

*ANNA BUCZKOWSKA*  
Uniwersytet Szczeciński

## **CELE PRZEDSIĘBIORSTWA A POMIAR JEGO DOKONAŃ**

### **Wprowadzenie**

Przedsiębiorstwo można określić jako zorganizowany przez przedsiębiorcę zespół pracy i środków materialnych, związany popytem i kosztami z innymi takimi zespołami. Działa on dla zaspokojenia cudzych potrzeb, z uwzględnieniem dobrowolnego ryzyka<sup>1</sup>. Podstawową kategorią kształtującą działalność przedsiębiorstwa są jego cele. Są one racją jego istnienia, wyznaczającą przyszły stan rzeczy.

Sformułowanie celu przedsiębiorstwa jest istotne dla pomiaru dokonań. Pomiar i ocena są dokonywane zawsze z uwzględnieniem kryterium wynikającego z celu. Koncepcje pomiaru dokonań ewoluują wraz ze zmianami rzeczywistości gospodarczej, pojawianiem się nowych problemów w zarządzaniu przedsiębiorstwami i próbami ich rozwiązywania.

Celem artykułu jest przedstawienie różnych koncepcji pomiaru dokonań przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań wykorzystujących czynniki pozafinansowe.

---

<sup>1</sup> T. Buczkowski, S. Marek, *Teoretyczne i praktyczne podstawy funkcjonowania przedsiębiorstw*, w: *Elementy nauki o przedsiębiorstwie*, red. S. Marek, Fundacja na rzecz US, Szczecin 1999, s. 38.

## 1. Cele działalności przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo jest jednostką gospodarczą, działającą na własny rachunek dla osiągnięcia korzyści materialnych. Ponosi ono ryzyko i odpowiedzialność zgodnie z przepisami prawa i stosunkami rynkowymi. Najczęściej wymienia się następujące uniwersalne cechy przedsiębiorstwa<sup>2</sup>:

- a) jest podmiotem gospodarczym działającym w sferze produkcji i wytwarzającym w sposób zorganizowany dobra oraz usługi na potrzeby odbiorców, w ostatecznym efekcie – konsumentów;
- b) ekonomicznej podmiotowości przedsiębiorstwa towarzyszy podmiotowość prawna, polegająca na przypisaniu osobie fizycznej lub prawnej skutków działań przedsiębiorstwa;
- c) przedsiębiorstwo działa profesjonalnie w celu maksymalizacji korzyści materialnych, a jako podmiot pozostaje wyłącznie w obszarze zjawisk gospodarczych, nie zaś politycznych;
- d) ekonomiczną podstawą funkcjonowania przedsiębiorstwa jako odrębnego podmiotu jest kapitał (suma praw materialnych i niematerialnych, ale wycenialnych), którego wielkość w znacznym stopniu ustala mechanizm rynkowy;
- e) kapitał ten jest zawsze czynny i zaangażowany (częściowo lub w całości) w przedsięwzięcie będące określoną kombinacją czynników produkcji;
- f) przedsiębiorstwo animuje przedsiębiorca (kupiec), podejmujący decyzje i ponoszący w związku z tym ryzyko, którego zakres może być ograniczony do wartości kapitału;
- g) w systemie gospodarczym przepisy prawa decydują, które formy organizacyjne mogą występować na rynku jako przedsiębiorstwa.

Można zatem stwierdzić, że przedsiębiorstwo jest określoną formą organizacji pracy powołaną do realizacji potrzeb materialnych i niematerialnych różnych osób, grup oraz organizacji. Przedsiębiorstwo powinno się charakteryzować wyodrębnieniem:

- ekonomicznym,
- prawnym,
- techniczno-ekonomicznym.

---

<sup>2</sup> T. Gruszczyński, *Przedsiębiorstwo jako kategoria ekonomiczna*, w: *Teoria i praktyka przemian gospodarczych*, red. T. Jakóbiak, Ossolineum, Wrocław 1989, s. 125–126.

Wyodrębnienie ekonomiczne oznacza, że przedsiębiorstwo ma odrębność majątkową. Majątek ten powinien w toku działalności przedsiębiorstwa się zwiększać. Związek między dochodami pracowników przedsiębiorstwa a jego wynikami produkcyjnymi i ekonomicznymi wywołuje sytuację motywacyjną i odczucie wspólnego interesu materialnego. Przedsiębiorstwo, prowadząc działalność w warunkach gospodarki rynkowej, ponosi ryzyko ekonomiczne. Charakteryzuje się autonomią zewnętrzną i wewnętrzną. Autonomia zewnętrzna oznacza pozostawienie przedsiębiorstwu pełnej swobody w wykorzystaniu szans rynkowych bez ingerencji z zewnątrz, zwłaszcza organów państwowych. Autonomia wewnętrzna przedsiębiorstwa oznacza wyłączne prawo właściciela lub osób przez niego upoważnionych do podejmowania decyzji dotyczących przedsiębiorstwa.

Następstwem odrębności ekonomicznej jest odrębność prawna, czyli zdolność do działań prawnych, co oznacza zawieranie umów, zaciąganie kredytów bankowych, występowanie jako odrębny podmiot w obrocie towarowym. Osobowość prawną przedsiębiorstwo osiąga przez wpis do rejestru przedsiębiorstw, co regulują odpowiednie przepisy.

Odrębność organizacyjna oznacza, że dana jednostka tworzy całość wyodrębnioną pod względem techniczno-organizacyjnym, ma własną strukturę organizacyjną, posiada odrębny zarząd i jednego zwierzchnika, który pełni funkcje kierownicze wyłącznie w odniesieniu do załogi tego przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwa w swojej działalności powinny kierować się określonymi zasadami. Do najważniejszych można zaliczyć zasadę gospodarności, przedsiębiorczości, rentowności, rachunku ekonomicznego. Niekiedy wymieniane są także inne zasady, na przykład zasada własności prywatnej, dochodowości i maksymalizacji zysku, równowagi finansowej, autonomii<sup>3</sup>. Przedsiębiorstwo zaspokaja, przede wszystkim, potrzeby swoich właścicieli (właściciela), zarządu (menedżerowie), pracowników firmy, odbiorców, oraz innych przedsiębiorstw i instytucji współpracujących z nim (dostawców, kooperantów, banków, instytutów, uczelni itp.). Jednostka, która podejmuje działalność gospodarczą w warunkach wolnego rynku, powinna określić swoje cele, środki i metody ich osiągnięcia. Na wstępie niezbędne jest sprecyzowanie misji przedsiębiorstwa, która, wyrażając posłannictwo przedsiębiorstwa, definiuje cel, dla którego przedsię-

---

<sup>3</sup> B. Haus, *Przedmiot i ewolucja nauki o przedsiębiorstwie*, w: *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarski, AE, Wrocław 2001, s. 13–17.

biorstwo zostało powołane oraz określa rolę, jaką ono odgrywa w danym środowisku. Misja przedsiębiorstwa powinna powstać po szczegółowym rozpoznaniu jego zasobów wewnętrznych oraz otoczenia, w którym działa i być zaczątkiem oraz wyznacznikiem tworzonej strategii działania. Na ogół misja składa się z następujących elementów:

- zakresu produktowego obsługiwanych segmentów rynku,
- geograficznego obszaru działalności,
- sposobu osiągnięcia przywództwa konkurencyjnego obecnie i w przyszłości.

Misja przedsiębiorstwa powinna powstać po przeanalizowaniu jego możliwości oraz warunków panujących w otoczeniu, a także czynników na nie wpływających. Do czynników tych należy zaliczyć:

- zagrożenia i szanse w otoczeniu,
- wymagania akcjonariuszy zewnętrznych,
- zasoby wewnętrzne,
- kulturę organizacji.

Misja powinna umożliwić uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania<sup>4</sup>:

- na jakim polu działamy?
- kim są nasi klienci?
- jakie wartości oferujemy naszym klientom?
- jakie są obecne perspektywy rozwoju naszego pola działania?
- jakie pola działania powinniśmy obrać na przyszłość?

Misja firmy nabiera strategicznego znaczenia, gdy<sup>5</sup>:

- wyznacza kierunek i dotyczy przyszłości;
- wyraża marzenia i wyzwania, które stają się udziałem pracowników;
- proces jej realizacji jest wiarygodny.

Misja jest zatem instrumentem komunikowania celów przedsiębiorstwa zarówno społeczności wewnętrznej, jak i zewnętrznej. Cel przedsiębiorstwa można najogólniej zdefiniować jako pożądaný stan spraw, które organizacja usiłuje zrealizować. W przypadku wyniku definiowanego jako rezultat jakiejś działalności, pracy, zjawiska, skutek, następstwo<sup>6</sup>, kryterium będzie stanowił stopień osiągnięcia celu, w jakim ta działalność, praca była podejmowana.

---

<sup>4</sup> P. Drucker, *Innowacje i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady*, PWE, Warszawa 1992, s. 30–40.

<sup>5</sup> K. Oblój, *Strategia organizacji*, PWE, Warszawa 1998, s. 235.

<sup>6</sup> *Nowy słownik języka polskiego PWN*, red. E. Soból, PWN, Warszawa 2002, s. 1178.

Podstawowym zadaniem każdego przedsiębiorstwa powinno być zapewnienie warunków sprzyjających jego długotrwałej działalności i rozwojowi. Osiągnięcie tego celu może stwarzać trudności z uwagi na:

- wahania w sprzedaży produktów i towarów na przesyconym rynku,
- wzrost kosztów prowadzenia działalności spowodowany na przykład procesami inflacyjnymi,
- konkurencję na rynku (krajowym i zagranicznym),
- poważne obciążenia z tytułu podatków, opłat i składek obowiązkowych na rzecz budżetu państwa, gminy.

Chcąc osiągnąć z góry ustalone cele, jednostka gospodarcza musi prowadzić właściwą politykę w dziedzinie zaopatrzenia, produkcji, sprzedaży, inwestycji, gospodarki finansowej.

Często jako główny cel działalności przedsiębiorstwa przyjmuje się maksymalizację wartości dla właścicieli, czyli pomnażanie ich bogactwa. Na ten cel składa się szereg celów szczegółowych. Wzajemne powiązania celów, ich złożoność i współzależność tworzą system celów przedsiębiorstwa (tabela 1).

Tabela 1

## Hierarchia celów w przedsiębiorstwie

Cel nadrzędny	Cele podstawowe	Subcele
Maksymalizacja bogactwa właścicieli	Maksymalizacja zysku bilansowego	Przychody i zyski
		Koszty i straty
	Zachowanie płynności finansowej	Płynne środki finansowe
		Zobowiązania wymagalne
	Innowacyjność i rozwój	Nowe produkty
		Inwestycje rozwojowe
	Umocnienie pozycji na rynkach	Zaspokajanie wymagań i potrzeb klienta
		Efektywność reklamy i marketingu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Sawicki, *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, w: *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław 2001, s. 10.

## 2. Pomiar dokonań przedsiębiorstwa

Jeśli kierownictwo przedsiębiorstwa nie wyznaczy celu, nie będzie w stanie określić, czy go osiągnęło. Pomiar jest jednym z podstawowych warunków racjonalnego działania. Chcąc się uczyć i adaptować do zmieniających się warunków, należy oceniać rezultaty podjętych decyzji. Ocena dokonań powinna skłaniać jednostki gospodarcze (menedżerów) do stosowania takich rozwiązań, które zmierzają do polepszenia stanu przedsiębiorstwa, jego produktów oraz procesów wytwarzania, a jednocześnie umożliwiają reagowanie na życzenia klientów oraz powodują redukcję kosztów i poprawę wyników. System pomiaru osiągnięć można określić jako system informacyjny, w którym dokonuje się ustalania, ewidencji, przetwarzania (rozumianego jako agregowanie i porównywanie z celami i standardami) oraz komunikowania informacji o wynikach przedsiębiorstwa<sup>7</sup>.

System pomiaru dokonań i ich oceny jest narzędziem łączenia celów przedsiębiorstwa z celami jego pracowników, ponieważ:

- wymusza zobiektywizowanie celów i przedstawienie ich w postaci liczb;
- dzięki pomiarowi wyników możliwe jest ustalenie, w jakim stopniu cele zostały osiągnięte i przekazanie informacji zwrotnej o wynikach pracownikom;
- system pomiaru wyników pozwala na ocenę pracowników oraz rozdysonowanie kar i nagród<sup>8</sup>.

Pomiar dokonań może odnosić się do różnych kategorii, na przykład:

- posiadanych zapasów towarów, środków pieniężnych;
- strumieni (przychodów, kosztów);
- zjawisk (satysfakcji i zachowań klientów).

Mierzone zjawiska i procesy mogą być zarówno materialne, na przykład wielkość produkcji, jak i niematerialne, na przykład satysfakcja klientów.

Pomiar dokonań może się ograniczać do wykorzystywania wyłącznie mierników finansowych, takich jak wynik finansowy, wskaźniki finansowe, budżety. Jednakże przy zwiększonych wymaganiach klientów zastosowanie

---

<sup>7</sup> J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 50.

<sup>8</sup> *Ibidem*, s. 51.

jedynie mierników finansowych może prowadzić do zachowań niezgodnych z celem funkcjonowania przedsiębiorstwa w długim okresie. Dlatego korzystne jest zastosowanie także miar niefinansowych.

We współczesnej gospodarce rynkowej sukces przedsiębiorstwa nie oznacza dodatniego wyniku finansowego, ale polega na zwycięstwie w takich obszarach, jak: jakość produktu, jego wzornictwo i nowoczesność, szybkość i terminowość dostaw, zaufanie u odbiorców, zdolność do wprowadzenia nowych produktów na rynek. Tradycyjne mierniki finansowe nie pokazują wpływu głównych czynników sukcesu przedsiębiorstwa na jego osiągnięcie. Mierniki te nie stwarzają „systemu wczesnego ostrzegania”, gdy w obszarze ważnym dla sukcesu firmy pojawiają się trudności. W wielu przedsiębiorstwach system oceny dokonań opiera się na zestawie tzw. kluczowych czynników sukcesu, które umożliwiają określenie wspólnych, zbieżnych celów. Do tych celów powinny dążyć wszystkie jednostki organizacyjne w przedsiębiorstwie. Działania poszczególnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa mają wpływ na osiąganie przez przedsiębiorstwo zamierzonych wyników. Może to być poziom kosztów, jakość unikalnych usług, poziom wykorzystania oferowanych usług. Innym rozwiązaniem jest odejście od ustalania wielkości planowanych jako punktu odniesienia. Celem, do którego powinny zmierzać jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa, jest doskonałość, stan idealny. Dzięki temu nie ma określonej wielkości, na której mogłyby one zakończyć poprawę efektywności swojej działalności. Niemniej jednak muszą istnieć systemy oceny efektów ich działalności umieszczone w kontekście ogólnego celu jednostki gospodarczej, jej strategii oraz codziennych szczegółowych zadań.

Jak już wspomniano, pomiar dokonań wykorzystujący jedynie mierniki finansowe jest pomiarem niedoskonałym. Wraz ze wzrostem znaczenia czynników pozafinansowych dla sukcesu przedsiębiorstwa, podejmowano próby opracowania koncepcji pozwalających na ich odzwierciedlenie. Jedną z tych koncepcji jest *Tableau de Bord* (tablica)<sup>9</sup>, w której dla poszczególnych celów przedstawiono różne rodzaje informacji (tabela 2).

---

<sup>9</sup> E. Chiapello, M. Lebas, *The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information*, 19<sup>th</sup> Annual Congress of the European Accounting Association, Bergen 1996, s. 6.

Tabela 2

## Różne rodzaje informacji dla określonych celów

Cele/funkcje	Przeznaczenie	Strumień przepływu informacji
Pilotowanie podległej jednostki organizacyjnej	Dla siebie samego	Początkowo lokalny, później poziomy i pionowy
Monitoring delegowanych uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności oraz raportowanie zwierzchnikom	Dla zwierzchnika	Pionowy
Zarządzanie wspólnymi przedsięwzięciami (wspólna odpowiedzialność)	Dla równorzędnych zarządzających	Poziomy

Źródło: E. Chiapello, M. Lebas, *The Tableau de Bord...*, s. 6–7.

Z tabeli 2 wynika, że informacje pochodzące z systemu oceny efektów działalności służą różnym odbiorcom do oceny własnej pracy, pracy podwładnego, zarządzającym. System ocen nie ogranicza się do kontroli podwładnych przez zwierzchników. Nie mniejsze znaczenie ma uzyskiwanie informacji dla samokontroli. Pozwalają one na ocenę swojej pracy, na stwierdzenie, czy działalność samego zarządzającego przynosi oczekiwane rezultaty z punktu widzenia celu jednostki gospodarczej jako całości, czy są konieczne działania korygujące. Zarządzający mogą ocenić swoją pracę w ramach wspólnego działania w jednostce gospodarczej, gdyż rezultaty ich pracy nie zależą jedynie od ich własnego działania, lecz najczęściej od współdziałania wielu ośrodków w jednostce.

Innym rozwiązaniem uwzględniającym uporządkowanie i zróżnicowanie istotności poszczególnych mierników na podstawie kluczowych czynników sukcesu jest Zbilansowana Karta Wyników, na podstawie której wyniki osiągnięte przez poszczególnych menedżerów mogą być analizowane za pomocą różnorodnych finansowych i niefinansowych mierników zgodnych z misją przedsiębiorstwa. Zbilansowana Karta Wyników przedstawia zarządowi całościowy obraz efektów działalności organizacji, pozwala na spojrzenie na przedsiębiorstwo z czterech perspektyw<sup>10</sup>:

<sup>10</sup> R.S. Kaplan, D.P. Norton, *The Balanced Scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review” 1992, vol. 1 (70), s. 37–46.



- finansowej,
- klienta,
- procesów wewnętrznych,
- rozwoju.

Umożliwia ona uzyskanie odpowiedzi na pytania:

1. Jak nas widzą klienci?
2. W jakich obszarach musimy być nieprzeciętni?
3. Jakie są rezerwy i możliwości poprawy działalności i tworzenia nowej wartości?
4. Jak postrzegają nas właściciele?

W Zbilansowanej Karcie Wyników występują dwie grupy mierników. Pierwszą grupę stanowią mierniki wynikowe (opóźnione), określane także jako mierniki osiągnięcia celu, które charakteryzują sytuację przedsiębiorstwa w chwili bieżącej. Są to przede wszystkim wskaźniki finansowe, takie jak: wartość przepływów pieniężnych, wartość przedsiębiorstwa, kurs akcji, czas dostawy, jakość, wartość użytkowa produktu, cena. Drugą grupę stanowią mierniki wyprzedzające, określane jako wskaźniki przyszłego sukcesu, których wielkość ma wpływ na sytuację przedsiębiorstwa w przyszłości. Należą do nich między innymi następujące wskaźniki: zadowolenie i lojalność klientów (w perspektywie klienta), czas gotowości personelu, czas trwania cyklu produkcyjnego (w perspektywie procesów wewnętrznych), poprawa umiejętności personelu, liczba zgłaszanych innowacji (w perspektywie rozwoju).

Tworzenie Zbilansowanej Karty Wyników, uwzględniającej wymienione cztery perspektywy, jest procesem kreatywnym. Obejmuje on nie tylko określenie celów i związanych z nimi odpowiednich miar, ale także sformułowanie zamiarów i niezbędnych do ich osiągnięcia działań. W procesie budowy Zbilansowanej Karty Wyników istotne znaczenie ma przyjęcie określonych celów oraz ich przełożenie na konkretne mierniki. Cele powinny być:

- jasno określone,
- mierzalne (aby wyznaczyć stopień ich osiągnięcia),
- ambitne (osiągać więcej niż standardowym działaniem),
- możliwe do osiągnięcia (w ocenie realizujących),
- mające termin osiągnięcia.

Odpowiedni dobór mierników do poszczególnych perspektyw pozwala na wypełnienie luki informacyjnej o bieżącym stanie przedsiębiorstwa. Można w ten sposób dokonać pewnego rodzaju diagnozy przedsiębiorstwa i zweryfi-

kować realizację, określonej misją, jego strategii. Opracowany wzorzec oceny przedsiębiorstwa może być wykorzystywany do bieżącego monitorowania procesów w nim zachodzących, a także kontroli założonych celów i podjętych decyzji. Dzięki temu zarząd:

- ma możliwość kształtowania misji przedsiębiorstwa, biorąc pod uwagę jego stan bieżący;
- może wyznaczyć docelowe wartości poszczególnych mierników w sposób określający strategiczny cel przedsiębiorstwa;
- ciągle monitoruje wyniki osiągnięte przez przedsiębiorstwo;
- ma możliwość komunikowania celu głównego z celami operacyjnymi.

Do wieloaspektowego pomiaru i oceny dokonań można także wykorzystać następujące koncepcje<sup>11</sup>:

- Piramidę Wyników,
- Okno dla zarządzania biznesem,
- Koncepcję pomiaru dokonań Europejskiej Federacji Zarządzania Jakością,
- Pryzmat Wyników,
- Wskaźnik Tworzenia Wartości.

Głównymi zadaniami, dla których opracowano Piramidę Wyników, było przekazanie celów na wszystkie poziomy zarządzania przedsiębiorstwem oraz szybkie dostarczanie informacji niezbędnych do kierowania na poszczególne szczeble struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Piramida miała służyć komunikowaniu i raportowaniu informacji o dokonaniach wewnętrznym odbiorcom informacji, przy uwzględnieniu ich celów finansowych i niefinansowych. W Piramidzie Wyników wykorzystane zostały odmienne mierniki na różnych poziomach organizacyjnych: rynkowe i finansowe – na poziomie strategicznych jednostek biznesu; wydajności, elastyczności i zadowolenia klientów – na poziomie organizacyjnych jednostek biznesu; jakości dostaw, strat i cykliczności – na poziomie centrów odpowiedzialności. Cechą charakterystyczną Piramidy jest wyraźne wyróżnienie obszarów efektywności wewnętrznej i zewnętrznej w pomiarze dokonań<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, s. 110–130.

<sup>12</sup> R.L. Lynch, K.F. Cross, *Performance measurement systems*, w: *Handbook of Cost Management*, red. B.J. Brinker, Boston 1993, s. E-3-10.

Podstawowym założeniem Okna dla zarządzania biznesem<sup>13</sup> była możliwość powiązania wyników finansowych z wytycznymi strategicznymi. Jest to rozwinięcie koncepcji Zbilansowanej Karty Wyników, wykorzystujące następujące założenia:

- działania w planowaniu strategicznym rozpoczynają się od ustalenia wizji przedsiębiorstwa, na podstawie dogłębnego zrozumienia warunków rynkowych oraz uwzględnienia wymagań kapitałodawców;
- następuje integracja wymagań różnych interesariuszy i opracowanie Zbilansowanej Karty Wyników;
- opracowana Zbilansowana Karta Wyników oddziałuje bezpośrednio na decyzje operacyjne i wyniki finansowe, które są monitorowane w celu zidentyfikowania korelacji pozytywnych i negatywnych;
- prowadzony jest benchmarking procesów i wyników na podstawie mierników finansowych.

Okno dla zarządzania biznesem, obok Zbilansowanej Karty Wyników, uwzględnia koncepcję cyklu biznesowego, co pozwala na szersze spojrzenie na dokonania przedsiębiorstwa. Wiele kategorii dokonań jest determinowanych na etapie zakładania przedsiębiorstwa poprzez wybór branży, dobór aktywów i struktury kapitałowej. Spojrzenie przez pryzmat cyklu biznesowego pozwala również na uwzględnienie oczekiwanych przez państwo i akcjonariuszy wyników w postaci wypłat obciążeń podatkowych i dywidend.

Koncepcja pomiaru dokonań Europejskiej Fundacji Zarządzania Jakością wykorzystuje założenia filozofii kompleksowego zarządzania jakością, jest ukierunkowana na poprawę jakości w przedsiębiorstwie oraz służy do (samo)oceny przedsiębiorstwa. Wyodrębniono w niej pięć obszarów determinujących wyniki<sup>14</sup>: zarządzanie, orientację na pracowników, zadowolenie klientów, strategie i polityki, zasoby i procesy, a także cztery płaszczyzny dokonań przedsiębiorstwa: zadowolenie pracowników, klientów, odpowiedzialność społeczną, wyniki finansowe.

Pryzmat Wyników wykorzystuje metaforę pryzmatu, który rozszczepia skomplikowaną rzeczywistość przedsiębiorstw na poszczególne mierniki, od-

---

<sup>13</sup> R. Bull, *A window on performance management*, „Management Accounting” 1993, nr 4, s. 28–30.

<sup>14</sup> J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, s. 122–124.

powiadające płaszczyznom działalności. Wyodrębnia się pięć podstawowych płaszczyzn Pryzmatu Wyników<sup>15</sup>:

- satysfakcję interesariuszy,
- strategie,
- procesy,
- umiejętności/kompetencje,
- wkład (udział) interesariuszy.

Podstawowym założeniem tej koncepcji pomiaru dokonań jest twierdzenie, że sukces częściej osiągają organizacje, które dokładnie wiedzą, kim są i czego chcą poszczególni interesariusze organizacji oraz co mogą zaoferować organizacji w zamian. Tworzy się w tej koncepcji dwa typy map: sukcesu i niepowodzeń, co pozwala na opracowanie elastycznej struktury, która umożliwi uwzględnienie wszystkich istotnych czynników wpływających na sukces lub porażkę przedsiębiorstwa.

Koncepcja pomiaru dokonań przy zastosowaniu Wskaźnika Tworzenia Wartości polega na obliczeniu jednego wspólnego wskaźnika, zawierającego w sobie wszystkie najważniejsze czynniki (nośniki wartości) wpływające na wartość rynkową przedsiębiorstwa.

W celu obliczenia Wskaźnika konieczne jest wyliczenie mierników poszczególnych nośników wartości, które z kolei składają się z mierników cząstkowych<sup>16</sup>. Poszczególnym wskaźnikom cząstkowym przyporządkowane są różne wagi, a następnie w wyniku przemnożenia wartości danego wskaźnika cząstkowego i jego wagi oraz zsumowaniu iloczynów wyliczane są mierniki nośników wartości. Z kolei poprzez zsumowanie mierników nośników wartości, przy zastosowaniu różnych wag, kalkulowany jest wskaźnik tworzenia wartości. Wagi poszczególnych nośników wartości mogą różnić się w znaczący sposób w różnych branżach. Zaletą Wskaźnika Tworzenia Wartości jest próba syntetycznej oceny (za pomocą jednego wskaźnika) oraz wykorzystanie wielu mierników szczegółowych określających czynniki wpływające na sukces przedsiębiorstwa.

Celem wymienionych koncepcji pomiaru dokonań jest, między innymi, kontrola osiągnięcia celów i diagnoza sytuacji przedsiębiorstwa, określenie warunków odniesienia sukcesu, przełożenie strategii na konkretne działania,

---

<sup>15</sup> Ibidem, s. 124–126.

<sup>16</sup> Ibidem, s. 127–128.

integracja celów, powiązanie wyników finansowych z wytycznymi strategicznymi, przewyciężenie ograniczeń dotychczas stosowanych systemów pomiaru itp. W poszczególnych koncepcjach wyróżniono następujące płaszczyzny dokonań:

- konkurencyjność, finanse, jakość, elastyczność, wykorzystanie zasobów, innowacyjność;
- klienta, procesów wewnętrznych, finansową, rozwoju i nauki;
- rynkowe i finansowe;
- pracowników, procesów organizacji;
- jakości i serwisu, czasu i elastyczności procesów, finansowo-kosztową;
- zdolności reakcji, jakości, finansową, umiejętności i wyników.

Wyróżnione płaszczyzny określały mierniki zastosowane w poszczególnych koncepcjach pomiaru, sposób oraz częstotliwość ich pomiaru.

Można zauważyć, że koncepcje pomiaru dokonań ewoluowały pod wpływem zmian w postrzeganiu podstawowego (nadrzędnego) celu przedsiębiorstwa. Pojmowanie celu przedsiębiorstwa jest czynnikiem oddziałującym na wybór strategii i – co z tego wynika – koncepcji pomiaru dokonań. Zastosowanie koncepcji odpowiadającej innemu celowi niż uznawany przez kadrę zarządzającą przedsiębiorstwa będzie prowadziło do sytuacji, w której system pomiaru dokonań wywoła zachowania dysfunkcjonalne z punktu widzenia celu przedsiębiorstwa lub co najmniej będzie oznaczało ponoszenie zbędnych kosztów wynikających z funkcjonowania systemu pomiaru dokonań, który jest nieprzydatny dla osiągnięcia zgodności celów pracowników i przedsiębiorstwa.

## **Podsumowanie**

Jak wcześniej zauważono, pomiar dokonań przedsiębiorstwa wykorzystujący jedynie mierniki finansowe jest pomiarem niedoskonałym. Wraz ze wzrostem znaczenia czynników pozafinansowych niezbędne do pomiaru dokonań okazały się systemy uwzględniające różne aspekty wpływające na sukces przedsiębiorstwa. W ostatnich latach coraz częściej zwraca się uwagę na wzrost znaczenia kapitału intelektualnego w przedsiębiorstwie, który stanowi podstawę zdobywania przewagi konkurencyjnej. Znaczenie kapitału intelektualnego wynika z faktu, że tylko dzięki jego zasobom przedsiębiorstwa są w stanie opracowywać

nowatorskie produkty, organizować swoje procesy w innowacyjny sposób, aby konsumenci otrzymywali produkty o wysokiej wartości dodanej, chętnie kupowane przez klientów. W związku z tym oprócz wspomnianych w artykule rozwiązań stosowanych do pomiaru dokonań podejmowane są próby opracowania koncepcji pomiaru osiągnięć wykorzystujące ideę kreacji kapitału intelektualnego. Koncepcje te pozwalają na identyfikację, klasyfikację i pomiar różnych kategorii dokonań umożliwiających pomnażanie kapitału intelektualnego.

## Literatura

- Buczkowski T., Marek S., *Teoretyczne i praktyczne podstawy funkcjonowania przedsiębiorstw*, w: *Elementy nauki o przedsiębiorstwie*, red. S. Marek, Fundacja na rzecz US, Szczecin 1999.
- Bull R., *A window on performance management*, „Management Accounting” 1993, nr 4.
- Chiapello E., Lebas M., *The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information*, 19<sup>th</sup> Annual Congress of the European Accounting Association, Bergen 1996.
- Drucker P., *Innowacje i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady*, PWE, Warszawa 1992.
- Gruszczycki T., *Przedsiębiorstwo jako kategoria ekonomiczna*, w: *Teoria i praktyka przemian gospodarczych*, red. T. Jakóbiak, Ossolineum, Wrocław 1989.
- Haus B., *Przedmiot i ewolucja nauki o przedsiębiorstwie*, w: *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarski, AE, Wrocław 2001.
- Kaplan R.S, Norton D.P., *The Balanced Scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review” 1992, vol. 1 (70).
- Lynch R.L., Cross K.F., *Performance measurement systems*, w: *Handbook of Cost Management*, red. B.J. Brinker, Boston 1993.
- Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Nowy słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, PWN, Warszawa 2002.
- Obłój K., *Strategia organizacji*, PWE, Warszawa 1998.
- Sawicki K., *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, w: *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław 2001.

### **Streszczenie**

Podstawową kategorią kształtującą działalność przedsiębiorstwa są jego cele. Są one racją jego funkcjonowania wyznaczającą przyszły stan rzeczy. Sformułowanie celu przedsiębiorstwa jest istotne dla pomiaru jego dokonań, ponieważ pomiar i ocena rezultatów są dokonywane zawsze z uwzględnieniem kryterium formułowanego na podstawie celu.

W artykule przedstawiono wybrane zagadnienia związane z pomiarem dokonań przedsiębiorstwa w kontekście jego celów. Podkreślono znaczenie stosowania nie tylko miar finansowych, ale także pozafinansowych pozwalających na ocenę dokonań w różnych aspektach.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość zarządcza, pomiar dokonań, zbilansowana karta wyników, piramida wyników, okno dla zarządzania biznesem, wskaźnik tworzenia wartości

### **OBJECTIVES OF AN ENTERPRISE AND ITS PERFORMANCE MEASUREMENT**

#### **Summary**

The fundamental category shaping the enterprise activity is its objectives. They are the foundation of its existence, pointing the future development. Formulating the objective of an enterprise is important for performance measurement, as measurement and assessment are always made with taking into consideration the criterion chosen on the basis of the objective.

The paper presents selected issues related to performance measurement of enterprises in the context of their objectives. It emphasizes the importance of using not only financial but also non-financial measures allowing to assess the performance in different aspects.

**Keywords:** management accounting, performance measurement, balanced scorecard, performance pyramid, business management window, value creation index

*Translated by Magdalena Janowicz*

