

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice	19
Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego	30
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców	42
Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach	57
Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw	70
Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie	81
Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	101
Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa	114
Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna	122
Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających	132
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek	145
Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu	154
Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów	162
Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła	172

Summaries

Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council	18
---	----

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences	29
Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework	41
Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors	56
Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity	80
Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting	90
Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures	100
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants....	113
Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems	121
Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis	131
Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities	152
Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin	161
Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses	170
Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system	190

Marcin Kowalewski

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

WYKORZYSTANIE BENCHMARKINGU W POMIARZE I ZARZĄDZANIU DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Każdy system pomiaru i zarządzania dokonaniem powinien być reorganizowany i uaktualniany, aby mógł nadążać i dostosowywać się do zmian zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu. Ponadto system musi ewoluować za zmieniającą się strategią oraz na bieżąco aktualizowanymi celami zarządzania operacyjnego. Benchmarking jest metodą poszukiwania najlepszych rozwiązań wewnątrz przedsiębiorstwa oraz w jego otoczeniu i skutecznego uczenia się na tych wzorach. Może być też z powodzeniem wykorzystany do reorganizacji systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem. W niniejszym artykule skoncentrowano się na uwypukleniu roli i znaczenia benchmarkingu w procesach projektowania, wdrażania, ale przede wszystkim udoskonalania systemów pomiaru i zarządzania dokonaniem przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: pomiar i zarządzanie dokonaniem, benchmarking.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.10

1. Wstęp

Istotna, wiarygodna i aktualna informacja jest obecnie jednym z kluczowych czynników sukcesu zarządzania każdym przedsiębiorstwem. Współczesne systemy informacyjne z łatwością pozyskują, gromadzą, przetwarzają, analizują oraz komunikują miliony danych. Jednak proces podejmowania decyzji we współczesnym przedsiębiorstwie wcale nie jest przez to łatwiejszy. Piętą achillesową zarządzania na początku XXI wieku jest nadmiar informacji w procesach zarządczych oraz złożoność zjawisk gospodarczych i społecznych, z którymi w codziennej pracy stykają się menedżerowie. Prowadzi to często do chaosu informacyjnego oraz nieumiejętności przekształcenia informacji w wartościową i użyteczną wiedzę wspomagającą skutecznie proces decyzyjny.

Ta sytuacja stała się jedną z podstawowych przyczyn rozwoju systemów pomiaru i zarządzania dokonaniem przedsiębiorstw (*performance measurement and*

management systems). W ciągu ostatnich dwudziestu pięciu lat powstało ponad trzydzieści zróżnicowanych koncepcji pomiaru i zarządzania dokonaniem, w przypadku których jednym z najważniejszych celów ich wykorzystania w przedsiębiorstwie jest skuteczne wspomaganie informacyjne umożliwiające podejmowanie efektywnych decyzji.

Benchmarking jest metodą poszukiwania najlepszych rozwiązań wewnątrz przedsiębiorstwa oraz w jego otoczeniu i skutecznego uczenia się na tych wzorach. Może być też z powodzeniem wykorzystany do reorganizacji systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem. W niniejszym artykule skoncentrowano się na uwypukleniu roli i znaczenia benchmarkingu w procesach projektowania, wdrażania oraz udoskonalania systemów pomiaru i zarządzania dokonaniem przedsiębiorstw. W pierwszych podrozdziałach zdefiniowano pomiar i zarządzanie dokonaniem oraz przedstawiono procedurę implementacji takiego systemu do przedsiębiorstwa, a następnie określono rodzaje benchmarkingu, jego kluczowe etapy oraz możliwości wykorzystania tej koncepcji przede wszystkim w ciągłym udoskonalaniu systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem.

2. Pomiar i zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa

Przedmiotem rozważań w niniejszym artykule jest wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa. Warto na samym początku odnieść się do pojęcia pomiaru i zarządzania dokonaniem oraz dokonać ich rozróżnienia. Jednak należy podkreślić, że nie jest to rozróżnienie ani proste, ani jednoznaczne, ponieważ analizując niezwykle bogatą literaturę przedmiotu z tego obszaru, można zauważyć wieloznaczność interpretacyjną tych dwóch kluczowych pojęć, a także częste traktowanie ich jako synonimów.

System pomiaru dokonań obejmuje procesy związane z ustalaniem celów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie i określeniem jego roli w zarządzaniu (jakie mierniki i ich wartości docelowe, jaka macierz/karta, jakie poziomy i częstotliwość pomiaru, jakie konsekwencje). Ponadto system pomiaru dokonań koncentruje się na gromadzeniu, analizowaniu oraz interpretacji danych, które dotyczą realizowanego pomiaru. Jednak należy podkreślić, że podstawową rolą systemu pomiaru dokonań jest transformacja danych w użyteczne informacje, które umożliwiają ocenę różnorodnych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa [Melnyk i in. 2014, s. 174, za: Kowalewski 2015a].

W takim zestawieniu zarządzanie dokonaniem obejmuje [Broadbent, Laughlin 2009, s. 284, za: Kowalewski 2015a]:

- planowanie działań (procesów) i ustalanie oczekiwań,
- komunikowanie wskazówek pracownikom, na czym mają się koncentrować i za co będą premiowani,
- ciągle monitorowanie dokonań przedsiębiorstwa, ustalanie przyczyn odchyłeń występujących w różnych obszarach pomiaru oraz wprowadzanie działań korygujących,

- ustalanie i rozwijanie obszarów i poziomów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa,
- wpływanie na zachowanie pracowników w przedsiębiorstwie poprzez okresową ocenę dokonań w określonych obszarach i poziomach przedsiębiorstwa,
- nagradzanie dobrych dokonań oraz wyciąganie konsekwencji przy negatywnych dokonaniach,
- wdrażanie i udoskonalanie strategii, ciągłe udoskonalanie jego procesów i obszarów działalności na podstawie informacji pochodzących z systemu pomiaru dokonań,
- umożliwienie wewnętrznego uczenia się w przedsiębiorstwie,
- spójne powiązanie strategii z zarządzaniem operacyjnym.

Implementacja takiego systemu do przedsiębiorstwa składa się zazwyczaj z trzech podstawowych etapów (faz): projektu, wdrożenia oraz udoskonalania systemu. Proces implementacji został szczegółowo przedstawiony w tab. 1.

Tabela 1. Fazy implementacji systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem

Faza	Działania
Koncepcja projektu	Zapewnienie wsparcia i zaangażowania wyższego kierownictwa Tworzenie zespołów wdrożeniowych Zrozumienie strategii Zdefiniowanie kluczowych czynników sukcesu Opracowanie zintegrowanego modelu dokonań przedsiębiorstwa (mapy strategii) Wybór mierników Ustalanie celów
Wdrażanie	Opracowanie procedur zbierania danych Opracowanie raportów o wynikach Opracowanie planów komunikacji Zdefiniowanie potrzeb edukacyjnych i treningowych Analiza korzyści i kosztów Przejsięcie na nowy system
Ciągłe doskonalenia	Ciągłe wsparcie i doskonalenie systemu

Źródło: [Michalak 2008, s. 172].

W każdym z trzech kluczowych etapów implementacji systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem do przedsiębiorstwa konieczna jest weryfikacja własnych subiektywnych rozwiązań i porównywanie ich z najlepszymi osiągnięciami innych podmiotów z rynku w tym obszarze. Taka konfrontacja pozwala udoskonalić własne rozwiązania, a także uprościć i przyspieszyć procedury związane z implementacją takiego systemu do przedsiębiorstwa. Benchmarking z powodzeniem wykorzystuje się przy implementacji takiego systemu, ponieważ koncepcja ta odnosi się do ustalania najlepszych osiągnięć praktyki w danej dziedzinie i porównywania ich z własnymi dokonaniem. Benchmarking określa, co należy zmienić w przedsiębiorstwie, aby zbliżyć się do liderów na rynku. Warto podkreślić, że benchmarking może być

wykorzystany w każdym z trzech głównych etapów implementacji systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa, jednak w najszerszym zakresie jest stosowany w fazie trzeciej, czyli ciągłego udoskonalania systemu.

3. Typologia benchmarkingu

Jak już wspomniano, benchmarking jest procesem nieustannego poszukiwania najlepszych praktyk, które po zaadaptowaniu do przedsiębiorstwa mogą skutkować wyższą efektywnością funkcjonowania danego podmiotu na rynku. W benchmarkingu podkreśla się ciągłość i kompleksowość działań mających na celu identyfikowanie najlepszych praktyk, które po wdrożeniu pomogą uzyskać doskonałe wyniki w przedsiębiorstwie [Bogan, English 2006, s. 19]. Można wskazać przynajmniej kilka sposobów klasyfikacji benchmarkingu. Na ogół wyróżnia się dwa podstawowe kryteria jego podziału: przedmiotowe i podmiotowe (co zaprezentowano w tab. 2). Biorąc pod uwagę kryterium podmiotowe, definiuje się cztery podstawowo jego rodzaje [Bendell, Louise 2000, s. 85, 86, za: Kowalewski 2015b]:

- wewnętrzny, który polega na dokonywaniu porównań w obrębie tego samego przedsiębiorstwa,
- zewnętrzny z konkurencją – to porównywanie się z przedsiębiorstwami działającymi i konkurującymi ze sobą bezpośrednio w tym samym sektorze,
- funkcyjny, który można określić jako porównywanie się z przedsiębiorstwami nienależącymi do konkurencji, ale działającymi w podobny sposób lub w tym samym sektorze,
- rodzajowy, który służy do porównywania procesów zachodzących w różnych dziedzinach, w zupełnie odmiennych branżach.

Tabela 2. Rodzaje benchmarkingu

Rodzaje benchmarkingu	
Kryterium podmiotowe:	Kryterium przedmiotowe:
<ul style="list-style-type: none"> • Benchmarking wewnętrzny • Benchmarking zewnętrzny z konkurencją • Benchmarking funkcyjny • Benchmarking rodzajowy 	<ul style="list-style-type: none"> • Benchmarking produktów • Benchmarking procesów • Benchmarking wyników (dokonań) • Benchmarking organizacyjny • Benchmarking strategiczny

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nita 2008, s. 358].

Natomiast rozpatrując kryterium przedmiotowe, wyróżnia się benchmarking strategiczny, wyników oraz procesów. W niektórych pozycjach literaturowych uzupełnia się ten podział o benchmarking organizacyjny i produktów.

Benchmarking strategiczny oznacza zastosowanie procedur porównywania istotnych składników strategii przedsiębiorstwa, czyli misji, wizji, wartości, określonych

celów strategicznych, a także kluczowych czynników sukcesu. Warto podkreślić, że poziom strategiczny jako nadrzędny i determinując drogę rozwoju przedsiębiorstwa, zawsze jest przedmiotem analiz benchmarkingowych.

Benchmarking wyników stosuje się do porównywania w zakresie wyników, rezultatów czy też dokonań. Należy zauważyć, że dokonania stanowią najszerszą kategorię pojęciową wśród wymienionych i można je zdefiniować jako wynik wszystkich procesów realizowanych w przedsiębiorstwie, umożliwiające menedżerom podejmowanie właściwych działań i decyzji, dzięki którym ich przedsiębiorstwo będzie funkcjonowało w sposób efektywny oraz wydajny teraz i w przyszłości [Lebas, Euske 2007, s. 127]. Ten rodzaj benchmarkingu w przypadku pomiaru i zarządzania dokonaniem ma fundamentalne znaczenie.

Benchmarking procesów jest ukierunkowany na porównania różnorodnych procesów i działań wykorzystywanych w przedsiębiorstwie. Analizie podlegają procesy związane z zaopatrzeniem, produkcją, świadczeniem usług, sprzedażą, logistyką, marketingiem i każdym innym istotnym obszarem działalności przedsiębiorstwa.

Zaprezentowana typologia benchmarkingu jest istotna szczególnie przy wyborze jego przedmiotu i determinuje w dużym stopniu osiągnięte rezultaty. Jednak w przypadku każdego z wymienionych rodzajów benchmarkingu procedura postępowania jest zbliżona i składa się z kilku kluczowych etapów. Jest ona przedmiotem rozważań następnego podrozdziału.

4. Etapy i wykorzystanie benchmarkingu w procesie udoskonalania systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem

System pomiaru i zarządzania dokonaniem musi być bezwzględnie w sposób ciągły udoskonalany, aby mógł nadążać i dostosowywać się do zmian zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu. Udoskonalanie systemu odnosi się do poziomu zarówno strategicznego, jak i operacyjnego, jednak należy podkreślić, że poziom strategiczny jest nadrzędny. Konieczność zmian w systemie wynika też z faktu, że faza projektowania i wdrażania systemu do konkretnego przedsiębiorstwa jest przedsięwzięciem obciążonym możliwością popełnienia szeregu błędów, które w toku jego funkcjonowania mogą zostać dostrzeżone i skorygowane. Ponadto system musi ewoluować za zmieniającą się strategią oraz na bieżąco aktualizowanymi celami zarządzania operacyjnego [Kowalewski 2015b].

Proces ciągłych zmian i udoskonalania systemu zarządzania dokonaniem ukierunkowany jest na następujące działania [Michalak 2008, s. 224]:

- okresową weryfikację strategii przedsiębiorstwa i jej integrację z zarządzaniem operacyjnym; ustalenie, czy zdefiniowane kluczowe czynniki sukcesu wciąż są aktualne,
- ciągłą ocenę i aktualizację kluczowych czynników sukcesu oraz mierników dokonań w kontekście ich efektywnego wykorzystania w systemie zarządzania dokonaniem,

- wprowadzanie działań ukierunkowanych na zwiększenie efektywności funkcjonowania systemu zarządzania dokonaniem, takich jak: odpowiednie szkolenia dla pracowników podnoszące ich umiejętności wykorzystania systemu w zarządzaniu przedsiębiorstwem oraz dostarczanie odpowiednich zasobów niezbędnych do osiągnięcia celów przypisanych do poszczególnych mierników dokonania,
- regularną aktualizację celów wyrażonych za pomocą mierników dokonania, aby uwzględniały ciągle dążenie do usprawniania,
- dopasowywanie systemu motywacyjnego do ciągłych zmian w systemie zarządzania dokonaniem.

Ciągle zmiany i poprawianie systemu zarządzania dokonaniem wynikają też z jego istotnej funkcji kontrolnej i weryfikacyjnej. System ma za zadanie generować wartościowe informacje zwrotne, które umożliwią poprawę, aktualizację oraz udoskonalanie strategii i celów na poziomie operacyjnym. Zmiany w strategii i w zarządzaniu operacyjnym wymuszają z kolei konieczność ewolucji systemu zarządzania dokonaniem.

W przypadku udoskonalania systemu zarządzania dokonaniem można zastosować każdy z czterech wymienionych rodzajów benchmarkingu według kryterium podmiotowego. Jednak najczęściej wykorzystuje się benchmarking wewnętrzny oraz z konkurencją.

Benchmarking wewnętrzny polega na dokonywaniu porównań z innymi częściami tego samego przedsiębiorstwa. Porównania mogą dotyczyć różnych oddziałów, wydziałów, zespołów pracowniczych w ramach danego wydziału, a także filii przedsiębiorstwa. Ten rodzaj benchmarkingu jest stosunkowo prosty do zastosowania ze względu na dostępność informacji potrzebnych do porównań.

Drugim rodzajem benchmarkingu, który stosuje się w procesie udoskonalania pomiaru i zarządzania dokonaniem, jest benchmarking zewnętrzny z konkurencją. Jego rola sprowadzałaby się do porównywania z najlepszymi podmiotami z branży. Ten typ benchmarkingu jest znacznie bardziej skomplikowany ze względu na trudny dostęp do rzetelnych informacji pochodzących od innych podmiotów. Jednak zastosowanie go przynosi dużo bardziej spektakularne rezultaty. Warty podkreślenia jest fakt, że przedsiębiorstwa, poszukując na rynkach najlepszych rozwiązań, zazwyczaj szczegółowo analizują sytuację w branży. Natomiast część przedsiębiorstw poszukiwanie te rozszerza o zupełnie inne rynki, różniące się znacznie od tych, na których działają.

W przypadku udoskonalania systemu pomiaru i zarządzania dokonaniem kluczowy jest również wybór przedmiotu benchmarkingu. Zakres przedmiotowy może być bardzo złożony, jednak przy pomiarze i zarządzaniu dokonaniem powinny być przynajmniej porównywane:

- składniki strategii, czyli misja, wizja, wartości i cele strategiczne,
- kluczowe czynniki sukcesu,
- wybrane mierniki dokonania, ich wartości docelowe, oraz cele i inicjatywy z nimi powiązane,
- powiązanie systemu zarządzania dokonaniem z systemem motywacyjnym,
- sposób integracji strategii z zarządzaniem operacyjnym.

Aby we właściwy sposób przeprowadzić analizę benchmarkingową wybranych przedmiotów w obszarze pomiaru i zarządzania dokonania, wymagane jest odpowiednie zaplanowanie jego etapów. Można wyróżnić trzy główne fazy benchmarkingu [Kowalak 2006, s. 281]:

1. Przygotowanie, czyli szczegółowy wybór przedmiotu benchmarkingu, a także przeprowadzenie analizy wewnętrznej w przedsiębiorstwie, której celem jest określenie aktualnego poziomu oraz ocena wyników osiąganych przez daną jednostkę w obszarze porównań. Ponadto należy dokonać wyboru porównywalnych przedsiębiorstw – oczywiście powinny to być podmioty najlepsze w danym sektorze, aby po porównaniu można były zidentyfikować obszary wymagające naprawy.

2. Analiza, czyli zbieranie i weryfikacja otrzymanych informacji. Określa się odchylenia w stosunku do wzorców, ustala przyczyny tych odchyleń.

3. Przemiana, czyli wdrożenie programu naprawczego, który łączy się z wprowadzeniem szeregu zmian w przedsiębiorstwie, aby spróbować zbliżyć się do najlepszych podmiotów na rynku. Polega ona na ustalaniu strategii i celów, opracowaniu planów działań, wprowadzeniu udoskonaleń w zakresie systemu pomiaru dokonań i zarządzania nimi, kontroli wdrożenia udoskonaleń, a także powtórzenia procesu benchmarkingu.

Celem wykorzystania benchmarkingu jest efektywne udoskonalanie omawianego systemu oraz umożliwienie jego pożądanej ewolucji za zmieniającą się strategią przedsiębiorstwa. Należy zaznaczyć, że zaprezentowane etapy benchmarkingu wyznaczają ciągły proces udoskonalania systemu pomiaru i zarządzania dokonania. Może się zmieniać jego rodzaj, przedmiot porównań, ale procedura postępowania wciąż będzie wykorzystywana w skutecznej reorganizacji pomiaru i zarządzania dokonania przedsiębiorstwa.

5. Zakończenie

Rolą benchmarkingu w udoskonalaniu systemu pomiaru dokonań i zarządzania nimi jest konfrontacja własnych, oryginalnych, ale i subiektywnych rozwiązań z rynkiem. Podpatrywanie konkurentów, liderów rynkowych może być jedną z bardziej efektywnych metod poszukiwania najlepszych praktyk i uczenia się organizacyjnego. W przypadku pomiaru i zarządzania dokonania jest to ciągle poszukiwanie i uaktualnianie strategii, jej integracji z zarządzaniem operacyjnym, weryfikacja krytycznych czynników sukcesu oraz dobranych mierników dokonań.

Warto na koniec zauważyć, że światowy sukces najbardziej popularnego systemu pomiaru i zarządzania dokonania, czyli zbilansowanej karty wyników (*balanced scorecard*), też pośrednio został zrealizowany z wykorzystaniem benchmarkingu. Przedsiębiorstwa, obserwując liderów na rynku, dostrzegły nową koncepcję pomiaru dokonań opisaną w czterech kluczowych perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz wiedzy i rozwoju. Oczywiście nastąpiło masowe kopiowanie i udoskonalanie tego rozwiązania. Dzisiaj zbilansowana karta wyników jest złożonym systemem pomiaru i zarządzania dokonania wykorzystywanym powszechnie

w biznesie, ale i w różnorodnych organizacjach sektora publicznego. Ewolucja i udoskonalanie tego systemu, jak i wielu innych, wciąż trwa, a benchmarking jest istotnym elementem tych zmian.

Literatura

- Bendell T., Louise B., *Benchmarking*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2000.
- Bogan Ch.E., English M.J., *Benchmarking jako klucz do najlepszych praktyk*, Wydawnictwo Helion, Gliwice 2006.
- Broadbent J., Laughlin R., *Performance management systems: A conceptual model*, Journal of Management Accounting Research, 20 (2009).
- Hope J., Player S., *Beyond performance management*, Harvard Business Review Press, Boston 2012.
- Kowalak R., *Benchmarking w zarządzaniu kosztami*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Kowalewski M., *Pomiar dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] *Zarządzanie dokonaniem w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, PWE Warszawa, 2015a, w druku.
- Kowalewski M., *Procedura definiowania i implementacji kluczowych mierników dokonań do przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 359, Wrocław 2014.
- Kowalewski M., *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Wyd. CeDeWu, Warszawa 2012.
- Kowalewski M., *Zarządzanie dokonaniem w ujęciu operacyjnym*, [w:] *Zarządzanie dokonaniem w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, PWE Warszawa, 2015b, w druku.
- Lebas M., Euske K., *A Conceptual and Operational Delineation of Performance*, [w:] *Business Performance Measurement. Unifying Theory and Practice*, E. Neely (red.), Cambridge University Press, Cambridge 2007, second edition.
- Likierman A., *The five traps of performance measurement*, Harvard Business Review, Vol. 87, Issue 10, October 2010.
- Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J., Andersen B., *Is performance measurement and management fit for the future?*, Journal of Management Accounting Research, 25.
- Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganie zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Nelly A., Adams Ch., Kennerley M., *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Financial Times/Prentice Hall, 2002.
- Parmenter D., *Key Performance Indicators*, Wiley & Sons, New Jersey 2010.

USING BENCHMARKING IN PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT SYSTEMS

Summary: Benchmarking is a process of searching, comparing and implementing the best practice achievements to an enterprise. This concept is also used in performance and measurement systems. The article emphasizes the role of benchmarking in the processes of continuous improvements of performance measurement and management systems.

Keywords: performance measurement and management, benchmarking.