilnym, przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. Wśród definicji małego przedsiębiorstwa wyróżnić można dwa podstawowe typy (Jaworski 2012, s. 23; Lachiewicz, Matejun 2012, s. 15):

1. Definicje oparte na kryteriach ilościowych – wykorzystujące bezwzględne miary wielkości, między innymi liczbę pracujących, wartość rocznych przychodów, wartość posiadanego majątku itp.
2. Definicje oparte na kryteriach jakościowych – opisujące małe przedsiębiorstwa na podstawie takich cech jak: niezależność finansowa, jedność własności i zarządzania, udział w rynku, struktura organizacyjna itp.

Kryteria klasyfikacji i podziału przedsiębiorstw na podmioty mikro, małe i średnie, zgodnie z definicją prawną znajdującą się w załączniku nr 1 do rozporządzenia Komisji Europejskiej (WE) 800/2008 oraz zapisami Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, zostały przedstawione w tabeli 2.1.

Tabela 2.1. Kryteria podziału przedsiębiorstw

Kategoria przedsiębiorstwa	Liczba osób zatrudnionych	Roczny obrót	lub	Całkowity bilans roczny
Mikro	<10	≤2 mln euro	lub	≤2 mln euro
Małe	<50	≤10 mln euro	lub	≤10 mln euro
Średnie	<250	≤50 mln euro	lub	≤43 mln euro

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Nowa definicja MŚP...* (2006).

Wymienione w tabeli 2.1 kryteria muszą być spełnione przez dwa kolejne lata działalności, aby można było przyznać firmie status MSP (nie dotyczy to podmiotów rozpoczynających działalność). Dodatkowo przedsiębiorstwo musi spełniać

¹ Wzrost gospodarczy jest liczony wielkością wytworzonego PKB, rozwój dotyczy aspektów jakościowych, niepoliczalnych.

przesłanki niezależności, to jest nie wykazywać powiązań z innymi przedsiębiorstwami kapitałowo lub osobowo².

Zmiana w ustawie o rachunkowości wynikająca z zapisów dyrektywy 2013/34 wprowadziła dodatkowe zasady identyfikacji pomiotów mikro i małych, w tym definicję tych podmiotów i możliwe uproszczenia w zakresie ich sprawozdawczości finansowej. Jednostki mikro i małe to spółki oraz inne podmioty prawne, które w roku sprawozdawczym i w roku poprzedzającym nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości wymienionych w tabeli 2.2.

Tabela 2.2. Jednostki mikro i małe w świetle zapisów ustawy o rachunkowości

Cecha	Podmioty mikro	Podmioty małe
Suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego	1 500 000 zł	17 000 000 zł
Przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy	3 000 000 zł	34 000 000 zł
Średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty	10 osób	50 osób

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2016 poz. 1047, tj. z późn. zm.

Dodatkowo jednostkami mikro są stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze i fundacje – o ile nie prowadzą działalności gospodarczej, jak również osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, jeżeli ich przychody ze sprzedaży produktów, towarów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 1 200 000 euro i nie więcej niż 2 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy.

O wadze sektora MSP dla całej gospodarki pisał w latach 70. XX wieku angielski ekonomista E.F. Schumacher, wskazując, że mała skala działania zapewnia większą odporność na kryzysy, daje również większą stabilność zarówno firmie, jak i gospodarce (Starczewska-Krzysztosek 2009, s. 90). Ich znacząca rola wynika z liczby podmiotów (stanowią około 99,8% wszystkich firm), ale w szczególności z wpływu na gospodarkę, w tym na tworzenie PKB, kreowanie miejsc pracy, wdrażanie innowacji i nowych technologii (por. Kuzior i in. 2014, s. 7). W tabeli 2.3 zestawiono liczbę podmiotów działających w Polsce.

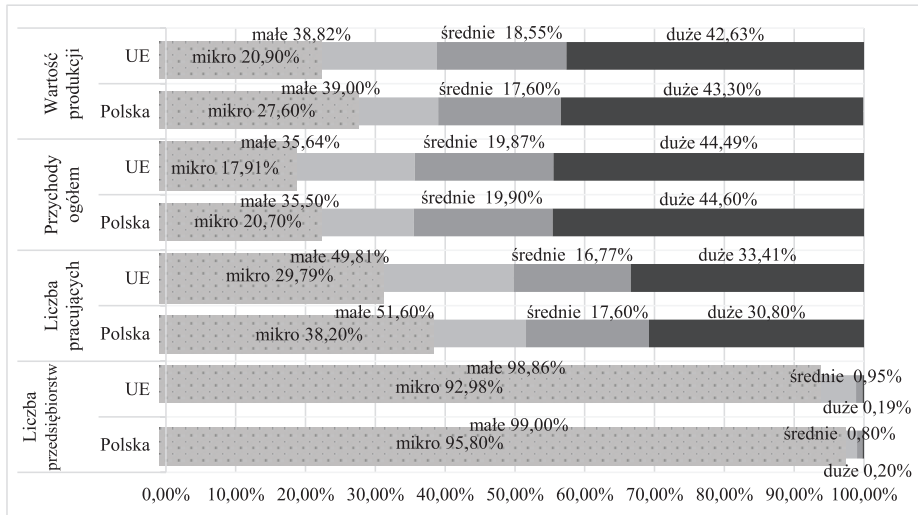
² Powiązania z innymi przedsiębiorstwami w zakresie własności kapitału, prawa głosu lub prawa do wywierania decydującego wpływu są kryteriami podziału przedsiębiorstw na cztery grupy: niezależne, partnerskie, powiązane oraz podmioty publiczne. Kryteria podziału przedsiębiorstw wykazane w tabeli 2.1 dotyczą tylko przedsiębiorstw niezależnych.

Tabela 2.3. Liczba przedsiębiorstw według form prawnych i klas wielkości w 2014 r.

Liczba przedsiębiorstw	Ogółem	Osoby fizyczne	Osoby fizyczne/ogółem	Osoby prawne	Osoby prawne/ogółem
Ogółem	1 842 589	1 675 755	91%	166 834	9%
Małe	1 823 763	1 673 427	92%	150 336	8%
W tym mikro	1 764 597	1 644 714	93%	119 883	7%
Średnie	15 470	2 217	14%	13 253	86%
Duże	3 356	111	3%	3 245	97%

Źródło: *Działalność...* (2015, s. 49).

Ze względu na podstawową formę prawną 91,1% jednostek MSP należało do osób fizycznych, a osoby prawne i jednostki niemające osobowości prawnej stanowiły 8,9% sektora. Eurostat liczbę polskich małych i średnich firm ocenia na niższą – około 1,52 mln, co jest szóstym wynikiem wśród krajów Unii Europejskiej. W przeliczeniu na 1000 mieszkańców liczba przedsiębiorstw wynosiła 40, co plasuje Polskę jednak na dopiero dziewiętnastym miejscu wśród krajów UE (*Raport...* 2015, s. 14). Polskie MSP najczęściej prowadzą działalność handlową (27,0%), rzadziej profesjonalną, naukową i techniczną (12,7%), budowlaną (12,5%) oraz przemysłową (10,3%) (*Działalność...* 2015, s. 41). Wskazuje się jednak, że największe znaczenie po podsumowaniu do megasektorów ma działalność usługowa. W Unii Europejskiej liczba przedsiębiorstw sektora MSP wynosi 23 mln (99% wszystkich przedsiębiorstw UE), zatrudniają one 75 mln osób (70% wszystkich pracowników UE). Odpowiadają również za 55% ogółu obrotów UE i około 1/3 eksportu krajów wysoko rozwiniętych. Sektor MSP stwarza 6,3 mln miejsc pracy, co stanowi ponad 69% z ogólnej liczby ponad 9,1 mln pracujących. Na mikro i małe firmy przypada ponad połowa zatrudnionych, tj. 4,7 mln (*Działalność...* 2015, s. 24). Przeciętne liczby pracujących i zatrudnionych na jeden podmiot w sektorze przedsiębiorstw wyniosły odpowiednio 5,1 oraz 3,6, przy czym w statystycznej średniej firmie pracują 103 osoby, w małej – 21 osób, a firmy mikro średnio zatrudniają po dwie osoby. Polska jest jednym z najbardziej przedsiębiorczych narodów w Europie, także biorąc pod uwagę liczbę osób dopiero planujących rozpocząć działalność gospodarczą. Na rysunku 2.1 przedstawiono charakterystyki polskich przedsiębiorstw sektora niefinansowego w podziale według ich wielkości w porównaniu z Unią Europejską.



Rysunek 2.1. Działalność polskich przedsiębiorstw niefinansowych w podziale według wielkości

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Działalność...* (2015, s. 23) oraz danych Eurostatu.

Z rysunku 2.1 wynika duże podobieństwo między przedsiębiorstwami działającymi w Polsce a charakterystyką wszystkich przedsiębiorstw krajów Unii Europejskiej, zarówno w zakresie liczby przedsiębiorstw poszczególnych klas wielkości, jak i liczby pracujących. Zbliżone są również wyniki przedsiębiorstw w podziale według wielkości w zakresie osiągniętych przychodów oraz wartości produkcji, co jest również potwierdzeniem znaczenia sektora małych i średnich przedsiębiorstw dla gospodarki polskiej oraz dla Unii Europejskiej jako całości. Zgodnie z danymi GUS i z raportami PARP o stanie sektora MSP (*Raport...* 2014, s. 15; *Raport...* 2015, s. 15) blisko trzy czwarte polskiego PKB jest generowane przez przedsiębiorstwa, z czego niemal połowa przypada na sektor MSP. Dane te są zbliżone niemal we wszystkich krajach Unii Europejskiej, przy czym Polskę odróżnia od średniej państw Unii wyraźnie mniejszy udział mikro i małych przedsiębiorstw w tworzeniu PKB, co świadczy o możliwości i potrzebie rozwoju tej części gospodarki. Przedsiębiorstwa mikro cechuje największy udział w tworzeniu PKB spośród wszystkich grup przedsiębiorstw – około 30%. Wpływ średnich firm oceniany jest na 11% polskiego PKB i ponad 15% PKB wytwarzanego przez cały sektor przedsiębiorstw.

Problemem jest niska internacjonalizacja działalności polskich MSP, których znikomy procent bierze udział w procesach handlu zagranicznego, choć po wej-

ściu Polski do Unii Europejskiej widać w tym aspekcie zdecydowaną poprawę. Produktywność polskich przedsiębiorstw mierzona wynikami na jednego pracującego lub jedno przedsiębiorstwo jest wyraźnie mniejsza niż przeciętna w krajach UE, plasując Polskę w okolicach 20 miejsca na 27 państw. Jednak jeśli zamiast rozmiarów działalności ekonomicznej firm przeanalizuje się relację wyników do nakładów (np. w relacji do wynagrodzeń czy do kosztów osobowych), polskie firmy plasowały się w 2011 roku na szóstym miejscu na 27 analizowanych krajów. Polskie przedsiębiorstwa odstają od swoich odpowiedników z innych krajów UE ze względu na słabsze wyposażenie technologiczne i stosowane rozwiązania organizacyjne przekładające się na relatywnie niską wartość dodaną (*Raport...* 2014, s. 42).

Sektor MSP jest bardzo pojemną grupą, do której klasyfikowane są zarówno mikroprzedsiębiorstwa, w tym najmniejsze jednoosobowe, jak i średnie firmy, zatrudniające do 250 osób lub więcej, w zależności od przepisów prawnych w kraju. Wynika z tego, że warunki funkcjonowania poszczególnych firm mogą się od siebie znacznie różnić. Przykładowo mikro i małe firmy objęte są licznymi programami wsparcia, w tym finansowanymi ze środków unijnych, przy czym wsparcie rozumiane jest szeroko, nie tylko finansowo. Z kolei średnie firmy są zbyt duże, aby liczyć na wsparcie z zewnątrz, ale zbyt małe, aby wpływać na warunki funkcjonowania przedsiębiorstw oraz na otoczenie makroekonomiczne. Są równocześnie bardzo ważną gałęzią gospodarki i mają duże znaczenie w kontekście innowacyjności i prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Mają wystarczające środki kapitałowe, ze względu na wielkość są dość blisko klientów, a ich struktura organizacyjna nie wpływa negatywnie na szybkość przepływu oraz jakość informacji.

Bass (za: Jaworski 2012, s. 7) wymienia cztery podstawowe zagregowane aspekty działalności małych i średnich przedsiębiorstw:

1. Tworzenie miejsc pracy.
2. Zapewnianie zmian strukturalnych gospodarki w skali mezo i makro, adekwatnych do zmieniających się oczekiwań społecznych.
3. Generowanie informacji.
4. Wkład w integrację gospodarki narodowej z gospodarką światową.

Zgodnie z kryterium jakościowym zazwyczaj pod uwagę bierze się zasoby i zarząd, gdyż za małe przedsiębiorstwa uznaje się podmioty niezależne (niewchodzące w skład grup kapitałowych), zarządzane przez właścicieli i cechujące się dość ograniczoną rozbudową poszczególnych funkcji zarządczych (por. *Księgowi...* 2014). Najważniejsze cechy jakościowe opisujące MSP przedstawiono w tabeli 2.4.

Tabela 2.4. Jakościowe cechy charakterystyczne małych i średnich przedsiębiorstw

Przedsiębiorstwo jest zdominowane przez osobę przedsiębiorcy, który rzadko decentralizuje proces zarządzania i podejmowania decyzji (zarządzanie osobiste przez menedżera-właściciela)
Własność prywatna lub niewielkiej liczby osób
Przedsiębiorstwo dysponuje siecią osobistych kontaktów z klientami (dostawcami) i wykazuje względną wobec nich otwartość
Przedsiębiorstwo świadczy usługi (produkuje) zgodnie z indywidualnymi potrzebami i życzeniami klientów
NiefORMALIZOWANA, płaska i elastyczna struktura organizacyjna
NiefORMALNA i nieudokumentowana definicja wizji i strategii, które określane są przez właścicieli
Posiadanie nieformalnych, dynamicznych strategii
Członkowie nie mają jasności co do strategii długookresowej
Duża rola intuicji w procesach podejmowania decyzji
Kontakty między kierownictwem przedsiębiorstwa a współpracownikami, a także samymi pracownikami są ścisłe i niesformalizowane
Szybka komunikacja wewnątrz organizacji, ale powolna na zewnątrz
Zróżnicowane kwalifikacje pracowników, szeroki zakres obowiązków (niski poziom specjalizacji)
Duża różnorodność powierzonych zadań, ale przy niskiej formalizacji
Szybka reakcja na zmiany otoczenia oraz elastyczność
Ograniczony system informacji
Potencjał wysokiej innowacyjności
Trudność w utrzymaniu kompetentnej, wyszkolonej kadry w organizacji
Odrębny typ gospodarki finansowej
Niewielki udział finansowania zewnętrznego i słaby dostęp do rynku kapitałowego
Ograniczone możliwości obniżki kosztów
Mały udział w rynku, niewielki wpływ na popyt i podaż
Samodzielność ekonomiczna i prawna
Działalność małych i średnich przedsiębiorstw często jest związana z jednym produktem lub jest słabo zdywersyfikowana, a liczba klientów jest mała
Rzadko prowadzone są programy badawczo-rozwojowe, a nakłady na nie są niskie
Niedostateczna komunikacja i brak kultury wykorzystania wskaźników w pomiarze dokonań
Reaktywna mentalność „strażaka”, reagującego na kryzysy oraz zdarzenia w otoczeniu
Kreowanie przez osobę właściciela klimatu społecznego przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie Safin (2012, s. 58–62); Chalmeta i in. (2012, s. 718–719); Perera, Baker (2007, s. 12); Hudson i in. (2001, s. 1105); Zadora (2009, s. 17–18); Kiziukiewicz, Sawicki (1998, s. 11); Kiziukiewicz, Sawicki (2016, s. 11); Lachiewicz, Matejun (2012, s. 15–17); Sousa, Aspinwall (2010, s. 477).

Wymienione w tabeli 2.4 cechy determinują zarządzanie MSP, co jednocześnie wpływa na stosowane rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań. System zarządzania w małych przedsiębiorstwach charakteryzuje się dużym udziałem właścicieli w bezpośrednim zarządzaniu podmiotami, zwłaszcza w podejmowaniu decyzji. Często funkcje właściciela i menedżera są pełnione przez jedną osobę (por. Jaworski 2012, s. 46). Łączenie funkcji właściciela oraz menedżera powoduje, że proces decyzyjny nie jest zhierarchizowany, a przepływ informacji jest relatywnie sprawny (Waśniewski 2015a, s. 319). Zarządzających MSP cechuje

mentalność „strażaka”, podejmują oni z reguły decyzje w reakcji na problemy i zdarzenia w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu. Warto podkreślić, że kompetencje i umiejętności właścicieli-menedżerów MSP wpływają na efektywność zarządzania firmą, osiągnięcie zamierzonych celów i realizację misji firmy, a także na podejmowanie decyzji dotyczących optymalnego wykorzystania posiadanych zasobów. Obłój (za: Piocha, Gabryszak 2008, s. 12) wskazuje, iż „sensem biznesu jest kreowanie rynku i klienta, a pieniądze są niezbędnym smarem tego procesu”.

Większość decyzji w podmiotach sektora MSP podejmowana jest na podstawie metod prognostycznych, które są niesformalizowane, a przez to są źródłem błędów i odchyłeń. Suma korzyści osiąganych przez decydenta z poszukiwań informacji jest tym większa, im więcej jest możliwych wariantów decyzyjnych. Decydowanie jednoosobowe jest dobre przy szybkich, rutynowych (krótkoterminowych) decyzjach, decyzje grupowe są lepsze dla problemów złożonych, o charakterze wręcz strategicznym. Procesy decyzyjne w MSP ze względu na wielkość i złożoność tych podmiotów nie są tak skomplikowane jak decyzje w firmach dużych. Wpływa na to także prostsza struktura organizacyjna, mniejsza liczba podmiotów decyzyjnych (scentralizowany model zarządzania), a także znaczenie decyzji. Większość podejmowanych decyzji związana jest z działalnością operacyjną, ma charakter krótkoterminowy, podejmowana jest często w reakcji na sytuację w firmie oraz zmiany w otoczeniu. Małe firmy są z reguły mniej zaawansowane technicznie w porównaniu z podmiotami dużymi, co powoduje, że nie są w stanie wykorzystać efektów postępu technologicznego w postaci np. narzędzi informatycznych (systemów zarządzania), które w zasadniczy sposób ułatwiają zarządzanie informacjami i ich wykorzystanie w pomiarze dokonań oraz w procesach podejmowania decyzji.

Właściciele i menedżerowie z reguły nie myślą o działalności podmiotów w ujęciu długookresowym, a zarządzanie podmiotami nastawione jest na przetrwanie najbliższej przyszłości oraz utrzymanie się na rynku. Rozwój podmiotu i inne cele długoterminowe są odsuwane, co wpływa na zwykle małe zainteresowanie decyzjami strategicznymi wpływającymi na pozycję przedsiębiorstwa w dłuższym horyzoncie czasowym (por. Chybalski, Zakrzewska-Bielawska 2012, s. 57–59). W przypadku posiadania strategii najczęściej ma ona nieformalną postać³, rzadko jest też właściwie komunikowana przez zarządzających pozostałym

³ Chybalski i Zakrzewska-Bielawska (2012, s. 57–59) opisują wyniki badań firm sektora MSP, zgodnie z którymi około połowa firm zadeklarowała, że posiada strategię jedynie w formie ustnej, niespisanej.

członkom organizacji. Z drugiej strony ze względu na bliskość klienta oraz płaską strukturę organizacyjną strategie są dynamiczne i pozwalają na elastyczne dostosowywanie się do zmian otoczenia. Zgodnie z raportem Parlamentu Europejskiego o możliwościach i konkurencyjności firm sektora MSP ocenia się, że jedynym sposobem na rozwój potencjału europejskich firm i powrót gospodarki UE na ścieżkę wzrostu jest zwiększanie konkurencyjności tego sektora przy jednoczesnym zmniejszaniu obciążeń administracyjnych (por. *Europa 2020...* 2010; *Business dynamics...* 2011).

Mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa aktywnie poszukują szans rozwoju na rynku, co jest możliwe dzięki szybkiemu podejmowaniu decyzji biznesowych. Podmioty sektora MSP skuteczniej i szybciej niż duże firmy potrafią dostosowywać się do szybko zmieniających się warunków otoczenia (Jaworski 2012, s. 36), ale przy tym narażone są na liczne trudności i bariery w prowadzeniu działalności. Mają potencjał dużej innowacyjności mimo niewielkich środków przeznaczanych na prace badawczo-rozwojowe. Adamik (2011, s. 26) wyróżnia sześć obszarów kompetencji kształtujących konkurencyjność sektora MSP:

1. Rozpoznawanie i wykorzystywanie okazji rynkowych.
2. Nawiązywanie współpracy opartej na kompromisie i zaufaniu.
3. Przedsiębiorczość⁴.
4. Umiejętności organizatorskie.
5. Myślenie strategiczne.
6. Zaangażowanie w procesy rozwoju biznesu całego potencjału kadrowego firmy oraz jej partnerów.

Warte podkreślenia jest, że małe i średnie przedsiębiorstwa nie są tylko zmniejszonymi wersjami dużych firm, a ich potrzeb nie można rozpatrywać jako pomniejszonych potrzeb dużych firm (por. Ates i in. 2013, s. 29). Cechą charakterystyczną zarządzania MSP jest znaczna wrażliwość tych podmiotów na zewnętrzne i wewnętrzne warunki funkcjonowania (Lachiewicz, Matejun 2012, s. 35). W ostatnich latach w literaturze pojawia się jednak coraz więcej głosów mówiących o wzrastającej złożoności małych i średnich przedsiębiorstw oraz podkreślających ich wrażliwość na różnice w kulturze zarządzania i systemach zarządczych (różni autorzy za: Garengo i in. 2005, s. 26).

⁴ Istota przedsiębiorczości jest postrzegana przez Piochę i Gabryszak (2008, s. 20–21) jako proces tworzenia bogactwa, organizowania przedsiębiorstwa, kreowania innowacji, wprowadzania zmian, tworzenia nowych wartości, kreowania wzrostu przedsiębiorstwa

Jaworski (2012, s. 6) wymienił cechy małych firm mające korzystny wpływ na ich funkcjonowanie: przejrzystość struktur organizacyjnych, szybkość przepływu informacji, niewielką liczbę szczebli kierowania oraz brak anonimowości pracowników i funkcji. Powodują one, że MSP cechują się większą elastycznością działania niż duże podmioty, co skutkuje szybszą reakcją na zmiany w otoczeniu, w tym na zmiany popytu czy zachowania klientów. Szczególnie korzystna jest możliwość odpowiedzi na indywidualne potrzeby klientów, jak również wypełnianie rynkowych niszy. Przedsiębiorstwa są blisko swoich klientów, mają bezpośrednie kontakty z nimi i są wobec nich otwarte. Ich mocną stroną, szczególnie w trudnych czasach, jest zachowawcza struktura finansowania (70% przedsiębiorstw finansuje się wyłącznie ze środków własnych). Zauważalny jest również wzrost w zakresie wiedzy, umiejętności oraz kompetencji menedżerów i właścicieli MSP. Z drugiej strony z badań PKPP Lewiatan wynika, że przeciętne kierownictwo małej i średniej firmy poświęca mniej niż połowę czasu pracy na zadania wynikające z jego obowiązków i kompetencji, do których zalicza się analizowanie zmian otoczenia, pozyskiwanie kontraktów i klientów, zdobywanie finansowania czy monitorowanie efektów pracy zatrudnionych (za: Starczewska-Krzysztofek 2009, s. 51). Problemem jest również słaba dywersyfikacja działalności, mała liczba produktów oraz ograniczona i niska liczba klientów, co przekłada się na mały udział w rynku.

Czynnikiem wyróżniającym małe i średnie przedsiębiorstwa są także pracownicy. W podmiotach tych kontakty między pracownikami a zarządzającymi są łatwe i szybkie, choć niesformalizowane. Zakres zadań powierzonych zatrudnionym jest szeroki, a ich kwalifikacje zróżnicowane. Nie występują mocno wyspecjalizowane stanowiska pracy, stąd też pracowników cechują duże kompetencje, co wpływa jednak na trudność w utrzymaniu ich w przedsiębiorstwach o ograniczonych możliwościach finansowych. Nieformalność kontaktów między pracownikami ma jednak także wady, dodatkowo brak w tych podmiotach kultury wykorzystania wskaźników w pomiarze dokonań. Niedostateczna komunikacja strategii i osiągniętych wyników ogranicza możliwości podejmowania właściwych działań przez pracowników. Wadą jest również to, że szkolenia i rozwój pracowników dokonywane są *ad hoc* (bez wcześniejszego zaplanowania) i w małej skali oraz że brakuje na nie środków, co może utrudnić działania zmierzające do poprawy dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości.

Małe przedsiębiorstwa mają z pewnością mniejsze potrzeby infrastrukturalne i zasobowe niż podmioty duże, dlatego mogą powstawać w miejscach niedostępnych dla firm dużych (Waśniewski 2015b, s. 211–212). W odpowiedzi na

pytanie o kluczowe zasoby mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa najczęściej wskazują (w kolejności według średniej oceny): kapitał finansowy, kluczowych pracowników, pozostałych pracowników, własną stronę internetową, maszyny i urządzenia, specjalistyczne oprogramowanie, nowoczesne urządzenia cyfrowe oraz menedżerów (Starczewska-Krzysztozek 2014, s. 50).

Rozwój małych i średnich przedsiębiorstw jest zdeterminowany przez dwa typy czynników: zewnętrzne (związane z otoczeniem) i wewnętrzne (wynikające z samego podmiotu). Bariery rozwoju sektora MSP są blisko powiązane z jego czynnikami, stąd też ich tożsamy podział⁵. Do zewnętrznych barier rozwoju zalicza się przede wszystkim bariery fiskalne, rynkowe, finansowe, administracyjno-prawne i społeczne, natomiast najczęściej spośród barier wewnętrznych wymieniane są kapitałowe, inwestycyjne, technologiczne i organizacyjno-zarządcze (Jaworski 2012, s. 33). Najczęściej wskazuje się, że to trudności w pozyskaniu kapitału na rozwój są jedną z głównych przyczyn wolnego tempa rozwoju sektora MSP, jednak wydaje się, że znaczenie tej bariery nie jest decydujące (por. Jankiewicz i in. 2015, s. 2). W kontekście tematu pracy, jak również na podstawie teorii i praktyki, autor za najważniejsze uznaje bariery organizacyjno-zarządcze, które bardzo często istnieją w sposób nieuświadomiony (i nie zauważony) przez przedsiębiorców. Trudności te określić można również jako bariery jakości zarządzania. Problemy w działalności MSP wskazywane przez przedsiębiorców to między innymi ograniczenie popytu krajowego, rosnące zatory płatnicze oraz trudności w uzyskaniu kredytów obrotowych. Bariery rozwoju wynikające z samej osoby przedsiębiorcy (właściciela-menedżera), z braków wiedzy, doświadczenia czy kompetencji są w opiniach pomijane, choć mają decydujące znaczenie dla jakości zarządzania. Kolejnym istotnym problemem są bariery informacyjne, związane z dostępem przedsiębiorców do właściwych i odpowiednio przetworzonych informacji oraz z umiejętnościami ich wykorzystania w procesie podejmowania decyzji (por. Jaworski 2012, s. 36; Czaja-Cieszyńska 2012, s. 35 i inni). Posiadanie sprawnego systemu informacyjnego jest wręcz determinantą możliwości przetrwania i rozwoju przedsiębiorstw, a jednym z jego elementów jest rachunkowość, w tym sprawozdawczość finansowa.

Problemem jest również małe zaawansowanie techniczne i technologiczne oraz prostota narzędzi stosowanych przez MSP, w tym także systemów informa-

⁵ Szeroki przegląd kryteriów wyodrębniania i podziału barier rozwoju przedsiębiorstwa zaprezentowano w pracy Lachiewicz, Matejun (2012, s. 35–36).

cyjnych i informatycznych. Powoduje to chociażby powstawanie luk informacyjnych, jak również ma negatywny wpływ na efektywność procesów podejmowania decyzji. Bariera techniczna powiązana jest z ekonomiczną – dostęp, gromadzenie i przetwarzanie dużej ilości informacji powoduje powstawanie dodatkowych kosztów, a małe i średnie przedsiębiorstwa mają ograniczony kapitał i trudności z dostępem do źródeł finansowania.

2.2. Identyfikacja zakresu ewidencji i sprawozdawczości w małych i średnich przedsiębiorstwach

Pomiar dokonań leży na granicy dwóch światów. Z jednej strony są liczby, kwoty i zdarzenia gospodarcze, a z drugiej ludzie i otoczenie społeczne. Pomiar dokonań MSP zależy od jakości systemów informacyjnych przedsiębiorstw (organizacja systemu i przepływu informacji, sposób gromadzenia informacji, prezentacja, zakres informacji), która z reguły jest dość niska ze względu na prostą strukturę organizacyjną, bezpośrednie kontakty pracowników z podejmującymi decyzje, małe zasoby finansowe oraz mały zasięg działania przedsiębiorstwa (por. Martyniuk-Kwiatkowska 2009, s. 113). Właściciele małych firm są szczególnie zainteresowani informacjami o efektywności swojej działalności i jej wpływie na możliwości przetrwania, choć często nie wiedzą, że rzetelnej informacji o ich sytuacji majątkowej i finansowej mogą dostarczyć sprawozdania finansowe.

Powiązanie wielkości przedsiębiorstw i ich formy prawnej wpływa na formę prowadzonej ewidencji. W Polsce istnieje kilka obowiązujących rodzajów ewidencji księgowych, a podział przedsiębiorstw według obowiązków podatkowych przedstawiono w tabeli 2.5.

Tylko nieco ponad 10,6% przedsiębiorstw sektora MSP (w tym prawie wszystkie średnie) prowadzi pełną księgowość w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości (tzw. księgi rachunkowe). Większość (ponad 60%) prowadzi rachunkowość w oparciu o podatkową księgę przychodów i rozchodów, co obniża koszty działalności, ale pozbawia przedsiębiorców wielu informacji zarządczych, niezbędnych do podejmowania racjonalnych decyzji biznesowych. Przy uwzględnieniu jedynie podmiotów zatrudniających powyżej dziewięciu osób udział firm korzystających z ksiąg rachunkowych w ogólnej liczbie MSP (z pominięciem podmiotów mikro) wzrasta do ponad 72%.

Tabela 2.5. Liczba przedsiębiorstw według klas wielkości oraz formy księgowości w 2014 r.

Liczba przedsiębiorstw	Ogółem	Księgi rachunkowe	Podatkowa księga przychodów i rozchodów	Ewidencja przychodów	Karta podatkowa
Ogółem	1 842 589	192 680	1 252 041	326 297	71 571
Małe	1 823 763	174 195	1 251 700	326 297	71 571
w tym mikro	1 764 597	135 565	1 231 168	326 293	71 571
10–49 prac.	59 166	38 630	20 532	4	–
Średnie	15 470	15 129	341	–	–
Duże	3 356	3 356	–	–	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Działalność...* 2015, s. 49.

Zakres informacji wynikający z rodzaju prowadzonej ewidencji jest jednocześnie czynnikiem utrudniającym implementację systemu pomiaru dokonań, ale jest najpoważniejszą przesłanką stosowania tych systemów w MSP. Warto podkreślić, że nawet posiadanie rozbudowanego systemu ewidencji księgowej nie wpływa bezpośrednio na dostępność odpowiednich i właściwych informacji w procesach podejmowania decyzji. W tabeli 2.6 zestawiono cechy poszczególnych form opodatkowania i ewidencji MSP, co ma zasadnicze znaczenie w kontekście dostępu do informacji w tych przedsiębiorstwach.

Tabela 2.6. Porównanie form opodatkowania i rachunkowości firm sektora małych i średnich przedsiębiorstw oraz dużych przedsiębiorstw

Cechy form opodatkowania i rachunkowości	Firmy sektora MSP	Duże przedsiębiorstwa (oraz część średnich firm)
Dominująca forma opodatkowania podatkiem dochodowym	podatek dochodowy od osób fizycznych	podatek dochodowy od osób prawnych
Zróżnicowanie poszczególnych firm w sferze opodatkowania podatkiem dochodowym	wysokie – różne formy opodatkowania podatkiem dochodowym	niskie – w zdecydowanej większości firmy opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych CIT
Rok podatkowy	pokrywający się z rokiem kalendarzowym	określony przez podatnika, obejmujący 12 kolejnych miesięcy
Dominująca forma prowadzonej rachunkowości	rachunkowość uproszczona (ewidencja przychodów, księga przychodów i rozchodów)	pełna rachunkowość oparta na przepisach ustawy o rachunkowości i międzynarodowych standardach rachunkowości
Zakres informacyjny płynący z systemu rachunkowości	ograniczony (głównie przychody i koszty podatkowe)	pełny (zwłaszcza w sytuacji wykorzystania rachunkowości zarządczej)
Koszty prowadzenia rachunkowości i rozliczeń podatkowych	w ujęciu bezwzględnym: niskie relatywnie w stosunku do poziomu kosztów całego podmiotu: znaczące	w ujęciu bezwzględnym: wysokie relatywnie w stosunku do poziomu kosztów całego podmiotu: raczej niewielkie

Źródło: Matejczak (2012, s. 173).

Przedsiębiorstwa małe i średnie cechują się ograniczoną ilością informacji wytwarzanych na potrzeby sprawozdawczości, niewystarczającą do właściwego i racjonalnego zarządzania. Informacje interesujące właścicieli małych firm związane są z efektywnością ich działalności, zwłaszcza w kontekście przetrwania firmy (Martyniuk-Kwiatkowska 2009, s. 114). Zarządzający małymi przedsiębiorstwami przy podejmowaniu decyzji związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą korzystają z różnego rodzaju informacji, pochodzących ze źródeł werbalnych i drukowanych. Badania pokazują, że w porównaniu z dużymi przedsiębiorstwami częściej wykorzystywane są osobiste kontakty i informacje zewnętrzne (Martyniuk-Kwiatkowska 2009, s. 113).

Złożoność systemu informacji zarządczej w przedsiębiorstwie jest ściśle związana z fazą jego rozwoju. Na początkowym etapie rozwoju wykorzystywany jest tylko prosty i nieformalny system. Właściciel podejmuje decyzje sam w oparciu o swoją wiedzę i doświadczenie, ewentualnie wykorzystuje uproszczoną informację finansową (księgową). Zgodnie z tym systemy informacyjne małych podmiotów są znacznie prostsze niż w podmiotach średnich i dużych. Wskazywane przyczyny to między innymi: struktura organizacyjna małych podmiotów, bezpośrednie kontakty pracowników z podejmującymi decyzje, mniejsze zasoby finansowe (koszt pozyskania informacji) czy też zasięg działania przedsiębiorstwa (Martyniuk-Kwiatkowska 2009, s. 113). Średnie przedsiębiorstwa wymagają bardziej rozbudowanej struktury organizacyjnej niż małe jednostki gospodarcze, występują wśród nich jednostki zarówno jedno-, jak i wielozakładowe (Kowalak 2009, s. 67–68). Wraz z rozwojem i wzrostem wielkości przedsiębiorstwa system informacyjny ewoluuje, wraz z kolejnymi zatrudnionymi osobami staje się bardziej formalny i rozbudowany, wprowadzane są procedury związane z zarządzaniem informacjami. Rozwój struktury organizacyjnej wymaga inwestycji w systemy informatyczne wspierające procesy decyzyjne zarówno w ujęciu operacyjnym, jak i strategicznym. W tabeli 2.7 przedstawiono obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze MSP, wynikające z rozliczeń podatkowych.

Tabela 2.7. Podstawowe obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze małych i średnich firm

Obszar merytoryczny		Podstawowe obowiązki ewidencyjne	Podstawowe obowiązki sprawozdawcze
Dokumentacja wynagrodzeń oraz rozliczenia ZUS		<ul style="list-style-type: none"> – imienne karty wynagrodzeń pracowników – listy płac – rachunki do umów-zleceń i umów o dzieło – dokumenty zgłoszeniowe ZUS – deklaracje rozliczeniowe ZUS 	<ul style="list-style-type: none"> – dokumenty zgłoszeniowe ZUS (ZUS ZUA, ZZA, ZWUA i inne) – deklaracje rozliczeniowe ZUS (ZUS DRA, ZUS RCA, ZUS RZA) – deklaracje wynikające z obowiązków płatnika: PIT-4R, PIT-11
Podatek dochodowy	zasady ogólne	<ul style="list-style-type: none"> – podatkowa księga przychodów i rozchodów (ewidencja przychodów i kosztów) – imienne karty wynagrodzeń pracowników – ewidencja ilościowo-wartościowa i zużycia (amortyzacji) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – ewidencja wyposażenia – spis z natury (remanent) – dodatkowe ewidencje: przebiegu pojazdu, pożyczek i rzeczy zastawionych, kupna i sprzedaży wartości dewizowych 	<ul style="list-style-type: none"> – PIT-36 – zeznanie roczne wraz z załącznikami (skala podatkowa) – PIT-36L – zeznanie roczne wraz z załącznikami (stawka liniowa)
	księgi rachunkowe	<ul style="list-style-type: none"> – opis stosowanych metod rachunkowości – księgi rachunkowe (dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienie obrotów i sald, inwentarz) – ewidencja ilościowo-wartościowa i zużycia (amortyzacji) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – spis z natury (inwentaryzacja) – wycena aktywów i pasywów – sprawozdawczość finansowa – ewidencja przebiegu pojazdu 	<ul style="list-style-type: none"> – PIT-36 – zeznanie roczne wraz z załącznikami (skala podatkowa) – PIT-36L – zeznanie roczne wraz z załącznikami (stawka liniowa)
	formy zryczałtowane	<ul style="list-style-type: none"> – ewidencja przychodów – wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – ewidencja wyposażenia – książka zamówień – spis z natury (remanent) – imienne karty wynagrodzeń pracowników – obowiązek posiadania i przechowywania dowodów zakupu towarów 	<ul style="list-style-type: none"> – PIT-28 – zeznanie roczne wraz z załącznikami
	karta podatkowa	<ul style="list-style-type: none"> – ewidencja zatrudnienia – imienne karty wynagrodzeń pracowników 	<ul style="list-style-type: none"> – PIT-16A – informacja o wysokości zapłaconej i odliczonej składki na ubezpieczenie zdrowotne
Podatek od towarów i usług		<ul style="list-style-type: none"> – obowiązek wystawiania faktur przez podatników VAT – ewidencja nabycia VAT – ewidencja dostawy VAT – ewidencja transakcji wewnątrzspółnotowych – dzienne zestawienia sprzedaży lub rejestracja sprzedaży za pomocą kas rejestrujących – raporty fiskalne dobowe i okresowe 	<ul style="list-style-type: none"> – VAT-7 – miesięczna deklaracja dla podatku od towarów i usług – VAT-7K – kwartalna deklaracja dla podatku od towarów i usług

Źródło: Matejun (2012, s. 193–194).

W zależności od specyfiki oraz zakresu działalności mogą powstawać dodatkowe obowiązki ewidencyjne lub sprawozdawcze (przykładowo: rozliczenia celne, podatek akcyzowy, podatek od czynności cywilnoprawnych czy też obo-

wiązki z zakresu statystyki publicznej). Z badań Martyniuk-Kwiatkowskiej (2009, s. 115) wynika, że 63% badanych małych przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe sporządza sprawozdawczość wewnętrzną, przygotowywaną najczęściej w ujęciu miesięcznym, ale także kwartalnym, najrzadziej zaś – rocznym. Największy udział w tych sprawozdaniach miały informacje dotyczące sprzedaży, następnie rozrachunków, zapasów i kosztów działalności. W tabeli 2.8 przedstawiono udział informacji wewnętrznych i zewnętrznych w podziale według rodzaju przedsiębiorstwa.

Tabela 2.8. Udział informacji wewnętrznych i zewnętrznych w wybranych kategoriach firm

Rodzaj przedsiębiorstw	Informacje wewnętrzne	Informacje zewnętrzne
Wielkie przedsiębiorstwa przemysłowe	90%	10%
Wielkie przedsiębiorstwa bankowe	80%	20%
Wielkie przedsiębiorstwa handlowe	40%	60%
Przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe, prasowe	25%	75%
Małe przedsiębiorstwa wszystkich sektorów	10%	90%

Źródło: Mikołajczak (1998, s. 232).

Z danych zawartych w tabeli 2.8 wynika, że system informacyjny w małych przedsiębiorstwach oparty jest w większości na informacjach zewnętrznych, a wraz ze wzrostem firmy i jej specjalizacją rośnie znaczenie informacji wewnętrznych, wytwarzanych w ramach przedsiębiorstwa.

Należy podkreślić, że system informacyjny w MSP jest „ubogi” w zakresie zawartości, co na ogół wpływa na zakres dostępnych informacji i stopień ich szczegółowości. Dostępne w wyniku prowadzonej ewidencji informacje nie są wystarczające do podejmowania złożonych decyzji w obszarze operacyjnym, a tym bardziej strategicznym. W czasie globalnej konkurencji wiedza jest bardzo ważnym aktywem dla małych i średnich przedsiębiorstw (Omerzel, Antoncic 2008, s. 1182), jej wytworzenie wymaga jednak sprawnego systemu informacyjnego. Korzystne w tym kontekście z pewnością jest posiadanie przez firmy prostych struktur organizacyjnych oraz uproszczonych form komunikowania, które korzystnie wpływają na procesy informacyjne. Cechą charakterystyczną małego przedsiębiorcy jest jednak mała wiedza na temat zarządzania i marketingu (por. Safin 2012, s. 108), a przede wszystkim w zakresie finansów przedsiębiorstwa, co wpływa na słabe zrozumienie procesów finansowych zachodzących w firmie, a także na wykorzystanie w praktyce wniosków z analizy sprawozdań

finansowych. Powoduje to, iż przedsiębiorcy obawiają się rozbudowanej księgowości, która służy im jedynie w celach sprawozdawczych i podatkowych, lecz nie jest wykorzystywana do podejmowania decyzji związanych z przyszłością podmiotu, a potrzebne informacje są czerpane z reguły z innych źródeł (Martyniuk-Kwiatkowska 2009, s. 115). Dla przedsiębiorcy ważne jest, aby zdobyta informacja pozwalała uzyskać dokładny opis otoczenia oraz dała się efektywnie wykorzystać (Piocha, Gabryszak 2008, s. 21).

W kontekście informacji mówi się również o tzw. barierach informacyjnych, co zostało zasygnalizowane w podrozdziale 2.1. Małe i średnie przedsiębiorstwa, mimo dość jasnej struktury organizacyjnej i prostych procesów wewnętrznych, co sprzyja wykorzystywaniu danych wewnętrznych, mają liczne trudności z dostępem do właściwej informacji, jak również z jej odpowiednim przetworzeniem i wykorzystaniem. Bariera informacyjna utrudnia lub uniemożliwia korzystanie z niej bądź rozpowszechnianie. Dostępność informacji, co wpływa na generowaną w systemie wiedzę, ograniczona jest przez cztery grupy barier informacyjnych: związanych z osobą użytkownika, interpersonalnych, środowiskowych oraz związanych z ich źródłami (por. Jaworski 2012, s. 96).

Inne napotykanne trudności to asymetria informacji oraz informacja „rozmyta”. Każda decyzja powinna być podparta wiarygodną, kompletną i zrozumiałą informacją, co wymusza analityczne myślenie. Jest to warunek właściwego funkcjonowania systemu informacyjnego, będącego podstawą budowy efektywnego systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Zakłócenia procesu informacyjnego mogą mieć różny charakter: językowy, ekonomiczny, społeczny, techniczny, środowiskowy, o pochodzeniu wewnętrznym lub zewnętrznym (otoczenie). Bariery informacyjne są jednym z głównych problemów ograniczających rozwój małych i średnich przedsiębiorstw w erze gospodarki opartej na wiedzy (por. Waśniewski 2014, s. 526).

Decyzje podejmowane przez właścicieli i menedżerów z reguły są jednoosobowe, co sprawia, że bardzo duże znaczenie ma osoba decydenta, jego kompetencje, wykształcenie i cechy charakteru. Te same informacje mogą mieć odmienne znaczenie dla różnych odbiorców (użytkowników) zależnie od ich potrzeb, zainteresowań, różnorodności rozwiązywanych przez nich zadań oraz ich dotychczasowej wiedzy. Co więcej, nawet dla tego samego odbiorcy może mieć różne znaczenie w zależności od problemu, jakim się aktualnie zajmuje (Stefanowicz 2013, s. 20). Dodatkowo dochodzi element ryzyka wynikający z podejmowania decyzji o stra-

tegicznym znaczeniu dla podmiotu, poważnie ograniczający racjonalność tego mechanizmu. Prowadzić to może do istotnych zakłóceń procesu decyzyjnego. W wyniku postępu technologicznego i globalizacji ilość informacji w otoczeniu przedsiębiorstw przyrasta w postępie niemal geometrycznym. Coraz trudniejszym zadaniem jest dotarcie do właściwych danych i informacji mających decydujące znaczenie dla podmiotu. Zarządzający powinni posiadać coraz liczniejsze umiejętności oraz większą wiedzę uwzględniającą nowe warunki funkcjonowania firm, z drugiej strony zarządzający podejmują często decyzje w oparciu o intuicję lub szczątkowe informacje. Problem stanowi także właściwa interpretacja informacji. Istnieje zagrożenie odrzucania jako nieprawdziwych tych informacji, które w istocie są prawdziwe, lub przyjmowania jako prawdziwe informacji fałszywych (Stefanowicz 2013, s. 54). Wędzki (2006, s. 30) wskazuje na dwa rodzaje trudności napotykanych przez użytkowników informacji: asymetrię informacji oraz informację „rozmytą”. Asymetria wynika z różnic w możliwościach dostępu do informacji przez dwie strony transakcji gospodarczych, gdy jedna ze stron dysponuje większą ilością informacji. W małych i średnich przedsiębiorstwach problem asymetrii informacji związany jest głównie z informacjami zewnętrznymi. Ze względu na mniejszą liczbę pracowników i prostą strukturę organizacyjną w podmiotach tych nie występują problemy z komunikacją wewnętrzną. Większe znaczenie ma za to problem „rozmytych” informacji, także ze względu na kompetencje pracowników. Trzy błędy najczęściej popełniane w trakcie przygotowywania informacji do podjęcia decyzji to (Świdarska 2008, s. 195–196):

1. Włączenie nieistotnych danych do informacji.
2. Pominięcie istotnych kosztów.
3. Pominięcie kosztów utraconych korzyści.

Trudność sprawiają również ograniczone zasoby MSP w szerokim znaczeniu, w zakresie obejmującym także czas przedsiębiorców, dla których podejmowanie decyzji jest tylko jednym z wielu zadań. Brakuje im czasu na dotarcie do informacji i ich selekcję, często nie wiedzą nawet o potrzebie i kierunku poszukiwań. Przedsiębiorstwa obecnie poświęcają zbyt dużo czasu na działania nietworzące wartości, jak gromadzenie, obliczanie, uzgadnianie i porządkowanie danych i informacji (*Zarządzanie wynikami...* 2009, s. 13). Wiąże się to również z nierównomiernym rozkładem informacji wśród użytkowników, choć z drugiej strony nadmierna ich ilość nie zapewnia zmniejszenia niepewności co do skutków podejmowanych decyzji (Stefanowicz 2013, s. 35).

Podsumowując, podstawowym powodem istnienia barier informacyjnych w małych i średnich przedsiębiorstwach są dwa czynniki. Pierwszym jest ograniczony dostęp menedżerów do informacji, głównie ze względu na uwarunkowania ekonomiczno-organizacyjne, drugim – niewielkie umiejętności menedżerów i ich mała wiedza w zakresie wykorzystania informacji, co wynika z niedostatecznych kompetencji menedżerskich, a także z niewystarczającego wykształcenia ekonomicznego (Jaworski 2012, s. 103).

2.3. Systemowe rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Systemy pomiaru dokonań są stosowane w przedsiębiorstwach niezależnie od ich wielkości, przy czym wraz ze wzrostem firm rośnie też zainteresowanie tymi systemami. Koncepcja pomiaru dokonań jest powszechnie stosowana przez duże przedsiębiorstwa, jednak nie uzyskała ona dotychczas dużego uznania wśród małych i średnich firm (por. Chalmeta i in. 2012, s. 716). Mniejsze podmioty z reguły nie odczuwają potrzeby zaangażowania sił i środków do pomiaru swoich wyników, zwłaszcza ze względu na liczne trudności wynikające z ich charakterystyk, takich jak bariery kapitałowe czy braki odpowiedniego kapitału ludzkiego. Pomimo swoich ograniczeń MSP w erze informacji powinny wykorzystywać systemy pomiaru dokonań w procesach decyzji (Chalmeta i in. 2012, s. 738), stwierdzono bowiem w wyniku badań, że systemy te mogą odgrywać istotną i ważną rolę w poprawie jakości zarządzania (por. Garengo i in. 2005, s. 25; Taticchi i in. 2010b, s. 4). System pomiaru dokonań jest też jedną z determinant tworzenia wartości przedsiębiorstw, często wskazywaną jako istotne wsparcie dla rozwoju menedżerskiego MSP (por. Garengo i in. 2007, s. 677). Prowadzić ma to do utrzymania lub poprawy dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości.

Bariery wprowadzania pomiaru dokonań w MSP dzielone są na endogeniczne (krótkoterminowe planowanie strategiczne oraz postrzeganie systemów pomiaru dokonań jako usztywniających systemów biurokratycznych) i egzogeniczne (braki w zasobach finansowych i ludzkich⁶). Nie są jednak znane główne przyczyny powstrzymujące MSP przed wykorzystaniem systemów pomiaru dokonań w proce-

⁶ Uwarunkowania behawioralne pomiaru dokonań w MSP są tematem podrozdziału 2.4.

sach podejmowania decyzji, jak również ewentualne siły wspierające i utrudniające pomiar dokonań MSP (por. Garengo i in. 2005, s. 41). Istnieje wiele czynników wpływających na pomiar dokonań MSP wynikających z cech charakterystycznych dla tych podmiotów (por. Garengo i in. 2005, s. 29–30; Taticchi i in. 2010b, s. 4). W tabeli 2.9 przedstawiono wybrane aspekty charakteryzujące systemy pomiaru dokonań, od których zależą rozwiązania stosowane przez MSP w praktyce.

Tabela 2.9. Wybrane aspekty tworzące system pomiaru dokonań⁷

Elementy	<ul style="list-style-type: none"> – cele strategiczne będące punktem wyjścia do projektowania mierników działalności umożliwiających monitorowanie strategii – zintegrowany zestaw mierników działalności w czterech kluczowych obszarach: finansowym, klientów, procesów wewnętrznych i pracowników – docelowe poziomy (wartości) wskaźników umożliwiające weryfikację stopnia realizacji celów operacyjnych – modele przyczynowo-skutkowe pozwalające śledzić zależności pomiędzy analizowanymi wskaźnikami, a tym samym między różnymi obszarami aktywności przedsiębiorstwa – infrastruktura wspierająca zbieranie danych, ich zestawianie, sortowanie, analizowanie, interpretowanie i rozpowszechnianie – wytyczne premiowania/nagradzania pracowników, wynikające ze stopnia osiągnięcia docelowych poziomów realizacji działań – umowy dotyczące poziomu realizacji działań (<i>performance contracts</i>) z pracownikami odpowiedzialnymi za ich realizację
Role	<ul style="list-style-type: none"> – mierzenie dokonań – zarządzanie strategiczne – komunikacja – wpływanie na zachowanie – uczenie się i doskonalenie
Procesy	<ul style="list-style-type: none"> – wybór punktów pomiarowych i projektowanie mierników – gromadzenie i przetwarzanie danych – zarządzanie informacjami (interpretacja danych/podejmowanie decyzji) – ocena wyników działalności i nagradzanie – przegląd systemu

Źródło: opracowanie własne na podstawie Franco-Santos i in. (2007, s. 786–798), por. Haffer (2011, s. 327–340).

Główną, specyficzną, cechą małych i średnich przedsiębiorstw jest dużo mniejsze znaczenie perspektywy długoterminowej w zarządzaniu. Podstawową umiejętnością dzisiejszych menedżerów i jednocześnie kluczem do zrozumienia problemów przyszłości jest umiejętność myślenia strategicznego, która polega na interdyscyplinarnym podejściu do procesów gospodarczych (Rostkowski 2004, s. 17). Myślenie to ma charakter systemowy, cechuje się otwartością, kompleksowością, orientacją na wynik oraz współdziałanie (por. Penc 2001, s. 121–122). Według Penca (2001, s. 116) myślenie strategiczne oznacza:

- dążenie do poznania sytuacji, badanie szans i zagrożeń w otoczeniu, wybieganie myślą wiele lat naprzód,

⁷ Problem został szerzej opisany w punkcie 1.4.

- stosowanie metod analizy i planowania umożliwiających gromadzenie potrzebnych informacji, opracowanie planu i jego realizacji,
- umiejętność podejmowania ryzyka i godzenie się z niepewnością działania, przy jednoczesnym wyrażaniu zgody na odroczenie rezultatów wdrożenia strategii,
- wykazywanie gotowości do wprowadzania nowych metod zarządzania wraz z ich implikacjami społeczno-kulturowymi,
- akceptowanie funkcjonowania w wielokulturowym otoczeniu.

W tabeli 2.10 zestawiono cechy małych i średnich przedsiębiorstw, które ułatwiają bądź też utrudniają podejmowanie decyzji strategicznych.

Tabela 2.10. Myślenie strategiczne w małych i średnich przedsiębiorstwach

Cechy „myślenia” strategicznego	Cechy MSP sprzyjające planowaniu strategicznemu	Cechy MSP hamujące planowanie strategiczne
Kompleksowość	<ul style="list-style-type: none"> – mała skala działania – cała władza w rękach właściciela – „przejrzystość” przedsiębiorstwa 	<ul style="list-style-type: none"> – małe zasoby finansowe, rzeczowe, personalne – trudności ze zdobyciem i przetworzeniem informacji rynkowych
Otwartość	<ul style="list-style-type: none"> – niski stopień formalizacji struktur i kontaktów 	<ul style="list-style-type: none"> – firma w rękach wąskiego grona osób – mała skala i obszar działania – względna hermetyczność
Orientacja na przyszłość	<ul style="list-style-type: none"> – związanie firmy z losami właścicieli (jego rodziny) 	<ul style="list-style-type: none"> – mnogość problemów bieżących, nastawienie na wykorzystanie doraźnych szans – przywiązanie do tradycji, problematyka zmiany wart
Kreatywność	<ul style="list-style-type: none"> – poszukiwanie nisz rynkowych, związanych z nimi szans i okazji – skłonność do improwizowania – innowacyjność 	<ul style="list-style-type: none"> – tradycyjny sposób myślenia – myślenie w kategoriach realizacji bieżących zleceń
Orientacja na wynik	<ul style="list-style-type: none"> – trudność w zasilaniu finansowym innym niż z wypracowanych zysków – konieczność działania na konkurencyjnych rynkach 	<ul style="list-style-type: none"> – presja krótkookresowego wyniku – problemy wewnątrzrodzinne
Współdziałanie	<ul style="list-style-type: none"> – poszukiwanie szansy jako kooperant, podwykonawca 	<ul style="list-style-type: none"> – preferencje dla indywidualizmu, niezależności i braku podporządkowania – nastawienie na indywidualnych odbiorców

Źródło: Safin (2012, s. 145).

Mimo licznych cech wspierających zarządzanie strategiczne w praktyce zarządzania perspektywa długoterminowa jest uwzględniana w niewielkim stopniu. Dlatego też istnieje potrzeba prostoty w zakresie formułowania strategii, szczególnie w przypadku przedsiębiorstw sektora MSP. Strategia musi być komunikatywna, aby mogła być zaakceptowana przez ludzi. Musi również zawierać jednoznacznie określony cel, zakres i sposoby działania, wówczas jej prostota

wraz z jednoznacznością wyborów umożliwią właściwą alokację zasobów. Obłój (2014, s. 5) sugeruje wręcz, że strategia powinna mieścić się na jednej kartce. Prostota strategii ułatwia precyzyjne określenie zasobów i kompetencji, które są niezbędne do jej urzeczywistnienia, zarówno w kontekście ich posiadania, jak i właściwej alokacji oraz koordynacji (Stabryła, Woźniak 2012, s. 34). Strategia powinna przedstawiać podstawowy pomysł na to, w jaki sposób cele przedsiębiorstwa zostaną osiągnięte, a także zapewniać wyraźną przewagę konkurencyjną (Skokan i in. 2013, s. 59). Strategia musi uwzględniać najistotniejsze czynniki sukcesu przedsiębiorstw, zarówno zewnętrzne, jak i wewnętrzne, gdyż ich identyfikacja oraz zarządzanie nimi ma duże znaczenie dla rozwoju podmiotów gospodarczych (por. Perera, Baker 2007, s. 12). Jaworski (2012, s. 51), za innymi autorami, charakteryzuje związek pomiędzy wybieraną strategią a wzrostem małych przedsiębiorstw:

1. Mikroprzedsiębiorstwa w początkowej fazie działalności nie mają żadnej strategii, polegają głównie na intuicji i dostosowują się na bieżąco do sytuacji rynkowej.
2. Świadomość myślenia strategicznego u właścicieli-menedżerów wzrasta wraz z rozwojem przedsiębiorstw.
3. Przedsiębiorstwa mogą mieć więcej niż jedną strategię rozwoju, ważne, aby były one dla siebie komplementarne i prowadziły do wzrostu, a nie wzajemnie się wykluczały.

Wraz z rozwojem przedsiębiorstwa na znaczeniu zyskuje strategiczna perspektywa zarządzania, stąd też zauważyć można zasadniczą różnicę między małymi a średnimi firmami w aspekcie uwzględniania długiego horyzontu czasowego przy podejmowaniu decyzji. W tabeli 2.11 zestawiono różnice pomiędzy zarządzaniem strategicznym w przedsiębiorstwach małych oraz średnich.

W głównej mierze różnice wynikają z większej liczby pracowników, co wpływa zasadniczo na wzrost trudności w zakresie komunikacji, w tym na wyższą formalizację i usystematyzowanie kontaktów między pracownikami. Cecha ta wpływa negatywnie na implementację i stosowanie systemu pomiaru dokonań. Od strategicznego pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw wymaga się, aby był efektywny zasobowo, przynosił zauważalne krótko- i długoterminowe korzyści oraz pomagał w utrzymaniu impetu i entuzjazmu zespołu wprowadzającego pomiar dokonań w przedsiębiorstwie (Hudson i in. 2001, s. 1112).

Tabela 2.11. Charakterystyka zarządzania strategicznego w małych i średnich przedsiębiorstwach

Cecha	Przedsiębiorstwo	
	małe	średnie
Sposób formułowania strategii	intuicyjny	oparty na procedurze
Forma strategii	nieformalna, niesprecyzowana	częściowy plan strategiczny
Zastosowanie technik analizy strategicznej	brak, strategia oparta na doświadczeniu	typowe techniki jakościowe, rzadko ilościowe
Podział czasu	bliski (0,5–1 rok)	wydłużony (1–3 lata)
Koszt opracowania strategii	niski	wyższy
Implementacja strategii	możliwa szybko (mały opór wobec zmian)	w dłuższym okresie (większy opór wobec zmian)
Kontrola realizacji strategii	bezpośrednia	pośrednia
Możliwość zmiany strategii	w krótkim czasie	zależna od rodzaju przedsiębiorstwa, zwykle w dłuższym czasie

Źródło: Safin (2012, s. 157).

Kaplan i Norton (2001, s. 175) zidentyfikowali cztery specyficzne bariery efektywnego wdrażania strategii:

1. Wizja i strategia są niewykonalne.
2. Cele poszczególnych komórek, zespołów i pracowników nie są powiązane ze strategią.
3. Mechanizmy długo- i krótkoterminowej alokacji zasobów nie są powiązane ze strategią.
4. Informacje zwrotne mają charakter taktyczny, a nie strategiczny.

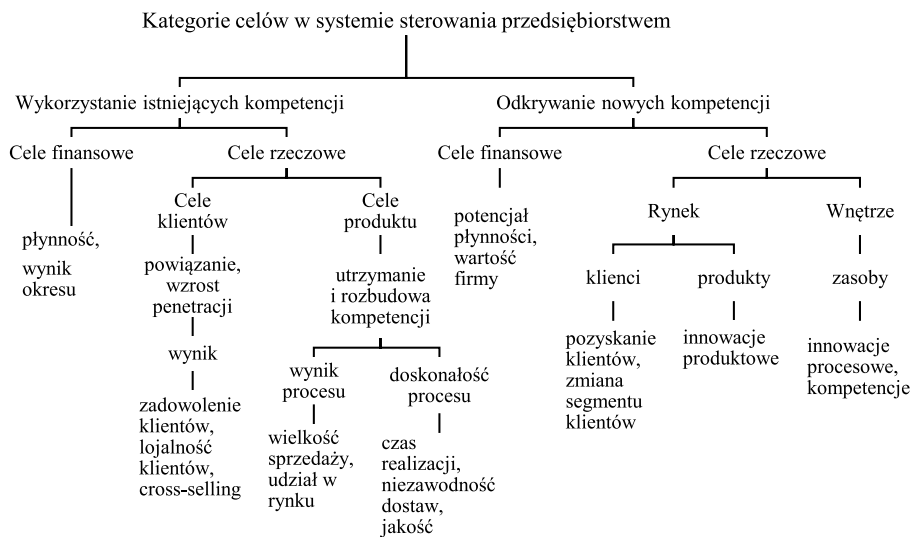
Bariery te mogą być zneutralizowane dzięki właściwemu podejściu menedżerów i właścicieli, rozumiejących potrzebę długoterminowego spojrzenia na dokonania przedsiębiorstwa, co jest rzadkie wśród małych i średnich przedsiębiorstw. Mimo wysokiego i wzrastającego zainteresowania strategią, w literaturze brakuje opracowań związanych z badaniem posiadania i stosowania nieformalnych strategii przez mikro i małych przedsiębiorców (Darbi, Knott 2016, s. 400). Garengo i Biazzo (2012, s. 87) w podsumowaniu wyników przeprowadzonego badania stwierdzają, że w przypadku MSP oprócz problemu braku formalnej strategii istnieje również problem z namówieniem menedżerów do rozmowy o strategii.

Pierwszym krokiem projektowania systemu pomiaru dokonań MSP powinno być zdefiniowanie strategii, a w przedsiębiorstwach tych powiązanie strategii i pomiaru dokonań jest szczególnie ważne (różni autorzy za: Garengo i in. 2005, s. 31). Udana implementacja systemu pomiaru dokonań jest ściśle powiązana ze strategią, misją i wizją przedsiębiorstwa, wymaga więc właściwego rozwinięcia

tych kategorii, jak też definicji celów przedsiębiorstwa zarówno na poziomie całej firmy, jak i poszczególnych pracowników (por. Ates i in. 2013, s. 34). W niektórych ujęciach pomiar dokonań może być rozumiany jako sposób komunikacji wizji całemu przedsiębiorstwu (por. Ukko i in. 2007, s. 40). Systemy pomiaru dokonań pobudzają rozwój, implementację i przegląd strategii biznesowych przez skupienie decyzji i działań ludzi na celach strategicznych oraz przez wspieranie ciągłego dialogu o strategicznych działaniach (Franco-Santos i in. 2012, s. 99). Warto odnotowania jednak jest, że dużo uwagi zwraca się na wymyślanie i ustanawianie strategii, natomiast mniejsze zainteresowanie wzbudza proces jej implementacji, a najwięcej problemów dotyczy procesów kontroli realizacji strategii (por. Otley 2003, s. 320).

Pomiar dokonań nie jest możliwy bez wyznaczenia celów, na które wpływają następujące warunki: istota działalności przedsiębiorstwa, dostępne zasoby, kultura organizacji, główni interesariusze, otoczenie, w którym działa jednostka, struktura własności przedsiębiorstwa (Michalak 2008, s. 11). Współczesne organizacje konkurują w złożonym otoczeniu, zatem dokładne zrozumienie własnych celów i sposobów ich osiągnięcia nabiera wyjątkowego znaczenia (Kaplan, Norton 2001, s. 22). Menedżerowie oraz właściciele małych i średnich firm dążą do realizacji wielu celów, które wzajemnie się uzupełniają, ale mogą się też wykluczać, przykładowo maksymalizacja zysku i duży udział w rynku, czy też szybki wzrost i stabilizacja (Piocha, Gabryszak 2008, s. 25). Na rysunku 2.2 zaprezentowano podział celów przedsiębiorstwa w ilościowym systemie sterowania.

Najczęściej wskazywane przez małych i średnich przedsiębiorców cele to utrzymanie się na rynku, wzrost sprzedaży, wzrost zysku, wzrost udziału w rynku, ale również zapewnienie pracy i dochodów właścicielowi i jego rodzinie (por. Starczewska-Krzysztozek 2014, s. 35–40). Coraz częściej stawianym celem jest również maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa oraz spełnienie potrzeb klientów. Uogólniając, w krótkim okresie celem jest osiągnięcie zysku, natomiast w długim ważniejsze staje się pomnażanie wartości rynkowej przedsiębiorstwa oraz wartości dla właścicieli i innych interesariuszy (por. Zadora 2009, s. 21). Główny cel działalności poparty jest celami pomocniczymi o różnym charakterze, często komplementarnym i współzależnym, o silnym powiązaniu z otoczeniem. Czajka-Cieszyńska (2012, s. 15) dzieli je na cele ekonomiczne, techniczno-produkcyjne, społeczne, regionalne i ekologiczne.



Rysunek 2.2. Kategorie celów w ilościowym systemie sterowania przedsiębiorstwem

Źródło: Gladen (2011, s. 50, za: Skoczylas, 2013, s. 21).

Małe i średnie przedsiębiorstwa charakteryzują się słabym planowaniem strategicznym i niepełnym zrozumieniem swoich kluczowych czynników sukcesu (Garengo i in. 2005, s. 27). Wpływa to na zasadnicze utrudnienie i spowolnienie rozwoju tych podmiotów, co oddziałuje negatywnie na tworzenie ich wartości. Odpowiednio wdrożone kluczowe czynniki sukcesu wspierają i gwarantują rozwój przedsiębiorstwa, jednak ich niewłaściwa identyfikacja i implementacja w procesie zarządzania strategicznego mogą prowadzić wręcz do upadku firmy (Waśniewski 2016, s. 168). W MSP systemy pomiaru mierzące dokonania zgodnie z kluczowymi czynnikami sukcesu pozwalają menedżerom na bieżące ocenianie tego, jakie wyniki osiąga biznes w porównaniu z planowanymi osiągnięciami (mierniki opóźnienia), jak również na wskazywanie czynników, które doprowadzają do wyników firmy (mierniki wyprzedzające) (Perera, Baker 2007, s. 13). Pozwala to na identyfikację modeli przyczynowo-skutkowych czynników wpływających na dokonania przedsiębiorstwa, co umożliwia propozycję zrównoważonego zestawu kluczowych mierników dokonań. W rzeczywistości małe i średnie przedsiębiorstwa najczęściej uwagi poświęcają miernikom finansowym, co związane jest z niskimi kosztami oraz nakładami na pozyskanie danych, zazwyczaj pochodzących z systemu rachunkowości finansowej (Perera, Baker 2007, s. 14).

Zainteresowaniem objęta jest również działalność operacyjna w postaci efektów produkcji, natomiast znacznie mniejszym zainteresowaniem cieszą się perspektywy związane z przyszłymi możliwościami osiągnięcia wyników, takie jak klienci czy pracownicy.

Uwarunkowania małych przedsiębiorstw powodują, że proces ustalania celów, a następnie ich realizowania jest zadaniem wyjątkowo trudnym, ponieważ w procesie tym ważną rolę odgrywa informacja o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu (Jaworski 2012, s. 52). Planowanie systemu pomiaru dokonań wymusza prowadzenie w przedsiębiorstwie planowania strategicznego, ustalania przyszłych celów i planowania niezbędnych procesów udoskonalających (por. Garengo i in. 2005, s. 27). Małe i średnie przedsiębiorstwa charakteryzują się specyfiką planowania strategicznego, na co składają się następujące zjawiska (Safin 2012, s. 157–158):

- brak oddzielenia planistów od decydentów, w odróżnieniu od firm dużych,
- brak sformalizowanego, perfekcyjnie skonstruowanego i bezbłędnie realizowanego systemu planowania,
- planowanie jest prowadzone nieregularnie i fragmentarycznie,
- koncepcje strategiczne rozwijają się stopniowo jako reakcja na pojawiające się problemy sytuacyjne, a poszukiwanie alternatyw strategicznych jest reakcją na szanse i zagrożenia,
- analiza otoczenia polega na zbieraniu informacji wtórnych, głównie z „osobowych” źródeł informacji,
- decyzje strategiczne właściciel podejmuje bez konsultacji z pracownikami,
- proces planowania strategicznego jest zdominowany przez metody nieformalne,
- udział w procesie planowania bierze wąskie grono osób.

Coraz większe uznanie w oczach przedsiębiorców zyskuje koncepcja zarządzania wartością przedsiębiorstwa, przypisująca duże znaczenie właścicielom przy uwzględnieniu innych interesariuszy. Tradycyjne rozumienie celu przedsiębiorstwa jako maksymalizacji zysku lub jako inne efekty finansowe poszerzane jest o ocenę efektów działalności dla poszczególnych interesariuszy, co pozwala spojrzeć na przedsiębiorstwo w dłuższym horyzoncie czasowym. Połączenie zarządzania strategicznego z finansami, jakie ma miejsce w zarządzaniu wartością, wymaga całościowego rozumienia przedsiębiorstwa i ludzi interesu, którzy zrealizują tę koncepcję (Waśniewski, Skoczylas 2002, s. 20). Koncepcja ta wiąże się z odejściem od strategii konkurencji na rzecz zorientowania przedsiębiorstwa na potencjał korzyści, także

w ujęciu niefinansowym, przez co coraz większą wagę przypisuje się takim elementom działalności przedsiębiorstw jak: zaopatrzenie, informacja, organizacja, kooperacja czy czynnik ludzki. Na znaczeniu zyskują zwłaszcza klienci, którzy nie są tylko odbiorcami produktów firmy, lecz mają wręcz strategiczne znaczenie i zasadniczy wpływ na tworzoną przez przedsiębiorstwo wartość. Nowoczesne zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem związane jest z ciągłym procesem wyboru celów i dróg rozwoju, wymaga również kompleksowej oceny strategii przedsiębiorstwa oraz wewnętrznych możliwości firmy i kontroli jej wykonania (por. Waśniewski, Skoczyła 2002, s. 18). Ważne jest również ograniczanie wpływu dwóch podstawowych czynników uruchamiających negatywne procesy gospodarcze, które równocześnie destabilizują wykorzystanie pomiaru dokonań (por. Jaworski 2012, s. 66):

- cech osobistych właściciela-menedżera, np. zbyt optymizm, brak umiejętności i wiedzy z zakresu zarządzania biznesem, nieuczciwość i pycha, zbyt duża skłonność do ryzyka,
- braku właściwych i wiarygodnych informacji o samym przedsiębiorstwie i jego otoczeniu; nieumiejętne ich wykorzystanie w zarządzaniu, ale także celowe kreowanie nieprawdziwych informacji w celu fałszowania negatywnie kształtującej się rzeczywistości.

Ze względu na unikalne charakterystyki MSP ich możliwości oraz wymagania i praktyki kontroli różnią się od tych stosowanych przez duże podmioty (Pereira, Baker 2007, s. 12). Istotne jest porównanie między osiągnięciami a fizycznymi możliwościami i zdolnościami, jako że ograniczone zasoby w małych i średnich przedsiębiorstwach mogą powodować ograniczenia w osiągnięciu wyników (por. Taticchi i in. 2012, s. 49). Pomiar dokonań małych i średnich przedsiębiorstw polega głównie na informacji z rachunkowości i miernikach finansowych oraz skupieniu na technicznych aspektach i produkcji. Prowadzi to podmioty MSP do nieporozumień w zakresie pomiaru dokonań, często uważanego za aktywność powodującą stratę czasu (Cocca, Alberti 2010, s. 192; por. Carpinetti i in. 2008; Hong, Jeong 2006). Nie umniejsza to jednak potrzeby stosowania tych systemów, a ich implementacja jest tym łatwiejsza, im wcześniej zostaje przeprowadzona. Adaptacja zaawansowanych praktyk menedżerskich w podstawowych procesach przedsiębiorstw jest kluczem do pomyślnej poprawy biznesowych dokonań i konkurencyjności (por. Ates i in. 2013, s. 29; Cagliano i in. 2001).

Korzystne warunki wprowadzania pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach wynikają ze zmian zaistniałych w gospodarce w ostatnich la-

tach, takich jak wzrost konkurencyjności otoczenia, podatność na wzrost w różnych wymiarach, ewolucja koncepcji jakości, zwiększony nacisk na ciągle doskonalenie i znaczący rozwój technologii informacyjnych i komunikacyjnych (Taticchi i in. 2010b, s. 5). Mimo dostępu do systemów informatycznych w MSP rzadko są one wykorzystywane przy formułowaniu długoterminowych celów, co sprawia, że służą głównie do zbierania informacji o codziennej aktywności przedsiębiorstwa. Proces pomiaru dokonań musi być oparty na systemie informacji zarządczej, na co duży wpływ mają ograniczone zasoby finansowe i kapitału ludzkiego w małych i średnich przedsiębiorstwach (por. Garengo, Biazzo, Bititci 2005, s. 30). Brakuje wiedzy na temat rodzajów informacji wykorzystywanych przez przedsiębiorców i menedżerów z MSP w procesach podejmowania decyzji (por. Garengo i in. 2005, s. 41–42). Przedsiębiorstwa średnie mają w tym kontekście przewagę ze względu na wielkość i jakość systemów informacyjnych, bardziej rozbudowanych i usystematyzowanych w porównaniu z małymi firmami. Firmom średnim jest wręcz bliżej do dużych firm niż do małych podmiotów, co w głównej mierze wynika z modelu biznesu.

W wyniku przeprowadzonego przeglądu badań nad pomiarem dokonań małych i średnich przedsiębiorstw Garengo i in. (2005, s. 28–29) wskazali pięć najczęściej identyfikowanych charakterystyk:

1. Trudności w angażowaniu małych i średnich przedsiębiorstw w projekty pomiaru dokonań.
2. Małe i średnie przedsiębiorstwa albo nie stosują żadnego modelu pomiaru dokonań, albo używają go niewłaściwie. Firmy często wprowadzają jedynie część rozwiązań z danego modelu lub samodzielnie modyfikują rozwiązania, bez analizy wpływu tych zmian na dany model. Wynika to również z ubogiej oferty modeli specyficznych dla podmiotów MSP.
3. Pomiar dokonań MSP rzadko realizowany jest w ramach podejścia holistycznego, zintegrowanego. Firmy często skupiają się na dokonaniach operacyjnych i finansowych, choć czasami używają mierników dotyczących przykładowo satysfakcji klientów, procesów wewnętrznych czy szkolenia pracowników.
4. Podejście małych i średnich firm do pomiaru dokonań jest nieformalne, nieplanowane i nie jest oparte na predefiniowanym modelu. Wpływa to na słabą więź pomiędzy strategią podmiotu a stosowanymi miernikami.
5. Małe i średnie przedsiębiorstwa mają ograniczone zasoby do analizy danych. Zbieranie danych i procesy analizy są prowadzone w nieprecyzyjny sposób, a to niesformalizowane podejście zwiększa niejasność pomiaru celów.

Jednym z najczęściej wskazywanych w literaturze czynników wpływających na pomiar dokonań w MSP są braki w zasobach ludzkich. Przedsiębiorstwa mają ograniczone zasoby w postaci pracowników, zajętych swoją codzienną pracą i niemających czasu na dodatkowe działania, takie jak implementacja pomiaru dokonań oraz jego późniejsze stosowanie. Dodatkowo kapitał ludzki jest ograniczony w zakresie kompetencji zarządczych. Często małe i średnie przedsiębiorstwa cierpią na braki w kulturze zarządzania, a uwaga skupiona jest na doskonałości produktów i procesów operacyjnych. W mniejszych podmiotach pracownicy zajmują wiele różnych stanowisk naraz, struktura organizacyjna jest płaska, a przedsiębiorcy odpowiedzialni są zarówno za funkcje operacyjne, jak i menedżerskie. Wpływa to negatywnie na możliwości zarządzania w praktyce, a zakres ewentualnego pomiaru przekracza możliwości i kompetencje menedżerów, szczególnie w perspektywie długoterminowej. W podmiotach dużych znacznie większe jest prawdopodobieństwo pracy bardziej wyspecjalizowanych pracowników, skupionych na węższym obszarze, co może wpływać na ich kompetencje (por. Mouritsen 1996, s. 301). Specjalizacja ta ułatwia przypisanie pracownikom oczekiwanych efektów ich pracy oraz wskazanie dokonań, za które są odpowiedzialni. Stąd też w małych i średnich firmach utrudnione jest powiązanie systemu wynagrodzeń z systemem pomiaru dokonań oraz finansowe motywowanie pracowników przez system pomiaru dokonań.

Małe i średnie przedsiębiorstwa nie rozumieją potrzeby mierzenia swoich osiągnięć i płynących z tego pomiaru potencjalnych korzyści. Pomiar dokonań postrzegany jest jako dodatkowa biurokracja i przeszkoda dla elastyczności małych i średnich firm. Błędne rozumienie pomiaru dokonań dotyczy w szczególności pracowników, którzy często stają się głównym „hamulcowym” procesów implementacji systemu pomiaru dokonań. Wynika z tego duża waga procesów planowania, które w dużym stopniu są pomijane lub niedowartościowane w przedsiębiorstwach, a to wpływa na trudności MSP w rozwijaniu efektywnych misji, wizji i wartości, a także na brak sformalizowanej strategii w zdecydowanej większości firm.

Istotną barierą są również ograniczone zasoby kapitałowe małych i średnich przedsiębiorstw. Implementacja rozwiązań pomiaru dokonań wymaga poniesienia nakładów inwestycyjnych, przykładowo na zakup licencji na oprogramowanie komputerowe w postaci systemów wspierania zarządzania, które rzadko dostosowane są do specyfiki podmiotów MSP. Podmioty te charakteryzują się podejściem reaktywnym, co przekłada się na ubogie planowanie strategiczne i brak zrozumienia długoterminowego horyzontu podejmowanych decyzji. Utrudnia

to prowadzenie wszelkich procesów inwestycyjnych niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną.

Jednymi z głównych barier rozwoju organizacyjnego MSP są braki w systemach zarządzania oraz niesformalizowane zarządzanie procesami. Informacje wymagane przy implementacji i stosowaniu pomiaru dokonań są trudno dostępne ze względu na ukrytą wiedzę o specyficznym kontekście oraz małą wagę przywiązywaną do formalizacji procesów. Małe i średnie przedsiębiorstwa doświadczają licznych trudności przy adaptowaniu nowych i innowacyjnych praktyk menedżerskich, co zostało odnotowane w literaturze (por. Ates i in. 2013, s. 29; Cagliano i in. 2001). Wiele przedsiębiorstw, a w szczególności małych i średnich, nie definiuje procesów i aktywności wpływających na generowanie wartości, co wiąże się także z brakiem analizy łańcucha wartości przedsiębiorstwa i generatorów jego wartości (por. Taticchi i in. 2012, s. 48). Według wielu autorów systemy informacyjne w MSP muszą być dostosowane do specyficznych charakterystyk tych przedsiębiorstw (Garengo i in. 2007, s. 678; Bititci i in. 2000; Prahalad, Krishnan 2002; Brouthers i in. 1998). Ates i in. (2013, s. 35–38) wymieniają osiem charakterystyk wpływających na praktyki zarządcze w MSP: krótkoterminowe priorytety, orientację na wewnętrzną działalność operacyjną i brak uwagi na otoczenie zewnętrzne, ukrytą wiedzę, poszukiwanie elastyczności, niskie umiejętności menedżerskie, przedsiębiorczą orientację, podejmowanie wszystkich decyzji przez właściciela-menedżera, ograniczone zasoby. Cechy te w części utrudniają implementację i stosowanie systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie, czynnikami sprzyjającymi są za to przedsiębiorcza orientacja oraz osoba menedżera-właściciela podejmującego samodzielnie decyzje. Czynnikiem o niepewnym, zmiennym wpływie na pomiar dokonań są ograniczone zasoby, które z jednej strony utrudniają pomiar dokonań, ale z drugiej wymuszają efektywne i wydajne zarządzanie, do czego niezbędne są informacje powstałe w efekcie prowadzonego pomiaru dokonań.

Małe i średnie przedsiębiorstwa rzadko implementują zintegrowane, strategiczne systemy pomiaru dokonań (Buovac, Groff 2012, s. 80). Zazwyczaj potrzeba pomiaru dotyczy oceny wyników finansowych, bez uwzględnienia czynników wpływających na osiągnięcie tych wyników i umożliwiających osiągnięcie wyższych wyników w przyszłości. Istnieje w związku z tym potrzeba ustalenia znaczenia istniejących podejść pomiaru dokonań MSP i rozpoznania właściwych procesów projektowania i implementacji strategicznych systemów pomiaru dokonań (Hudson i in. 2001, s. 1096; Taticchi i in. 2010b, s. 15). Małe i średnie przedsiębiorstwa powinny być za-

chęcane do wykorzystywania zbieranych przez siebie danych do celów innych niż tylko prowadzenie bieżącej, codziennej działalności (por. Chalmeta i in. 2012, s. 738). Przedsiębiorstwa tworzące wartość dla interesariuszy wpływają na rozwój całych społeczności, a w konsekwencji mają wpływ także na sytuację makroekonomiczną kraju.

2.4. Behawioralne uwarunkowania pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Ważnym czynnikiem warunkującym stosowanie systemu pomiaru dokonań jest czynnik ludzki, na który składają się osoby tworzące dane przedsiębiorstwo. Szczególne znaczenie ma w kontekście małych i średnich przedsiębiorstw, które ze względu na wielkość opierają swoją działalność na osobach właścicieli, menedżerów i pracowników, a ich kapitał organizacyjny jest jeszcze niedostatecznie wykształcony. Prowadzi to do wniosku, że podstawowe znaczenie w implementacji i właściwym stosowaniu pomiaru dokonań mają ludzie reprezentujący organizację oraz stosunki między nimi. Teorie behawioralne będące połączeniem perspektywy socjologicznej i psychologicznej są uznawane za jeden z czynników mających wpływ na powstanie i rozwój koncepcji zarządzania dokonaniami, co zostało szerzej zaprezentowane w podrozdziale 1.1.

Organizacja, w tym także przedsiębiorstwo, rozumiana jest jako koalicja decydentów, którzy są nośnikami różnych, często skonfliktowanych wartości, subiektywnych preferencji i celów, które mogą być rozmyte, a także mogą zmieniać się z biegiem czasu (March 1962, za: Nielsen i in. 2015, s. 65). Zbiór indywidualności podejmuje złożone decyzje pomimo zróżnicowania osobowości, kompetencji, zdolności czy też celów. Duży wpływ ma również otoczenie przedsiębiorstwa, w którym podejmowane są decyzje, a także jego zmienność i różne oddziaływanie na poszczególne osoby. Powoduje to, że coraz większe znaczenie w kontekście analizy podejmowanych decyzji oraz pomiaru dokonań prowadzonej działalności mają czynniki behawioralne, a ich poznanie jest niezbędne do oceny racjonalności działania przedsiębiorców i menedżerów. Zdolność przedsiębiorstwa do zdobycia i wykorzystania aktywów intelektualnych stała się ważniejsza niż inwestycje i zarządzanie aktywami rzeczowymi (Kaplan, Norton 2001, s. 23).

Mikro i małe przedsiębiorstwa w momencie zakładania są ściśle związane z osobą właściciela, jego zasobów i kompetencji. Kaleta (za: Czajka-Cieszyńska 2012, s. 31)

wyróżnił następujące wewnętrzne uwarunkowania rozwoju przedsiębiorczości, które wpływają na zainteresowanie zakładaniem nowych podmiotów gospodarczych:

- cechy przedsiębiorcze osób zarządzających organizacjami gospodarczymi,
- umiejętności zarządzających i profesjonalizm metod zarządzania,
- wiedzę dotyczącą możliwości rozwojowych przedsiębiorstw,
- zasoby materialne i finansowe przedsiębiorstw,
- system powiązań pomiędzy uczestnikami gry rynkowej.

Uwarunkowania te silnie determinują proces rozpoczynania działalności, jak też wpływają na możliwości rozwojowe tych podmiotów, które są ściśle związane z cechami osób właścicieli-menedżerów. Podkreśla to wagę potrzeby analizy wpływu czynników behawioralnych na implementację i stosowanie systemów pomiaru dokonań.

Zagadnieniem relacji między teorią i praktyką rachunkowości zarządczej a teorią behawioralną zajmował się w latach 60. XX wieku Caplan (1966, s. 496), który zauważył, że jeden z głównych celów rachunkowości zarządczej, jakim jest dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania decyzji, jest z natury funkcją behawioralną, a na charakter i zakres rachunkowości zarządczej istotny wpływ mają zachowania ludzi, szczególnie osób projektujących i stosujących ten system rachunkowości. Autor ten wskazuje również, iż badania skierowane na poznanie charakteru i ważności założeń rachunkowości, które uwzględniają uwarunkowania behawioralne, mogą być pomocne w ocenie i ulepszaniu efektywności systemów rachunkowości zarządczej. W tabeli 2.12 przedstawiono wybrane zagadnienia z zakresu wpływu nauk humanistycznych na rachunkowość zarządczą, gdyż teorie te oddziałują również na system pomiaru dokonań.

Tabela 2.12. Wpływ nauk humanistycznych na rachunkowość zarządczą

Autor	Zagadnienie
Argyris (1952)	behawioralne zaburzenia budżetowania
Simon i in. (1954)	centralizacja i decentralizacja działów kontrolerów
Dalton (1959)	mikropolityki menedżerskie
Caplan (1966) Bruns i DeCoster (1969) Lawler i Rhode (1976)	powiązanie spraw stosunków międzyludzkich (<i>human resources</i>), takich jak uczestnictwo, z rachunkowością zarządczą
Gordon i Miller (1976) Waterhouse i Tiessen (1978)	opracowanie „teorii ewentualności” (<i>contingency theories</i>) rachunkowości zarządczej
Hofstede (1968) Hopwood (1973, 1976)	uczestnictwo w budżetowaniu, ustanawianie norm i motywacja

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hopper, Bui (2016, s. 11).

Dzięki pierwszym trzem z wymienionych opracowań stało się oczywiste, że socjologia i psychologia społeczna mają istotne znaczenie dla rachunkowości zarządczej (Hopper, Bui 2016, s. 11).

Małe i średnie przedsiębiorstwa cechuje niska specjalizacja zadań pracowników, w związku z czym bardzo rzadko zatrudniani są samodzielni specjaliści w zakresie pomiaru dokonań. W większości podmiotów pomiar ten prowadzony jest w oparciu o lub przy wykorzystaniu księgowych, stąd też wynika duże znaczenie kompetencji tej grupy zawodowej dla jakości pomiaru stosowanego w przedsiębiorstwach. Stowarzyszenie Dyplomowanych Biegłych Księgowych (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA) w raporcie dotyczącym księgowości w małych firmach zauważa, iż tworzenie działów finansowo-księgowych w MSP następuje stopniowo i składa się z czterech podstawowych etapów (*Księgowi...* 2014, s. 69–70):

1. Planowanie poprzedzające rozpoczęcie działalności – związane głównie z tworzeniem biznesplanów, co tworzyć może załączek działu finansowo-księgowego i następuje najczęściej pod nadzorem zawodowego księgowego z firmy zewnętrznej. Biura rachunkowe i audytorskie są wtedy ważnym źródłem fachowego wsparcia na bazie posiadanej wiedzy, doświadczenia, znajomości rynku i problemów związanych z funkcjonowaniem małego przedsiębiorstwa.
2. Zgodność z przepisami i kontrola – etap związany z wdrażaniem systemu rachunkowości zarządczej i planowania biznesowego, w ramach którego zatrudniani są profesjonalni księgowi.
3. Standaryzacja i nadzorowanie – przejście do tego etapu związane jest ze wzrastającym wymogiem sporządzania informacji zarządczych dla zewnętrznych instytucji takich jak banki czy kontrahenci. Ocenia się, że przejście do tego etapu zachodzi po zwiększeniu zatrudnienia do 20–30 osób lub więcej, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności.
4. Księgowość na miarę rozwoju – wzrost firmy jako cel działalności wymaga odpowiedniego wykorzystania systemów sprawozdawczości zarządczej, planowania biznesowego oraz pracy wykwalifikowanych księgowych. Zadania działu ewoluują w stronę działań handlowych i strategicznych firmy.

W tabeli 2.13 ukazano, na podstawie materiałów ACCA, zależność pomiędzy rolą księgowych, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych, zatrudnionych w małych i średnich przedsiębiorstwach, a stopniem zaawansowania działu finansowo-księgowego.

Tabela 2.13. Rola księgowych zatrudnionych w małych i średnich przedsiębiorstwach a etap rozwoju działu finansowo-księgowego

Ogólna rola	Definicja IFAC (2011)	Faza poprzedzająca rozpoczęcie działalności	Zgodność z przepisami i kontrola	Standaryzacja i nadzorowanie	Księgowość na miarę rozwoju
Indywidualne doradztwo dla przedsiębiorcy		mentor firmy, doradca finansowy	mentor firmy, doradca finansowy	doradca finansowy	mentor firmy
Finansowanie	specjalista ds. budowania wartości firmy	doradca w zakresie zdolności kredytowej i gotowości inwestycyjnej, przedstawiciel w kontaktach z podmiotem finansującym	doradca w zakresie zdolności kredytowej i gotowości inwestycyjnej, przedstawiciel w kontaktach z podmiotem finansującym	doradca w zakresie zdolności kredytowej i gotowości inwestycyjnej, przedstawiciel w kontaktach z podmiotem finansującym	doradca w zakresie zdolności kredytowej i gotowości inwestycyjnej, przedstawiciel w kontaktach z podmiotem finansującym
Zgodność z przepisami i ład korporacyjny	specjalista ds. utrzymania wartości firmy		sekretarz firmy, obsługa podatków i plac	sekretarz firmy, doradca ds. społecznej odpowiedzialności (CSR), przedstawiciel w kontaktach z udziałowcami, obsługa podatków i plac, wewnętrzny rewident, kierownik ds. zarządzania ryzykiem	sekretarz firmy, doradca ds. społecznej odpowiedzialności (CSR), przedstawiciel w kontaktach z udziałowcami, obsługa podatków i plac, wewnętrzny rewident, kierownik ds. zarządzania ryzykiem
Czynności operacyjne			kierownik działu kadr	kierownik działu kadr, kierownik ds. jakości, kierownik ds. przepływów pieniężnych i należności	kierownik działu kadr, kierownik ds. jakości, kierownik ds. przepływów pieniężnych i należności, dyrektor ds. zamówień
Sprawozdawczość	specjalista ds. raportowania wartości firmy		księgowy, specjalista ds. raportów ustawowych, specjalista ds. raportów zarządczych	księgowy, specjalista ds. raportów ustawowych, specjalista ds. raportów zarządczych, przedstawiciel firmy w kontaktach z biegłym rewidentem	księgowy, specjalista ds. raportów ustawowych, specjalista ds. raportów zarządczych, przedstawiciel firmy w kontaktach z biegłym rewidentem
Działania handlowe		kierownik ds. rozwoju i ofert	kierownik ds. rozwoju i ofert	kierownik ds. rozwoju i ofert	kierownik ds. rozwoju i ofert
Działania strategiczne	specjalista ds. budowania wartości firmy	specjalista ds. analizy gospodarczej i planowania, specjalista ds. aktywów niematerialnych	specjalista ds. analizy gospodarczej i planowania, specjalista ds. aktywów niematerialnych	specjalista ds. analizy gospodarczej i planowania, kierownik ds. zarządzania zmianą, opiekun systemów IT/ERP/CRM, konsultant ds. sprzedaży internetowej	specjalista ds. analizy biznesowej i planowania, lider innowacji w zakresie produktów/usług, kierownik ds. łańcucha dostaw, przedstawiciel firmy w kontaktach z klientem

Źródło: Księgowi... (2014, s. 70).

Z tabeli 2.13 wynika, że wraz z rozwojem przedsiębiorstwa rośnie znaczenie specjalistów rachunkowości, jak też na znaczeniu zyskują zadania, które wykonują. Szczególnie istotne jest uwzględnienie wsparcia podejmowania decyzji w perspektywie strategicznej. Szychta (2011, s. 294) wskazuje, że ewolucja roli specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej z dostawców informacji do projektantów systemu rachunkowości zarządczej oznacza, że następuje ich przesunięcie w informacyjnym łańcuchu wartości przedsiębiorstwa z początkowego ogniwa gromadzenia i dostarczania danych do kolejnych ogniw tego łańcucha, czyli do zarządzania wiedzą i podejmowania decyzji. Specjaliści rachunkowości zarządczej mają za zadanie wspomaganie menedżerów w podejmowaniu decyzji, które kształtują pożądany obraz dokonań przedsiębiorstw, przetwarzając przy tym informacje uzyskane dzięki pomiarowi dokonań (Nita 2009, s. 10).

Decydujące czynniki sukcesu małych i średnich przedsiębiorstw mogą być upatrywane w atrybutach modelu firmy, której sukces bazuje na osobie właściciela-menedżera, osobiście odpowiedzialnego za zarządzanie operacyjne firmy. Charakterystyki tego modelu są następujące: elastyczność i możliwość szybkiej reakcji oraz adaptacji na konkurencyjne i zmienne otoczenie, niskie ustrukturalizowanie procesów organizacyjnych, duża koncentracja na procesach podejmowania decyzji przez przedsiębiorcę-właściciela, koncentracja na aspektach technicznych i produkcji, posiadanie specjalistycznej i ukrytej wiedzy istotnie technologicznej i rozwijanej poprzez procesy nauki opartej na uczeniu się przez działanie (*learning by doing*) (różni autorzy za: Garengo i in. 2005, s. 26). Warte podkreślenia jest, że poziom obiektywizmu pomiaru dokonań jest zdeterminowany osobą, która go dokonuje (por. Nita 2009, s. 32). W tabeli 2.14 zestawiono jakościowe determinanty, które mają wpływ na ostateczny kształt podejmowanych decyzji przez właściciela-menedżera.

Tabela 2.14. Jakościowe determinanty procesu decyzyjnego

Grupy czynników		
informacyjne	społeczne	osobiste
<ul style="list-style-type: none"> – marka – reklama 	<ul style="list-style-type: none"> – status społeczny – stan cywilny – religia – miejsce przebywania – etniczne – wykonywany zawód – wykształcenie 	<ul style="list-style-type: none"> – stan emocjonalny – profil osobowości – temperament – charakter – przeszłe doznania emocjonalne

Źródło: Majewski (2012, s. 73).

Zdobycie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji uzależnione jest od dwóch głównych czynników – osoby i systemu informacyjnego. Dana osoba powinna mieć właściwe kompetencje i umiejętności, ale racjonalność decyzji uzależniona jest od budowy i zakresu systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie. Dodatkowym problemem związanym z dostępem do informacji jest jego asymetria, która wynika z nierównomiernego podziału i braku możliwości zbadania wszystkich dostępnych informacji. W kontekście pomiaru dokonań warto zauważyć, że sama czynność pomiaru jest stosunkowo łatwa, natomiast dużo bardziej problematyczne jest wykorzystanie go do zmiany zachowań, co prowadzić ma do osiągnięcia zamierzonych celów i poprawy osiąganych wyników. Micheli i Mari (2014, s. 148) zauważają, że w ramach tzw. alternatywnego podejścia do problemu pomiaru dokonań coraz częściej uważa się pomiar za praktykę społeczną, a nie za proces techniczny (por. Covalleski i in. 1996). W firmach sektora MSP operacje i wyniki zależą od decyzji podjętych przez menedżera lub małą grupę osób zarządzających podmiotem, stąd też ich osoby mają kluczowe znaczenie w kontekście dokonań firmy (por. Ong, Ismail 2012, s. 267–268). Podejście firmy do pomiaru dokonań jest ściśle powiązane z opinią tych osób co do zapotrzebowania na informacje niezbędne do podejmowania decyzji. Menedżerowie małych firm często mierzą to, co jest łatwe do zmierzenia, a to w rezultacie sprawia, że pewne kluczowe aspekty dokonań mogą zostać pominięte ze względu na niematerialny charakter i trudności w pomiarze (Perera, Baker 2007, s. 13). Właściciele i menedżerowie cechować się muszą odpowiednimi kompetencjami, umożliwiającymi właściwe zarządzanie przedsiębiorstwami. Ukko i in. (2007, s. 40) twierdzą, że istnieje możliwość, aby wskazać jasny i czytelny związek pomiędzy stosowaniem pomiaru dokonań a przywództwem (kierownictwem), sugerują jednocześnie, że głównymi kompetencjami menedżerskimi są zdolność do długoterminowego myślenia strategicznego, umiejętności komunikacyjne, uczciwość i ambicja. Menedżerowie muszą stale rozwijać swoje kompetencje, umiejętności i techniki oraz zdobywać specyficzną wiedzę, zarówno aby przetrwać i osiągnąć sukces, jak i tworzyć nowe innowacyjne szanse na rozwój (por. Omerzel, Antončić 2008, s. 1184). Są one również niezbędne w procesach tworzenia wartości, będących efektem podjętych decyzji. Sukces albo porażka organizacyjna w MSP jest silnie zależna od menedżerskich kompetencji menedżera-właściciela, gdyż decyzje są oparte w większej mierze na osobistych umiejętnościach dyrektora i jego intuicji niż na analizie informacji (Cocca, Alberti 2010, s. 192). Kompetencje to obser-

wowalna i mierzalna wypadkowa ogółu wiedzy i umiejętności – przyswojonych, opanowanych i zastosowanych w praktyce do rozwiązywania problemów zawodowych. Kompetencje obejmują więc umiejętności przewodzenia, planowania, przekonywania, motywowania oraz dokonywania wyboru priorytetów (Piocha, Gabryszak 2008, s. 117).

W przypadku MSP o kompetencjach w kontekście podejmowania decyzji mówi się w przypadku dwóch grup: menedżerów i właścicieli. Role te mogą być łączone, szczególnie w przypadku małych firm, a tym bardziej mikroprzedsiębiorstw; mówi się o właścicielach-menedżerach (będących jednocześnie przedsiębiorcami). Jak wykazano, małe przedsiębiorstwo cechuje się niezależnym właścicielem i kierownictwem oraz małym wpływem na swoje otoczenie⁸. Heyde i Linde (2009, s. 2–9, za: Stabryła 2011, s. 115) wśród ważnych kompetencji dla tych grup wyróżnili: zdolność analizy, zorientowanie na działanie i osiągnięcie rezultatu, umiejętność motywowania, zorientowanie na cel, umiejętność wprowadzania planów w życie i uczestniczenia w konfliktach, zdolność empatii i elastyczność w relacjach, siłę perswazji i zdolność komunikowania się, myślenie strategiczne, autorefleksję i gotowość do zmian. Wskazali kompetencje kadry kierowniczej w postaci kompetencji podstawowych, przywódczych i biznesowych, a te ostatnie podzielili na kompetencje myślenia strategicznego, myślenia analitycznego, nastawienia na wynik, wprowadzania zmian, innowacyjne, zarządzania projektami (za: Stabryła 2011, s. 116–119).

Problem braku szeroko rozumianych kompetencji został zauważony także przez administrację krajową, w związku z czym Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego zaproponowało na lata 2014–2020 nowy program, w miejsce kierunków zamawianych, o nazwie „Program Rozwoju Kompetencji”⁹. Ma on na celu wzmocnienie kształcenia przedsiębiorczości, kompetencji zawodowych, interpersonalnych i analitycznych, które mają pomóc absolwentom odnaleźć się na rynku pracy po skończeniu studiów. Dodatkowo wsparte mają być takie obszary jak: wspieranie nowoczesnych metod dydaktycznych, nacisk na zajęcia warsztatowe, wykorzystanie nowych technologii w edukacji wyższej i wspieranie kształcenia modułowego oraz interdyscyplinarności studiów. Program ten w fazie pilotażowej został wprowadzony w konkursie o nazwie „Wzmocnienie potencja-

⁸ Por. podrozdział 2.1.

⁹ *Program Rozwoju Kompetencji zastąpi kierunki zamawiane*, <http://www.nauka.gov.pl/aktualnosci-ministerstwo/program-rozwoju-kompetencji-zastapi-kierunki-zamawiane.html>, dostęp 16.06.2014.

łu dydaktycznego uczelni”, uruchomionego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki. Od 2015 roku konkursy odbywają się w ramach Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój (POWER). W dokumentacji wspomnianego konkursu pojawia się w sposób bezpośredni hasło „kompetencje analityczne (w środowisku nowoczesnych technologii)”. Są one częścią przedmiotu zadań w projekcie, w którym ocenie podlegają działania dotyczące kształtowania wskazanych kompetencji oczekiwanych przez pracodawców od kandydatów do pracy, obok kompetencji w zakresie przedsiębiorczości, zawodowych i interpersonalnych. Kompetencje analityczne w środowisku nowoczesnych technologii rozumiane są przykładowo jako¹⁰:

- rozwiązywanie problemów,
- formułowanie myśli w sposób syntetyczny i logiczny,
- interpretacja wyników wykonywanych działań,
- formułowanie wniosków,
- przedstawianie danych technicznych w sposób zrozumiały,
- dokonywanie analiz o charakterze jakościowym i ilościowym, pozyskiwanie informacji z różnych źródeł,
- posługiwanie się programami komputerowymi charakterystycznymi dla danego kierunku studiów,
- posługiwanie się nowoczesnymi środkami komunikacji elektronicznej.

W przypadku menedżerów sektora MSP mówi się także o kompetencjach operacyjnych (determinacja, pomysłowość, całościowe podejście, zdolność perswazji, prezentacji i komunikacji, elastyczność, zaangażowanie) i przyszłościowych (strategie, wizje, identyfikacja trendów, umiejętności marketingowe, absorpcja, analiza i kompleksowe rozumienie informacji, podejmowanie ryzyka, zdolność objęcia przywództwa i stworzenia zespołu). Wskazuje się, że menedżerowie są silnie zorientowani na działanie, a nie na myślenie (Piocha, Gabryszak 2008, s. 117–118).

W wyniku przeprowadzonych badań zauważono, że menedżerowie-właściciele przedsiębiorstw o trwale dobrej kondycji finansowej reprezentują takie cechy jak: zdolność do realistycznego myślenia, logika i krytycyzm, podejmowanie decyzji na podstawie faktów (skrupulatnie zbieranie informacji i ich analiza),

¹⁰ Dokumentacja konkursowa, NCBiR, PO KL Priorytet IV Szkolnictwo wyższe i nauka, Działanie 4.1 „Wzmocnienie i rozwój potencjału dydaktycznego uczelni oraz zwiększenie liczby absolwentów kierunków o kluczowym znaczeniu dla gospodarki opartej na wiedzy”, Poddziałanie 4.1.1 „Wzmocnienie potencjału dydaktycznego uczelni”, dostęp 24.06.2014.

wykorzystywanie okazji rynkowych oraz efektywne korzystanie z zespołów (Piocha, Gabryszak 2008, s. 121). Z drugiej strony menedżerowie-właściciele firm upadających (w złej sytuacji finansowej) decyzje podejmują pod wpływem emocji i intuicyjnie. Wnioskiem autorów badania było stwierdzenie, iż właściciele-menedżerowie powinni w procesie podejmowania decyzji bardziej opierać się na swoich kompetencjach niż na intuicji, co również podkreśla potrzebę stosowania pomiaru dokonań. Wysokie kompetencje umożliwiają uwzględnianie w procesie decyzyjnym obiektywnych kryteriów ekonomiczno-finansowych, a nie kierowanie się kryteriami subiektywnymi i osobistą motywacją (Piocha, Gabryszak 2008, s. 123). Omerzel i Antoncic (2008, s. 1185, 1191) użyli czterech wymiarów wiedzy menedżera-właściciela przy budowie modelu wyjaśniającego wpływ czynnika behawioralnego na osiągnięte dokonania przedsiębiorstwa:

1. Poziom wykształcenia (1 zmienna).
2. Doświadczenie zawodowe (10 zmiennych).
3. Umiejętności (zdolności) funkcjonalne (14 zmiennych).
4. Pewność siebie (8 zmiennych).

Omerzel i Antoncic (2008, s. 1196–1197) na podstawie przeprowadzonego badania wpływu różnych aspektów osób menedżera-właściciela na wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw wskazują na następujące umiejętności i wiedzę przedsiębiorcy, które są kluczowe dla rozwoju małych i średnich firm:

- krytyczne/analizyczne myślenie (zdolność do analizy problemów i sytuacji w krytyczny i logiczny sposób oraz zastosowania praktycznych i logicznych rozwiązań takich problemów),
- zdolności przywódcze (zdolność do przewodzenia zespołowi podczas brania odpowiedzialności za zadanie, nadawanie kierunku, zapewnianie struktury oraz przydzielanie odpowiedzialności innym),
- wiedza na temat zarządzania i organizacji przedsiębiorstwa.

Smith (2005, s. 172–173) wyróżnił cztery procesy o kluczowym znaczeniu dla menedżerów:

1. Analiza dokonań (*performance analysis*).
2. Raportowanie *ad hoc*.
3. Planowanie strategiczne.
4. Udział w spotkaniach.

Systemy pomiaru dokonań oddziałują na procesy komunikacyjne przez wymaganie i dostarczanie odpowiedniej informacji, która wpływa na to, jak ludzie

myślą, działają i współpracują (Franco-Santos i in. 2012, s. 99). Dostarczanie informacji o dokonaniach nie jest wystarczające do poprawy wyników prowadzonej działalności, a prawdziwy sukces wynika z wykorzystania przez członków organizacji informacji o tych dokonaniach (Nudurupati i in. 2011, s. 282). W wyniku badań stwierdzono, iż efektywność systemów pomiaru dokonań jest moderowana przez takie wewnętrzne warunki, jak doświadczenie pracowników czy organizacyjna orientacja strategiczna, struktura, systemy informacyjne, kultura i styl zarządzania, razem z zewnętrznymi zmiennymi, takimi jak konkurencja czy stopień niepewności otoczenia, w którym operuje organizacja (Franco-Santos i in. 2012, s. 99).

Pewne procesy, takie jak opóźnienia produkcji, skargi i reklamacje klientów czy też awarie, są w małych i średnich przedsiębiorstwach bardziej i szybciej widoczne, co powoduje, że zarząd i odpowiedni pracownicy są z nimi zaznajomieni bez potrzeby stosowania sformalizowanego systemu pomiaru dokonań. Problem stanowi ocena, czy w przedsiębiorstwie istnieje nieformalny pomiar dokonań oraz czy jest on adekwatny do potrzeb. System pomiaru dokonań jest systemem informacyjnym, nie ma potrzeby stosowania formalnego systemu pomiaru dokonań, gdyż potrzebne do zarządzania informacje są już dostępne (por. Garengo i in. 2005, s. 41). Perera i Baker (2007, s. 23) po przeprowadzeniu rozmów z zarządzającymi małymi i średnimi przedsiębiorstwami stwierdzili, że mierzą oni również dokonania niefinansowe, takie jak aspekty jakości produktów, czas dostawy, ubytki oraz odpadki czy skargi klientów, lecz odbywa się to nie w systematyczny sposób, ale *ad hoc*, w ramach potrzeb.

Badania, które zajmują się koncepcją kapitału ludzkiego przedsiębiorców, zazwyczaj skupiają się na efektach edukacji przedsiębiorców, ich dotychczasowego doświadczenia zawodowego oraz rodzinnego pochodzenia i profesjonalnego środowiska przedsiębiorców (wielu autorów za: Omerzel, Antoncic 2008, s. 1183). Zauważa się, że wyższy poziom edukacji przedsiębiorcy ma pozytywny wpływ na produktywność, co następnie prowadzi do wyższej rentowności (Omerzel, Antoncic 2008, s. 1183).

Menedżerowie (zarząd) i pracownicy mogą widzieć pomiar dokonań z różnych perspektyw, co powinno być uwzględnione przez tę pierwszą grupę podczas projektowania, implementacji oraz stosowania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach (Ukko i in. 2007, s. 40). Pracownicy, którzy będą kluczowymi użytkownikami mierników dokonań, powinni brać czynny udział w procesie projektowania

systemu pomiaru dokonań, a najważniejszymi zasadami efektywnego zarządzania procesem ustanawiania pomiaru dokonań są (Hudson i in. 2001, s. 1100):

- wsparcie najwyższego kierownictwa,
- czynny udział wszystkich członków organizacji,
- jasno i czytelnie wyrażone cele,
- czasowo ograniczone zarządzanie projektem.

Cheng i Coyte (2014) dostarczyli empiryczne dowody wykazujące sposób, w jaki systemy pomiaru dokonań mogą motywować pewne zachowania w relacji do tych obszarów dokonań, które nie są rozpoznawane przez formalne systemy motywacyjne.

Największy wpływ na powodzenie implementacji systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie ma nastawienie członków organizacji. Przed wprowadzeniem metodologii pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach wymagane jest przeszkolenie pracowników w zakresie oceny dokonań. Muszą oni rozumieć założenia systemu pomiaru dokonań oraz oceny osiągniętych rezultatów swojej pracy. Wymagana jest również znajomość i zrozumiałość przełożenia celów strategicznych na poziom operacyjny (por. Chalmeta i in. 2012, s. 738). Ong i Ismail (2012, s. 267–270) wyróżniają dwa czynniki mające wpływ na dokonania małych i średnich przedsiębiorstw oraz pozwalające przewidzieć je w przyszłości:

1. Cechy osobowości osób zarządzających – z których najważniejsze są:
 - potrzeba osiągnięć,
 - poczucie kontroli wewnętrznej.
2. „Poszukiwanie trafu (szczęścia)” przez firmę:
 - endogenne szczęście,
 - egzogenne szczęście.

Wpływ tych czynników jest zmienny w zależności od wielkości podmiotu gospodarczego. Im mniejszy podmiot, tym większe znaczenie cech osób zarządzających. W tabeli 2.15 zamieszczono skalę pomiaru wymienionych zmiennych.

Autorzy po przeprowadzeniu badań ilościowych (na podstawie ankiet) stwierdzili, że najlepszą zmienną w przewidywaniu dokonań małych i średnich przedsiębiorstw jest „egzogenne szczęście”, choć przy uwzględnieniu wielkości firmy wpływ na finansowe dokonania i wzrost firmy miały również „potrzeba osiągnięć” oraz „endogeniczne poszukiwanie trafu” (Ong, Ismail 2012, s. 281).

Tabela 2.15. Skala pomiaru głównych zmiennych wpływających na dokonania małych i średnich przedsiębiorstw

Zmienna	Pozycje skali
Potrzeba osiągnięć	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cieszy się z zadań stawiających wyzwania 2. Pracuje dalej, pomimo że inni się już poddali 3. Raczej wykonuje prace dające wyzwania 4. Stawia trudne cele 5. Nie ma nic przeciwko pracy, gdy inni się bawią 6. Lubi pracować
Poczucie kontroli wewnętrznej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wierzy w determinujące znaczenie możliwości 2. Wierzy w sukces w oparciu o własne umiejętności i możliwości 3. Wierzy w kontrolę nad własnym planem 4. Wierzy w ochronę nad własnym interesem 5. Wierzy w kontrolę nad własnym życiem
Endogenne szczęście	<ol style="list-style-type: none"> 1. Popiera kreatywną pracę 2. Podtrzymuje elastyczność w pracy 3. Pozwala pracownikom na inicjowanie projektów 4. Nagradza pracowników za kreatywną pracę 5. Mierzy się z błędami z otwartym umysłem 6. Szuka szans na skomercjalizowanie kreatywnych idei i pomysłów
Egzogenne szczęście	<ol style="list-style-type: none"> 1. Posiada informacje niedostępne dla innych 2. Jest w stanie poradzić sobie ze zmianami technologicznymi 3. Analizuje zmiany w zapotrzebowaniu klientów 4. Szuka szans na lepsze wykorzystanie mocnych stron 5. Może natychmiast podjąć działania

Źródło: Ong, Ismail (2012, s. 282).

Podsumowując, należy zauważyć, że istnieje luka w badaniach dotyczących wpływu czynników behawioralnych na implementację i stosowanie systemu pomiaru dokonań, w tym wpływu ogólnego doświadczenia menedżerów i stanowiska na strategiczne nakierowanie systemów pomiaru dokonań, jak również w badaniach innych czynników związanych z jakością informacji dostarczanych dla menedżerów, takich jak poziom profesjonalnej wiedzy księgowych czy też jakość systemów informacji zarządczej (por. Buhovac, Groff 2012, s. 89–90). Badaniem objęte powinny być również zależności pomiędzy kompetencjami i umiejętnościami właścicieli, menedżerów oraz pracowników a dokonaniami osiągniętymi przez przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Problem badawczy omówiony w drugim rozdziale stanowiły czynniki determinujące budowę i funkcjonowanie systemów pomiaru dokonań małych

i średnich przedsiębiorstw. Cel w postaci określenia uwarunkowań pomiaru dokonań w zarządzaniu MSP został zrealizowany przez wskazanie i omówienie systemowych rozwiązań oraz behawioralnych uwarunkowań. Podstawą rozważań było przedstawienie ilościowych i jakościowych cech tych przedsiębiorstw, które w znaczący sposób determinują funkcjonowanie systemów pomiaru dokonań, w tym znaczącego wpływu czynnika ludzkiego w postaci właścicieli i menedżerów, jak też ogółu pracowników. Wskazano na duże znaczenie barier informacyjnych i jakości zarządzania wpływających na konkurencyjność i możliwości rozwoju MSP. Omówiono również specyfikę systemu informacji zarządczej MSP, związaną z obowiązkami ewidencyjnymi i sprawozdawczymi tych przedsiębiorstw, znacznie mniejszymi niż w przypadku dużych przedsiębiorstw. Specyfika systemów rozpatrywana jest pod dwoma względami – systemowych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań oraz behawioralnych uwarunkowań pomiaru dokonań, wynikających z silnego wpływu osób podejmujących decyzję na pomiar dokonań. W konsekwencji przedstawione w rozdziale rozważania pozwalają na pozytywne zweryfikowanie hipotezy mówiącej o tym, że systemowe i behawioralne uwarunkowania funkcjonowania MSP determinują konstrukcję systemu pomiaru dokonań tych podmiotów.

Rozdział 3

Przegląd zagranicznych podejść i modeli systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw oraz ocena ich wartości poznawczej i przydatności w warunkach polskich

Wprowadzenie

Odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań odgrywa ważną rolę w zakresie wspierania skutecznego i efektywnego zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami w erze informacji. O znaczeniu systemu pomiaru dokonań decydują właściwe podstawy metodyczne. Dotychczas brak jest w literaturze krajowej propozycji rozwiązań w zakresie systemów pomiaru dokonań MSP, stąd wynika potrzeba odwołania się do dorobku światowego oraz dokonania szerszej i wykorzystującej zagraniczną literaturę analizy metodyk systemów pomiaru dokonań specyficznych dla MSP w kontekście możliwości ich zastosowania w praktyce w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Celem szczegółowym rozdziału jest ocena walorów i użyteczności proponowanych w literaturze zagranicznej koncepcji i modeli systemów pomiaru dokonań MSP. Poddana weryfikacji hipoteza cząstkowa mówi o tym, że rozwiązania metodyczne wypracowane i zweryfikowane na świecie mają wartość poznawczą i praktyczną dla polskich przedsiębiorstw.

3.1. Przegląd badań nad systemami pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

W literaturze panuje pogląd, że dotychczas mało przeprowadzono badań, zarówno empirycznych, jak i teoretycznych, które dotyczą pomiaru dokonań MSP i jego efektywności (por. Garengo i in. 2005, s. 28; Perera, Baker 2007, s. 11; Garengo i in. 2007, s. 678; Taticchi i in. 2010b, s. 5; Taticchi i in. 2010a, s. 4). Pojawiają się jednak publikacje wyników badań empirycznych poświęconych rozwiązaniom w zakresie pomiaru i zarządzania dokonaniem w MSP, które zebrano za pomocą badania ankietowego (Sousa i in. 2006; Wiesner i in. 2007; Taticchi i in. 2010a) oraz dzięki zastosowaniu pojedynczego lub kilku studiów przypadku (Hudson i in. 2001; Garengo, Bititci 2007; Sharma, Bhagwat 2007; Maraghini 2010; Ates i in. 2013).

Taticchi i in. (2010b, s. 11) na podstawie przeprowadzonego szerokiego przeglądu publikacji naukowych dotyczących pomiaru dokonań wskazali, iż pierwsze modele pomiaru i zarządzania dokonaniem dla dużych przedsiębiorstw zostały wprowadzone w latach 80. XX wieku, ale propozycje modeli dla małych i średnich przedsiębiorstw pojawiły się dopiero w połowie lat 90. Na początku obecnego wieku badanie pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw prowadzone było w dwóch kierunkach: adaptacji modeli opracowanych dla dużych przedsiębiorstw oraz opracowania modeli specyficznych dla MSP.

Istnieje zasadnicza luka pomiędzy teorią, podkreślającą istotność systemów pomiaru dokonań we wspieraniu rozwoju systemów zarządczych, a praktyką, w której brakuje modeli i narzędzi uwzględniających specyficzne charakterystyki MSP (por. Garengo i in. 2005, s. 29; Cocca, Alberti 2010, s. 187; Ates i in. 2013, s. 35). Wpływ na to mają podstawowe różnice w otoczeniach poszczególnych przedsiębiorstw, które w fundamentalny sposób różnią się między sobą, co znacznie utrudnia budowę modeli oraz uogólnionych systematyk dla tych podmiotów. Większość opracowań dotyczących systemów pomiaru dokonań, mimo teoretycznej prawidłowości, nie bierze pod uwagę różnic pomiędzy MSP a dużymi przedsiębiorstwami, co skutkuje niską efektywnością praktyk pomiaru dokonań (wielu autorów za: Nudurupati i in. 2011, s. 281; Ates i in. 2013, s. 35). W tabeli 3.1 zamieszczono podsumowanie charakterystyk modeli oraz ram koncepcyjnych systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Tabela 3.1. Mocne i słabe strony modeli oraz ram koncepcyjnych systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw

Model/autorzy	Silne strony	Słabe strony
modele niebiorące pod uwagę wielkości firmy		
Macierz pomiaru dokonań (Keegan i in. 1989)	łatwa i elastyczna aplikacja, zintegrowane podejście i strategiczne wyrównanie	brak różnych punktów widzenia i relacji pomiędzy celami a wskaźnikami
Kwestionariusz pomiaru dokonań (Dixon i in. 1990)	praca oparta na kwestionariuszach, które pozwalają na łatwą identyfikację mierników dokonań	jest potencjalnie skomplikowany w zrozumieniu i stosowaniu, jako że to podejście składa się z kilku różnych narzędzi; dodatkowo nie jest pomocny w zapewnianiu wyraźnego (formalnego) procesu rozwoju systemu pomiaru dokonań i jest nieodpowiedni w szacunku do wymiaru zasobów ludzkich
System piramidy dokonań (Lynch, Cross 1991)	jest ustrukturyzowany na poziomach, co pozwala na łatwiejsze zrozumienie zarówno samego systemu, jak i relacji pomiędzy różnymi wskaźnikami a zarządzaniem procesami	prawidłowa implementacja wymaga posiadania bardzo dobrej struktury organizacyjnej
System pomiaru dokonań dla sektora usług (Fitzgerald i in. 1991; Fitzgerald, Moon 1996)	mierniki dokonań niezbędne do osiągnięcia planowanych dokonań są definiowane na wysokim poziomie dokładności	model zaprojektowany dla firm usługowych, jednakże nie zawiera klientów czy zasobów ludzkich jako wymiaru dokonań i nie może w ten sposób oddać zrównoważonego obrazu dokonań
Zrównoważona karta wyników (Kaplan, Norton 1996)	najbardziej znany model, bazujący na czterech łatwo identyfikowalnych perspektywach	model nie integruje właściwie poziomu strategicznego i operacyjnego
Zintegrowany dynamiczny system pomiaru dokonań (Ghalayini i in. 1997)	rozwią system, który ma jasno sprecyzowany proces dla utrzymania i zapewnienia szybkiego i właściwego wsparcia (informacji zwrotnej); stosowanie kwestionariusza pomiaru dokonań jako inicjacyjnego narzędzia audytu zapewnia również, że wszystkie obszary dokonań są adekwatnie pokryte	podejście składa się z kilku różnych narzędzi; dodatkowo zawodzi w zapewnianiu jasno sprecyzowanego procesu rozwoju systemu pomiaru dokonań i jest nieodpowiednie do oszacowania obszaru kapitału ludzkiego
Zintegrowany system pomiaru dokonań (Bititci i in. 1997)	dla każdego z czterech poziomów bierze pod uwagę pięć kluczowych czynników, które pozwalają na zdefiniowanie najważniejszego typu mierników	główną wadą jest fakt, że strategiczne wyrównanie nie jest w pełni zintegrowane
Zintegrowany system pomiaru dokonań (Medoń 1998)	model pozwalający na audyt (przegląd) istniejących modeli dokonań	niesatysfakcjonującym aspektem tego podejścia jest brak ustrukturyzowanego procesu całościowego rozwoju
Ilościowy model dla systemu pomiaru dokonań (Suwignjo i in. 2000)	pozwała na ewaluację dokonań i wrażliwości alternatywnych wyborów strategicznych	model wymagający bardzo wyspecjalizowanej wiedzy, zasobów oraz narzędzi, których większość organizacji zazwyczaj nie posiada
Pomiar dokonań dla rozwoju produktu (Driva i in. 2000)	opiera się na wynikach z dwóch międzynarodowych badań ankietowych akademików i przemysłowców	jest skupiony tylko na procesach związanych z rozwojem produktu w firmach produkcyjnych
Pryzmat dokonań (Neely i in. 2002)	pozwała na uzyskanie strategicznego systemu pomiaru dokonań	rozwój mierników operacyjnych wiąże się z opcjonalnymi procesami
ECONGRAI (Ducq i in. 2001)	metoda ta pozwala na identyfikację zestawu wskaźników, które są spójne z różnymi funkcjami organizacji i jej trzema poziomami decyzyjnymi	model pozwalający na identyfikację ograniczonej liczby wskaźników
SCOR (Supply Chain Council 2006)	wysoce ustrukturyzowany model, który integruje koncepcje takie jak Business Process Re-engineering, Benchmarking oraz identyfikację najlepszych praktyk	model rozwinięty w celu wspierania firm w zwiększaniu efektywności ich łańcuchów dostaw; wymaga bardzo dobrze zdefiniowanej struktury organizacyjnej; model nie pozwala na opis wszystkich procesów biznesowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chalmeta i in. (2012, s. 720–721).

Koncepcje te nie są w pełni satysfakcjonujące dla wprowadzających je firm, które zgłaszają liczne ich wady zarówno w zakresie procesów implementacji, jak i późniejszego stosowania. Do głównych zarzutów należą: stworzenie modelu lub ram dla konkretnego typu przedsiębiorstw, niepotwierdzenie ich skuteczności w praktyce czy też wymóg dużych nakładów pracy i zasobów materialnych przy ich implementacji (por. Chalmeta i in. 2012, s. 721–722). Systemy pomiaru dokonań MSP powinny być dynamiczne i elastyczne, aby były w stanie odpowiedzieć na potrzeby tych przedsiębiorstw, ale jednocześnie muszą być do pewnego stopnia ustrukturyzowane, co sprzyja aktywnemu planowaniu (Garengo i in. 2005, s. 30; por. Hudson i in. 2001). Z jednej strony pomiar dokonań jest procesem ciągłym i cyklicznym, z czego wynika stała ewolucja systemu pomiaru dokonań dostosowywanego do zmieniających się potrzeb przedsiębiorstwa, z drugiej strony wspiera przedsiębiorstwo w adaptacji do zmiennych warunków konkurencyjnego otoczenia (por. Ates i in. 2013, s. 40; Garengo i in. 2005, s. 32; Bititci i in. 2000).

Według Micheli i Mari (2014, s. 147) brakuje rozstrzygających dowodów świadczących o korzyściach i wadach wprowadzania systemów pomiaru dokonań, zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym (por. Griffith, Neely 2009; Malina i in. 2007; Power 2004; Townley 2003). Istniejące metodologie są skupione na problemach, przed którymi stają duże przedsiębiorstwa, a przez to zawierają rozwiązania, które nie do końca pozwalają na zaspokojenie potrzeb małych i średnich przedsiębiorstw.

3.2. Prezentacja wybranych modeli pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

W literaturze pojawia się wiele propozycji metodyk pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw. Podstawową grupę tworzą ogólne koncepcje pomiaru dokonań, z przynajmniej częściowym dopasowaniem do specyfiki funkcjonowania MSP. Pozostałe są autorskimi ujęciami uwzględniającymi różnice między małymi i średnimi firmami a dużymi. Trudność sprawia niejednorodny podział przedsiębiorstw według ich wielkości stosowany w poszczególnych krajach. Problematyczne jest również uwzględnianie często jakościowych cech charakterystycznych dla podmiotów sektora MSP. Poniżej zamieszczono przegląd wybranych rozwiązań wraz z oceną ich wartości poznawczej w zakresie metodyki pomiaru dokonań w MSP, których zbiorcze zestawienie znajduje się w tabeli 3.2.

Tabela 3.2. Objęte badaniem metodyki pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw

Nazwa	Autorzy
Organizacyjny pomiar dokonań	Chennell i in. (2000)
Poprawa kontroli przez efektywny pomiar dokonań	Hudson i in. (2001)
Ciągłe strategiczne ulepszanie w poprawie efektywności pomiaru dokonań	Hudson (2003)
Adaptacja zrównoważonej karty wyników dla MSP	Davig i in. (2004)
Zrównoważona karta wyników MSP nienastawionych na zysk	Manville (2007)
Mierzenie dokonań MSP – podejście w teorii ugruntowanej	Chong (2008)
Zintegrowane podejście do pomiaru dokonań w MSP	Taticchi i in. (2008)
Ramy koncepcyjne pomiaru dokonań w MSP	Cocca, Alberti (2010)
Kołowa metodologia – zrównoważona karta wyników	Garengo, Biazzo (2012)
System pomiaru dokonań IRIS	Chalmeta i in. (2012)

Źródło: opracowanie własne na podstawie podanej literatury.

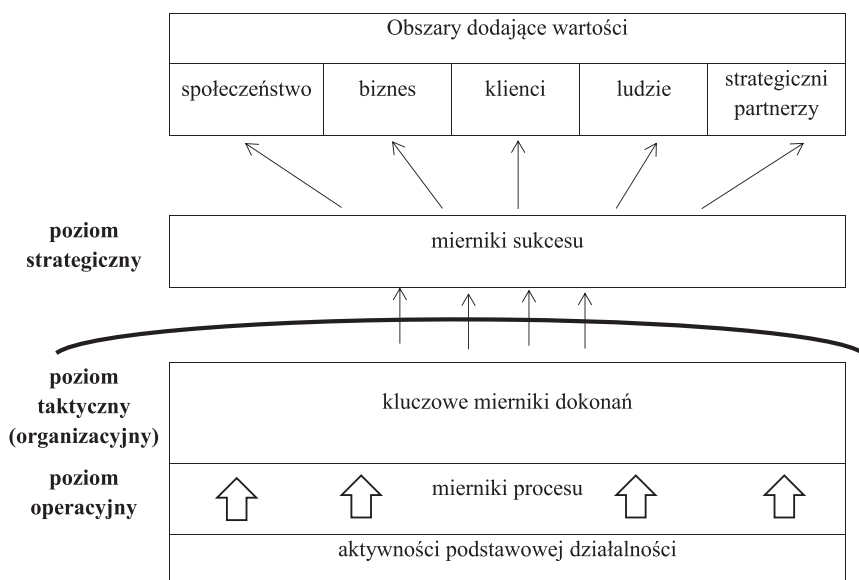
Pierwszą z omówionych koncepcji jest „organizacyjny pomiar dokonań” (Chennell i in. 2000). Zespół badaczy z organizacji CSIRO w wyniku przeprowadzonej analizy zaobserwował następujące problemy związane z pomiarem dokonań:

- brak dopasowania pomiędzy zdefiniowaną strategią przedsiębiorstw a tym, co w rzeczywistości jest mierzone i raportowane,
- ograniczony zakres informacji – zazwyczaj skupiony na dokonaniach finansowych,
- informacja nie wspiera pomiaru i oceny na różnych poziomach zarządzania,
- informacja jest w większości operacyjna,
- brak informacji i danych do oceny dokonań na poziomie taktycznym (z reguły do oceny dokonań organizacji są stosowane tylko zagregowane dane operacyjne),
- przywiązywanie niewielkiej wagi do problemu ciągłości pomiaru,
- brak procesów zapewniających dostęp do odpowiednich danych we właściwym czasie,
- stosowanie podejścia, które dowodzi niskiego zrozumienia zmienności wyników pomiaru lub jego braku,
- podejście do pomiaru odzwierciedla małe zrozumienie lub brak zrozumienia potrzeby zarządzania i ulepszania procesów,
- stosowanie form prezentacji, które nie wspierają właściwej analizy i interpretacji danych (przykładowo przez ograniczenie form graficznej prezentacji wyników).

Autorzy zaproponowali trzy obszary pomiaru dokonań, ze strategicznym obszarem będącym na zewnątrz przedsiębiorstwa:

1. Zewnętrzne mierniki sukcesu – poziom strategiczny.
2. Wewnętrzne mierniki:
 - a) poziom taktyczny;
 - b) poziom operacyjny.

Na rysunku 3.1 zamieszczono propozycję systemu organizacyjnego pomiaru dokonań przedstawioną przez zespół CSIRO, pokazującą powiązania pomiędzy różnymi obszarami pomiaru.



Rysunek 3.1. System organizacyjnego pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chennell i in. (2000).

Autorzy udowodnili, iż opracowane przez nich podejście w postaci organizacyjnego pomiaru dokonań było efektywne zarówno przy ocenie sposobu, w jaki przedsiębiorstwa stosują dane i informacje we wspieraniu zarządzania swoim biznesem, jak i w znaczeniu stworzenia systemu pomiaru dokonań wspierającego efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem.

Kolejną z przedstawionych propozycji koncepcji pomiaru dokonań dostosowanego do specyfiki MSP jest „poprawa kontroli przez efektywny pomiar doko-

nań” (Hudson i in. 2001). Autorzy zauważają, że potrzeba powiązania systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach z celami strategicznymi została dobrze udokumentowana w literaturze (wielu autorów za: Hudson i in. 2001, s. 1096). Badanie wskazało, że małe i średnie przedsiębiorstwa, które wiążą operacje ze swoimi strategiami biznesowymi, przewyższają wynikami konkurencję (Hudson i in. 2001, s. 1105). W tabeli 3.3 wymieniono wymagania stojące przed strategicznym pomiarem dokonań, które wynikają z modelu teoretycznego.

Tabela 3.3. Ewaluacja rozwoju strategicznego pomiaru dokonań (model teoretyczny)

Wymagania procesu rozwoju	Charakterystyki mierników dokonań	Wymiary dokonań
<ul style="list-style-type: none"> – audyt diagnozy istniejącego pomiaru dokonań – zaangażowanie kluczowych użytkowników – identyfikacja celów strategicznych – rozwój mierników dokonań – struktura okresowego utrzymania – wsparcie najwyższego kierownictwa – wsparcie wszystkich zatrudnionych – jasne i przejrzyste cele – ustalone harmonogramy 	<ul style="list-style-type: none"> – pochodzące ze strategii – cel jasno i przejrzysto zdefiniowany – odpowiednie i łatwe w utrzymaniu – proste do zrozumienia i stosowania – dostarczające szybkiej i odpowiedniej informacji zwrotnej – wiążące operacje z celami strategicznymi – stymulujące ciągłe doskonalenie 	<ul style="list-style-type: none"> – jakość – elastyczność – czas – finanse – satysfakcja klienta – zasoby ludzkie

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hudson i in. (2001, s. 1102).

Następnie autorzy porównali model teoretyczny z systemem uwzględniającym charakterystykę pomiaru dokonań MSP (zob. tab. 3.4).

Tabela 3.4. Porównanie modelu teoretycznego pomiaru dokonań z pomiarem dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

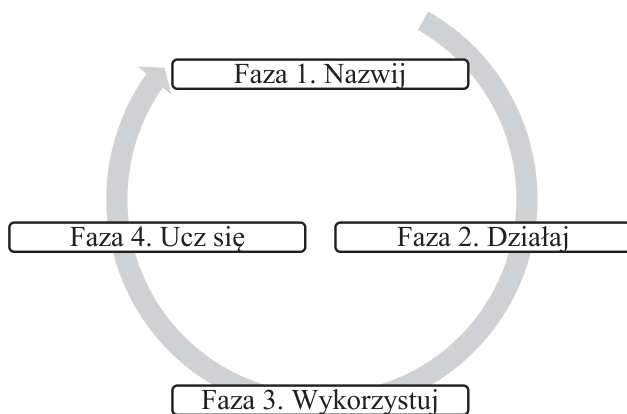
Model teoretyczny	Charakterystyki systemu pomiaru dokonań MSP
Proces rozwoju strategicznego pomiaru dokonań powinien: <ul style="list-style-type: none"> – oceniać istniejący system pomiaru dokonań – umożliwiać identyfikację celu strategicznego – umożliwiać rozwój miernika dokonań – zapewniać strukturę utrzymania – angażować kluczowych użytkowników – mieć wsparcie najwyższego kierownictwa – mieć wsparcie wszystkich zatrudnionych – mieć jasne i przejrzyste cele – mieć ustalone harmonogramy 	Mierniki dokonań w MSP są rozwinięte: <ul style="list-style-type: none"> – z nieznacznym odwołaniem się do jakichkolwiek istniejących w przedsiębiorstwie mierników – bez odwołania do strategii – w stylu <i>ad hoc</i> przez indywidualnych menedżerów/pracowników – bez usuwania przestarzałych mierników – przez menedżerów, okazjonalnie przez zespół lub klientów – ze wsparciem kierownictwa – z brakiem zrozumienia przez pracowników nowych mierników
Mierniki w systemie strategicznego pomiaru dokonań powinny: <ul style="list-style-type: none"> – pochodzić ze strategii – mieć jasno i przejrzysto zdefiniowany cel – być odpowiednie i łatwe w utrzymaniu – być proste do zrozumienia i stosowania – dostarczać szybkiej i odpowiedniej informacji zwrotnej – wiązać operacje z celami strategicznymi – stymulować ciągłe doskonalenie 	Mierniki dokonań MSP są: <ul style="list-style-type: none"> – niestrategiczne – często niejasne, oparte na złożonych lub przestarzałych danych – skupione historycznie z niektórymi nieaktualnymi miernikami – proste i praktyczne w nielicznych przypadkach – pozbawione formalnej informacji zwrotnej z niespecyficzną nieformalną informacją zwrotną

Model teoretyczny	Charakterystyki systemu pomiaru dokonań MSP
System strategicznego pomiaru dokonań powinien mierzyć: <ul style="list-style-type: none"> – jakość – elastyczność – czas – finanse – satysfakcję klienta – zasoby ludzkie 	Systemy pomiaru dokonań MSP mierzą: <ul style="list-style-type: none"> – jakość – czas – finanse – satysfakcję klienta – zasoby ludzkie (w ograniczonym zakresie)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hudson i in. (2001, s. 1109).

W rezultacie autorzy wypracowali zestaw różnic wynikających z charakterystyki MSP, a także wskazali obszary szczególnego zainteresowania, co jest pomocne przy planowaniu systemu pomiaru dokonań i jego implementacji. Podkreślono brak podejścia strategicznego w zakresie mierzonych dokonań oraz liczne problemy z wykorzystaniem informacji powstałych w efekcie prowadzonego pomiaru dokonań.

Warta omówienia jest także koncepcja „ciągłego strategicznego ulepszania w poprawie efektywności pomiaru dokonań” zaproponowana przez Hudson (2003), której założenia pokazano na rysunku 3.2.



Rysunek 3.2. Proces ciągłego strategicznego ulepszania

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hudson (2003, s. 7–8).

Faza pierwsza (nazwij) wynika z założenia, że wskazywanie najważniejszego celu przedsiębiorstwa pomaga w skupieniu wysiłków ulepszających i eliminuje problemy komunikacyjne. Faza druga (działaj) zakłada identyfikację ulepszeń oraz rozwinięcie kilku mierników dokonań kierujących postęp w stronę prioryte-

towego celu. Faza trzecia (wykorzystuj) polega na stosowaniu mierników dokonań pomagających ocenić sukces wysiłków ulepszających. W fazie czwartej (ucz się) regularny przegląd danych o dokonaniach pozwala wcześniej dostrzec potencjalne problemy i zapewnia, że wszystkie mierniki pozostają odpowiednie i spójne dzięki wyróżnieniu i usunięciu przestarzałych mierników.

Główną zaletą tego cyklicznego podejścia jest to, że pomaga stymulować ciągłe strategiczne ulepszanie w przedsiębiorstwie. Proces ten wprowadza mechanizm traktowania priorytetowo wybranych celów, umożliwiając całemu przedsiębiorstwu skupienie się na osiągnięciu jednego celu przed przejściem do następnego.

Hudson (2003, s. 12) na podstawie opisanego podejścia zaproponowała ciągły proces strategicznego ulepszania dla MSP, wpływający na poprawę efektywności systemu pomiaru dokonań:

1. Nazwij:
 - a) zidentyfikuj obecne cele przedsiębiorstwa;
 - b) uszereguj pod względem priorytetów;
 - c) wybierz jeden cel do podjęcia niezwłocznych działań;
 - d) dobierz zespół projektowy do kolejnej fazy.
2. Działaj:
 - a) skonsultuj zespół w celu osiągnięcia konsensusu i zbierz sugestie ulepszeń;
 - b) oceń i wybierz właściwe ulepszenia;
 - c) rozwiń (ukształtuj) mierniki dokonań wspierające ulepszenia;
 - d) zidentyfikuj i przeprowadź konsultacje wśród pracowników do wprowadzenia ulepszeń i mierników.
3. Wykorzystuj:
 - a) zaimplementuj wybrane ulepszenia;
 - b) zidentyfikuj właściwy system zbierania danych;
 - c) porównuj i zbieraj dane centralnie;
 - d) komunikuj informacje o dokonaniach zespołowi pracowników;
 - e) raportuj osiągnięty postęp w realizacji celów;
 - f) uwzględniaj wyniki i reakcje z przeglądów kontrolnych.
4. Ucz się:
 - a) kontroluj postęp w realizacji celów;
 - b) oceniaj sukces wprowadzanych ulepszeń;
 - c) dokonuj przeglądów stosowności mierników dokonań, aby uniknąć konfliktów interesów;

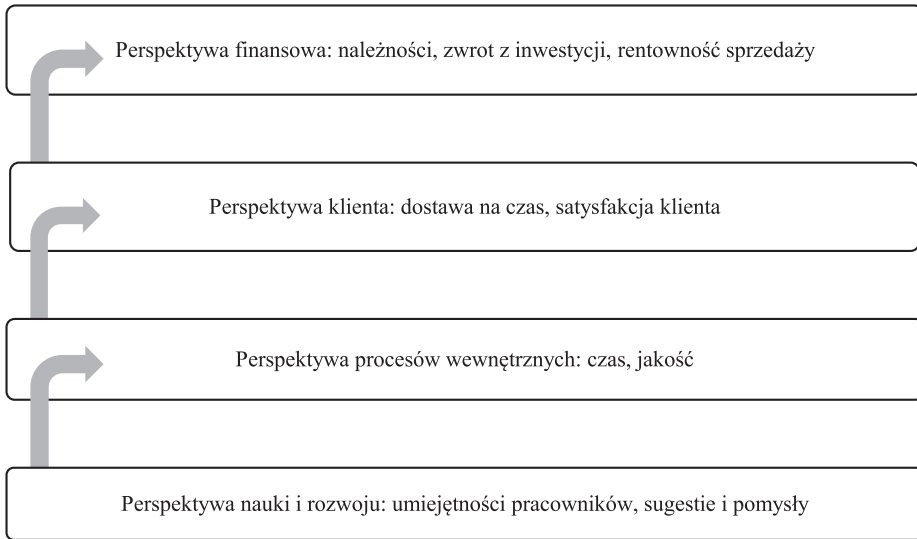
- d) przekazuj informacje zwrotne z przeglądów kontrolnych właściwym pracownikom.

Metodyka ta jest ciekawą propozycją opartą na założeniu, że pomiar dokonań w przedsiębiorstwie powinien być prowadzony w sposób ciągły. Jest zestawem kolejnych czynności składających się na proces mający na celu poprawę efektywności działalności przedsiębiorstwa. Zaletą jest proste i schematyczne podejście, możliwe do zastosowania przez przedsiębiorców niemających dużej wiedzy z zakresu zarządzania i rachunkowości zarządczej.

Autorzy „adaptacji zrównoważonej karty wyników dla MSP” (Davig i in. 2004) zauważają, iż koncepcja R. Kaplana i D. Nortona pozwala na pomiar dokonań przedsiębiorstw przy ograniczeniu wpływu mierników finansowych na ostateczną ocenę. Koncepcja ta zawiera cztery perspektywy: finansową, klienta, procesów biznesowych oraz nauki i rozwoju. Podkreśla się, że zestaw kluczowych mierników dokonań stosowanych w przedsiębiorstwie powinien zostać opracowany przez zarząd. Dzięki temu menedżerowie mogą wykorzystać koncepcję zrównoważonej karty dokonań do tłumaczenia swojej całościowej wizji i strategii oraz przełożyć ją na plany, które mogą być zakomunikowane i powiązane ze wszystkimi działami i pracownikami oraz stosowane jednocześnie jako system zarządzania dokonaniami powiązany ze wszystkimi czterema perspektywami (Davig i in. 2004, s. 19). Na rysunku 3.3 przedstawiono podział zrównoważonej karty dokonań na cztery perspektywy pomiaru.

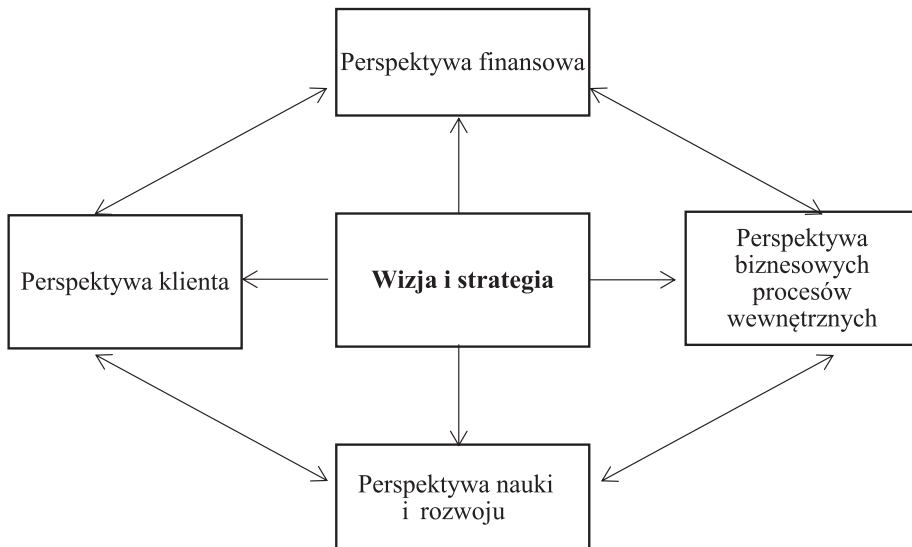
Autorzy podkreślili również potrzebę ścisłego powiązania zrównoważonej karty oraz wizji i strategii przedsiębiorstwa (zob. rys. 3.4).

Davig i in. (2004, s. 22) stwierdzili, że firmy, które stosują niefinansowe mierniki dokonań, osiągały nieznacznie wyższe wyniki niż te firmy, które koncentrowały się tylko na tradycyjnych finansowych i księgowych miernikach, chociaż różnica ta nie była statystycznie znacząca. Pomimo że powinien istnieć zestaw ogólnych czynników wspólnych dla większości firm w poszczególnych sektorach, każde przedsiębiorstwo może mieć unikalny zestaw kluczowych czynników sukcesu czy też „motywatorów” dokonań (czynników wpływających na dokonania) (Davig i in. 2004, s. 23).



Rysunek 3.3. Cztery perspektywy zrównoważonej karty dokonań

Źródło: opracowanie własne na podstawie Davig i in. (2004, s. 19).



Rysunek 3.4. Integracja zrównoważonej karty wyników ze strategią i wizją

Źródło: opracowanie własne na podstawie Davig i in. (2004, s. 20).

Zbieranie i analiza danych w obszarach innych niż operacyjny jest problematyczne dla większości małych firm. Mimo że menedżerowie małych firm wspierają potrzebę decyzji opartych na danych, to wielu czuje, że zasoby poświęcone na zbieranie danych są większe od korzyści. Małe firmy powinny mieć przewagę w stosunku do dużych korporacji w zakresie kluczowych czynników napędzających dokonania w perspektywie klienta, gdyż menedżerowie i pracownicy małych firm mają częsty kontakt „twarzą w twarz” z klientami, co wpływa na lepsze dopasowanie oferty do potrzeb klientów (Davig i in. 2004, s. 23).

Ciekawą propozycją jest także „zrównoważona karta wyników MSP nienastawionych na zysk” (Manville 2007). Według autora koncepcji koszty wprowadzenia systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie mogą przewyższać poprawę w organizacyjnych dokonaniach, a około 70% implementacji zrównoważonej karty wyników kończy się porażką (Manville 2007, s. 162). G. Manville przeprowadził studium przypadku zrównoważonej karty wyników, zastosowanej w małym podmiocie niedziałającym dla zysku.

W ramach omawianej koncepcji kluczowe mierniki dokonań zostały dobrane na podstawie wymagań zewnętrznych interesariuszy, dodatkowo część analiz została przeprowadzana *ad hoc* na wewnętrznych zebraniach. Ważne jest wskazanie powiązania pomiędzy tymi kluczowymi miernikami dokonań a strategią biznesową. W wyniku przeprowadzonego studium okazało się, że chociaż biznesplan w badanym podmiocie został opracowany przez zarząd, to zespół kierowników nie został o nim efektywnie poinformowany niemal do końca procesu implementacji. Zarząd wierzył, że zrównoważona karta dokonań poprowadzi ich w „podróży” do strategicznych celów.

Główną przyczyną porażek przy wprowadzaniu zrównoważonej karty dokonań jest przeświadczenie pracowników, że pomiar jest prowadzony ze względu na brak zaufania do nich, a sam proces będzie utrudnieniem i dodatkowym obowiązkiem. Operacyjni menedżerowie niezbyt jasno wiązali kluczowe mierniki dokonań z planem biznesowym, jako że nie mieli do niego dostępu tak długo, jak długo nie został dokumentem zarządczym.

Badaniem objęty został również proces wyboru dostawcy oprogramowania służącego do wsparcia pomiaru dokonań oraz czynniki wpływające na ten wybór. Ostateczny dostawca został wybrany z dwóch głównych powodów. Po pierwsze, przedsiębiorstwo to rozumiało w dużym stopniu kluczowe czynniki sukcesu i ich związek z właścicielem. Drugim powodem było wyposażenie oprogramowania

w strategiczny moduł, który wspierał powiązanie karty dokonań z planem biznesowym.

Członkowie badanej firmy wierzyli w pozytywne oddziaływanie zrównoważonej karty dokonań na organizację, a także ufali, że jej wprowadzenie pozwoli na większą integrację pomiędzy kluczowymi miernikami dokonań a planem biznesowym. Według autora duża część wyzwania wiążącego się z implementacją zrównoważonej karty dokonań wynika z potrzeby przekonania do tego menedżerów, co wiąże się niemal ze zmianami w ich mentalności.

W podsumowaniu tego studium przypadku należy zauważyć, że motywacje, żeby zaadaptować zrównoważoną kartę dokonań, były w badanym przedsiębiorstwie zarówno zewnętrzne, jak i wewnętrzne. Wewnętrzne wiązały się z faktem, iż zbieranie i raportowanie danych o dokonaniach już się odbywało w organizacji, choć miało doraźny charakter. Zbieranie i obrabianie danych odbywało się ręcznie, *ad hoc*, zgodnie z bieżącymi potrzebami, na żądanie wewnętrznych komisji i na potrzeby raportowania do zewnętrznych ciał nadzorujących. Karta dokonań dała możliwość uzgodnienia i pogodzenia planu biznesowego i działalności operacyjnej.

Inne spojrzenie zaproponował Chong (2008, s. 1) w ramach modelu „mierzenie dokonań MSP – podejście w teorii ugruntowanej (*grounded theory approach*)”. Według niego właściciele-menedżerowie stosują hybrydowe rozwiązanie łączące finansowe i niefinansowe mierniki do oceny dokonań w porównaniu z ustalonymi wcześniej celami i czasem. W wyniku przeprowadzonej analizy pięciu przypadków H.G. Chong zaproponował matrycę wskazującą na pomiar dokonań finansowych i niefinansowych w dwóch horyzontach czasowych – krótko- i długoterminowym (powyżej 12 miesięcy), co zaprezentowano w tabeli 3.5.

Tabela 3.5. Matryca krótko- i długookresowego pomiaru dokonań

Czas	Finansowe mierniki	Niefinansowe mierniki
Krótki okres (mniej niż 12 miesięcy)	<ul style="list-style-type: none"> – zysk przed opodatkowaniem – przychody – zysk na pracownika 	<ul style="list-style-type: none"> – zadowolenie klienta – współczynnik (stopa) zapytań od klientów
Długi okres (w ciągu 5 lat)	<ul style="list-style-type: none"> – wzrost przychodów – wzrost liczby pracowników 	<ul style="list-style-type: none"> – wzrost przychodów – wzrost w bazie klientów i rynku

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chong (2008, s. 6).

H.G. Chong (2008, s. 7) twierdzi, że podejście celowe pomaga właścicielom-menedżerom w ocenie dokonań w stosunku do założonych celów. Wyniki prze-

przebiegu badania potwierdziły, że właściciele-menedżerowie przywiązują równie dużą wagę zarówno do mierników finansowych, jak i niefinansowych. Mierniki krótkookresowe pomagają odzwierciedlać bieżącą pozycję i rozmiar organizacji, natomiast długookresowe identyfikują silne strony i możliwości rozwoju, wspierają pozytywne przyjęcie przez rynek i odzwierciedlają całościowy sukces biznesu.

Kolejną omawianą propozycją jest koncepcja „zintegrowanego podejścia do pomiaru dokonań w MSP” (Taticchi i in. 2008). Autorzy wskazują na następujące kamienie milowe (etapy wprowadzania) „idealnego” systemu pomiaru dokonań (2008, s. 61):

- badanie – mające na celu ocenę bieżącego stanu systemu i jego braków oraz pozwalające na zaplanowanie niezbędnych działań,
- projektowanie – istnieje potrzeba zaprojektowania właściwej architektury i odpowiednich mierników, a czynność ta powinna uwzględniać powiązanie pomiędzy strategią i operacjami, należy integrować perspektywy różnych interesariuszy, a dokonania trzeba mierzyć w całościowy sposób, który uwzględnia mierniki finansowe i niefinansowe, element czasu oraz integrację parametrów zewnętrznych i wewnętrznych,
- implementację – uwzględniającą ograniczenia MSP,
- komunikację/wyrównywanie – wewnętrzna komunikacja dokonań jest konieczna do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa, a uwzględnienie dokonań w systemie motywacyjnym pracowników zwiększa szanse na uzyskanie lepszych wyników,
- przegląd – dynamiczny system pomiaru dokonań powinien uwzględniać okresowy przegląd mierników i celów, aby zapewnić ich reakcyjność na zmiany w otoczeniu oraz wspierać procesy ciągłego doskonalenia się przedsiębiorstwa.

Etapy te zostały uwzględnione w ramach zaproponowanej zintegrowanej metodologii pomiaru dokonań i projektowania zarządzania w MSP, która integruje (Taticchi i in. 2008, s. 65):

- system dokonań – zestaw mierników i ich powiązań między sobą,
- system kosztów – wspiera podejmowanie decyzji przez menedżerów,
- system ewaluacji zdolności – umożliwia zapewnienie powiązań pomiędzy dokonaniem a strategią przedsiębiorstwa,
- system benchmarkingu – osiągnięte dokonania powinny zostać porównane z najlepszymi przedsiębiorstwami,

- system planowania – umożliwi wprowadzanie i uwzględnianie w pomiarze nowych odkrytych celów przedsiębiorstwa.

Autorzy zauważają, że te pięć systemów współgra ze sobą na wielu poziomach, a uwzględnienie ich wszystkich jest niezbędnym wymogiem przy poprawie efektywności prowadzonego pomiaru dokonań.

Cocca i Alberti (2010) w „ramach koncepcyjnych pomiaru dokonań w MSP” wyróżnili wymagania wobec odpowiednich systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw, wynikające z ich różnic wobec dużych podmiotów, w podziale na trzy kategorie (zob. tab. 3.6).

Tabela 3.6. Najlepsze praktyki systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw

Mierniki dokonań	System pomiaru dokonań jako całość	Proces pomiaru dokonań:
<ul style="list-style-type: none"> – pochodzące ze strategii – wiążące operacje z celami strategicznymi – łatwe do zrozumienia i stosowania – jasno zdefiniowane, o wyraźnym celu – pobudzające ciągłe doskonalenie/właściwe zachowania – odpowiednie i łatwe w utrzymaniu – łatwe do zebrania – zapewniające szybką i właściwą informację zwrotną – monitorujące przeszłe dokonania – planujące przyszłe dokonania – promujące integrację – posiadające zdefiniowane formuły i źródło danych 	<ul style="list-style-type: none"> – uwzględniający wszystkich interesariuszy – elastyczny, szybko zmienny i utrzymywalny – zrównoważony (wewnętrzne/zewnętrzne, finansowe/niefinansowe) – syntetyczny – łatwy do wprowadzenia, stosowania i uruchomienia – pokazujący relacje przyczynowe – uzgodniony strategicznie – efektywny graficznie i wizualnie – dający się stopniowo ulepszać – powiązany z systemem nagradzania – zintegrowany z systemem informatycznym 	<ul style="list-style-type: none"> – okresowa ewaluacja istniejącego systemu pomiaru dokonań – rozwój strategii – planowanie krótko- i długookresowe – dzielenie się i komunikowanie informacji – zaangażowanie menedżerów – zaangażowanie i wsparcie pracowników – czynnik wspierający – procedura utrzymania – systematyczne określanie celów – przypisanie ról i podział odpowiedzialności – procedura rewizji (poprawiania) wydajności (dokonań) – powiązanie dokonań z procesem wynagradzania – jasno zdefiniowane procedury – wsparcie infrastruktury IT

Źródło: opracowanie własne na podstawie Cocca, Alberti (2010, s. 193–194).

Autorzy wskazują, że utrzymanie aktualności systemu pomiaru dokonań wymaga od MSP niezwyklej elastyczności i reagowania na zmiany na rynku, podczas gdy charakteryzują się one brakami w zasobach i doświadczeniu menedżerskim (Cocca, Alberti 2010, s. 187).

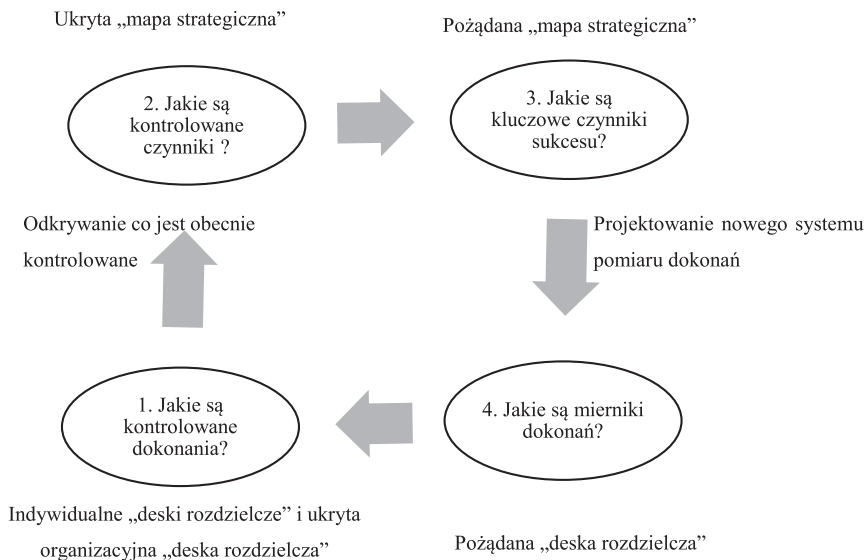
W ramach badania przeprowadzono także analizę koncepcji „kołowej metodologii – zrównoważonej karty dokonań MSP” (Garengo, Biazzo 2012). W ostatnich latach kwestia implementacji została uznana za czynnik decydujący o powodzeniu systemów pomiaru dokonań, w związku z czym zaproponowano wiele ustrukturalizowanych metodologii wspierających implementację tych systemów (wielu autorów za: Garengo, Biazzo 2012, s. 80). Liczne badania prowadzone w za-

kresie pomiaru dokonań dowodzą, że mimo teoretycznej poprawności systemy te nie uwzględniają zasadniczych różnic MSP, dlatego są przez nie słabo przyswajane (wielu autorów za: Garengo, Biazzo 2012, s. 81). Pomimo dostępności wielu modeli implementacji adaptacja praktyk pomiaru dokonań przez MSP jest na niskim poziomie ze względu na brak metodologii zaspokajających specyficzne potrzeby tych przedsiębiorstw (Garengo i in. 2005, s. 40; Garengo, Biazzo 2012, s. 81).

Hudson-Smith (za: Garengo, Biazzo 2012, s. 82) wskazuje, że głównym problemem związanym ze stosowaniem podejścia *top-down* („od góry do dołu”) w MSP był ich „rozmiar”, co znaczy, że identyfikacja kluczowych czynników sukcesu i kluczowych mierników dokonań dla różnych perspektyw odbywała się w tym samym czasie, natomiast implementacja systemu operacyjnego powinna być uruchamiana po jasnym zdefiniowaniu kompletnego i zrównoważonego zestawu mierników.

Analiza i formalizacja procesu implementacji doprowadziła autorów do sformułowania koncepcji, która nazwana została „kołową” w celu odróżnienia jej od podejścia *top-down* („od góry do dołu”). Podejście to rozpoczyna się nie od skrótowego i zazwyczaj rodzajowego sformułowania wizji strategicznych, ale od operacyjnej rzeczywistości każdego członka organizacji indywidualnie, co jest faktycznie wyrażone w miernikach dokonań, które ludzie stosują do zarządzania swoimi aktywnościami (Garengo, Biazzo 2012, s. 96–97). Cztery główne kroki kołowej metodologii przedstawiono na rysunku 3.5.

W ramach pierwszej fazy (krok 1 i 2) analizie podlegają procesy, które są regularnie utrzymywane pod kontrolą. Pierwszym krokiem jest rekonstrukcja indywidualnego pulpitu menedżerskiego oraz ukrytego organizacyjnego pulpitu menedżerskiego. Indywidualne „deski rozdzielcze” składają się z tych wszystkich mierników, które każda osoba w przedsiębiorstwie stosuje do oceny aktywności, za które jest odpowiedzialna. Ukryta organizacyjna „deska rozdzielcza” to synteza (połączenie) wszystkich indywidualnych pulpitów. Słowo „ukryta” oznacza, że często jest ona niewidzialna dla menedżerów, dokonania są monitorowane lokalnie i nie ma całościowej wizji dokonań będących pod kontrolą. Organizacyjna „deska rozdzielcza” jest podstawą do identyfikacji ukrytej mapy strategicznej – z dokonań będących pod faktyczną kontrolą jednostki można wyodrębnić kluczowe czynniki sukcesu, które wstrzymują przyjętą strategię.



Rysunek 3.5. Kołowa metodologia projektowania i implementacji systemu pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach

Źródło: opracowanie własne na podstawie Garengo, Biazzo (2012, s. 97).

Ważne jest, aby dokładnie i ostrożnie zbadać każdy miernik dokonań i przypisać go do opisywanego zjawiska, co leży u podstaw propozycji kluczowych czynników sukcesu. Zjawiska te można przypisać do perspektyw wskazanych przez R. Kaplana i D. Nortona w zrównoważonej karcie dokonań przy założeniu i zbadaniu związków przyczynowo-skutkowych między miernikami.

Stworzenie ukrytej mapy strategii pozwala na zaprojektowanie zrównoważonej karty dokonań (krok 3 i 4) z wykorzystaniem zróżnicowanego i zrównoważonego podejścia. Przyszła lub pożądana mapa strategii jest budowana z ukrytej mapy strategii przez pominięcie niestrategicznych kluczowych czynników sukcesu i dodanie nowych strategicznych czynników. Pożądana mapa strategii jest wtedy podstawą do identyfikacji mierników dokonań, które tworzyć będą zrównoważoną kartę dokonań. Krok 4 cofa do bieżących mierników, podejście jest określane jako kołowe, gdyż mierniki dokonań reprezentują zarówno punkt początkowy, jak i końcowy. W kontekście MSP niezwykle ważne jest podkreślanie, że budowa strategicznej wizji powinna opierać się na procesach wynikających z prowadzonej działalności operacyjnej.

Cały proces opisany przez autorów był monitorowany przez zewnętrznych partnerów, którzy wspierali przedsiębiorstwo podczas procesu implementacji. Projektowanie systemu pomiaru dokonań nie może być zlecone na zewnątrz. P. Garengo i S. Biazzo podkreślają, że zespół menedżerski i koordynator projektu byli włączeni w proces projektowania i wdrażania systemu tak samo jak pracownicy mający być objęci tym systemem.

Wyniki i konkluzje po przeprowadzeniu procesu muszą zostać potwierdzone w szerszym badaniu empirycznym (metodologia powstała w oparciu o przypadek jednej firmy), co pozwoli również na ich potwierdzenie lub wskaże na potrzebę przededefiniowania założeń metodologii w celu jej uogólnienia.

Małe i średnie przedsiębiorstwa zazwyczaj nie mają ani wiedzy, ani zasobów ludzkich wymaganych przy implementacji systemu pomiaru dokonań i adaptowaniu kompleksowego podejścia. Stosunek firm MSP do pomiaru dokonań jest na ogół nieformalny, co oznacza nieplanowanie na podstawie predefiniowanego modelu. Mierniki dokonań są wprowadzane w celu rozwiązania specyficznych problemów, a systemy pomiaru dokonań wyrastają na tych procesach raczej spontanicznie niż jako rezultat świadomego planowania.

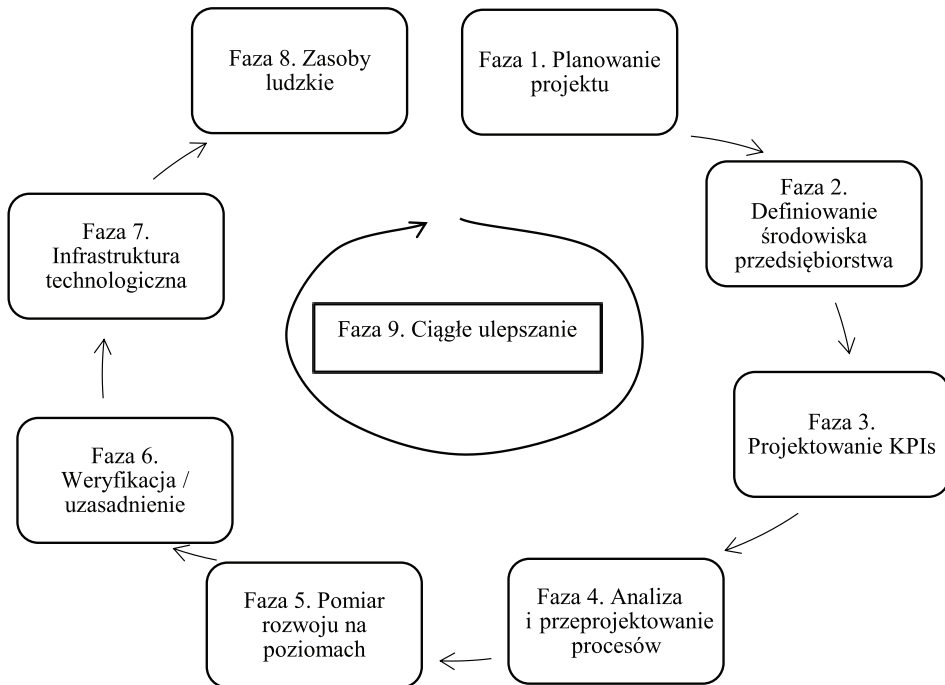
Koncepcja „systemu pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw IRIS” (Chalmeta i in. 2012) została zaproponowana przez badaczy związanych z grupą IRIS (Grupa Integracji i Reengineeringu), a jej istotę zaprezentowano na rysunku 3.6.

Metodologia była w zamierzeniu prosta, użyteczna i praktyczna, a nie idealna i perfekcyjna, co uniemożliwiałoby jej stosowanie ze względu na złożoność. Metodologia powstała w wyniku badań literaturowych poszerzonych o wyniki badania ankietowego przeprowadzonego na produkcyjnych i usługowych MSP z użyciem 55 pytań podzielonych na cztery obszary (strategia, mierniki, zasoby ludzkie i technologia).

Koncepcja powstała na podstawie zrównoważonej karty dokonań, ponieważ karta ta zapewnia duże szanse na powodzenie implementacji w MSP, ale ponadto uwzględniała wcześniejsze badania, z których wynika:

- podkreślenie wagi hierarchicznego klasyfikowania mierników w sposób odróżniający poziomy decyzyjne, których dotyczą (poziom operacyjny/taktyczny/strategiczny),
- rozszerzenie przydatności zrównoważonej karty dokonań przez zastosowanie jej do pomiaru i oceny systemu informacyjnego przedsiębiorstwa,

- uwzględnienie wagi kapitału ludzkiego w zakresie motywacji i kompetencji,
- wskazanie wartości zrównoważonej karty dokonań jako narzędzia integrującego przedsiębiorstwo, zarówno w ramach różnych funkcji, jak i poziomów zarządzania, w efekcie skutecznej komunikacji strategii biznesowej i priorytetów przedsiębiorstwa.



Rysunek 3.6. Model IRIS systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chalmeta i in. (2012, s. 724).

Rozwinięto również pewne aspekty karty dokonań dzięki uwzględnieniu charakterystyk małych i średnich przedsiębiorstw oraz specyfiki procesu implementacji w nich tej metodologii, między innymi zauważając potrzebę przeprojektowania procesów biznesowych. Stworzono również strategiczne mapy systemu pomiaru dokonań, definicje mierników oraz analizę procesów biznesowych AS-IS/TO-BE. Metodologia ta uwzględnia także takie charakterystyki MSP jak: niska motywacja do brania udziału w projektach systemu pomiaru dokonań, ograniczone zasoby, braki w formalizacji i powiązaniu takich właściwości jak

misja, wizja, cele, strategia i działalność operacyjna MSP, wraz z problemami z komunikacją i akceptacją przez pracowników.

W fazie pierwszej tworzony jest plan projektu. Zespół wprowadzający powinien składać się zarówno ze specjalistów z takich dziedzin jak: finanse, zasoby ludzkie, procesy produkcyjne dóbr i usług, technologie i jakość, jak i z innych członków z różnych obszarów przedsiębiorstwa, którzy również są zainteresowani prowadzonym pomiarem. W MSP z płaską strukturą organizacyjną może zdarzyć się, że nie wszystkie działy będą reprezentowane, a odpowiedzialność za nie podzielona zostanie na pozostałych członków zespołu. Możliwe problemy, które niweluje ta faza, to: braki w komunikacji i brak kultury w stosowaniu mierników pomiaru dokonań, trudności w utrzymaniu wykwalifikowanej i kompetentnej kadry pracowników w organizacji, płaska struktura organizacyjna i spersonalizowane zarządzanie.

W fazie drugiej analizie podlega konkurencyjne środowisko MSP, zarówno od wewnętrznej perspektywy organizacyjnej (przegląd i doprecyzowanie misji, wizji, wartości, strategii i zasad – polityk), jak i zewnętrznej (analiza konkurencyjnego środowiska, w którym organizacja będzie musiała działać w celu konkurowania na bieżących lub potencjalnych rynkach). Rezultat analizy pozwoli zdefiniować główne czynniki sukcesu, które umożliwią osiągnięcie założonych celów. Faza ta przeprowadzona w sposób prawidłowy pozwoli na przewyższenie trudności wyrażających się w nieformalnej i nieudokumentowanej definicji wizji i strategii przez właścicieli.

Efektem fazy trzeciej jest zaprojektowany zestaw kluczowych mierników dokonań (KPI) otrzymany ze strategii. Podstawą jest strategiczna mapa systemu pomiaru dokonań, która wymaga dogłębnej analizy wszystkich celów, które muszą zostać osiągnięte, a także ich związków. Metodologia PMS-IRIS proponuje sześć perspektyw mapy strategicznej systemu pomiaru dokonań MSP: klientów i dostawców, procesów, finansową, technologii, zasobów ludzkich i społecznej odpowiedzialności. W tabeli 3.7 zestawiono perspektywy, cele i ich mierniki.

Tabela 3.7. Cele, związki między nimi i ich mierniki

Perspektywy	Cele	Kluczowe mierniki dokonań
Finansowa	wypełnienie misji przedsiębiorstwa dzięki skupieniu się na tworzeniu wartości przez finansowe mierniki związane z rentownością	wzrost przychodów, rentowność, gotówkowy zwrot na inwestycji, rentowność kapitału własnego (ROE), zwrot na kapitale zaangażowanym (ROCE), przepływy pieniężne na pracownika
Klientów i dostawców	przedsiębiorstwo identyfikuje segmenty klientów, w ramach których zamierza konkurować, aby osiągnąć cele finansowe; cele dostawców związane są z rosnącą jakością usług	wzrost liczby klientów na segment, rentowność klienta, zmiana liczby klientów, satysfakcja klientów, jakość usług prowadzonych przez dostawcę, jakość otrzymanych produktów, dotrzymanie harmonogramów przez dostawców
Procesów	zawiera cele i mierniki związane z kluczowymi procesami w przedsiębiorstwie; mierniki zdefiniowane dla procesów są grupowane w kategorie rodzajowe: wydajność, efektywność, elastyczność i jakość oraz muszą być oceniane w każdym z procesów wewnętrznych, które są zdefiniowane; aby ułatwić ich ocenę, procesy mogą być podzielone na dwa typy: 1) procesy związane z klientem (marketing, sprzedaż i usługi posprzedażne), 2) procesy wsparcia, zawierające procesy zarządzania łańcuchem dostaw (zarządzanie materiałami, produkcją i dystrybucją) i innymi	wypełnianie zamówień bez błędów, czas cyklu operacyjnego, jakość procesów produkcyjnych, jakość projektu produktu, czas na odpowiedź klientowi, efektywność, wydajność, koszty utrzymania (napraw), koszty serwisu, wskaźnik liczby napraw
Technologii	zawiera cele, które wyznaczają, w jakie technologiczne aspekty trzeba zainwestować, aby osiągnąć efektywność procesów i sukces w biznesie; przedmiotem pomiaru są: wprowadzanie technologii systemów informacyjnych i stopień automatyzacji procesów	inwestycje w nowe wyposażenie technologiczne, inwestycje w technologie informacyjne, procent zautomatyzowanych procesów, stopień, do jakiego bazy danych są zaktualizowane, poziom integracji systemów
Zasobów ludzkich	zawiera cele związane, odnoszące się do różnych aspektów edukacji podejmowanej przez zasoby ludzkie, gdzie zmierzony może być ich stopień satysfakcji, utrzymanie (lojalność), ruch czy produktywność	stopień satysfakcji, procent utrzymania nowych zatrudnień po określonym czasie, produktywność pracowników, liczba zaawansowanych kursów i szkoleń doszkalających, średnia liczba godzin kursów i szkoleń na pracownika, procent pracowników powiązanych z systemami informacyjnymi, liczba skarg, zażaleń i sugestii pracowników
Spolecznej odpowiedzialności biznesu (CRS)	pozwała na ocenę pozycji i wizerunku przedsiębiorstwa w konkurencyjnym otoczeniu i ocenę aspektów środowiskowych; przedmiotem pomiaru są: liczba stanowisk pracy, zdrowie i bezpieczeństwo, korupcja, zużycie wody i energii, odpady i inne	liczba ofert pracy, relacja płac kobiet i mężczyzn, mierniki wpływu na środowisko, np. % materiałów poddanych recyklingowi itp.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chalmeta i in. (2012, s. 726).

Prawidłowa definicja wskaźników do pomiaru poziomu realizacji celów zawartych w strategicznej mapie systemu pomiaru dokonań wymaga wzięcia pod uwagę aspektów takich jak (Chalmeta i in. 2012, s. 725):

- pojedynczy identyfikator (nazwa lub kod),
- opis celu miernika,
- perspektywa, do której przynależy,
- osoba gwarantująca realizację miernika,
- kategoria (jeżeli pochodzi z perspektywy procesów wewnętrznych),

- algorytm lub formuła obliczania,
- dane do kalkulowania lub źródło tych danych,
- poziom wartości referencyjnej,
- wartość maksymalna i minimalna,
- skala pomiaru,
- termin ważności – może być nieograniczony,
- przerwy czasowe pomiędzy poszczególnymi pomiarami,
- stopień ważności (niski, normalny, wysoki),
- analiza i interpretacja wyników,
- inicjatywy dla spełnienia/zrealizowania mierników,
- czynności, które należy podjąć przy braku osiągnięcia wyniku,

Autorzy wskazują na niektóre z istotnych działań, które muszą zostać zrealizowane w ramach projektowania docelowego systemu mierników:

- zapewnienie prawidłowości powiązania ze strategią,
- sprawdzenie, czy oferuje informacje o rozmiarze, do którego cele są osiągane i czy mierzone są tylko aspekty związane z pożądanymi celami,
- określenie najbardziej dogodnych dróg implementacji mierników (zapewnienie, że mierniki są kalkulowane w sposób możliwie przejrzysty i najbardziej zautomatyzowany).

Po zdefiniowaniu mierników zbadane muszą zostać związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi dla każdej perspektywy. Mierniki wyprzedzające to te, które identyfikują i stymulują przyszłe rezultaty przedsiębiorstwa. Tworzą one przyszłą wartość i pomagają podjąć konieczne decyzje i działania. Mierniki opóźnione opisują bieżące rezultaty, które zostały faktycznie osiągnięte w określonym czasie. Pozwalają sprawdzić poziom realizacji celów strategicznych.

W ramach fazy czwartej, po zdefiniowaniu strategicznych celów przedsiębiorstwa i mierników stopnia ich realizacji, należy przeanalizować procesy biznesowe, gdyż może istnieć potrzeba ich przeprojektowania w celu skutecznego osiągnięcia zamierzonych celów. Mapa procesów jest tak rozwinięta, że pokazuje bieżącą sytuację (model AS-IS) oraz prezentuje braki, możliwości poprawy i zmiany, które muszą zostać wprowadzone (model TO-BE). Ograniczone zasoby w MSP sprawiają, że niezbędne jest określenie, które procesy są konieczne, by projekt zakończył się sukcesem. Po ich identyfikacji proces poprawy (ulepszania) jest przeprowadzany w czterech fazach: modelowania procesu AS-IS (bieżącej sytuacji), przeprojektowania, analizy wykonalności oraz implementacji planu poprawy. Mapa

procesów musi wyszczególniać takie aspekty jak:

- nazwa i opis procesu,
- typ procesu (wsparcie/klient),
- dane/zasoby wejściowe i wyjściowe,
- diagram procesu pokazujący sekwencję aktywności,
- mierniki do oceny procesu,
- krytyczne czynniki sukcesu procesu,
- plan poprawy procesu.

Do identyfikacji procesów biznesowych wymagających poprawy w MSP mogą być wykorzystane różne narzędzia. Za najważniejsze uważa się wiedzę i umiejętności pracowników odpowiedzialnych za przeprowadzenie przeprojektowania, doświadczenie pracowników zaangażowanych w codzienne wykonywanie procesu, wykorzystanie specjalistycznych firm konsultingowych lub porównanie z innymi przedsiębiorstwami. Po zdefiniowaniu usprawnień procesu muszą zostać one potwierdzone przez zespół projektowy, w tym przez sprawdzenie ich zgodności z celami strategicznymi. Badana jest również ich efektywność kosztowa, jak też układana jest lista priorytetów ze względu na ograniczone zasoby MSP. Tradycyjna analiza kosztów i korzyści jest bardzo użytecznym narzędziem w definiowaniu priorytetów usprawnień, chociaż pod uwagę powinny zostać wzięte także aspekty organizacyjne, techniczne i operacyjne.

Faza piąta dotyczy problemu rozwinięcia pomiaru na różnych poziomach zarządzania. Pomimo prostej struktury organizacyjnej MSP cele i mierniki zdefiniowane na poziomie strategicznym muszą być przełożone na zestaw taktycznych i operacyjnych celów i mierników. Modele procesów z fazy czwartej ułatwiają identyfikację właściwych mierników dla każdego z nich. Pozwala to na stymulowanie wszystkich członków MSP do brania udziału w wysiłku zmierzającym do osiągnięcia założonej strategii biznesowej.

W fazie szóstej wszystkie zaproponowane mierniki muszą być zweryfikowane przez porównanie z innymi miernikami, które były dotychczas w użyciu. Pozwala to na odkrycie możliwych braków i wad, jak też wskazanie tych z zaproponowanych mierników, które nie są odpowiednie. Warto podkreślić, iż zbyt duża liczba mierników uniemożliwia ich właściwe stosowanie, stąd też wskazane jest ograniczenie ich do niezbędnego minimum. W fazie tej sprawdzeniu podlega również poprawność przełożenia mierników z poziomu strategicznego na poziomy taktyczny i operacyjny.

Zalecane jest również przeprowadzenie pełnej weryfikacji relacji przyczynowo-skutkowych. Obejmują one poszukiwanie związków pomiędzy miernikami przyczynowymi a miernikami efektów przez analizę rezultatów uzyskanych w odpowiednim czasie. Technika analizy regresji jest odpowiednia do wykrycia tych związków, a zatem do wprowadzania poprawek do systemu.

W fazie siódmej małe i średnie przedsiębiorstwa muszą zaprojektować infrastrukturę informacyjną i komunikacyjną, która będzie zdolna do dostarczania danych do obliczenia mierników, ich przetworzenia oraz komunikowania. Jest to jedna z głównych barier powstrzymująca MSP przed posiadaniem odpowiedniego systemu pomiaru dokonań. W procesie optymalizowania uzyskiwania mierników dokonań wykorzystywane są komputery.

Wyniki fazy trzeciej i piątej metodologii PMS-IRIS definiują funkcjonalność i wymagania dotyczące danych infrastruktury technologicznej. Modele rozwinięte w fazie piątej ułatwiają identyfikację baz danych, które zawierają dane i informacje niezbędne do obliczenia mierników.

Metodologia PMS-IRIS zawiera infrastrukturę informacyjną i komunikacyjną zaproponowaną przez Chalmetę i Grangela (2005) i jest systemem zintegrowanych komponentów, które są kombinacją różnych technologii. Budowa infrastruktury rozpoczyna się od stworzenia hurtowni danych, która zbierać będzie informacje niezbędne do obliczenia mierników. Dane te pochodzą mogą z różnych operacyjnych lub decyzyjnych biznesowych systemów komputerowych, takich jak planowanie zasobów przedsiębiorstwa (ERP), zarządzanie relacjami z klientem (CRM) czy system zarządzania łańcuchem dostaw. W przypadku małych i średnich przedsiębiorstw najważniejszym źródłem danych są systemy ERP, które są złożonym, ale i elastycznym rozwiązaniem, łatwo je zintegrować z innymi systemami, jak również mogą być rozszerzone o funkcjonalności systemów pomiaru dokonań. Ze względu na brak dopasowania lub brak stosowania przez MSP systemów informatycznych budowa hurtowni danych wymagać może różnego rodzaju narzędzi ujednolicających format danych.

Większość MSP ma aplikacje i oprogramowanie komputerowe, takie jak ERP, stosowane do codziennej działalności operacyjnej, ale niewiele ma systemy kontroli zarządczej. Często podmioty te wykorzystują program Excel zamiast systemów rzeczywistego wspierania decyzji, przy czym należy podkreślić, że program ten może zapewniać funkcjonalność wymaganą w mniejszych podmiotach. Posiadają również niekompatybilne narzędzia IT, które nie pozwalają na wykonanie spójnego raportowania.

Faza ósma dotyczy zasobów ludzkich. Ludzie w przedsiębiorstwie są nadrzędni dla każdej strategii biznesowej i determinują osiągnięcie sukcesu lub porażki systemu pomiaru dokonań. Celem tej fazy jest zapewnienie, że wszyscy członkowie organizacji są zaznajomieni z projektem systemu pomiaru dokonań. Zarówno menedżerowie, jak i pracownicy muszą zrozumieć i zaakceptować strategiczne wartości biznesowe projektu systemu pomiaru dokonań. Muszą być świadomi, że system pomiaru dokonań to nie tylko strategia technologiczna (produkcji), lecz raczej strategia biznesowa, co jest niezbędne do osiągnięcia sukcesu przez poszczególne działy i organizację jako całość. Zasoby ludzkie muszą być zaangażowane na każdym etapie projektu, od definicji strategii do definicji mierników. Zwiększy to szansę na zakończenie projektu sukcesem, jako że niechęć do zmiany będzie zrównoważona przez zainteresowanie adaptowaniem nowego systemu, przy którego powstawaniu pracownicy brali czynny udział. Faza ta pozwala na uniknięcie trudności w postaci braków w komunikacji i nieposiadaniu kultury stosowania mierników pomiaru dokonań, jak również trudności w utrzymaniu kompetentnej, wykwalifikowanej kadry w organizacji i spersonalizowanego zarządu.

W fazie dziewiątej podejmowane są dwa różne działania: eksploatacja (wykorzystanie) systemu pomiaru dokonań (wizualizacja dokonań i decyzji) i zarządzanie swoim rozwojem. Funkcjonowanie systemu pomiaru dokonań jest poddawane analizie. Dostarczone informacje pozwalają na zbadanie poprawności podjętych decyzji oraz wskazanie obszarów wymagających poprawy. Z tego powodu wartości docelowe zdefiniowane dla każdego z mierników muszą być porównane z otrzymanymi rezultatami. Mierniki, których wielkości nie spełniają założonych planów, reprezentują cele, które nie zostały wypełnione, co również dowodzi poprawności podjętych decyzji związanych z realizacją celów. Plany działań pokrywają różne obszary organizacji, tak aby zapewnić spełnienie celów, które zostały zaproponowane. Mogą wpływać na przedefiniowanie strategii przedsiębiorstwa, przeprojektowanie procesów biznesowych czy też reorganizację zasobów ludzkich. Jednakowoż w odniesieniu do zarządzania rozwojem system pomiaru dokonań powinien być sprawdzany i oceniany na regularnych zasadach przez monitorowanie systemu w czasie rzeczywistym, a następnie doskonalony aż do osiągnięcia pożądanego wydajności.

Podsumowując, należy podkreślić, że pomimo swoich ograniczeń małe i średnie przedsiębiorstwa potrzebują stosować system pomiaru dokonań do wspierania podejmowania decyzji. Istniejące metodologie są bardziej skupione na

problemach dotyczących dużych podmiotów, stąd też nie w pełni reprezentują rozwiązania odpowiednie do potrzeb MSP. Metodologia PMS-IRIS implementacji systemu pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach pozwala na poddanie strategii ciągłej ocenie i przeprojektowaniu, wraz z wynikającą poprawą konkurencyjności i zarządzania.

Głównym wkładem metodologii PMS-IRIS w rozwój wiedzy o pomiarze dokonań jest synteza i ulepszenie różnych istniejących rozwiązań (metodyk oraz ram koncepcyjnych), dzięki uwzględnieniu aspektów, które zostały skutecznie zastosowane w obszarze integracji przedsiębiorstwa, ale zostały zaniedbane w większości dostępnych koncepcji. Te funkcjonalności zawierają ulepszanie procesów, wprowadzenie aspektu technologicznego, weryfikację modelu czy podkreślenie wpływu czynnika ludzkiego na sukces projektu. Skuteczna implementacja systemu pomiaru dokonań wymaga uwzględnienia w kulturze organizacyjnej i zdolnościach przetwarzania oraz interpretacji informacji. Przed procesem implementacji członkowie organizacji powinni zostać przeszkoleni w ewaluacji dokonań.

Pomimo iż MSP mają systemy informatyczne, to nie są one wykorzystywane przy formułowaniu celów długoterminowych. Małe i średnie przedsiębiorstwa powinny być zachęcane do szerszego wykorzystywania zbieranych danych, niż tylko do prowadzenia bieżącej działalności operacyjnej.

3.3. Porównanie wybranych charakterystyk systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Podsumowując zestawienie modeli systemów pomiaru dokonań zaprezentowane w podrozdziale 3.2, należy podkreślić dużą różnorodność podejść autorów do uwzględnienia cech charakterystycznych MSP odróżniających te podmioty od firm dużych. W tabeli 3.8 zestawiono zalety i wady modeli systemów pomiaru dokonań specyficznych dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Podsumowując, największym problemem jest niska aplikowalność tych modeli do rzeczywistości gospodarczej. Z jednej strony wymagają one upowszechnienia założeń, jak również potwierdzenia w praktyce, z drugiej strony – dostosowane są do charakterystyk wynikających z wielkości tych podmiotów, co decyduje o ich mocnej stronie i przewadze w stosunku do uniwersalnych modeli. Mimo wypracowania modeli i ram koncepcyjnych systemów specyficznych dla

MSP wciąż jest ich mało w porównaniu z liczbą firm, nie potwierdzono również, by w pełni satysfakcjonowały użytkowników, z czego wynika potrzeba poszukiwania jeszcze lepszych i bardziej odpowiadających warunkom MSP w przyszłości (por. Chalmeta i in. 2012; Garengo i in. 2007; Sousa, Aspinwall 2010).

Tabela 3.8. Mocne i słabe strony modeli oraz ram koncepcyjnych systemów pomiaru dokonań specyficznych dla małych i średnich przedsiębiorstw

Model/autorzy	Silne strony	Słabe strony
modele specyficzne dla małych i średnich przedsiębiorstw		
Organizacyjny pomiar dokonań (Chennell i in. 2000)	model jest ustrukturyzowany na łatwo identyfikowalnych poziomach	cele nie są wyraźnie zdefiniowane; zaproponowany system jest w fazie rozpowszechniania i wymaga przeprowadzenia szczegółowych badań
Poprawa kontroli przez efektywny pomiar dokonań (Hudson i in. 2001)	model, który jest dobrze zdefiniowany i łatwy do aplikacji dzięki zrozumieniu wielokrotnego i narastającego (stopniowego) procesu	przeprowadzono nieliczne testy modelu, który został opracowany tylko dla organizacji w sektorze produkcyjnym
Teoria i praktyka systemów pomiaru dokonań w MSP (Hudson i in. 2001)	łatwa identyfikacja charakterystyk i kluczowych wymiarów dokonań	model ze zbyt strategicznym podejściem, które wymaga zastosowania dużej liczby zasobów
Zintegrowany pomiar dokonań dla małych firm (Laitinen 1996, 2002)	koncepcyjnie jest to model łatwy do implementacji	brakuje zdefiniowania metodologii stosowania; duże znaczenie dla zasadności implementacji ma typ organizacji; nie bierze pod uwagę powiązania pomiędzy przyjmowanymi miernikami a strategią; nie są również brani pod uwagę interesariusze
Adaptacja zrównoważonej karty wyników dla MSP (Davig i in. 2004)	dobrze zdefiniowana i sprawdzona metodologia pracy oparta na zrównoważonej karcie wyników	model zdefiniowany z oczywistymi ograniczeniami, takimi jak liczba pracowników w MSP; zaproponowane mierniki w dużej mierze zależą od strategii firm
Zrównoważona karta wyników dla MSP nienastawionych na zysk (Manville 2007)	model oparty na zrównoważonej karcie wyników ze zdefiniowaną i przetestowaną metodologią	model, który został przetestowany tylko na przedsiębiorstwach sektora usług; statyczny model, który nie uwzględnia zmian w strukturze firm i jest ograniczony do czterech perspektyw
Mierzenie dokonań MSP (Chong 2008)	aktualny i wiarygodny model, w ramach którego stosuje się metody wielokrotnego zbierania danych; bierze pod uwagę zarówno mierniki finansowe, jak i niefinansowe	przeprowadzono nieliczne testy modelu, a ich rezultaty są trudne do uogólnienia, ponieważ zawiera bardziej sugestie dotyczące implementacji niż ich wytyczne
System pomiaru dokonań IRIS (Grupy Integracji i Reengineeringu) (Chalmeta i in. 2012)	model pozwala na podporządkowanie strategii ciągłej ewaluacji i przeprojektowywaniu, co korzystnie wpływa na konkurencyjność przedsiębiorstwa oraz efektywność zarządzania; stanowi syntezę i ulepszenie sprawdzonych metodologii	wymaga wcześniejszego przeszkolenia wszystkich pracowników w zakresie ewaluacji dokonań; metodologia wprowadzona tylko w 22 firmach sektora MSP

Źródło: opracowanie własne na podstawie Chalmeta i in. (2012, s. 721–722).

Garengo i in. (2005, s. 30–36) określili następujące główne wymiary charakteryzujące współczesne modele systemów pomiaru dokonań (w większości wpro-

wadzone w drugiej połowie lat 80. XX w.), z uwzględnieniem specyfiki małych i średnich przedsiębiorstw:

1. Dopasowanie strategii – system pomiaru dokonań musi być zaprojektowany i zaimplementowany zgodnie z biznesową strategią przedsiębiorstwa, aby powiązać strategię z celami funkcji, grup ludzi oraz poszczególnych pracowników, jak również z aspektami operacyjnymi. Szczególnie ważne jest to w MSP, gdzie często pierwszym krokiem będzie zdefiniowanie strategii.
2. Rozwój strategii – mierniki dokonań są pomocne przy kontroli aktualności strategii i jej dopasowania do zmieniającego się otoczenia oraz przedsiębiorstwa. Wskazują, czy obrana ścieżka jest właściwa do realizacji celów strategicznych, a także czy prowadzone działania i procesy są efektywne.
3. Skupienie na interesariuszach – systemy pomiaru dokonań biorą pod uwagę potrzeby różnych grup interesariuszy, co wyrażone jest w koncepcji zrównoważonego rozwoju.
4. Zrównoważenie – tradycyjne systemy pomiaru dokonań skupione były na wynikach finansowych, ale podejście to uzupełnione zostało o zrównoważone i zbilansowane spojrzenie na dokonania przedsiębiorstwa, co wymagało uwzględnienia w pomiarze perspektyw niefinansowych. W MSP pomiar dotyczy zazwyczaj aspektów operacyjnych i finansowych, które uzupełniane są o inne, dające szerszy obraz firmy. Większa uwaga poświęcana jest również wymiarowi strategicznemu, co wiąże procesy podejmowania decyzji z celami strategicznymi.
5. Dynamiczna adaptacja – system pomiaru dokonań powinien zawierać systemy do przeglądu mierników i celów, co pozwoli na adaptację systemu pomiaru dokonań do zmian w kontekście zewnętrznym i wewnętrznym oraz na systematyczną ocenę strategii przedsiębiorstwa w celu wsparcia ciągłego doskonalenia.
6. Orientacja procesowa – zarządzanie procesami staje się częścią języka i działań wielu organizacji. Wskazuje się, że należy objąć pomiarem dokonania procesy biznesowe, ponieważ mają one bezpośredni wpływ na satysfakcję interesariuszy. Procesowo zorientowany pomiar dokonań pozwala na głęboką analizę wpływu tych procesów na wartość dodaną przedsiębiorstwa, jak również promuje wykorzystanie pomiaru dokonań jako ważnego wsparcia w procesie podejmowania decyzji. Wzrastająca uwaga wobec zarządzania procesami jest bardzo ważna dla MSP. Systemy pomiaru dokonań oparte na

procesach biznesowych mogą dostarczać informacji, które pozwolą firmie na bardziej proaktywne spełnianie oczekiwań interesariuszy.

7. **Głębokość i szerokość** – głębokość systemu pomiaru dokonań to poziom szczegółowości stosowania mierników dokonań, szerokość systemu odnosi się do zakresu działalności zawartych w systemie pomiaru dokonań. Wskazuje się, że MSP nie powinny stosować głębokich systemów pomiaru dokonań, gdyż utrudnia to koncentrację na kilku celach oraz powoduje wydłużenie czasu implementacji systemu. MSP powinny stosować systemy skupione na szerokości, co pozwala na zbudowanie prostego modelu i zintegrowanego podejścia do ładu korporacyjnego.
8. **Związek przyczynowy** – na dokonania wpływ ma duża liczba czynników charakteryzująca zmienne otoczenie. Zrozumienie relacji między rezultatami (wynikami) a determinantami pozwala na otrzymanie okresowego sprzężenia zwrotnego dotyczącego stosowanych mierników i stopniowych zmian. Może to być bardzo pomocne przy poprawie procesów w MSP, gdzie stopniowe zmiany są z reguły preferowane względem zmian radykalnych.
9. **Przejrzystość i prostota** – charakterystyki te są decydujące dla udanej implementacji systemu pomiaru dokonań i jego pomyślnego stosowania w przedsiębiorstwie. Dotyczą one takich składników jak: jasne określenie i komunikacja ustalonych celów, ostrożna selekcja mierników, jasna definicja mierników, precyzyjne określenie sposobu pomiaru, korzystanie z relacji zamiast wielkości absolutnych czy wskazanie sposobu prezentacji informacji. MSP wymagają prostego systemu pomiaru dokonań, który da zarządowi skoncentrowaną, jasną i przydatną informację, co wymaga, aby liczba mierników była ograniczona.

W tabeli 3.9 zamieszczono zestawienie wybranych charakterystyk opisujących modele pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw, opisane szerzej w punkcie 3.2.

Tabela 3.9. Wybrane charakterystyki systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw

Model	Autorzy	Charakterystyki									
		strategiczne ukierunkowanie	rozwoj strategii	skupienie się na interesariuszach	zrównoważenie	dynamiczna adaptacja	orientacja procesowa	głębokość	szerokość	związek przyczynowy	przejrzystość i prostota
Organizacyjny pomiar dokonań	Chennell i in. (2000)	○		●	●		●	●	●		○
Poprawa kontroli przez efektywny pomiar dokonań	Hudson i in. (2001)	●	●		○	○			●	○	○
Współczesny system pomiaru dokonań w MSP	Hudson (2003)	●	●	●	●	●		○	●	○	●
Adaptacja zrównoważonej karty wyników dla MSP	Davig i in. (2004)	●	○		●			○	○	○	●
Zrównoważona karta wyników dla MSP nienastawionych na zysk	Manville (2007)	○		○	●				●	○	○
Mierzenie dokonań MSP – podejście w teorii ugruntowanej	Chong (2008)	○		○	●					○	●
Zintegrowane podejście do pomiaru dokonań w MSP	Taticchi i in. (2008)	○	○		●	●	○		○	○	○
Ramy koncepcyjne pomiaru dokonań w MSP	Cocca, Alberti (2010)	●	●	●	●	●	●	○	●	●	●
Kołowa metodologia – zrównoważonej karty wyników MSP	Garengo, Biazzo (2012)	●	●		○	●			●	●	●
System pomiaru dokonań IRIS	Chalmeta i in. (2012)	●	●	○	●	●	●	●	●	●	○

● całkowicie obecna charakterystyka, ○ częściowo obecna charakterystyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie podanej literatury.

Najczęściej występującą w ramach wybranych systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw charakterystyką opisującą te systemy było zrównoważenie. Cecha ta jest najistotniejsza od momentu powstania koncepcji zrównoważonej karty dokonań Kaplana i Nortona. Wszystkie modele, choć w różnym stopniu, odzwierciedlały strategiczne ukierunkowanie prowadzonego pomiaru dokonań, przy czym tylko część koncepcji uwzględniała wpływ pomiaru dokonań na przedefiniowanie strategii przedsiębiorstwa. Kolejną specyfiką uwzględnioną we wszystkich koncepcjach były przejrzystość i prostota, związane z przekazywaniem potrzeby i zasad pomiaru dokonań członkom przedsiębiorstwa w zrozumiały i przejrzysty sposób. Warto odnotowania jest również, iż prawie

wszystkie modele opisywały związki przyczynowe między dokonaniem a ich determinantami, co pozwala na lepsze dopasowanie stosowanych mierników dokonań do potrzeb przedsiębiorstwa, z zastrzeżeniem, iż w większości modeli problem ten został zasygnalizowany, ale w niewystarczający sposób opisany i rozwiązany.

Zaprezentowane koncepcje miały też zauważalne braki w zakresie najważniejszych charakterystyk. Do najbardziej zauważalnych, a jednocześnie odczuwalnych przy efektach praktycznej implementacji koncepcji należy nieuwzględnienie perspektywy wszystkich głównych interesariuszy przedsiębiorstwa podczas wprowadzania i stosowania systemu pomiaru dokonań, jak również zbyt niska świadomość potrzeby ciągłego ulepszania systemu przy uwzględnieniu wyników jego stosowania. Przegląd i kontrola dokonań pozwalają na dostosowanie systemu pomiaru dokonań do zmieniających się warunków otoczenia oraz zmian samego przedsiębiorstwa.

W tabeli 3.10 zestawiono typy budowy wybranych systemów pomiaru dokonań¹.

Tabela 3.10. Typy budowy systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw

Model	Autorzy	Pionowa budowa	Horyzontalna budowa	Zrównoważony typ
Organizacyjny pomiar dokonań	Chennell i in. (2000)		●	●
Poprawa kontroli przez efektywny pomiar dokonań	Hudson i in. (2001)		○	●
Współczesny system pomiaru dokonań w MSP	Hudson (2003)		●	●
Adaptacja zrównoważonej karty wyników dla MSP	Davig i in. (2004)	○	○	●
Zrównoważona karta wyników dla MSP nienastawionych na zysk	Manville (2007)		○	●
Mierzenie dokonań MSP – podejście w teorii ugruntowanej (<i>grounded theory approach</i>)	Chong (2008)	●		●
Zintegrowane podejście do pomiaru dokonań w MSP	Taticchi i in. (2008)	○	●	●
Ramy koncepcyjne pomiaru dokonań w MSP	Cocca, Alberti (2010)		●	●
Kołowa metodologia zrównoważonej karty wyników MSP	Garengo, Biazzo (2012)		●	●
System pomiaru dokonań IRIS	Chalmeta i in. (2012)		●	●

● całkowicie obecny typ, ○ częściowo obecny typ

Źródło: opracowanie własne na podstawie przedstawionej literatury.

¹ Typy budowy systemów pomiaru dokonań zostały szerzej omówione w podrozdziale 1.4.

Wyniki potwierdzają wcześniejszy wniosek o wyjątkowo dużym znaczeniu zrównoważonego charakteru systemów pomiaru dokonań, także w kontekście typów budowy tych systemów. Ważne dla autorów było zbalansowanie różnych perspektyw o strategicznym znaczeniu dla przedsiębiorstw, co wpływa również na dobór stosowanego zestawu mierników dokonań. Warto podkreślić, że większość przebadanych systemów cechowała się również horyzontalnym typem budowy, co związane było z uwzględnieniem łańcucha wartości przedsiębiorstw obejmującego także dostawców i klientów. Systemy pomiaru dokonań dla MSP z reguły nie miały jednak budowy wertykalnej, perspektywa finansowa była tylko jedną z kilku uwzględnianych perspektyw pomiaru. Wynika to z prostszej i mniej rozbudowanej struktury organizacyjnej tych podmiotów.

3.4. Ocena wpływu systemów pomiaru dokonań na wyniki finansowe przedsiębiorstw w świetle dotychczasowych badań

Systemy pomiaru dokonań są stosowane w przedsiębiorstwach w celu osiągnięcia poprawy efektywności prowadzonej działalności gospodarczej. Wyniki badań dotyczących wpływu pomiaru dokonań na wyniki finansowe przedsiębiorstw są niejednoznaczne, często wręcz sprzeczne (Franco-Santos i in. 2012, s. 96; Waal, Kourtit 2013, s. 447–448; Koufteros i in. 2014, s. 315). Część autorów wskazuje na pozytywną korelację stosowania systemu pomiaru dokonań i osiągniętych wyników finansowych, inni autorzy doszli do wniosków o negatywnej korelacji, zaś w wyniku pozostałych badań wykazano mieszane wnioski na temat efektywności tych systemów, także w postaci braku możliwości obliczenia siły i kierunku korelacji. W tabeli 3.11 przedstawiono wnioski płynące z efektów wybranych badań.

Tabela 3.11. Wpływ pomiaru dokonań na wyniki finansowe – wnioski z wybranych badań

Wyniki	Badanie	Typ wpływu	Zbiór danych	Poziom analizy
System pomiaru dokonań ma pozytywny wpływ na dokonania finansowe	Banker i in. (2000)	+	badanie archiwalne (18 hoteli)	jednostka biznesowa
	Crabtree, DeBusk (2008)	+	badanie i archiwa (107 menedżerów, członków IMA)	organizacja
	Cruz i in. (2011)	+	case study (kapitałowe joint venture, 39 wpółstrukturalizowanych wywiadów i 11 innych)	organizacja
	Davis, Albright (2004)	+	projekt quasi-eksperymentalny (2 dywizje, 9 filii)	jednostka biznesowa
	Ittner, Larcker (1998)	+	badanie archiwalne (1 firma)	jednostka biznesowa

Wyniki	Badanie	Typ wpływu	Zbiór danych	Poziom analizy
Brak lub bardzo słaby związek (pozytywny lub negatywny) pomiędzy systemami pomiaru dokonań a dokonaniami finansowymi	Hassab Elnaby i in. (2005)	-	badanie archiwalne (91 firm)	organizacja
	Ittner i in. (2003)	-	ankieta (140 zarządzających)	organizacja
	Said i in. (2003)	-	badanie archiwalne (91 firm)	organizacja
Badania, których wyniki prowadzą do mieszanych wniosków co do tego związku	Braam, Nijssen (2004)	+/-	ankieta (41 firm sektora b2b)	organizacja
	Griffith, Neely (2009)	+/-	quasi-eksperyment (2 dywizje z 156 filiami (odnogami) i 121 filii 1 firmy)	jednostka biznesowa
	Ittner, Larcker (1997)	+/-	ankieta (249 firm) i wywiady (44 firmy)	organizacja
	Kihn (2007)	+/-	ankieta i badanie archiwalne (36 odpowiedzi)	jednostka biznesowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie Franco-Santos i in. (2012, s. 90, 96, 101–116).

Ittner i Larcker (1997) w wyniku przeprowadzonych badań empirycznych doszli do mieszanych wniosków co do powiązania dokonań przedsiębiorstw z posiadaniem praktyk kontroli strategicznej i strategii rozwoju, przy czym wyniki różniły się w zależności od sektora i kraju badania. Ci sami autorzy (Ittner, Larcker 1998) przeprowadzili także badanie korelacji mierników satysfakcji klientów firmy telekomunikacyjnej z osiąganymi przez tę firmę wynikami finansowymi, czym potwierdzili korzyści ze stosowania mierników niefinansowych w pomiarze dokonań. Banker i in. (2000) w wyniku przeprowadzonego badania stwierdzili, że niefinansowe mierniki satysfakcji klientów są zauważalnie związane z przyszłymi dokonaniami finansowymi przedsiębiorstwa, jak również zawierają dodatkowe informacje nieodzwierciedlone w przeszłościowych miernikach finansowych. Także Davis i Albright (2004) na podstawie prowadzonych prac badawczych wyciągnęli wnioski o pozytywnym wpływie stosowania mierników niefinansowych na wyniki finansowe przedsiębiorstwa, przy czym badaniem objęte były firmy stosujące koncepcję zrównoważonej karty wyników zestawione z firmami stosującymi jedynie finansowe mierniki dokonań. Kihn (2007) w oparciu o przeprowadzone badania wyciągnęła wnioski o negatywnym wpływie stosowania mierników niefinansowych na krótkoterminowe wskaźniki rentowności, ale nie wyklucza ona pozytywnej korelacji w długim terminie. Braam i Nijssen (2004) w efekcie analizy empirycznych danych pochodzących z holenderskich firm stwierdzili pozytywną zależność między stosowaniem zrównoważonej karty wyników powiązanej ze strategią przedsiębiorstwa a całościowymi dokonaniami przedsiębiorstwa, chociaż negatywną korelację odnotowano dla związku

między strategiczną kartą wyników zorientowaną na dokonania a osiąganymi przez przedsiębiorstwo wynikami. Koufteros i in. (2014) potwierdzili pozytywny wpływ interaktywnego i diagnostycznego stosowania pomiaru dokonań na wyniki przedsiębiorstw.

Orlitzky i in. (2003) potwierdzili pozytywny związek między wynikami w zakresie zrównoważonego rozwoju a wynikami finansowymi na podstawie przeprowadzonej metaanalizy, biorącej pod uwagę 30 lat badań w tym zakresie. Laisakorn i Rompho (2014) przeprowadzili ankietę wśród 101 tajlandzkich firm w celu potwierdzenia zależności pomiędzy miernikami finansowymi a charakterystykami systemów zarządzania ryzykiem i pomiaru dokonań, a w wyniku badania korelacji potwierdzili istnienie pozytywnej zależności pomiędzy właściwie działającymi systemami, chociaż zależność pomiędzy systemem pomiaru dokonań a wynikami finansowymi jest słaba.

Steigenberger (2014, s. 46) wskazuje, że pomimo szerokiej metodologicznej dyskusji zarządzanie strategiczne cierpiało przez dekady z powodu fundamentalnego problemu z wyborem właściwych mierników dokonań, ponieważ mierniki stosowane w badaniach empirycznych skupiają się jedynie na jednym lub kilku aspektach dokonań przedsiębiorstwa. Co więcej, istnieje również problem z identyfikacją grupy interesariuszy, których pomiar dotyczy. Zdolność przedsiębiorstwa do kreowania wartości nie może być zbadana przez mierniki wychwytyjące wartość przeznaczoną dla konkretnej, określonej grupy interesariuszy (Steigenberger 2014, s. 54).

Steigenberger (2014, s. 48–50) na podstawie metaanalizy 107 badań (obejmujących i pokrywających 153 związki między dokonaniami a zasobami oraz obserwacje 53 547 przedsiębiorstw) potwierdził hipotezę mówiącą o statystycznie istotnej różnicy odnośnie do korelacji pomiędzy zmiennymi objaśniającymi i miernikami dokonań wychwytyjącymi przechwytywanie wartości przez danego interesariusza oraz tymi zmiennymi objaśniającymi a miernikami dokonań wychwytyjącymi kreowanie wartości firmy.

Endrikat i in. (2015), po przeprowadzeniu metaanalizy opartej na 40 badaniach ilościowych i 22 201 obserwacjach firm w różnych latach, dostarczyli dowodów na to, że współczesne systemy pomiaru dokonań pociągają za sobą pozytywne efekty w dokonaniach biznesowych, a związek ten uznał za heterogeniczny.

Poprawa biznesowych dokonań jest wskazywana jako najważniejszy cel systemów pomiaru dokonań (Godener, Soderquist 2004; Ittner i in. 2003; Koufte-

ros i in. 2014, s. 315). Następuje ona jednak zazwyczaj w dłuższej perspektywie czasowej. W teorii systemy pomiaru dokonań najpierw prowadzą do ulepszeń w zakresie dokonań operacyjnych (wydajności operacyjnej), a dopiero później do poprawy dokonań finansowych (Crabtree, DeBusk 2008; Said i in. 2003). Podkreśla się również, że systemy pomiaru dokonań mogą potrzebować czasu, aby uwidoczniły się ich pozytywne efekty wpływu na dokonania (różni autorzy za: Endrikat i in. 2015). Efekty te są szeroko pojmowane, wychodzą poza wąsko rozumianą poprawę wyników finansowych w postaci zysku, ale dotyczą również sfer niefinansowych. Garengo i in. (2005) oraz Hoque (2014) podkreślają wielowymiarowość pozytywnych efektów systemów pomiaru dokonań. Powoduje to duże trudności z analizą tych efektów. Wyniki prowadzonych badań dowodzą jednak, że organizacje wykorzystujące zrównoważone systemy pomiaru dokonań działalności jako narzędzia wspomagającego proces zarządzania uzyskują lepsze wyniki niż te, które ich nie stosują (por. Haffer 2011, s. 325).

W literaturze brakuje jednak badań tłumaczących wpływ stosowania systemów pomiaru dokonań na efektywność małych i średnich przedsiębiorstw, jak też satysfakcję z stosowania tych systemów (por. Ates i in. 2013, s. 38).

Podsumowanie

Przeprowadzony przegląd badań zagranicznych w zakresie podejść i modeli systemów pomiaru dokonań pozwolił zidentyfikować i zaprezentować wybrane koncepcje pomiaru dokonań specyficzne dla małych i średnich przedsiębiorstw. Koncepcje te następnie poddano ocenie użyteczności, przyjmując za podstawę takie charakterystyki jak: strategiczne ukierunkowanie, rozwój strategii, uwzględnianie celów interesariuszy, zrównoważenie, zdolność adaptacji, orientację procesową, głębokość, szerokość, związek przyczynowo-skutkowy oraz przejrzystość i prostotę. Założenia metodyczne projektów i modeli systemów pomiaru dokonań uzupełniono o przegląd badań dotyczących zależności pomiędzy stosowanymi systemami pomiaru dokonań a osiąganymi wynikami finansowymi. Tym samym zrealizowano czwarty cel szczegółowy i pozytywnie zweryfikowano hipotezę cząstkową mówiącą o tym, iż rozwiązania metodyczne wypracowane i zweryfikowane w świecie mają wartość poznawczą i użyteczność praktyczną w polskich przedsiębiorstwach.

Rozdział 4

Identyfikacja stosowanych rozwiązań w zakresie systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce

Wprowadzenie

Propozycja koncepcji systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw powinna być poprzedzona diagnozą rozwiązań w zakresie systemów obecnie stosowanych w polskich przedsiębiorstwach. W rozdziale czwartym weryfikuje się istotność charakterystycznych elementów systemu pomiaru dokonań w erze informacji, takich jak: powiązanie ze strategią przedsiębiorstwa, wykorzystywanie zestawu finansowych i niefinansowych wzajemnie powiązanych mierników w płaszczyźnie finansowej, klientów, procesów wewnętrznych, pracowników i innych istotnych płaszczyznach w podmiotach realizujących strategię zrównoważonego rozwoju, a także powiązanie z systemem motywacyjnym, wsparcia informatycznego i sposobu organizacji. Celem szczegółowym rozdziału jest diagnoza zakresu wykorzystania, usystematyzowania i formy przeprowadzania pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach.

4.1. Założenia metodyczne identyfikacji funkcjonujących systemów pomiaru dokonań

Pomiar dokonań w polskich MSP przeprowadzono na podstawie badania zrealizowanego w ramach grantu badawczego¹. Celem badania była identyfikacja stosowanych przez przedsiębiorstwa sektorów niefinansowych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań oraz ocena poziomu zaawansowania tych rozwiązań i ich zgodności z długoterminowym zarządzaniem przedsiębiorstwem. Ograniczenie badania do przedsiębiorstw sektora niefinansowego skutkowało wyeliminowaniem z ogółu polskich przedsiębiorstw tych, które prowadzą działalność w sekcjach A – rolnictwo, K – działalność finansowa i ubezpieczeniowa oraz w sekcjach związanych z prowadzeniem działalności nienastawionej na osiągnięcie zysku, tj. O – administracja publiczna, P – edukacja, R – kultura, rozrywka i rekreacja, S – pozostała działalność usługowa. Badanie ankietowe metodą CATI, dotyczące pomiaru dokonań stosowanego przez polskie przedsiębiorstwa sektora niefinansowego zatrudniające powyżej dziewięciu osób, przeprowadzone zostało dwukrotnie, w latach 2012 (przez firmę PBS) oraz 2014 (przez firmę 4P RM), na próbie 300 przedsiębiorstw każde (100 firm z trzech klas wielkości – małych, średnich i dużych). W celu zapewnienia reprezentatywności przeprowadzonego badania opracowane zostały wagi analityczne, pozwalające odnieść wyniki do ogółu polskich przedsiębiorstw. Dobrana próba była reprezentatywna ze względu na sekcję PKD w obrębie każdej z klas wielkości firm. W badaniu nie uwzględniono przedsiębiorstw mikro, zatrudniających nie więcej niż dziewięć osób, ze względu na ich znaczną liczbę, która uniemożliwia dobranie reprezentatywnej grupy badawczej, jak również ze względu na założenie, iż podmioty te prowadzą pomiar dokonań w mocno ograniczonym zakresie. Istotna była również duża liczba, w tej grupie przedsiębiorstw, osób samozatrudnionych, prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, które często wykonują pracę noszącą znamiona pracy zleconej, na etacie.

Identyfikacja stosowanych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań została przeprowadzona na grupie firm małych i średnich. W tabeli 4.1 zamieszczono charakterystyki przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu.

¹ Grant badawczy pod tytułem „Kluczowe indykatory osiągnięć w zarządzaniu wynikami przedsiębiorstw” pod kierownictwem prof. dr hab. Wandy Skoczylas w latach 2011–2015, nr wniosku N N115 436640, Umowa nr 4366/B/H03/2011/40.

Tabela 4.1. Charakterystyka próby badawczej

Cechy		2012		2014	
		małe	średnie	małe	średnie
Sekcja PKD					
1	przemysł: sekcje B, C, D, E	31	48	30	47
2	budownictwo: sekcja F	15	12	16	12
3	handel i naprawa: sekcja G	30	20	29	19
4	transport i gospodarka magazynowa: sekcja H	5	4	5	5
5	usługi I: sekcje I, J	8	4	8	4
6	usługi II: sekcje L, M, N	11	12	12	13
Stanowisko respondenta					
1	członek/przedstawiciel zarządu/właściciel	53	25	24	15
2	menedżer średniego szczebla	9	12	26	26
3	specjalista ds. controllingu	1	12	2	10
4	inny: główny księgowy	28	39	11	13
5	inny: dyrektor operacyjny działu sprzedaży/handlu/ finansowy	5	9	9	9
6	inny	4	3	28	27
Od kiedy firma prowadzi działalność?					
1	do 1 roku	2	0	1	1
2	1–3 lata	1	1	1	1
3	4–5 lat	1	0		1
4	6–10 lat	7	3	11	4
5	10 lat i więcej	89	96	87	93
6	trudno powiedzieć	0	0	0	0
Źródło pochodzenia kapitału					
1	polski prywatny	78	68	77	62
2	polski państwowy	17	14	10	23
3	zagraniczny	0	11	7	7
4	mieszany	5	7	6	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Sektory reprezentowane były w sposób jak najbardziej odzwierciedlający ich realny udział w danych grupach przedsiębiorstw, stąd też w obu badaniach uzyskano bardzo zbliżone rozkłady odpowiedzi wśród firm małych i średnich. Respondentami były osoby zorientowane w problemie pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach – członkowie zarządu, właściciele, menedżerowie średniego szczebla, dyrektorzy finansowi, główni księgowi i inni. Zdecydowana większość przebadanych przedsiębiorstw istniała w momencie badania 10 lat i dłużej, co świadczyło o ugruntowanej pozycji rynkowej. W zakresie źródeł pochodzenia kapitału dominowały przedsiębiorstwa mające polskich prywatnych właścicieli.

W tabeli 4.2 przedstawiono podział firm z obu badań pod względem osiągniętych wyników finansowych.

Tabela 4.2. Wyniki finansowe badanych przedsiębiorstw

Wynik finansowy za ostatnie trzy lata:		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	strata przez trzy lata	2	5	4	1
2	zysk/strata	33	36	38	32
3	zysk przez trzy lata	65	59	58	67

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Przedsiębiorstwa w ramach badania zostały poproszone o odpowiedź na pytanie o wynik finansowy w ostatnich trzech latach obrotowych poprzedzających badanie, przy czym odpowiedzi uwzględniały warianty: zysk, strata, brak lub odmowa odpowiedzi. Liczba firm nie jest równa 100 w każdym z wierszy ze względu na niepełne dane cząstkowe. Podsumowując wyniki dla tego pytania, należy podkreślić, że większość przebadanych firm osiągnęła pozytywny wynik finansowy we wszystkich trzech latach.

4.2. Identyfikacja zakresu i przedmiotu prowadzonego pomiaru dokonań

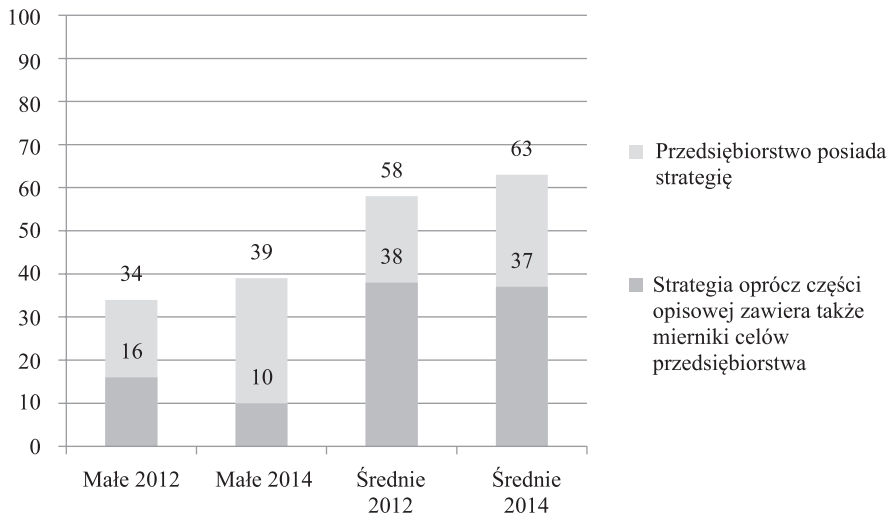
Skokan i in. (2013, s. 68) stwierdzili, że szczegółowa spisana strategia organizacji przekłada się pozytywnie na wybrane mierniki osiągnięć, a efekt ten został potwierdzony przez 80% mierników poddanych badaniu. Liczbę firm mających strategię oraz firm, których strategię oprócz części opisowej zawierały również mierniki celów przedsiębiorstwa, zaprezentowano w tabeli 4.3 i na rysunku 4.1.

Z przedstawionych odpowiedzi wynika, że firmy średnie znacznie częściej niż małe miały strategię rozwoju. Przedsiębiorstwa średnie dominowały również w zakresie uwzględniania w strategii mierzalnych celów, także spośród wszystkich firm mających strategię. Dowodzi to dużego znaczenia wpływu wielkości przedsiębiorstwa na fakt posiadania spisanej strategii rozwoju działalności.

Tabela 4.3. Firmy uczestniczące w badaniu i posiadające strategię rozwoju

		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
Czy firma ma strategię rozwoju?					
1	tak	34	39	58	63
2	nie	66	61	42	37
Czy strategia oprócz części opisowej zawiera także mierniki celów przedsiębiorstwa?					
1	tak, zawiera	16	10	38	37
2	nie, cele strategii są wyrażone tylko opisowo	18	29	20	26
Udział firm posiadających mierniki celów przedsiębiorstwa w grupie firm posiadających strategię rozwoju		47,1%	25,6%	65,5%	58,7%

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.



Rysunek 4.1. Posiadanie strategii i mierzalnych celów przez firmy objęte badaniem

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci biorący udział w badaniu zostali następnie zapytani o różne kwestie dotyczące rozwiązań w zakresie wykorzystywanego pomiaru dokonań. W tabeli 4.4 zestawiono odpowiedzi na temat rodzajów stosowanych mierników.

Tabela 4.4. Rodzaje stosowanych mierników

Jakiego rodzaju mierniki są stosowane w firmie?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	głównie lub wyłącznie finansowe	47	47	34	33
2	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	6	5	4	6
3	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	47	47	62	59
4	żadne	0	1	0	2

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Małe przedsiębiorstwa równie często odpowiadały, że stosują głównie lub wyłącznie mierniki finansowe lub zarówno mierniki finansowe, jak i niefinansowe. Firmy średnie częściej wskazywały, że stosują bardziej zrównoważone podejście w postaci wykorzystywania zarówno mierników finansowych, jak i niefinansowych. Jest to kolejne potwierdzenie, że wraz ze wzrostem firmy stosują bardziej zaawansowane rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań.

Kolejne pytanie dotyczyło szczebla, na jakim prowadzony jest pomiar w przedsiębiorstwie (zob. tab. 4.5).

Tabela 4.5. Szczebel pomiaru prowadzonego w przedsiębiorstwie

Na jakim szczeblu prowadzony jest pomiar?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	przedsiębiorstwa jako całości	78	87	82	77
2	jednostek organizacyjnych	23	12	31	30
3	poszczególnych pracowników	7	17	9	13

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzi nie sumują się, gdyż respondenci odpowiadali „tak” lub „nie” przy każdym z wariantów. W tabeli 4.5 zamieszczono odpowiedzi twierdzące. Odpowiedzi badanych firm cechowały się dużą zbieżnością, niezależnie od wielkości i roku badania. Zdecydowana większość firm prowadzi pomiar na poziomie przedsiębiorstwa jako całości, dużo mniejszym znaczeniem cechował się poziom jednostek organizacyjnych, przy czym ze zrozumiałych powodów, wynikających z wielkości, firmy średnie zauważalnie częściej wskazywały prowadzenie pomiaru na tym szczeblu. Pomiar na szczeblu poszczególnych pracowników prowadziły jedynie pojedyncze firmy. Przedsiębiorstwa zostały zapytane również o częstotliwość pomiaru na danych szczeblach w przypadku odpowiedzi twierdzących. Najczęstszą odpowiedzią był pomiar dokonywany raz w miesiącu, niezależnie

od poziomu pomiaru i wielkości firmy. Kolejnym wskazaniem był pomiar raz na kwartał oraz pomiar prowadzony w sposób ciągły.

Respondenci zostali poproszeni także o odpowiedź na pytanie dotyczące związków pomiędzy stosowanymi miernikami w kontekście powiązania i uporządkowania ich zbiorów (zob. tab. 4.6).

Tabela 4.6. Związek pomiędzy stosowanymi miernikami dokonań

Czy mierniki stosowane w Państwa przedsiębiorstwie tworzą:		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	zbiór niepowiązanych mierników finansowych	24	22	17	15
2	zbiór niepowiązanych mierników finansowych i niefinansowych	21	26	28	29
3	zbiór niepowiązanych mierników niefinansowych	6	3	0	6
4	uporządkowany system mierników finansowych	9	2	9	5
5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	19	13	23	14
6	nie wiem, trudno powiedzieć	21	34	23	31

Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej udzielaną odpowiedzią, oprócz braku konkretnego wskazania, był zbiór niepowiązanych mierników finansowych i niefinansowych. Przedsiębiorstwa małe i średnie różniły się między sobą drugą najczęściej udzielaną odpowiedzią. Firmy małe wskazywały zbiór niepowiązanych mierników finansowych, a firmy średnie – uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych. Po raz kolejny zatem potwierdza się teza o wyższej profesjonalizacji pomiaru wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstwa.

Kolejnym aspektem objętym badaniem były źródła stosowanych w przedsiębiorstwach mierników (zob. tab. 4.7).

Tabela 4.7. Sposób opracowania stosowanych mierników

Sposób opracowania stosowanych mierników		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	opracowanie własne	84	16	79	14
2	element własnego programu koncernu	41	46	59	48
3	element zakupionego programu komputerowego	35	64	27	50
4	propozycja menedżerów wyższego szczebla	47	46	60	37
5	standardowy benchmark	33	65	32	59
6	mierniki są zaczerpnięte z teorii	73	30	76	28
7	mierniki są zaczerpnięte z innych przedsiębiorstw	45	54	33	53
8	mierniki opracowane przez firmę zewnętrzną	20	87	15	72

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzi ankietowanych różniły się w znaczny sposób w zależności od roku badania, co jest ciekawym wnioskiem w kontekście zbliżonych odpowiedzi na poprzednie pytania w poszczególnych grupach wielkości, niezależnie od roku badania. W pierwszym badaniu z 2012 roku dla obu grup firm, najczęstszą odpowiedzią było opracowanie własne stosowanych mierników. W drugim zaś badaniu, z roku 2014, ankietowani najczęściej wskazywali opracowanie mierników przez firmę zewnętrzną. Co ciekawe, warianty najczęstsze w jednym badaniu były najrzadszymi w drugim. Do innych często wskazywanych sposobów opracowania stosowanych mierników należały: zaczerpnięcie mierników z teorii (w 2012 r.), standardowy benchmark (w 2014 r.), element własnego lub zakupionego programu komputerowego oraz propozycja menedżerów wyższego szczebla. Podsumowując, pochodzenie stosowanych mierników jest bardzo zróżnicowane, co sugeruje zainteresowanie przedsiębiorstw tematem i poszukiwanie najwłaściwszych mierników, jak najlepiej oddających procesy tworzenia wartości w przedsiębiorstwach.

Ankietowani zostali zapytani o powiązanie stosowanych mierników dokonań z systemami motywacyjnymi w swoich przedsiębiorstwach. Odpowiedzi zestawiono w tabeli 4.8.

Tabela 4.8. Powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi

Czy mierniki osiągnięć są powiązane z systemem motywacyjnym?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	47	50	28	37
2	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	35	28	46	34
3	Nie	18	22	26	29

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Małe przedsiębiorstwa najczęściej wskazywały powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym dla wszystkich pracowników. Wśród firm średnich przeważała odpowiedź o tym powiązaniu dla wybranych grup pracowników. Prawdopodobnie wynika to z różnic w wielkości zatrudnienia, co utrudnia procesy motywacyjne w średnich firmach, zatrudniających nawet kilka lub kilkanaście razy więcej pracowników niż firmy małe.

Temat mierników został podjęty w kolejnym pytaniu, w ramach którego respondenci wyrażali swoje zdanie na temat zgodności z podanymi stwierdzeniami dotyczącymi stosowanych mierników (zob. tab. 4.9).

Tabela 4.9. Zgodność respondentów z podanymi stwierdzeniami

Zgodność respondentów ze stwierdzeniami		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	mierniki są zgodne z celami strategicznymi firmy	92	94	95	94
2	mierniki mierzą osiągnięcia, na które mają wpływ osoby za nie odpowiedzialne	88	92	83	84
3	mierniki są podstawą podjęcia działań polepszających wyniki	88	85	92	86
4	mierniki są trudne w manipulacji	57	50	59	63
5	mierniki są łatwe w opisie i interpretacji, a więc pracownicy je rozumieją	73	89	75	87
6	menedżerowie wykorzystują mierniki, by szkolić pracowników, nie by ich karać	69	73	66	81

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Ankietowani z reguły zgadzali się z podanymi stwierdzeniami, każdy wariant uzyskał 50 twierdzących odpowiedzi, niezależnie od wielkości firm i roku badania. Największą zbieżnością respondenci wykazali się w przypadku stwierdzeń dotyczących zgodności mierników z celami strategicznymi, mierników jako podstawy podjęcia działań polepszających wyniki oraz faktu pomiaru osiągnięć, na które mają wpływ osoby za nie odpowiedzialne. Najrzadziej wskazywane było stwierdzenie o trudności manipulacji miernikami. Jest to niepokojące, jako że mierniki powinny w sposób jasny i rzetelny prezentować dokonania firmy, a ich wielkości nie mogą być dyskusyjne, gdyż uniemożliwiłoby to powiązanie ich z systemami motywacyjnymi.

Respondenci zostali poproszeni również o wskazanie wykorzystywanych w działalności gospodarczej systemów informatycznych wspierających zarządzanie i procesy podejmowania decyzji (zob. tab. 4.10).

Tabela 4.10. Systemy informatyczne w badanych przedsiębiorstwach

Jaki system informatyczny jest wykorzystywany w firmie?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	SAP (SAP Polska)	4	4	8	5
2	SYMFONIA (Sage Symfonia)	15	12	12	18
3	ComArch	7	14	9	13
4	TETA	2	0	3	2
5	własne autorskie	57	47	46	47
6	inne, jakie?	28	17	36	7
7	nie mamy	6	20	9	25
8	z czego: więcej niż 1	16	13	20	17

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Najczęściej przedsiębiorstwa wykorzystują własne, autorskie systemy informatyczne, stworzone specjalnie dla nich. Produkty uznanych producentów systemów informatycznych cieszyły się mniejszym uznaniem. Wynika to zapewne z wysokich kosztów zakupu licencji i kosztów dostosowania istniejących systemów do potrzeb zamawiających je przedsiębiorstw. Wolą one rozwiązania autorskie mniejszych firm, co obniża niezbędne nakłady kapitałowe na implementację tych systemów, jak również pozwala od początku na dostosowanie funkcjonalności tych systemów do potrzeb firmy. Wady tego podejścia zauważalne są dopiero przy szybkim rozwoju przedsiębiorstw wiążącym się z ich wzrostem, w tym ze zwiększeniem zapotrzebowania na przetworzone i właściwe informacje.

Respondenci zostali również poproszeni o ocenę zadowolenia z funkcjonującego systemu pomiaru dokonań w swoich przedsiębiorstwach (zob. tab. 4.11).

Tabela 4.11. Zadowolenie z systemu pomiaru dokonań w badanych przedsiębiorstwach

Warianty odpowiedzi		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	zdecydowanie tak	23	31	27	27
2	raczej tak	56	51	57	52
3	ani tak, ani nie	15	15	11	13
4	raczej nie	4	3	4	7
5	zdecydowanie nie	2	0	1	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Stanowcza większość, niezależnie od wielkości firmy, objętych badaniem odpowiedziała, że jest zdecydowanie zadowolona lub raczej zadowolona z funkcjonującego systemu pomiaru dokonań w obu badaniach. Wynika z tego, że polskie firmy stosujące pomiar dokonań są mało krytyczne wobec wykorzystywanych rozwiązań, co wynika z właściwego dopasowania tych rozwiązań do potrzeb informacyjnych przedsiębiorstw albo z braku świadomości potrzeb zmian w tym zakresie.

4.3. Stosowane mierniki i ich znaczenie w pomiarze dokonań

Duża część badania dotyczyła konkretnych mierników, ich stosowania i oceny przydatności przez respondentów. Perera i Baker (2007, s. 18) stwierdzili,

że 95% przebadanych przez nich małych i średnich firm mierzy dokonania regularnie, a jedynie 47% używa regularnie niefinansowych mierników dokonań. MSP w znacznie wyższym stopniu polegają na finansowych miernikach dokonań. Peljhan i in. (za: Buhovac, Groff 2012, s. 76) zauważyli na podstawie badania 323 słoweńskich przedsiębiorstw, że menedżerowie mikro i małych przedsiębiorstw uważają mierniki finansowe za ważniejsze od niefinansowych, a jedynie duże firmy wykorzystują zintegrowane systemy pomiaru dokonań.

Pierwsze pytanie w tej części dotyczyło stosowanych przez badane przedsiębiorstwa mierników finansowych. Liczbę twierdzących odpowiedzi zaprezentowano w tabeli 4.12.

Tabela 4.12. Mierniki finansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach

Mierniki finansowe		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	zysk netto	87	74	87	78
2	EBIT/EBITDA	12	11	38	25
3	przychody ze sprzedaży	84	65	92	70
4	rentowność	80	58	90	62
5	płynność finansowa	81	51	84	63
6	poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	66	28	67	41
7	ekonomiczna wartość dodana (EVA)	16	9	33	15
8	inne mierniki finansowe	4	6	15	7
9	żadne	0	1	1	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Do najczęściej stosowanych mierników finansowych należą: zysk netto, przychody ze sprzedaży, rentowność i płynność finansowa. Należą one do najbardziej znanych kategorii finansowych, w związku z czym częstotliwość ich stosowania w odpowiedziach ankietowanych nie jest zaskoczeniem. Dużo mniejszym zainteresowaniem cieszyły się nowoczesne kategorie oceny wyniku operacyjnego EBIT/EBITDA oraz ekonomiczna wartość dodana EVA.

Ankietowani odpowiadali również na pytanie o ważność wymienionych mierników w kontekście wykorzystania ich w zarządzaniu przedsiębiorstwem, gdzie 1 oznacza najmniej ważny, a 5 – najważniejszy miernik. Oceny przyznane przez respondentów zaprezentowano w tabeli 4.13.

Tabela 4.13. Statystyki dla mierników finansowych – znaczenie dla odpowiadających

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Małe 2012					
Zysk netto	87	4,28	4	5	0,81
EBIT/EBITDA	12	3,83	4	4	0,55
Przychody ze sprzedaży	84	4,42	5	5	0,8
Rentowność	80	4,14	4	5	0,89
Płynność finansowa	81	4,32	5	5	0,83
Poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	66	4,17	4	4	0,81
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	16	3,81	4	4	1,07
Średnie 2012					
Zysk netto	87	4,47	5	5	0,77
EBIT/EBITDA	38	4,16	4	5	0,87
Przychody ze sprzedaży	92	4,5	5	5	0,74
Rentowność	90	4,4	5	5	0,79
Płynność finansowa	84	4,32	5	5	0,89
Poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	67	4,16	4	5	0,97
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	33	3,85	4	4	0,82
Małe 2014					
Zysk netto	74	4,70	5	5	0,61
EBIT/EBITDA	11	3,36	3	3	1,12
Przychody ze sprzedaży	65	4,52	5	5	0,66
Rentowność	58	4,55	5	5	0,73
Płynność finansowa	51	4,16	4	5	0,99
Poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	28	4,25	4	5	0,80
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	9	4,22	4	5	0,83
Średnie 2014					
Zysk netto	78	4,40	5	5	0,92
EBIT/EBITDA	25	3,92	4	4	1,04
Przychody ze sprzedaży	70	4,63	5	5	0,64
Rentowność	62	4,35	5	5	0,77
Płynność finansowa	63	4,51	5	5	0,76
Poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia	41	4,24	5	5	1,07
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	15	4,00	4	4	0,76

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Statystyki opisowe obliczone na podstawie odpowiedzi respondentów wskazują, że najlepiej oceniane były mierniki najczęściej stosowane w praktyce tych przedsiębiorstw, czyli przychody ze sprzedaży, zysk netto, płynność i rentowność finansowa, które uzyskiwały najczęściej ocenę 5. Najniżej oceniane, przy średniej około 4, były mierniki najrzadziej stosowane – EBIT/EBITDA oraz EVA.

Ważnym elementem badania było pytanie dotyczące perspektyw niefinansowych pomiaru dokonań stosowanych przez badane przedsiębiorstwa, przy czym założono podział tych perspektyw zaproponowany przez R. Kaplana i D. Nortona, rozszerzając je o perspektywy związane z szeroko rozumianym zrównoważonym rozwojem, uwzględniającym potrzeby zewnętrznych interesariuszy przedsiębiorstwa oraz dbałość o środowisko. W tabeli 4.14 zestawiono odpowiedzi ankietowanych na to pytanie.

Tabela 4.14. Niefinansowe perspektywy pomiaru dokonań stosowane w badanych przedsiębiorstwach

Obszar pomiaru dokonań		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	klientów	70	44	57	41
2	działalności operacyjnej łącznie z innowacjami i serwisem	52	37	62	47
3	pracowników (uczenia się i rozwoju)	54	33	50	40
4	ochrony środowiska	21	15	20	26
5	działalności społecznej	15	6	9	13
6	inny obszar, który nie został wymieniony	3	2	4	4
7	firma nie prowadzi pomiarów w tych obszarach	11	27	9	17

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Największą popularnością cieszyła się perspektywa klientów, drugą co do częstości była perspektywa działalności operacyjnej (procesów wewnętrznych). Często wybierana była również perspektywa pracowników. Najmniej wskazań uzyskały perspektywy związane ze zrównoważonym rozwojem, co sugeruje, że polskie przedsiębiorstwa mają jeszcze niską świadomość potrzeby oceny swoich dokonań w kontekście wpływu na środowisko i społeczność lokalną.

Ankietowani zostali również zapytani o stosowane mierniki w zakresie perspektyw, które wskazali w poprzednim pytaniu. W tabeli 4.15 zestawiono odpowiedzi ankietowanych dotyczące stosowanych mierników w perspektywie klientów.

Tabela 4.15. Stosowane mierniki w perspektywie klientów

Mierniki		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
Ogółem		70	44	57	41
1	udział w rynku	40	19	36	26
2	lojalność klientów, np. liczba lub koszt	48	31	45	22
3	pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	57	30	51	24

Mierniki		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
4	rentowność klientów	35	15	41	19
5	zadowolenie/satysfakcja klientów	58	31	51	29
6	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	1	0	4	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Najczęściej stosowanymi miernikami w tej perspektywie były w kolejności: zadowolenie (satysfakcja) klientów, pozyskanie nowych klientów oraz lojalność klientów. W tabeli 4.16 zestawiono statystyki opisowe obliczone dla ocen przyznanych przez respondentów miernikom w perspektywie klientów.

Tabela 4.16. Oceny mierników w perspektywie klientów

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Małe 2012					
Udział w rynku	40	4,13	4	5	0,88
Lojalność klientów, np. liczba lub koszt	48	4,38	4,5	5	0,73
Pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	57	4,47	5	5	0,73
Rentowność klientów	35	4,34	4	5	0,73
Zadowolenie/satysfakcja klientów	58	4,67	5	5	0,54
Średnie 2012					
Udział w rynku	36	4,22	4	5	0,83
Lojalność klientów, np. liczba lub koszt	45	4,36	4	4	0,61
Pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	51	4,59	5	5	0,54
Rentowność klientów	41	4,02	4	4	0,94
Zadowolenie/satysfakcja klientów	51	4,76	5	5	0,43
Małe 2014					
Udział w rynku	19	3,79	4	4	1,08
Lojalność klientów, np. liczba lub koszt	31	4,29	4	5	0,78
Pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	30	4,57	5	5	0,63
Rentowność klientów	15	4,27	4	4	0,70
Zadowolenie/satysfakcja klientów	31	4,61	5	5	0,72
Średnie 2014					
Udział w rynku	26	4,08	4,5	5	1,09
Lojalność klientów, np. liczba lub koszt	22	4,41	5	5	0,96
Pozyskanie nowych klientów, np. liczba lub koszt	24	4,29	5	5	1,00
Rentowność klientów	19	3,95	4	5	0,97
Zadowolenie/satysfakcja klientów	29	4,86	5	5	0,35

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Niemal wszystkie mierniki uzyskały średnie ocen powyżej 4,0, a najczęściej przyznawaną oceną było 5. Potwierdza to wysokie znaczenie mierników w perspektywie klientów w pomiarze dokonań przedsiębiorstw, jak i dużą wagę samych klientów dla działalności gospodarczej firm i tworzonej przez nie wartości.

Kolejną perspektywą, w ramach której poproszono o wskazanie stosowanych mierników, był obszar działalności operacyjnej (zob. tab. 4.17).

Tabela 4.17. Stosowane mierniki w perspektywie działalności operacyjnej

Mierniki		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
Ogółem:		52	37	62	47
1	liczba nowych produktów	27	14	33	19
2	nakłady na badania i rozwój	17	7	22	12
3	czas wdrażania projektów	20	12	26	14
4	wydajność maszyn i urządzeń	21	15	35	26
5	wskazniki awaryjności maszyn i urządzeń	19	8	24	21
6	koszt produktu, procesu	36	18	42	31
7	reklamacje złożone, uznane	35	12	46	28
8	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	6	1	9	5

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Miernikami o największej liczbie wskazań w perspektywie procesów wewnętrznych były: reklamacje złożone/uznane, koszt produktu/procesu oraz liczba nowych produktów. Kolejne pytanie dotyczyło ocen ważności tych mierników przyznanych przez ankietowanych (zob. tab. 4.18).

Tabela 4.18. Oceny mierników w perspektywie działalności operacyjnej

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Małe 2012					
Liczba nowych produktów	27	4,11	4	4	0,75
Nakłady na badania i rozwój	17	3,82	4	4	1,01
Czas wdrażania projektów	20	4,25	4	4	0,72
Wydajność maszyn i urządzeń	21	4,52	5	5	0,68
Wskazniki awaryjności maszyn i urządzeń	19	4,37	5	5	0,83
Koszt produktu, procesu	36	4,75	5	5	0,50
Reklamacje złożone, uznane	35	3,91	4	5	0,98
Średnie 2012					
Liczba nowych produktów	33	3,79	4	4	0,70

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Nakłady na badania i rozwój	22	3,64	4	4	0,95
Czas wdrażania projektów	26	4,00	4	4	0,69
Wydajność maszyn i urzędzeń	35	4,03	4	5	0,89
Wskaźniki awaryjności maszyn i urzędzeń	24	4,13	4	4	0,74
Koszt produktu, procesu	42	4,60	5	5	0,63
Reklamacje złożone, uznane	46	4,35	4,5	5	0,82
Małe 2014					
Liczba nowych produktów	14	3,79	3,5	3	0,89
Nakłady na badania i rozwój	7	3,86	4	4	1,07
Czas wdrażania projektów	12	4,08	4	5	1,00
Wydajność maszyn i urzędzeń	15	3,80	4	5	1,26
Wskaźniki awaryjności maszyn i urzędzeń	8	4,00	5	5	1,51
Koszt produktu, procesu	18	4,11	4	4	0,96
Reklamacje złożone, uznane	12	3,92	4	4	1,16
Średnie 2014					
Liczba nowych produktów	19	3,47	3	3	0,84
Nakłady na badania i rozwój	12	3,67	4	4	0,89
Czas wdrażania projektów	14	4,07	4	5	0,83
Wydajność maszyn i urzędzeń	26	4,31	4	4	0,68
Wskaźniki awaryjności maszyn i urzędzeń	21	4,29	5	5	0,90
Koszt produktu, procesu	31	4,45	5	5	0,81
Reklamacje złożone, uznane	28	3,96	4	5	1,10

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Mierniki w perspektywie procesów wewnętrznych nie były już tak wysoko oceniane jak mierniki klientów, ale i tak większość z nich otrzymała średnią ocen powyżej 4, a mierniki najczęściej stosowane w tej perspektywie zostały ocenione w okolicach wysokiej średniej 4,5.

Stosowane mierniki w kolejnej perspektywie, dotyczącej pracowników, zostały zaprezentowane w tabeli 4.19.

Tabela 4.19. Stosowane mierniki w perspektywie pracowników

Mierniki		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
Ogółem:		54	33	50	40
1	wielkość zatrudnienia	24	16	31	20
2	rotacja pracowników	23	14	21	19
3	kwalifikacje pracowników	49	21	44	30
4	wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń)	38	17	39	30

Mierniki		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
5	wydajność pracy pracowników	44	19	40	26
6	średnia płaca	39	12	34	17
7	zadowolenie pracowników	49	16	34	24
8	liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	5	3	8	7
9	inne mierniki specyficzne dla badanego przedsiębiorstwa	0	0	2	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

W wyniku przeprowadzonego badania najczęściej stosowanymi miernikami okazały się kwalifikacje, wydajność oraz zadowolenie pracowników. Także i te mierniki zostały ocenione pod kątem ich wagi. Podsumowanie odpowiedzi ankietowanych zamieszczono w tabeli 4.20.

Tabela 4.20. Oceny mierników w perspektywie pracowników

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Małe 2012					
Wielkość zatrudnienia	24	4,04	4	4	0,81
Rotacja pracowników	23	4,13	4	4	0,87
Kwalifikacje pracowników	49	4,55	5	5	0,58
Wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń)	38	4,32	4	5	0,77
Wydajność pracy pracowników	44	4,73	5	5	0,54
Średnia płaca	39	4,13	4	4	0,73
Zadowolenie pracowników	49	4,47	5	5	0,65
Liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	5	4,60	5	5	0,55
Średnie 2012					
Wielkość zatrudnienia	31	3,84	4	4	0,78
Rotacja pracowników	21	3,86	4	4	0,79
Kwalifikacje pracowników	44	4,50	5	5	0,63
Wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń)	39	4,21	4	4	0,73
Wydajność pracy pracowników	40	4,55	5	5	0,64
Średnia płaca	34	4,09	4	4	0,75
Zadowolenie pracowników	34	4,38	4,5	5	0,70
Liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	8	3,00	3	3	0,93
Małe 2014					
Wielkość zatrudnienia	16	3,9	4	4	0,77
Rotacja pracowników	14	4,0	4	5	1,24
Kwalifikacje pracowników	21	4,5	5	5	0,68

Miernik	Liczba odpowiedzi	Średnia	Mediana	Dominanta	Odchylenie standardowe
Wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń)	17	3,9	4	4	1,11
Wydajność pracy pracowników	19	4,7	5	5	0,58
Średnia płaca	12	4,1	4	4	0,67
Zadowolenie pracowników	16	4,4	4,5	5	0,72
Liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	3	3,3	3	3	0,58
Średnie 2014					
Wielkość zatrudnienia	20	4,00	4	5	0,97
Rotacja pracowników	19	4,05	4	4	0,71
Kwalifikacje pracowników	30	4,63	5	5	0,49
Wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń)	30	4,47	5	5	0,82
Wydajność pracy pracowników	26	4,69	5	5	0,62
Średnia płaca	17	4,12	4	5	0,86
Zadowolenie pracowników	24	4,67	5	5	0,48
Liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich	7	3,86	4	4	0,69

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Średnie oceny przyznane przez ankietowanych potwierdziły, że najlepiej oceniane są mierniki najczęściej stosowane w praktyce przez badane przedsiębiorstwa (średnia ocen 4,5 i powyżej, z dominującą oceną 5). Jednak także w ramach tej perspektywy mierniki zostały w większości średnio ocenione na 4 i więcej, co świadczy o tym, że również perspektywa pracowników, w kontekście prowadzonego pomiaru dokonań, ma duże znaczenie dla ankietowanych.

Podsumowując tę część badania należy podkreślić, że przedsiębiorstwa w ramach ankiety potwierdziły duże znaczenie mierników niefinansowych w ocenie wyników prowadzonej działalności gospodarczej. W istotny sposób uzupełniają one informacje dotyczące wyników finansowych o wskazanie obszarów wpływających na tworzenie przyszłej wartości przedsiębiorstw.

4.4. Sposoby wykorzystania pomiaru dokonań

Ważnym aspektem związanym z miernikami dokonań są sposoby ich wykorzystania przez przedsiębiorstwa objęte badaniem ankietowym. Wskazania respondentów zestawiono w tabeli 4.21.

Tabela 4.21. Sposoby wykorzystania mierników dokonań

Do czego są wykorzystywane mierniki wyników?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	do pomiaru i oceny dokonań działalności przedsiębiorstwa	94	97	96	98
2	do dopracowania wizji i strategii	69	85	77	92
3	do wyjaśnienia celów oraz integracji tych mierników z systemem zarządzania strategicznego	62	67	70	76
4	do planowania, wyznaczania celów i podejmowania decyzji strategicznych	90	93	92	92
5	do wewnętrznej komunikacji	75	77	78	79
6	do usprawnienia systemów monitorowania realizacji strategii i uczenia się organizacji	63	72	74	82
7	do usprawnienia procesów operacyjnych, np. podniesienia wydajności pracy pracowników, poprawy jakości	83	90	93	86
8	do kontroli prowadzonej działalności bieżącej	96	95	94	96
9	do motywowania pracowników	88	83	72	80
10	do zewnętrznego raportowania	47	60	60	64
11	do spełnienia określonych wymagań prawnych czy technologicznych	53	68	56	69

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Niemal wszystkie przedsiębiorstwa objęte badaniem potwierdziły, że stosują mierniki do pomiaru i oceny dokonań działalności przedsiębiorstwa oraz do kontroli prowadzonej działalności bieżącej. Zbliżoną, bardzo wysoką liczbę wskazań otrzymały również sposoby wykorzystania mierników: do planowania, wyznaczania celów i podejmowania decyzji strategicznych oraz do usprawnienia procesów operacyjnych, np. podniesienia wydajności pracy pracowników, poprawy jakości. Wszystkie sposoby wykorzystania mierników uzyskały ponad połowę wskazań, co sugeruje, że mierniki dokonań mają liczne zastosowania.

4.5. Rozwiązania w zakresie organizacji pomiaru dokonań

Jedno z głównych pytań ankiety badawczej dotyczyło sposobu organizacji pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach objętych badaniem. Wskazuje to na wagę, jaką przypisywana jest pomiarowi poprzez umiejscowienie ośrodka odpowiedzialnego za pomiar dokonań w strukturze przedsiębiorstwa. Stopień zorganizowania i usystematyzowania pomiaru jest związany z rodzajem prowadzonej działalności, a przede wszystkim z wielkością przedsiębiorstwa, choć nie jest to jedyna determinanta. W tabeli 4.21 zestawiono odpowiedzi ankietowanych na pytanie dotyczące sposobu organizacji pomiaru dokonań w badanych przedsiębiorstwach.

Tabela 4.22. Sposób organizacji pomiaru dokonań

W jaki sposób zorganizowany jest pomiar osiągnięć w przedsiębiorstwie?		Małe		Średnie	
		2012	2014	2012	2014
1	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	14	14	14	15
2	prowadzony jest tylko przez dział księgowości,	55	52	41	49
3	prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności	31	34	45	36

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Z analizy odpowiedzi wynika, że najczęściej stosowanym rozwiązaniem w zakresie sposobu organizacji pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach jest prowadzenie pomiaru tylko przez dział księgowości, przy czym odpowiedzi takiej udzieliła ponad połowa przedsiębiorstw małych oraz 40 (w 2012 r.) i prawie 50 (w 2014 r.) przedsiębiorstw średnich. Taki sposób organizacji jest naturalny dla mniejszych podmiotów, jako że księgowość jest od rozpoczęcia działalności odpowiedzialna za rejestrowanie zdarzeń gospodarczych i analizę wyników, zwłaszcza finansowych, a w szczególności analizę w kontekście obciążeń podatkowych oraz w zakresie wymaganym przez sprawozdawczość finansową. Dużo wskazań otrzymała również organizacja pomiaru dokonań w formie prowadzonej przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności. Była to najczęściej wybierana odpowiedź przez firmy średnie w badaniu z 2012 roku, ale znaczącą liczbę wskazań ta forma otrzymała także wśród firm średnich w roku 2014. Taka organizacja jest charakterystyczna dla większych podmiotów, które ze względu na wielkość dzielą się na działy według funkcji.

Podsumowując, należy podkreślić, że polskie małe i średnie przedsiębiorstwa mierzą swoje dokonania, przy czym pomiar ten w mniejszych podmiotach jest z reguły nieusystematyzowany, wręcz nieformalny. Wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstwa rośnie zapotrzebowanie na informacje niezbędne w procesach podejmowania decyzji, a ze względu na wielkość podmiotu i zatrudnienia procesy pomiaru dokonań ulegają profesjonalizacji. Przedsiębiorstwa objęte badaniem zauważają potrzebę pomiaru sfer niefinansowych, które mają wpływ na procesy tworzenia przyszłej wartości, co przełożyło się w konsekwencji na wysokie oceny tych mierników w odpowiedziach ankietowanych.

Podsumowanie

Zrealizowanie celu w postaci diagnozy zakresu wykorzystania, usystematyzowania oraz formy przeprowadzania pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach zostało oparte na wynikach badania ankietowego przeprowadzonego na grupie 100 małych oraz 100 średnich przedsiębiorstw w latach 2012 i 2014. Prezentacja wyników diagnozy i płynących z nich wniosków poprzedzona została przedstawieniem założeń metodycznych. W rezultacie badania okazało się, że polskie małe i średnie przedsiębiorstwa stosują systemowe rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań w niewielkim stopniu. Pierwszym aspektem objętym diagnozą była identyfikacja zakresu i przedmiotu prowadzonego pomiaru dokonań w polskich przedsiębiorstwach. Większość badanych podmiotów nie ma strategii rozwoju, a stosowane strategie w małym stopniu zawierały mierniki celów. Pomiar z reguły prowadzony był na poziomie przedsiębiorstwa jako całości, najczęściej przez dział księgowości. Następnie przedstawione zostały wyniki badania stosowanych przez małe i średnie przedsiębiorstwa mierników dokonań w podziale według perspektyw pomiaru. Największe znaczenie przypisywano miernikom finansowym, które były również najczęściej stosowane w praktyce. W zakresie perspektyw niefinansowych przedsiębiorstwa wskazywały na znaczenie obszaru klientów oraz procesów wewnętrznych, natomiast rzadziej stosowały mierniki dokonań w tych obszarach. Kolejnym tematem diagnozy były sposoby wykorzystania pomiaru i jego organizacja. Zestawy używanych mierników rzadko tworzyły usystematyzowane i powiązane zbiory.

Rozdział 5

Ocena zależności między systemem pomiaru dokonań a wynikami finansowymi małych i średnich przedsiębiorstw

Wprowadzenie

Diagnoza stosowanych rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań jest punktem do wyjścia oceny wpływu systemów pomiaru dokonań w polskich małych i średnich przedsiębiorstwach na ich wyniki finansowe. Przyjęto założenie, że jeżeli przedsiębiorstwo osiąga zysk dla właścicieli, to tym samym skutecznie zrealizowało odpowiednio skwantyfikowane wcześniejsze cele klientów, pracowników, kontrahentów i pozostałych interesariuszy. W Polsce dotychczas nie prowadzono tego typu analiz. Badania zagraniczne skupiają się na pomiarze tej zależności w przedsiębiorstwach dużych, a przeprowadzone badania dały różne, często przeciwstawne wyniki.

Celem szczegółowym rozdziału jest weryfikacja istotności zależności pomiędzy rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań a wynikami finansowymi małych i średnich przedsiębiorstw. Przeprowadzone rozważania oraz wyniki badania służyć będą weryfikacji hipotezy częstkowej, mówiącej o tym, że rozwiązania w zakresie systemów pomiaru dokonań stosowane obecnie w małych i średnich przedsiębiorstwach nie wpływają na ich wyniki finansowe.

5.1. Założenia metodyczne jakościowego badania przyczynowo-skutkowego

Zależność pomiędzy rozwiązaniami stosowanymi w pomiarze dokonań polskich małych i średnich przedsiębiorstw sektora niefinansowego zatrudniających powyżej dziewięciu osób a ich wynikami finansowymi badano za pomocą dwukrotnej ankiety metodą CATI, przeprowadzonej w latach 2012 i 2014 na próbie 200 przedsiębiorstw każde, w podziale po 100 firm małych oraz 100 firm średnich. Jedno z pytań dotyczyło wyników finansowych osiągniętych w trzech ostatnich latach przed badaniem, przy czym odpowiedzi nie odnosiły się do konkretnych kwot, lecz jedynie ograniczały się do wariantów „zysk” lub „strata”. Baza z wynikami ankiet posłużyła do zbadania zależności pomiędzy charakterystykami systemów pomiaru dokonań a osiąganymi przez przedsiębiorstwa wynikami finansowymi. Analizę powiązań przeprowadzono za pomocą metod statystycznych właściwych dla zmiennych jakościowych. Do zbadania zależności zmiennych wykorzystano współczynniki zbieżności Czuprowa oraz test niezależności χ^2 Pearsona¹.

W teście niezależności χ^2 Pearsona weryfikowana jest hipoteza zerowa, która mówi, że n-elementowa próba pochodzi z populacji generalnej, w której dwie zmienne X i Y są stochastycznie niezależne. Statystyka tego testu ma rozkład χ^2 o $(r-1)(s-1)$ stopniach swobody i wyraża się wzorem (1).

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - \hat{n}_{ij})^2}{\hat{n}_{ij}}, \quad (1)$$

gdzie:

r – liczba wariantów zmiennej X,

s – liczba wariantów zmiennej Y,

n_{ij} – liczba obserwacji posiadających i-ty wariant zmiennej X oraz j-y wariant zmiennej Y,

\hat{n}_{ij} – liczebności teoretyczne, wyznaczane przy założeniu, że zmienne X i Y są niezależne, a liczebności te są obliczane za pomocą wzoru (2)

$$\hat{n}_{ij} = \frac{n_{i.} * n_{.j}}{n} \quad (2)$$

przy czym $n_{i.}$ i $n_{.j}$ oznaczają liczebności brzegowe.

Dla obliczonej na podstawie próby wartości statystyki testowej wyznacza się odpowiadające jej prawdopodobieństwo testowe p. Jeżeli jest ono mniejsze niż

¹ Szerzej: Hozer (1997).

założony poziom istotności, to należy odrzucić hipotezę zerową o niezależności zmiennych na korzyść hipotezy alternatywnej mówiącej o ich zależności. W przeciwnym razie brak jest podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej. Obszar krytyczny w tym teście jest prawostronny. Decyzję podjąć można również na podstawie położenia wyniku względem obszaru krytycznego. Położenie poza obszarem wiąże się z brakiem możliwości odrzucenia hipotezy zerowej.

W celu obliczenia współczynnika zbieżności Czuprowa (3) wykorzystuje się tę samą statystykę co w teście χ^2 (wzór 1).

$$T_{xy} = \sqrt{\frac{\chi^2}{n\sqrt{(r-1)(s-1)}}} \quad (3)$$

Współczynnik Czuprowa przyjmuje wartości od 0 do 1. Wynik bliski 0 oznacza niezależność stochastyczną zmiennych, zaś wynik bliski 1 silną zależność pomiędzy zmiennymi. Obliczenia wartości współczynnika Czuprowa przeprowadzone zostały na podstawie tablic kontyngencji dla rozkładu dwuwymiarowego.

Ze względu na założenia tego testu² zmienna charakteryzująca wyniki finansowe została podzielona na dwie kategorie: (1) zyski we wszystkich trzech badanych latach oraz (2) pozostałe wyniki. Liczba badanych firm z podziałem na osiągnięte kategorie wyników finansowych oraz po odliczeniu braków i odmów odpowiedzi została przedstawiona w tabeli 5.1.

Tabela 5.1. Liczba przebadanych przedsiębiorstw w podziale według wielkości, roku badania i osiągniętych wyników finansowych

Lp.	Wielkość firm	Rok badania	Liczba firm po odliczeniach	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
1	małe	2012	92	65	27
2	średnie	2012	98	58	40
3	małe	2014	89	59	30
4	średnie	2014	86	67	19

Źródło: opracowanie własne.

Ze względu na fakt, iż nie wszystkie firmy działały na rynku 3 lata i dłużej, jak również nie każdy respondent miał pełne informacje o wynikach finansowych przedsiębiorstwa, powstały pewne rozbieżności w liczbach odpowiedzi. W badaniu wzięto pod uwagę jedynie te podmioty, które określiły wynik finansowy

² Łączenie klas o małych liczebnościach.

przedsiębiorstwa we wszystkich trzech latach poprzedzających badania. Jedną z różnic pomiędzy badaniami była zmiana liczby firm deklarujących osiągnięcie dodatnich wyników finansowych w trzech latach pomiędzy małymi a średnimi firmami, ale różnice te nie były znaczne. Dodatkowo brak pełnej reprezentatywności badanych przedsiębiorstw (próbę była losowana z uwzględnieniem udziałów poszczególnych sektorów działalności) nie pozwala na wyciąganie wniosków o zmianach zachodzących pomiędzy dwoma latami badań. Poniżej omówiono ocenę wybranych zależności pomiędzy stosowanymi rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań przez MSP a osiąganymi wynikami finansowymi.

5.2. Związek między pomiarem dokonań a wynikami finansowymi w małych przedsiębiorstwach

Pierwsza z badanych zależności dotyczyła posiadania przez przedsiębiorstwa strategii rozwoju i jej ewentualnego opisu za pomocą mierzalnych celów. W tabeli 5.2 zamieszczono dane wyjściowe, a w tabeli 5.3 wyniki obliczonych statystyk dla tej zależności.

Tabela 5.2. Liczba firm małych mających strategię i ich wyniki finansowe

Grupa firm	Posiada strategię opisaną za pomocą mierzalnych celów	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2012	16	8	8
Małe 2014	8	7	1

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.3. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a posiadanie strategii opisanej mierzalnymi celami

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Małe 2012	0,185	4,461	2	0,107	niezależne
Małe 2014	0,119	1,797	2	0,407	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku przeprowadzenia testu χ^2 na poziomie istotności 0,05 nie można odrzucić hipotezy zerowej, mówiącej o niezależności pomiędzy badanymi zmiennymi

dla obu badanych grup przedsiębiorstw. Także obliczone współczynniki Czupro-wa wskazują na niską zależność, choć zauważyć można, że w pierwszym badaniu z 2012 roku zależność ta była nieznacznie wyższa w porównaniu z rokiem 2014. Oznacza to, że odpowiedzi udzielone przez respondentów nie pozwalają na potwierdzenie zależności między posiadaniem strategii i jej konkretyzacji za pomocą mierzalnych celów a osiąganymi wynikami finansowymi.

Druga zależność objęta badaniem to wpływ rodzaju stosowanych mierników dokonań na wyniki finansowe. Warianty odpowiedzi na pytanie O3 „Jakiego rodzaju mierniki są stosowane w firmie?” były następujące:

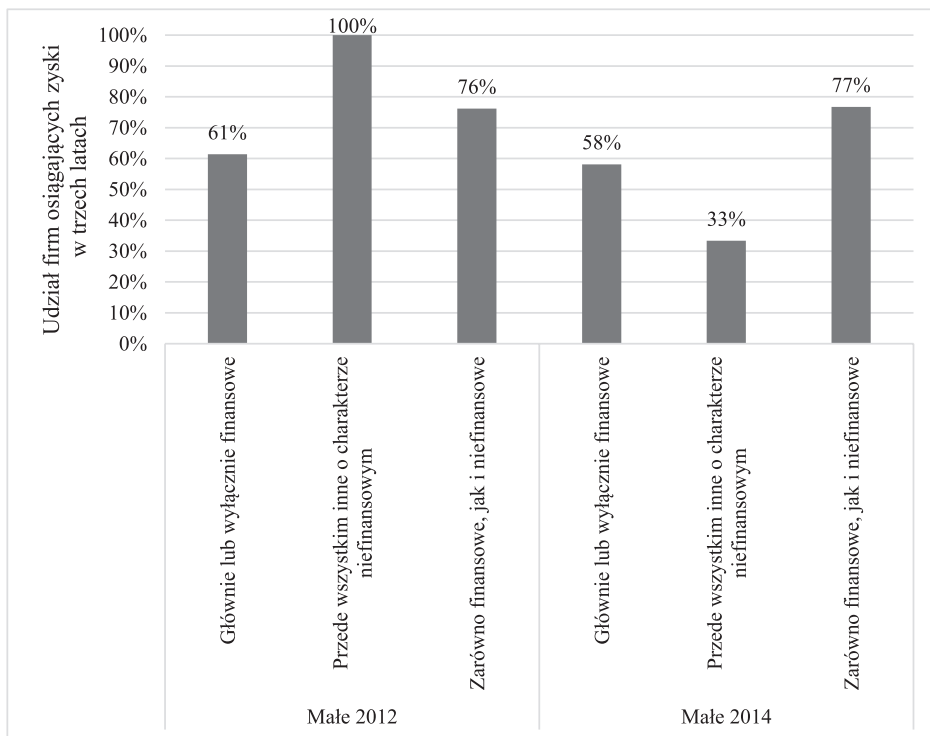
1. Głównie lub wyłącznie finansowe.
2. Przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym.
3. Zarówno finansowe, jak i niefinansowe.
4. Żadne.

W tabeli 5.4 przedstawiono podział badanych małych firm ze względu na osiągnięte wyniki finansowe w trzech latach oraz rodzaj stosowanych mierników w pomiarze dokonań, a na rysunku 5.1 udział firm osiągających zyski w trzech latach przy danych wariantach odpowiedzi.

Tabela 5.4. Podział firm małych według rodzaju stosowanych mierników i uzyskiwanych wyników finansowych

Grupa firm	Rodzaj mierników stosowanych w firmie	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2012	głównie lub wyłącznie finansowe	44	27	17
	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	6	6	0
	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	42	32	10
Małe 2014	głównie lub wyłącznie finansowe	43	25	18
	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	3	1	2
	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	43	33	10

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.1. Małe przedsiębiorstwa a rodzaj stosowanych mierników

Źródło: opracowanie własne.

Z zebranych danych wynika, że w obu badaniach stosunkowo więcej firm stosujących zarówno finansowe, jak i niefinansowe mierniki dokonań osiągało zysk we wszystkich trzech latach w porównaniu ze stosowaniem jedynie mierników finansowych lub też niefinansowych. Szczególnym przypadkiem były przedsiębiorstwa wskazujące w 2012 roku na stosowanie głównie lub jedynie mierników niefinansowych, gdzie wszystkie osiągnęły zyski w trzech latach poprzedzających badanie, ale grupa ta składała się jedynie z 6 firm. Prezentację wyników testu niezależności χ^2 zamieszczono w tabeli 5.5.

Tabela 5.5. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a rodzaj mierników stosowanych przez przedsiębiorstwa

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Małe 2012	0,195	4,944	2	0,084	niezależne
Małe 2014	0,196	4,840	2	0,089	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując wyniki, należy zauważyć, że także w tym przypadku nie można na poziomie istotności 0,05 odrzucić hipotezy zerowej, mówiącej o niezależności, co oznacza brak statystycznie zauważalnego wpływu rodzaju stosowanych mierników na wyniki finansowe polskich małych przedsiębiorstw, choć poziomy prawdopodobieństwa p nie są dużo wyższe od zakładanego poziomu istotności 0,05. Współczynniki Czuprowa także wskazują na dość słabą zależność, zbliżoną w obu badanych wariantach. Warto odnotowania jest, że zmienne są od siebie zależne przy założeniu poziomu istotności $\alpha = 0,10$.

Kolejna zbadana zależność dotyczyła organizacji pomiaru dokonań i wyników finansowych małych firm. Pytanie z ankiety badawczej: „W jaki sposób jest zorganizowany pomiar dokonań w przedsiębiorstwie?” zawierało możliwe odpowiedzi:

1. Wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla do spraw pomiaru.
2. Pomiar prowadzony jest tylko przez dział księgowości.
3. Pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności.

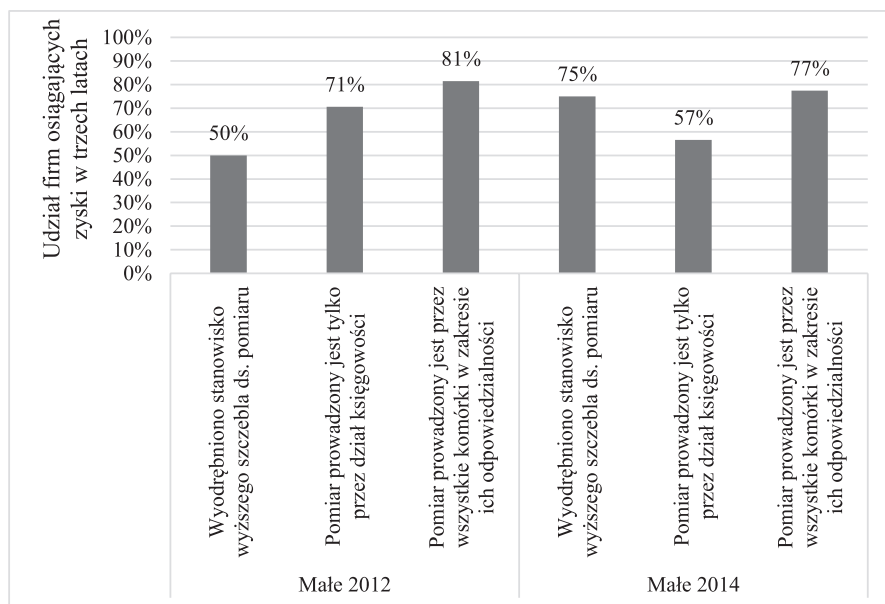
Rozkład odpowiedzi firm wskazujących na daną organizację pomiaru w podziale na osiągnięte wyniki finansowe zaprezentowano w tabeli 5.6, a na rysunku 5.2 widoczne są udziały firm najbardziej zyskowych wybierających dane warianty odpowiedzi.

Tabela 5.6. Podział firm małych ze względu na sposób organizacji pomiaru dokonań i osiągniętych wyników finansowych

Grupa firm	Sposób organizacji pomiaru dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2012	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	14	7	7
	pomiar prowadzony jest tylko przez dział księgowości	51	36	15
	pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności	27	22	5

Grupa firm	Sposób organizacji pomiaru dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2014	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	12	9	3
	pomiar prowadzony jest tylko przez dział księgowości	46	26	20
	pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności	31	24	7

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.2. Małe przedsiębiorstwa a sposób organizacji pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych wyjściowych, służących za podstawę do testów niezależności, pozwala wysnuć wniosek, iż średnio najlepsze wyniki osiągały przedsiębiorstwa, w których pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności. Tabela 5.7 zawiera podsumowanie badania zależności pomiędzy omawianymi zmiennymi.

Tabela 5.7. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a sposób zorganizowania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Małe 2012	0,184	4,407	2	0,110	niezależne
Małe 2014	0,180	4,090	2	0,129	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

Obliczone statystyki wskazują na brak możliwości stwierdzenia statystycznej zależności pomiędzy badanymi zmiennymi. Oznacza to, że w zbadanych podmiotach jest słaby wpływ organizacji pomiaru dokonań w ujęciu podmiotowym na wyniki finansowe prowadzonej działalności.

Kolejnym aspektem objętym badaniem był wpływ systematyzacji zbioru mierników dokonań na osiągnięte wyniki finansowe. Przedsiębiorstwa zapytane zostały o to, czy stosowane przez nie mierniki tworzą:

1. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych.
2. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych i niefinansowych.
3. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników niefinansowych.
4. Uporządkowany system mierników finansowych.
5. Uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych.
6. Nie wiem, trudno powiedzieć.

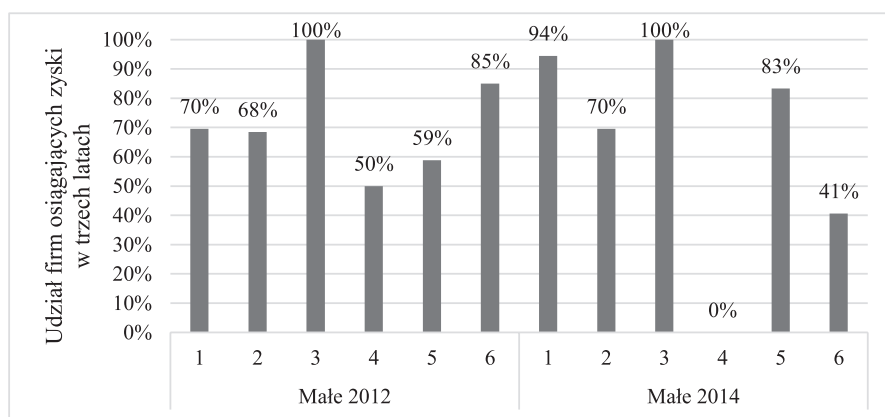
Podział przedsiębiorstw małych, z obu badań, zgodnie z kryterium wyników finansowych oraz sposobu organizacji pomiaru przedstawiono w tabeli 5.8 i na rysunku 5.3, uwzględniającym udział firm osiągających zyski w trzech latach.

Tabela 5.8. Podział firm małych ze względu na usystematyzowanie zbioru mierników dokonań i osiągniętych wyników finansowych

Grupa firm	Nr odp.	Sposób organizacji pomiaru dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2012	1	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych	23	16	7
	2	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych i niefinansowych	19	13	6
	3	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników niefinansowych	5	5	0
	4	uporządkowany system mierników finansowych	8	4	4
	5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	17	10	7
	6	nie wiem, trudno powiedzieć	20	17	3

Grupa firm	Nr odp.	Sposób organizacji pomiaru dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2014	1	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych	18	17	1
	2	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych i niefinansowych	23	16	7
	3	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników niefinansowych	3	3	0
	4	uporządkowany system mierników finansowych	1	0	1
	5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	12	10	2
	6	nie wiem, trudno powiedzieć	32	13	19

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.3. Małe przedsiębiorstwa a usystematyzowanie zbioru mierników dokonań

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku tych zmiennych brak jest jednoznacznych wniosków na temat zależności. Najlepsze wyniki finansowe uzyskiwały firmy stosujące zbiór niepowiązanych mierników niefinansowych, ale bardzo mała ich liczba w obu latach nie umożliwia postawienia ogólnych wniosków. Wyniki testów badania zależności zamieszczone zostały w tabeli 5.9.

Tabela 5.9. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a usystematyzowanie zbioru mierników pomiaru dokonań

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Małe 2012	0,183	6,914	5	0,227	niezależne
Małe 2014	0,325	20,980	5	0,001	zależne

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono istotną (na poziomie 0,05) zależność pomiędzy uporządkowaniem systemu mierników dokonań a wynikami finansowymi dla małych przedsiębiorstw z drugiego badania. Współczynnik zbieżności Czuprowa wskazuje na umiarkowaną zależność, ale poziom tego wskaźnika był najwyższy ze wszystkich obliczonych w ramach badania. Można zauważyć, że wśród firm, które udzieliły odpowiedzi „nie wiem, trudno powiedzieć”, prawie 2/3 nie charakteryzowało się zyskiem w trzech latach.

Ostatnia zbadana zależność dotyczyła zależności pomiędzy wykorzystaniem pomiaru dokonań w systemach motywacyjnych przedsiębiorstw a osiąganymi przez firmy wynikami finansowymi. Na pytanie „Czy mierniki dokonań są czy nie są powiązane z systemem motywacyjnym w Państwa przedsiębiorstwie?” możliwe były następujące warianty odpowiedzi:

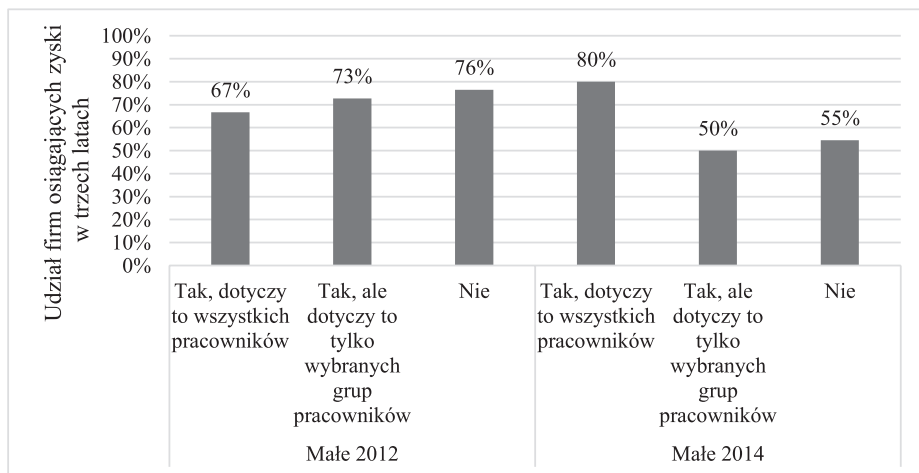
1. Tak, dotyczy to wszystkich pracowników.
2. Tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników.
3. Nie.

Struktura przedsiębiorstw małych ze względu na badane zmienne widoczna jest w tabeli 5.10 i na rysunku 5.4, uwzględniającym udział firm osiągających zyski we wszystkich trzech latach objętych badaniem.

Tabela 5.10. Struktura firm małych ze względu na powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym i osiągnięte wyniki finansowe

Grupa firm	Powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Małe 2012	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	42	28	14
	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	33	24	9
	nie	17	13	4
Małe 2014	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	45	36	9
	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	22	11	11
	nie	22	12	10

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.4. Małe przedsiębiorstwa a powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym

Źródło: opracowanie własne.

Dane liczbowe wskazują, że po wzięciu pod uwagę obu badań średnio najlepsze wyniki finansowe cechowały firmy, które wiążą mierniki dokonań z systemem motywacyjnym dla wszystkich pracowników. Wyniki przeprowadzonego badania zależności pomiędzy zmiennymi zaprezentowane zostały w tabeli 5.11.

Tabela 5.11. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Małe 2012	0,072	0,668	2	0,716	niezależne
Małe 2014	0,248	7,756	2	0,021	zależne

Źródło: opracowanie własne.

Także w tym badaniu tylko dla jednej z grup firm można na podstawie obliczonych wyników odrzucić hipotezę zerową o niezależności między badanymi zmiennymi (poziom istotności 0,05). Małe przedsiębiorstwa z drugiego badania wykazały się zależnością o umiarkowanym stopniu, ale najwyższym wśród zbadanych grup – zmiana współczynnika korelacji Czuprowa pomiędzy pierwszym a drugim badaniem na korzyść badania z 2014 roku dla przedsiębiorstw małych. Otrzymane wyniki wskazują, że firmy wiążące system motywacyjny z systemem pomiaru dokonań dla wszystkich pracowników osiągają wyższe wyniki finansowe.

we w porównaniu z firmami, które wykorzystują pomiar dokonań w kontekście motywacji wybranych grup pracowników lub w ogóle go nie wykorzystują.

5.3. Badanie korelacji pomiaru dokonań i wyników finansowych w średnich przedsiębiorstwach

Analogicznie do badania zależności wyników przedsiębiorstw małych, także i dla firm średnich pierwsza z badanych zależności dotyczyła posiadania przez te przedsiębiorstwa strategii rozwoju i jej ewentualnego opisu za pomocą mierzalnych celów. W tabeli 5.12 zestawiono liczby firm mających strategię opisaną za pomocą mierzalnych celów, zaś w tabeli 5.13. wyniki testów dla tej zależności.

Tabela 5.12. Liczba firm średnich posiadających strategię i ich wyniki finansowe

Grupa firm	Posiada strategię opisaną za pomocą mierzalnych celów	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Średnie 2012	37	24	13
Średnie 2014	30	25	5

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.13. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a posiadanie strategii opisaney mierzalnymi celami

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Średnie 2012	0,167	3,845	2	0,146	niezależne
Średnie 2014	0,121	1,767	2	0,413	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku przeprowadzenia testu χ^2 na poziomie istotności 0,05 nie można odrzucić hipotezy zerowej, mówiącej o niezależności między badanymi zmiennymi dla obu badanych grup przedsiębiorstw. Współczynniki zbieżności Czuprowa informują o słabej zależności, nieco wyższej w pierwszym badaniu z 2012 roku w porównaniu z rokiem 2014. Wynika z tego, że odpowiedzi udzielone przez respondentów nie pozwalają na potwierdzenie zależności pomiędzy posiadaniem strategii oraz jej konkretyzacją za pomocą mierzalnych celów a osiąganymi wynikami finansowymi.

Drugą zależnością, dla której przeprowadzono testy niezależności, jest wpływ rodzaju stosowanych mierników dokonań na wyniki finansowe. W tabeli 5.14 przedstawiono podział średnich przedsiębiorstw objętych badaniem ze względu na osiągnięte wyniki finansowe, jak również rodzaj stosowanych mierników, a na rysunku 5.5 uwzględniono udział firm osiągających zyski w trzech latach objętych pytaniem.

Tabela 5.14. Podział firm średnich według rodzaju stosowanych mierników i uzyskiwanych wyników finansowych

Grupa firm	Rodzaj mierników stosowanych w firmie	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Średnie 2012	głównie lub wyłącznie finansowe	34	23	11
	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	3	3	0
	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	61	32	29
	żadne	0	0	0
Średnie 2014	głównie lub wyłącznie finansowe	30	21	9
	przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym	4	2	2
	zarówno finansowe, jak i niefinansowe	52	44	8
	żadne	0	0	0

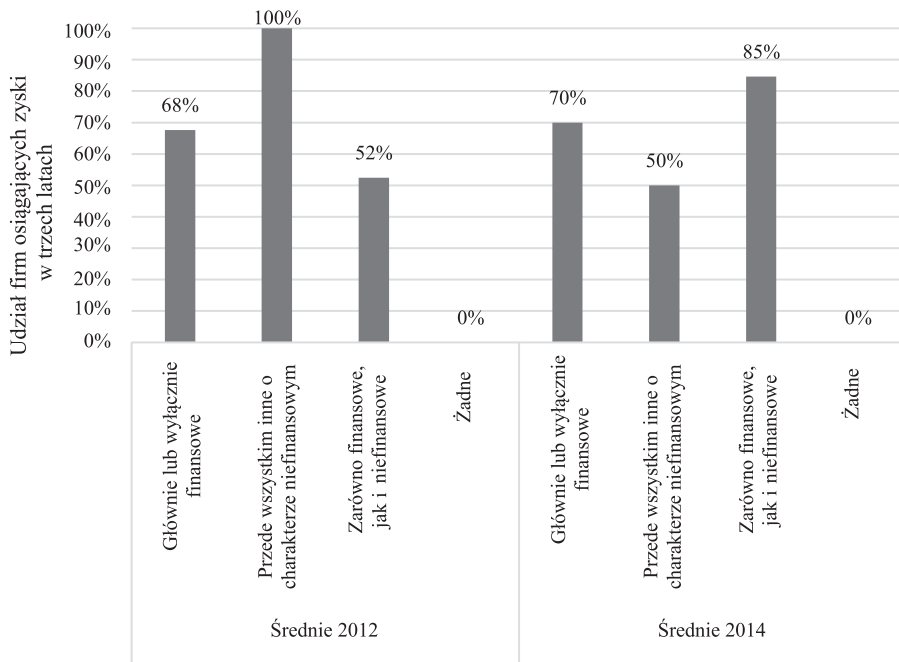
Źródło: opracowanie własne.

Widoczna jest różnica pomiędzy dwoma badaniami w zakresie liczby firm osiągających zyski w trzech latach a stosujących zarówno finansowe, jak i niefinansowe mierniki dokonań. Podkreślić jednak trzeba, że w badaniu nie brano pod uwagę warunków zewnętrznego otoczenia przedsiębiorstw. Zauważalna jest również różnica między firmami stosującymi przede wszystkim mierniki niefinansowe, ale ze względu na bardzo niską liczbę odpowiedzi ta grupa nie daje podstaw do wyciągania wniosków. W tabeli 5.15 zaprezentowano wyniki testów niezależności między badanymi zmiennymi.

Tabela 5.15. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a rodzaj mierników stosowanych przez przedsiębiorstwa

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Średnie 2012	0,174	4,219	2	0,121	niezależne
Średnie 2014	0,187	4,259	2	0,119	niezależne

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.5. Średnie przedsiębiorstwa a rodzaj stosowanych mierników

Źródło: opracowanie własne.

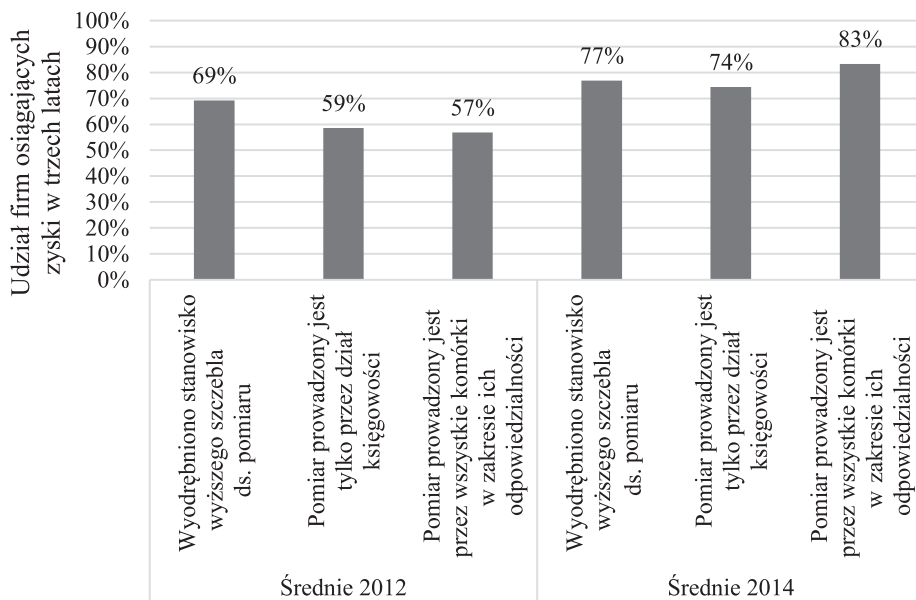
Z analizy rezultatów zamieszczonych w tabeli 5.15 wynika, że także w tym przypadku nie można na poziomie istotności 0,05 odrzucić hipotezy zerowej, mówiącej o niezależności. Oznacza to brak zauważalnego wpływu rodzaju stosowanych mierników na wyniki finansowe polskich średnich przedsiębiorstw. Współczynniki zbieżności Czuprowa także wskazują na słabą zależność, zbliżoną dla obu lat, z minimalną przewagą dla 2014 roku.

Kolejną zależnością objętą badaniem było powiązanie organizacji pomiaru dokonań oraz wyników finansowych średnich przedsiębiorstw. Podział firm ze względu na te charakterystyki widoczny jest w tabeli 5.16, a udział firm osiągających zyski w trzech latach został zaprezentowany na rysunku 5.6.

Tabela 5.16. Podział firm średnich ze względu na sposób organizacji pomiaru dokonań i osiągniętych wyników finansowych

Grupa firm	Sposób organizacji pomiaru dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Średnie 2012	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	13	9	4
	pomiar prowadzony jest tylko przez dział księgowości	41	24	17
	pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności	44	25	19
Średnie 2014	wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru	13	10	3
	pomiar prowadzony jest tylko przez dział księgowości	43	32	11
	pomiar prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich odpowiedzialności	30	25	5

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.6. Średnie przedsiębiorstwa a sposób organizacji pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie zebranych danych należy stwierdzić, że brak jest widocznych związków pomiędzy organizacją pomiaru dokonań a osiąganymi wynikami przy wzięciu pod uwagę obu badań, chociaż dla 2014 roku udziały firm osiągających zysk w trzech latach są wyższe. Wpływ na to może jednak mieć fakt, iż w 2014 roku stosunkowo więcej przedsiębiorstw osiągnęło zyski we wszystkich latach. W tabeli 5.17 zamieszczono wyniki statystycznego badania zależności pomiędzy omawianymi zmiennymi.

Tabela 5.17. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a sposób zorganizowania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Średnie 2012	0,069	0,652	2	0,722	niezależne
Średnie 2014	0,082	0,825	2	0,662	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie obliczonych statystyk nie można stwierdzić zależności pomiędzy badanymi zmiennymi, co oznacza, że w praktyce wpływ organizacji pomiaru dokonań na osiągnięte wyniki finansowe jest statystycznie nieistotny.

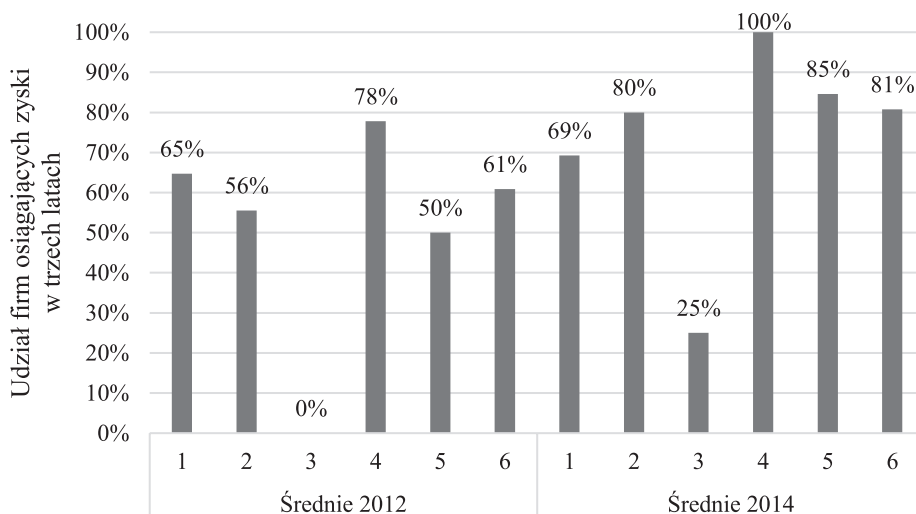
Przeprowadzono również badanie dotyczące oceny wpływu usystematyzowania zbioru mierników dokonań (lub jego braku) na osiągnięte wyniki finansowe przez przedsiębiorstwa, a w tabeli 5.18 zamieszczono podział firm uwzględniający te zmienne.

Tabela 5.18. Podział firm średnich ze względu na usystematyzowanie zbioru mierników dokonań i osiągniętych wyników finansowych

Grupa firm	Nr odp.	Usystematyzowanie zbioru mierników dokonań	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Średnie 2012	1	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych	17	11	6
	2	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych i niefinansowych	27	15	12
	3	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników niefinansowych	0	0	0
	4	uporządkowany system mierników finansowych,	9	7	2
	5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	22	11	11
	6	nie wiem, trudno powiedzieć	23	14	9
Średnie 2014	1	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych	13	9	4
	2	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników finansowych i niefinansowych	25	20	5
	3	zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu mierników niefinansowych	4	1	3
	4	uporządkowany system mierników finansowych,	5	5	0
	5	uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych	13	11	2
	6	nie wiem, trudno powiedzieć	26	21	5

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 5.7 przedstawiono udział firm osiągających zyski w trzech latach poprzedzających badanie.



Rysunek 5.7. Średnie przedsiębiorstwa a usystematyzowanie zbioru mierników dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Analiza odpowiedzi dowodzi dość dużego zróżnicowania między dwoma badanymi latami, a struktura firm osiągających zyski w ciągu trzech lat jest zróżnicowana. Podkreślić należy jednak, że najwyższy odsetek firm najbardziej rentownych w obu latach cechował odpowiedź wskazującą na stosowanie usystematyzowanego zbioru mierników finansowych. W tabeli 5.19 zestawiono wyniki badania statystycznego tej zależności.

Tabela 5.19. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a usystematyzowanie zbioru mierników pomiaru dokonań

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Średnie 2012	0,112	2,445	4	0,655	niezależne
Średnie 2014	0,217	9,019	5	0,108	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie obliczonych statystyk nie stwierdzono istotnych zależności (na poziomie 0,05) pomiędzy uporządkowaniem systemu mierników dokonań

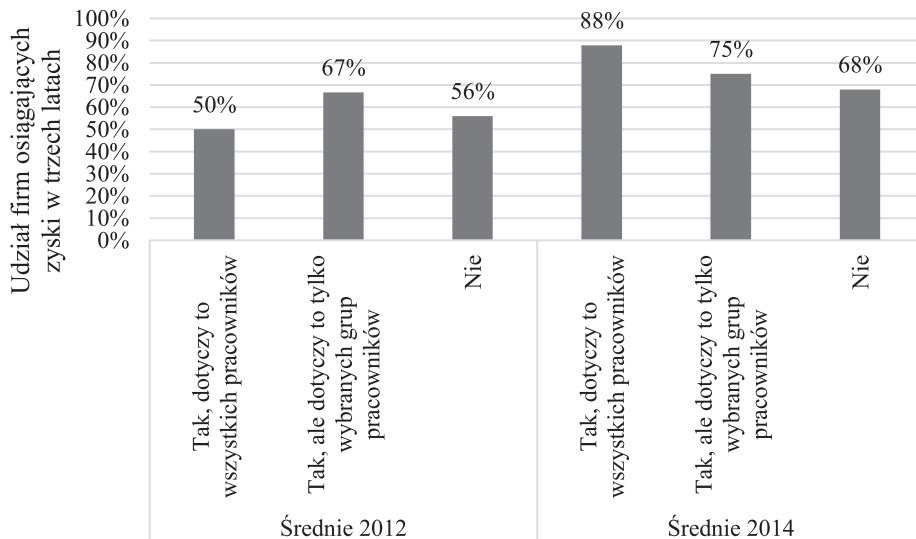
a wynikami finansowymi dla średnich przedsiębiorstw. Współczynniki Czupro-
wa również wskazują na niską zależność, co przyczynia się do braku możliwości
odrzućcia hipotezy zerowej o niezależności pomiędzy badanymi zmiennymi.

Ostatnią zależnością objętą badaniem był związek między wykorzystaniem
pomiaru dokonań w systemach motywacyjnych średnich przedsiębiorstw a osią-
ganymi przez te firmy wynikami finansowymi. Wpływ tych zmiennych na struk-
turę firm objętych badaniem zestawiono w tabeli 5.20, a na rysunku 5.8 uwzględ-
niono udział firm z zyskami w trzech latach.

Tabela 5.20. Struktura firm średnich ze względu na powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym i osiągnane wyniki finansowe

Grupa firm	Powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym	Liczba firm	Zysk w trzech latach	Pozostałe wyniki
Średnie 2012	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	28	14	14
	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	45	30	15
	nie	25	14	11
Średnie 2014	tak, dotyczy to wszystkich pracowników	33	29	4
	tak, ale dotyczy to tylko wybranych grup pracowników	28	21	7
	nie	25	17	8

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5.8. Średnie przedsiębiorstwa a powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym

Źródło: opracowanie własne.

Ze względu na znaczne zróżnicowanie między badanymi latami brak jest możliwości wskazania rozwiązania wpływającego na osiągnięte wyniki finansowe w większym stopniu. Obliczone współczynniki oraz wnioski z badania zależności pomiędzy tymi zmiennymi zaprezentowano w tabeli 5.21.

Tabela 5.21. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi

Grupa firm	Współczynnik Czuprowa	Statystyka testu χ^2	Stopnie swobody	Poziom p	Wniosek
Średnie 2012	0,124	2,126	2	0,345	niezależne
Średnie 2014	0,169	3,470	2	0,176	niezależne

Źródło: opracowanie własne.

Statystyki dotyczące zależności wskazują na jej brak między omawianymi zmiennymi. Oznacza to, że dla wyników finansowych osiągniętych przez przebadane firmy średnie nie ma znaczenia powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi, zarówno tych dotyczących wszystkich pracowników, jak i tylko wybranych grup pracowników.

5.4. Konkluzje wynikające z przeprowadzonego badania

Badanie zależności między wynikami finansowymi polskich małych i średnich przedsiębiorstw a stosowanymi przez te firmy rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań nie zakończyło się sukcesem w postaci statystycznego potwierdzenia tej zależności. Dane cząstkowe jednak sugerują, że taka korelacja jest możliwa, co potwierdza konieczność przeprowadzenia dalszych badań. Przeprowadzono również badanie podobieństw struktury odpowiedzi za pomocą odległości miejskiej d według udziału firm zyskowych w trzech latach w ogólnej sumie zyskowych przy wykorzystaniu wzoru (4):

$$d(1,2) = \sum_{i=1}^k |w_{i1} - w_{i2}| \quad (4)$$

gdzie:

k – liczba wariantów odpowiedzi,

w_{i1} – udział wskazań i -tego wariantu odpowiedzi dla pierwszej grupy firm,

w_{i2} – udział wskazań i -tego wariantu odpowiedzi dla drugiej grupy firm.

Najwyższa możliwa wartość obliczonego wskaźnika to 2, oznacza maksymalne zróżnicowanie pomiędzy badanymi rozkładami, wynik bliższy 0 oznacza większe podobieństwo między strukturami odpowiedzi. W tabeli 5.22 zebrano wyniki dla poszczególnych badanych zmiennych i par grup przedsiębiorstw.

Tabela 5.22. Odległości między parami grup przedsiębiorstw dla badanych zmiennych

Kryterium	Małe 2012 / małe 2014	Średnie 2012 / średnie 2014	Małe 2012 / średnie 2012	Małe 2014 / średnie 2014	Małe / średnie ogółem
Rodzaj mierników stosowanych w firmie	0,15	0,21	0,12	0,22	0,17
Sposób organizacji pomiaru dokonań	0,23	0,13	0,28	0,07	0,10
Usystematyzowanie zbioru mierników dokonań	0,26	0,25	0,31	0,39	0,33
Powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym	0,37	0,41	0,38	0,35	0,34

Źródło: opracowanie własne.

Porównując wyniki badań przeprowadzonych na dwóch grupach firm – małych i średnich oraz w dwóch latach – 2012 oraz 2014, należy odnotować pewne różnice pomiędzy nimi. Co do zasady w większości przypadków testy zależności dały zbliżony wynik dla dwóch badanych grup w obu latach. Pierwsza z różnic powstała przy badaniu korelacji osiągniętych wyników finansowych przedsiębiorstw oraz rodzajów mierników stosowanych przez przedsiębiorstwa w postaci nieco wyższych wartości współczynników zbieżności dla firm małych.

Warte odnotowania jest, że w wyniku badania zależności pomiędzy wynikami finansowymi przedsiębiorstw a usystematyzowaniem zbioru mierników pomiaru dokonań przedsiębiorstwa małe cechowały się wyższymi współczynnikami Czuprowa w porównaniu z podmiotami średnimi z tych samych badań. Różnice widoczne są także w kontekście struktury wskazań firm cechujących się zyskiem w trzech latach.

Taka sama różnica wyniknęła przy zmiennej dotyczącej sposobu organizacji pomiaru dokonań – na podstawie obliczonych statystyk stwierdzono, że dużo wyższą zależnością (mierzoną współczynnikiem Czuprowa) cechowały się firmy małe. Warta odnotowania jest niska wartość wskaźnika podobieństw struktury odpowiedzi firm w 2014 roku, osiągających zyski w trzech latach, kiedy rozkłady dla firm małych oraz średnich były do siebie bardzo zbliżone.

W przypadku zależności pomiędzy wynikami finansowymi a wykorzystaniem pomiaru dokonań w systemach motywacyjnych, godna podkreślenia jest

zmiana współczynnika korelacji Czuprowa pomiędzy pierwszym a drugim badaniem, na korzyść badania z 2014 roku dla przedsiębiorstw małych oraz na niekorzyść badania z roku 2014 dla firm średnich. Rozkłady firm najbardziej zyskowych są najmocniej zróżnicowane przy tym kryterium, zarówno w kontekście lat badania, jak i wielkości badanych firm.

Podsumowując, należy zauważyć niską zależność lub jej brak pomiędzy wybranymi charakterystykami systemów pomiaru dokonań a osiąganymi przez nie wynikami finansowymi dla poszczególnych grup przedsiębiorstw objętych badaniem. Na podstawie zebranych danych brak jest możliwości odrzucenia hipotezy o niezależności. Nie oznacza to jednak uogólnienia mówiącego o braku jakiegokolwiek zależności pomiędzy tymi zmiennymi dla wszystkich firm, poddane to musi być dalszym badaniom. Warta sprawdzenia jest również zależność pomiędzy wynikami finansowymi a systemem pomiaru dokonań w dłuższym okresie, jako że wprowadzenie tego systemu może przełożyć się na odłożone w czasie tworzenie wartości przedsiębiorstw.

Podsumowanie

Badanie korelacji pomiędzy stosowanymi rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań a wynikami finansowymi osiąganymi przez małe i średnie przedsiębiorstwa, przeprowadzone oddzielnie dla przedsiębiorstw małych oraz firm średnich przy uwzględnieniu dwóch grup podmiotów dla każdej z wielkości (badania z lat 2012 i 2014), wykazało niską zależność lub jej brak między badanymi zmiennymi a wynikami finansowymi badanych przedsiębiorstw w poszczególnych grupach. Badaniu poddane zostało także podobieństwo między wynikami obliczonymi dla poszczególnych grup, które wykazało zbliżone rozkłady odpowiedzi dla firm uzyskujących zyski w trzech latach poprzedzających badanie, przy czym największe podobieństwo wystąpiło przy badaniu sposobu organizacji pomiaru dokonań, a najmniejsze dla powiązania mierników dokonań z systemem motywacyjnym. Rozważania zawarte w rozdziałach czwartym i piątym oraz zamieszczone w nich wyniki badań służą pozytywnej weryfikacji hipotezy mówiącej o tym, że stosowane obecnie rozwiązania w zakresie systemów pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach nie wpływają na wyniki finansowe tych podmiotów. Tym samym istnieje luka między teorią a praktyką w zakresie pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw dostosowanych do potrzeb w zakresie zarządzania w erze informacji.

Rozdział 6

Propozycja koncepcji systemu pomiaru dokonań wspierających zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami oraz warunki ich implementacji

Wprowadzenie

Przeprowadzone rozważania teoretyczne potwierdziły – na gruncie obecnych uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstw i rozwoju teorii – potrzebę konstrukcji i wdrażania systemów pomiaru dokonań wspierających zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Wniosek ten został wsparty wynikami przeprowadzonej diagnozy obecnego stanu pomiaru dokonań w polskich MSP. Stosowane rozwiązania odbiegają od głównych założeń tych systemów oczekiwanych przez decydentów. Skuteczne i efektywne zarządzanie MSP w gospodarce wiedzy wymaga skoncentrowanych informacji o dokonaniach, które są ukierunkowane na realizację celów interesariuszy i wsparcie realizacji założonej strategii przedsiębiorstwa. Celem szczegółowym rozdziału jest sformułowanie założeń systemu pomiaru dokonań MSP oraz ich weryfikacja na wybranych przykładach. Stawiana hipoteza cząstkowa mówi o tym, że koncepcja systemu pomiaru dokonań odpowiadająca potrzebom zarządzania MSP wymaga identyfikacji i harmonizacji celów strategicznych oraz odpowiedniego doboru wzajemnie powiązanych mierników służących skutecznej realizacji strategii.

6.1. Dobór przedsiębiorstw będących podstawą studiów przypadków

Studia przypadków to jedna z najważniejszych metod badawczych, szczególnie w zakresie rozwoju teorii i budowy modeli (por. Voss i in. 2002). Są one badaniem eksploracyjnym, które pozwala na obserwację i lepsze zrozumienie zachodzących zjawisk. Zastosowane w pracy studia przypadków są zgodne ze schematem badania jakościowego zmierzającego do stworzenia jednostkowego opisu zjawiska bardziej ogólnego. Studia te mają charakter opisowo-ilustracyjny (diagnostyczny). Bazują na analizie publikowanych materiałów, w tym stron internetowych, pogłębionych wywiadach oraz na jakościowej metodzie zbierania informacji podczas indywidualnych rozmów z przedstawicielami firm. Studia przypadków dotyczyły możliwości praktycznego zastosowania koncepcji pomiaru dokonań MSP. Nie przeprowadzono jednak procesu implementacji tych systemów, w związku z czym część rozważań dotyczących aspektu wdrażania i stosowania systemów omówiono wspólnie dla obu firm w podrozdziale 6.6.

Do praktycznej prezentacji zastosowania koncepcji systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa dobrano celowo, dzięki czemu reprezentowane są obie formy wielkości – małe i średnie, jak również dwa podstawowe sektory działalności – przemysł i usługi.

Małe przedsiębiorstwo reprezentuje sektor usług, który ma duże znaczenie w erze wiedzy. Przedsiębiorstwo to prowadzi działalność prawniczą, co wymaga dużych kompetencji osób zarządzających. Koncepcja dla firm małych wymaga znacznej świadomości i dużych kompetencji menedżerów ze względu na istotne znaczenie nieformalnych strategii i nieświadomionego pomiaru dokonań w tych przedsiębiorstwach.

Firma średnia jest firmą produkcyjną działającą w sektorze nawozów rolniczych i ogrodniczych. Działalność produkcyjna w firmie średniej wiąże się z wymogiem formalnego podziału zadań i szczegółowym opisem procesów, jak również kontrolą jakości, z czego wynika, że w przedsiębiorstwach tych duże znaczenie ma operacyjny pomiar dokonań, niezależnie od prowadzonego strategicznego pomiaru dokonań.

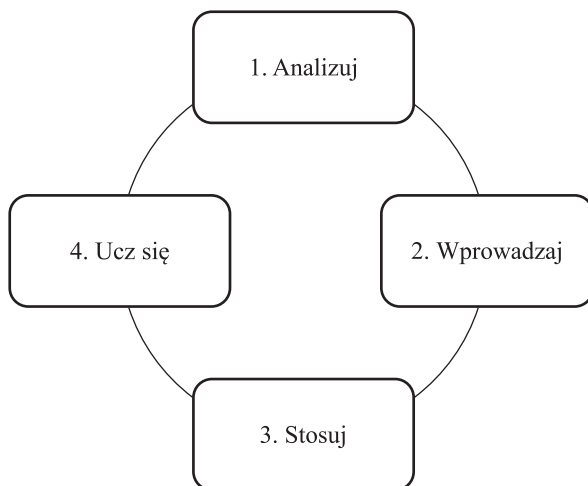
6.2. Założenia koncepcji systemu pomiaru dokonań dostosowanej do specyfiki małej firmy

System pomiaru dokonań powinien być prosty, oszczędny, przejrzysty i zharmonizowany (por. Goliszewski 2015, s. 88). Rozbudowane systemy wpływają na wydłużenie czasu podejmowania decyzji i obiegu informacji. Ma to szczególnie znaczenie w małych podmiotach, których istnienie zależy często od podejmowania szybkich i właściwych decyzji, w związku z czym dostęp do informacji jest kluczowy. Małe przedsiębiorstwa z reguły prowadzą pomiar swoich dokonań, ale ma on doraźny i nieformalny charakter, nie bazuje na wcześniejszym planie czy też modelu. Dużą rolę w procesach podejmowania decyzji odgrywa intuicja, doświadczenie oraz kompetencje właścicieli i menedżerów.

Warto podkreślić, że podstawową determinantą konstrukcji systemu pomiaru dokonań jest przewaga korzyści jego wprowadzenia nad kosztami, w związku z czym należy dbać, aby koszty implementacji i stosowania wybranych rozwiązań nie przekroczyły wyznaczonego poziomu. Dodatkowo należy zapewnić przejrzystość i powszechność obiegu informacji. Właściwa komunikacja wyników pomiaru jest jednym z najistotniejszych czynników wpływających na efektywność stosowanego systemu. Obecnie małe podmioty cechują się niedostateczną komunikacją (w podmiotach innych niż jednoosobowe) oraz brakiem kultury wykorzystania wskaźników w pomiarze dokonań.

Ze względu na specyfikę małych firm zaproponowano autorską koncepcję czteroelementowego procesu ciągłego pomiaru dokonań małych przedsiębiorstw¹. Cykliczne podejście pomaga stymulować stałe strategiczne ulepszanie w przedsiębiorstwie, mające znaczenie dla procesów tworzenia wartości. W koncepcji tej kluczowe znaczenie ma powiązanie strategii (w tym modelu biznesowego) z racjonalnymi celami oraz ich miernikami, aby w jak najlepszy sposób odwzorować procesy generowania wartości przez przedsiębiorstwo. Bardzo ważne jest również zapewnienie, aby osiągnięte wyniki mierników były brane pod uwagę przy ocenie realizacji strategii w sposób ciągły i powtarzalny oraz były podstawą do jej korygowania. System pomiaru dokonań powinien odzwierciedlać pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa i postęp w zakresie jej budowy. Strukturę autorskiej koncepcji systemu pomiaru dokonań małych przedsiębiorstw przedstawiono na rysunku 6.1.

¹ Koncepcja została zainspirowana tekstem *Ciągły proces strategicznego ulepszania*, Hudson (2003).



Rysunek 6.1. Proces ciągłego pomiaru dokonań małych przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hudson (2003, s. 7–8).

Pierwszy etap polega na przeprowadzeniu analizy otoczenia, strategii oraz celów przedsiębiorstwa, jak również na opracowaniu modelu biznesowego pokazującego sposób generowania wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy. W fazie tej dokonuje się również identyfikacji kluczowych czynników sukcesu i wynikających z nich obecnych celów przedsiębiorstwa oraz wyboru najważniejszego celu, będącego podstawą propozycji strategii przedsiębiorstwa. Duże znaczenie ma jasne i przejrzyste zdefiniowanie tych celów, jak również wskazanie powiązania ze strategią. Małe firmy są bliżej swoich klientów, co decyduje o ich przewadze konkurencyjnej dzięki lepszemu dopasowaniu oferty do wymagań i potrzeb klientów, ale często nie jest uwzględniane przy budowie strategii i celów długookresowych.

Priorytetem drugiego etapu jest określenie zadań koniecznych do osiągnięcia zakładanych wielkości mierników oraz rozwinięcie systemu mierników. Mierniki muszą być powiązane ze strategią i celami, duże znaczenie ma także łatwość w zbieraniu i prezentowaniu informacji. Ważne jest również, aby mierniki były zrozumiałe i proste w stosowaniu, szybko dostarczały odpowiedniej informacji zwrotnej oraz stymulowały ciągły rozwój. W celu zapewnienia jak najlepszych wyników stawiany jest wymóg zaangażowania pracowników (kluczowych użytkowników), szczególnie w tej fazie oraz w trakcie implementacji systemu, jak również wsparcia zarządu firmy. Jednym z możliwych narzędzi, które wspierają zaangażowanie pracowników

i wzmacniają pozytywne efekty wprowadzenia pomiaru dokonań, jest powiązanie wyników tego pomiaru z systemem nagradzania i motywowania pracowników.

Trzeci etap polega na zastosowaniu w praktyce wyników poprzednich faz. Jego efektem jest wprowadzenie ulepszeń oraz dobór właściwego systemu zbierania danych i informacji. Stosowanie mierników dokonań pozwala na ocenę sukcesu firmy. Są one również wykorzystywane przy raportowaniu postępu na drodze do realizacji założonych celów oraz komunikowaniu osiągniętych wyników pracownikom. Mierniki dokonań w praktyce są stosowane w podmiotach gospodarczych w celu rozwiązywania specyficznych problemów, a systemy pomiaru dokonań wyrastają spontanicznie na bazie tych procesów pomiaru, nie zaś jako rezultat świadomego planowania, stąd też dużą wagę przypisywać się powinno zapewnieniu właściwych relacji pomiędzy strategią, celami a ich miernikami. Mierniki dokonań są pomocne przy ocenie bieżącej sytuacji przedsiębiorstwa, pozwalają na rozpoznanie silnych stron i możliwości rozwoju (całościowego sukcesu przedsiębiorstwa). Wymagane jest powiązanie mierników dokonań i strategii biznesowej, mierniki powinny wiązać również prowadzone w przedsiębiorstwie operacje z obranymi celami strategicznymi.

Ostatni, czwarty etap procesu polega na regularnych przeglądach danych o dokonaniach w celu wykrycia potencjalnych problemów. Przeprowadza się również przegląd aktualności mierników, który jest pomocny przy unikaniu potencjalnych konfliktów interesów, a także ocenę sukcesu wprowadzanych ulepszeń. Niezbędna dla właściwego działania systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie jest stała i regularna obserwacja systemu i dostosowanie go do zmian otoczenia oraz własnej złożoności. Kontrola, wyciąganie wniosków i ocena istniejących rozwiązań służą rozwojowi mierników dokonań, co bezpośrednio wpływa na funkcjonalność systemu pomiaru dokonań i może mieć pozytywne przełożenie na efektywność prowadzonej działalności.

Jednym ze specyficznych rozwiązań w autorskiej koncepcji, wprowadzonym ze względu na ograniczenia wynikające z wielkości podmiotów, jest traktowanie priorytetowo wybranych celów (skupienie się na najważniejszych). Pozwala to na koncentrację ograniczonych zasobów małego przedsiębiorstwa na procesach w najwyższym stopniu odpowiedzialnych za generowanie wartości dla interesariuszy. Zaletą podejścia cyklicznego jest możliwość zastosowania modelu przez przedsiębiorców niemających dużej wiedzy z zakresu zarządzania oraz rachunkowości zarządczej.

Czynnikiem wpływającym na efektywność stosowanego systemu pomiaru dokonań jest dokładne określenie uprawnień decyzyjnych, informacji i odpowiedzialności w ramach systemu pomiaru dokonań, tak by można je było powiązać z określonym efektem (Goliszewski 2015, s. 88). Przy czym efektywność nie jest związana jedynie z wynikami finansowymi, lecz także dokonaniem niefinansowymi, w tym także w kontekście oceny realizacji celu pomiaru dokonań w postaci dostarczania szybkiej i odpowiedniej informacji zwrotnej. Celem pomiaru dokonań jest również integrowanie ludzi, procesów i technologii, co w konsekwencji ma duże znaczenie dla mechanizmów tworzenia wartości dla interesariuszy.

6.3. Koncepcja pomiaru dokonań w małym przedsiębiorstwie Masiota i Wspólnicy – studium przypadku

Autorska koncepcja pomiaru dokonań dla małych przedsiębiorstw zostanie zaprezentowana na przykładzie firmy Masiota i Wspólnicy Adwokacka Spółka Partnerska. Ta, mająca siedzibę w Poznaniu, firma funkcjonuje na rynku usług prawnych od 2004 r. Jest jedną z największych kancelarii prawnych w Poznaniu i Wielkopolsce, zatrudnia w różnych formach około 20 osób. Tworzy ją zespół wykwalifikowanych specjalistów, których podstawowym dążeniem jest realizacja potrzeb klientów. Roczne przychody znajdują się w przedziale 5–10 mln zł. Przedsiębiorstwo osiągało zyski w trzech ostatnich okresach sprawozdawczych. Przedmiotem działalności są szeroko pojęte profesjonalne usługi w zakresie prawa gospodarczego. Misja firmy brzmi „Prawo wymaga rozwiązań. Znajdujemy je”. Celem prowadzonej działalności jest zgodnie z materiałami firmy: „zapewnienie bezpieczeństwa prawnego klientów”. Wartości to: „Dynamika, elastyczność, doświadczenie, skuteczność”.

Pierwsze działanie zastosowane w ramach koncepcji polega na przeprowadzeniu analizy strategicznej przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo Masiota i Wspólnicy Adwokacka Spółka Partnerska swoich interesariuszy upatruje w grupie klientów, pracowników oraz wspólników. Środowisko przedsiębiorstwa zostało scharakteryzowane przy wykorzystaniu analizy PEST makrootoczenia oraz analizy pięciu sił kształtujących konkurencję w sektorze, zgodnie z modelem zaproponowanym przez Portera (2008). Metoda ta została również szeroko opisana w pracy Gierszewskiej i Romanowskiej (2009, s. 75–91). W tabeli 6.1 zestawiono wyniki

uproszczonej analizy podstawowych zewnętrznych czynników organizacji w formie analizy PEST (makroekonomicznego otoczenia przedsiębiorstwa).

Tabela 6.1. Analiza PEST w badanej firmie

Czynniki	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Polityczno-prawne	<ul style="list-style-type: none"> – dalsze otwarcie rynku usług prawniczych, umożliwiające wzrost konkurencji – wejście na polski rynek zagranicznych wyspecjalizowanych kancelarii prawniczych zachęconych perspektywami rynku – częste zmiany prawa – duże ryzyko wprowadzenia niekorzystnych rozwiązań prawnych, utrudniających prowadzenie działalności usług prawniczych i doradczych
Ekonomiczne	<ul style="list-style-type: none"> – wzrost gospodarczy, wpływający na rozwój przedsiębiorstw – wzrost znaczenia procesów międzynarodowej wymiany gospodarczej, skutkujący wzrostem zapotrzebowania na profesjonalne usługi doradcze firm znających specyfikę danych rynków – rozwój rynku usług prawniczych – wzrost poziomu zamożności obywateli
Spoleczno-kulturowe	<ul style="list-style-type: none"> – wzrost świadomości klientów potrzeby dostępu do profesjonalnych usług prawnych – wzrost poziomu wykształcenia – rozwój planowania długoterminowego (międzypokoleniowego)
Technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> – rozwój technologii komputerowych wspierających prowadzenie działalności gospodarczej – ułatwienie dostępu do baz danych (wiedzy)

Źródło: opracowanie własne.

W ramach analizy strategicznej przeprowadzono także analizę pięciu sił kształtujących konkurencję w sektorze, zgodnie z modelem zaproponowanym przez Portera (2008), której wyniki zaprezentowano w tabeli 6.2.

Tabela 6.2. Analiza pięciu sił konkurencyjnych kształtujących strategię w badanej firmie

Siła	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Groźba pojawienia się nowych konkurentów	<p>Groźba ta ma duże znaczenie dla badanego przedsiębiorstwa, co wynika z otwarcia zawodów prawniczych i dużego rocznego przyrostu nowych osób włączających się do rynku usług prawniczych. Barierą wejścia są ukończone studia prawnicze oraz odbycie stosownej aplikacji.</p> <p>Z drugiej strony firma świadczy wysoko wyspecjalizowane usługi doradcze i prawne, co zaważa rynek i mocno zmniejsza zagrożenie pojawienia się nowych konkurentów. Wysoka specjalizacja oraz duża komplikacja procesów (np. restrukturyzacyjnych) powoduje duże koszty ewentualnej zmiany dostawcy u klienta</p>
Siła dostawców	Firma w niewielkim stopniu uzależniona jest od swoich dostawców, wśród których wymienić można dostawców mediów, baz internetowych i innych
Siła nabywców	Siła ta jest mała, a klienci mają niską siłę negocjacyjną ze względu na istnienie dużej liczby firm potencjalnie zainteresowanych wyspecjalizowanymi usługami prawniczymi i w zakresie doradztwa restrukturyzacyjnego przy niewielkiej lokalnej konkurencji. Usługi firmy są wysoko specjalistyczne i dopasowane do potrzeb klientów, zmiana dostawcy wiąże się z dużymi kosztami dla nabywcy, istnieje niewielkie zagrożenie, że odbiorcy poradzą sobie z danymi usługami samodzielnie
Dostępność substytutów	Brak realnego zagrożenia substytucją usług prawniczych, za wyjątkiem rezygnacji z danych usług
Intensywność konkurencji w sektorze	Intensywność rośnie ze względu na przyrost liczby adwokatów i radców prawnych na rynku, jednak ze względu na specjalistyczne usługi i wysoką profesjonalizację konkurencja lokalna dla badanego przedsiębiorstwa nie ma aż tak dużego znaczenia

Źródło: opracowanie własne.

Analizowane siły mają dość duże znaczenie w kontekście bieżącej i przyszłej rentowności osiągananej w opisywanym przedsiębiorstwie. Sektor profesjonalnych usług prawnych i doradczych w zakresie procesów restrukturyzacyjnych oraz innych jest atrakcyjny i wzrostowy, co wynika z planowanego zwiększenia liczby potencjalnych klientów, jak też z coraz szybszych zmian otoczenia, które wymagają od przedsiębiorstw ciągłego dostosowywania się do nowych warunków. Istnieją jednak potencjalne zagrożenia ze strony nowej konkurencji, która dzięki oferowaniu niższych cen na usługi jest w stanie realnie zagrozić możliwościom osiągnięcia przychodów w firmie Masiota i Wspólnicy.

W kolejnym etapie analizy strategicznej przeprowadzono uproszczony bilans strategiczny na podstawie informacji uzyskanych od przedsiębiorstwa, mający na celu wyodrębnienie mocnych i słabych stron firmy (zob. tab. 6.3).

Tabela 6.3. Uproszczony bilans strategiczny przedsiębiorstwa

Silne strony	Słabe strony
<ul style="list-style-type: none"> – bardzo dobre wyniki finansowe, wysoka płynność – wysoki poziom wiedzy i kompetencji współpracowników oraz zarządzających – system zarządzania wspierający dzielenie się wiedzą – doświadczenie oraz wiedza nabyta w ramach prowadzonej działalności – spokojna i przyjacielska atmosfera pracy – pracownicy cechujący się profesjonalizmem, wysokim poziomem norm etycznych oraz kultury osobistej – elastyczność proponowanych usług prawnych i doradczych w zakresie dopasowania do potrzeb klientów – szeroki zakres usług dla przedsiębiorców oraz przedsiębiorstw – wysoki poziom satysfakcji szerokiego grona klientów wynikający z jakości usług oraz obsługi – reputacja solidnego i godnego zaufania partnera – styl zarządzania stosowany w organizacji inspirowanie pracowników do rozwoju, zwiększania efektywności i realizacji ambitnych celów – jedna z największych kancelarii w Poznaniu i Wielkopolsce o uznanej marce – innowacyjność decydująca o pozycji na rynku – wysoka skuteczność działania 	<ul style="list-style-type: none"> – brak jasno zdefiniowanej strategii tworzącej podstawę podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie – duża wartość pojedynczych kontraktów, stąd duże znaczenie mają utraceni klienci – duże uzależnienie przedsiębiorstwa i jego wyników od osób współpracowników, w tym głównie partnera zarządzającego kancelarią – relatywnie niski udział w rynku w ujęciu ogólnopolskim (mimo znacznego udziału lokalnego) – brak własnego budynku utrudniający dopasowanie przestrzeni biurowej do potrzeb przedsiębiorstwa, brak wystarczającego miejsca pozwalającego na pracę w komfortowych warunkach i doskonałą obsługę klientów – rozpiętość w czasie między osiąganymi przychodami a ponoszonymi kosztami

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych od przedsiębiorstwa oraz na bazie publikowanych informacji na stronie internetowej www.masiota.pl (dostęp: 11.07.2016).

Warta odnotowania jest specyfika działalności przedsiębiorstwa, w której część przychodów jest oddalona w czasie od ponoszonych kosztów ze względu na długość postępowań sądowych, co może mieć negatywny wpływ na bieżącą płynność finansową przedsiębiorstwa.

W celu podsumowania przeprowadzonej analizy strategicznej zastosowano metodę SWOT, będącą kompleksowym narzędziem służącym do badania otoczenia organizacji i analizy jej wnętrza (por. Gierszewska, Romanowska 2009, s. 189–198). Wnioski z tej analizy zaprezentowano w tabeli 6.4.

Tabela 6.4. Analiza SWOT przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy

Silne strony	Słabe strony
<ul style="list-style-type: none"> – znacząca pozycja na lokalnym rynku – uznana marka i bardzo dobra reputacja – grono doświadczonych pracowników i współpracowników o bardzo wysokich kompetencjach – wysoka rentowność prowadzonej działalności 	<ul style="list-style-type: none"> – brak jasno wytyczonej strategii – duża wartość pojedynczych kontraktów wpływająca na możliwości osiągnięcia przychodów – uzależnienie od osoby właściciela, partnera zarządzającego kancelarią
Szanse	Zagrożenia
<ul style="list-style-type: none"> – rozwój rynku usług prawniczych – rozwój wymiany międzynarodowej skutkującej wzrostem popytu na profesjonalne usługi doradcze – wzrost gospodarczy wpływający na rozwój przedsiębiorstw – wzrost świadomości klientów na temat potrzeby dostępu do profesjonalnych usług prawnych – częste zmiany prawa 	<ul style="list-style-type: none"> – dalsze otwarcie rynku usług prawniczych umożliwiające wzrost konkurencji – wejście na polski rynek zagranicznych wyspecjalizowanych kancelarii prawniczych – niekorzystne rozwiązania prawne utrudniające prowadzenie działalności usług prawniczych i doradczych

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem informacji od firmy.

Zbudowano również model biznesowy przedsiębiorstwa, opisujący sposób, w jaki organizacja tworzy wartość oraz zapewnia i czerpie zyski z tworzonej wartości (por. Duczkowska-Piasecka 2012, s. 188; Hejduk 2013, s. 178), do czego wykorzystano metodologię zaproponowaną przez Osterwaldera i Pigneura (2012). Na rysunku 6.2 zaprezentowano wynik badania, będący podsumowaniem analizy strategicznej.

Kluczowi partnerzy	Kluczowe działania	Propozycje wartości	Relacje z klientami	Segmenty klientów
Partnerzy spółki, pracownicy oraz współpracownicy	Profesjonalne usługi prawnicze i doradcze	Zapewnienie bezpieczeństwa prawnego klientów	Bardzo dobre, oparte na zaufaniu i współpracy	Przedsiębiorstwa (osoby prowadzące działalność gospodarczą oraz spółki)
	Kluczowe zasoby Pracownicy mający specjalistyczną wiedzę i doświadczenie w dziedzinie organizacyjnej wynikającej z przeszłych spraw, dostęp do baz wiedzy prawniczej, marka firmy		Kanały Standardowe kanały dystrybucji usług prawniczych, duże znaczenie poleceń od zadowolonych klientów	
Struktura kosztów Znaczny udział kosztów osobowych, w tym wynagrodzeń		Strumienie przychodów Stala obsługa przedsiębiorstw Przeprowadzone projekty, w tym projekty restrukturyzacyjne		

Rysunek 6.2. Model biznesowy przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy

Źródło: opracowanie własne na podstawie Osterwalder, Pigneur (2012).

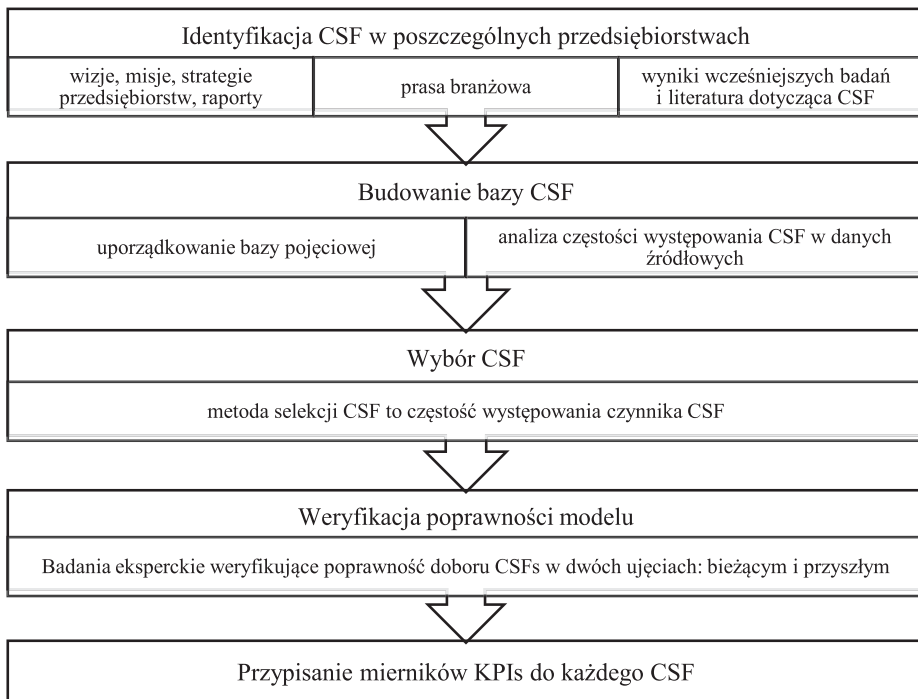
Model biznesu kształtuje strategię, gdyż strategia, aby była realna, musi opierać się na zdolnościach, zasobach i dotychczasowej pozycji przedsiębiorstwa, a cele długoterminowe muszą być możliwe do zrealizowania (Duczkowska-Piasecka i in. 2013, s. 294). Kolejnym etapem była analiza kluczowych czynników sukcesu, które zostały zidentyfikowane przy wykorzystaniu metody opisanej przez Niemca (2016b), zaprezentowanej na rysunku 6.3.

Kluczowe czynniki sukcesu dla sektora „Działalność prawnicza, rachunkowo-księgową i doradztwo podatkowe” zidentyfikowane zostały przy wykorzystaniu wyników badania przeprowadzonego w ramach grantu „Kluczowe indykatory wyników w zarządzaniu przedsiębiorstwami”², a po uwzględnieniu uwag członka zarządu przedsiębiorstwa, są one następujące:

- wzrost przychodów,
- zapewnienie płynności finansowej,
- satysfakcja klientów,
- rozwój efektywnych relacji z klientami (doskonała obsługa, partnerstwo, budowanie relacji opartych na zaufaniu, entuzjazm),

² Grant realizowany przez Uniwersytet Szczeciński na podstawie umowy nr 4366/B/H03/2011/40 z Narodowym Centrum Nauki (por. Niemiec 2016c, s. 231–329).

- dbanie o wysoką jakość procesu świadczenia usług (wysoki merytoryczny poziom, świadczenie usług zgodnie z najlepszymi wzorcami, szeroka specjalizacja),
- utrzymanie dotychczasowych klientów,
- budowa uznanej marki,
- wiedza, umiejętności, wartości i zachowania pracowników oraz kierownictwa wymagane na danym stanowisku dla realizacji strategii,
- pozyskiwanie nowych klientów (nawiązywanie bezpośredniego i szybkiego kontaktu),
- rozwój efektywnych relacji z klientami (doskonała obsługa, partnerstwo, budowanie relacji opartych na zaufaniu, entuzjasm),

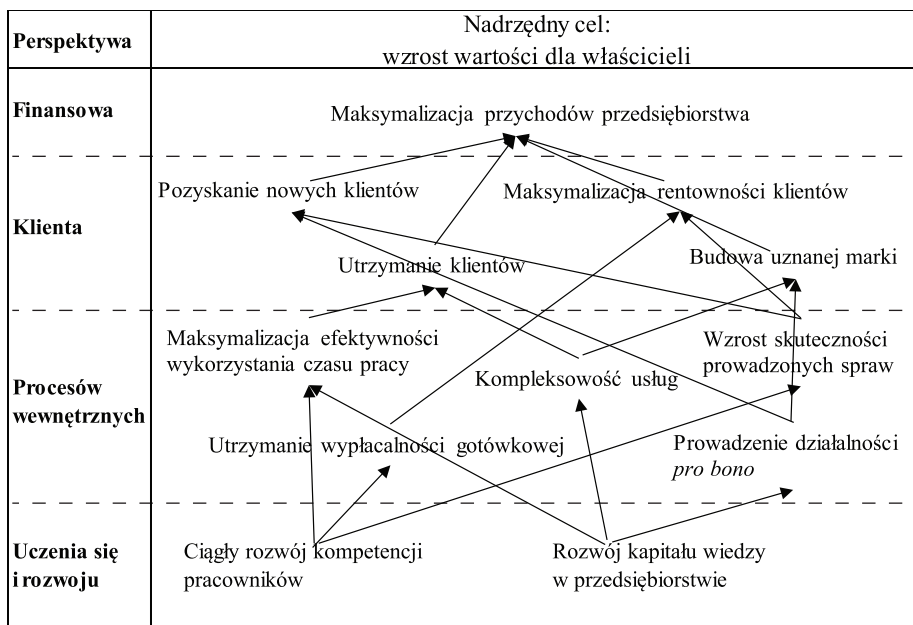


Rysunek 6.3. Procedura identyfikacji kluczowych czynników sukcesu

Źródło: Niemiec (2016b, s. 244).

Firma jest zwolennikiem koncepcji zrównoważonego rozwoju, co znajduje odzwierciedlenie w prowadzonej działalności *pro bono*.

Główny, nadrzędny cel przedsiębiorstwa to wzrost przychodów. Na rysunku 6.4 zaprezentowano propozycję zestawu celów wraz z zaznaczonymi związkami między nimi w podziale według perspektyw pomiaru.



Rysunek 6.4. Mapa strategii przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy

Źródło: opracowanie własne.

Celem fazy drugiej koncepcji jest stworzenie zestawu mierników, które pozwolą na bieżącą kontrolę realizacji strategii i celów strategicznych. Opracowane cele opisywane są za pomocą prostych i łatwych do zrozumienia i zastosowania mierników, co zostało szeroko opisane przez Kaplana i Nortona (2001). W tabeli 6.5 przedstawiono propozycję zestawu mierników, wynikających z realizowanej strategii, po uwzględnieniu wyników analizy strategicznej i kluczowych czynników sukcesu.

Tabela 6.5. Propozycja mierników dokonań do zastosowania w firmie Masiota i Wspólnicy

Cel	Miernik	Opis
Maksymalizacja przychodów przedsiębiorstwa	$\frac{\text{przychody w okresie } t - \text{przychody w okresie } t_1}{\text{przychody w okresie } t}$	dynamika przychodów odzwierciedla poziom rozwoju przedsiębiorstwa, może być analizowana także w podziale na (1) stałych i nowych klientów (2) dotychczasowe i nowe usługi
Pozyskanie nowych klientów	$\frac{\text{liczba nowych klientów}}{\text{ogólna liczba klientów}}$	stały rozwój przedsiębiorstwa wymaga zdobywania nowych klientów, co wpływa na poszerzenie możliwości osiągnięcia przychodów
Maksymalizacja rentowności klientów	$\frac{\text{przychód} - \text{koszt klienta}}{\text{przychód z klienta}}$	rozwój przedsiębiorstwa wymaga zapewnienia, że obsługa wszystkich klientów będzie opłacalna; rentowność ta może być także badana w podziale na prowadzone sprawy (projekty), ale największe znaczenie ma na zagregowanym poziomie
Utrzymanie klientów	$\frac{\text{liczba stałych klientów}}{\text{ogólna liczba klientów}}$	posiadanie stałych klientów wynika z ich zadowolenia z poziomu usług, wpływa także na poziom stałych wpływów gotówkowych
Budowa uznanej marki	$\frac{\text{liczba zadowolonych klientów, którzy poleciliby usługi firmy}}{\text{ogólna liczba klientów}}$	miernik wyprzedzający przekładający się na polecenia klientów oraz ich lojalność wynikającą z ich zadowolenia
Maksymalizacja efektywności wykorzystania czasu pracy	$\frac{\text{rzeczywisty czas realizacji zadań} \times 100}{\text{planowany czas realizacji zadań}}$	liczba spraw oraz mnogość zróżnicowanych zadań wymaga od pracowników właściwego zarządzania czasem pracy; w sektorze usług prawnych szczególne znaczenie ma terminowość prowadzonych spraw, co wymaga wysokiej efektywności w zakresie wykorzystania czasu pracy
Wzrost skuteczności prowadzonych spraw	$\frac{\text{liczba spraw zakończonych pomyślnie}}{\text{liczba spraw zakończonych w danym okresie}}$	skuteczność w zakresie prowadzonych spraw przekłada się na wizerunek przedsiębiorstwa i ma znaczenie w kontekście zadowolenia klientów; miernik ma także związek z rentownością prowadzonej działalności i wpływa na możliwość osiągnięcia przychodów
Kompleksowość usług	$\frac{\text{przychody z nowych usług dla dotychczasowych klientów}}{\text{przychody ogółem}}$	miernik badający relację przychodów z nowych usług doradczych proponowanych dotychczasowym klientom do ogółu przychodów; zadowoleni klienci w większym stopniu są zainteresowani rozszerzeniem korzystania z usług, także koszt jest niższy w porównaniu z nowymi klientami
Utrzymanie wypłacalności gotówkowej	$\frac{\text{wpływy gotówkowe w okresie}}{\text{wydatki gotówkowe w okresie}}$	miernik ma znaczenie w kontekście utrzymania płynności finansowej, przewaga wpływów nad wydatkami przeznaczona może być na rozwój przedsiębiorstwa, w tym inwestycje w pracowników
Prowadzenie działalności <i>pro bono</i>	liczba udzielonych bezpłatnych porad prawnych lub czas przeznaczony na działalność społeczną	działalność na rzecz potrzebujących oraz sektora pozarządowego wpływa na rozwój społeczeństwa lokalnego, jak również na markę przedsiębiorstwa i liczbę nowych klientów

Cel	Miernik	Opis
Ciągły rozwój kompetencji pracowników	$\frac{\text{czas szkoleń w godzinach}}{\text{liczba pracowników}}$	miernik wyprzedzający, pracownicy i ich kompetencje to jeden z ważniejszych czynników sukcesu oraz kluczowy zasób przedsiębiorstwa
Rozwój kapitału wiedzy w przedsiębiorstwie	$\frac{\text{nakłady na dostęp do wiedzy}}{\text{przychody ze sprzedaży}}$	miernik wynikający z uwzględnienia postępującego rozwoju technologicznego oraz wysokiego znaczenia kapitału wiedzy, szczególnie w sektorach usługowych wymagających wysokich kompetencji w tym zakresie

Źródło: opracowanie własne.

Zestaw mierników zidentyfikowany na podstawie poprzednich etapów powinien być w ramach trzeciego etapu wprowadzony do systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Mierniki są stosowane przy raportowaniu stopnia realizacji założonych celów oraz do oceny sukcesu firmy.

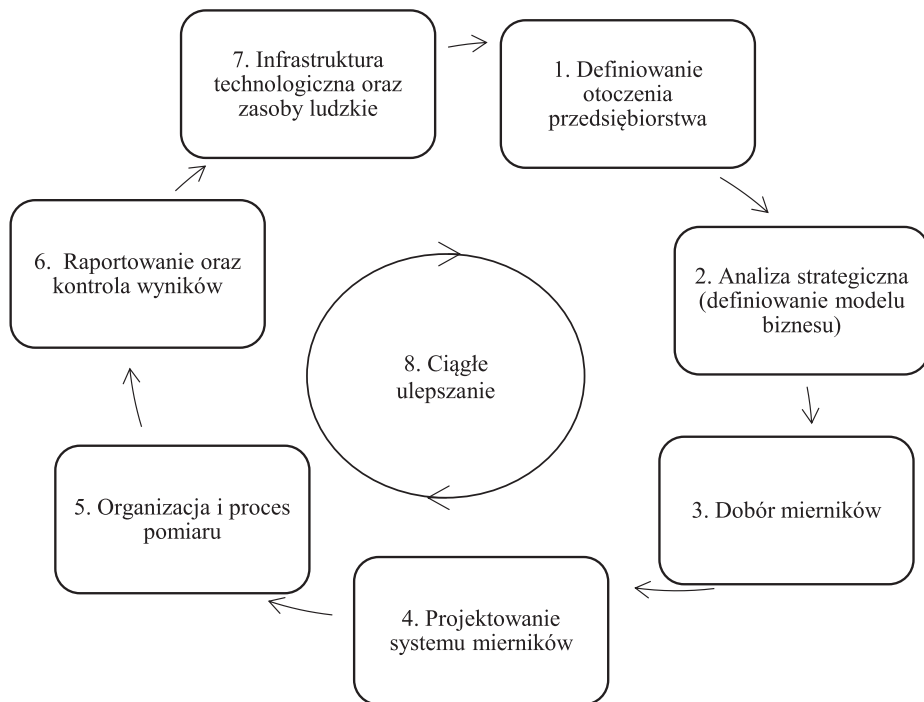
Warte podkreślenia jest, że przedsiębiorstwo powinno być świadome potrzeby pomiaru swoich dokonań. Kontrola mierników, uwzględniona w czwartej fazie koncepcji, odbywać się powinna w ramach regularnej oceny wyników prowadzonej działalności, podczas której dyskutowane są wielkości mierników, jak i ich przyczyny. Umożliwia to wprowadzanie zmian w strategicznych dokumentach przedsiębiorstwa na bazie uzyskanych doświadczeń oraz wniosków z oceny³.

6.4. Ramy koncepcyjne systemu pomiaru dokonań w średnim przedsiębiorstwie

System pomiaru dokonań służy do wspierania podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach, przy czym celem długookresowym jest tworzenie wartości. Pomiar dokonań umożliwia uzgodnienie i pogodzenie planowania biznesowego oraz działalności operacyjnej. To także istotne wsparcie dla rozwoju menedżerskiego. Propozycja koncepcji dla przedsiębiorstw średnich różni się od zaprezentowanej w poprzednim podrozdziale ze względu na znaczne różnice między firmami małymi a średnimi. Te drugie cechują się znacznie większą liczbą zachodzących w nich procesów oraz większym ich skomplikowaniem. Drugim czynnikiem jest

³ Problemy z implementacją i stosowaniem systemu pomiaru dokonań zostały szerzej opisane w podrozdziale 6.6.

znaczna różnica w zakresie złożoności struktury organizacyjnej, podziału obowiązków oraz delegacji uprawnień w zakresie podejmowania decyzji. To wszystko sprawia, że wymagania stojące przed systemami pomiaru dokonań średnich przedsiębiorstw są znacznie większe niż w przypadku firm małych. Uznaje się, że system pomiaru dokonań powinien mierzyć skuteczność i efektywność na różnych poziomach zarządzania w zakresie takich aspektów jak: jakość, elastyczność, czas, finanse, satysfakcja klientów i zasoby ludzkie, co wpływa na znacznie większą komplikację systemu mierników i znaczne utrudnienie przy ocenie relacji przyczynowych między miernikami oraz analizie wpływu ich stosowania na osiągnięte przez przedsiębiorstwa wyniki. Autorska koncepcja systemu pomiaru dokonań dla przedsiębiorstw średnich została zaprezentowana na rysunku 6.5.



Rysunek 6.5. Autorska koncepcja systemu pomiaru dokonań w średnim przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne.

Inspiracją dla powstania propozycji tego rozwiązania była koncepcja IRIS autorstwa grupy badaczy, opisana przez Chalmeta i in. (2012), której głównym wkładem jest uwzględnienie ciągłości procesu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie, przy czym wyjściowa propozycja dotyczyła w szczególności procesu implementacji systemu pomiaru dokonań, a zaprezentowana koncepcja skupia się na procesach stosowania systemu pomiaru dokonań w praktyce.

Pierwszym działaniem objętym modelem jest badanie czynników zewnętrznego otoczenia przedsiębiorstwa, co rozumiane jest jako m.in. rynki zbytu i zaopatrzenia, intensywność konkurencji czy też struktura klientów. Sektor jako najbliższe otoczenie przedsiębiorstwa jest punktem wyjścia do wszelkich analiz porównawczych, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych (Kowalak 2009, s. 135). Badaniu podlega także samo przedsiębiorstwo, a wynik analiz stanowi wyspecyfikowanie interesariuszy przedsiębiorstwa (społeczeństwo lokalne, pracownicy, klienci, partnerzy, dostawcy) w zakresie ich oczekiwań, celów, ale także wyznawanych wartości.

Kolejny etap polega na analizie strategicznej przedsiębiorstwa. Główne zadanie to przegląd i doprecyzowanie misji, wizji, wartości i strategii. Ocenie podlegają warunki ramowe (zewnętrzne i wewnętrzne) zapewniające realizację pomiaru, w tym opracowany model biznesowy wyjaśniający, w jaki sposób i jakimi zasobami przedsiębiorstwo realizuje swoją strategię i tworzy wartość dla swoich interesariuszy. Pozwoli to na zdefiniowanie kluczowych czynników sukcesu, które umożliwiają osiągnięcie założonych celów. Posiadane przez przedsiębiorstwo jasne i przejrzyste cele powinny być powiązane ze strategią rozwoju, co wpływa zasadniczo na ich skuteczność w procesach generowania wartości. Pozwala to również na kaskadowanie celów na niższe poziomy przedsiębiorstwa w postaci celów taktycznych i operacyjnych, także w podziale na działy, grupy i poszczególnych pracowników. Badaniem objęta jest również struktura organizacyjna, z uwzględnieniem podziału kompetencji i sposobu ich oceny oraz delegacji uprawnień w zakresie podejmowania decyzji. Wynika to z faktu, iż przedsiębiorstwa średnie, zatrudniające powyżej 50 osób, wymagają wprowadzenia ścisłego podziału zadań między pracowników, co wiąże się także z powstawaniem w części niezależnych działów i zespołów.

W trzeciej fazie następuje dobór mierników, które stosowane mogą być w pomiarze dokonań w danym przedsiębiorstwie oraz przy danych warunkach otoczenia. Jednym z zadań jest budowa mapy strategii, która wymaga dogłębnej

analizy wszystkich celów, jakie muszą być osiągnięte, jak i ich związków przyczynowych. Standardowo mierniki dzielone są na następujące perspektywy: finansową, klientów i dostawców, procesów wewnętrznych (działalności operacyjnej), zasobów ludzkich, technologii i społecznej odpowiedzialności (zrównoważonego rozwoju). W praktyce największe znaczenie dla przedsiębiorstw mają mierniki finansowe oraz pomiar działalności operacyjnej, a mniejsze znaczenie przypisane jest perspektywom związanym z przyszłymi możliwościami osiągania wyników (klienci, pracownicy, uczenie się i rozwój), co wskazuje na potrzebę podkreślenia wagi perspektyw niefinansowych w procesach tworzenia wartości dla interesariuszy. Instrumentami pomiaru są pojedyncze wskaźniki finansowe i niefinansowe, drzewa wskaźników lub systemy pomiaru dokonań, łączące w sobie różne wskaźniki i aspekty oceny. Im organizacja bardziej doświadczona w zakresie świadomości potrzeby pomiaru dokonań, tym mierniki te tworzą bardziej wyraźne i przejrzyste struktury; podobny wpływ zauważalny jest ze względu na wielkość przedsiębiorstwa. Wymogiem stawianym przed miernikami jest ich łatwość i zrozumiałość przy stosowaniu, ale niezbędna jest też dostępność danych przy ich zbieraniu, także w kontekście racjonalnego czasu i kosztu dostępu do tych informacji.

Przedmiotem czwartego etapu jest projektowanie systemu mierników. Muszą one tworzyć zrównoważony zestaw mierników, powinny być ułożone hierarchicznie i w podziale na poziomy decyzyjne (operacyjny/taktyczny/strategiczny). Wymaga to zbadania związków przyczynowo-skutkowych między stosowanymi miernikami, na skutek czego dzielone są one na mierniki przyczynowe i mierniki skutków. Uogólniając, system mierników dokonań powinien być syntetyczny i zrównoważony, co oznacza równowagę między perspektywami (finansową a niefinansowymi) oraz stosowne uwzględnienie wpływu otoczenia (mierniki zewnętrzne i wewnętrzne). Ważne jest również, aby stosowany zestaw mierników wspomagał integrację zarządzania na poszczególnych szczeblach przedsiębiorstwa.

Piąta faza (organizacja i proces pomiaru) bazuje na efektach poprzednich faz. Opracowany zestaw mierników wymaga właściwego udokumentowania, także przez stworzenie kart mierników (por. Niemiec 2016b, s. 94–102). Karty te powinny zawierać takie informacje jak: definicje mierników, ich wzory (formuły), opisy celu, perspektywy pomiaru, sposoby zbierania i źródła danych, osoby odpowiedzialne, terminy i skala pomiaru. Dodatkowo na zbudowanej karcie mogą pojawić się informacje dotyczące interpretacji wyniku, wymaganego po-

ziomu miernika oraz działań, które należy podjąć w przypadku nieosiągnięcia zaplanowanej wartości miernika. Ważne jest wskazanie, czy dany miernik służy do monitorowania przeszłych dokonań, czy też stosowany jest przy planowaniu przyszłych wyników oraz przy generowaniu przyszłej wartości.

W ramach tej fazy przypisuje się do kluczowych czynników sukcesu (decydujących o sukcesie przedsiębiorstwa) powiązanych ze strategią firmy określone kluczowe mierniki dokonań (KPIs) w odniesieniu do poszczególnych jednostek organizacyjnych, obszarów działań i całego przedsiębiorstwa. KPIs wykorzystywane są do pomiaru stopnia realizacji celów (strategicznych i operacyjnych). Są one następnie wdrażane do bieżącej działalności gospodarczej i stosowane, a także regularnie sprawdzane pod kątem przydatności i korzyści. Dostarczane informacje wykorzystywane są przez członków organizacji w procesach zarządzania, co wpływa na możliwości osiągnięcia sukcesu przez przedsiębiorstwo w przyszłości. Istotnym aspektem jest, aby mierniki były racjonalne kosztowo, a zasoby poświęcone na zbieraniu danych nie były wyższe od korzyści. Niski koszt stosowania systemu pomiaru dokonań w praktyce może przełożyć się na jego dodatnią efektywność.

Kolejnymi prowadzonymi działaniami są raportowanie oraz kontrola wyników, czyli przekazywanie informacji o wielkościach mierników dokonań. Pomiar dokonań odbywa się na poszczególnych poziomach przedsiębiorstwa (poziom strategiczny – taktyczny – operacyjny), jako że cele i mierniki, jak również procesy tworzenia wartości, są kaskadowane z poziomu strategicznego na niższe poziomy, aż do poziomu poszczególnych pracowników. Pomiar dokonań pozwala na otrzymanie informacji zwrotnej o efektywności prowadzonej działalności, jej związku ze strategią firmy oraz wpływie na tworzoną przez przedsiębiorstwo wartość. Efekty tej fazy umożliwiają dogłębną analizę procesów biznesowych oraz interakcje między pracownikami i ich ewentualne przeprojektowanie. Przydatne w tym kontekście może być narzędzie w postaci mapowania procesów. W wyniku tej analizy przeprowadza się również weryfikację stosowanych mierników, także przez ograniczenie jej liczby do niezbędnego minimum. Podsumowując, system pomiaru dokonań musi uwzględniać wszystkich interesariuszy, a także musi być elastyczny, szybko zmienialny i łatwy w utrzymaniu.

Warto podkreślić, że system pomiaru dokonań powinien zostać zintegrowany z wykorzystywanym w przedsiębiorstwie systemem informatycznym. Infrastruktura informacyjna i komunikacyjna wykorzystywana jest jako źródło danych i in-

formacji do skalkulowania mierników, przetworzenia ich i komunikowania. Ze względu na złożoność otoczenia gospodarczego i rozwój technologiczny w zasadzie niemożliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej bez wykorzystania systemów informatycznych. Przykładem jest rachunkowość, która praktycznie w całości została skomputeryzowana i z informatyzowana.

W erze informacji do kluczowych elementów systemu pomiaru dokonań należy kapitał ludzki, co także zostało uwzględnione w ramach siódmej fazy opisywanej koncepcji. Ludzie w przedsiębiorstwie mają decydujące znaczenie dla realizacji strategii i determinują osiągnięcie sukcesu przez system pomiaru dokonań. Pracownicy należą do najważniejszych interesariuszy przedsiębiorstwa, co sprawia, że odgrywają pierwszoplanową rolę w procesach tworzenia wartości przedsiębiorstwa⁴.

Ostatnia faza ma za zadanie wprowadzenie ciągłego doskonalenia systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Rozwój systemu wymaga oceny zarówno wykorzystania systemu, jak i głębokiej analizy oraz ewentualnego udoskonalania samego systemu. Informacje wytworzone w ramach prowadzonego pomiaru dokonań pozwalają na ocenę poprawności i efektywności podjętych decyzji oraz powzięcie ewentualnych planów poprawy systemu. Wymagane może być wręcz przededefiniowanie założeń istnienia systemu w firmie. Ważnym elementem, często pomijanym, jest zbadanie efektywności systemu pomiaru dokonań. Utrzymanie aktualności systemu pomiaru dokonań wymaga podejścia elastycznego i reagującego na zmiany na rynku, ale dużym utrudnieniem są braki w zasobach i doświadczeniu menedżerskim (por. Cocca, Alberti 2010, s. 187). Regularna obserwacja i kontrola oraz wyciąganie wniosków, jak również ocena istniejących rozwiązań jest niezbędna do zapewnienia najwyższej możliwej wartości przedsiębiorstwa.

Zaproponowany model jest stosowany w sposób ciągły, kolejne fazy są powtarzalne, co pozwala na ocenę aktualności stosowanych rozwiązań, jak również ich zgodności ze sobą. Ciągłość ta jest również niezbędna przy uwzględnianiu zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa, w tym zmian w warstwie interesariuszy. Strategia oraz cele przedsiębiorstw nie będą maksymalnie efektywne w oderwaniu od otaczającej przedsiębiorstwo rzeczywistości. Cykliczność koncepcji ma również za zadanie stymulowanie ciągłego doskonalenia.

⁴ Szerzej problem ten został zaprezentowany i omówiony w podrozdziale 6.6.

6.5. Warunki zastosowania propozycji metodycznych dla średniego przedsiębiorstwa Fosfan SA – studium przypadku

Koncepcja systemu pomiaru dokonań dla średniego przedsiębiorstwa została zaprezentowana na przykładzie przedsiębiorstwa Fosfan SA ze Szczecina. Jest to producent wieloskładnikowych nawozów rolniczych (Suprofos, SuproFoska, Superfosfat) i ogrodniczych (Fructus, Plantena, LagronVit). Produkty te spełniają wysokie kryteria stawiane przez ustawodawstwo unijne oraz mają niezbędne certyfikaty. Jakość potwierdzona została przez certyfikację ISO. Spółka prowadzi również działalność portową (Port Nad Odrą), świadcząc profesjonalne usługi przeładunku towarów sypkich, kruszyw i chemikaliów płynnych. Korzenie firmy sięgają XIX w., ale rozpoczęcie działalności przedsiębiorstwa datowane jest na 1946 rok. Spółka jest jedną z najdynamiczniej rozwijających się i działających na rynku producentów nawozów rolniczych i ogrodniczych. W tabeli 6.6 zaprezentowano główne dane dotyczące omawianej spółki.

Tabela 6.6. Dane finansowe opisujące Fosfan SA

Charakterystyka	Wielkość		
	2014	2015	
Zatrudnienie	185 osób	181 osób	
Przychody	116,4 mln zł	122,9 mln zł	
Suma aktywów	64,8 mln zł	77 mln zł	
Wynik finansowy w trzech ostatnich latach	2013	2014	2015
	zysk	zysk	zysk

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki Fosfan SA.

Z danych zawartych w tabeli 6.7 wynika, że w żadnym z dwóch badanych lat przedsiębiorstwo nie przekroczyło kryteriów wskazujących na średnią wielkość, zarówno w zakresie liczby pracujących, jak i wielkości finansowych. Spółka uzyskiwała dodatni wynik finansowy w każdym z ostatnich trzech lat sprawozdawczych, przy czym w trakcie roku zachodzi duża sezonowość przychodów i okresowo firma przynosi straty.

W trosce o środowisko naturalne spółka prowadzi świadomą politykę prośrodowiskową oraz uczestniczy w międzynarodowym programie „Odpowiedzialność i troska”, będącym dobrowolną inicjatywą światowego przemysłu chemicznego na rzecz ochrony środowiska. Przedsiębiorstwo podejmuje wiele działań

mających na celu osiągnięcie konkretnych efektów ekologicznych zmierzających do zmniejszenia zużycia surowców oraz obniżenia emisji związków szkodliwych.

Przedsiębiorstwo Fosfan SA stawia na współpracę z firmami i instytucjami z branży chemicznej, jest współzałożycielem Stowarzyszenia Zachodniopomorski Klaster Chemiczny Zielona Chemia. Wdraża innowacyjne rozwiązania, współpracuje z jednostkami naukowymi i branżą badawczo-rozwojową, jest również członkiem konsorcjów naukowych.

Środowisko przedsiębiorstwa zostało scharakteryzowane przy wykorzystaniu analizy PEST makrootoczenia oraz analizy pięciu sił kształtujących konkurencję w sektorze. Wyniki przeprowadzonych analiz zaprezentowane zostały w tabelach 6.7 i 6.8.

Tabela 6.7. Analiza makrootoczenia przedsiębiorstwa Fosfan SA

Czynniki	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Polityczno-prawne	<ul style="list-style-type: none"> – częste zmiany prawa – opłacalne jest wydobycie surowców (fosforytów) tylko w kilku miejscach na świecie, dodatkowo eksport surowców z tych krajów może być utrudniony ze względu na ich sytuację wewnętrzną (Afryka Północna, Bliski Wschód, Rosja, Chiny) – rozwinięte kraje narzucają coraz większe wymagania związane z ochroną środowiska – wpływ mogą mieć szeroko rozumiane regulacje rynku i mechanizmy polityki gospodarczej (np. maksymalne ceny nawozów, cła eksportowe, taryfy importowe, zwolnienia podatkowe, subsydiowanie sektora rolnego, praktyki dumpingowe)
Ekonomiczne	<ul style="list-style-type: none"> – silne powiązanie rynku krajowego z rynkiem międzynarodowym (import surowców, uczestnictwo w otwartym rynku Unii Europejskiej) – duży wpływ cen energii na cenę nawozów; spadek ceny gazu wpływa na spadek kosztów produkcji nawozów oraz wyższą rentowność sprzedaży – wielkość popytu na nawozy w zależności od dochodów rolników; zwiększenie dochodów rolników wpływa korzystnie na wzrost popytu na nawozy; w perspektywie średnioterminowej przewiduje się wzrost dochodów mieszkańców Polski, w tym dochodów rolników – niższe ceny podstawowych surowców do produkcji nawozów będą czynnikiem wpływającym na zmniejszenie kosztów działalności i poprawę rentowności – wzrost cen produktów rolnych zwiększa ekonomiczną efektywność stosowania nawozów; wysoka podaż zboża wpływa na spadek cen ziarna, co wpływa na pogorszenie koniunktury w rolnictwie; przewiduje się wzrost cen zbóż ze względu na spodziewany wzrost popytu ze strony przemysłu paszowego, pod wpływem dynamicznie rozwijającej się produkcji drobiarskiej i możliwego ożywienia produkcji trzody chlewnej; wzrost cen zbóż powinien poprawić nieco opłacalność upraw i pozytywnie wpłynąć na wzrost popytu na nawozy mineralne – czynnikiem stymulującym zakupy nawozów jest system dopłat bezpośrednich, wpływający na wzrost dochodów rolników – nawozy mineralne to ważny składnik kosztów w gospodarstwach rolnych, co limituje poziom ich zużycia; ocenia się, że rolnik przeznaczą na nawozy i ich stosowanie do 20% środków przeznaczonych na produkcję rolną – sezonowość zakupów i związana z nią sezonowość cen – ceny nawozów mineralnych w Polsce charakteryzowały się w latach 2005–2014 sezonową zmiennością – ujemne saldo w handlu zagranicznym nawozami do 2015 r., później bilans płatniczy ulegał zmianom, w części okresów był dodatni

Czynniki	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Społeczno-kulturowe	<ul style="list-style-type: none"> – kultura stosowania sztucznego nawożenia – wzrost zużycia nawozów w przeliczeniu na 1 ha użytków rolnych – uwarunkowany klimatem cykl produkcyjny powoduje, że zużycie nawozów mineralnych skoncentrowane jest w relatywnie krótkich okresach – presja na zwiększanie produkcji roślinnej: (a) rosnąca liczba ludności, przekraczająca wzrost powierzchni gruntów ornych; (b) wzrost dochodów ludności w krajach rozwijających się o wysokiej elastyczności dochodowej popytu na żywność, strukturalne przesunięcie konsumpcji na rzecz produktów mięsnych – wzrost spożycia mięsa na świecie; (c) konkurencja ze strony sektorów pozażywnościowych (biopaliwa); (d) katastrofy naturalne (powodzie, susze), degradacja gleb, postępująca urbanizacja – nawozy mineralne to istotny czynnik wzrostu plonów w okresie zielonej rewolucji – zbiory i plony zbóż wzrosły 2,8-krotnie, zużycie nawozów mineralnych zwiększono 5,6-krotnie – szkodliwy wpływ nawozów na środowisko naturalne i zdrowie ludzi – negatywne nastawienie społeczeństwa do chemizacji rolnictwa: (a) zanieczyszczenie wód azotanami i fosforanami, eutrofizacja zbiorników wodnych; (b) zakwaszenie i degradacja gleb; (c) akumulacja azotanów oraz metali ciężkich w roślinach; (d) emisja gazów cieplarnianych do atmosfery – wzrost zainteresowania rolnictwem zrównoważonym, ekologicznym, postępem genetycznym (GMO), rolnictwem precyzyjnym
Technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> – rozwój technologii odzysku fosforu – złoża fosforytów są zasobami nieodnawialnymi, nie mają substytutów – rozwój technologii produkcyjnych, innowacyjność, nowoczesność maszyn – nowe rozwiązania w zakresie technologii produkcji, składu i właściwości produktu, sposobu pakowania; producenci wprowadzają nowe produkty lub poprawiają jakość wcześniej już wytwarzanych nawozów, m.in. dokonując urządzenia do granulacji i zmieniając parametry procesowe – innowacje w technologiach wytwórczych są w dużej mierze związane z koniecznością redukcji emisji gazów cieplarnianych; wytwarzanie innowacyjnych i przyjaznych dla środowiska nawozów jest odpowiedzią na wzrastające wymagania społeczeństwa oraz zaostrzone przepisy prawne z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego i środowiska przyrodniczego

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując wyniki analizy zaprezentowane w tabeli 6.7, należy podkreślić duży wpływ sytuacji makrootoczenia na wyniki przedsiębiorstwa oraz możliwości ich osiągnięcia w przyszłości.

Tabela 6.8. Analiza pięciu sił konkurencyjnych kształtujących strategię w Fosfan SA

Siła	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Groźba pojawienia się nowych konkurentów	<ul style="list-style-type: none"> – groźba jest niewielka ze względu na wysoką kapitałochłonność niezbędnych inwestycji w produkcję, w tym zakup niezbędnego gruntu, budowę hal produkcyjnych i magazynowych, zakup maszyn produkcyjnych, dostępu do kanałów logistycznych; wymagane jest także spełnienie licznych wymagań środowiskowych – problem stanowi dostęp do surowców niezbędnych do produkcji, jak również znalezienie odpowiednich klientów – rentowność sektora jest niska, zależna od cen surowców oraz energii, ale w perspektywie kilku lat rentowność powinna wzrosnąć ze względu na planowany wzrost cen zbóż i innych roślin hodowlanych
Siła dostawców	<ul style="list-style-type: none"> – dostawcami są duże przedsiębiorstwa o istotnym wpływie i znaczeniu, które mogą narzucać swoje warunki w zakresie czasu realizacji czy też warunków płatności, a firma Fosfan ma wobec nich małą siłę negocjacyjną; do głównych dostawców należą dostawcy mediów (gazu, energii elektrycznej) oraz dostawcy surowców (fosforu, sól, składniki zawierające azot), a koszty surowców oraz dostaw mediów odgrywają dużą rolę w ogólnej sumie kosztów przedsiębiorstwa

Siła	Wpływ na badane przedsiębiorstwo
Siła nabywców	<ul style="list-style-type: none"> – największe przedsiębiorstwa produkujące nawozy mineralne w Polsce przeważnie nie prowadzą sprzedaży bezpośredniej, handel prowadzony jest przez pośredników. – wśród klientów wyróżnia się następujące podmioty: hurtownie rolnicze, dealerów, hurtownie ogrodnicze oraz hipermarkety (np. Castorama, Leroy Merlin, Tesco); firma jest nieproporcjonalnie mniejsza od swoich odbiorców, co wpływa na warunki prowadzonej działalności i dużą siłę negocjacyjną klientów; z eksportu pochodzi 40% przychodów przedsiębiorstwa, a głównymi odbiorcami z zagranicy są duże firmy pośredniczące (hurtownie)
Dostępność substytutów	<ul style="list-style-type: none"> – dostępność substytutów zależy od produktu. Nawozy rolnicze charakteryzują się brakiem możliwości zastępowania jednej grupy asortymentowej przez inną. Alternatywą jest brak stosowania nawożenia, ewentualnie skorzystanie z nawozów wapniowych lub naturalnych – nawozy ogrodnicze mają substytut w postaci innych sposobów nawożenia i użytkowania, przykładowo takich jak kompostowniki lub też w postaci braku stosowania tych nawozów – usługi portowe mają substytuty w postaci innych kanałów logistycznych transportu surowców i produktów (transport samochodowy, kolejowy itp.)
Intensywność konkurencji w sektorze	<ul style="list-style-type: none"> – rynek nawozów mineralnych w Polsce jest oligopolistyczny i dominują na nim pozacenowe formy konkurencji – nawozy mineralne są dostarczane na polski rynek głównie przez krajowy przemysł chemiczny; w obrocie nawozami mineralnymi na rynku w Polsce dominującą rolę w przypadku importu odgrywiają jedynie nawozy potasowe, ponieważ Polska nie posiada własnych złóż soli potasowej; Fosfan SA ocenia swój udział w rynku na około 5%, a wśród głównych krajowych konkurentów na rynku produkcji nawozów wyróżnia następujące firmy: Siarkopol Tarnobrzeg, Luvena Poznań, Zakłady Fosforowe Gdańsk – na rynku krajowym obecne są również nawozy z wytwórni zagranicznych, w tym głównie z przedsiębiorstwa YARA, które eksportuje do Polski przede wszystkim saletrę wapniową do produkcji rolniczej i ogrodniczej – sektor nawozów ogrodniczych obarczony jest silną konkurencją bazującą na cenie i wyglądzie opakowania produktu, jak też działaniach marketingowych prowadzonych przez producentów; intensywność konkurencji w sektorze nawozów rolniczych jest mniej dokuczliwa dla przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Interesariuszami firmy są udziałowcy, pracownicy, klienci, dostawcy, instytucje samorządowe oraz społeczeństwo lokalne. Udziałowcy są najważniejszą grupą, której oczekiwania są najistotniejsze w kontekście prowadzonej działalności i uzyskiwanej wartości. Pracownicy odgrywają ważną rolę, także ze względu na koszty wynagrodzeń, które mają znaczny udział w ogólnej sumie kosztów przedsiębiorstwa. Instytucje samorządowe są zainteresowane spełnianiem wymogów prawnych, także dotyczących ochrony środowiska, oraz wszelkimi opłatami, podatkami i innymi daninami na rzecz państwa. Społeczeństwo lokalne jest wspierane w ramach działalności prospołecznej, charytatywnej i sponsoringowej (Dom Kultury Skolwin, kluby sportowe i inne). Działalność firmy jest zgodna z ideą zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnego biznesu, spółka podejmuje wiele działań, które mają na celu ochronę środowiska naturalnego, a także poprawę warunków pracy.

W ramach kolejnej fazy koncepcji analizie podlega specyfika przedsiębiorstwa. Fosfan SA ma 70 lat doświadczenia w produkcji nawozów i systematycznie rozwija swoją działalność. Dla przedsiębiorstwa duże znaczenie ma działanie

z pasją i zaangażowaniem, by zagwarantować prawidłowy wzrost i rozwój roślin. Produkty są dostosowane do wysokich wymagań stawianych przez rynek i klientów. Spółka oferuje bardzo dobrej jakości nawozy rolnicze, produkowane w oparciu o najnowocześniejsze zdobycze nauki i techniki z jednoczesnym poszanowaniem środowiska naturalnego. Produkty to nie tylko stały asortyment nawozów, ale także nawozy dopasowane do indywidualnych potrzeb odbiorców. Działalność przedsiębiorstwa jest zgodna ze standardami ISO, co znajduje odbicie w posiadanych certyfikatach, co więcej firma jest laureatem licznych, prestiżowych nagród oraz wyróżnień w konkursach, na wystawach i targach.

Najpierw przeprowadzono analizę łańcucha wartości (struktury tworzenia wartości), przedstawiającą przedsiębiorstwo jako splot różnorodnych, połączonych ze sobą operacji, w której wartość dostarczana odbiorcom jest podstawowym źródłem przewagi konkurencyjnej (Goliszewski 2015, s. 252). Przebieg analizy został szeroko opisany w pracy Gierszewskiej i Romanowskiej (2009, s. 134–146). W tabeli 6.9 przedstawiono wybrane elementy łańcucha wartości firmy Fosfan SA wraz z wynikającymi z nich źródłami przewagi konkurencyjnej.

Tabela 6.9. Elementy łańcucha wartości a źródła przewagi konkurencyjnej

Ogniwa łańcucha wartości	Źródła przewagi konkurencyjnej
Produkt	<ul style="list-style-type: none"> – nowoczesne i wysokiej jakości nawozy – uznane marki – możliwość dostosowania produktu do konkretnych oczekiwań odbiorcy w zakresie składu nawozu
Technologia	<ul style="list-style-type: none"> – wysoka produktywność – wysoka jakość, będąca pod ciągłym nadzorem laboratorium
Logistyka	<ul style="list-style-type: none"> – firma posiada własny port, umożliwiający transport wodny, – wysoka terminowość dostaw – wysoka jakość dostaw,
Kooperacja	<ul style="list-style-type: none"> – kooperacja w ramach Klastra Chemicznego oraz konsorcjów naukowo-badawczych
Personel	<ul style="list-style-type: none"> – nowoczesne metody kierowania – profesjonalności – spełnienie norm ISO w zakresie zarządzania – nagrody za warunki pracy
Marketing	<ul style="list-style-type: none"> – rozpoznany rynek – różnorodne działania marketingowe w zależności od produktu
Sprzedaz	<ul style="list-style-type: none"> – sprawne kanały dystrybucji – szeroka sieć sprzedaży – wysoki poziom usług sprzedaży

Źródło: opracowanie własne przy wykorzystaniu Stabryła, Wawak (2012, s. 28).

Podsumowując, przedsiębiorstwo Fosfan SA cechuje się licznymi przewagami konkurencyjnymi wynikającymi z posiadanego łańcucha wartości, co jest efektem produktów trafiających w potrzeby klientów, jak też długoletniego doświadczenia w produkcji. W ramach firmy funkcje podstawowe i pomocnicze są odpowiednio skoordynowane i zintegrowane, co pozytywnie wpływa na wartość generowaną dla odbiorców. Słabą stroną przedsiębiorstwa jest marketing, który wymaga dużych nakładów kapitałowych w celu zwiększenia rozpoznawalności marki oraz trafienia do odbiorców z przekazem i produktem. Wynika to z małego w sumie udziału w rynku oraz niedużego znaczenia względem potężnych odbiorców hurtowych.

Kolejnym przeprowadzonym krokiem była analiza macierzy McKinseya. Została ona opracowana na początku lat 70. XX wieku przez General Electric Corporation we współpracy z firmą doradcą McKinsey i jest jedną z najbardziej znanych analiz portfelowych (Goliszewski 2015, s. 261, 265–267). Metody portfelowe są uniwersalnym i użytecznym sposobem analizy możliwości rozwojowych przedsiębiorstwa, są również dobrym punktem wyjścia do planowania strategicznego, a macierz McKinseya jest uznawana za najbardziej wszechstronną i precyzyjną metodę pomiaru oraz prezentacji pozycji konkurencyjnej zdywersyfikowanego przedsiębiorstwa (Gierszewska, Romanowska 2009, s. 153, 175). Macierz McKinseya jest zbudowana z dwóch zmiennych: atrakcyjności rynku i pozycji konkurencyjnej. W ramach analizy i rozmów ustalono czynniki wpływające na każdą z nich i ich wagi, a wyniki przedstawiono w tabelach 6.10 i 6.11.

Tabela 6.10. Atrakcyjność rynku firmy Fosfan SA

Czynniki	Charakterystyka	Waga
Wzrost rynku	rosnący rynek daje spore możliwości zwiększenia sprzedaży własnych produktów	0,20
Wielkość rynku	duży rynek pozwala uzyskiwać znaczną sprzedaż nawet przy małych udziałach	0,25
Intensywność konkurencji	im silniejsza konkurencja, tym bardziej nieatrakcyjny staje się rynek	0,15
Wymagania technologiczne i kapitałowe	im większe wymagania technologiczne, tym większy kapitał jest potrzeby i know-how do utrzymania się na rynku	0,10
Sezonowość	im wyższa sezonowość, tym mniej atrakcyjny rynek	0,10
Ryzyko substytucji	im łatwiej własny produkt daje się zastąpić istniejącymi na rynku substytutami, tym bardziej nieatrakcyjny staje się rynek	0,20

Źródło: opracowanie własne na podstawie Goliszewski (2015, s. 282).

Tabela 6.11. Pozycja konkurencyjna

Czynniki	Charakterystyka	Waga
Udział w rynku	im większy udział, tym większe przychody	0,35
Wizerunek produktów	im lepszy wizerunek, tym większy jest wskaźnik ponownych zakupów	0,25
Nakłady marketingowe	im większy budżet marketingowy, tym potencjalnie większe sukcesy osiąga produkt	0,10
Zdolność konkurowania	ceny produktów i ich jakość, możliwości obniżki kosztów	0,30

Źródło: opracowanie własne na podstawie Goliszewski (2015, s. 282).

Do oceny każdego czynnika zastosowano punktację w skali 0–3, co dało wartości współrzędnych zaprezentowane w tabelach 6.12 i 6.13 oraz w ramach podsumowania na rysunku 6.6, gdzie wskazano na wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy.

Tabela 6.12. Atrakcyjność rynku Fosfan SA

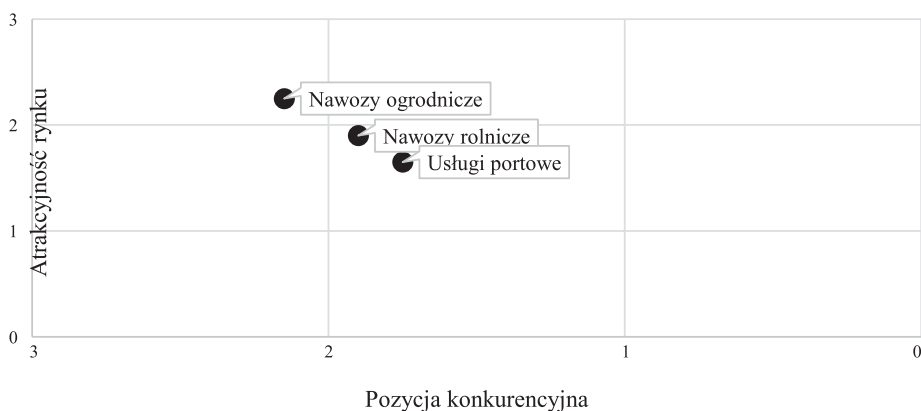
Czynniki (kryteria)	Waga	Nawozy rolnicze		Nawozy ogrodnicze		Usługi portowe	
		ocena	ocena ważona	ocena	ocena ważona	ocena	ocena ważona
Wzrost rynku	0,20	2	0,40	3	0,60	3	0,60
Wielkość rynku	0,25	3	0,75	3	0,75	1	0,25
Intensywność konkurencji	0,15	1	0,15	2	0,30	2	0,30
Wymagania technologiczne i kapitałowe	0,10	1	0,10	1	0,10	1	0,10
Sezonowość	0,10	1	0,10	1	0,10	2	0,20
Ryzyko substytucji	0,20	2	0,40	2	0,40	1	0,20
Razem			1,90		2,25		1,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie Goliszewski (2015, s. 283).

Tabela 6.13. Pozycja konkurencyjna Fosfan SA

Czynniki (kryteria)	Waga	Nawozy rolnicze		Nawozy ogrodnicze		Usługi portowe	
		ocena	ocena ważona	ocena	ocena ważona	ocena	ocena ważona
Udział w rynku	0,35	2	0,70	2	0,70	1	0,35
Wizerunek produktów	0,25	2	0,50	3	0,75	2	0,50
Nakłady marketingowe	0,10	1	0,10	1	0,10	1	0,10
Zdolność konkurowania	0,30	2	0,60	2	0,60	3	0,90
Razem			1,90		2,15		1,85

Źródło: opracowanie własne na podstawie Goliszewski (2015, s. 283).



Rysunek 6.6. Macierz McKinseya produktów Fosfan SA

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując przeprowadzoną analizę, należy podkreślić, że wszystkie sektory działalności w wyniku badania zostały uznane za atrakcyjne i warte kontynuacji w przyszłości, przy czym za najbardziej wartościowy produkt uznano nawozy ogrodnicze, co wskazuje na potrzebę zastosowania strategii wzrostu w ramach tego sektora.

W celu podsumowania przeprowadzonej analizy strategicznej zastosowano metodę SWOT, służącą do kompleksowego badania otoczenia organizacji i analizy jej wnętrza⁵. Wnioski z tej analizy zaprezentowano w tabeli 6.14.

Tabela 6.14. Analiza SWOT firmy Fosfan SA

Silne strony	Słabe strony
<ul style="list-style-type: none"> – doświadczenie – wysoka jakość produktu – własny port – atrakcyjne produkty – możliwość dostosowania produktów do specyficznych wymagań klientów 	<ul style="list-style-type: none"> – mały udział w rynku – niska znajomość marki – małe nakłady na marketing – duże uzależnienie rentowności produkcji od cen surowców i energii
Szanse	Zagrożenia
<ul style="list-style-type: none"> – wzrost gospodarczy oraz wzrost nakładów na rolnictwo – wzrost cen zbóż – rozwój mody na posiadanie ogródka i spędzanie czasu na świeżym powietrzu – wydłużenie okresu wegetacyjnego roślin ze względu na zmiany klimatu 	<ul style="list-style-type: none"> – wzrost cen surowców oraz energii na rynkach światowych – zmiana przepisów prawa, w tym związanych z ochroną środowiska – zmiana klimatu utrudniająca lub uniemożliwiająca hodowlę zbóż i innych roślin

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów przedsiębiorstwa.

⁵ Metoda szerzej została opisana w podrozdziale 6.3.

Przy wykorzystaniu wyników powyższych analiz zbudowano model biznesowy przedsiębiorstwa, opisujący sposób tworzenia i wykorzystania wartości przez przedsiębiorstwo przy wykorzystaniu metodologii zaproponowanej przez Osterwaldera i Pigneura (2012). Model biznesu służy do realizacji strategii, opisuje architekturę tworzenia wartości, kanały jej rozpowszechniania i mechanizm przechwytywania przez przedsiębiorstwo (Duczowska-Piasecka i in. 2013, s. 294). Na rysunku 6.7 zaprezentowano opracowany model biznesu Fosfan SA, stanowiący jednocześnie wybór długoterminowego kierunku działania przedsiębiorstwa (por. Duczowska-Piasecka 2012, s. 198).

Kluczowi partnerzy Dostawcy surowców oraz mediów Odbiorcy produktów (hurtownie)	Kluczowe działania Produkcja wysokiej jakości nawozów	Propozycje wartości Wysoka jakość nawozów, wspierających wzrost i rozwój roślin Dostępność produktu Wygodne opakowania Możliwość dostosowania produktu do konkretnych potrzeb odbiorców	Relacje z klientami Wsparcie przez dział sprzedaży (opiekun klienta) Terminowe i elastyczne dostawy	Segmenty klientów Rolnicy „Ogrodnicy” Firmy zainteresowane transportem wodnym
	Kluczowe zasoby Doświadczeni i kompetentni pracownicy (w tym laboratorium) Majątek trwały, w tym port		Kanały Hurtownie rolnicze Sieci marketów i hurtowni (nawozy ogrodnicze)	
Struktura kosztów Duży udział kosztów osobowych, surowców oraz energii		Strumienie przychodów Sprzedaż nawozów do odbiorców hurtowych, kontrakty na dostawy oraz produkcja na zamówienie dla odbiorców krajowych i zagranicznych, zmniejszających sezonowość sprzedaży		

Rysunek 6.7. Model biznesowy Fosfan SA

Źródło: opracowanie własne na podstawie Osterwalder, Pigneur (2012).

Przeprowadzona analiza otoczenia przedsiębiorstwa i jego potencjału strategicznego tworzy podstawę do budowy strategii omawianego przedsiębiorstwa wraz z celami strategicznymi. Wyniki badania dokumentów strategicznych innych firm działających w sektorze produkcji nawozów mineralnych⁶ wskazują na powtarzalność części stwierdzeń odnoszących się do tych przedsiębiorstw,

⁶ Badanie przeprowadzone zostało w formie analizy treści publikowanych na stronach internetowych wybranych przedsiębiorstw sektora nawozowego (dostęp: 22.07.2016).

w szczególności w zakresie wysokiej jakości (doskonalenia jakości), zadowolenia klientów, zaspokojenia potrzeb klientów, udziału w rynku, wzrostu przychodów, dbania o kwalifikacje i kompetencje pracowników czy też dbania o środowisko naturalne i środowisko pracy (w tym zdrowie i bezpieczeństwo załogi). Warte podkreślenia jest, że opisywane charakterystyki dotyczyły wszystkich perspektyw pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. W literaturze wymienia się wiele metod identyfikacji i selekcji kluczowych czynników sukcesu (por. Niemiec 2016c, s. 61–75). Na potrzeby doboru tych czynników w opisywanym przykładzie zastosowano zaproponowaną przez A. Niemca zmodyfikowaną procedurę, wykorzystaną i przedstawioną także w podrozdziale 6.3 (zob. rys. 6.3).

Oficjalna misja przedsiębiorstwa brzmi „Fosfan SA – Twój niezawodny partner”. W materiałach spółki misja ta jest rozwijana przez podkreślenie znaczenia produkcji wysokiej jakości nawozów gwarantujących prawidłowy wzrost i rozwój roślin oraz świadczenia usług logistycznych zgodnie z najwyższymi standardami. Przy wykorzystaniu nowoczesnej technologii tworzone są zbilansowane produkty, które cieszą się uznaniem profesjonalistów i hobbystów.

Strategia jest wypadkową wniosków z przeprowadzonych analiz. W badanym przypadku były to analizy: pięciu sił Portera, łańcucha wartości, macierzy McKinseya, modelu biznesu, SWOT, kluczowych czynników sukcesu oraz przegląd dokumentów strategicznych przedsiębiorstw sektora (por. Michalak 2008, s. 179). Strategia polega w zasadniczy sposób na zwiększaniu wartości dla interesariuszy. W tabeli 6.15 zaprezentowano zestawienie kluczowych czynników sukcesu i wynikających z nich celów strategicznych badanego przedsiębiorstwa w podziale na kluczowe perspektywy pomiaru dokonań.

Tabela 6.15. Cele strategiczne Fosfan SA

Kluczowy czynnik sukcesu	Cel
perspektywa finansowa	
Osiąganie ponadprzeciętnych zysków	wzrost wartości dla właścicieli
Wzrost przychodów	maksymalizacja przychodów z eksportu zwiększanie przychodów z usług portowych,
perspektywa klienta	
Pozyskiwanie nowych klientów	zwiększanie udziału w rynku nawozów ogrodniczych
Satysfakcja klientów	maksymalizacja satysfakcji klientów
Rozwój i utrzymanie efektywnych relacji z klientami	elastyczne dostosowanie się do potrzeb klientów
Budowa uznanej marki	wzrost znajomości marki Fructus
Terminowość realizacji usług	skrócenie cyklu dostaw

Kluczowy czynnik sukcesu	Cel
perspektywa procesów wewnętrznych⁷	
Innowacyjność	stosowanie innowacyjnych technologii
Efektywność kosztowa produkcji, dystrybucji	minimalizacja zużycia strategicznych surowców i mediów
Podnoszenie jakości i optymalizacja procesów, dążenie do doskonałości	poprawa jakości produktów
Troska o ochronę środowiska	podwyższanie poziomu ochrony środowiska naturalnego
Zrównoważony rozwój	działalność prospołeczna
perspektywa uczenia się i rozwoju	
Wizerunek organizacji	dążenie do stałej poprawy wizerunku
Partnerskie relacje z otoczeniem	rozwój współpracy w ramach konsorcjów naukowo-badawczych
Zgodność działań organizacji z obowiązującymi ją regulacjami. Ochrona organizacji przed negatywnymi skutkami złamania przyjętych norm. Lepsze prowadzenie działań organizacji dzięki mapowaniu ryzyka, uprzedzaniu zjawisk, przestrzeganiu etyki, uczciwości, rzetelności (<i>compliance</i>)	spełnienie obowiązujących wymogów i norm prawnych, wobec takich podmiotów jak: urząd skarbowy, straż pożarna, inspekcja pracy, ZUS i innych (w tym podmiotów oceniających standardy ochrony środowiska)
Wysoka jakość systemów zarządzania	poprawa jakości systemów zarządzania
Podnoszenie kompetencji i umiejętności (rozwój) pracowników i kierownictwa	ciągły rozwój kompetencji pracowników
Stymulowanie kultury jakości, ciągłego doskonalenia się i innowacyjności	rozwój kapitału wiedzy w przedsiębiorstwie
Zadowolenie pracowników	wzrost zadowolenia pracowników
Dbanie o środowisko pracy, zdrowie i bezpieczeństwo pracowników	minimalizacja ryzyka i liczby wypadków
Doświadczenie	posiadanie doświadczonej załogi o wysokich kwalifikacjach

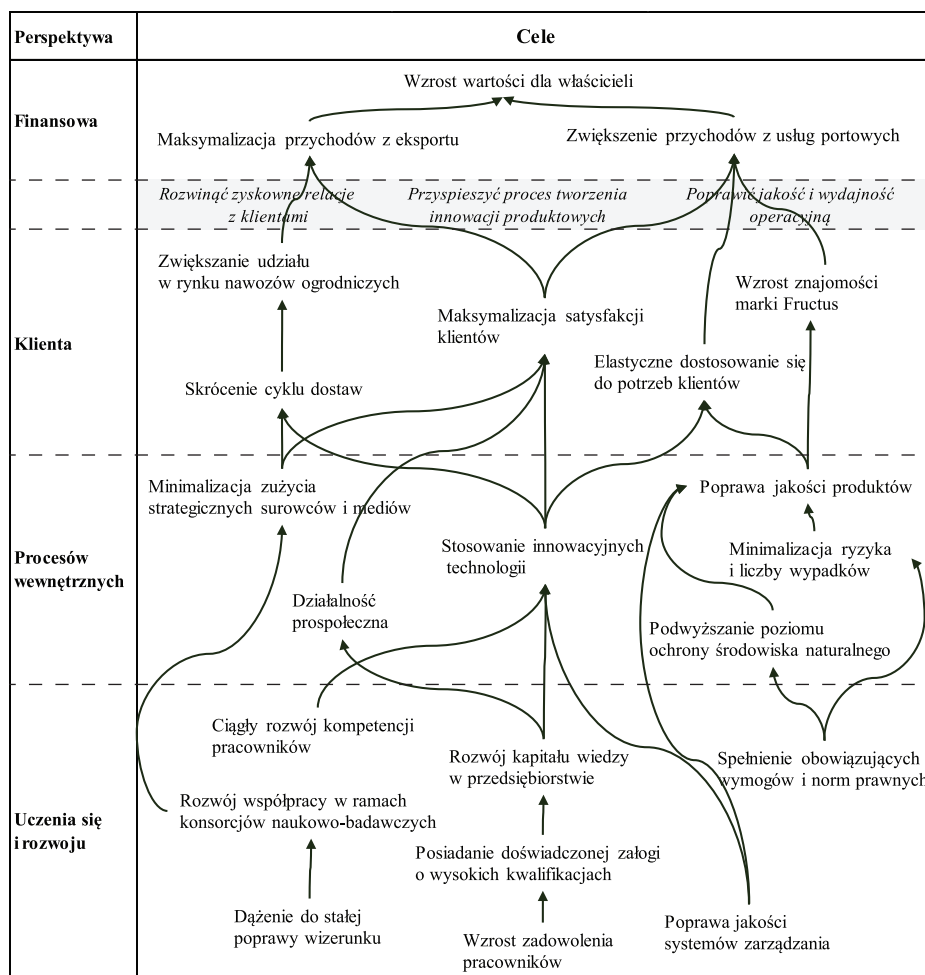
Źródło: opracowanie własne.⁷

Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa zakłada wyodrębnienie czterech podstawowych działów – handlowego, techniczno-produkcyjnego, ekonomiczno-finansowego oraz rozwoju, co wynika z podziału zadań i kompetencji. Nad całością działalności spółki czuwa trzyosobowy zarząd (dyrektor naczelny w osobie prezesa zarządu, dyrektor ekonomiczny i dyrektor handlowy jako członkowie zarządu, poza zarządem są dyrektor techniczno-produkcyjny oraz dyrektor ds. rozwoju). W przedsiębiorstwie zachodzi delegacja uprawnień w zakresie podejmowania decyzji, oprócz zarządu i dyrektorów także na poziomie zastępców dyrektorów oraz kierowników działów. Działalność zarządu jest objęta nadzorem i zainteresowaniem rady nadzorczej, w skład której wchodzi dwaj udziałowcy spółki.

Jednym z zadań stawianych przed przedsiębiorstwem w ramach trzeciej fazy koncepcji jest budowa mapy strategii, która wymaga dogłębnej analizy wszystkich celów. Wybrane, przykładowe mierniki celów zostały zaprezentowane w ramach kolejnej fazy koncepcji. Koncepcja mapy strategii została opracowana przez

⁷ Ze względu na charakter działalności (produkcja chemiczna) w ramach procesów wewnętrznych zawarte zostały zagadnienia związane z ochroną środowiska i zrównoważonym rozwojem.

R. Kaplana i D. Nortona jako rozwinięcie i uzupełnienie koncepcji zrównoważonej karty dokonań. Przedstawia jednolity i spójny sposób opisu strategii, umożliwiając tym samym ustalenie celów i mierników działań oraz zarządzanie nimi (Kaplan, Norton, 2008, s. 125; Kaplan, Norton 2011, s. 29; Goliszewski 2015, s. 194–196; Michalak 2008, s. 187–189; Nowak 2012a, s. 58–64). Na rysunku 6.8 zaprezentowano mapę strategii dla firmy Fosfan SA.



Rysunek 6.8. Mapa strategii przedsiębiorstwa Fosfan SA

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne fazy koncepcji systemu pomiaru dokonań dla przedsiębiorstw średnich dotyczą budowy systemu pomiaru dokonań i jego stosowania w praktyce, ze względu na to, że warunki praktycznej implementacji koncepcji są badane w danym momencie, a nie w okresie, stąd też fazy te omówione zostaną jednocześnie, bez rozbijania ich na kolejne działania.

Mierniki powinny tworzyć zrównoważony i spójny zestaw, wynikający z ustalonych wcześniej celów. Propozycję zestawu mierników zaprezentowano w tabeli 6.16.

Tabela 6.16. Mierniki dokonań w firmie Fosfan SA

Cel strategiczny	Miernik	Formuła	Komentarz
perspektywa finansowa			
Wzrost wartości dla właścicieli	wskaźnik rentowności działalności operacyjnej	$\frac{\text{EBIT}}{\text{przychody ze sprzedaży}}$	wyższy poziom wskaźników rentowności oznacza większą atrakcyjność inwestycji w dane przedsiębiorstwo
Maksymalizacja przychodów z eksportu	dynamika przychodów z eksportu	$\frac{\text{przychody z eksportu w okresie } t - \text{przychody z eksportu w okresie } t_{-1}}{\text{przychody z eksportu w okresie } t_{-1}}$	miernik wyraża rozmiary prowadzonej działalności eksportowej
Zwiększanie przychodów z usług portowych	udział przychodów ze sprzedaży usług portowych	$\frac{\text{przychody ze sprzedaży usług portowych}}{\text{przychody ogółem}}$	miernik pozwala na ocenę wielkości prowadzonej działalności portowej i jej rozwoju
perspektywa klienta			
Zwiększenie udziału w rynku nawozów ogrodniczych	pozyskanie nowych klientów w sektorze nawozów ogrodniczych	$\frac{\text{liczba nowych klientów}}{\text{łączna liczba klientów w roku}}$ udział w rynku w sektorze nawozów ogrodniczych	zadaniem mierników jest zdiagnozowanie rozwoju działalności w zakresie produkcji nawozów ogrodniczych
Maksymalizacja satysfakcji klientów	stopień satysfakcji klientów		ocena poziomu zadowolenia klienta w odniesieniu do podanych kategorii w ramach badania ankietowego
Elastyczne dostosowanie się do potrzeb klientów	wskaźnik wielkości zamówień na specjalne potrzeby klientów	$\frac{\text{wartość zrealizowanych dostaw na specjalne zamówienia klientów}}{\text{wartość zrealizowanych dostaw}}$	miernik wielkości produkcji na specjalne zamówienia klienta, produktów dostosowanych do jego potrzeb
Wzrost znajomości marki Fructus	znajomość marki nawozów Fructus	$\frac{\text{liczba zadowolonych klientów, którzy poleciliby usługi firmy}}{\text{ogólna liczba klientów}}$	miernik odzwierciedla udział badanych osób, które wykazały się znajomością marki
Skrócenie cyklu dostaw	średni czas dostawy	$\frac{\text{łączny czas dostaw produktów}}{\text{liczba dostaw produktów}}$	miernik przekłada się na zadowolenie klientów, jak też stworzenie przewagi konkurencyjnej w postaci szybszej odpowiedzi na zamówienia klientów
perspektywa procesów wewnętrznych			
Stosowanie innowacyjnych technologii	udział przychodów z innowacyjnych technologii	$\frac{\text{przychody z innowacyjnych technologii}}{\text{przychody ogółem}}$	miernik innowacyjności przedsiębiorstwa, która przełożyć się może na poprawę wydajności i efektywności
Minimalizacja zużycia strategicznych surowców i mediów	podniesienie efektywności wykorzystania zasobów	$\frac{\text{wartość zużytych materiałów}}{\text{wielkość produkcji}}$	miernik efektywności produkcji w zakresie zużycia materiałów
		$\frac{\text{wartość zużycia energii elektrycznej/gazu}}{\text{wielkość produkcji (w t lub kg)}}$	miernik energochłonności produkcji

Cel strategiczny	Miernik	Formuła	Komentarz
Poprawa jakości produktów	udział reklamowanych produktów do wartości produktów sprzedanych	$\frac{\text{wartość reklamowanych produktów}}{\text{wartość sprzedanych produktów}}$	wskaźnik opracowywany oraz analizowany na potrzeby własne, mówi o jakości i sposobie organizacji pracy, np. o wymogu skrócenia czasu otrzymania towaru przez klienta
	miernik poprawy jakości	$\frac{\text{liczba próbek spełniających wymagania jakościowe}}{\text{liczba próbek podlegających badaniu przez laboratorium}}$	
Minimalizacja ryzyka i liczby wypadków	wskaźnik liczby wypadków w pracy	$\frac{\text{liczba wypadków} \times 1000}{\text{liczba roboczogodzin}}$	odnotowane wypadki w przeliczeniu na 1 tys. roboczogodzin
Podwyższenie poziomu ochrony środowiska naturalnego	wartość kar pieniężnych i opłat w zakresie korzystania ze środowiska		odzwierciedla podejście organizacji do systematycznej poprawy kompetencji w zakresie ochrony środowiska
	relacja nakładów na ochronę środowiska do przychodów	$\frac{\text{nakłady na ochronę środowiska}}{\text{przychody ze sprzedaży}}$	wskaźnik informuje o intensywności działań związanych z ochroną środowiska w relacji do wielkości działalności
perspektywa uczenia się i rozwoju			
poprawa jakości systemów zarządzania	liczba posiadanych certyfikatów ISO		posiadanie certyfikowanego systemu jakości jest często warunkiem koniecznym utrzymania pozycji dostawcy
	relacja nakładów na doskonalenie systemów zarządzania do przychodów ogółem	$\frac{\text{nakłady na doskonalenie systemów zarządzania}}{\text{przychody ogółem}}$	
Dążenie do stałej poprawy wizerunku	ocena wizerunku	ocena na podstawie wywiadów bezpośrednich, wywiadów telefonicznych CATI, wywiadów wspomaganych komputerowo CAPI	badanie opinii różnych grup interesariuszy umożliwia spojną ocenę wizerunku firmy w otoczeniu
Rozwój współpracy w ramach konsorcjów naukowo-badawczych	intensyfikacja działań w ramach konsorcjów naukowo-badawczych	wielkość nakładów finansowych poniesiona w ramach konsorcjów naukowo-badawczych	tworzenie i rozwój powiązań kooperacyjnych między przedsiębiorstwami a jednostkami naukowymi pozwala na wytworzenie wartości dodanej w postaci innowacji
Rozwój kapitału wiedzy w przedsiębiorstwie	wskaźnik nakładów na działalność badawczo-rozwojową	$\frac{\text{nakłady na działalność B + R}}{\text{przychody ze sprzedaży}}$	nakłady na B + R wskazują na potencjał innowacyjny przedsiębiorstwa, są jedną z determinant przyszłego rozwoju
Ciągły rozwój kompetencji pracowników	miernik wzrostu kompetencji pracowników	$\frac{\text{liczba odbytych szkoleń (w h)}}{\text{liczba wymaganych szkoleń (w h)}}$	miernik ocenia rozwój pracowników i ich kompetencji, co wpływa na zaangażowanie pracowników w działalność innowacyjną oraz poprawę kultury jakości
Wzrost zadowolenia pracowników	miernik zadowolenia pracowników	średnia arytmetyczna ocen w skali według zdefiniowanych kryteriów	ocena poziomu zadowolenia pracowników w odniesieniu do wskazanych kategorii oceny
Posiadanie doświadczonej załogi o wysokich kwalifikacjach	średni staż pracy	$\frac{\text{suma lat stażu pracy pracowników}}{\text{liczba pracowników}}$	miernik pozwala na ocenę średniego poziomu doświadczenia pracowników
Spełnianie obowiązujących wymogów i norm prawnych	spełnianie obowiązujących przepisów prawa i norm	$\frac{\text{spełnione obowiązujące przepisy prawa i normy}}{\text{liczba obowiązujących przepisów prawa i norm}}$	miernik procentowy udziału spełnionych przepisów prawa w stosunku do wszystkich obowiązujących w danym roku

Źródło: opracowanie własne.

Efektom przeprowadzonych działań (analiza sytuacji przedsiębiorstwa oraz propozycja strategii i jej mierników na bazie wyników analizy) jest jednolite rozumienie strategii przez interesariuszy, w czym znacznym ułatwieniem jest jej graficzna prezentacja w postaci mapy. Przedstawiony zestaw mierników wymaga dalszej konkretyzacji i jest przedmiotem kolejnych badań w zakresie powiązań między miernikami i warunków ich praktycznego stosowania.

6.6. Problemy wdrażania oraz stosowania systemów pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw

Spójna propozycja zestawu mierników celów, zbudowanych w oparciu o szeroką analizę przedsiębiorstwa i jego otoczenia, opracowaną strategię i definicję kluczowych czynników sukcesu, jest punktem wyjścia dla procesów implementacji systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa.

Należy podkreślić, że pierwszym etapem związanym z wdrażaniem systemu pomiaru dokonań jest planowanie procesu implementacji, jak również przygotowanie się do stosowania systemu. Implementacja jest kluczowym czynnikiem wpływającym na przyszły sukces systemu pomiaru dokonań.

Wypracowanie koncepcji i jej implementacja są procesami zespołowymi, dlatego tak ważne jest właściwe dobranie zespołu projektowego, którego zadaniem będzie wprowadzenie i stosowanie systemu pomiaru dokonań. Podstawowym warunkiem uzyskania pozytywnych efektów z wdrożonego systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa jest właściwe, pozytywne nastawienie kluczowych członków przedsiębiorstwa, co wpłynie na efektywność zastosowanych rozwiązań i podjętych decyzji. W innym przypadku pracownicy mogą pomijać część informacji o swoich dokonaniach, a nawet sabotować i niszczyć system, szczególnie w przypadku podejrzania o negatywnym wpływie pomiaru dokonań na ich warunki pracy (przykładowo wydłużenie czasu pracy, dodatkowe obowiązki). Wynika z tego potrzeba wcześniejszego przekonania niezdecydowanych osób poprzez wskazanie im potencjalnych szans i zagrożeń wynikających z wprowadzenia systemu pomiaru dokonań. Wszyscy pracownicy powinni być zaznajomieni z założeniami systemu oraz rozumieć korzyści wynikające z jego stosowania. System pomiaru dokonań jest narzędziem stosowanym w celu dalszego rozwoju przedsiębiorstwa, a nie do kontroli pracowników czy dodatkowym utrudnieniem i obowiązkiem dla nich.

Małe i średnie przedsiębiorstwa zazwyczaj nie mają ani dostatecznej wiedzy, ani wystarczających zasobów ludzkich wymaganych przy właściwej implementacji systemu pomiaru dokonań, stąd też tak istotne jest odpowiednie przygotowanie do tego procesu. Duże znaczenie ma, aby czas oraz koszt implementacji były racjonalne, czyli nie przewyższały potencjalnych korzyści z tego tytułu. Istotne jest także przeszkolenie pracowników w zakresie oceny dokonań, tak aby wszyscy członkowie organizacji rozumieli założenia systemu pomiaru dokonań i oceny osiągniętych rezultatów pracy.

Opracowane mierniki dokonań poddawane są dalszej konkretyzacji. Mierniki te tworzą podstawę do stworzenia kart mierników, zawierających dodatkowo informacje o osobach odpowiedzialnych za pomiar, terminach i częstotliwości pomiaru, wielkościach docelowych i inne, które ułatwiają zastosowanie pomiaru w praktyce. Duże znaczenie ma jasna i jednoznaczna definicja mierników oraz ich komunikacja wszystkim zainteresowanym. Pozwala to na opracowanie bazy danych zawierającej między innymi źródła informacji, ustalone obecne wartości mierników oraz oszacowane i planowane przyszłe wartości („jest/powinno być”). Kluczowy jest także dostęp do informacji służących jako podstawa do obliczania mierników, stąd też ważne jest właściwe wskazanie źródeł informacji jako czynnika warunkującego wdrożenie koncepcji. Ustalenie źródeł informacji i wartości docelowych nie jest jednak wystarczające, konieczne jest też dopowiedzenie, jakimi środkami zostanie to osiągnięte oraz jakie działania są niezbędne do otrzymania planowanych wyników.

Koniecznym działaniem jest przypisanie odpowiedzialności za mierniki. Dotyczy to aspektu pomiaru jako czynności, ale też odpowiedzialności za osiągnięcie planowanej wielkości miernika, wynikającej z założonych celów przedsiębiorstwa. Wszyscy pracownicy powinni mieć świadomość wpływu swojej działalności na wyniki przedsiębiorstwa, umożliwia to również poddanie pod ocenę ich efektywności. W przypadku większych zespołów osób, szczególnie w średnich przedsiębiorstwach, może to wiązać się z kaskadowaniem mierników z poziomu strategicznego na operacyjny, ale też z podziałem zadań związanych z realizacją miernika na dział czy też zespół osób. Stosuje się przy tym zasadę „jedna osoba – jeden miernik”. Ocena wyników zarówno poszczególnych działań, jak i pracowników pozwala na uwidocznienie ich wpływu na ostateczny wynik przedsiębiorstwa i jego efektywność, w tym na procesy tworzenia wartości przedsiębiorstwa. Przykładowo, w przedsiębiorstwie Fosfan SA wzrost liczby reklamacji prowadzi do analizy

przyczyn i wydzielenia między innymi reklamacji jakościowych (błąd produkcji czy też zły surowiec), które mogą obciążać dział produkcji lub laboratorium.

Jednym z potencjalnych narzędzi służących powiązaniu działalności pracowników z poprawą dokonań przedsiębiorstwa i realizacją założonych celów jest łączenie systemu pomiaru dokonań z systemem nagradzania i motywowania pracowników. Wiąże się to z uzależnieniem części wypłacanego wynagrodzenia od dokonań danego pracownika i jego efektywności w realizacji celów oraz przy tworzeniu przez przedsiębiorstwo wartości. Przykładowym rozwiązaniem jest stosowanie premii uznaniowych w ramach systemu motywacyjnego (uwzględniających jakość pracy w danym okresie). W małych przedsiębiorstwach wynagrodzenia z reguły nie są bezpośrednio powiązane z efektami pracy oraz wartościami mierników dokonań, ale pracownicy uzyskują premie uznaniowe, zależne od efektów działalności. W przedsiębiorstwie Masiota i Wspólnicy ze względu na złożoność i nieporównywalność przedmiotu działalności poszczególnych osób trudne jest formalne zapisanie warunków i kryteriów premiowania, ale stosowanie ograniczonego, lecz stałego zestawu mierników pozwala na wprowadzenie oceny realizacji strategii przedsiębiorstwa przez poszczególnych pracowników. W firmie Fosfan SA pracownicy działu sprzedaży objęci są planem i celami sprzedażowymi, a pomiar ich dokonań wpływa na wysokość wynagrodzeń. Także zarząd przedsiębiorstwa Fosfan SA oceniany jest przy wykorzystaniu wyników realizacji założonych celów i wypełnienia postawionych zadań, przykładowo zdobycia klientów czy też obecności na nowym rynku.

Przedsiębiorstwo powinno przy tym mieć świadomość potencjalnych problemów, które mogą wystąpić, takich jak powstanie możliwości manipulacji, przykładowo przy ustalaniu wielkości docelowych. Istnieje także ryzyko świadomego wpływu pracowników na zakłamanie procesu pomiaru. W związku z tym wymagane jest zapewnienie, aby docelowe wartości mierników były realne do osiągnięcia, aktualne w danych warunkach otoczenia, a sam proces pomiaru był transparentny, sprawdzalny i powtarzalny.

Ważnym aspektem, związanym ze stosowaniem systemu pomiaru dokonań i wpływającym na proces ciągłego ulepszania tego systemu oraz determinującym uczenie się, jest raportowanie dokonań. W zakresie perspektywy finansowej przedsiębiorstwa sporządzają sprawozdania finansowe, które dla celów wewnętrznych mogą dotyczyć okresów krótszych niż rok. Dokumenty te poddawane są regularnej analizie, na ich podstawie podejmowane są decyzje, głównie krótko-

ale także długookresowe. W małych i średnich przedsiębiorstwach, ze względu na specyfikę ich funkcjonowania, regularnej i częstej analizie poddawane są przepływy pieniężne, w tym wydatki i wpływy planowane na kolejne miesiące oraz bieżąca płynność finansowa w oparciu o kategorię dostępnej gotówki. Badaniu podlega także ściągłość należności. Mierniki niefinansowe są zasadniczo omawiane zgodnie z harmonogramem ich pomiaru oraz w zależności od możliwości zbioru danych służących do ich obliczenia. Warto podkreślić, że wypracowany zestaw mierników wykorzystywany jest w celach zarządczych i służy komunikacji dokonań przykładowo na spotkaniach zarządu, obradach rady nadzorczej czy też walnych zgromadzeniach akcjonariuszy. Duże znaczenie przypisywane jest spotkaniom podsumowującym każdy rok pracy przedsiębiorstwa, co związane jest z procesami sporządzania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych. Sprawozdawczość zarządcza jest stosowana w praktyce znacznie częściej, gdyż uznaje się, że większa częstotliwość raportowania ogranicza lukę informacyjną i zmniejsza ryzyko inwestorów i innych interesariuszy (por. Skoczyła, Niemiec 2016, s. 100). Ocena osiągniętych wyników powinna być przeprowadzana regularnie, w sposób ciągły i cykliczny. Zapewnia to aktualność systemu i dopasowanie do bieżącej sytuacji otoczenia i kondycji przedsiębiorstwa, co jest niezbędne dla efektywnego i racjonalnego zarządzania.

Mierniki są również wykorzystywane w trakcie spotkań zespołów i różnych grup roboczych do analizy postępów w realizacji celów. Na tych zebraniach analizie podlega grupa mierników i ich wyniki, co w konsekwencji prowadzi do szerszej analizy efektywności przedsiębiorstwa i wpływa na ewentualną korektę strategii oraz założonych na kolejny okres zrównoważonych celów w poszczególnych perspektywach pomiaru. Kadra zarządzająca zobowiązana jest do obserwacji otoczenia pod kątem wpływu jego zmian na możliwości osiągnięcia celów strategicznych w przyszłości, szczególnie w zakresie obszarów, którymi zajmują się w ramach swoich obowiązków. Prowadzone powinny być także badania ewentualnych zmian oczekiwań i potrzeb pozostałych interesariuszy, które mogą potencjalnie wpłynąć na zmianę strategii przedsiębiorstwa oraz jego głównych celów. System pomiaru dokonań jest także tematem regularnych spotkań dyskusyjnych z pracownikami (również w formie „burzy mózgów”), podczas których wyrażają oni swoje opinie na temat procesów zbierania danych, ich aktualności i wykorzystania w praktyce gospodarczej, jak również na temat prawidłowości i aktualności strategii oraz wynikających z niej celów strategicznych. Pracownicy

mają okazję do oceny mierników dokonań, w tym w szczególności ich wartości docelowych oraz przypisania osób odpowiedzialnych za realizację i zbioru danych. Zabiegi te pozwalają na zapewnienie aktualności realizowanej strategii i jej zgodności z rzeczywistą sytuacją podmiotu i jego otoczenia. Wszystkie opisane procesy są wykorzystywane do ewentualnej poprawy i rozwoju stosowanego systemu pomiaru dokonań.

Znaczenie dla powodzenia implementacji systemu pomiaru dokonań, jak również dla efektywności jego późniejszego stosowania ma aspekt techniczny. Wykorzystanie systemów informatycznych umożliwia optymalizację procesu dostarczania danych i mierników oraz jego racjonalizację. Źródłem danych są w głównej mierze systemy ERP, hurtownie danych, systemy wspierania decyzji, a także najszersze stosowany program Excel i inne narzędzia informatyczne. Ważnym aspektem jest również, aby stosowane systemy były efektywne graficznie i wizualnie, co w znaczny sposób ułatwia wykorzystanie wyników w procesach podejmowania decyzji. Systemy informatyczne wykorzystywane są także do formułowania celów długoterminowych, a przedsiębiorstwa powinny być zachęcane do wykorzystywania danych w celach innych niż obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze oraz prowadzenie bieżącej działalności operacyjnej. Zastosowanie narzędzi informatycznych wiąże się także z ograniczeniami i utrudnieniami wynikającymi z potencjalnych problemów natury technicznej, jak też relatywnie wysokich kosztów i dużych wymagań zasobowych, jakie stawiają przed przedsiębiorstwami zakup oraz utrzymanie tych systemów. Jednak ze względu na szybki rozwój technologii, w tym oprogramowania, obniżające się koszty oraz powstanie nowych modeli dostępu do systemów (takich jak *cloud computing* – tzw. dostęp w chmurze) ograniczenia te z biegiem czasu mają coraz mniejsze znaczenie. W firmie Masiota i Wspólnicy dostęp do baz wiedzy, w tym zbioru aktów prawnych, jest niezbędny do właściwej realizacji usług prawnych i doradczych, mniejsze znaczenie mają systemy wspierania zarządzania ze względu na wielkość firmy i brak potrzeby silnego wspierania komunikacji wewnętrznej. Przedsiębiorstwo Fosfan SA wspomaga swoją działalność systemem „Optima” firmy Comarch, który ma zastosowanie w zakresie modułów: finansowo-księgowego, produkcji, sprzedaży, kadr i płac. Firma stosuje również inne programy, autorskie lub zakupione, częściowo współpracujące z Optimą, np. system CRM firmy IT Cube, pozwalający na lepszą obsługę klientów oraz zarządzanie relacjami, jak również ułatwiający i usprawniający zarządzanie wiedzą dotyczącą klientów. Infrastruk-

tura informatyczna wykorzystywana jest do zbierania i analizy danych, służących także jako podstawa do obliczenia mierników dokonań, co znacząco ułatwia procesy zarządzania przedsiębiorstwem, bieżącą kontrolę nad dokonaniem oraz usprawnia i przyspiesza komunikację wewnętrzną (między pracownikami) i zewnętrzną (z otoczeniem przedsiębiorstwa).

Podsumowanie

Realizacja celu w postaci sformułowania założeń systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw została przeprowadzona w oparciu o wyniki przeglądu zagranicznych koncepcji pomiaru dokonań specyficznych dla małych i średnich przedsiębiorstw, które uzupełniono o wnioski diagnozy rozwiązań stosowanych w zakresie pomiaru dokonań oraz wpływu tych rozwiązań na osiągnięte przez polskie małe i średnie przedsiębiorstwa wyniki finansowe. Koncepcje systemu pomiaru dokonań opracowano oddzielnie dla przedsiębiorstw małych i średnich ze względu na różnice w charakterystykach tych podmiotów. Metodyki te uwzględniają ciągłość badania zasadności założeń koncepcji w przedsiębiorstwach oraz wymóg stałego rozwoju stosowanych systemów pomiaru dokonań. Założenia koncepcji zweryfikowano w formie studiów przypadków wybranych przedsiębiorstw – małej firmy Masiota i Wspólnicy oraz średniego podmiotu Fosfan SA. Zastosowanie założeń metodyk wymagało przeprowadzenia kompleksowej analizy strategicznej, podsumowanej przez opracowanie modeli biznesowych firm. Pozwoliło to na przedstawienie propozycji kluczowych czynników sukcesu, strategii i mierzalnych celów przedsiębiorstw, także w ujęciu graficznym w postaci map strategii. Cele zostały przełożone na przykładowe mierniki, przy uwzględnieniu zrównoważenia zestawu w postaci połączenia niefinansowych i finansowych mierników dokonań. Rozważania uzupełniono o opis problemów związanych z implementacją systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach oraz części uwarunkowań stosowania pomiaru. Pozwoliło to na pozytywną weryfikację hipotezy mówiącej o tym, że koncepcja systemu pomiaru dokonań odpowiadająca potrzebom zarządzania MSP wymaga identyfikacji i harmonizacji celów strategicznych i adekwatnego doboru wzajemnie powiązanych mierników służących skutecznej realizacji strategii.

Zakończenie

Przedmiotem badań w niniejszej pracy były systemy pomiaru dokonań w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Celem głównym było opracowanie koncepcji systemu pomiaru dokonań dostosowanego do potrzeb zarządzania MSP w erze informacji. Cel ten został osiągnięty stopniowo, co było możliwe dzięki osiągnięciu kolejnych celów szczegółowych.

Zidentyfikowanie przesłanek i teorii leżących u podstaw zarządzania dokonaniami pozwoliło na zrealizowanie pierwszego celu szczegółowego. Do głównych przesłanek należy zaliczyć wzrastającą złożoność otoczenia przedsiębiorstw, w tym znaczący wzrost liczby napływających informacji oraz dużą dynamikę zmian zachodzących w tym otoczeniu. Sprawia to, że przedsiębiorstwa wymagają pomocy w zakresie instrumentów wspierających skuteczne i efektywne zarządzanie w nowych warunkach. Podkreślono również wpływ teorii naukowych, które zdeterminowały rozwój koncepcji zarządzania dokonaniami, szczególnie w zakresie teorii psychologicznych, socjologicznych oraz behawioralnych.

Prezentacja elementów, funkcji, ról i procesów systemu pomiaru dokonań przyczyniła się do realizacji kolejnego celu szczegółowego. Zaznaczono, że pomiar dokonań jest niezbędnym instrumentem zarządzania dokonaniami. Stwierdzono również, iż podstawową przesłanką pomiaru dokonań jest potrzeba ustalenia bieżącej pozycji i sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, co wymaga oceny możliwości rozwoju przedsiębiorstwa oraz jego potencjału w zakresie przyszłych dokonań. Wykazano zasadnicze znaczenie systemu pomiaru dokonań w świetle nowych uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstw. Współcześnie wyróżnikiem pomiaru dokonań jest uczenie się i tym samym wskazuje się na jego główną rolę. Przeprowadzone rozważania pozwoliły pozytywnie zweryfikować pierwszą sformułowaną hipotezę cząstkową, mówiącą o tym, że zarządzanie w erze informacji wymaga kompleksowych narzędzi redukujących niepewność wynikającą

z otoczenia oraz wspierających realizację strategii, co tworzy zapotrzebowanie na odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań.

Zidentyfikowanie uwarunkowań pomiaru dokonań MSP pozwoliło na zrealizowanie trzeciego celu szczegółowego. Wspecyfikowano jakościowe i ilościowe cechy wyróżniające MSP, które istotnie wpływają na implementację oraz stosowanie w nich systemów pomiaru dokonań. Część z nich stanowi przesłanki stosowania tych systemów, a pozostałe – stwarzają trudności przy implementacji oraz prowadzeniu pomiaru dokonań. Zasadnicze znaczenie w tym kontekście ma osoba właściciela przedsiębiorstwa, odpowiedzialnego za kreowanie klimatu społecznego, co zostało przeanalizowane w ramach behawioralnych czynników determinujących pomiar dokonań w MSP. Przedmiotem badania był również system informacji zarządczej w tych przedsiębiorstwach w kontekście obowiązków ewidencyjnych i sprawozdawczych. Badaniem objęte zostały także systemowe uwarunkowania pomiaru dokonań. W konsekwencji pozytywnie zweryfikowano hipotezę cząstkową, zgodnie z którą systemowe i behawioralne uwarunkowania funkcjonowania MSP determinują konstrukcję systemu pomiaru dokonań.

Ocena walorów i użyteczności proponowanych w literaturze zagranicznej koncepcji i modeli systemów pomiaru dokonań MSP zapewniła podstawę do osiągnięcia czwartego celu szczegółowego. Warte podkreślenia jest, że w literaturze polskiej brakowało dotychczas opracowań dotyczących systemów pomiaru dokonań MSP. W ramach realizacji celu dokonano przeglądu i analizy propozycji modeli w podziale na modele niebiorące pod uwagę wielkości przedsiębiorstwa oraz modele specyficzne dla małych i średnich przedsiębiorstw. Koncepcje z drugiej z wymienionych grup zostały omówione i ocenione pod względem wybranych, istotnych obecnie charakterystyk. Rozważania podsumowuje przegląd badań wpływu systemów pomiaru dokonań na wyniki przedsiębiorstwa. Niejednoznaczne konkluzje wynikające z tych badań sugerują potrzebę dalszych prac w tym obszarze i ich dyfuzji do praktyki gospodarczej. Rezultatem przeprowadzonych rozważań w tej części pracy była pozytywna weryfikacja hipotezy cząstkowej, w myśl której rozwiązania metodyczne wypracowane i zweryfikowane na świecie mają wartość poznawczą i użyteczność praktyczną w polskich przedsiębiorstwach.

Diagnoza zakresu wykorzystania, usystematyzowania oraz formy przeprowadzania pomiaru dokonań w polskich małych i średnich przedsiębiorstwach pozwoliła na zrealizowanie piątego szczegółowego celu. Podstawą oceny były dwa

badania przeprowadzone metodą CATI na polskich przedsiębiorstwach w latach 2012 oraz 2014. Prezentacja wyników i płynących z nich wniosków poprzedzona została omówieniem założeń metodycznych. W świetle przeprowadzonej diagnozy polskie małe i średnie przedsiębiorstwa stosują pomiar dokonań w niewielkim stopniu. Większość przebadanych małych firm oraz prawie połowa średnich nie miała strategii rozwoju, w niewielkiej części strategia tych przedsiębiorstw, oprócz części opisowej, zawierała także mierniki celów. Firmy te zazwyczaj mierzyły dokonania jedynie na poziomie przedsiębiorstwa jako całości. Badaniem objęte było także stosowanie przez te przedsiębiorstwa mierników dokonań w podziale na perspektywy pomiaru oraz ocena ich użyteczności. Największe znaczenie przypisywane było miernikom finansowym, pozostałe uznane były za mniej ważne w zarządzaniu, przy czym małe firmy wśród perspektyw niefinansowych największe uznanie przypisują perspektywie klientów, natomiast przedsiębiorstwa średnie – działalności operacyjnej. Stosowane w pomiarze mierniki w większości stanowiły zbiór niepowiązanych mierników dokonań. Przeanalizowano także wyniki w zakresie organizacji pomiaru dokonań oraz kierunków wykorzystania pomiaru dokonań w praktyce działalności gospodarczej.

Weryfikacja istotnych zależności pomiędzy rozwiązaniami w zakresie pomiaru dokonań a wynikami finansowymi osiąganymi przez MSP pozwoliła na zrealizowanie szóstego celu szczegółowego. Badanie korelacji przeprowadzono oddzielnie dla podmiotów małych oraz średnich na podstawie wyników diagnozy stosowanych w nich rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań. Stwierdzono małą statystyczną zależność lub jej brak pomiędzy wybranymi charakterystykami systemów pomiaru dokonań a osiąganymi przez MSP wynikami finansowymi dla poszczególnych grup podmiotów objętych badaniem. Taka korelacja jest jednak możliwa w świetle danych cząstkowych, co potwierdza konieczność przeprowadzenia dalszych badań. Rozważania podsumowane zostały przez porównanie podobieństw między wynikami dla badanych grup przedsiębiorstw. Zrealizowanie piątego oraz szóstego celu szczegółowego pozwoliło na udowodnienie hipotezy cząstkowej mówiącej o tym, że stosowane obecnie rozwiązania w zakresie systemów pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach nie wpływają na ich wyniki finansowe i tym samym wykazanie potrzeby prac mających na celu eliminację występującej luki między teorią a praktyką.

Sformułowanie założeń systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw oraz przeprowadzenie ich weryfikacji na wybranych przykładach prze-

łożyło się na zrealizowanie siódmego celu szczegółowego. Założenia te wymagały wcześniejszej identyfikacji stosowanych w praktyce rozwiązań w zakresie pomiaru dokonań w polskich przedsiębiorstwach. Wniosek, mówiący, że niemożliwe jest odrzucenie hipotezy o braku związku między stosowanymi rozwiązaniami a wynikami finansowymi MSP, wskazuje na potrzebę propozycji metodyk pomiaru dokonań dopasowanych do charakterystyki MSP, wspierających efektywność tych podmiotów. Pod uwagę zostały wzięte także wyniki przeglądu koncepcji pomiaru dokonań specyficznych dla MSP w literaturze zagranicznej, które uzupełniono o wnioski płynące z badań rozwiązań stosowanych w zakresie pomiaru dokonań oraz ocenę efektywności tych rozwiązań. W ramach realizacji założonego celu szczegółowego zaprezentowano propozycje w zakresie założeń koncepcji systemu pomiaru dokonań dla małego oraz średniego przedsiębiorstwa oddzielnie, ze względu na różnice między charakterystykami tych podmiotów wpływających na warunki ich funkcjonowania. Założenia metodyczne zostały zweryfikowane w formie studiów przypadku systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie małym oraz średnim na wybranych przykładach. Studia te zostały uzupełnione o rozważania dotyczące problematyki implementacji systemów pomiaru dokonań oraz ich późniejszego stosowania. W ten sposób pozytywnie zweryfikowano hipotezę częściową, zgodnie z którą koncepcja systemu pomiaru dokonań odpowiadająca potrzebom zarządzania MSP wymaga identyfikacji i harmonizacji celów strategicznych oraz adekwatnego doboru wzajemnie powiązanych mierników służących skutecznej realizacji strategii.

Przeprowadzone w pracy rozważania, w tym krytyczna analiza literatury, przytoczone wyniki badań oraz własne badania empiryczne umożliwiły pozytywne zweryfikowanie hipotez częściowych, co pozwoliło na pozytywne udowodnienie głównej hipotezy pracy, mówiącej o tym, że system pomiaru dokonań dostosowany do specyfiki funkcjonowania małych i średnich przedsiębiorstw jest niezbędnym narzędziem wspierającym skuteczne i efektywne zarządzanie tymi podmiotami w erze informacji.

Bibliografia

- Adamik A. (red.) (2011), *Kształtowanie konkurencyjności i przewagi konkurencyjnej małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Ahn H. (2001), *Applying the balanced scorecard concept: an experience report*, „Long Range Planning” 34, s. 441–461.
- Akkermans H.A., van Oorschot K.E. (2005), *Relevance assumed: a case study of balanced scorecard development using system dynamics*, „Journal of the Operational Research Society” 56 (8), s. 931–941.
- Amaratunga D., Baldry D. (2002), *Moving from performance measurement to performance management*, „Facilities” 20 (5/6), s. 217–223.
- Anthony R.N., Govindrajana V. (2004), *Management Control Systems*, McGraw-Hill, New York.
- Arnaboldi M., Azzone G., Giorgino M. (2015), *Performance measurement and management for engineers*, Elsevier, London/San Diego.
- Artienwicz N. (2009), *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość” 9, s. 1–4.
- Ates A., Garengo P., Cocca P., Bititci U. (2013), *The development of SME managerial practice for effective performance management*, „Journal of Small Business and Enterprise Development” 20 (1), s. 28–54.
- Bacior M. (2015), *Kreowanie wartości firmy jako cel zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Banker R.D., Potter G., Srinivasan D. (2000), *An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures*, „The Accounting Review” 5 (1), s. 65–92.
- Bhimani A., Langfield-Smith K. (2007), *Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation*, „Management Accounting Research” 18, s. 3–31.
- Bielski M. (2004), *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa.
- Bisbe J., Malagueño R. (2013), *Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?*, „Management Accounting Research” 23, s. 296–311.

- Bititci U.S., Turner T., Begemann C. (2000), *Dynamics of performance measurement systems*, „Journal of Operations and Production Management” 20 (6), s. 692–704.
- Borowiecki R., Wysłocka E. (2012), *Analiza ekonomiczna i ocena ekspercka w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- Bourne M., Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Andersen B. (2014), *Emerging issues in performance measurement*, „Management Accounting Research” 25, s. 117–118.
- Bourne M., Mills J., Wilcox M., Neely A., Platts K. (2000), *Designing, implementing and updating performance measurement systems*, „International Journal of Operations and Production Management” 20 (2), s. 754–771.
- Braam G.J.M., Nijssen E.J. (2004), *Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience*, „Long Range Planning” 37, s. 335–349.
- Bratnicki M. (2000), *Kompetencje przedsiębiorstwa. Od określenia kompetencji do zbudowania strategii*, Placet, Warszawa.
- Brilman J. (2002), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Brouthers K., Andriessen P., Nicolaes I. (1998), *Driving blind: strategic decision-making in small companies*, „Long Range Planning” 31 (1), s. 130–138.
- Buhovac A.R., Groff M.Z. (2012), *Contemporary performance measurement systems in Central and Eastern Europe: a synthesis of the empirical literature*, „Journal of East European Management Studies” 17, s. 68–103.
- Business dynamics: Start-ups, Business Transfers and Bankruptcy* (2011), Komisja Europejska, Bruksela.
- Cagliano R., Blackmon K., Voss C. (2001), *Small firms under microscope: international differences in production/operations management practices and performance*, „Integrated Manufacturing Systems” 55 (1), s. 7–25.
- Caplan E.H. (1966), *Behavioral Assumptions of Management Accounting*, „The Accounting Review” 41 (3), s. 496–509.
- Carpinetti L.C., Galdamez E.V.C., Gerolamo M.C. (2008), *A measurement system for managing performance of industrial clusters. A conceptual model and research cases*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 57 (5), s. 405–419.
- Chalmeta R., Grangel R. (2005), *Performance measurement systems for virtual enterprise integration*, „International Journal of Computer Integrated Manufacturing” 18 (1), s. 73–84.
- Chalmeta R., Palomero S., Matilla M. (2012), *Methodology to develop a performance measurement system in small and medium-sized enterprises*, „International Journal of Computer Integrated Manufacturing” 28 (8), s. 716–740.
- Chang H.J., (2013), *23 rzeczy, których nie mówią ci o kapitalizmie*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa.

- Cheng M.M., Coyte R. (2014), *The effects of incentive subjectivity and strategy communication on knowledge-sharing and extra-role behaviours*, „Management Accounting Research” 25, s. 119–130.
- Chenhall R.H., Langfield-Smith K. (2007), *Multiple perspectives of performance measures*, „European Management Journal” 25 (4), s. 266–282.
- Chennell A.F., Dransfield S.B., Field J.B., Fisher N.I., Saunders I.W., Shaw D.E. (2000), *OPM: A system for organisational performance measurement; w: Proceedings of the performance measurement past, present and future*, www.valuemetrics.com.au/pdf/Cambridge2000.pdf.
- Chong H.G. (2008), *Measuring performance of small-and-medium sized enterprises: the grounded theory approach*, „Journal of Business and Public Affairs” 2 (1), s. 1–10.
- Choong K.K. (2013), *Understanding the features of performance measurement system: a literature review*, „Measuring Business Excellence” 17 (4), s. 102–121.
- Chybalski F., Zakrzewska-Bielawska A. (2012), *Strategia i prognozowanie działalności małej i średniej firmy*, w: *Zarządzanie małą i średnią firmą w teorii i ćwiczeniach*, red. M. Matejun, Difin, Warszawa, s. 46–91.
- Cocca P., Alberti M. (2010), *A framework to assess performance measurement systems in SMEs*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 59 (2), s. 186–200.
- Cokins G. (2009), *Performance management. Integrating strategy execution, methodologies, risk and analytics*, John Wiley and Sons, Hoboken.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Samuel S. (1996), *Managerial accounting Research: the contributors of organizational and sociological theories*, „Journal of Management Accounting Research” 8 (1), s. 1–35.
- Crabtree A.D., DeBusk G.K. (2008), *The effects of adopting the balanced scorecard on shareholders returns*, „Advances in Accounting” 24 (1), s. 8–15.
- Czaja-Cieszyńska H. (2012), *Dostosowanie sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach w Polsce do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Cyert R.M., March J.C. (1963), *A behavioural theory of firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Czekaj J. (2013), *Metody organizatorskie w doskonaleniu systemu zarządzania*, Wydawnictwo WNT, Warszawa.
- Darbi W.P.K., Knott P. (2016), *Strategizing practices in an informal economy setting: A case of strategic networking*, „European Management Journal” 34, s. 400–413.
- Davenport T.H., Harris J.G. (2010), *Inteligencja analityczna w biznesie: nowa nauka zwyciężania*, MT Biznes, Warszawa.
- Davig W., Elbert N., Brown S. (2004), *Implementing a strategic planning model for small manufacturing firms: an adaptation of the balanced scorecard*, „SAM Advanced Management Journal” 69 (1), s. 18–25.

- Davis S., Albright T. (2004), *An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance*, „Management Accounting Research” 15, s. 135–153.
- Demartini C. (2014), *Performance management systems. Design, diagnosis and use*, Contributions to Management Science, Physica-Verlag Springer, Berlin–Heidelberg.
- De Toni A., Tonchia S. (2001), *Performance measurement system – models, characteristics and measures*, „International Journal of Operations and Production Management” 21, s. 46–70.
- Deutscher F., Zapkau F.B., Schwens Ch., Baum M., Kabst R. (2016), *Strategic orientations and performance: A configurational perspective*, „Journal of Business Research” 69, s. 849–861.
- Dewangan V., Godse M. (2014), *Towards a holistic enterprise innovation performance measurement system*, „Technovation” 34, s. 536–545.
- Drucker P.F. (1993), *Post-capitalist Society*, Harper Business, New York.
- Drucker P.F. (2010), *Zarządzanie XX wieku – wyzwania*, MT Biznes, Warszawa.
- Drury C. (2005), *Management Accounting for Business 3rd Edition*, Thomson Learning, Londyn.
- Duczowska-Piasecka M. (red.) (2012), *Model biznesu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Duczowska-Piasecka M., Poniatowska-Jaksch M., Duczowska-Małysz K. (2013), *Model biznesu. Nowe myślenie strategiczne*, Difin, Warszawa.
- Duraj J. (1993), *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Elmassri M.M., Harris E.P., Carter D.B. (2016), *Accounting for strategic investment decision-making under extreme uncertainty*, „The British Accounting Review” 48, s. 151–168.
- Endrikat J., Guenther T., Titus R. (2015), *The impact of contemporary performance measurement systems on business performance: A meta-analysis of empirical evidence*, 8th Conference on Performance Measurement and Management Control, 30.09–02.10.2015, Nicea, Francja.
- Falencikowski T. (2013), *Spójność modeli biznesu. Koncepcja i pomiar*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Ferreira A., Otley D. (2009), *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, „Management Accounting Research” 20, s. 263–282.
- Firk S., Schrapp S., Wolff M. (2016), *Drivers of value creation – The role of value – based management and underlying institutions*, „Management Accounting Research” 33 (4), s. 42–60.
- Franceschini F., Galetto M., Maisano D. (2007), *Management by measurement. Designing key performance indicators and performance measurement systems*, Springer Verlag, Berlin–Heidelberg.

- Franco-Santos M., Kennerly M., Micheli P., Martinez V., Mason S., Marr B., Gray D., Neely A. (2007), *Toward a definition of a business performance system*, „International Journal of Operations and Production Management” 27 (8), s. 784–801.
- Franco-Santos M., Lucianetti L., Bourne M. (2012), *Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research*, „Management Accounting Research” 23, s. 79–119.
- Garengo P., Biazzo S. (2012), *Unveiling strategy in SMEs through balanced scorecard implementation: A circular methodology*, „Total Quality Management” 23 (1), s. 79–102.
- Garengo P., Biazzo S., Bititci U. (2005), *Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda*, „International Journal of Management Reviews” 7 (1), s. 25–47.
- Garengo P., Bititci U. (2007), *Towards a contingency approach to performance measurement: an empirical study in Scottish SMEs*, „International Journal of Operations and Production Management” 27 (8), s. 802–825.
- Garengo P., Nudurupati S., Bititci U. (2007), *Understanding the relationship between PMS and MIS in SMEs: An organizational life cycle perspective*, „Computers in Industry” 58, s. 677–686.
- Gierszewska G. (2000), *Zarządzanie strategiczne*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Gierszewska G., Romanowska M. (2009), *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Gladden W. (2011), *Performance measurement. Controlling mit Kennzahlen*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Gleich R. (2011), *Performance Measurement. Konzepte, Fallstudien und Grundschema für die Praxis*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Godener A., Soderquist K.E. (2004), *Use and impact of performance measurement results in R&D and NPD: An explanatory study*, „R&D Management” 34 (2), s. 191–219.
- Goliszewski J. (2015), *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Griffith R., Neely A. (2009), *Performance pay and managerial experience in multi-task teams: evidence from within a firm*, „Journal of Labour Economics” 27 (1), s. 49–82.
- Guerras-Martin L.A., Madhok A., Montoro-Sanchez A. (2014), *The evolution of strategic management research: Recent trends and current directions*, „BRQ Business Research Quarterly” 17, s. 69–76.
- Grzesiak S. (1997), *Metody ilościowe w badaniu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Haffer R. (2011), *Samoocena i pomiar wyników działalności w systemach zarządzania przedsiębiorstw. W poszukiwaniu doskonałości biznesowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.

- Hammer M. (2007), *The 7 deadly sins of performance measurement (and how to avoid them)*, „MIT Sloan Management Review” 48 (3), s. 18–28.
- Hao S., Song M. (2016), *Technology driven strategy and firm performance: Are strategic capabilities missing links?*, „Journal of Business Research” 69, s. 751–759.
- Hejduk I. (red.) (2013), *Przedsiębiorczość nowych mediów. Analiza modeli biznesowych firm internetowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Henri J.-F. (2004), *Performance measurement and organizational effectiveness: bridging the gap*, „Managerial Finance” 30 (6), s. 93–123.
- Hong P., Jeong J. (2006), *Supply chain management practices of SMEs: from a business growth perspective*, „Journal of Enterprise Information Management” 19 (3), s. 292–302.
- Hońko S. (2008), *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Hońko S. (2013), *Wycena w rachunkowości: znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Zapol, Szczecin.
- Hopper T., Bui B. (2016), *Has Management Accounting Research been critical?*, „Management Accounting Research” 31, s. 10–30.
- Hoque Z. (2014), *20 years of studies on balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research*, „The British Accounting Review” 46, s. 33–59.
- Hozer J. (red.) (1997), *Statystyka*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Hu B., Leopold-Wildburger U., Stohhecker J. (2017), *Strategy maps concepts in a balanced scorecard cockpit improve performance*, „European Journal of Operational Research” 258 (2), s. 664–676.
- Hudson M. (2003), *Continuous strategic improvement: through effective performance measurement. A guide for SMEs*, Plymouth, www.plymconsulting.com.
- Hudson M., Smart A., Bourne M. (2001), *Theory and practise in SME performance measurement systems*, „International Journal of Operations and Production Management” 21 (8), s. 1096–1115.
- Ittner C.D., Larcker D.F. (1998), *Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction*, „Journal of Accounting Research” 36, s. 1–36.
- Ittner C.D., Larcker D.F. (1997), *Quality strategy, strategic control systems and organizational performance*, „Accounting, Organizations and Society” 22 (3/4), s. 293–314.
- Ittner C.D., Larcker D.F., Randall T. (2003), *Performance implications of strategic performance measurement in financial service firms*, „Accounting, Organizations and Society” 27 (7–8), s. 715–741.
- Jaki A. (2008), *Wycena i kształtowanie wartości przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Janasz K., Janasz W., Koziół K., Szopik K. (2008), *Zarządzanie strategiczne*, Difin, Warszawa.

- Jankiewicz Z., Postek Ł., Puchalska K., Sawicka A., Tymoczko I. (2015), *Sytuacja finansowa małych przedsiębiorstw na tle kondycji przedsiębiorstw dużych i średnich w latach 2005–2014*, Biuro Przedsiębiorstw Gospodarstw Domowych i Rynków, Instytut Ekonomiczny, Narodowy Bank Polski, Warszawa.
- Jaworski J. (2012), *Informacja finansowa w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem. Potrzeby – źródła – wykorzystanie*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Jaworski J., Sopiński P. (2010), *Luki informacyjne w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem w świetle paradygmatu informacyjno-ekonomicznego rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 59 (115), s. 41–68.
- Kaleta A. (red.) (2014), *Ewolucja zarządzania strategicznego w trakcie rozwoju przedsiębiorstw*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Kaplan R., Norton D. (2008), *Jak osiągnąć mistrzostwo w stosowaniu systemu zarządzania*, „Harvard Business Review Polska” lipiec–sierpień, s. 112–129.
- Kaplan R., Norton D. (2011), *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, GWP, Gdańsk.
- Kaplan R., Norton D. (2001), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaszuba-Perz A. (2012), *Zastosowanie informatycznych systemów zarządzania w małych i średnich przedsiębiorstwach jako przejaw technologicznej modernizacji*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 26, s. 258–269.
- Kennerley M., Neely A. (2003), *Measuring performance in changing business environment*, „International Journal of Operations and Production Management” 23 (2), s. 213–229.
- Kihn L.-A. (2007), *Financial consequences in foreign subsidiary manager performance evaluations*, „European Accounting Review” 16 (3), s. 531–554.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K. (1998), *Rachunkowość małych firm*, PWE, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K. (2016), *Rachunkowość mikro i małych przedsiębiorstw. Ewidencja podatkowa i bilansowa*, PWE, Warszawa.
- Kołosowska B., Tokarski A., Tokarski M., Chojnacka E. (2006), *Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw*, Oficyna Ekonomiczna, Warszawa.
- Kotłowska M., Kowalak R. (2016), *Kluczowe mierniki dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Koufteros X., Vergheze A., Lucianetti L. (2014), *The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study*, „Journal of Operations Management” 32, s. 313–336.
- Kowalak R. (2009), *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Księgowi w małych i średnich przedsiębiorstwach – raport ACCA (2014), „Rachunkowość” 5.

- Kuzior A., Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M. (2014), *Kierunki transformacji sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw na tle regulacji międzynarodowych*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Kwejt J. (1965), *Analiza ekonomiczna w zarządzaniu przemysłem*, PWE, Warszawa.
- Lachiewicz S., Matejun M. (2012), *Specyfika zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami*, w: *Zarządzanie małą i średnią firmą w teorii i ćwiczeniach*, red. M. Matejun, Difin, Warszawa, s. 13–45.
- Laihonen H., Jaaskelainen A., Carlucci D., Linzalone R. (2013), *Performance information and managerial knowledge needs*, 7th Conference on Performance Measurement and Management Control, 18–20.09.2013, Barcelona, Spain.
- Laisaikorn K., Rompho N. (2014), *A study of the relationship between a successful enterprise risk management system, a performance measurement system and the financial performance of Thai listed companies*, „Journal of Applied Business and Economics” 16 (2), s. 81–92.
- Lebas M. (1995), *Performance measurement and performance management*, „International Journal of Production Economics” 41, s. 23–35.
- Lewis J. (2015), *The politics and consequences of performance measurement*, „Policy and Society” 34, s. 1–12.
- Lohman C., Fortuin L., Wouters M. (2004), *Designing a performance measurement system: A case study*, „European Journal of Operational Research” 156, s. 267–286.
- Low J., Kalafut P.C. (2004), *Niematerialna wartość firmy*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Majewski S. (2012), *Wpływ czynników behawioralnych na rynkową wycenę akcji. Ujęcie ilościowe*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Malina M., Norreklit H., Selto F.H. (2007), *Relations among measures climate of control and performance measurement models*, „Contemporary Accounting Research” 24 (3), s. 935–982.
- Manville G. (2007), *Implementing a balanced scorecard framework in a not for profit SME*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 56 (2), s. 162–169.
- Maraghini M.P. (2010), *New integrated information systems and management control change in small and medium enterprises*, w: *Business Performance Measurement and Management*, red. P. Taticchi, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg, s. 12–37.
- Martyniuk-Kwiatkowska O. (2009), *Wykorzystanie danych sprawozdawczości finansowej w ocenie działalności małych przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 48 (104), s. 113–124.
- Matejun M. (2012), *Obciążenia ewidencyjne i fiskalne małych i średnich przedsiębiorstw*, w: *Zarządzanie małą i średnią firmą w teorii i w ćwiczeniach*, red. M. Matejun, Difin, Warszawa, s. 159–206.

- 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, s. 173–186.
- Melnyk S.A., Stewart D.M., Swink M. (2004), *Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze*, „Journal of Operations Management” 22 (3), s. 209–218.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Micheli P., Mari L. (2014), *The theory and practise of performance measurement*, „Management Accounting Research” 25, s. 147–156.
- Mikołajczak Z. (1998), *Techniki organizatorskie w rozwiązywaniu problemów zarządzania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Miles S.J., Van Clieaf M. (2017), *Strategic fit: Key to growing enterprise value through organizational capital*, „Business Horizons” 60 (1), s. 55–65.
- Mouritsen J. (1996), *Five aspects of accounting departments' work*, „Management Accounting Research” 7, s. 283–303.
- Neely A. (2005), *The evolution of performance measurement Research: development in the last two decade and a Research agenda for the next*, „International Journal of Operations and Production Management” 25 (12), s. 1264–1277.
- Neely A. (1999), *The performance measurement revolution: why now and what next?*, „International Journal of Operations and Production Management” 19, s. 205–228.
- Nesterak J. (2015), *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nesterak J. (2014), *Systemy informatyczne w Controllingu*, w: *Aktualne problemy funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstw*, red. M. Kowalik, A. Sierpińska-Sawicz, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie, Warszawa.
- Nielsen L.B., Mitchell F., Norreklit H. (2015), *Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing*, Accounting Forum 39, s. 64–82.
- Niemiec A. (2016a), *Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFs) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (relevance-manageability matrix) na przykładzie firm sektora transportu lądowego*, w: *Wyzwania w zarządzaniu kosztami i dokonaniach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 442, Wrocław, 304–316.
- Niemiec A. (2016b), *Mierniki pomiaru dokonań*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Niemiec A. (red.) (2016c), *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2016.
- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków.

- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Monografie i Opracowania nr 192, Prace Naukowe nr 68, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Noordin R., Zainuddin Y., Fuad, Mail R., Sariman N.K. (2015), *Performance outcomes of strategic management accounting information usage in Malaysia: Insights from electrical and electronics companies*, „Procedia Economics and Finance” 31, s. 13–25.
- Normann R. (2012), *Przeformułowanie w biznesie. Jak mapa zmienia krajobraz*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Norreklit H. (2000), *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*, „Management Accounting Research” 11, s. 65–88.
- Nowa definicja MŚP. Poradnik dla użytkowników i wzór oświadczenia*, Komisja Europejska, 2006.
- Nowak E. (red.) (2012a), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E. (2012b), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E. (2009), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nudurupati S.S., Bititci U.S. (2005), *Implementation and impact of IT-supported performance measurement systems*, „Production Planning and Control” 16 (2), s. 152–162.
- Nudurupati S.S., Bititci U.S., Kumar V., Chan F.T.S. (2011), *State of the art literature review on performance measurement*, „Computer and Industrial Engineering” 60, s. 279–290.
- Obłój K. (1994), *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa.
- Obłój K. (2014), *Zarządzanie strategiczne*, PWE, Warszawa.
- Obora H. (2012), *Elements of performance management in the field of TQM management through quality*, w: *Performance management implementation in business and non-profit organisations*, red. J. Nesterak, B., Ziębicki, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków, s. 195–213.
- Omerzel D.G., Antoncic B. (2008), *Critical entrepreneur knowledge dimensions for the SME performance*, „International Management and Data Systems” 108 (9), s. 1182–1199.
- Ong J.W., Ismail H.B. (2012), *Entrepreneurial traits and firm serendipity-seeking on SMEs' performance: the effect of firm size*, „Journal of Enterprising Culture” 20 (3), s. 265–286.
- Orlitzky M., Schmidt F.L., Rynes S.L. (2003), *Corporate social and financial performance: A meta-analysis*, „Organization Studies” 24 (3), s. 403–441.
- Osterwalder A., Pigneur Y. (2012), *Tworzenie modeli biznesowych. Podręcznik wizjonera*, Wydawnictwo OnePress, Gliwice.

- Otley D. (2003), *Management control and performance management: whence or whither?*, „The British Accounting Review” 35, s. 309–326.
- Pangarkar N. (2015), *Performance implications of strategic changes: An integrative framework*, „Business Horizons” 58, s. 295–304.
- Penc J. (2001), *Strategiczny system zarządzania*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Perera S., Baker P. (2007), *Performance measurement practices in small and medium manufacturing enterprises in Australia*, „Small Enterprise Research” 15 (2), s. 10–30.
- Piocha S., Gabryszak R. (red.) (2008), *Ekonomia menedżerska dla MSP w teorii i praktyce*, Difin, Warszawa.
- Pluta W. (2009), *Zarządzanie wartością w małych i średnich przedsiębiorstwach*, PWE, Warszawa.
- Polowczyk J. (2012), *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie w ujęciu behawioralnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Pomykalska B., Pomykalski P. (2007), *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Porter M.E. (2008), *Pięć sił konkurencyjnych kształtujących strategię*, „Harvard Business Review Polska” 65–66.
- Power M. (2004), *Counting, control and calculation: reflections on measuring and management*, „Human Relations” 57 (6), s. 765–783.
- Prahalad C.K., Krishnan M.S. (2002), *The dynamic synchronisation of strategy and information technology*, „MIT Sloan Management Review”, s. 24–33.
- Rojek T. (2011), *Key features and imperatives of performance management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków, s. 125–143.
- Romanowska M. (red.) (2001), *Podstawy organizacji i zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Rostkowski T. (2004), *Nowoczesne metody zarządzania zasobami ludzkimi*, Difin, Warszawa.
- Safina K. (red.) (2012), *Zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Said A.A., HassabElnaby H.R., Wier B. (2003), *An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures*, „Journal of Management Accounting Research” 15, s. 193–223.
- Sharma M.K., Bhagwat R. (2007), *Performance measurement system: case study from SMEs in India*, „International Journal of Productivity and Quality Management” 2 (4), s. 475–509.
- Sharma M.K., Bhagwat R., Dangayach G.S. (2005), *Practise of performance measurement: experience from Indian SMEs*, „International Journal of Globalisation and Small Business” 1 (2), s. 183–213.

- Sierpińska M., Jachna T. (2004), *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Siudak D. (2013), *Pomiar procesów migracji wartości przedsiębiorstw na polskim rynku kapitałowym*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Skoczylas W. (red.) (2007), *Determinanty i modele wartości przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Skoczylas W. (1998), *Wartość przedsiębiorstwa w systemie jego oceny*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Skoczylas W. (2013), *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Skoczylas W. (2016), *Zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstw*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Skoczylas W., Niemiec A. (red.) (2016), *Leksykon mierników dokonań*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Skokan K., Pawliczek A., Piszczur R. (2013), *Strategic planning and business performance of micro, small and medium-sized enterprises*, „Journal of Competitiveness” 5 (4), s. 57–72.
- Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z. (2008), *Analiza działalności i rozwoju przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Smith M. (2005), *Performance measurement & management. A strategic approach to management accounting*, SAGE, Londyn.
- Sobańska I. (red.) (2010), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobol E. (red.) (2003), *Nowy słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sojak S. (red.) (2014), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Sousa S., Aspinwall E. (2010), *Development of performance measurement framework for SMEs*, „Total Quality Management” 21 (5), s. 475–501.
- Sousa S., Aspinwall E., Rodrigues A.G. (2006), *Performance measures in English small and medium enterprises: survey results*, „Benchmarking: an International Journal” 13 (1/2), s. 120–134.
- Srimai S., Radford J, Wright C. (2011), *Evolutionary paths of performance measurement: an overview of its recent development*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 60 (7), s. 662–687.
- Stabryła A. (red.) (2011), *Przegląd problemów doskonalenia systemów zarządzania przedsiębiorstwem*, Mfiles.pl, Kraków, <http://wydawnictwo.mfiles.pl/content/podglad-ksiazki-przeglad-problemow-doskonlenia-systemow-zarzadzania-przedsiębiorstwem>, (dostęp: 15.09.2015).
- Stabryła A. (2000), *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Kraków.

- Stabryła A., Wawak S. (red.) (2012), *Metody badania i modele rozwoju organizacji*, Mfiles.pl, Kraków, <http://wydawnictwo.mfiles.pl/content/podglad-ksiazki-metody-badania-i-modele-rozwoju-organizacji> (dostęp: 15.09.2015).
- Stabryła A., Woźniak K. (red.) (2012), *Determinanty potencjału rozwoju organizacji*, Fundacja rozwoju Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, m.files.pl, <http://wydawnictwo.mfiles.pl/content/podglad-ksiazki-determinanty-potencjalu-rozwoju-organizacji> (dostęp: 15.09.2015).
- Stachak S. (2013), *Podstawy metodologii nauk ekonomicznych*, Difin, Warszawa.
- Starczewska-Krzysztozek M. (2009), *Małe i średnie firmy – antidotum na kryzys*, „Forbes” 5, s. 90–91.
- Starczewska-Krzysztozek M. (2014), *Curriculum Vitae mikro, małych i średnich przedsiębiorstw 2014. Finansowanie działalności i rozwoju*, Konfederacja Lewiatan, Warszawa.
- Stefanowicz B. (2013), *Informacja. Wiedza. Mądrość*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/OZ_Informacja_Wiedza_Madrosz_180413.pdf.
- Steigenberger N. (2014), *Only a matter of chance? How firm performance measurement impacts study results*, „European Management Journal” 32, s. 46–65.
- Strużycki M. (red.) (2002), *Zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem. Uwarunkowania europejskie*, Difin, Warszawa.
- Suwingjo P., Bititci U.S., Carrie A.S. (2000), *Quantitative models for performance measurement systems*, „International Journal of Production Economics” 64, s. 231–241.
- Szablewski A., Tuzimek R. (red.) (2007), *Wycena i zarządzania wartością firmy*, Poltext, Warszawa.
- Szychta A. (2011), *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 62 (118), s. 289–312.
- Świdarska G.K. (red.) (2008), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Definicje, podstawowe problemy, pytania testowe i zadania sytuacyjne z rozwiązaniami*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Tan C.S.L., Smyrniotou K.X. (2011), *How do Australian fast-growth small-to-medium enterprises measure performance?*, „Journal of Enterprising Culture” 19 (1), s. 41–60.
- Taticchi P. (2010), *Preface*, w: *Business Performance Measurement and Management. New contexts, Themes and Challenges*, red. P. Taticchi, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg, s. IX–X.
- Taticchi P., Asfaldi A., Sole F. (2010a), *Performance Measurement and Management in Smes: Discussion of Preliminary Results from an Italian Survey*, w: *Business Performance Measurement and Management*, red. P. Taticchi, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg, s. 3–11.
- Taticchi P., Balachandran K.R. (2008), *Forward performance measurement and management integrated frameworks*, „International Journal of Accounting and Information Management” 16 (2), s. 140–154.

- Taticchi P., Balachandran K.R., Botarelli M., Cagnazzo L. (2008), *Performance measurement management for small and medium enterprises: an integrated approach*, „Journal of Applied Management Accounting Research” 6 (2), s. 57–71.
- Taticchi P., Balachandran K., Tonelli F. (2012), *Performance measurement and management systems: state of the art, guidelines for design and challenges*, „Measuring Business Excellence” 16 (2), s. 41–54.
- Taticchi P., Tonelli F., Cagnazzo L. (2009), *A decomposition and hierarchical approach for business performance measurement and management*, „Measuring Business Excellence” 13 (4), s. 47–57.
- Taticchi P., Tonelli F., Cagnazzo L. (2010b), *Performance measurement and management: a literature review and a research agenda*, „Measuring Business Excellence” 14 (1), s. 4–18.
- Tonchia S., Quagini L. (2010), *Performance Measurement. Linking Balanced Scorecard to Business Intelligence*, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg.
- Townley B., Cooper D.J., Oakes L. (2003), *Performance measures and the rationalization of organizations*, „Organization Studies” 24 (7), s. 1045–1071.
- Ukko J., Tenhunen J., Rantanen H. (2007), *Performance measurement impacts on management and leadership: Perspectives of management and employees*, „International Journal of Production Economics” 110, s. 39–51.
- Urbanek G. (2011), *Kompetencje a wartość przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Urbanek G. (2013), *Marka a przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa – przykład wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Zarządzanie i Finanse” 11 (4), s. 313–326.
- Urbanowska-Sojkin E., Banaszyk P., Witczak H. (2007), *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Waal A.A. de, Kourtit K. (2013), *Performance measurement and management in practise. Advantages, disadvantages and reasons for use*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 62 (5), s. 446–473.
- Wartini-Twardowska J., Twardowski Z. (2011), *Systemowe ujęcie procedur analizy finansowej. Wybrane zastosowania w zarządzaniu grupą kapitałową*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Waśniewski P. (2016), *Kluczowe czynniki sukcesu jako podstawa pomiaru dokonań*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2/1 (80), s. 163–176.
- Waśniewski P. (2015a), *Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce*, w: *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling*, red. E. Nowak, R. Kowalak, M. Chmielowiec-Lewczuk, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 389, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 316–328.
- Waśniewski P. (2014), *Pomiar wyników finansowych w małych i średnich przedsiębiorstwach*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 66, s. 525–534.

- Waśniewski P. (2015b), *System pomiaru dokonań a wyniki finansowe polskich małych i średnich przedsiębiorstw*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 74 (2), s. 211–220.
- Waśniewski T. (1981), *Metody analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Waśniewski T., Skoczylas W. (2002), *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Wędzki D. (2006), *Analiza wskaźnikowa sprawozdania finansowego*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Wiesner R., McDonald J., Banham H.C. (2007), *Australian small and medium sized enterprises (SMEs): a study of high performance management practices*, „Journal of Management and Organisation” 13 (3), s. 227–248.
- Więckowski J. (1988), *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Voss C., Tsiriklitsis N., Frohlich M. (2002), *Case Research in operational management*, „International Journal of Operations and Production Management” 22 (2), s. 195–219.
- Vracheva V., Judge W.Q., Madden T. (2016), *Enterprise strategy concept, measurement, and validation: Integrating stakeholder engagement into the firm's strategic architecture*, „European Management Journal” 34, s. 374–385.
- Yadav N., Sushil, Sagar M. (2013), *Performance measurement and management frameworks. Research trends of the last two decades*, „Business Process Management Journal” 19 (6), s. 947–970.
- Zadora H. (red.) (2009), *Finanse małego przedsiębiorstwa w teorii i praktyce zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Zarządzanie wynikami i efektywnością przedsiębiorstw. Jak w pełni wykorzystać potencjał firmy?* (2009), Pricewaterhouse Coopers, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport_CPM.pdf.
- Zarzecki D. (2000), *Metody wyceny przedsiębiorstw. Zarys teorii a praktyka*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Zarzecki D. (2013), *Współczesne wyzwania wyceny przedsiębiorstw*, Zarzecki, Lasota i Wspólnicy, Szczecin.
- Ziębicki B. (2011), *Business performance management – a new concept of performance management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków, s. 13–31.
- Zook C. (2010), *Niepowstrzymany rozwój. Jak zmienić firmę, gdy zmienia się rynek*, MT Biznes, Warszawa.

Pozostałe źródła

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/EU w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Bruksela 2014.

Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2014 roku, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015.

ec.europa.eu/eurostat/data/database (dostęp: 25.11.2016).

Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Komisja Europejska, Bruksela 2010.

Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2012–2013, PARP, Warszawa 2014.

Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2013–2014, PARP, Warszawa 2015.

smartkpiis.kpiinstitute.org/kpi-101/principles-of-performance-measurement (dostęp: 27.02.2016).

Warunki powstania i działania oraz perspektywy rozwojowe polskich przedsiębiorstw powstałych w latach 2009–2013, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015.

www.agrecol.pl (dostęp: 22.07.2016).

www.agrii.pl (dostęp: 22.07.2016).

www.chemiaibiznes.com.pl/aktualnosc/innowacje-na-ryнку-nawozow-mineralnych (dostęp: 05.02.2017).

www.chemiaibiznes.com.pl/aktualnosc/polska-utrzymuje-silna-pozycje-na-swiatowym-ryнку-nawozow (dostęp: 05.02.2017).

www.fosfan.pl (dostęp: 16.07.2016).

www.fosfory.pl (dostęp: 22.07.2016).

www.grupaazoty.com (dostęp: 22.07.2016).

www.luvena.pl (dostęp: 22.07.2016).

www.masiota.pl (dostęp: 11.07.2016).

www.nauka.gov.pl/aktualnosci-ministerstwo/program-rozwoju-kompetencji-zastapi-kierunki-zamawiane.html (dostęp: 16.06.2014).

www.stat.gov.pl (dostęp: 17.09.2016).

www.suplo.pl (dostęp: 22.07.2016).

www.zchsiarkopol.pl (dostęp: 22.07.2016).

Spis rysunków i tabel

Spis rysunków

- Rysunek 1.1. Ewolucja paradygmatów strategicznych /29
- Rysunek 1.2. Ewolucja od kontroli zarządczej do zarządzania dokonaniami /34
- Rysunek 2.1. Działalność polskich przedsiębiorstw niefinansowych w podziale według wielkości /89
- Rysunek 2.2. Kategorie celów w ilościowym systemie sterowania przedsiębiorstwem /109
- Rysunek 3.1. System organizacyjnego pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /134
- Rysunek 3.2. Proces ciągłego strategicznego ulepszania /136
- Rysunek 3.3. Cztery perspektywy zrównoważonej karty dokonań /139
- Rysunek 3.4. Integracja zrównoważonej karty wyników ze strategią i wizją /139
- Rysunek 3.5. Kołowa metodologia projektowania i implementacji systemu pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach /145
- Rysunek 3.6. Model IRIS systemu pomiaru dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /147
- Rysunek 4.1. Posiadanie strategii i mierzalnych celów przez firmy objęte badaniem /169
- Rysunek 5.1. Małe przedsiębiorstwa a rodzaj stosowanych mierników /192
- Rysunek 5.2. Małe przedsiębiorstwa a sposób organizacji pomiaru dokonań /194
- Rysunek 5.3. Małe przedsiębiorstwa a usystematyzowanie zbioru mierników dokonań /196
- Rysunek 5.4. Małe przedsiębiorstwa a powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym /198
- Rysunek 5.5. Średnie przedsiębiorstwa a rodzaj stosowanych mierników /201
- Rysunek 5.6. Średnie przedsiębiorstwa a sposób organizacji pomiaru dokonań /202
- Rysunek 5.7. Średnie przedsiębiorstwa a usystematyzowanie zbioru mierników dokonań /204

- Rysunek 5.8. Średnie przedsiębiorstwa a powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym /205
- Rysunek 6.1. Proces ciągłego pomiaru dokonań małych przedsiębiorstw /212
- Rysunek 6.2. Model biznesowy przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy /218
- Rysunek 6.3. Procedura identyfikacji kluczowych czynników sukcesu /219
- Rysunek 6.4. Mapa strategii przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy /220
- Rysunek 6.5. Autorska koncepcja systemu pomiaru dokonań w średnim przedsiębiorstwie /223
- Rysunek 6.6. Macierz McKinseya produktów Fosfan SA /235
- Rysunek 6.7. Model biznesowy Fosfan SA /236
- Rysunek 6.8. Mapa strategii przedsiębiorstwa Fosfan SA /239

Spis tabel

- Tabela A. Zestawienie tytułów rozdziałów, celów szczegółowych i hipotez cząstkowych /13
- Tabela 1.1. Ewolucja zarządzania strategicznego /19
- Tabela 1.2. Ewolucja priorytetów strategii działania /27
- Tabela 1.3. Różne podejścia teoretyczne stanowiące podstawę do powstania teorii zarządzania dokonaniami oraz główni badacze w tych obszarach /30
- Tabela 1.4. Przegląd definicji zarządzania dokonaniami /36
- Tabela 1.5. Przegląd definicji dokonań /46
- Tabela 1.6. Przegląd definicji pomiaru dokonań /48
- Tabela 1.7. Definicje pojęć pozwalających na ocenę dokonań /48
- Tabela 1.8. Rodzaje pomiaru w rachunkowości /53
- Tabela 1.9. Czynniki wpływające na wybór przedmiotu pomiaru /54
- Tabela 1.10. Perspektywy pomiaru dokonań w firmach usługowych /57
- Tabela 1.11. Zakres pomiaru dokonań /57
- Tabela 1.12. Podział mierników według różnych kryteriów /58
- Tabela 1.13. Zadania wskaźników ekonomicznych /61
- Tabela 1.14. Ewolucja systemów pomiaru dokonań /64
- Tabela 1.15. Przegląd definicji systemu pomiaru dokonań /65
- Tabela 1.16. Przegląd badań nad koncepcjami systemów pomiaru dokonań /70
- Tabela 1.17. Klasyfikacja koncepcji systemów pomiaru dokonań /72
- Tabela 2.1. Kryteria podziału przedsiębiorstw /86
- Tabela 2.2. Jednostki mikro i małe w świetle zapisów ustawy o rachunkowości /87
- Tabela 2.3. Liczba przedsiębiorstw według form prawnych i klas wielkości w 2014 r. /88
- Tabela 2.4. Jakościowe cechy charakterystyczne małych i średnich przedsiębiorstw /91

- Tabela 2.5. Liczba przedsiębiorstw według klas wielkości oraz formy księgowości w 2014 r. /97
- Tabela 2.6. Porównanie form opodatkowania i rachunkowości firm sektora małych i średnich przedsiębiorstw oraz dużych przedsiębiorstw /97
- Tabela 2.7. Podstawowe obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze małych i średnich firm /99
- Tabela 2.8. Udział informacji wewnętrznych i zewnętrznych w wybranych kategoriach firm /100
- Tabela 2.9. Wybrane aspekty tworzące system pomiaru dokonań /104
- Tabela 2.10. Myślenie strategiczne w małych i średnich przedsiębiorstwach /105
- Tabela 2.11. Charakterystyka zarządzania strategicznego w małych i średnich przedsiębiorstwach /107
- Tabela 2.12. Wpływ nauk humanistycznych na rachunkowość zarządczą /116
- Tabela 2.13. Rola księgowych zatrudnionych w małych i średnich przedsiębiorstwach a etap rozwoju działu finansowo-księgowego /118
- Tabela 2.14. Jakościowe determinanty procesu decyzyjnego /119
- Tabela 2.15. Skala pomiaru głównych zmiennych wpływających na dokonania małych i średnich przedsiębiorstw /126
- Tabela 3.1. Mocne i słabe strony modeli oraz ram koncepcyjnych systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw /131
- Tabela 3.2. Objęte badaniem metodyki pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw /133
- Tabela 3.3. Ewaluacja rozwoju strategicznego pomiaru dokonań (model teoretyczny) /135
- Tabela 3.4. Porównanie modelu teoretycznego pomiaru dokonań z pomiarem dokonań małych i średnich przedsiębiorstw /135
- Tabela 3.5. Matryca krótko- i długookresowego pomiaru dokonań /141
- Tabela 3.6. Najlepsze praktyki systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw /143
- Tabela 3.7. Cele, związki między nimi i ich mierniki /149
- Tabela 3.8. Mocne i słabe strony modeli oraz ram koncepcyjnych systemów pomiaru dokonań specyficznych dla małych i średnich przedsiębiorstw /155
- Tabela 3.9. Wybrane charakterystyki systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw /158
- Tabela 3.10. Typy budowy systemów pomiaru dokonań dla małych i średnich przedsiębiorstw /159
- Tabela 3.11. Wpływ pomiaru dokonań na wyniki finansowe – wnioski z wybranych badań /160
- Tabela 4.1. Charakterystyka próby badawczej /167

- Tabela 4.2. Wyniki finansowe badanych przedsiębiorstw /168
- Tabela 4.3. Firmy uczestniczące w badaniu i posiadające strategię rozwoju /169
- Tabela 4.4. Rodzaje stosowanych mierników /170
- Tabela 4.5. Szczegół pomiaru prowadzonego w przedsiębiorstwie /170
- Tabela 4.6. Związek pomiędzy stosowanymi miernikami dokonań /171
- Tabela 4.7. Sposób opracowania stosowanych mierników /171
- Tabela 4.8. Powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi /172
- Tabela 4.9. Zgodność respondentów z podanymi stwierdzeniami /173
- Tabela 4.10. Systemy informatyczne w badanych przedsiębiorstwach /173
- Tabela 4.11. Zadowolenie z systemu pomiaru dokonań w badanych przedsiębiorstwach /174
- Tabela 4.12. Mierniki finansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach /175
- Tabela 4.13. Statystyki dla mierników finansowych – znaczenie dla odpowiadających /176
- Tabela 4.14. Niefinansowe perspektywy pomiaru dokonań stosowane w badanych przedsiębiorstwach /177
- Tabela 4.15. Stosowane mierniki w perspektywie klientów /177
- Tabela 4.16. Oceny mierników w perspektywie klientów /178
- Tabela 4.17. Stosowane mierniki w perspektywie działalności operacyjnej /179
- Tabela 4.18. Oceny mierników w perspektywie działalności operacyjnej /179
- Tabela 4.19. Stosowane mierniki w perspektywie pracowników /180
- Tabela 4.20. Oceny mierników w perspektywie pracowników /181
- Tabela 4.21. Sposoby wykorzystania mierników dokonań /183
- Tabela 4.22. Sposób organizacji pomiaru dokonań /184
- Tabela 5.1. Liczba przebadanych przedsiębiorstw w podziale według wielkości, roku badania i osiągniętych wyników finansowych /189
- Tabela 5.2. Liczba firm małych mających strategię i ich wyniki finansowe /190
- Tabela 5.3. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a posiadanie strategii opisaną mierzalnymi celami /190
- Tabela 5.4. Podział firm małych według rodzaju stosowanych mierników i uzyskiwanych wyników finansowych /191
- Tabela 5.5. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a rodzaj mierników stosowanych przez przedsiębiorstwa /193
- Tabela 5.6. Podział firm małych ze względu na sposób organizacji pomiaru dokonań i osiągniętych wyników finansowych /193
- Tabela 5.7. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a sposób zorganizowania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach /195
- Tabela 5.8. Podział firm małych ze względu na usystematyzowanie zbioru mierników dokonań i osiągniętych wyników finansowych /195

- Tabela 5.9. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a usystematyzowanie zbioru mierników pomiaru dokonań /196
- Tabela 5.10. Struktura firm małych ze względu na powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym i osiągnięte wyniki finansowe /197
- Tabela 5.11. Wyniki finansowe małych przedsiębiorstw a powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi /198
- Tabela 5.12. Liczba firm średnich posiadających strategię i ich wyniki finansowe /199
- Tabela 5.13. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a posiadanie strategii opisanej mierzalnymi celami /199
- Tabela 5.14. Podział firm średnich według rodzaju stosowanych mierników i uzyskiwanych wyników finansowych /200
- Tabela 5.15. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a rodzaj mierników stosowanych przez przedsiębiorstwa /200
- Tabela 5.16. Podział firm średnich ze względu na sposób organizacji pomiaru dokonań i osiągniętych wyników finansowych /202
- Tabela 5.17. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a sposób zorganizowania pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach /203
- Tabela 5.18. Podział firm średnich ze względu na usystematyzowanie zbioru mierników dokonań i osiągniętych wyników finansowych /203
- Tabela 5.19. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a usystematyzowanie zbioru mierników pomiaru dokonań /204
- Tabela 5.20. Struktura firm średnich ze względu na powiązanie mierników dokonań z systemem motywacyjnym i osiągnięte wyniki finansowe /205
- Tabela 5.21. Wyniki finansowe średnich przedsiębiorstw a powiązanie mierników dokonań z systemami motywacyjnymi /206
- Tabela 5.22. Odległości między parami grup przedsiębiorstw dla badanych zmiennych /207
- Tabela 6.1. Analiza PEST w badanej firmie /215
- Tabela 6.2. Analiza pięciu sił konkurencyjnych kształtujących strategię w badanej firmie /215
- Tabela 6.3. Uproszczony bilans strategiczny przedsiębiorstwa /216
- Tabela 6.4. Analiza SWOT przedsiębiorstwa Masiota i Wspólnicy /217
- Tabela 6.5. Propozycja mierników dokonań do zastosowania w firmie Masiota i Wspólnicy /221
- Tabela 6.6. Dane finansowe opisujące Fosfan SA /228
- Tabela 6.7. Analiza makrootoczenia przedsiębiorstwa Fosfan SA /229
- Tabela 6.8. Analiza pięciu sił konkurencyjnych kształtujących strategię w Fosfan SA /230
- Tabela 6.9. Elementy łańcucha wartości a źródła przewagi konkurencyjnej /232

Tabela 6.10. Atrakcyjność rynku firmy Fosfan SA /233

Tabela 6.11. Pozycja konkurencyjna /234

Tabela 6.12. Atrakcyjność rynku Fosfan SA /234

Tabela 6.13. Pozycja konkurencyjna Fosfan SA /234

Tabela 6.14. Analiza SWOT firmy Fosfan SA /235

Tabela 6.15. Cele strategiczne Fosfan SA /237

Tabela 6.16. Mierniki dokonań w firmie Fosfan SA /240

Performance measurement systems in small and medium enterprises' management

Summary

The main aim of the work is to design performance measurement system frameworks adapted to the small and medium enterprises' management requirements in the information era. The aim was obtained by the achievement of seven specific objectives.

Firstly, the premises and theories responsible for creation and development of performance management were identified. Performance measurement systems' features, functions, roles and processes were presented. It was indicated, that performance measurement is an essential tool of performance management. Fundamental relevance of the performance measurement systems was shown in the light of new business functioning conditions.

Secondly, the determinants of performance measurement in small and medium enterprises were identified, as well as qualitative and quantitative characteristics of SMEs. Those were shown to significantly affect performance measurement systems' implementation and usage in SMEs. Management information system was another subject of the study, specifically in the context of record keeping and reporting obligations. The study also included systemic and behavioural determinants of performance measurement in SMEs.

Thirdly, an assessment of the value and utility of SMEs' performance measurement's models and frameworks published in foreign literature was conducted. There had been no studies on the performance measurement system in small and medium enterprises in the Polish literature at the point of writing. Models and frameworks were presented and analysed, divided into those not taking into account the size of enterprise and those specific for small and medium enterprises.

Next, results of a conducted diagnosis of the scope of use, systematization and forms of performance measurement in Polish small and medium enterprises were presented. Two CATI surveys conducted on Polish enterprises in 2012 and 2014 formed the basis of the assessment.

Moreover, the relevance of the dependency between solutions in the field of performance measurement and financial results achieved by small and medium enterprises was verified. Separate correlation analysis were conducted for small and medium enterprises. Analysis was based on a diagnosis of the performance measurement solutions used by those enterprises. It was found, that there is a low, or not statistically significant relationship between selected performance measurement system features and small and medium enterprises financial results for particular groups of entities covered by the study.

Also, the assumptions of performance measurement systems in small and medium enterprises frameworks were phrased. The methodological foundations were verified in the form of case studies of a small and a medium enterprise. This research was supplemented by the consideration of problems of performance measurement systems' implementation and their later application.

Reflections conducted in the work, including a critical literature review, referenced research results and own empirical research allowed for positive verification of the work's partial hypotheses. Those in turn proved the main research hypothesis, that performance measurement system adjusted to the specific needs of small and medium enterprises is an essential tool supporting effective and efficient management of these entities in the information era.

Załącznik

Kwestionariusz badania ankietowego „Badanie sposobów mierzenia osiągnięć stosowanych przez polskie przedsiębiorstwa sektora niefinansowego”

S1. **Czy rozmawiam z osobą kompetentną w zakresie pomiaru osiągnięć firmy?**

1. Tak
2. Nie

S2. **Proszę o podanie stanowiska, na jakim jest Pan(i) obecnie zatrudniony(a) w firmie?**

1. Członek zarządu.
2. Menedżer średniego szczebla.
3. Specjalista ds. Controllingu.
4. Inna posada, jaka?
 - a) główna księgowa;
 - b) księgowa;
 - c) prokurent;
 - d) kierownik kadr;
 - e) dyrektor;
 - f) właściciel;
 - g) specjalista kadrowy;
 - h) specjalista ds. marketingu;
 - i) dyrektor finansowy;
 - j) prezes;
 - k) asystent prezesa;
 - l) kontroler finansowy;
 - m) asystent zarządu;
 - n) zastępca głównego księgowego;
 - o) kierownik;
 - p) dyrektor marketingu;
 - q) specjalista ds. finansowych;
 - r) wspólnik;
 - s) inne.

S3. Ile osób zatrudnia Pana(i) przedsiębiorstwo?

1. Do 9 osób włącznie.
2. Od 10 do 49 osób włącznie.
3. Od 50 do 249 osób włącznie.
4. Powyżej 250 osób.

S4. Czy najważniejszą sekcją PKD Pana(i) firmy jest: przemysł (B, C, D,E) / budownictwo (F) / handel i naprawa (G) / transport i gospodarka magazynowa (H) / usługi I (I,J) / usługi II (L,M,N,)?

1. Tak.
2. Nie, a jaka?

WOJEWÓDZTWO**BLOK O.****O1. Czy w Pana(i) firmie jest opracowana strategia rozwoju przedsiębiorstwa?**

1. Tak (przejdź do O2).
2. Nie (przejdź do O3).

O2. Czy strategia firmy oprócz części opisowej zawiera także mierniki celów przedsiębiorstwa?

1. Tak, zawiera.
2. Nie, cele strategii są wyrażone tylko opisowo.

O3. Jakiego rodzaju mierniki są stosowane przez Pana(i) firmę?

1. Głównie lub wyłącznie finansowe.
2. Przede wszystkim inne o charakterze niefinansowym.
3. Zarówno finansowe, jak i niefinansowe.
4. Żadne.

O4. Czy jest Pan(i) pewien(pewna), że w Pana(i) firmie nie dokonuje się takich pomiarów?

1. Dokonujemy pomiaru wielkości wymaganych np. przez banki, urząd skarbowy czy statystyczny bądź przy realizacji projektów unijnych.
2. Na pewno nie mierzymy osiągnięć.

O5. Na jakim szczeblu firma prowadzi pomiar osiągnięć? (tak/nie)

1. Przedsiębiorstwa jako całości, (pytanie O6X1).
2. Jednostek organizacyjnych (pytanie O6X2).

3. Poszczególnych pracowników (pytanie O6X3).

O6. Jak często dokonujecie Państwo pomiaru osiągnięć? (zadane w przypadku odpowiedzi tak w pytaniu O5)

1. W sposób ciągły.
2. Częściej niż miesięcznie.
3. Raz w miesiącu.
4. Częściej niż raz na kwartał.
5. Raz na kwartał.
6. Rocznie.
7. Rzadziej, ale systematycznie.
8. Niesystematycznie, nieregularnie w miarę potrzeb.

O7. W jaki sposób zorganizowany jest pomiar osiągnięć w przedsiębiorstwie?

1. Wyodrębniono stanowisko wyższego szczebla ds. pomiaru osiągnięć.
2. Prowadzony jest tylko przez dział księgowości.
3. Prowadzony jest przez wszystkie komórki w zakresie ich kompetencji.

BLOK P – pytania dla firm mierzących osiągnięcia finansowe i niefinansowe.

Ocena ważności sposobów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa przy użyciu pięciostopniowej skali, gdzie 1 oznacza, że dany miernik jest najmniej ważny, a 5 najważniejszy.

P1. Proszę wskazać, które z mierników finansowych są stosowane do oceny Państwa działalności?

1. Zysk netto.
2. EBIT, EBITDA.
3. Przychody ze sprzedaży.
4. Rentowność.
5. Płynność finansowa.
6. Poziom zadłużenia i zdolności spłaty zadłużenia.
7. Ekonomiczna wartość dodana EVA.
8. Inne mierniki finansowe, jakie?.....
9. Żadne.

P2. Jak ocenia Pan(i) ważność wskazanych mierników oceniając w pięciostopniowej skali ważności, gdzie 1 oznacza, że miernik w Państwa firmie jest najmniej ważny, a 5, że jest on najważniejszy w pomiarze dokonań?

P3. Jak ocenia Pan(i) możliwość wykorzystania wskazanych mierników do porównania z konkurencją czy innymi jednostkami, oceniając w pięciostopniowej skali, gdzie 1 oznacza, że miernik nie nadaje się do porównań z konkurencją, a 5, że można użyć go do porównań z konkurencją czy inną jednostką bez ograniczeń?

P4. W jakich obszarach działalności wykorzystujecie Państwo pomiar osiągnięć?

1. Klientów (**pytanie P5**).
2. Działalności operacyjnej łącznie z innowacjami i serwisem (**pytanie P8**).
3. Pracowników (uczenia się i rozwoju) (**pytanie P11**).
4. Ochrony środowiska (**pytanie P14**).
5. Działalności społecznej (**pytanie P15**).
6. Inny obszar, który nie został wymieniony, jaki? (**pytanie P16**).
7. Firma nie prowadzi pomiarów w tych obszarach.

P5. Które z mierników osiągnięć stosowane są w Państwa przedsiębiorstwie w obszarze klient

1. Udział w rynku.
2. Lojalność klientów np. liczba stałych klientów.
3. Pozyskanie nowych klientów np. liczba lub koszt.
4. Rentowność klientów.
5. Zadowolenie /satisfakcja klientów.
6. Inne specyficzne dla Państwa przedsiębiorstwa, jakie?.....

P6. Jak ocenia Pan(i) ważność wskazanych mierników?

P7. Jak ocenia Pan(i) możliwość wykorzystania do porównań z konkurencją wskazanych mierników?

P8. Które z mierników stosowane są w Państwa przedsiębiorstwie w obszarze działalności operacyjnej łącznie z innowacjami i serwisem ?

1. Liczba nowych produktów.
2. Nakłady na badania i rozwój.
3. Czas wdrażania projektów.
4. Wydajność maszyn i urządzeń.

5. Wskaźnik awaryjności maszyn i urządzeń.
6. Koszt produktu, procesu.
7. Reklamacje złożone, uznane.
8. Inne rodzaje mierników stosowane w Pana(i) przedsiębiorstwie w obszarze procesów wewnętrznych, jakie?

P9. Jak ocenia Pan(i) ważność wskazanych mierników?

P10. Jak ocenia Pan(i) możliwość wykorzystania do porównań z konkurencją wskazanych mierników?

P11. Które z mierników osiągnięć stosowane są w Państwa przedsiębiorstwie w obszarze pracowników – uczenia się i rozwoju.

1. Wielkość zatrudnienia.
2. Rotacja pracowników.
3. Kwalifikacje pracowników.
4. Wskaźniki podwyższania kwalifikacji (m.in. szkoleń).
5. Wydajność pracy.
6. Średnia płaca.
7. Zadowolenie pracowników.
8. Liczba zgłoszonych lub wdrożonych wniosków patentowych lub racjonalizatorskich.
9. Inne, jakie?.....

P12. Jak ocenia Pan(i) ważność wskazanych mierników?

P13. Jak ocenia Pan(i) możliwość wykorzystania do porównań z konkurencją wskazanych mierników?

P14. Jakie mierniki osiągnięć są stosowane w Pana(i) firmie w zakresie ochrony środowiska?

.....

P15. Jakie mierniki osiągnięć są stosowane w Pana(i) firmie w zakresie działalności społecznej?

.....

P16. Jakie mierniki osiągnięć są stosowane w Pana(i) firmie w zakresie innych niż przed chwilą omówione obszarów, które Pan wymienił wcześniej?

.....

Blok pytań dla wszystkich

O1. Czy mierniki stosowane w Państwa przedsiębiorstwie tworzą:

1. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu, mierników finansowych.
2. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu, mierników finansowych i niefinansowych.
3. Zbiór niepowiązanych, innych dla każdego działu, mierników niefinansowych.
4. Uporządkowany system mierników finansowych np. Model DuPonta, ZVEI.
5. Uporządkowany system mierników finansowych i niefinansowych np. Strategiczna Karta Wyników, Pryzmat Wyników, EFQM.
6. Nie wiem, trudno powiedzieć.

O2. W jaki sposób zostały opracowane mierniki, które Państwo stosujecie? Czy są one:

Odpowiedzi: 1 – tak, 2 – nie, 9 – nie wiem, trudno powiedzieć

1. Opracowaniem własnym.
2. Elementem własnego programu koncernu.
3. Elementem zakupionego programu komputerowego.
4. Propozycją menedżerów wyższego szczebla.
5. Standardowym benchmarkiem.
6. Są zaczerpnięte z teorii.
7. Są zaczerpnięte z innych przedsiębiorstw.
8. Opracowane przez firmę zewnętrzną.

O3. Czy mierniki osiągnięć są czy nie są powiązane z systemem motywacyjnym w Państwa firmie?

1. Tak, dotyczy to wszystkich pracowników.
2. Tak, ale dotyczy tylko wybranych grup pracowników.
3. Nie.

O4. Proszę, aby ustosunkował(a) się Pan(i) do każdego ze stwierdzeń, używając następujących odpowiedzi:

1. *Tak – jeśli stwierdzenie trafnie określa mierniki stosowane w Państwa przedsiębiorstwie.*
2. *Nie – jeśli stwierdzenie nie pasuje do mierników stosowanych w Państwa przedsiębiorstwie.*
3. *Nie wiem, trudno powiedzieć.*

1. Mierniki są zgodne z celami strategicznymi firmy.
2. Mierniki mierzą osiągnięcia, na które mają wpływ osoby za nie odpowiedzialne.
3. Mierniki są podstawą podjęcia działań polepszających wyniki.
4. Mierniki są trudne w manipulacji.
5. Mierniki są łatwe w opisie i interpretacji, a więc pracownicy je rozumieją.
6. Menedżerowie wykorzystują mierniki, by szkolić pracowników, nie by ich karać.

O5. Do czego wykorzystujecie Państwo w przedsiębiorstwie mierniki osiągnięć?

Proszę ustosunkować się do propozycji, odpowiadając tak lub nie.

1. Do pomiaru i oceny dokonań działalności przedsiębiorstwa.
2. Do dopracowania wizji i strategii.
3. Do wyjaśnienia celów oraz integracji tych mierników z systemem zarządzania strategicznego.
4. Do planowania, wyznaczania celów i podejmowania decyzji strategicznych.
5. Do wewnętrznej komunikacji.
6. Do usprawnienia systemów monitorowania realizacji strategii i uczenia się organizacji.
7. Do usprawnienia procesów operacyjnych np. podniesienia wydajności pracy pracowników poprawy jakości.
8. Do kontroli prowadzonej działalności bieżącej.
9. Do motywowania pracowników.
10. Do zewnętrznego raportowania.
11. Do spełnienia określonych wymagań prawnych czy technologicznych.
12. Do innych celów – jakich?.....

O6. Jakie systemy informatyczne wykorzystujecie Państwo w pomiarze i monitorowaniu osiągnięć?

1. SAP (SAP Polska).
2. SYMFONIA (Sage Symfonia).
3. ComArch.
4. TETA.
5. Własne autorskie.
6. Inne (jakie?).....
7. Nie mamy.

O7. Czy są Państwo zadowoleni z funkcjonującego systemu pomiaru osiągnięć w Państwa przedsiębiorstwie?

1. Zdecydowanie tak.
2. Raczej tak.

3. Ani tak, ani nie.
4. Raczej nie.
5. Zdecydowanie nie.

S5. Od kiedy firma prowadzi swoją działalność?

1. Do 1 roku.
2. 1–3 lata.
3. 4–5 lat.
4. 6–10 lat.
5. 10 lat i więcej.
6. Nie wiem, trudno powiedzieć.

S6. Czy jest to firma z kapitałem:

1. Polskim prywatnym.
2. Polskim państwowym.
3. Zagranicznym.
4. Mieszanym.

S7. Ile wynosi całkowity roczny obrót firmy w mln złotych według stanu na dzień 31.12.2011 / 31.12.2013 ?

1. Do 10.
2. 11–20.
3. 21–41.
4. 42–130.
5. 131–210.
6. 211–660.
7. 661–1100.
8. Powyżej 1100.
9. Odmowa odpowiedzi.
10. Nie wiem.

S8. A jaka jest wartość aktywów w mln złotych według stanu na dzień 31.12.2011 / 31.12.2013 ?

1. do 10.
2. 11–20.
3. 21–41.
4. 42–130.
5. 131–180.
6. 181–660.

7. 661–1100.
8. Powyżej 1100.
9. Odmowa odpowiedzi.
10. Nie wiem.

S9. Czy wynik finansowy firmy był zyskiem czy stratą w roku:

1. 2009, 2. 2010, 3. 2011.
1. 2011, 2. 2012, 3. 2013.

Odpowiedzi:

1. Zysk.
2. Strata.
3. Nie dotyczy (np. jeśli firma w danym roku nie istniała).
4. Bilans zero.

BLOK – UWAGI

UW1. Uwagi: Czy jest coś, co można ulepszyć w Państwa systemie pomiaru osiągnięć? Proszę o komentarz.

UW2. Niniejsze badanie jest prowadzone na zlecenie Uniwersytetu Szczecińskiego w ramach grantu badawczego „Kluczowe indykatory osiągnięć w zarządzaniu dokonaniai przedsiębiorstw”. W związku z tym Uniwersytet Szczeciński proponuje Pana(i) firmie współpracę, przykładowo polegającą na przeprowadzeniu analizy systemu zarządzania dokonaniai (wynikami) Pana(i) przedsiębiorstwa. Czy wyraża Pan(i) zgodę na przekazanie nazwy Pana(i) firmy oraz danych kontaktowych Zleceniodawcy badania w celu przekazania wyników przeprowadzonych badań?

1. Tak, wyrażam zgodę na przekazanie nazwy firmy.
2. Nie, nie wyrażam zgody.

Kolorem szarym zaznaczono pytania dotyczące benchmarkingu, o które poszerzono kwestionariusz badania przeprowadzonego w 2014 r. w porównaniu z pierwszym badaniem.

W monografii została przedstawiona problematyka, która wpisuje się w istotny nurt badań związanych z pomiarem dokonań. Autor skupił się na systemach pomiaru dokonań możliwych do wykorzystania w małych i średnich przedsiębiorstwach (...). Moja opinia o książce jest jednoznacznie pozytywna ze względu na atuty, jakimi są aktualne problemy, zrozumiały tekst oraz autorskie badania empiryczne Autora. Do mocnych stron monografii zaliczam:

- nowatorski do rozwiązania problem, aktualny i ważny, pozwalający przyjrzeć się systemom pomiaru dokonań z innej niż dotychczas strony,
- widoczną w książce szeroką wiedzę Autora na temat zarządzania oraz finansów,
- szeroko zakrojone badania empiryczne,
- opracowanie własnej, autorskiej, koncepcji systemu pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach,
- bogate wykorzystanie literatury krajowej i zagranicznej,
- zrozumiały i czytelny sposób prezentacji przeprowadzanych rozważań,
- prawidłowe wnioskowanie wyników badań.

Z recenzji dr. hab. Roberta Kowalaka prof. UE

Wybór tematu monografii uznaję za jak najbardziej zasadny. Wpisuje się on bowiem trafnie w całość badań dotyczących wpływu systemu pomiaru dokonań wspierających zarządzanie przedsiębiorstwem, przyczyniając się do wzbogacenia tych badań zarówno w wymiarze teoriopoznawczym, jak i aplikacyjnym. Na szczególną uwagę zasługuje fakt podjęcia badań w nierozpoznanym dotychczas obszarze dotyczącym MSP (...).

Najistotniejszym osiągnięciem Autora jest podjęta próba weryfikacji systemu pomiaru dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach, które mimo że stanowią dominującą liczbę funkcjonujących w kraju podmiotów gospodarczych, nie doczekały się w tym obszarze rozbudowanych badań teoretycznych i empirycznych.

Z recenzji dr. hab. Janusza Nesteraka prof. UEK



71-101 Szczecin, ul. Mickiewicza 66
tel. 91 444 20 06, 91 444 20 12
e-mail: wydawnictwo@univ.szczecin.pl
www.wn.usz.edu.pl

ISBN 978-83-7972-838-1 (online)

ISBN 978-83-7972-157-3 (print)



9 788379 721573