

Rachunkowość zarządcza jako proces wspierający przedsiębiorczość na wczesnych etapach funkcjonowania mikro i małych przedsiębiorstw

*IWA KUCHCIAK *, MAŁGORZATA JABŁOŃSKA ***

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie roli rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach na wczesnym etapie rozwoju oraz zidentyfikowanie jak systemy rachunkowości zarządczej są zaprojektowane i wykorzystywane w tych jednostkach. Wnioski zostały opracowane na podstawie przeprowadzonego jakościowego studium przypadku piętnastu firm na wczesnym etapie rozwoju. Badanie pokazało, że podmioty gospodarcze sklasyfikowane jako przedsiębiorcze wskazywały na szersze spektrum wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej niż firmy potencjalnie przedsiębiorcze. Największą popularnością cieszyły się w badanych przedsiębiorstwach narzędzia sklasyfikowane jako służące ocenie działalności oraz podejmowaniu decyzji i jednocześnie były one też wysoko ocenione przez wszystkich właścicieli. Zgodnie z wynikami badania narzędzia te okazały się być bardziej popularne niż te z obszaru budżetowania (z wyjątkiem budżetowania tradycyjnego). Przedsiębiorcy zdecydowanie częściej wykorzystywali tradycyjne metody budżetowania i bardzo sporadycznie wskazywali na przydatność bardziej zaawansowanych form budżetowania jak np. budżetowanie elastyczne. Zdecydowanie najmniejszą popularnością cieszyły się narzędzia należące do kategorii analiz strategicznych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, przedsiębiorczość, MŚP.

Abstract

Management accounting as a process supporting entrepreneurship in early-stage micro and small companies

The aim of this paper is to present the role of management accounting in companies at an early stage of development and to identify how management accounting systems are designed and used in organizations. The conclusions are based on qualitative case studies of fifteen companies at an early stage of development. The study showed that business entities classified as enterprising used a wider spectrum of management accounting tools than potential enterprisers. The most popular tools in the surveyed enterprises were evaluation and decision-making tools, and they were also highly rated by all owners. According to the research findings, these tools have proven to be more popular than those in the budgeting area. Entrepreneurs are more likely to use traditional budgeting methods, and only occasionally pointed to the usefulness of more advanced forms of budgeting, such as flexible budgeting. Tools belonging to the category of strategic analyses were by far the most popular.

Keywords: management accounting; entrepreneurship, SMEs.

* Dr Iwa Kuchciak, adiunkt, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, Katedra Bankowości; iwa.kuchciak@uni.lodz.pl

** Dr Małgorzata Jabłońska, adiunkt, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP; malgorzata.jablonska@uni.lodz.pl

Wstęp

Zainteresowanie problematyką przedsiębiorczości w ostatnich latach wzrosło. Ewolucji uległo również podejście do zjawiska przedsiębiorczości, które obecnie w dużej mierze odnosi się do przedsiębiorczości na poziomie przedsiębiorstw (w ramach organizacji), aniżeli do przedsiębiorczości odnoszonej do osób fizycznych. Współczesna ekonomia opiera się na paradygmacie gospodarki przedsiębiorczej stojącej na straży różnorodności produkcyjnej, postępowi technologicznemu i innowacjom. Podstawą rozwoju gospodarczego w tej koncepcji są małe i średnie przedsiębiorstwa, będące źródłem konkurencyjności i zmian w otoczeniu społeczno-ekonomicznym. Przedsiębiorczość determinuje bowiem powstawanie nowych rodzajów działalności, tworzenie nowych miejsc pracy, wzrost dochodów ludności, rozszerzanie rynków zbytu, wykorzystanie zasobów lokalnych, wzrost atrakcyjności inwestycyjnej oraz tworzenie trwałej przewagi konkurencyjnej.

Badanie zjawiska przedsiębiorczości odbywa się na wielu polach i w różnych kontekstach. Rzadko jednak przedsiębiorczość łączona jest z rachunkowością. Połączenie tych dwóch obszarów uznaje się za istotne w odniesieniu do orientacji przedsiębiorczej oraz projektowania i wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej. Dlatego też na podkreślenie zasługuje fakt, że przedsiębiorczość wpływa na organizacyjną efektywność finansową i pozafinansową.

W tym kontekście celem niniejszej pracy jest zwrócenie uwagi na rolę przedsiębiorczości organizacyjnej oraz jej wpływ na systemy rachunkowości zarządczej, które są zaprojektowane i wykorzystywane w przedsiębiorstwach z sektora mikro i małych.

Wstępna analiza problemu pozwoliła na postawienie hipotezy, która zakłada, że na wybór narzędzi rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w przedsiębiorstwach na wczesnych etapach rozwoju do oceny przebiegu działalności gospodarczej, wpływ ma poziom rozwoju przedsiębiorczości organizacyjnej.

W celu weryfikacji hipotezy wykorzystano analizę krytyczną źródeł literaturowych oraz wyniki studium przypadków wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej przez wybranych przedsiębiorców.

1. Powiązania między rachunkowością zarządczą a przedsiębiorczością organizacyjną

Mnogość definicji i znaczeń przedsiębiorczości stanowi problem poznawczy i praktyczny. Tym samym ze względu na wieloaspektowość tego zjawiska można je analizować i interpretować na wiele sposobów. W zależności od miejsca, w którym przedsiębiorczość ma szansę być realizowana wyróżnia się jej cztery podstawowe rodzaje:

- przedsiębiorczość przedorganizacyjna, definiowana, jako działania takie jak: praca na podstawie elastycznych umów, poszukiwanie zleceń, uzyskiwanie dochodów z prac dorywczych, nawiązanie kontaktów, poszerzenie wiedzy biznesowej, korzystanie z inkubatorów przedsiębiorczości. W tym kontekście rozpatrywana jest tzw.

przedsiębiorczość korporacyjna, która wynika z wprowadzenia nowego produktu przez innowatora;

- przedsiębiorczość, jako samozatrudnienie, czyli zastąpienie pracy etatowej własną działalnością gospodarczą. W tym ujęciu „przedsiębiorca” sam poszukuje rynku zbytu i działa na własny rachunek i ryzyko;
- przedsiębiorczość założycielska, czyli wyrażająca się utworzeniem przedsiębiorstwa, które zatrudnia, co najmniej jedną osobę oprócz założyciela;
- przedsiębiorczość organizacyjna, czyli przedsiębiorczość, która wyraża się rozwojem przedsiębiorstwa przez wprowadzanie innowacji, otwieranie nowych rynków zbytu (Raport o stanie sektora MSP w Polsce w latach 2012–2013, 2014, s. 24–25), może być także identyfikowana z przechodzeniem do kolejnych etapów rozwoju przedsiębiorstwa.

W kontekście tematyki niniejszego artykułu szczególnego znaczenia nabiera przedsiębiorczość organizacyjna, która stanowi istotny czynnik kształtujący systemy rachunkowości zarządczej i controllingu w przedsiębiorstwach, wykorzystywane do osiągnięcia różnego rodzaju przewag. Przedsiębiorczość organizacyjna stanowi impuls dla tworzenia wzrostu wewnętrznego przedsiębiorstwa i wzmocnienia jego pozycji na rynku, może przyczynić się do wydłużenia horyzontu przetrwania organizacji, bardziej dynamicznego rozwoju, przysporzenia nowej wartości ekonomicznej, strategicznej czy organizacyjnej (Gabryś, 2016, s. 378–385). Niezależnie od wielkości firmy wskazuje się, że przedsiębiorczość w organizacji jest związana z problemami zarządzania (Affes, Rhouma, 2014, s. 8).

Badania przeprowadzone przez B.S. Andersona i in. (2015, s. 50) pozwoliły na zidentyfikowanie zachowań przedsiębiorczych w organizacji jako dążenie do opracowania nowych produktów, procesów oraz modeli biznesowych. Z tego powodu też połączenie działań przedsiębiorczych i strategicznych w organizacji sprowadza się do poszukiwania nowych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej zorientowanej na stworzenie nowych modeli biznesowych, a tym samym zwiększenie przewagi konkurencyjnej. W tym sensie przedsiębiorczość stanowi pewnego rodzaju strategię działalności organizacji, zwłaszcza z punktu widzenia jej szybkiego rozwoju (Bjerke, 2007, s. 15), co nabiera szczególnego znaczenia dla firm, które stosunkowo krótko funkcjonują na rynku. Powyższe skłania do wniosku, że organizacje, które chcą stać się bardziej konkurencyjne, są ambitne i zorientowane na osiągnięcie szybkiego sukcesu łączą elementy zarządzania strategicznego z przedsiębiorczością (Schendel, Hitt, 2007, s. 1–6; Hitt i in., 2011, s. 57–75).

W kontekście rozważań o znaczeniu przedsiębiorczości organizacyjnej w budowaniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa prowadzone były badania przez licznych autorów (Covin, Miles, 1999, s. 47–63; Dess i in., 1999, s. 85–102; Hall i in., 2001, s. 193–208; Lövfstål, 2008, s. 48). Analizy te prowadzone jednak były w odniesieniu do średnich oraz dużych przedsiębiorstw. Z punktu widzenia mikro i małych firm orientacja przedsiębiorcza jest elementem wspierającym wewnętrzny rozwój i działa wspomagająco na proces umacniania pozycji przedsiębiorstwa na rynku (Carrier, 1996, s. 5–20; Rae, 2001, s. 325–336).

W ciągu ostatnich dziesięcioleci pojęcie przedsiębiorczości zyskało na popularności w literaturze przedmiotu. Dokonała się przy tym pewnego rodzaju ewolucja podejścia do przedsiębiorczości, od kojarzenia jej wyłącznie z ambicjami indywidualnych jednostek, wykorzystujących innowacje w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, poprzez zdolność tworzenia przez firmy nowych kombinacji w celu pełnego wykorzystania możliwości handlowych dla wzmocnienia pozycji konkurencyjnej. D. Miller, twierdzi, że przedsiębiorcza firma to taka, która angażuje się w innowacje oraz podejmuje ryzykowne przedsięwzięcia (Dergard i in., 2005, s. 21). Nowe podejście do przedsiębiorczości w organizacji przekłada się na kształt systemów *controllingu* i rachunkowości zarządczej, które pomagają kadrze zarządzającej w dynamicznym procesie tworzenia nowości (Lumpkin, Dess, 1996, s. 136). Jedną z perspektyw badania przedsiębiorczości w organizacji jest ukazanie jej wpływu na wyniki organizacji, co w pewnym sensie łączy przedsiębiorczość z rachunkowością. Skłonność przedsiębiorców i zarządzających do stosowania wybranych instrumentów rachunkowości zarządczej jest uzależniona w dużej mierze od stopnia rozwoju organizacji (Kaszuba-Perz, 2014, s. 56–57).

2. Podejście do rachunkowości zarządczej jako procesu wspierającego lub ograniczającego przedsiębiorczość w organizacji

W literaturze przedmiotu dotyczącej zależności między rachunkowością zarządczą a przedsiębiorczością nie znajdziemy wystarczająco dużo wiedzy na temat kształtowania się tego zjawiska. Badania empiryczne w tej dziedzinie prowadzili głównie S.D. Young (1987); E. Lövstal (2001, 2008); P. Mattila, M. Åhlqvist (2001); H. Barkstedt, P. Ronnesjö (2002); J. Dergard (2004). Istotny wkład w rozwój badań nad rachunkowością zarządczą i przedsiębiorczością miał D. Miller (1982, s. 1–25), który stworzył instrument do mierzenia poziomu strategii przedsiębiorczości w organizacji, co było przyczynkiem do dalszych rozważań. Na podstawie przeprowadzonych badań wysnuło wnioski, że przedsiębiorstwa, aby utrzymać przewagę konkurencyjną, wykorzystywały strategie agresywnych innowacji oraz podejmowały znaczne ryzyko.

Badacze G.T. Lumpkin i G. Dess (1996, s. 135–172) jako pierwsi zdefiniowali podejście do przedsiębiorczości jako koncepcji zakładającej tworzenie strategii organizacji, której celem jest wspieranie założonych celów w szczególności w zakresie budowania przewagi konkurencyjnej firmy. Badacze podkreślali szczególne znaczenie informacji płynących z rachunkowości zarządczej, ponieważ służy ona przede wszystkim do analizy kosztów dla potrzeb decyzyjnych dotyczących chociażby ekonomicznej efektywności przyjęcia dodatkowego zamówienia, wprowadzenia nowego produktu czy nowego obszaru działalności.

W ostatnich latach jednak zainteresowanie kwestiami rachunkowości zarządczej i przedsiębiorczości zyskało na znaczeniu, szczególnie w zakresie praktycznego wykorzystania pozyskanej wiedzy. Znaczące okazały się wyniki badań A. Davili i in. (2009, s. 281–311), którzy przedstawili nowe podejście do rachunkowości zarządczej i przedsiębiorczości. Badacze przedstawili dowody świadczące o tym, że systemy kontroli

zarządczej mogą działać wspierająco, a nawet promować przedsiębiorczość i innowacyjność. Twierdzą ponadto, że systemy kontroli zarządczej mają różne konsekwencje dla przedsiębiorczości i innowacji, w zależności od poziomu rozwoju przedsiębiorstwa.

Liczne badania wywodzące się z rozważań nad odmiennością zarządzania i przedsiębiorczości (Hjorth, Johannisson, 1997, s. 21–24; Kanter, 1995, s. 47–60) jednak zwracają uwagę na konflikt między systemem rachunkowości zarządczej a przedsiębiorczością. Morris podkreśla, że systemy kontroli zarządczej są zaprojektowane w taki sposób, by eliminować niepotrzebne ryzyko i niepewność, natomiast przedsiębiorczość, już z samej definicji, promuje tolerancję ryzyka (Morris i in., 2006, s. 468–493). W literaturze przedmiotu funkcjonują dwa podejścia do rachunkowości zarządczej i przedsiębiorczości. Pierwsze opiera się na przeświadczeniu, że system rachunkowości zarządczej i kontroli stanowią użyteczne narzędzia sprzyjające rozwojowi przedsiębiorczości, w drugim natomiast zakłada się, że systemy te ograniczają aktywność przedsiębiorczą i w związku z tym powinny być ograniczane do minimum, aby pozostawić wolną przestrzeń dla rozwoju kreatywności w przedsiębiorstwie.

Należy jednak zwrócić uwagę na jedną z ważniejszych, z punktu widzenia niniejszej pracy, funkcję systemu rachunkowości zarządczej jaką pełni w przedsiębiorstwie. Dostarcza ona bowiem osobom podejmującym decyzje, oraz zewnętrznym użytkownikom, kompletnych i przekrojowych informacji o całym przedsiębiorstwie oraz łączy się z innymi ważnymi systemami informacyjnymi organizacji (marketingowym, kadrowym, badawczo-rozwojowym oraz produkcyjnym), w taki sposób, iż informacje generowane przez te systemy mogą być wyrażone w kategoriach finansowych w planowaniu strategii osiągania celów organizacji, a te ulegają ewolucji wraz z rozwojem przedsiębiorstwa (Glautier, 1991, s. 21). Stanowi to argument za tym, by traktować te dwa systemy jako wzajemnie uzupełniające się i wspierające w procesie rozwoju przedsiębiorstwa. K. Moores i S. Yuen (2001, s. 357) twierdzą dodatkowo, że systemy rachunkowości zarządczej stanowią część pakietu kontroli organizacyjnej, są narzędziem do podejmowania decyzji w zarządzaniu, dlatego też przedsiębiorstwa powinny je ciągle udoskonalać i modyfikować tak, aby były wewnętrznie spójne na różnych etapach cyklu życia.

Prowadzenie badań z zakresu przedsiębiorczości i rachunkowości zarządczej wydaje się narażać wielu problemów związanych z zastosowaniem odpowiednich miar rozwoju przedsiębiorczości wewnątrzorganizacyjnej. Badania w tym zakresie prowadzili także: J.G. Covin, M.P. Miles (1999), G.T. Lumpkin i G.G. Dess (1996, s. 135–172), M. Hughes i R.E. Morgan (2007, s. 651–661), M.H. Morris (1998), D.F. Kuratko i in. (1990, s. 49–58), D. Yiu i in. (2014, s. 195–213). Badacze wykorzystali kwestionariusz ankiety, w którym pytali o subiektywne opinie dotyczące obszarów, w których rozwija się przedsiębiorczość organizacyjna. W ten sposób wyodrębnili następujące miary przedsiębiorczości:

- innowacyjność,
- proaktywność,
- podejmowanie ryzyka,
- nastawienie konkurencyjne,

- autonomia,
- wyniki uzyskiwane przez przedsiębiorstwo.

W literaturze krajowej kwestie pomiaru analizowane były w kontekście twórczości organizacyjnej (Bratnicka, Dyduch, 2014) oraz przedsiębiorczości organizacyjnej (Dyduch, 2006, s. 93–106; Dyduch, 2008; Bratnicka, Kwiotkowska, 2013), a także rozważań nad dylematami, jakie niesie za sobą właściwy dobór miar do pomiaru przedsiębiorczości organizacyjnej (Nogalski, Karpacz, 2011, s. 43–51; Wójcik-Karpacz, 2016, s. 594–608; Karpacz, 2016, s. 9–16).

Przeprowadzone studia literaturowe doprowadziły do konkluzji, iż zróżnicowanie i nadmiarowość miar służących określeniu rozwoju przedsiębiorczości organizacyjnej są efektem wielowymiarowości tego zjawiska znajdującej odzwierciedlenie w przyimowaniu przez poszczególnych badaczy różnej liczby wymiarów w odmiennych kombinacjach. Stąd zdecydowano się w niniejszej publikacji bazować na podejściu do mierzenia poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej zaproponowanym przez Yiu i in. (2014, s. 195–213), który w drodze prowadzonych badań zdefiniował to zjawisko w kontekście czterech wymiarów o charakterze obiektywnym, obejmujących poziom wydatków na badania i rozwój, wydatki na inwestycje w budowę i wyposażenie, liczbę nowych produktów wprowadzonych na rynek oraz wydatki na rozwój nowego rynku.

3. Implementacja narzędzi rachunkowości zarządczej w MŚP

Rachunkowość zarządcza dysponuje licznymi narzędziami, których wykorzystanie w przedsiębiorstwie przyczynia się do jego wzrostu. Niemniej, jeśli narzędzia te są wykorzystywane nieumiejętnie lub nie są dostosowane do realiów, w których funkcjonuje przedsiębiorstwo mogą wywoływać odwrotne skutki do zamierzonych (Affes, Rhouma, 2014, s. 18). Działania te z reguły są ukierunkowane na osiągnięcie głównego celu, jakim jest dostarczenie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom, formułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania (Sobańska, 2010, s. 75). Obszarem wspólnym dla rachunkowości zarządczej i przedsiębiorczości jest wzmocnienie pozycji firmy w gospodarczym bliższym i dalszym otoczeniu, a ostatecznie podwyższenie wartości rynkowej podmiotu, co nabiera szczególnego znaczenia w kontekście rozwoju firm z sektora MŚP. H. Affes i H.B. Rhouma (2014, s. 18) identyfikują w tym kontekście konkretne narzędzia rachunkowości zarządczej, których wykorzystanie w przedsiębiorstwie oddziałuje na budowanie strategii przedsiębiorczości, o której pisali G.T. Lumpkin i G. Dess. Na związek między realizowaną przez przedsiębiorstwo strategią a wykorzystywanym systemem rachunkowości zarządczej wskazywali w swych badaniach liczni autorzy, m.in. P.N. Khandala (1972, s. 275–285), D. Miller i P.H. Friesen (1982a, s. 1–25) oraz R. Simons (1987, s. 357–375). Dowiedli oni, iż przedsiębiorstwa realizujące poszczególne strategie w zróżnicowanym tempie i w odmienny sposób wdrażają systemy rachunkowości zarządczej, a następnie z nich korzystają i adaptują je do swoich potrzeb.

Czynnikiem determinującym implementację narzędzi rachunkowości zarządczej są też rozmiary organizacji. Większe przedsiębiorstwa dysponują zasobami finansowymi oraz pozafinansowymi pozwalającymi na wdrożenie bardziej rozbudowanych systemów rachunkowości zarządczej niż te sklasyfikowane jako mikro i małe (Otley, 1995, s. 45–63; Haldma, Lääts, 2002, s. 379–400). Efektywność wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej zależy również od tego w jakiej fazie rozwoju znajduje się obecnie przedsiębiorstwo. W literaturze przedmiotu jednoznacznie wskazuje się związek między cyklem życia danego przedsiębiorstwa a zakresem wykorzystywanych narzędzi i informacji pochodzących z rachunkowości zarządczej.

Jak dowodzi R. Nandan (2010, s. 67–75) ze względu na fakt, że MSP narażone są na porażkę, wynikającą z większej wrażliwości na zmiany w otoczeniu, informacja pochodząca z systemów rachunkowości wydaje się dla nich szczególnie ważna, gdyż przekłada się na lepsze decyzje związane z alokacją zasobów (skromnych w przypadku małych firm). Zestawienie poszczególnych faz rozwoju przedsiębiorstwa i wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Etap rozwoju MSP a zastosowanie rachunkowości zarządczej

Faza 1: Powstanie	• badanie rentowności produktów; • kalkulacja cen;
Faza 2: Przetrwanie	• pogłębione badanie rentowności produktów; • rachunek kosztów docelowych;
Faza 3: Sukces- wydzielanie	• planowanie strategiczne; • budżetowanie; • analiza efektywności przedsięwzięć gospodarczych; • rachunek rentowności klientów;
Faza 4: Sukces przez wzrost	• analiza wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa; • budżetowanie; rachunek odpowiedzialności; • analiza odchyleń od planu; • rachunek kosztów działań; • kaizen costing; • rachunek kosztów jakości;
Faza 5: Rozwój	• strategiczna karta wyników; • koncepcja zarządzania procesowego; • benchmarking; • analiza kosztów łańcucha wartości; • analiza czynników kosztotwórczych;
Faza 6: Dojrzałość	• zaawansowane narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem;

Źródło: Kaszuba-Perz (2011, s. 370).

W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż przedsiębiorstwa znajdujące się na dalszych etapach rozwoju stosują znacznie szerszy wachlarz narzędzi oferowanych przez rachunkowość zarządczą (Moore, Yuen, 2001, s. 351–389). Zdecydowanie częściej niż te, które dopiero rozpoczynają swoją działalność przeprowadzają analizy pozycji konkurencyjnej na tle branży, a także *benchmarki*, w większym stopniu wykorzystują informacje na temat kosztów przy podejmowaniu decyzji strategicznych, budowaniu przewagi konkurencyjnej, biorą pod uwagę czynniki strategiczne przy podejmowaniu decyzji dotyczących kształtowania się cen (szerzej: Miller, Friesen, 1983, s. 221–235, 1984; Kallunki, Silvola, 2008, s. 62–79).

Bez względu jednak na etap rozwoju przedsiębiorstwa z uwagi na różnorodność stosowanych w rachunkowości zarządczej narzędzi pozyskiwania informacji jest ona uważana za najważniejszy element systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, gdyż dostarcza danych, które są niezbędnymi informacjami ekonomicznymi dotyczącymi przebiegu działalności gospodarczej i sytuacji przedsiębiorstwa. Wiedza z rachunkowości zarządczej jest niezbędna dla początkującego przedsiębiorcy bez względu na to, czy jego oferta dotyczy produktu czy usługi, przedsiębiorca musi zrozumieć strukturę kosztów w celu skutecznego konkurowania w celu osiągnięcia zysku (McKinley, Ellis, 2014, s. 5). Prawdą jest, że MŚP muszą wprowadzać bardziej sformalizowane systemy i procedury, jeśli chcą się rozwijać. Konieczne jest również zaangażowanie większej liczby osób w proces zarządzania (Affes, Rhouma, 2014, s. 18). Odpowiednie dopasowanie narzędzi rachunkowości zarządczej do etapu rozwoju przedsiębiorstwa jest podyktowane koniecznością uzyskania informacji finansowych i niefinansowych mających ułatwić podejmowanie decyzji operacyjnych i strategicznych.

4. Rola i znaczenie rachunkowości zarządczej na wczesnych etapach funkcjonowania przedsiębiorstw – studium przypadków

Ze względu na specyfikę postawionego celu, zdecydowano się przeprowadzić badanie w formie studium przypadków na podstawie triangulacji narzędzia badań jakościowych (Konecki, Ślęzak, 2012, s. 6–10), jakim są pogłębione wywiady indywidualne (*in-depth interview*, IDI) (Gudkova, 2012, s. 111) wzmocnione przez wykorzystanie dodatkowych źródeł danych zebranych z dokumentacji finansowej oraz stron internetowych i wewnętrznych dokumentów udostępnionych przez przedsiębiorstwa.

W trakcie badania posłużono się wywiadami standaryzowanymi (Silverman, 2008) i częściowo strukturalizowanymi, w ramach których sformułowana została lista pytań, ale głównie w celu wskazania problemów, wokół których przeprowadzana była rozmowa (DiCicco-Bloom, Crabtree, 2006, s. 316). Wywiady zostały przeprowadzone w okresie styczeń – marzec 2017 roku z właścicielami¹ piętnastu przedsiębiorstw posiadających formę prawną spółek z ograniczoną odpowiedzialnością obsługiwanych

¹ Wybór właścicieli jako rozmówców wynikał z ich roli i wpływu jaki wywierają na prowadzoną działalność gospodarczą (Jensen, Meckling 1976, s. 305–360).

przez pięć biur rachunkowych². Wywiady przeprowadzone zostały w siedzibie biur rachunkowych, co usprawniło proces pozyskania informacji. W doborze przedsiębiorstw kierowano się następującymi kryteriami:

- rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej w 2016 roku,
- zakwalifikowaniem jako mikro lub małe przedsiębiorstwo,
- prowadzeniem działalności zakwalifikowanej do kategorii inteligentnych specjalizacji w perspektywie 2014–2020, tworzących zbiór branży preferowanych przy udzielaniu wsparcia rozwoju prac badawczych, rozwojowych i innowacyjności, które mają zapewnić tworzenie innowacyjnych rozwiązań społeczno-gospodarczych, a także zwiększenie wartości dodanej gospodarki oraz podniesienie jej konkurencyjności na arenie międzynarodowej (www.mr.gov.pl).

Strategia, o której mowa, identyfikuje krajowe oraz regionalne inteligentne specjalizacje, stanowiące priorytety w zakresie polityki naukowej i innowacyjnej do roku 2020 w ramach nowej perspektywy finansowej na lata 2014–2020. W Regionalnej Strategii Innowacji dla Województwa Łódzkiego LORIS 2030 (RSI LORIS 2030) wskazano sześć inteligentnych specjalizacji regionalnych, czyli sektorów kluczowych z punktu widzenia rozwoju regionu³. Biorąc pod uwagę katalog specjalizacji do badania wytypowano przedsiębiorstwa reprezentujące następujące inteligentne specjalizacje województwa łódzkiego:

- nowoczesny przemysł włókienniczy i mody (dział 14, klasa 14.12 – produkcja odzieży roboczej);
- medycyna, farmacja, kosmetyki (dział 20, klasa 20.42 – produkcja wyrobów kosmetycznych i toaletowych);
- informatyka i telekomunikacja (dział 62, klasa 62.01 – działalność związana z oprogramowaniem).

W celu zapewnienia wyższej porównywalności danych w przypadku tego kryterium wytypowano do przeprowadzenia wywiadów po pięć podmiotów z każdej z wymienionych inteligentnych specjalizacji.

W pierwszej kolejności w badaniu skoncentrowano się na pomiarze przedsiębiorczości organizacyjnej. Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych zdecydowano, iż do pomiaru poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej w badanych firmach zastosowane zostaną wskaźniki zaproponowane przez D. Yiu i in. (2014, s. 195–213). Wybór ten podyktowany był obiektywnością wskazanych miar oraz kwestiami technicznymi (szybkość, łatwość w interpretacji, brak nadmiernej i niepotrzebnej szczegółowości,

² Przeprowadzone badanie poprzedzone zostało badaniem pilotażowym, którym objęto trzech przedsiębiorców spełniających przyjęte kryteria badawcze.

³ Inteligentne specjalizacje województwa łódzkiego: nowoczesny przemysł włókienniczy i mody (w tym wzornictwo); zaawansowane materiały budowlane; medycyna, farmacja, kosmetyki; energetyka, w tym odnawialne źródła energii; innowacyjne rolnictwo i przetwórstwo rolno-spożywcze; informatyka i telekomunikacja), *Wykaz Regionalnych Inteligentnych Specjalizacji Województwa Łódzkiego oraz wynikających z nich nisz specjalizacyjnych*, s. 2, <http://www.rpo.lodzkie.pl/images/2016/304-wykaz-riswl-nisz-spec/Wykaz-Regionalnych-Inteligentnych-Specjalizacji-i-Nisz-Specjalizacyjnych.pdf> (dostęp 20.01.2017).

syntetyczność w opisie). Dodatkowo, zwrócono uwagę, iż kryterium nakładów na B+R służy ocenie aktywności innowacyjnej przedsiębiorstw (Zahra, Covin, 1995, s. 43–58), a poziom wydatków na badania i rozwój stanowi wielkość możliwą do zweryfikowania za pomocą danych finansowych będących w posiadaniu biur rachunkowych. Przyjęcie tych miar do oceny poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej pozwoliło wychwycić tendencję istotną z punktu widzenia postawionego celu badania.

Realizacja badania wymagała opracowania szczegółowego scenariusza wywiadu indywidualnego uwzględniającego wymagane elementy (Konecki, 2000). Postawione w kwestionariuszu badania pytania badawcze miały za zadanie realizację zakładanych szczegółowych celów badawczych. Stanowiły one dwa główne obszary tematyczne, które dotyczyły:

- 1) oceny poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej danego przedsiębiorstwa, która stanowiła podstawę do sklasyfikowania danego podmiotu do grupy firm przedsiębiorczych lub potencjalnie przedsiębiorczych w oparciu o poziom wydatków na badania i rozwój. Podziału tego dokonano poprzez ustalenie:
 - udziału wydatków na badania i rozwój w obrotach od momentu powstania przedsiębiorstwa,
 - udziału wydatków na inwestycje w budowę i wyposażenie w wydatkach inwestycyjnych ogółem od momentu powstania przedsiębiorstwa,
 - liczby nowych lub ulepszonych produktów wprowadzonych na rynek od momentu powstania przedsiębiorstwa,
 - poziomu udziału wydatków na rozwój nowego rynku w obrotach od momentu powstania przedsiębiorstwa;
- 2) ustalenia wpływu poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej na wybór stosowanych metod rachunkowości zarządczej.

Zestawienie odpowiedzi respondentów na pierwszy z obszarów tematycznych, dotyczący realizowanych nakładów na badania i rozwój przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Pomiar przedsiębiorczości organizacyjnej w przedsiębiorstwach reprezentujących wybraną specjalizację (dane w %)

Przedsiębiorstwo	nowoczesny przemysł włókienniczy i mody			
1	a. nie dotyczy*	b. nie dotyczy	c. nie dotyczy	d. 0,1–5
2	a. 0,1–5	b. nie dotyczy	c. nie dotyczy	d. 0,1–5
3	a. 0,1–5	b. 0,1–5	c. 1–5	d. 6–20
4	a. 6–20	b. 0,1–5	c. 1–5	d. 6–20
5	a. 0,1–5	b. 0,1–5	c. nie dotyczy	d. 0,1–5
Przedsiębiorstwo	medycyna, farmacja, kosmetyki			
1	a. 6–20	b. 20–50	c. 1–5	d. 6–20
2	a. powyżej 50	b. powyżej 50	c. 6–15	d. 20–50
3	a. powyżej 50	b. powyżej 50	c. 6–15	d. 20–50

Przedsiębiorstwo	medycyna, farmacja, kosmetyki			
4	a. powyżej 50	b. powyżej 50	c. 16–25	d. 6–20
5	a. 20–50	b. powyżej 50	c. 1–5	d. 6–20
Przedsiębiorstwo	informatyka i telekomunikacja			
1	a. 20–50	b. 20–50	c. 6–15	d. 6–20
2	a. powyżej 50	b. powyżej 50	c. 6–15	d. 6–20
3	a. powyżej 50	b. powyżej 50	c. 16–25	d. 20–50
4	a. powyżej 50	b. 20–50	c. 16–25	d. 20–50
5	a. 20–50	b. 20–50	c. 1–5	d. 6–20

Objaśnienia:

- a – udział wydatków na badania i rozwój w obrotach od momentu powstania przedsiębiorstwa;
- b – udział wydatków na inwestycje w budowę i wyposażenie w wydatkach inwestycyjnych ogółem od momentu powstania przedsiębiorstwa;
- c – liczba nowych lub ulepszonych produktów wprowadzonych na rynek od momentu powstania przedsiębiorstwa;
- d – poziom udziału wydatków na rozwój nowego rynku w obrotach od momentu powstania przedsiębiorstwa.

* Przedsiębiorstwo nie wykazuje zainteresowania kwestiami B+R.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadów indywidualnych.

Miary przedsiębiorczości organizacyjnej zaproponowane przez Yiu i in. (2014, s. 195–213) pokazały wyraźne różnice pomiędzy badanymi przedsiębiorstwami. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż zdecydowanie wyróżniają się sektory medyczny i informatyczny. Znaczące się również dysproporcje między przedsiębiorstwami w ramach sektorów.

Przebadane przedsiębiorstwa reprezentujące nowoczesny przemysł włókienniczy generalnie nie ponoszą dużych nakładów na rozwój. Respondenci wskazywali, iż rzadko korzystają z zewnętrznych źródeł wiedzy, jak usługi doradcze czy licencje z uwagi na ograniczone zasoby finansowe, a obawy związane z przetrwaniem firmy na rynku, która znajduje się na wczesnym etapie rozwoju skutecznie ograniczają podejmowanie ryzykownych decyzji. Wśród badanych przedsiębiorstw z sektora włókienniczego tylko dwa wprowadziły ulepszone produkty i poniosły nakłady związane z wprowadzeniem produktów na rynek. Prowadzą one jednocześnie politykę ukierunkowaną na pozyskanie większego udziału w rynku oraz zdobycie nowych rynków. Z reguły respondenci wskazywali, iż zależy im na szybkiej ekspansji na rynek ogólnopolski.

Przedsiębiorcy funkcjonujący na łódzkim rynku medycznym i farmaceutycznym prowadzą politykę zorientowaną na strategiczny rozwój. Każdy z właścicieli firm biorących udział w badaniu wyraźnie podkreślał, iż wraz z pracownikami opracował plan innowacji, czego nieodzownym elementem jest przeznaczenie odpowiedniej kwoty środków pieniężnych na jego wdrożenie. Ciężar wydatków jest tu wyraźnie przesunięty w kierunku prac B+R aniżeli ekspansji rynkowej. Przedsiębiorcy zgodnie wyjaśniali, iż planują w najbliższej przyszłości zwiększyć wydatki na pozyskanie nowych rynków.

Wśród badanych firm tylko jedna wyraźnie odbiega poziomem przedsiębiorczości organizacyjnej od pozostałych. Właściciel w rozmowie podkreślał, że jest to jego pierwsza działalność gospodarcza i brakuje mu wysoko wykwalifikowanych pracowników, którzy *de facto* zostali przejęci przez duże i doświadczone firmy z tego sektora.

Grupa przedsiębiorców funkcjonujących w sektorze informatycznym charakteryzuje się najwyższym poziomem przedsiębiorczości organizacyjnej. Właściciele wskazywali, że inwestycje w prace B+R stanowią jeden z decydujących czynników, które warunkują sukces na rynku, stąd też znaczące udziały w obrotach stanowią wydatki na te cele (aż 3 na 5 firm przekazuje na ten cel ponad 50%, duże są też nakłady na wyposażenie – koszty zakupu aparatury, urządzeń). Z rozmów z przedsiębiorcami wynika, iż najwyższe koszty dotyczą takich prac jak: projektowanie, programowanie oraz testowanie prototypów rozwiązań. W przedsiębiorstwie, które wprowadziło najwięcej nowych lub ulepszonych produktów (4) właściciel przyznał, iż aż pięć z nich to produkty redukujące koszty, czyli ich zaprojektowanie wiązało się bezpośrednio z zastąpieniem już istniejących, ale po niższym koszcie wytworzenia.

Wyniki pomiaru przedsiębiorczości organizacyjnej za pomocą wskaźników zaproponowanych przez Yiu i in. (2014, s. 195–213) pozwoliły określić poziom jej rozwoju w badanych jednostkach gospodarczych. Z uwagi na zastosowanie tylko jednej miary przedsiębiorczości organizacyjnej (bazującej na konglomeracie pomiaru innowacyjności) zdecydowano, iż badane przedsiębiorstwa podzielone zostaną na dwie grupy: organizacje przedsiębiorcze oraz potencjalnie przedsiębiorcze. Autorskiej klasyfikacji dokonano opierając się na definicji B. Nogalskiego i J. Karpacza, która stanowi, że poziom przedsiębiorczości organizacyjnej jest odzwierciedleniem reakcji kadry menedżerskiej na zachodzące zmiany w otoczeniu organizacji i w niej samej, a jej efektem są nowe pomysły wdrożone do praktyki (Nogalski, Karpacz, 2011, s. 50).

Tabela 2. Klasyfikacja na przedsiębiorcze i potencjalnie przedsiębiorcze firmy

Przedsiębiorstwo	nowoczesny przemysł włókienniczy i mody
1	potencjalnie przedsiębiorcza
2	potencjalnie przedsiębiorcza
3	przedsiębiorcza
4	przedsiębiorcza
5	potencjalnie przedsiębiorcza
Przedsiębiorstwo	medycyna, farmacja, kosmetyki
1	potencjalnie przedsiębiorcza
2	przedsiębiorcza
3	przedsiębiorcza
4	przedsiębiorcza
5	potencjalnie przedsiębiorcza

Przedsiębiorstwo	informatyka i telekomunikacja
1	przedsiębiorcza
2	przedsiębiorcza
3	przedsiębiorcza
4	przedsiębiorcza
5	potencjalnie przedsiębiorcza

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadów indywidualnych.

Kolejna część badania dotyczyła drugiego obszaru badawczego, którego celem było ustalenie wpływu poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej na wybór metod rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w badanych przedsiębiorstwach. Spośród szerokiego zestawu narzędzi oferowanych w ramach rachunkowości zarządczej, w badaniu skoncentrowano się na pięciu grupach, które sklasyfikowali M. Abdel-Kader i R. Luther (2006, s. 336–57), obejmujących:

- rachunek kosztów,
- budżetowanie,
- ocenę działania,
- podejmowanie decyzji,
- analizy strategiczne.

Każdemu z rozmówców zadano pytanie na temat wykorzystania poszczególnych narzędzi rachunkowości zarządczej w ich przedsiębiorstwie, a następnie poproszono o ocenę korzyści płynących z ich zastosowania. Do oceny korzyści wykorzystana została 5-stopniowa skala rozpiętości odpowiedzi Likerta. Wybór tej skali ratingowej determinowany był wysoko ocenianymi w literaturze przedmiotu możliwościami odtwarzalności poziomu wiarygodności informacji i osiągniętej precyzji w pomiarze na podstawie gromadzonych danych (Tarka, 2015, s. 288).

Do prezentacji danych posłużono się średnią wyliczoną na podstawie uzyskanych odpowiedzi. Wobec kontrowersji występujących w literaturze dotyczących znaczenia liczb stosowanych w pomiarze porządkowym i możliwości obliczania średniej arytmetycznej zdecydowano się posłużyć interpretacją G.M. Sullivan i A.R. Artina (2013, s. 541–542). Wyniki dotyczące wykorzystania poszczególnych narzędzi rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach reprezentujących trzy wybrane sektory zostały ujęte osobno, wraz z podziałem na przedsiębiorstwa przedsiębiorcze i potencjalnie przedsiębiorcze. Podział ten został pominięty w przypadku oceny korzyści bowiem ze względu na postawiony w artykule cel klasyfikacja ta nie jest niezbędna. Uzyskane odpowiedzi zestawione zostały w tab. 3.

Tabela 3. Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach a ich przedsiębiorczość organizacyjna

Narzędzia rachunkowości		Wykorzystanie w przedsiębiorstwie*						Ocena korzyści**
		przedsiębiorczym z sektora:			potencjalnie przedsiębiorczych z sektora			
		W	M	IT	W	M	IT	
Rachunek kosztów	Rachunek kosztów pełnych	5	5	5	4	4	5	5
	Rachunek kosztów zmiennych	3	2	3	2	2	2	3
	Rachunek kosztów działań ABC	1	1	4	1	1	2	1
	Rachunek kosztów standardowych	1	4	2	1	2	2	1
Budżetowanie	Budżetowanie planowanych działań w ujęciu rocznym	4	3	5	5	4	5	5
	Budżetowanie w celu kontrolowania kosztów	4	5	5	5	5	5	5
	Budżetowanie wieloletnie	2	2	2	4	3	4	3
	Budżetowanie kosztów działań (ABB)	1	2	3	2	2	2	2
	Budżetowanie elastyczne	1	3	3	2	2	2	3
Ocena działania	Pomiar rentowności (zysk z działalności operacyjnej, wzrost przychodów)	5	4	5	4	4	5	5
	Niefinansowe wskaźniki związane z klientami	4	2	4	4	3	3	5
	Niefinansowe wskaźniki związane z innowacjami	3	4	4	3	3	4	2
	Zwrot z inwestycji (ROI)	5	4	4	4	3	4	5
	Zysk rezydualny (RI)	2	2	2	2	2	2	1
	Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	1	3	2	1	2	2	4
	Wskaźnik rentowności sprzedaży (ROS)	3	5	3	4	4	3	5
	Zrównoważona Karta Wyników (BSC)	3	3	4	1	1	1	1
	Benchmark	4	4	4	2	2	3	5

Narzędzia rachunkowości		Wykorzystanie w przedsiębiorstwie*						Ocena korzyści**
		przedsiębiorczym z sektora:			potencjalnie przedsiębiorczych z sektora			
		W	M	IT	W	M	IT	
Podęjmowanie decyzji	Analiza rentowności produktu	5	5	4	5	4	4	5
	Analiza rentowności klienta	4	5	5	4	5	5	5
	Analiza koszt-wolumen-zysk	4	4	4	4	4	4	5
Analizy strategiczne	Analiza branżowa	4	3	3	4	4	3	4
	Analiza SWOT	1	2	2	2	2	2	3
	Analiza 5 sił Portera	1	1	1	1	1	1	1
	Prognozowanie długoterminowe	1	4	4	2	2	3	1
	Zarządzanie w warunkach kosztów działań (ABM)	1	1	1	1	1	1	1

* Ocena dokonywana w skali: zdecydowanie tak (5); tak (4), trudno powiedzieć (3), nie (2), zdecydowanie nie (1). Z uzyskanych odpowiedzi została wyliczona i zaprezentowana średnia arytmetyczna.

** W przypadku braku danego narzędzia pytano o ocenę potencjalnych korzyści w perspektywie najbliższego roku. Ocena dokonywana w skali: zdecydowanie tak (5); tak (4), trudno powiedzieć (3), nie (2), zdecydowanie nie (1). Z uzyskanych odpowiedzi została wyliczona i zaprezentowana średnia arytmetyczna.

Objaśnienia:

W – sektor nowoczesnego przemysłu włókienniczego,

M – medycyna, farmacja, kosmetyki,

IT – specjalizacja informatyka i telekomunikacja.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadów indywidualnych i analizy danych zastanych.

Zgodnie z przewidywaniami popartymi studiami literaturowymi, jedynie część narzędzi rachunkowości zarządczej była wykorzystywana w badanych przedsiębiorstwach (Moore, Yuen, 2001, s. 351–389). Przedsiębiorstwa będące na wczesnym etapie rozwoju sklasyfikowane jako przedsiębiorcze wykorzystywały szerszy wachlarz narzędzi rachunkowości zarządczej niż uznane za potencjalnie przedsiębiorcze. Podobna tendencja widoczna była w przypadku przynależności do poszczególnych specjalizacji, bowiem branże, w których ponoszone były najwyższe nakłady na badania i rozwój (sektory medyczny i informatyczny) częściej wskazywały na zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej niż przedsiębiorstwa reprezentujące sektor przemysłu włókienniczego. Jest to sprzeczne z pierwotnym podejściem do systemu kontroli zarządczej reprezentowanym przez R. Anthony'ego (1965), W.G. Ouchiego

(1979, s. 833–848), natomiast wpisuje się w bardziej współczesne koncepcje, których autorami są D. Schendel, M.A. Hitt (2007, s. 1–6) oraz M. Goold i J.J. Quinn (1990, s. 51–66), stanowiące, że organizacje zorientowane na osiągnięcie szybkiego sukcesu (najczęściej są to firmy stosunkowo młode) łączą elementy zarządzania z przedsiębiorczością i są nastawione na osiągnięcie długoterminowych celów strategicznych. Co więcej, liczne badania potwierdzają pozytywny wpływ istnienia systemu kontroli na prowadzona działalność innowacyjną, szczególnie w obliczu zmienności środowiska (Abernethy, Brownell, 1999, s. 189–204; Ahrens, Chapman, 2004, s. 271–301). Rezultaty te wpisują się także w wyniki badań prowadzonych przez A. Davilę i G. Fosterę (2005, s. 1039–1068) oraz A. Davilę i in. (2010, s. 79–105), a dotyczących wdrażania systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach znajdujących się na wczesnym etapie rozwoju. Zgodnie z nimi przedsiębiorstwa te są zainteresowane wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej w celu zwiększenia możliwości innowacji, ograniczania ryzyka wynikającego z niepewności otoczenia oraz przyspieszania procesu wzrostu.

Kontrola i monitorowanie kosztów mają duże znaczenie w przedsiębiorstwach, znajdujących się we wczesnym etapie rozwoju, bowiem działania te bezpośrednio wpływają na realizację kluczowego celu jakim jest utrzymanie się na rynku, a w dalszej perspektywie rozwój (Langfield-Smith, 1997, s. 207–232). Przeprowadzone badania pokazały, że zarówno w podmiotach sklasyfikowanych jako przedsiębiorcze, jak i w tych potencjalnie przedsiębiorczych prowadzony najczęściej jest rachunek kosztów.

Pośród wymienionych narzędzi rachunkowości zarządczej respondenci często wskazywali, iż wykorzystują budżetowanie (szczególnie w obszarze planowanych działań i kontroli kosztów). Koncentrację na planach i budżetach wśród przedsiębiorstw znajdujących się na wczesnym etapie rozwoju potwierdzają badania prowadzone przez E. Flamholtza i Y. Randle (2000), R. Simonsa (2000), D. Millera i P. Friesena (1983, s. 221–235) oraz N.C. Churchilla i V.L. Lewis (1983, s. 30–50). Z oceny wykorzystania przez badane przedsiębiorstwa narzędzi związanych z budżetowaniem wysnuto podobne wnioski jak G. Govindarajan (1988, s. 828–853), W. Bruggeman i W. Van der Stede (1993, s. 205–218). Autorzy ci wykazali, że jednostki mniej przedsiębiorcze częściej wykorzystują narzędzia związane z budżetowaniem niż te, które zalicza się do organizacji przedsiębiorczych. Relację tę wyjaśnia E.A. Löfstäl (2008, s. 22), która twierdzi że budżetowanie sprzyja rozwojowi ambicji przedsiębiorców dlatego jest częściej wykorzystywane i uważane za przydatne przez tych, którzy nie osiągnęli jeszcze założonego poziomu rozwoju.

Niedocenianym narzędziem i praktycznie niewykorzystywanym wśród respondentów okazało się być budżetowanie elastyczne. W świetle reprezentowanych innowacyjnych specjalizacji posiadanie budżetów elastycznych mogłoby stymulować kreatywność i ułatwiać adaptowanie do zachodzących zmian w otoczeniu (Mouritsen, 1996, s. 283–303).

Rzeczywisty rozwój przedsiębiorstwa determinowany jest przez kontekst podejmowanych wewnętrznych decyzji, a to z kolei wymaga zastosowania przez zarządzających odpowiednich

narzędzi rachunkowości. Wyniki badań pokazały, że zarówno w organizacjach przedsiębiorczych, jak i potencjalnie przedsiębiorczych narzędzia te okazały się być szczególnie przydatne w kontekście podejmowania decyzji. Odrębne stanowisko przyjmują J.R. Cornwall i B. Perlman (1990, s. 9) czy M. Jelinek i J.A. Litterer (1995, s. 150), którzy uznali że proces decyzyjny w przedsiębiorczych jednostkach jest obciążony dużą dozą ryzyka i niepewności jedynie w przypadku oparcia się na tzw. „dobrym przeczuciu” oraz „intuicji”. Jednak w odniesieniu do niniejszych badań nie sposób zgodzić się z tymi wnioskami, bowiem w przedsiębiorstwach będących na wczesnym etapie rozwoju obawa przed porażką jest tak znacząca, że skutecznie wykształca w przedsiębiorcach mechanizmy obronne w postaci narzędzi rachunkowości, które wspierają procesy decyzyjne. Wyniki otrzymane w obszarze oceny działalności będące pochodną analizy decyzyjnej pozwalają na stwierdzenie, że przedsiębiorstwa o bardziej rozwiniętej przedsiębiorczości częściej po nie sięgają aniżeli potencjalnie przedsiębiorcze. Z reguły są to narzędzia bardziej wyszukane i skomplikowane jak *benchmark* czy zrównoważona karta wyników.

Na podkreślenie zasługuje świadomość znaczenia narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem wśród respondentów. Szczególnie wysoko oceniali oni wykorzystywane przez siebie narzędzia rachunkowości zarządczej, ale w sposób obiektywny potrafili także wskazać, iż chętnie implementowaliby kolejne narzędzie, bo mogłoby ono być użyteczne, jednak nie dysponują wystarczającą wiedzą i umiejętnościami aby takie działania przeprowadzić, a ze względu na mikrorozmiary nie są w stanie zatrudnić osoby odpowiedzialnej za wdrożenie nowych systemów rachunkowości zarządczej. Często podkreślany był jednocześnie fakt, iż w momencie wejścia przedsiębiorstwa w kolejną fazę wzrostu respondenci świadomi są wzrostu zadań, których obsługa przekroczy istniejące systemy rachunkowości i wówczas będą rozważać zlecenie przynajmniej części analiz kompetentnym osobom.

Zakończenie

Dokonany przegląd koncepcji funkcjonujących w teorii określających pojęcie oraz możliwości pomiaru przedsiębiorczości organizacyjnej wraz z charakterystyką roli rachunkowości zarządczej, a w szczególności narzędzi jakimi dysponuje, stanowił punkt wyjścia przeprowadzonych badań, które dotyczyły stwierdzeniu wpływu poziomu rozwoju przedsiębiorczości organizacyjnej na wybór narzędzi rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w przedsiębiorstwach na wczesnych etapach rozwoju do oceny przebiegu działalności gospodarczej.

Przeprowadzone badanie wśród przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w skali mikro, znajdującą się na wczesnym etapie rozwoju i zaklasyfikowaną jako regionalne inteligentne specjalizacje, wskazuje na zróżnicowany zakres wykorzystania poszczególnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Zróżnicowanie determinowane jest dwoma elementami. Pierwszym z nich jest poziom przedsiębiorczości, zaś drugim reprezentowana specjalność.

Podmioty gospodarcze sklasyfikowane jako przedsiębiorcze wskazywały na szersze spektrum wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej niż firmy potencjalnie przedsiębiorcze, a co więcej na wykorzystanie instrumentów bardziej zaawansowanych. Jest to zgodne z jednym z nurtów badawczych reprezentującym podejście, iż rachunkowość zarządcza pełni funkcje wspierającą przedsiębiorczość organizacyjną w firmie. Drugim kryterium analizowanym w publikacji była reprezentowana przez przedsiębiorstwa specjalizacja. Zgodnie z uzyskanymi wynikami, przedsiębiorstwa realizujące najwyższe nakłady na badania i rozwój jednocześnie wykazywały najbardziej zróżnicowane spektrum wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej. Kierunki wykorzystania poszczególnych narzędzi w większości były zgodne z innymi przywoływanymi badaniami dotyczącymi implementacji systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach znajdujących się na wczesnym etapie rozwoju klasyfikowanych jako mikro, choć autorska klasyfikacja przedsiębiorstw oraz wybór specjalizacji uniemożliwia pełne porównanie.

Największą popularnością cieszyły się w badanych przedsiębiorstwach narzędzia sklasyfikowane jako służące ocenie działalności oraz podejmowaniu decyzji i jednocześnie były one też wysoko ocenione przez wszystkich właścicieli. Zgodnie z wynikami badania narzędzia te okazały się być bardziej popularne niż te z obszaru budżetowania (z wyjątkiem budżetowania tradycyjnego). Przedsiębiorcy zdecydowanie częściej wykorzystywali tradycyjne metody budżetowania i bardzo sporadycznie wskazywali na przydatność bardziej zaawansowanych form budżetowania jak np. budżetowanie elastyczne. Zdecydowanie najmniejszą popularnością cieszyły się narzędzia należące do kategorii analiz strategicznych. Również ich ocena była najniższa, być może jest to związane z wczesnym etapem rozwoju na jakim znajdowały się badane jednostki. Spośród narzędzi wykorzystywanych i postrzeganych jako atrakcyjne przedsiębiorcy zgodnie wskazywali *benchmarking*. Biorąc pod uwagę subiektywną odczuwalność korzyści płynących z wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej wskazać należy, iż wszystkie zaadaptowane narzędzia rachunkowości zarządczej były wysoko lub bardzo wysoko oceniane w kontekście korzyści jakie generują w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

Konkludując, wyniki przeprowadzonych badań, zarówno literaturowych, jak i empirycznych dostarczają wystarczająco dużo dowodów, by potwierdzić zakładaną na początku hipotezę badawczą, że na wybór narzędzi rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w przedsiębiorstwach na wczesnych etapach rozwoju, wpływ ma poziom rozwoju przedsiębiorczości organizacyjnej.

Przeprowadzone badania obarczone są pewnymi ograniczeniami jak liczba przeanalizowanych studiów przypadków, różnorodność reprezentowanych branż oraz pominięcie podczas analizy zmiennych organizacyjnych, tj. intensywność konkurencji, stopień niepewności otoczenia, struktura i kultura organizacji. W związku ze świadomością tych ograniczeń planowane są dalsze badania w dziedzinie relacji przedsiębiorczości i rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Abdel-Kader A., Luther R. (2006), *Management accounting practices in the British drink and food industry*, „British Food Journal”, 108 (5), s. 336–57.
- Abernethy M.A., Brownell P. (1999), *The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study*, „Accounting, Organizations and Society”, 24, s. 189–204.
- Affes H., Rhouma H.B. (2014), *Practices Of Management Accounting And Entrepreneurial Orientation*, „International Journal of Core Engineering & Management (IJCEM)” 1 (8), s. 18.
- Ahrens T., Chapman C.S. (2004), *Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain*, „Contemporary Accounting Research”, 21, s. 271–301.
- Anderson B.S., Kreiser P.M., Kuratko D.F., Hornsby J.S., Eshima Y. (2015), *Reconceptualizing Entrepreneurial Orientation*, „Strategic Management Journal”, 36 (10), s. 50.
- Andrzejczyk D. (2010), *Przedsiębiorczość małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce – ujęcie regionalne*, „Roczniki Ekonomiczne Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy”, 3, s. 137–152.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston.
- Barkstedt H., Ronnesjö P. (2002), *Ekonomistyrning och Entreprenörskap – en studie av ekonomistyrning I företag med olika grad av entreprenöriellt förhållningssätt*, <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1850/1/02-03-57D.pdf> (dostęp: 12.01.2017).
- Bjerke B. (2007), *Understanding entrepreneurship*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Bratnicka K., Dyduch W. (2014), *Organizational creativity and firm performance: How do environmental moderators matter?* Paper presented on EURAM 2014 Conference, Valencia, Spain.
- Bratnicka K., Kwiotkowska A. (2013), *Corporate entrepreneurship and firm innovativeness in Polish SMEs*, Paper presented on AIE 2013 Conference, Oxford, United Kingdom.
- Bruggeman W., Van der Stede W. (1993), *Fitting management control systems to competitive advantage*, „British Journal of Management”, 4, s. 205–218.
- Carrier C (1996), *Intrapreneurship in small businesses: An exploratory study*, „Entrepreneurship Theory and Practice”, 21, s. 5–20.
- Churchill N.C., Lewis V.L. (1983), *The five stages of small business growth*, „Harvard Business Review”, 61, s. 30–50.
- Cornwall J.R., Perlman B. (1990), *Organizational Entrepreneurship*, Irwin, Homewood, IL.
- Covin J.G., Miles M.P. (1999), *Corporate entrepreneurship and the pursuit of competitive advantage*, „Entrepreneurship Theory & Practice”, 23 (3), s. 47–63.
- Davila A., Foster G. (2005), *Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early Stage/Startup Companies*, „The Accounting Review”, 80 (4), s. 1039–1068.
- Davila A., Foster G., Oyon D. (2009), *Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation, Venturing into New Research Opportunities*, „European Accounting Review”, 18 (2), s. 281–311.
- Dergård J., Boberg K., Nowak M., Olsson A. (2005), *Management Accounting and Entrepreneurship. The relationship between management accounting and Entrepreneurship*, <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1455/1/05-06-97.pdf> (dostęp: 10.01.2017).
- Dergård J. (2004), *Framgångsrika entreprenörers användning av redovisningsinformation*, <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/16989.1.pdf> (dostęp: 10.01.2017).
- Dess G.C., Lumpkin G.T., McGee J.E. (1999), *Linking corporate entrepreneurship to strategy, structure, and process: suggested research directions*, „Entrepreneurship Theory and Practice”, 23 (3), s. 85–102.
- DiCicco-Bloom B., Crabtree B.F. (2006), *The qualitative research interview*, „Medical Education”, 40 (4), s. 316.
- Dyduch W. (2006), *Badanie poziomu przedsiębiorczości organizacyjnej w polskich firmach*, [w:] M. Romanowska, P. Wachowiak (red.), *Koncepcje i narzędzia zarządzania strategicznego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 93–106.
- Dyduch W. (2008), *Pomiar przedsiębiorczości organizacyjnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

- Dyduch W. (2013), *Twórcza strategia organizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Flamholtz, E., Randle Y. (2000), *Growing Pains*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- Gabryś B. (2016), *Strategiczna istota rozwoju przedsiębiorczych organizacji*, s. 378–385, <https://www.researchgate.net/>.
- Glautier M.W.E., Underdown B. (1991), *Accounting Theory and Practice*, Pitman Publishing, London.
- Goold M., Quinn J.J. (1990), *The paradox of strategic controls*, „Strategic Management Journal”, 11 (1) s. 43–57.
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985), *Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance*, „Accounting, Organizations and Society”, 10 (1), s. 51–66.
- Govindarajan G. (1988), *A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy*, „The Academy of Management Journal”, 31 (4), s. 828–853.
- Gudkova S. (2012), *Wywiad w badaniach jakościowych*, [w:] D. Jemileniak (red.), *Badania jakościowe. Metody i narzędzia*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
- Haldma, T., Lääts K. (2002), *Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies*, „Management Accounting Research”, 13, s. 379–400.
- Hall A., Melin, L., Nordqvist M. (2001), *Entrepreneurship as radical change in the family business: Exploring the role of cultural patterns*, „Family Business Review”, 14(3), s. 193–208.
- Hitt M.A., Ireland R.D., Sirmon G., Trahms Ch.A. (2011), *Strategic Entrepreneurship: Creating Value for Individuals, Organizations and Society*, „Academy of Management Perspectives”, May, s. 57–75.
- Hjorth D., Johannisson B (1997) *The Ugly Duckling of Organizing – On Entrepreneurialism and Managerialism*, Paper presented at ICSB 42nd World Conference, San Francisco, CA, USA, 21–24 June.
- Hughes M., Morgan R.E. (2007), *Deconstructing the relationship between entrepreneurial orientation and business performance at the embryonic stage of firm growth*, „Industrial Marketing Management”, 36 (5), s. 651–661.
- Jelinek M., Litterer JA. (1995), *Toward entrepreneurial organizations: Meeting ambiguity with engagement*, „Entrepreneurship Theory and Practice”, 19 (3), s. 137–168.
- Jensen MC., Meckling W.H. (1976), *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, „Journal of Financial Economics”, 3 (4), s. 305–360.
- Kallunki J., Silvola H. (2008), *The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing*, „Management Accounting Research”, 19, s. 62–79.
- Kanter, R (1985), *Supporting innovation and venture development in established companies*, „Journal of Business Venturing”, 1, s. 47–60.
- Karpacz J. (2016), *Implikacje konceptualizacji dla modelowania konstruktów i wskaźników orientacji przedsiębiorczej: ustalenia literaturowe*, „Management Forum”, 4 (4), s. 9–16.
- Kaszuba-Perz A. (2014), *Wybrane uwarunkowania kształtujące skłonność przedsiębiorstw do stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w kolejnych etapach ich rozwoju*, „Modern Management Review”, 21 (2/2014), s. 56–57.
- Kaszuba-Perz A. (2011), *Wzrost małych i średnich przedsiębiorstw w kontekście stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, 20, s. 370.
- Khandwalla P.N. (1972), *The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls*, „Journal of Accounting Research”, s. 275–285.
- Konecki K. (2000), *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
- Konecki K.T., Ślęzak I. (2012), *Socjologia jakościowa – innowacyjne metody w badaniach jakościowych*, „Przegląd Socjologii Jakościowej”, 8 (1), s. 6–10.
- Langfield-Smith, K. (1997). *Management Control Systems and Strategy: A Critical Review*, „Accounting, Organizations and Society”, 22 (2), s. 207–232.
- Lumpkin G.T., Dess G. (1996), *Clarifying the Entrepreneurial Orientation Construct and Linking It to Performance*, „Academy of Management Review”, 21 (1), s. 135–172.

- Löfvstål E.A. (2001), *A Quest for Accounting and Control within Entrepreneurial Organisations – the Roxtec Odyssey*, School of Management and Economics, Lund University.
- Löfvstål E.A. (2008), *Management Control Systems in Entrepreneurial Organisations – A Balancing Challenge*, JIBS Dissertation Series No. 045, Jönköping.
- Mason; Kuratko D.F., Montagno R.V., Hornsby J.S., (1990), *Developing an intrapreneurial assessment instrument for an effective corporate entrepreneurial environment*, „Strategic Management Journal”, 11, s. 49–58.
- McKinley J. W., Ellis R.J. (2014), *Entrepreneurs need accounting too: the case for including financial and managerial accounting in an entrepreneurship curriculum*. Accounting Instructors' Report, Winter 2014, „A Journal for Accounting Educators”, s. 5.
- Mattila P., Åhlqvist M. (2001), *Performance Measurement in Entrepreneurial Organisations – An Empirical Study of Swedish Manufacturing Firms*, https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/2477/1/mattila_2001_12_inlaga.pdf (dostęp: 13.01.2017).
- Miller D., Friesen P.H. (1982), *Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum*, „Strategic Management Journal”, 3, s. 1–25.
- Miller D., Friesen P. (1983), *Strategy-making and Environment: The Third Link*, „Strategic Management Journal”, 4, s. 221–235.
- Miller D., Friesen P. (1984), *Organisations: A Quantum View*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Morris M.H., Allen J., Schindehutte M., Avila R. (2006), *Balanced management control systems as a mechanism for achieving corporate entrepreneurship*, „Journal of Managerial Issue”, 18 (4), s. 468–493.
- Moore K., Yuen S. (2001), *Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective*, „Accounting, Organizations and Society”, 26 (4–5), s. 351–389.
- Morris M.H. (1998), *Entrepreneurial Intensity: Sustainable Advantages for Individuals, Organizations and Societies*, Quorum Books, Westport, CT.
- Morris M.H., Kuratko D.F. (2002), *Corporate Entrepreneurship: Entrepreneurial Development within Organizations*, Thomson South-Western, Mason, OH.
- Mouritsen, J. (1996). *Five aspects of accounting departments' work*, „Management Accounting Research”, 7, s. 283–303.
- Nandan R. (2010), *Management accounting needs of SMEs and the role of professional accountants: A renewed research agenda*, „Journal of Applied Management Accounting Research”, 8 (1), s. 67–75.
- Nogalski B., Karpacz J. (2011), *Komponenty orientacji przedsiębiorczej – studium przypadku*, „Współczesne Zarządzanie”, 3, s. 43–51.
- Nogalski B., Karpacz J. (2012), *Studium przypadku w badaniu orientacji przedsiębiorczej organizacji*, „Prace Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości w Wałbrzychu”, 17 (1), s. 205–220.
- Otley D. (1995), *Management control, organisational design and accounting information systems*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R. Scapens, (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London, s. 45–63.
- Ouchi W.G. (1979), *A conceptual framework for the design of organizational control mechanics*, „Management Science”, 25 (9), s. 833–848.
- Porter M. E. (1998), *Competitive Strategy. Techniques for analyzing industries and competitors with a new introduction*, The Free Press, New York, s. 39.
- Rae D. (2001), *Easy Jet: a case of entrepreneurial management?* „Strategic Change”, 10, s. 325–336.
- Raport o stanie sektora MSP w Polsce w latach 2012–2013 (2014), PARP, Warszawa, s. 24–25.
- Schendel D., Hitt M.A. (2007), *Comments from the editors. Introduction*, „Strategic Entrepreneurship Journal”, 1 (1–2), s. 1–6.
- Silverman D. (2008), *Prowadzenie badań jakościowych*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa.
- Simons R. (1987) *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*, „Accounting, Organizations and Society”, 12 (4), s. 357–375.
- Simons R. (2000), *Performance Measurement and Controls Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, Inc., Upper Saddle River, NJ.

- Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sullivan G.M., Artino A.R. (2013), *Analyzing and Interpreting Data from Likert-Type Scales*, „The Journal of Graduate Medical Education”, 5, s. 541–542.
- Świderska G.K. (2008), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Tarka P. (2015), *Własności 5- i 7-stopniowej skali Likerta w kontekście normalizacji zmiennych metodą Kaufmana i Rousseeuwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 385, s. 288.
- Wójcik-Karpacz A. (2016), *Dobór miar do pomiaru orientacji przedsiębiorczej: dylematy i propozycje rozwiązań*, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 444, s. 594–608.
- Yiu D., Hoskisson R.E., Bruton G., Lu Y. (2014), *Dueling institutional logics and the effect on strategic entrepreneurship in Chinese business groups*, [w:] „Strategic Entrepreneurship Journal”, 8 (3), s. 195–213.
- Young, S.D. (1987), *Financial Reporting and the Austrian Theory of Entrepreneurship*, ABACUS, 23 (1).
- Zahra S.A., Covin J.G. (1995) Contextual influences on the corporate entrepreneurship-performance relationship: a longitudinal analysis, „Journal of Business Venturing”, 10, s. 43–58.

Źródła internetowe

- Krajowe Inteligentne Specjalizacje, Ministerstwo Rozwoju, <https://www.mr.gov.pl/strony/zadania/wsparcie-przedsiębiorczosci/innowacyjnosc/krajowe-inteligentne-specjalizacje/> (dostęp 20.01.2017).
- <http://www.rpo.lodzkie.pl/images/2016/304-wykaz-riswl-nisz-spec/Wykaz-Regionalnych-Inteligentnych-Specjalizacji-i-Nisz-Specjalizacyjnych.pdf> (dostęp 20.01.2017).