

*Piotr Waśniewski*

Uniwersytet Szczeciński

## Pomiar dokonań w raportowaniu niefinansowym

---

### Streszczenie

Jednym z podstawowych elementów raportowania niefinansowego są mierniki dokonań. Ich właściwe dobranie może przelożyć się na liczne korzyści dla przedsiębiorstwa, także w zakresie poprawy efektywności zarządzania. Celem artykułu jest prezentacja korzyści zastosowania koncepcji pomiaru dokonań, w tym w ramach procesów raportowania niefinansowego, z uwzględnieniem ewolucji pomiaru dokonań. Problem badawczy stanowiła możliwość zastosowania pomiaru dokonań w procesie raportowania. W efekcie przeprowadzonych rozważań stwierdzono, że koncepcja pomiaru dokonań wpisuje się w problematykę raportowania niefinansowego, a jej właściwa implementacja może w korzystny sposób przelożyć się na proces sprawozdawczości niefinansowej. Wielkość wpływu pomiaru dokonań na efektywność raportowania oraz ewentualne korzyści finansowe wymagają jednak potwierdzenia w praktyce na bazie badań empirycznych.

**Słowa kluczowe:** pomiar dokonań, kluczowe mierniki dokonań (KPIs), raportowanie niefinansowe  
**Kody klasyfikacji JEL:** L25, M14

---

### 1. Wprowadzenie

Raportowanie niefinansowe determinowane jest przez dwie grupy czynników – wewnętrzne oraz zewnętrzne. Wymagania w zakresie sprawozdawczości informacji niefinansowych

powstały w odpowiedzi na zapotrzebowanie inwestorów oraz innych interesariuszy spoza przedsiębiorstwa na szerszy zakres informacji, pozwalających na ocenę przyszłej sytuacji finansowej podmiotu. Czynniki zewnętrzne mają charakter formalny, wynikają z dyrektywy nr 2014/95/UE, implementowanej do polskiego prawa ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r.<sup>1</sup>. Czynniki wewnętrzne determinujące raportowanie niefinansowe związane są z problemem jakości zarządzania, w tym strategicznego podejścia menedżerów do zarządzania przyszłą wartością przedsiębiorstwa. Warte podkreślenia jest, że mimo zewnętrznego impulsu nowych rozwiązań prawnych to właściwie przygotowany proces raportowania może przynieść liczne korzyści także dla samego przedsiębiorstwa.

Raportowanie to ostatni etap procesu związanego z identyfikacją, pomiarem oraz interpretacją dokonań niefinansowych oraz ich wpływu na osiągnięte wyniki finansowe. Jedną z koncepcji możliwych do zastosowania, o dużej potencjalnej sile oddziaływania na rozwój przedsiębiorstw poprzez skuteczne wsparcie tych procesów, jest pomiar dokonań (ang. *performance measurement*). Celem artykułu jest prezentacja korzyści zastosowania koncepcji pomiaru dokonań, w tym w ramach procesów raportowania niefinansowego, z uwzględnieniem ewolucji pomiaru dokonań. W artykule wykorzystano szeroki przegląd literatury przedmiotu.

## 2. Koncepcja pomiaru dokonań jako narzędzia wspierającego zarządzanie

Współczesne zarządzanie w warunkach ciągłych oraz dynamicznych zmian otoczenia wymaga stosowania właściwych informacji w procesach podejmowania decyzji, szczególnie w zakresie decyzji długoterminowych, o strategicznym znaczeniu dla przedsiębiorstwa<sup>2</sup>. P.F. Drucker napisał, że „informacja jest narzędziem, którego prawdziwy potencjał dopiero odkrywamy”<sup>3</sup>. Umiejętne wykorzystanie informacji pozwala w znaczny sposób ograniczyć ryzyko prowadzonej działalności<sup>4</sup>. Współczesne firmy znalazły się w centrum rewolucyjnych przemian, w ramach których konkurencja przemysłowa ustępuje miejsca konkurencji informacyjnej. Realną korzyść przynieść może oparcie konkurencji na realizowaniu swojej działalności z maksymalną wydajnością i efektywnością oraz podejmowaniu jak najmądrzejszych decyzji biznesowych<sup>5</sup>. Przedsiębiorstwa do właściwego i racjonalnego zarządzania potrzebują rzetelnych informacji, co wymaga rozumienia istoty działalności nie tylko w ujęciu finansowym, lecz także w operacyjnym<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 61.

<sup>2</sup> Por. J. Nesterak, *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 66.

<sup>3</sup> P.F. Drucker, *Zarządzanie XX wieku – wyzwania*, MT Biznes, Warszawa 2010, s. 127.

<sup>4</sup> R. Kowalak, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 77.

<sup>5</sup> T.H. Davenport, J.G. Harris, *Inteligencja analityczna w biznesie: nowa nauka zwyciężania*, MT Biznes, Warszawa 2010, s. 26.

<sup>6</sup> *Zarządzanie wynikami i efektywnością przedsiębiorstw. Jak w pełni wykorzystać potencjał firmy?*, PricewaterhouseCoopers, 2009, s. 9, [https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport\\_CPM.pdf](https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport_CPM.pdf)

Współcześnie wartość przedsiębiorstwa oceniana jest przy uwzględnieniu celów szerokiego grona interesariuszy, których wzrost oczekiwań względem tworzonej przez podmiot wartości wpływa na zwiększenie zapotrzebowania na przetworzone informacje. Poszczególne grupy interesariuszy mają różne potrzeby, siły wpływu czy też oczekiwania względem przedsiębiorstwa, a ich cele są bardzo zróżnicowane i częściowo wykluczające się wzajemnie<sup>7</sup>. Przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa budowana jest na realizacji trzech grup celów: ekonomicznych, społecznych oraz ekologicznych, które po uwzględnieniu kompetencji przedsiębiorstwa determinują możliwość jego rozwoju.

Koncepcją umożliwiającą efektywne ustalanie, monitorowanie oraz ocenę skuteczności realizacji założonych celów jest zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa. Współczesne zarządzanie dokonaniami wynika z ewolucji zarządzania w kierunku rozwoju wielowymiarowego i zrównoważonego pomiaru dokonań oraz nowych ram koncepcyjnych rachunkowości zarządczej. Zarządzanie dokonaniami ukierunkowane jest na monitorowanie i stymulowanie realizacji strategii przedsiębiorstwa, wykorzystywane jest także w procesie ciągłego aktualizowania strategii w zakresie realizacji celów przedsiębiorstwa<sup>8</sup> 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<sup>9</sup>. M. Hagos i G. Pal<sup>10</sup> podkreślają długoterminowe znaczenie zarządzania dokonaniami i ścisły związek koncepcji z zarządzaniem, jak również w zasadniczy sposób uwypuklają wagę pomiaru dokonań w realizacji założonych celów. Proces zarządzania dokonaniami 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 oraz ich zespołów. Zarządzanie dokonaniami jest jedną z najbardziej efektywnych metod ustalania, monitorowania oraz oceny osiągnięcia założonych celów, jest wręcz filozofią zarządzania, w myśl której skupienie na realizacji celów poprawia efektywność działalności, jak również daje liczne korzyści interesariuszom przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

Jakość decyzji podejmowanych w przedsiębiorstwie jest zdeterminowana jakością dysponowanej informacji o dokonaniach, na podstawie której decyzje te są podejmowane<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Por. M. Arnaboldi et al., *Performance Measurement and Management for Engineers*, Elsevier, London/San Diego 2015, s. 18.

<sup>8</sup> Por. B. Nita, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganie zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, „Monografie i Opracowania nr 192, Prace Naukowe” 2009, nr 68, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 138.

<sup>9</sup> J. Czekaj, *Metody organizatorskie w doskonaleniu systemu zarządzania*, Wydawnictwo WNT, Warszawa 2013, s. 241.

<sup>10</sup> Za: A. Ates et al., *The Development of SME Managerial Practice for Effective Performance Management*, „Journal of Small Business and Enterprise Development” 2013, vol. 20, no. 1, s. 31–34.

<sup>11</sup> Por. T. Rojek, *Key Features and Imperatives of Performance Management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2011, s. 125.

<sup>12</sup> Por. B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014, s. 13.

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<sup>13</sup>. Zakres funkcjonalny zarządzania dokonaniem obejmuje nie tylko procesy raportowania wyników oraz budżetowania, ale także wspieranie implementacji strategii oraz tworzenia wartości dla interesariuszy przez wykorzystanie kompetencji analitycznych i planistycznych<sup>14</sup>.

Pomiar dokonań jest instrumentem efektywnego zarządzania, ale wymaga wdrożenia efektów pomiaru w postaci procesów zarządzania dokonaniem. 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. Podstawową przesłanką pomiaru dokonań jest potrzeba ustalenia bieżącej pozycji i sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, co wymaga jednak oceny możliwości rozwoju przedsiębiorstwa oraz jego potencjału w zakresie przyszłych dokonań<sup>15</sup>.

### 3. Ewolucja pomiaru dokonań

Pomiar dokonań pozwala na ocenę realizacji strategii oraz wynikających z niej celów podmiotu. Jednym z głównych celów pomiaru dokonań jest dostarczanie wiarygodnych informacji wspierających podejmowanie decyzji<sup>16</sup>. W. Skoczylas<sup>17</sup> opisuje pomiar dokonań jako system wskaźników, zawierających odpowiednio dobrane wskaźniki finansowe i niefinansowe ujęte w związki przyczynowo-skutkowe z różnych obszarów działalności, wykorzystywane do permanentnego pomiaru dokonań na płaszczyźnie jednostek organizacyjnych, procesów i pracowników oraz umożliwiających uczenie się organizacji.

Czynność analizowania własnych wyników ekonomicznych i dokonań była prowadzona niemal od zawsze. Jej początki wiązać można z wprowadzeniem pierwszych elementów rachunkowości, prawdopodobnie najstarszej nauki ekonomicznej<sup>18</sup>. Wskazuje się, że pomiar wyników działalności, mający pierwotnie formę pomiaru wyników finansowych,

---

<sup>13</sup> Por. B. Ziębicki, *Business Performance Management – A New Concept of Performance Management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2011, s. 30.

<sup>14</sup> Por. S. Tonchia, L. Quagini, *Performance Measurement. Linking Balanced Scorecard to Business Intelligence*, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg 2010, s. 83.

<sup>15</sup> Por. B. Nita, *Rola rachunkowości...*, op.cit., s. 57.

<sup>16</sup> J. Ukko et al., *Performance Measurement Impacts on Management and Leadership: Perspectives of Management and Employees*, „International Journal of Production Economics” 2007, 110, s. 39.

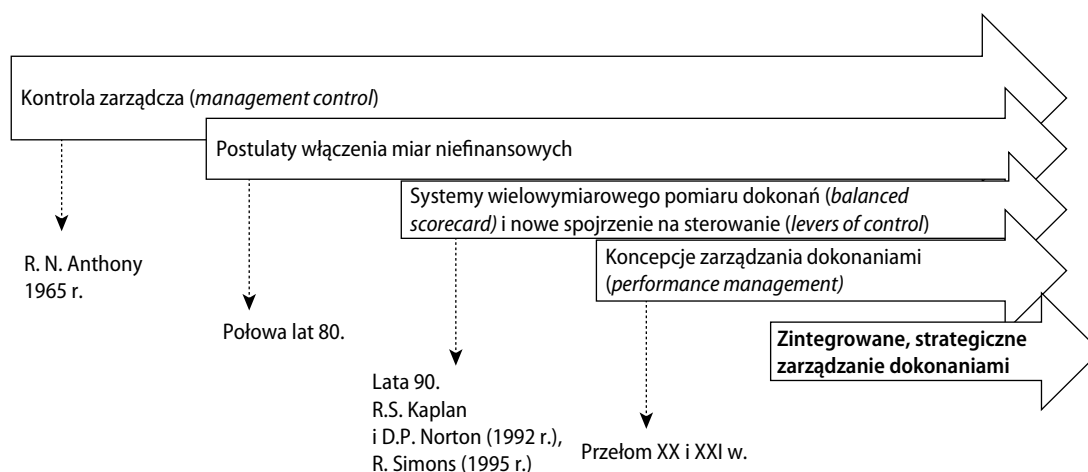
<sup>17</sup> W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe US, Szczecin 2013, s. 33.

<sup>18</sup> I. Kumor, E. Maćkowiak, *Od znaków kamiennych do sprawozdania z sytuacji finansowej*, w: *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, red. S. Sojak, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014, s. 64.

towarzyszy ludziom od wieków, a jedną z pierwszych zachowanych wzmianek były pisma weneckich zakonników, którzy w XIII w. opracowali system wenecki, zwany również systemem podwójnej księgowości<sup>19</sup>.

Współcześnie, w erze informacji coraz większe znaczenie ma zarządzanie dokonaniami, wspomagające zarządzanie strategiczne w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia, wyrażające się w postaci identyfikacji założeń strategicznych, pomiarze dokonań oraz ich oceny i podejmowaniu działań na bazie tej oceny<sup>20</sup>. Strategia zaczęła uwzględniać oczekiwania innych interesariuszy oprócz właścicieli przy wskazywaniu zamierzonych celów przedsiębiorstwa. Na rysunku 1 zaprezentowano zestawienie etapów rozwoju koncepcji związanych z pomiarem dokonań oraz sterowaniem i zarządzaniem dokonaniami.

Rysunek 1. Ewolucja zarządzania dokonaniami



Źródło: B. Nita, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganie zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, „Monografie i Opracowania nr 192, Prace Naukowe” 2009, nr 68, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, s. 124.

Z biegiem czasu rosła złożoność koncepcji i stopień ich skomplikowania, a najnowsze koncepcje uwzględniają zintegrowane, kompleksowe i strategiczne zarządzanie dokonaniami. Od lat 60. do 80. XX w. 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 przez uwzględnienie mierników i aspektów niefinansowych dokonań, co wynikało także z fali krytyki w latach 70. i 80. XX w. pomiaru dokonań opartego na tradycyjnej rachunkowości, związanej z pomiarem wyników finansowych. Do lat 80. główny nacisk położony był na dokonania finansowe oraz w pewnych przypadkach systemy mierników finansowych.

<sup>19</sup> R. Haffer, *Samoocena i pomiar wyników działalności w systemach zarządzania przedsiębiorstw. W poszukiwaniu doskonałości biznesowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2011, s. 299.

<sup>20</sup> Por. W. Skoczylas, *Zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstw*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2016, s. 26.

Podejście to było szeroko krytykowane w literaturze<sup>21</sup>; w późniejszych latach na znaczeniu zaczęły zyskiwać dokonania niefinansowe, a trend ten został podtrzymany poprzez połączenie mierników dokonań finansowych i niefinansowych w postaci zrównoważonych systemów<sup>22</sup>. Przedsiębiorstwa zrozumiały, że konkurowanie w ciągle zmieniającym się otoczeniu, także w ujęciu międzynarodowym, wymaga analizy i zrozumienia własnych osiągnięć przez stosowanie właściwych mierników dokonań<sup>23</sup>. Zaczęto zwracać uwagę na inne niż finansowe aspekty osiągnięć, takie jak jakość, czas, koszt, elastyczność czy zadowolenie klientów<sup>24</sup>. Współcześnie w ramach zarządzania dokonaniami dominuje pogląd o jego strategicznym, zintegrowanym oraz zrównoważonym charakterze<sup>25</sup>.

W literaturze polskiej koncepcja pomiaru dokonań jest przedmiotem opracowań od krótkiego czasu, choć w literaturze światowej temat ten jest obecny od lat 60. XX w., a w latach 90. zyskał na znaczeniu. Temat pomiaru dokonań oraz systemów pomiaru dokonań jest obiektem wzmożonych badań od połowy lat 80. XX w., jak również stale wzrastającego zainteresowania firm z wszystkich sektorów<sup>26</sup>. W okresie tym pomiar dokonań przesunął się od nakierowania na czysty wynik finansowy do bardziej złożonych charakterystyk biznesowych, uwzględniając również niefinansową perspektywę pomiaru<sup>27</sup>.

J. Michalak<sup>28</sup> 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 zdyskretyzowanych, z uwzględnieniem trzech sposobów rozumienia celu funkcjonowania przedsiębiorstwa:

---

<sup>21</sup> Wielu autorów za: N. Yadav et al., *Performance Measurement and Management Frameworks. Research Trends of the Last Two Decades*, „Business Process Management Journal” 2013, vol. 19, no. 6.

<sup>22</sup> Por. M. Kotłowska, R. Kowalak, *Kluczowe mierniki dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2016, s. 89.

<sup>23</sup> Por. P. Taticchi et al., *Performance Measurement and Management Systems: State of the Art, Guidelines for Design and Challenges*, „Measuring Business Excellence” 2012, vol. 16, no. 2, s. 41; M.K. Sharma et al., *Practise of Performance Measurement: Experience from Indian SMEs*, „International Journal of Globalisation and Small Business” 2005, vol. 1, no. 2.

<sup>24</sup> Por. S.S. Nudurupati et al., *State of the Art Literature Review on Performance Measurement*, „Computer and Industrial Engineering” 2011, 60, s. 280.

<sup>25</sup> Por. B. Nita, *Rola rachunkowości...*, op.cit., s. 125.

<sup>26</sup> P. Garengo et al., *Performance Measurement Systems in SMEs: A Review for a Research Agenda*, „International Journal of Management Reviews” 2005, vol. 7, no. 1, s. 25; P. Taticchi et al., *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 2010, s. 3; P. Taticchi et al., *Performance Measurement and Management Systems...*, op.cit.; A.A. de Waal, K. Kourtit, *Performance Measurement and Management in Practise. Advantages, Disadvantages and Reasons for Use*, „International Journal of Productivity and Performance Management” vol. 2013, 62, no. 5, s. 446.

<sup>27</sup> Por. M. Franco-Santos et al., *Toward a Definition of a Business Performance System*, „International Journal of Operations and Production Management” 2007, vol. 27, no. 8, s. 786.

<sup>28</sup> J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 77.

- maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy,
- maksymalizacja wartości dla interesariuszy,
- maksymalizacja kapitału intelektualnego.

Pozwala to na wyróżnienie następujących etapów w rozwoju koncepcji dokonań, przy czym zauważyć trzeba, że kolejne dołączały do poprzednich, a nie je zastępowały<sup>29</sup>:

- 1) lata 70. XX w. – okres stosowania finansowych wskaźników wyników,
- 2) lata 80. XX w. – włączenie wskaźników niefinansowych,
- 3) lata 90. XX w. – włączenie zróżnicowanych oczekiwań interesariuszy,
- 4) początek XXI w. – zróżnicowane cele oraz powiązanie systemów dokonań z systemem motywacyjnym,
- 5) ok. 2005 r. – konwergencja wewnętrznych i zewnętrznych wskaźników wyników.

Podkreślić trzeba, że ostatnie 30 lat to wręcz rewolucja w zakresie pomiaru i zarządzania dokonania, tradycyjne księgowe mierniki zastąpione zostały zrównoważonym zestawem finansowych i niefinansowych kluczowych mierników dokonań (ang. *Key performance indicators*, KPIs)<sup>30</sup>. Nastąpiło również przesunięcie od stosowania prostych i nieskomplikowanych metod oraz koncepcji do rozwiązań bardziej złożonych, uwzględniających różne perspektywy dokonań.

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 wielu systemów wskaźników finansowych. Mimo tej profesjonalizacji brakowało w tych systemach uwzględnienia dokonań niefinansowych i strategicznego spojrzenia na długoterminowe motory przewag konkurencyjnych, wpływających na przyszłe wyniki finansowe. W wyniku krytyki tradycyjnych systemów pomiaru dokonań, skupionych na miernikach finansowych, stworzono wielowymiarowe, zrównoważone modele w celu wspierania rozwoju organizacji i poprawy zarządzania w przedsiębiorstwach, szczególnie dużych<sup>31</sup>. Koncepcja strategicznego pomiaru dokonań została opracowana w odpowiedzi na krytykę tradycyjnych systemów pomiaru dokonań, które były nakierowane na finanse i skupione na historycznych wynikach<sup>32</sup>. W jej ramach dokonania są wiązane z wizją przedsiębiorstwa, jego celami oraz strategią. W tabeli 1 zaprezentowano ewolucję systemów pomiaru dokonań z ujęcia tradycyjnego do nowoczesnego<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy...*, op.cit., s. 34; J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, op.cit., s. 79.

<sup>30</sup> Por. M. Bourne et al., *Emerging Issues in Performance Measurement*, „Management Accounting Research” 2014, 25, s. 118; P. Taticchi et al., *Performance Measurement and Management: A Literature Review and a Research Agenda*, „Measuring Business Excellence” 2010, vol. 14, no. 1, s. 5; S. Sousa, E. Aspinwall, *Development of Performance Measurement Framework for SMEs*, „Total Quality Management” 2010, vol. 21, no. 5, s. 480.

<sup>31</sup> P. Garengo et al., *Performance Measurement...*, op.cit., s. 25, 32.

<sup>32</sup> M. Hudson et al., *Theory and Practise in SME Performance Measurement Systems*, „International Journal of Operations and Production Management” 2001, vol. 21, no. 8, s. 1099.

<sup>33</sup> Systemy te w literaturze można spotkać pod nazwami: współczesne, zintegrowane, kompleksowe, strategiczne lub biznesowe systemy pomiaru dokonań.

Tabela 1. Ewolucja systemów pomiaru dokonań

Tradycyjne systemy pomiaru dokonań	Nowoczesne systemy pomiaru dokonań
Oparcie na tradycyjnych systemach rachunkowości	Oparcie na strategii przedsiębiorstwa
Oparcie na kategorii kosztów/wydajności	Oparcie na wartości (ang. <i>value-based</i> )
Kompromis pomiędzy dokonaniami	Kompatybilność dokonań
Zorientowanie na zyski	Zorientowanie na klienta
Krótkoterminowa orientacja	Długoterminowa orientacja
Przewaga indywidualnych mierników	Przewaga mierników grupowych (zespołowych)
Przewaga funkcjonalnych mierników	Przewaga mierników poprzecznych (przekrojowych)
Porównanie z normami	Monitorowanie doskonalenia (poprawy)
Celem pomiaru jest ocena	Celem pomiaru jest ocena i zaangażowanie
Utrudnia ciągłe doskonalenie	Podkreśla potrzebę ciągłego doskonalenia

Źródło: C.S.L. Tan, K.X. Smyrnios, *How do Australian Fast-Growth Small-to-Medium Enterprises Measure Performance?*, „Journal of Enterprising Culture” 2011, vol. 19, no. 1, s. 46.

W bieżącej literaturze w zakresie systemów pomiaru dokonań wyraźnie podkreśla się potrzebę identyfikacji i pomiaru czynników napędzających dokonania oraz potrzebę wyjścia poza zazwyczaj stosowane mierniki finansowe<sup>34</sup>. Podsumowując zmiany w systemach pomiaru dokonań, które zaszły w ostatnich dwudziestu latach, należy wskazać, że dotyczyły one odejścia od grupy mierników finansowych w kierunku zestawu zintegrowanych mierników oraz przejście od perspektywy operacyjnej do perspektywy strategicznej, jak również uwzględnienie wszystkich interesariuszy w miejsce wybranych grup interesariuszy<sup>35</sup>.

System pomiaru dokonań ewoluuje w przedsiębiorstwach przez cztery fazy (Ad-hoc, Dorastanie, Dorosłość Dojrzałość), oparte na sześciu kierunkach: zakres pomiaru, zbieranie danych, przechowywanie danych, komunikacja rezultatów dokonań, stosowanie mierników dokonań, jakość procesów pomiaru dokonań<sup>36</sup>. Wraz z rozwojem systemu wzrasta też stopień jego wykorzystania oraz intensywność stosowania. Część firm wprowadzających koncepcję pomiaru dokonań do zarządzania zaczyna od stosowania wskaźników finansowych, choć w erze informacji coraz więcej firm zauważa potrzebę szerszego spojrzenia na całokształt działalności, co wiąże się z uwzględnianiem wskaźników niefinansowych oraz próbą identyfikacji istniejących zależności pomiędzy poszczególnymi kategoriami wyników.

<sup>34</sup> S. Perera, P. Baker, *Performance Measurement Practices in Small and Medium Manufacturing Enterprises in Australia*, „Small Enterprise Research” 2007, vol. 15, no. 2, s. 23.

<sup>35</sup> Por. N. Yadav et al., *Performance Measurement...*, op.cit., s. 964; S. Srimai et al., *Evolutionary Paths of Performance Measurement: An Overview of its Recent Development*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 2011, vol. 60, no. 7.

<sup>36</sup> P. Cocca, M. Alberti, *A Framework to Assess Performance Measurement Systems in SMEs*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 2010, vol. 59, no. 2, s. 188.



## 4. Pomiar kluczowych mierników dokonań (KPIs) i ich raportowanie

Sprawozdanie z działalności jednostki, sporządzane przez przedsiębiorstwa w wyniku stosowania artykułu 49 ustawy o rachunkowości (UoR) powinno obejmować informacje o aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej. Zgodnie z artykułem 49b UoR podmioty objęte rozszerzonym raportowaniem niefinansowym sporządzają oświadczenie na temat informacji niefinansowych lub odrębne sprawozdanie, obejmujące między innymi zwięzły opis modelu biznesowego jednostki oraz kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności (KPIs), związane z działalnością jednostki (w szczególności w odniesieniu do aspektów społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji). Wskaźniki efektywności<sup>37</sup> służą monitorowaniu dokonań niefinansowych w stosunku do przyjętych celów oraz są pomocne interesariuszom w ocenie postępów, jakie poczyniło przedsiębiorstwo. Przedstawiane informacje niefinansowe są niezbędne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na zagadnienia w obszarach niefinansowych. Istotność informacji należy oceniać w kontekście, analizę należy przeprowadzić nie tylko z punktu widzenia spółki, lecz także różnych grup jej interesariuszy. Ujawnienia informacji powinny obejmować jedynie sprawy o kluczowym znaczeniu dla przedsiębiorstw i ich interesariuszy, co uwzględniać powinno przyjęte przez przedsiębiorstwo cele, jak też oczekiwania interesariuszy względem polityki raportowania przedsiębiorstwa.

Osiągnięcie konkretnego celu wymaga wcześniejszego zidentyfikowania mierników, które będą mierzyć poziom jego realizacji<sup>38</sup>. System pomiaru dokonań ma za zadanie zbieranie, integrację oraz analizowanie mierników dokonań, co wpływa na poprawę procesów podejmowania decyzji, zweryfikowanie strategii oraz zwiększenie spójności realizacji strategii wewnątrz przedsiębiorstwa<sup>39</sup>. System ten jest powiązany z koncepcją zarządzania procesowego w przedsiębiorstwie, pozwala na całościowe spojrzenie na prowadzoną działalność w ujęciu długoterminowym i bieżącą kontrolę wyników prowadzonej działalności. Jej wprowadzenie wymaga strategicznego przeanalizowania pozycji oraz 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 kluczowych mierników dokonań (KPIs). Ocena

<sup>37</sup> Ze względów językowych pojęcia „wskaźniki efektywności” oraz „mierniki dokonań” są używane zamiennie. Są to dwa różne tłumaczenia kategorii *performance indicators*, występujące niezależnie w polskiej literaturze.

<sup>38</sup> R. Kowalak, *Benchmarking...*, op.cit., s. 114; M. Kotłowska, R. Kowalak, *Kluczowe mierniki...*, op.cit., s. 17.

<sup>39</sup> P. Taticchi, *Preface*, w: *Business Performance Measurement and Management. New Contexts, Themes and Challenges*, red. P. Taticchi, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg 2010, s. IX.

efektywności prowadzonej działalności przy wykorzystaniu KPIs jest jednym z warunków podejmowania racjonalnych decyzji, zgodnych ze strategią oraz celami podmiotu<sup>40</sup>.

Pojęcia dokonania oraz wyniki stosowane są w literaturze zamiennie. Są to wyrażenia bliskoznaczne, a 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<sup>41</sup>. Trudności w stosowaniu i tłumaczeniu wynikają z szerokiego zakresu znaczeniowego słowa „performance”. W tabeli 2 zaprezentowano przegląd definicji tego pojęcia.

**Tabela 2. Przegląd definicji dokonań**

Autor	Definicja dokonań
M. Lebas (1995)	Potencjał dla przyszłej udanej implementacji (realizacji) działań, aby osiągnąć cele
A. Neely et al. (1996)	Skuteczność i efektywność celowego działania
G. Wunderlin (1999)	Dokonania przedsiębiorstwa jako systemu w konkretnym otoczeniu określa się na podstawie efektywności transformacji wniesionych zasobów dla osiągnięcia określonych efektów i skuteczności, którą może być zadowolenie z wygenerowanych efektów
O. Hoffmann (1999)	Oceniany wkład w osiągnięcie celów organizacji, który może być wniesiony przez poszczególne osoby, grupy, pracowników organizacji lub zewnętrzne grupy (np. dostawców)
W.A. Nowak (2001)	Rezultaty z zakresu skuteczności i efektywności, przy uwzględnieniu zdolności organizacji do uczenia się
M. 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
T. 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
A. Bourguignon (2004)	Urzeczywistnienie celów organizacyjnych, niezależnie od ich liczby i treści
O. Krause (2005)	Stopień osiągnięcia celu lub potencjalnie możliwych zadań, które dla interesariuszy są najważniejszą cechą organizacji. Na tej podstawie dokonania można objaśnić przez wielowymiarowy zestaw kryteriów. Źródłem dokonań są działania aktorów w procesach gospodarczych
D. 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: W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe US, Szczecin 2013, s. 24–25; M. Lebas, *Performance Measurement and Performance Management*, „International Journal of Production Economics” 1995, 41, s. 23; B. Nita, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, „Monografie i Opracowania nr 192, Prace Naukowe” 2009, nr 68, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, s. 37, 39.

<sup>40</sup> *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 382.

<sup>41</sup> Por. W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy...*, op.cit., s. 24; J. Michalak, *Pomiar dokonań...*, op.cit., s. 47; B. Nita, *Rola rachunkowości...*, op.cit., s. 41–42.

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. J.W. Ong i H.B. Ismail<sup>42</sup> wskazują, że na dokonania (ang. *performance*) firmy składają się: ogólne dokonania, finansowe dokonania, wzrost wielkości (rozwój) firmy oraz utrzymanie klienta, subiektywnie porównane z bliskimi konkurentami, średnią sektorową oraz konkurentami o podobnej wielkości. Na dokonania wpływa duża liczba wielowymiarowych czynników charakteryzujących się dynamicznym zachowaniem<sup>43</sup>. Warto podkreślić, że dokonania są określone dla danego podmiotu podejmującego decyzje oraz konkretnych, specyficznych warunków otoczenia. Dokonania oraz rozwój przedsiębiorstwa są wynikiem posiadanych oraz wykorzystywanych zasobów, co w konsekwencji skutkuje wytworzeniem przewagi konkurencyjnej<sup>44</sup>. B. Nita<sup>45</sup> w wyniku przeprowadzonych badań doszedł do wielu 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. M. Lebas<sup>46</sup> podkreśla, że dokonania dotyczą zwłaszcza przyszłości, szczególnie w zakresie zarządzania, mniej przeszłości, co związane jest z zdolnościami ocenianego podmiotu. Warta podkreślenia jest dwustronna relacja między dokonaniem a wartością przedsiębiorstwa, jako że zarówno dokonania wpływają na wartość przedsiębiorstwa, jak i wartość wpływa na te dokonania<sup>47</sup>.

Pomiar dokonań jest utrudniony przez szybko zmieniające się otoczenie, w którym mierniki jedynie informują o wielkości pewnych zjawisk, ale ich wykorzystanie przy podejmowaniu decyzji jest ograniczone, przez co mogą nie przekładać się na ułatwianie realizacji założonych celów. Dynamicznie zmieniające się otoczenie wpływa na zróżnicowanie wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa mierników, jako że każde z nich działa w innych warunkach otoczenia<sup>48</sup>.

Pomiar dokonań prowadzony jest na podstawie mierników dokonań, wynikających ze strategii oraz bezpośrednio powiązanych z celami przedsiębiorstwa<sup>49</sup>. Mierniki są podstawą

---

<sup>42</sup> J.W. Ong, H.B. Ismail, *Entrepreneurial Traits and Firm Serendipity-Seeking on SMEs' Performance: The Effect of Firm Size*, „Journal of Enterprising Culture” 2012, vol. 20, no. 3, s. 267.

<sup>43</sup> P. Garengo et al., *Performance Measurement...*, op.cit., s. 34–35.

<sup>44</sup> Por. T. Rojek, *Key Features...*, op.cit., s. 138; G. Urbanek, *Kompetencje a wartość przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 315.

<sup>45</sup> B. Nita, *Rola rachunkowości...*, op.cit., s. 406.

<sup>46</sup> M. Lebas, *Performance Measurement and Performance Management*, „International Journal of Production Economics” 1995, 41, s. 23.

<sup>47</sup> T. Rojek, *Key Features...*, op.cit., s. 141.

<sup>48</sup> Por. S. Sousa, E. Aspinwall, *Development...*, op.cit., s. 475.

<sup>49</sup> Por. A. Niemiec, *Mierniki pomiaru dokonań*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2016, s. 86.

do oceny osiągniętych wyników prowadzonej działalności oraz wykorzystywane są podczas wszystkich procesów związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem, w tym procesów podejmowania decyzji. Mierniki dokonań stanowią urzeczywistnienie statycznych wizji i strategii przedsiębiorstwa przez zapewnienie określonych mierzalnych oczekiwań, które pomagają pracownikom w wypełnianiu ich roli w zapewnieniu sukcesu przedsiębiorstwa<sup>50</sup>.

Stosowane w praktyce mierniki są opisywane z wykorzystaniem charakterystyk. Za najważniejszy podział należy uznać podział mierników na wynikowe i wyprzedzające, które podlegać powinny badaniu w kontekście wzajemnego wpływu. Mierniki przyczynowe (wyprzedzające) wytwarzają lub przewidują przyszłe rezultaty przedsiębiorstwa, tworzą wartość w przyszłości i pozwalają na identyfikację decyzji, które 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 są 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, pozwalają na ocenę, czy założone cele strategiczne zostały osiągnięte.

Mierniki mają trzy podstawowe funkcje: kontrolną, komunikacyjną oraz usprawniającą<sup>51</sup>. Są niezbędne w procesie podejmowania decyzji na każdym poziomie zarządzania. Mierniki pozwalają organizacji na przekazanie strategii wszystkim zainteresowanym za pomocą kategorii, które mogą oni zrozumieć. Mierniki dokonań są wykorzystywane do powiązania misji oraz strategii przedsiębiorstwa z jego działalnością operacyjną<sup>52</sup>. Stosowane są do komunikacji członkom organizacji założeń strategicznych poprzez przetłumaczenie celów strategicznych na cele pojedynczych pracowników lub ich zespołów. S.A. Melnyk et al.<sup>53</sup> definiują miernik dokonań jako obliczalny i weryfikowalny instrument wykorzystywany do ilościowego określenia skuteczności i/lub efektywności podejmowanych działań<sup>54</sup>. Wskazuje się następujące kluczowe charakterystyki mierników dokonań<sup>55</sup>:

---

<sup>50</sup> Por. K.K. Choong, *Understanding the Features of Performance Measurement System: A Literature Review*, „Measuring Business Excellence” 2013, vol. 17, no. 4, s. 103.

<sup>51</sup> F. Franceschini et al., *Management by Measurement. Designing Key Performance Indicators and Performance Measurement Systems*, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg 2007, s. 10–11.

<sup>52</sup> Por. Melnyk et al., *Metrics and Performance Measurement in Operations Management: Dealing with the Metrics Maze*, „Journal of Operations Management” 2004, vol. 22, no. 3; X. Koufteros et al., *The Effect of Performance Measurement Systems on Firm Performance: A Cross-sectional and a Longitudinal Study*, „Journal of Operations Management” 2014, 32.

<sup>53</sup> S.A. Melnyk et al., *Is Performance Measurement and Management Fit for the Future?*, „Management Accounting Research” 2014, 25, s. 175.

<sup>54</sup> Por. C.S.L. Tan, K.X. Smyrniotis, *How do Australian Fast-Growth Small-to-Medium Enterprises Measure Performance?*, „Journal of Enterprising Culture” 2011, vol. 19, no. 1, s. 44.

<sup>55</sup> Wielu autorów za: M. Hudson et al., *Theory and Practise...*, op.cit., s. 1101.

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

Procesy podejmowania decyzji powinny być wsparte przez informacje pochodzące z jakościowego oraz subiektywnego pomiaru dokonań. W literaturze związanej z zarządzaniem strategicznym od kilku dekad trwa metodologiczna dyskusja związana z wynikami badań dotyczącymi doboru „właściwych” mierników dokonań<sup>56</sup>.

Mierniki są łączone w różnego rodzaju zestawy, rzadko występują w samodzielnej postaci. W zależności od potrzeb, w tym złożoności procesów oraz wymagań otoczenia, mierniki mogą tworzyć uporządkowane zestawy powiązanych mierników lub też stanowić grupę niezwiązanych ze sobą mierników. 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<sup>57</sup>. Identyfikacja oraz dobór właściwych mierników nie są prostym zadaniem, nie istnieją żadne uniwersalne reguły ich dotyczące, co prowadzi do licznych trudności i przeszkód<sup>58</sup>. Po zdefiniowaniu mierników dla każdej perspektywy należy ustalić zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi<sup>59</sup>.

Wymagania stawiane miernikom dokonań wynikają z posiadania następujących cech: powiązanie z celami strategicznymi, kontrolowalność, możliwość oddziaływania, dokładność, prostota, koncentracja, wiarygodność oraz stopień 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.

Warte podkreślenia jest, że przetwarzanie danych dokonywane jest przez systemy informatyczne, jednak interpretacja tych danych, a więc ich analiza w określonym kontekście oraz ustosunkowanie się do rezultatów, wymagają wykorzystania w procesie myślowym czynnika ludzkiego<sup>60</sup>. Problem stanowi także dobór właściwych mierników oceniających

---

<sup>56</sup> Wielu autorów za: N. Steigenberger, *Only a Matter of Chance? How Firm Performance Measurement Impacts Study Results*, „European Management Journal” 2014, 32, s. 46.

<sup>57</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2012, s. 308.

<sup>58</sup> Por. F. Franceschini et al., *Management by Measurement...*, op.cit., s. 12; M. Kotłowska, R. Kowalak, *Kluczowe mierniki...*, op.cit., s. 23.

<sup>59</sup> R. Chalmeta et al., *Methodology to Develop a Performance Measurement System in Small and Medium-Sized Enterprises*, „International Journal of Computer Integrated Manufacturing” 2012, vol. 28, no. 8, s. 725.

<sup>60</sup> Por. J. Nesterak, *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 2014, s. 222–223.

stopień realizacji celów oraz efektywność realizacji strategii. Błędem jest poświęcanie zbyt dużej uwagi miernikom, zwłaszcza jeżeli są one nieaktualne lub niedopasowane do strategii przedsiębiorstwa, która powinna podlegać okresowym aktualizacjom.

## 5. Podsumowanie

Przedsiębiorstwa stosują pomiar dokonań, aby stworzyć spójne i jednoznaczne rozumienie strategii biznesowej poprzez tłumaczenie tej strategii przy wykorzystaniu zestawu mierników dokonań w formie kluczowych czynników sukcesu oraz kluczowych mierników dokonań (KPIs)<sup>61</sup>. Pomiar dokonań jest najbardziej efektywny, gdy jest dopasowany do takich elementów, jak strategia biznesowa, kultura organizacyjna oraz otoczenie zewnętrzne<sup>62</sup>. Wskazuje się, że efektywny system pomiaru dokonań, poza zestawieniem listy kluczowych mierników dokonań (KPIs), powinien także zidentyfikować relacje między nimi, jak również poziom ich wpływu na przedsiębiorstwo<sup>63</sup>. Przedsiębiorstwa zrozumiały, że konkurowanie w otoczeniu podlegającym ciągłym zmianom wymaga monitorowania i rozumienia dokonań firmy<sup>64</sup>.

A.R. Buhovac i M.Z. Groff<sup>65</sup> 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 oraz 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 oraz strategicznych czynników sukcesu. Pomiar dokonań powiązany z strategią biznesową poprawia rentowność firm.
3. Kaskadowanie – ogólny system pomiaru dokonań powinien zostać podzielony na lokalne pomiary na niższych poziomach struktury organizacyjnej, aby kaskadować cele z poziomu strategicznego na operacyjny oraz taktyczny. Kaskadowanie to powinno być zintegrowane z całościową strategią biznesową i sprawiać, aby wszyscy interesariusze (w tym pracownicy) „poruszali się” we właściwym kierunku.

---

<sup>61</sup> A.A. de Waal, K. Kourtit, *Performance Measurement...*, op.cit., s. 447; por. A. Niemiec, *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 dokonaniemi*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 442, s. 306–309.

<sup>62</sup> Melnyk et al., *Is Performance...*, op.cit., s. 174.

<sup>63</sup> Por. P. Taticchi et al., *A Decomposition and Hierarchical Approach for Business Performance Measurement and Management*, „Measuring Business Excellence” 2009, vol. 13, no. 4; P. Taticchi et al., *Performance Measurement and Management Systems...*, op.cit., s. 48.

<sup>64</sup> P. Taticchi et al., *Performance Measurement and Management: A Literature...*, op.cit., s. 4.

<sup>65</sup> A.R. Buhovac, M.Z. Groff, *Contemporary Performance Measurement Systems in Central and Eastern Europe: A Synthesis of the Empirical Literature*, „Journal of East European Management Studies” 2012, 17 01, s. 70–73.

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

Podsumowując: obowiązek raportowania informacji niefinansowych może wymóc na przedsiębiorstwie identyfikację oraz analizę dokonań przedsiębiorstwa, które odpowiadają za przyszłe wyniki finansowe. Sprawozdawczość niefinansowa, która nie będzie efektem całego procesu związanego z analizą strategiczną przedsiębiorstwa oraz oceną oczekiwań wszystkich interesariuszy przynieść może więcej kosztów niż korzyści. Narzędziem służącym wsparciu efektywności zarządzania jest pomiar dokonań, którego zastosowanie wiąże się z identyfikacją kluczowych mierników dokonań (KPIs), stanowiących podstawę do sporządzanych raportów informacji niefinansowych. Należy jednocześnie podkreślić, iż badanie efektywności stosowania pomiaru dokonań oraz korzyści w zakresie sprawozdawczości niefinansowej wymagają empirycznego zbadania przeprowadzonego na bazie studiów przypadków lub w ramach szeroko zakrojonych badań statystycznych.

## Bibliografia

### Wydawnictwa zwarte

1. Arnaboldi M., Azzone G., Giorgino M. et al., *Performance Measurement and Management for Engineers*, Elsevier, London/San Diego 2015.
2. Czekał J., *Metody organizatorskie w doskonaleniu systemu zarządzania*, Wydawnictwo WNT, Warszawa 2013.
3. Davenport T.H., Harris J.G., *Inteligencja analityczna w biznesie: nowa nauka zwyciężania*, MT Biznes, Warszawa 2010.
4. Drucker P.F., *Zarządzanie XX wieku – wyzwania*, MT Biznes, Warszawa 2010.
5. Franceschini F., Galetto M., Maisano D., *Management by Measurement. Designing Key Performance Indicators and Performance Measurement Systems*, Springer – Verlag, Berlin, Heidelberg 2007.
6. Haffer R., *Samoocena i pomiar wyników działalności w systemach zarządzania przedsiębiorstw. W poszukiwaniu doskonałości biznesowej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2011.
7. Kotłowska M., Kowalak R., *Kluczowe mierniki dokonań w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2016.
8. Kowalak R., *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2009.
9. Kumor I., Maćkowiak E., *Od znaków kamiennych do sprawozdania z sytuacji finansowej*, w: *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, red. S. Sojak, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2014, s. 63–80.
10. Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.

11. Nesterak J., *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 2014.
12. Nesterak J., *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
13. Niemiec A., *Mierniki pomiaru dokonań*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2016.
14. Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, „Monografie i Opracowania nr 192, Prace Naukowe” 2009, nr 68, Wydawnictwo UE we Wrocławiu.
15. Nita B., *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014.
16. Nowak E., *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2012.
17. *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2010.
18. Rojek T., *Key Features and Imperatives of Performance Management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2011.
19. Skoczylas W., *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe US, Szczecin 2013.
20. Skoczylas W., *Zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstw*, w: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2016.
21. Taticchi P., *Preface*, w: *Business Performance Measurement and Management. New contexts, Themes and Challenges*, red. P. Taticchi, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg 2010.
22. Taticchi P., Asfali A., Sole F., *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 2010.
23. Tonchia S., Quagini L., *Performance Measurement. Linking Balanced Scorecard to Business Intelligence*, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg 2010.
24. Urbanek G., *Kompetencje a wartość przedsiębiorstwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
25. Ziębicki B., *Business Performance Management – A New Concept of Performance Management*, w: *Performance Management. Concepts and Methods*, red. J. Nesterak, B. Ziębicki, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2011.

### Artykuły naukowe

1. Ates A., Garengo P., Cocca P., Bititci U., *The Development of SME Managerial Practice for Effective Performance Management*, „Journal of Small Business and Enterprise Development” 2013, vol. 20, no. 1.
2. Bourne M., Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Andersen B., *Emerging Issues in Performance Measurement*, „Management Accounting Research” 2014, 25.
3. Buhovac A.R., Groff M.Z., *Contemporary Performance Measurement Systems in Central and Eastern Europe: A Synthesis of the Empirical Literature*, „Journal of East European Management Studies” 2012, 17 01.



4. Chalmeta R., Palomero S., Matilla M., *Methodology to Develop a Performance Measurement System in Small and Medium-Sized Enterprises*, „International Journal of Computer Integrated Manufacturing” 2012, vol. 28, no. 8.
5. Choong K.K., *Understanding the Features of Performance Measurement System: A Literature Review*, „Measuring Business Excellence” 2013, vol. 17, no. 4.
6. Cocca P., Alberti M., *A Framework to Assess Performance Measurement Systems in SMEs*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 2010, vol. 59, no. 2.
7. Franco-Santos M., Kennerly M., Micheli P., Martinez V., Mason S., Marr B., Gray D., Neely A., *Toward a Definition of a Business Performance System*, „International Journal of Operations and Production Management” 2007, vol. 27, no. 8.
8. Garengo P., Biazzo S., Bititci U., *Performance Measurement Systems in SMEs: A Review for a Research Agenda*, „International Journal of Management Reviews” 2005, vol. 7, no. 1.
9. Hudson M., Smart A., Bourne M., *Theory and Practise in SME Performance Measurement Systems*, „International Journal of Operations and Production Management” 2001, vol. 21, no. 8.
10. Koufteros X., Verghese A., Lucianetti L., *The Effect of Performance Measurement Systems on Firm Performance: A Cross-Sectional and a Longitudinal Study*, „Journal of Operations Management” 2014, 32.
11. Lebas M., *Performance Measurement and Performance Management*, „International Journal of Production Economics” 1995, 41.
12. Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J., Andersen B., *Is Performance Measurement and Management Fit for the Future?*, „Management Accounting Research” 2014, 25.
13. Melnyk S.A., Stewart D.M., Swink M., *Metrics and Performance Measurement in Operations Management: Dealing with the Metrics Maze*, „Journal of Operations Management” 2004, vol. 22, no. 3.
14. Niemiec A., *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 dokonaniem*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 442.
15. Nudurupati S.S., Bititci U.S., Kumar V., Chan F.T.S., *State of the Art Literature Review on Performance Measurement*, „Computer and Industrial Engineering” 2011, 60.
16. Ong J.W., Ismail H.B., *Entrepreneurial Traits and Firm Serendipity-Seeking on SMEs' Performance: The Effect of Firm Size*, „Journal of Enterprising Culture” 2012, vol. 20, no. 3.
17. Perera S., Baker P., *Performance Measurement Practices in Small and Medium Manufacturing Enterprises in Australia*, „Small Enterprise Research” 2007, vol. 15, no. 2.
18. Sharma M.K., Bhagwat R., Dangayach G.S., *Practise of Performance Measurement: Experience from Indian SMEs*, „International Journal of Globalisation and Small Business” 2005, vol. 1, no. 2.
19. Sousa S., Aspinwall E., *Development of Performance Measurement Framework for SMEs*, „Total Quality Management” 2010, vol. 21, no. 5.
20. Srimai S., Radford J., Wright C., *Evolutionary Paths of Performance Measurement: An Overview of its Recent Development*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 2011, vol. 60, no. 7.

21. Steigenberger N., *Only a Matter of Chance? How Firm Performance Measurement Impacts Study Results*, „European Management Journal” 2014, 32, s. 46–65.
22. Tan C.S.L., Smyrniotou K.X., *How do Australian Fast-Growth Small-to-Medium Enterprises Measure Performance?*, „Journal of Enterprising Culture” 2011, vol. 19, no. 1.
23. Taticchi P., Balachandran K., Tonelli F., *Performance Measurement and Management Systems: State of the Art, Guidelines for Design and Challenges*, „Measuring Business Excellence” 2012, vol. 16, no. 2.
24. Taticchi P., Tonelli F., Cagnazzo L., *A Decomposition and Hierarchical Approach for Business Performance Measurement and Management*, „Measuring Business Excellence” 2009, vol. 13, no. 4.
25. Taticchi P., Tonelli F., Cagnazzo L., *Performance Measurement and Management: A Literature Review and A Research Agenda*, „Measuring Business Excellence” 2010, vol. 14, no. 1.
26. Ukko J., Tenhunen J., Rantanen H., *Performance Measurement Impacts on Management and Leadership: Perspectives of Management and Employees*, „International Journal of Production Economics” 2007, 110.
27. Waal A.A. de, Kourtit K., *Performance Measurement and Management in Practice. Advantages, Disadvantages and Reasons for Use*, „International Journal of Productivity and Performance Management” 2013, vol. 62, no. 5.
28. Yadav N., Sushil, Sagar M., *Performance Measurement and Management Frameworks. Research Trends of the Last Two Decades*, „Business Process Management Journal” 2012, vol. 19, no. 6.
29. *Zarządzanie wynikami i efektywnością przedsiębiorstw. Jak w pełni wykorzystać potencjał firmy?*, PricewaterhouseCoopers, 2009, [https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport\\_CPM.pdf](https://www.pwc.pl/pl/publikacje/Raport_CPM.pdf)

---

## Performance Measurement in Non-Financial Reporting

---

### Summary

Performance indicators belong to the basic elements of non-financial reporting. Their proper selection may translate into numerous benefits for the company, also to improve management effectiveness. The article is aimed at the presentation of benefits from the use of the concept of performance measurement, including the processes of non-financial reporting, accounting for the evolution of performance measurement. The possibility of use of performance indicators in the process of reporting was a research problem. As a result of deliberations, it was stated that the concept of performance measurement is included in the problems of non-financial reporting, and its appropriate implementation may translate favourably into the process of non-financial reporting. The volume of impact of performance measurement on reporting effectiveness and on possible financial benefits should be confirmed by empirical research in practice.

**Keywords:** performance measurement, key performance indicators (KPIs), non-financial reporting

---