

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

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

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

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

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

Wstęp

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

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

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

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

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

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

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

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski

Uniwersytet Szczeciński

e-mails: barbara.batog@wneiz.pl; batog@wneiz.pl; wanda@wneiz.pl;

piotr.wasniewski@usz.edu.pl

IDENTYFIKACJA KLUCZOWYCH CZYNNIKÓW SUKCESU NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTW SEKTORA PRODUKCJI ARTYKUŁÓW SPOŻYWCZYCH

CRITICAL SUCCESS FACTORS IDENTIFICATION FOR PERFORMANCE MANAGEMENT OF COMPANIES IN FOOD PRODUCTION SECTOR

DOI: 10.15611/pn.2016.442.02

JEL Classification: C38, L25, L66

Streszczenie: Kluczowe czynniki sukcesu stanowią podstawę konstrukcji systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Cel artykułu to prezentacja wyników identyfikacji kluczowych, ważnych aktualnie i w przyszłości czynników sukcesu w sektorze produkcji artykułów spożywczych. Wykorzystano krytyczną analizę literatury, analizę dokumentacji wybranych przedsiębiorstw, wywiady indywidualne, metodę delficką oraz metodę Warda. W efekcie wygenerowano zestaw obecnych i przyszłych kluczowych czynników sukcesu wraz z określeniem ich ważności dla przedsiębiorstw z badanego sektora. Uwzględniono czynniki z różnych płaszczyzn – nie tylko preferowanej obecnie finansowej, ale też takich jak: klientów, procesów wewnętrznych oraz istotnej w gospodarce opartej na wiedzy płaszczyzny uczenia się i rozwoju. Zestaw ten może stanowić podstawę identyfikacji indywidualnych kluczowych czynników sukcesu w przedsiębiorstwie i budowy systemów pomiaru dokonań wspierających skuteczne i efektywne osiągnięcie celów interesariuszy.

Słowa kluczowe: zarządzanie dokonaniem, pomiar dokonań, kluczowe czynniki sukcesu.

Summary: Critical success factors are the basis for the development of the performance measurement system in enterprises. The aim of the article is to present the results of critical success factors identification in food production sector at present and in the future. The used methods were: critical analysis of the literature, analysis of the documentation of selected companies, individual interviews, Delphi method, and Ward method. In the result a generalised set of current and future critical success factors has been generated with the evaluation of their importance for food production sector. This set contains factors not only from preferred currently financial perspective, but also from client, internal processes and very important in knowledge-based economy learning and development perspectives. It may provide the basis for critical success factors identification in every company and for performance measurement system development, supporting effective and efficient achievement of stakeholders objectives.

Keywords: performance management, performance measurement, critical success factors.

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa poświęcają obecnie zbyt dużo czasu na działania nietworzące wartości, takie jak gromadzenie, obliczanie, uzgadnianie i porządkowanie danych i informacji [PricewaterhouseCoopers 2009, s. 13]. Tymczasem właściwy pomiar i zarządzanie dokonaniem może korzystnie wpłynąć na formułowanie, implementację i przegląd strategii organizacji, komunikację osiągniętych wyników interesariuszom oraz wzmacnianie marki i reputacji, motywowanie pracowników wszystkich szczebli, tworzenie kultury ukierunkowanej na dokonania oraz sprzyjanie organizacyjnemu uczeniu się [Micheli, Mari 2014, s. 148]. Pomiar dokonań cechuje podejście strategiczne oraz trzy wymiary, tj. skuteczność, efektywność i zdolność zmiany. Im właśnie przypisuje się duże znaczenie w osiągnięciu przewagi konkurencyjnej i realizacji celów interesariuszy [Davenport, Harris 2010, s. 26; Czaja-Cieszyńska 2012, s. 35].

Celem artykułu było zaprezentowanie wyników przeprowadzonych badań¹ w zakresie identyfikacji kluczowych czynników w sektorze produkcji artykułów spożywczych, stanowiących podstawę konstrukcji systemu pomiaru dokonań, odpowiadających aktualnym potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem.

Przy identyfikacji kluczowych czynników sukcesu wykorzystano następujące metody badawcze: krytyczną analizę literatury, analizę treści dokumentacji udostępnionej przez wybrane przedsiębiorstwa, wywiady indywidualne, metodę delficką, metodę Warda oraz miary statystyki opisowej.

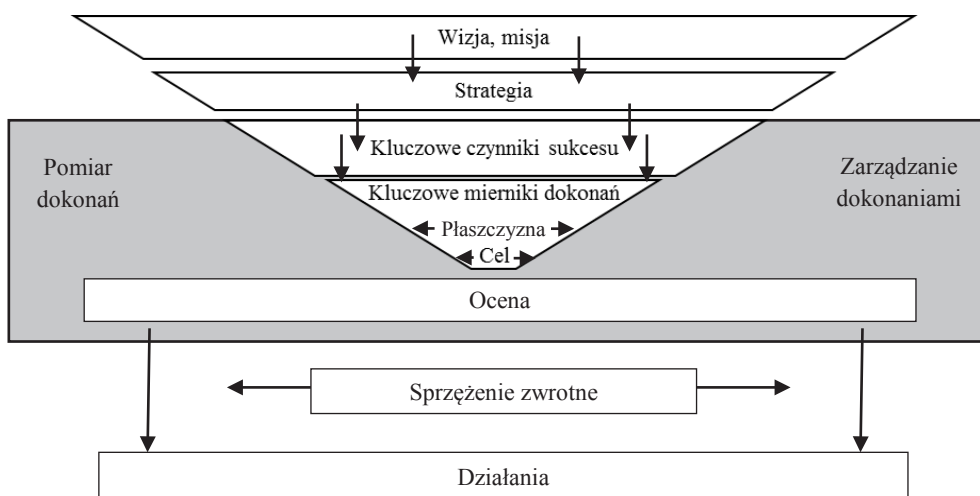
2. Kluczowe czynniki sukcesu w pomiarze dokonań i zarządzaniu nimi

Podstawowym problemem ekonomicznym wymagającym rozwiązania jest rozstrzygnięcie sposobu zarządzania przebiegiem procesów gospodarczych w przedsiębiorstwie w warunkach ograniczonych zasobów w celu osiągnięcia pożądanego wyniku prowadzonej działalności i wiążącej się z tym przewagi konkurencyjnej. Wykorzystywanie wyłącznie wyników finansowych w zarządzaniu oraz alokacji zasobów może skutkować błędnym rozwojem przedsiębiorstwa. Obecnie wiązkę celów tworzą, obok celów finansowych, zasadnicze kompetencje, a więc wiązka zasobów, procesów i zdolności leżących u podstaw przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa. To wielowymiarowe ukierunkowanie przedsiębiorstwa z rosnącym znaczeniem niefinansowych generatorów przyszłych wyników, uwzględniające cele interesariuszy przedsiębiorstwa, osadzone w teorii zarządzania i systemach zarządzania oraz zróżnicowane w zależności od szczebla zarządzania i horyzontu czasowego, stanowi istotę angielskiego określenia *performance* lub też niemieckiego *Leistung*.

¹ Projekt badawczy pt. *Kluczowe indykatory osiągnięć w zarządzaniu wynikami przedsiębiorstw*, numer N N115 436640, realizowany przez Uniwersytet Szczeciński na podstawie umowy nr 4366/B/H03/2011/40 z Narodowym Centrum Nauki w Krakowie.

Pomiar dokonań od dłuższego czasu jest uważany za kluczowy element zarządzania dokonaniami [Melyk i in. 2012, s. 173] i podstawę podejmowania decyzji [Sousa, Aspinwall 2010, s. 480]. Cechuje go podejście strategiczne i uwzględnianie efektywności, skuteczności oraz zdolności zmiany (por. [Michalak 2008, s. 56; Smith 2005, s. 225; Nowak (red.) 2012, s. 28; Skoczylas 2013, s. 27]).

Zarządzanie dokonaniami rozumiane jest jako całościowy system zarządzania przedsiębiorstwem, który permanentnie przeprowadza proces operacjonalizacji strategii przedsiębiorstwa i celów i który przez powiązanie ze strategią, strategicznymi inicjatywami oraz z planowaniem, ze sterowaniem i z kontrolą odpowiednich wielkości wspiera osiągnięcie celów interesariuszy [Becker i in. 1999, s. 11]. Tak więc koncepcja zarządzania dokonaniami jest powiązana z koncepcją zarządzania procesowego w przedsiębiorstwie i pozwala na całościowe spojrzenie na prowadzoną działalność w ujęciu długoterminowym, jak i bieżącą kontrolę wyników prowadzonej działalności. Jej wprowadzenie wymaga strategicznego przeanalizowania pozycji i potencjału przedsiębiorstwa, co wiąże się również ze skonkretyzowaniem takich kategorii, jak misja, wizja, strategia, cele, kluczowe czynniki sukcesu (CSF – *Critical Success Factors*). Cele, wynikające ze strategii, powinny być zgodne z metodologią SMART, a ich kontrola przeprowadzana jest za pomocą kluczowych mierników dokonań (KPI – *Key Performance Indicators*). Ocena wyników prowadzonej działalności przy wykorzystaniu KPIs jest jednym z warunków podejmowania racjonalnych decyzji, zgodnych ze strategią oraz z celami podmiotu [Sobańska (red.) 2010, s. 382]. Fazy pomiaru dokonań w zarządzaniu dokonaniami prezentuje wykres na rys. 1.



Rys. 1. Fazy pomiaru dokonań w zarządzaniu dokonaniami

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hilgers 2008, s. 49].

Jak wynika z wykresu na rys. 1, pierwszym elementem pomiaru dokonań jest identyfikacja kluczowych czynników sukcesu. Skupiają one uwagę na najważniejszych wymiarach, które przedsiębiorstwo powinno doskonalić, by osiągnąć cele i sprostać wymaganiom klientów, oraz podkreślają te działania i procesy, które mają największy wpływ na ostateczny sukces przedsiębiorstwa [Michalak 2008, s. 184]. Rozumiane są również jako lista elementów (obszarów) przedsiębiorstwa w największym stopniu przekładających się na jego sukces [Nowak (red.) 2012, s. 40]. Kluczowe czynniki sukcesu odnoszą się zarówno do zewnętrznych, jak i wewnętrznych czynników, a ich identyfikacja oraz zarządzanie nimi ma duże znaczenie dla rozwoju podmiotów gospodarczych (por. [Perera, Baker 2007, s. 12]). Identyfikując kluczowe czynniki sukcesu, należy pamiętać, że (por. [Michalak 2008, s. 187]):

- powinno się wyznaczać ograniczoną liczbę czynników,
- czynniki te powinny dotyczyć więcej niż jednej płaszczyzny,
- kluczowe czynniki sukcesu powinny umożliwiać realizację wizji i celu strategicznego, nie są one jednak ani celami, ani miernikami,
- wyróżnić można kluczowe czynniki sukcesu, które umożliwiają przedsiębiorstwu odróżnić się od konkurentów, oraz czynniki uniwersalne dla przedsiębiorstw z danego sektora,
- kluczowe czynniki sukcesu powinny być jasno zdefiniowane, tak żeby wszyscy je rozumieli,
- do czynników odnoszą się cele przedsiębiorstwa, które prowadzić mają do realizacji strategii, co wpływa na potrzebę opracowania na ich bazie mierników.

Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu stanowi więc podstawę prawidłowo skonstruowanego systemu pomiaru dokonań i tym samym zarządzania dokonaniami w każdym przedsiębiorstwie.

3. Założenie metodyczne identyfikacji kluczowych czynników sukcesu przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych

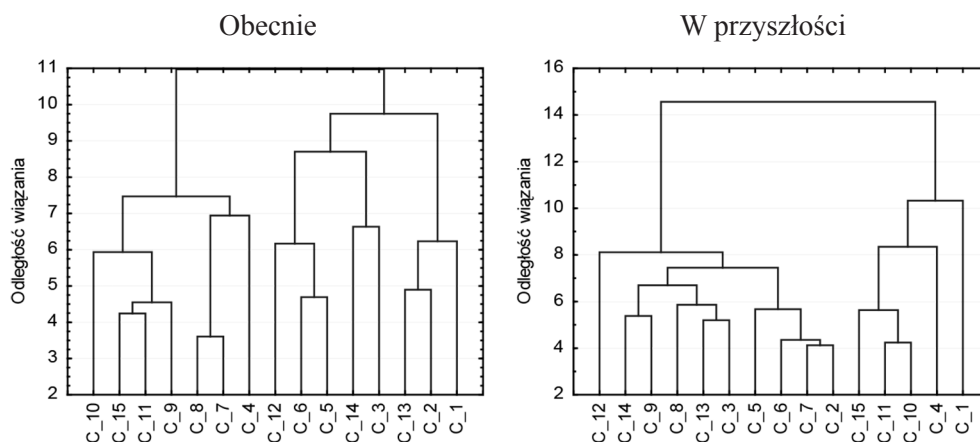
Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu była realizowana poprzez przegląd literatury dotyczącej CSF oraz informacji o największych polskich przedsiębiorstwach. Przedmiotem analizy były dokumenty i raporty okresowe zawierające opis wizji, misji i strategii 15 spółek notowanych na GPW oraz dwóch koncernów międzynarodowych mających znaczący udział w polskim rynku, prasa branżowa opisująca przedsiębiorstwa ujęte w badaniu oraz wyniki wcześniejszych badań w takim zakresie, jaki dotyczył analizowanych przedsiębiorstw. Studia dokumentacji uzupełniono o opinie ekspertów sformułowane podczas wizyt w wybranych przedsiębiorstwach.

Drugim etapem było budowanie bazy krytycznych czynników sukcesu. Składał się on zasadniczo z dwóch subprocesów. Pierwszym było porządkowanie bazy poję-

ciowej. W analizowanych przedsiębiorstwach czynniki sukcesu były odmiennie nazywane. Aby uchwycić ich sedno, dokonano ujednoczenia terminologii. Selekcji krytycznych czynników sukcesu dokonano pod kątem częstości ich występowania w materiałach źródłowych. Wygenerowane kluczowe czynniki sukcesu ujęto w dwóch grupach, wykorzystujących obecnie posiadane kompetencje oraz dotyczących nowych kompetencji w przyszłości. Pierwsze mają charakter krótkoterminowy, a drugie – długoterminowy.

Istotność doboru krytycznych czynników sukcesu w zweryfikowano, wykorzystując metodę delficką, przeprowadzoną w dwóch turach z udziałem 15 ekspertów (C1-C15). Ekspertami były osoby zajmujące najwyższe stanowiska, tj. właściciel, dyrektor zarządzający, dyrektor biura strategii, prezes zarządu lub członek zarządu, posiadający wykształcenie wyższe, o stażu pracy w sektorze powyżej 5 lat. Eksperci pochodzili z województw: lubelskiego, łódzkiego, małopolskiego, mazowieckiego, podkarpackiego, śląskiego i wielkopolskiego. Kluczowe czynniki sukcesu oceniane były w skali 1-5, przy czym 1 otrzymywały czynniki najmniej istotne, a 5 – najważniejsze.

Dokonano również oceny zgodności opinii ekspertów z wykorzystaniem metody Warda. Dendrogramy przedstawiające ocenę zgodności ekspertów dla sektora produkcji artykułów spożywczych w zakresie występujących kluczowych czynników sukcesu przedstawia wykres na rys. 2.



Rys. 2. Dendrogram dla sektora produkcji artykułów spożywczych – ocena ważności kluczowych czynników

Źródło: obliczenia własne w programie STATISTICA 10.

Na osi pionowej zostały przedstawione odległości wiązań, czyli sumy wariancji wewnątrzgrupowych. Im mniejsza suma wariancji wewnątrzgrupowych, tym większe podobieństwo wyodrębnionych skupień, a co za tym idzie – większa zgodność

wyodrębnionych grup ekspertów. W przypadku sektora produkcji artykułów spożywczych eksperci charakteryzują się wysoką zgodnością w ocenie ważności obecnych kluczowych czynników. Różnice między kolejnymi odległościami wiązań są niewielkie. W badaniu ważności przyszłych kompetencji całkowite zróżnicowanie ocen jest niezbyt wysokie, a eksperci zostali podzieleni na dwie grupy, przy czym zgodność ekspertów wewnątrz tych grup jest zbliżona.

4. Wyniki przeprowadzonego badania

Uzyskane wyniki przeprowadzonych wieloetapowych badań z wykorzystaniem scharakteryzowanych założeń metodycznych, opracowane statystycznie, przedstawia tab. 2.

W sektorze produkcji artykułów spożywczych największą wagę przypisano wszystkim kluczowym czynnikom w płaszczyźnie klienta i wiążącym się z tym poszerzeniem możliwości osiągnięcia przychodów. Wysoko oceniono też stworzenie silnej kapitałowo organizacji oraz zdrowie i bezpieczeństwo pracowników. Kolejne miejsca zajęły te kluczowe czynniki sukcesu, które wiążą się z płaszczyzną procesów wewnętrznych, w tym: rozwijanie i utrzymanie relacji z dostawcami, efektywność kosztowa produkcji, dystrybucji czy *stricte* procesami operacyjnymi. Mniejsze znaczenie przypisano istotnym w długim terminie innowacjom produktowym i technologicznym. Eksperti wysoko oceniają też pozytywny wizerunek organizacji. Dostarczają w zakresie kapitału ludzkiego czynnik wiedzy, umiejętności oraz wartości i zachowań pracowników oraz kierownictwa, wymagane na danym stanowisku dla realizacji strategii. Pozostałe kluczowe czynniki sukcesu wiążące się z tym kapitałem, tj. zadowolenie pracowników, podnoszenie kompetencji i umiejętności (rozwój) pracowników i kierownictwa, mają już mniejszą rangę.

W zakresie kapitału organizacyjnego za najbardziej istotne uznano stymulowanie kultury jakości, ciągłego doskonalenia się i innowacyjności, a alternatywnemu budowaniu kultury organizacji zorientowanej na klienta przyznano mniejszą wagę. Wysoko został oceniony sprawny system komunikacji wewnętrznej i praca zespołowa. Ważne są też zgodność działań organizacji z różnymi obowiązującymi ją regulacjami i troska o ochronę środowiska.

Najniżej oceniono możliwość budowania długoterminowej wartości przedsiębiorstwa przez fuzje i przejęcia, rozwijanie systemów informatycznych i baz wiedzy wspierających realizację strategii (oba czynniki poniżej 3) oraz przywództwo.

Poza wzrostem przychodów inne finansowe czynniki (budowanie długoterminowej wartości firmy) nie zostały uznane za najważniejsze.

Lista przyszłych kluczowych czynników jest szersza i zawiera czynniki uznane za istotne zarówno w teorii, jak i wymieniane w innych sektorach. Mediana wynosząca w większości przypadków 4, z wyjątkiem zarządzania talentami, potwierdza ich ważność.

Tabela 2. Ważność kluczowych czynników sukcesu dla sektora produkcji artykułów spożywczych według ekspertów

Kluczowe czynniki sukcesu w sektorze produkcji artykułów spożywczych	Obecnie			W przyszłości		
	średnia	mediana	pozycja	średnia	mediana	pozycja
1	2	3	4	5	6	7
Utrzymanie dotychczasowych klientów	4,93	5	1	4,67	5	3
Pozyskiwanie nowych klientów	4,80	5	2	4,73	5	1
Satysfakcja klientów	4,73	5	3	4,67	5	4
Rozwój efektywnych relacji z klientami (doskonała obsługa, partnerstwo, edukacja klientów, zaufanie)	4,67	5	4	4,53	5	5
Terminowość realizacji	4,67	5	5	4,47	4	6
Poszerzenie możliwości osiągania przychodów (np. wzrost sprzedaży dotychczasowych klientów i na dotychczasowych rynkach, nowe rynki zbytu, nowi klienci)	4,60	5	6	4,67	5	2
Stworzenie silnej kapitałowo organizacji	4,47	5	7	4,27	4	13
Atrybuty cenowe produktów, spełniające wymagania klientów (np. konkurencyjne ceny i niski całkowity koszt dostawy)	4,40	5	8	4,00	4	26
Zdrowie i bezpieczeństwo pracowników	4,40	4	9	4,47	5	7
Atrybuty pozacenowe produktów spełniające wymagania klientów (np. stała i wysoka jakość, bezpieczeństwo produktów, krótkie terminy i łatwy dostęp, funkcjonalność, duży i doskonały wybór)	4,33	5	10	4,13	4	19
Rozwijanie i utrzymanie relacji z dostawcami (wysoka jakość surowców, niewykorzystywanie surowców modyfikowanych genetycznie, współpraca z renomowanymi dostawcami)	4,33	4	11	4,20	4	15
Efektywność kosztowa produkcji i dystrybucji	4,33	4	12	4,20	4	16
Budowa uznanej marki	4,27	5	13	4,40	4	8
Podnoszenie jakości i optymalizacja procesów, dążenie do doskonałości	4,20	4	14	4,40	4	9
Stymulowanie kultury jakości, ciągłego doskonalenia się i innowacyjności	4,13	4	15	3,93	4	32
Pozytywny wizerunek organizacji (pozytywny obraz organizacji wśród ludzi, którzy się z nią spotykają – klientów, urzędników, pracowników i innych osób/grup)	4,13	4	16	4,20	4	17
Innowacje produktowe (wyprzedzanie przyszłych potrzeb klienta, opracowanie i rozwijanie nowych, bardziej funkcjonalnych i bezpiecznych produktów)	4,07	4	17	4,20	4	14

Tabela 2, cd.

1	2	3	4	5	6	7
Wiedza, umiejętności oraz wartości i zachowania pracowników i kierownictwa wymagane na danym stanowisku dla realizacji strategii	4,07	4	18	4,13	4	20
Innowacje technologiczne (opracowanie i wdrażanie innowacji technologicznych, korzystanie z osiągnięć środowiska naukowo-technicznego)	4,00	4	19	3,93	4	31
Sprawny system komunikacji wewnętrznej (budowanie zaangażowania personelu dzięki nieustannej, dwustronnej komunikacji, respektowanie swoich opinii i poglądów)	4,00	4	20	4,07	4	25
Zgodność działań organizacji z różnymi obowiązującymi ją regulacjami. Ochrona organizacji przed negatywnymi skutkami złamania przyjętych norm. Lepsze prowadzenie działań organizacji przez mapowanie ryzyka i uprzedzanie zjawisk. Etyka, uczciwość, rzetelność (<i>compliance</i>)	4,00	4	21	3,60	3	38
Praca zespołowa (tworzenie harmonijnego zespołu, działania oparte na partnerskiej współpracy, uczenie się i dzielenie się wiedzą, docenianie potencjału innowacyjnego pracowników)	3,93	4	22	4,13	4	22
Zadowolenie pracowników	3,87	4	23	4,00	4	27
Troska o ochronę środowiska (zużycie surowców i energii, emisja gazów i ścieków, wytwarzanie i usuwanie odpadów stałych)	3,87	4	24	4,33	4	12
Sprawny system komunikacji zewnętrznej (np. dbanie o przejrzystość i wiarygodność komunikacji zewnętrznej, skuteczne komunikowanie się z otoczeniem)	3,80	4	25	4,00	4	29
Budowanie długoterminowej wartości firmy (poprzez rozwój organiczny)	3,73	4	26	4,33	5	10
Budowa kultury organizacji zorientowanej na klienta	3,73	4	27	4,00	4	28
Partnerskie relacje z otoczeniem (np. współpraca z innymi przedsiębiorstwami, jednostkami samorządu terytorialnego, urzędami, instytucjami, uczelniami itd.)	3,73	4	28	4,00	4	30
Podnoszenie kompetencji i umiejętności (rozwój) pracowników i kierownictwa	3,67	4	29	4,13	4	21
Dopasowanie celów i motywacji do strategii na wszystkich szczeblach organizacji (budowa systemu celów umożliwiającą skuteczną realizację strategii oraz systemu motywacyjnego powiązanego z osiągniętymi wynikami)	3,67	4	30	3,73	4	37
Reagowanie na potrzeby społeczności lokalnej (wspieranie rozwoju otaczającej rzeczywistości, zatrudnienie osób niemających szans na zatrudnienie, lokalne programy społeczne)	3,60	4	31	3,87	4	34

Dopasowanie zmian organizacyjnych, rozbudowa organizacji, reorganizacja, lokalizacja	3,27	3	32	3,27	3	42
Przywództwo (dostępność wykwalifikowanych liderów na wszystkich szczeblach oraz posiadana przez nich zdolność mobilizacji organizacji i pracowników do realizacji strategii, stosowanie nowoczesnych metod zarządzania np. <i>Total Quality Management</i> , <i>Lean Management</i> , ISO)	3,07	3	33	3,40	4	40
Rozwijanie systemów informatycznych i baz wiedzy wspierających realizację strategii (np. opracowanie portfela informacji dotyczących zarządzania klientem)	2,80	3	34	3,40	3	39
Budowanie długoterminowej wartości firmy (poprzez fuzje i przejęcia)	2,40	2	35	3,27	3	41
Optymalizacja poziomu kosztów, zmiana struktury kosztów				4,33	4	11
Poprawa rentowności prowadzonej działalności ogółem, segmentów działalności, wyrobów				4,13	4	18
Lojalność, stabilizacja pracowników				4,07	4	23
Wzrost wydajności pracy				4,07	4	24
Skrócenie łańcucha dostaw				3,87	4	33
Poprawa efektywności zarządzania należnościami, zobowiązaniami oraz zapasami				3,80	4	35
Poprawa efektywności wykorzystania maszyn i urządzeń				3,80	4	36
Zarządzanie talentami				3,13	3	43

Źródło: opracowanie własne.

W zakresie przyszłych czynników sukcesu eksperci sektora produkcji artykułów spożywczych, podobnie jak w przeszłości, największe znaczenie przyznają czynnikom w płaszczyźnie klienta. Nadają im tylko nieco odmienną rangę. Na pierwsze miejsce wysuwa się pozyskanie nowych klientów. Znacznie mniej istotne są atrybuty pozacenowe i cenowe. Większe znaczenie mają natomiast czynniki finansowe. Na drugim miejscu znajduje się poszerzenie możliwości osiągania przychodów i budowa długoterminowej wartości firmy, optymalizacja poziomu kosztów i zmiana struktury kosztów. Eksperci większe znaczenie nadali też trosce o ochronę środowiska, zdrowiu i bezpieczeństwu pracownika oraz innowacjom produktowym. Mniejszą rangę mają stymulowanie kultury jakości, ciągłe doskonalenie się i innowacyjność.

Najmniejsze znaczenie przypisano rozwijaniu systemów informatycznych i baz wiedzy wspierających realizację strategii, przywództwu oraz fuzjom i przejęciom. Nowym elementem jest niedoceniające dopasowania zmian organizacyjnych, rozbudowy organizacji, reorganizacji, lokalizacji, a także zarządzania talentami.

5. Podsumowanie

Przeprowadzone badanie pozwoliło zidentyfikować kluczowe czynniki sukcesu zarówno te występujące obecnie, jak i te odnoszące się do przyszłości. Aczkolwiek przedstawiają one uogólniony obraz kluczowych czynników sukcesu w sektorze, każde przedsiębiorstwo analizowanego sektora może wygenerować zestaw własnych, specyficznych kluczowych czynników sukcesu, będących w dalszej kolejności podstawą konstrukcji systemów pomiaru i zarządzania dokonaniami. Walorem tego badania jest niewątpliwie sama prezentacja tak trudnych w definicji kluczowych czynników sukcesu, mylonych często z kluczowymi wskaźnikami sukcesu. Ich liczba daje też możliwość wyboru tych czynników, które w danym przedsiębiorstwie są eksponowane. Mieszczą się one w różnych płaszczyznach, a więc nie tylko w preferowanej obecnie płaszczyźnie finansowej, ale też w pozostałych płaszczyznach, tj. klientów, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju. Jest to bardzo istotne, ponieważ z diagnozy systemu pomiaru dokonań przeprowadzonej przez autorów dwukrotnie (lata 2012, 2014) wynika jasno, że tylko w niewielkiej liczbie przedsiębiorstw stosowane rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań powiązane są ze strategią rozwoju. Tylko 20,1% badanych przedsiębiorstw w pierwszym badaniu i 14,7% w drugim potwierdziło fakt, że strategia ta opisana jest miernikami. Istnieje też rozbieżność pomiędzy sektorami. Produkcja artykułów spożywczych reprezentuje przemysł, w którym mierniki celów w ramach strategii stosuje się najrzadziej. Istotna jest też wielkość przedsiębiorstwa. Duże firmy wykorzystują kompleksowy system powiązanych mierników finansowych i niefinansowych. Natomiast zupełnie inna sytuacja występuje w firmach małych, w których wykorzystuje się najczęściej zbiór niepowiązanych mierników, zwykle finansowych. Wyniki przedstawionego badania mogą więc stanowić podstawę do wypełnienia występującej luki i stworzenia podstawy osiągania przewagi konkurencyjnej z korzyścią dla interesariuszy.

Literatura

- Becker D., Brunner J., Bühler M., Hildebrandt J., Zaich R., 1999, *Value-Based Performance Management*, Wiesbaden.
- Czaja-Cieszyńska H., 2012, *Dostosowanie sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach w Polsce do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, CeDeWu, Warszawa.
- Davenport T.H., Harris J.G., 2010, *Inteligencja analityczna w biznesie: nowa nauka zwyciężania*, MT Biznes, Warszawa.
- Hilgers D., 2008, *Performance management. Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden.
- Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J., Andersen B., 2014, *Is performance measurement and management fit for the future?*, *Management Accounting Research*, no. 25, s. 173-186.
- 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*, no. 25, s. 147-156.
- Nowak E. (red.), 2012, *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Perera S., Baker P., 2007, *Performance measurement practices in small and medium manufacturing enterprises in Australia*, *Small Enterprise Research*, vol. 15, no. 2, s. 10-30.
- PricewaterhouseCoopers, 2009, *Zarządzanie wynikami i efektywnością przedsiębiorstw. Jak w pełni wykorzystać potencjał firmy?*, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport_CPM.pdf.
- Skoczylas W., 2013, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- 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.
- Sousa S., Aspinwall E., 2010, *Development of performance measurement framework for SMEs*, *Total Quality Management*, vol. 21, no. 5, s. 475-501.
- Ward J.H., 1963, *Hierarchical Grouping to Optimize an Objective Function*, *Journal of the American Statistical Association*, no. 58, s. 236-244.