

Rola decyzyjnych rachunków kosztów i innych rachunków ekonomicznych w budowaniu strategii małych i średnich firm rodzinnych

Adriana Kaszuba-Perz*

Za główny cel działalności małe i średnie przedsiębiorstwa rodzinne przyjmują zazwyczaj utrzymanie stabilizacji i wzrost firmy w kontekście jej sukcesji przez młodsze pokolenia. Ważnym czynnikiem wpływającym na strategię takich podmiotów jest fakt, że ich działalność często jest prowadzona w niszowych dziedzinach, gdzie umiejętności, wiedza są przekazywane z pokolenia na pokolenie. Z gruntu zatem, małe i średnie przedsiębiorstwa rodzinne będą nastawione na osiąganie długookresowych korzyści i budowanie strategii przetrwania w dłuższej perspektywie. Przedsiębiorcy, mając na uwadze potrzebę przekazania firmy, powinni być zainteresowani poszukiwaniem i wdrażaniem narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji dla zapewnienia stabilności. Celem autorki jest analiza możliwości i ograniczeń stosowania rachunków kosztów i innych rachunków ekonomicznych wspomagających budowanie strategii w opinii samych przedsiębiorców. Podstawą analizy są badania własne przeprowadzone na grupie małych i średnich przedsiębiorstw rodzinnych.

Słowa kluczowe: rachunki kosztów, procesy decyzyjne, małe i średnie firmy rodzinne.

Nadesłany: 04.05.17 | Zaakceptowany do druku: 05.02.18

The role of decision-making cost accounts and other economic calculations in building strategies for small and medium family firms

Small and medium-sized family enterprises usually assume that the main objective of their activity is to maintain stable growth of the company in the context of its succession by the younger generations. An important factor affecting the strategy of such entities is the fact that their activities are often carried out in niche areas, where skills and knowledge are passed down from generation to generation. Therefore, small and medium-sized family businesses will be geared towards long-term benefits and building long-term survival strategies. Entrepreneurs, bearing in mind the need to hand over the company, should be interested in the search for and implementation of decision support tools to ensure stability. The aim of the study is to analyze the possibilities and limitations of using cost statements and other economic accounts supporting the strategy building in the opinion of the entrepreneurs themselves. The basis of the analysis is own research carried out on a group of small and medium family enterprises.

* **Adriana Kaszuba-Perz**, dr inż. – Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Politechnika Rzeszowska im. I. Łukasiewicza.
Adres do korespondencji: Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Politechnika Rzeszowska im. I. Łukasiewicza, ul. Powstańców Warszawy 8, 35-959 Rzeszów, e-mail: aperz@prz.edu.pl.

Keywords: cost accounts, decision-making processes, small and medium family firms.

Submitted: 04.05.17 | Accepted: 05.02.18

JEL: M41, L26

1. Wstęp

Rachunki kosztów spełniają w systemie informacyjnym przedsiębiorstw wiele istotnych funkcji. Niewątpliwie jedną z najważniejszych jest wspomaganie procesów decyzyjnych – tych o charakterze operacyjnym, a także tych o charakterze strategicznym – długofalowym. Przedsiębiorstwa z grupy małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących pełną ewidencję księgową, stosują – zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości – tradycyjny rachunek kosztów. Korzyści wynikające z jego stosowania są niezaprzeczalne. Warto jednak postawić pytanie, czy współcześnie, przy wysokiej dynamice rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu, istnieją możliwości i potrzeby zastosowania decyzyjnych rachunków kosztów w przedsiębiorstwach zaliczanych do tego sektora. Jaki wpływ miałoby zastosowanie nowoczesnych rachunków kosztów dla ich rozwoju i budowania strategii? W niniejszym opracowaniu podjęto próbę odpowiedzi na postawione powyżej pytania. Celem autorki jest przedstawienie oceny potrzeb zastosowania rachunków ekonomicznych i innych narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji w opinii przedsiębiorców prowadzących firmy rodzinne. Analiza zaprezentowana w niniejszym opracowaniu oraz przedstawione wyniki badań własnych stanowią jedynie część podjętej w szerszych badaniach problematyki.

2. Funkcje i rola rachunków kosztów w kształtowaniu strategii

Rachunki kosztów zajmują znaczącą pozycję w architekturze systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. System informacyjny jest strukturą złożoną i wielopoziomą, skoncentrowaną na przekształcaniu określonych informacji i prezentowaniu ich w określonej formie użytkownikom (Kisielnicki i Sroka, 2005). Zdaniem autorów oczywiście system ten zaopatrzone jest w procedury, narzędzia, modele, które pozwalają na to przekształcenie danych. Podsystem

rachunkowości w przedsiębiorstwie jest niewątpliwie jednym z istotniejszych elementów w strukturze systemu informacyjnego. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na różnorodność potrzeb informacyjnych, która z kolei determinuje wyodrębnienie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (Gabrusewicz, Kamela-Sowińska i Poetchke, 2002). Możemy wprawdzie rozpatrywać rodzaj informacji generowanych w rachunkowości finansowej i zarządczej, lecz warto skoncentrować się w tym miejscu na elemencie, który stanowi część wspólną dla nich, a mianowicie na rachunku kosztów, o czym pisze m.in. E. Nowak (Nowak, 2001, s. 13 i nast.). Biorąc jednak pod uwagę budowanie perspektywicznego rozwoju przedsiębiorstwa, widzimy, że sama analiza kosztów słusznie wydawałaby się niewystarczająca. Jak piszą Sierpińska i Wędzki, z punktu widzenia zachowania płynności finansowej zarówno w krótkiej, jak i w dłuższej perspektywie, równie ważne są rachunki ekonomiczne pozwalające na analizowanie wyników, a także należności, zobowiązań czy zapasów (Sierpińska i Wędzki, 1998, s. 8). System rachunkowości finansowej wraz z tradycyjnym rachunkiem kosztów ukierunkowany jest głównie na rejestrację danych o bieżących zdarzeniach gospodarczych w księgach rachunkowych oraz przetwarzanie tych informacji, a także ich prezentację w formie dostosowanej dla potrzeb sprawozdawczych oraz podatkowych. E. Nowak wskazuje jednak na niedostatki systematycznego rachunku kosztów w kontekście zarządzania strategicznego (Nowak, 2015), wymieniając m.in. ukierunkowanie na wycenę produktów i pomiar wyników, czy pomiar kosztów jedynie w krótkim okresie. Tradycyjny rachunek kosztów ma również zawężone instrumentarium kalkulacji kosztu, ograniczające się jedynie do produktów. Funkcje tradycyjnego rachunku kosztów, zgodnego w wymogami formalno-prawnymi, są oczywiste i uzasadnione, lecz współcześni przedsiębiorcy dążą do racjonalnej oceny sytuacji, w której podejmują swoje decyzje. Przed rachunkami kosztów i wyników stawiane

są nowe zadania. Rachunki te powinny bowiem dostarczać danych dotyczących np. wyborów sposobów produkcji, wyborów kanałów zaopatrzenia czy dystrybucji, wyborów wariantu inwestycyjnego, zbudowania struktury asortymentowej itd. (Świdarska, 2004). Na temat roli rachunków kosztów we współczesnych przedsiębiorstwach prowadzono dotychczas wiele badań i analiz (zob. m.in. Czubakowska, 2015; Nowak, 2015; Nowak, 2017; Sobańska, 2010). Wydaje się natomiast, że problematyka zastosowania decyzyjnych rachunków kosztów i innych narzędzi rachunkowości zarządczej w polskich małych i średnich przedsiębiorstwach (w tym rodzinnych) jest wciąż tematem niedocenianym. Wśród badaczy tej tematyki w kontekście możliwości i potrzeb wykorzystania rachunkowości zarządczej przez małe i średnie przedsiębiorstwa należy wymienić m.in. R. Nandana, M. Lohr (Nandan, 2010; Lohr, 2012). Interesujący przegląd dotychczasowych badań na ten temat został dokonany przez Lopez oraz Heibl (Lopez i Heibl, 2015). W polskiej literaturze do problematyki wykorzystania różnorodnych narzędzi wspomagających decyzje w procesie dynamicznego rozwoju małych przedsiębiorstw, odnoszą się natomiast m.in. Matejun i Lachiewicz (Matejun i Lachiewicz, 2012; Matejun, 2016). Rozważania te dotyczą jednak specyficznego charakteru zarządzania w tego typu podmiotach, ich strategii i innowacyjności, odnoszą się również do innych cech opisujących małe przedsiębiorstwa.

Klasyfikacja strategii A.D. Chandlera określa ją jako postawienie długofalowych celów, dla których obierane są określone kierunki działań wraz niezbędnymi dla ich realizacji zasobami (Chandler, 1962, s. 123). W niniejszym opracowaniu pojęcie „strategia” będzie stosowane w odniesieniu do przedsiębiorstw i szczególnej ich grupy, tj. małych i średnich rodzinnych. Z tego względu powinniśmy doprecyzować strategię jako plan opracowywany przez przedsiębiorcę lub menedżerów, który uwzględniając uwarunkowania zewnętrzne oraz wewnętrzne, będzie prognozował alternatywne warianty dalszego wzrostu firmy przy wykorzystaniu środków finansowych i kapitału ludzkiego (zob. m.in. Romanowska, 1998). W literaturze możemy znaleźć wiele różnorodnych klasyfikacji strategii przedsiębiorstw. Pragnę przytoczyć dwie z nich, które wydają się istotne dla podej-

tej tematyki. Klasyfikacja strategii przyjęta przez Penca (Penc, 1995, s. 196) wyróżnia:

- strategię defensywną (polegającą na zachowaniu stabilności i minimalizowaniu niepowodzeń, zmiany wdrażane są jedynie incydentalnie – orientacja na trwanie);
- strategię ofensywną (strategia działania, ataku; przedsiębiorca wykazuje się kreatywnością, pomysłowością, innowacyjnością, skłonnością do ryzyka; orientacja na nowe rynki, nowatorskie produkty i technologie ustawiczny rozwój);
- strategię pionierską (stosowana jest często w branżach niszowych, zorientowana na działalność innowacyjną – zarówno produktową, jak i technologiczną).

Pierwsza z wymienionych strategii jest charakterystyczna zwłaszcza dla mikroprzedsiębiorstw o zasięgu lokalnym w tradycyjnych branżach usługowych czy działalności handlowej. Strategia ofensywna i pionierska mogą być często wykorzystywane przez różnego typu przedsiębiorstwa rodzinne produkcyjne czy usługowe, lecz mające już ugruntowaną pozycję rynkową, a przyjęcie tych strategii pozwala na ustawiczny ich rozwój i możliwość sukcesji przez kolejne pokolenia.

Nie wolno pominąć klasyfikacji strategii wg G. de Saint Marie, który podzielił je na trzy grupy: strategię skali działalności, strategię różnicowania działalności oraz strategię podziału (De Saint Marie, 1995, s. 114). Strategia podziału polega na koncentrowaniu działalności, w strategii różnicowania istotną rolę odgrywają oczekiwania potencjalnych klientów, które w sposób ciągły podlegają badaniom. Strategia skali działalności zakłada natomiast ustawiczną dbałość o minimalizowanie kosztów, czego konsekwencją może być uzyskanie przywództwa rynkowego. Na tę strategię zwraca również uwagę E. Nowak, podkreślając rolę rachunków kosztów w budowaniu przywództwa kosztowego i uzyskiwaniu przez to przewagi konkurencyjnej. Autor pisze o strategicznym zarządzaniu kosztami zawierającym się w trzech obszarach: związkiem z łańcuchem tworzenia wartości, strategicznym pozycjonowaniem przedsiębiorstwa oraz na tym tle – analizą nośników kosztów (Nowak, 2015).

W budowaniu planów strategicznych – wyznaczaniu celów głównych, a następnie działań, dzięki którym cele te zostaną osiągnięte – oczywiście wydaje się ujęcie w ramy

finansowego planu tych aktywności, wraz z przypisanymi do nich zasobami. W pierwszym skojarzeniu narzuca nam się wykorzystanie przy tej okazji instrumentu, jakim jest budżetowanie. Rzeczywiście jest ono uniwersalną metodą planowania, przy czym dla prognozowania kosztów możemy wykorzystać różne podejścia i różne rachunki kosztów. Równie istotne wydają się kontrola i analiza kosztów w procesie realizacji strategii. Biorąc zaś pod uwagę fakt, iż współczesne przedsiębiorstwa są silnie zorientowane na rynek i klienta, konieczne wydaje się zastosowanie również innych instrumentów analitycznych i rachunków ekonomicznych poza rachunkami kosztów.

B. Nita podkreśla konieczność integracji metod rachunkowości zarządczej z potrzebami menedżerów oraz uwzględnieniem uwarunkowań sytuacyjnych danego przedsiębiorstwa (Nita, 2011). Jedną z metod takiej integracji, którą proponuje w swoim opracowaniu, jest *balanced score card*, która wzmacnia jego zdaniem walory informacyjne różnych narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym również rachunków kosztów.

Przedstawiciele małych i średnich przedsiębiorstw nie zawsze jednak wykazują zainteresowanie tak zaawansowanymi – ich zdaniem – narzędziami wspomagającymi procesy decyzyjne. A w małych i mikroprzedsiębiorstwach ich implementacja wydaje się nieuzasadniona, chociażby ze względu na rozmiary działalności i tym samym podstawowy zakres ewidencji prowadzonej głównie dla celów podatkowych. Sytuacja zaś będzie się zmieniać w momencie wzrostu przedsiębiorstwa. Wraz z rozmiarami działalności wzrastać będą bowiem potrzeby informacyjne. Odwołując się zaś do opisanych wyżej strategii charakterystycznych dla małych i średnich przedsiębiorstw, można zauważyć, że kluczową rolę w ich realizacji może odgrywać analiza kosztów. Odnosząc się do strategii defensywnej – analiza kosztów i zastosowanie decyzyjnego rachunku kosztów mogłyby przyczynić się do minimalizowania ewentualnych strat na działalności. W strategiach ofensywnych, stosowanych przez małe i średnie przedsiębiorstwa, duże korzyści przyniosłoby trafne prognozowanie kosztów i wyników. W firmach stosujących strategię pionierskie, nastawione na innowacyjność, zastosowanie decyzyjnych rachunków kosztów dawałoby natomiast możliwość

badania efektywności poszczególnych projektów i wdrożeń. Różnorodność nowoczesnych rachunków kosztów i ich aplikacji (począwszy od rachunku kosztów zmiennych, poprzez rachunek kosztów działań, cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych i inne), stwarza możliwość dostosowania i implementacji narzędzi, które mogą być dostosowane do specyfiki, rozmiarów i potrzeb firmy rodzinnej w każdym etapie jej wzrostu (szerzej: Kaszuba-Perz, 2014).

3. Możliwości i potrzeby stosowania decyzyjnych rachunków kosztów w małych i średnich przedsiębiorstwach rodzinnych

W niniejszym opracowaniu przedstawiono wyniki badań ilościowych, przeprowadzonych w bieżącym roku, za pomocą sondaży ankietowych wśród przedstawicieli MSP w regionie Polski południowo-wschodniej. Aby uzyskać reprezentatywność próby, zastosowano metodę warstwowego jej doboru, zaś kryteria były dobierane tak, by charakterystyka sektora MSP była pełna pod względem reprezentatywności poszczególnych wielkości przedsiębiorstw, branż, form prawnych i form ewidencji podatkowo-księgowej. Badanie objęło 96 podmiotów w podziale na mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, zlokalizowane na terenie województw: podkarpackiego, małopolskiego, lubelskiego i świętokrzyskiego. Celem przeprowadzonych badań była ocena pojemności informacyjnej prowadzonych ewidencji a zwłaszcza rachunków ekonomicznych, perspektywy i możliwości zastosowania wybranych narzędzi wspomagających procesy decyzyjne, ze szczególnym uwzględnieniem rachunków kosztów w kontekście budowania strategii rozwojowych tychże przedsiębiorstw.

W badaniu brały udział przedsiębiorstwa prowadzące księgi rachunkowe¹, a także podatkową książkę przychodów i rozchodów oraz niewielka grupa podmiotów prowadzących inne uproszczone formy ewidencji na cele podatkowe, zamierzające w przyszłości przejść na inną formę rozliczenia w związku z rozbudowaniem swojej działalności. Wśród przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe 62% stanowiły podmioty prowadzące rejestr kosztów w układzie porównawczym, a 32% przedsiębiorstwa ewidencjonujące

koszty w dwóch układach jednocześnie. Pochodną tego jest oczywiście sposób ustalania wyniku finansowego (81% wybrało wariant porównawczy). Warto podkreślić, że ponad 30% udział przedsiębiorstw, które

rejestrują koszty w układzie rodzajowym i podmiotowo funkcjonalnym jednocześnie, co może świadczyć o poszukiwaniu możliwości analizy kosztów w różnych wymiarach (zob. tabela 1).

Tabela 1. Rodzaj ewidencji księgowej i prowadzone rejestry kosztów w badanej grupie przedsiębiorstw

Ewidencja księgowa: kosztowa/podatkowa	Udział procentowy stosowanej ewidencji w ogólnej liczbie badanych przedsiębiorstw
Księgi rachunkowe (w rozumieniu Ustawy o rachunkowości)	48%
Podatkowa Książka Przychodów i Rozchodów	45%
Pozostałe uproszczone ewidencje podatkowe	7%
Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym	62%
Ewidencja kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym	6%
Ewidencja kosztów w dwóch układach jednocześnie: rodzajowym i podmiotowo-funkcjonalnym	32%
Wariant porównawczy ustalania wyniku finansowego	81%
Wariant kalkulacyjny ustalania wyniku finansowego	19%

Źródło: opracowanie własne na podstawie zrealizowanych badań.

Faktem jest, iż znikoma liczba badanych przedsiębiorstw stosuje dodatkowo decyzyjne rachunki kosztów (zob. tabela 2). Przedsiębiorcy podejmują próby prostych rachunków ekonomicznych dla własnych potrzeb (deklaruje to 8% badanych), lecz nie są to zorganizowane formuły czy modele systematycznej analizy kosztów. Dodatkowo rejestry prowadzone przez

przedsiębiorców dotyczą zazwyczaj innych obszarów zarządzania (środki trwałe, obrót materiałami/towarami i inne). Niezwykle interesujące wydają się natomiast wypowiedzi przedsiębiorców dotyczące wykorzystania narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji (również tych strategicznych) w przyszłości.

Tabela 2. Dodatkowe ewidencje i rejestry, rachunki ekonomiczne aktualnie prowadzone dla celów zarządczych w badanych przedsiębiorstwach

Rodzaj dodatkowych ewidencji, rejestrów i rachunków	Udział procentowy stosowanej ewidencji w ogólnej liczbie badanych przedsiębiorstw
Decyzyjne rachunki kosztów	1%
Proste rachunki ekonomiczne dla własnych potrzeb przedsiębiorcy – właściciela	8%
Inne dodatkowe ewidencje i rejestry	5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Największy odsetek wśród badanej grupy uzyskała odpowiedź dotycząca prognozy wyników działalności (zob. tabela 3). Aż 32% badanych potwierdza potrzebę

prognozowania działalności w odniesieniu do produktów, usług czy rynków. Przedsiębiorcy wskazują również na potrzebę analizy rentowności produktów i analizę

wyników działalności. Równie wysoki odsetek podkreśla konieczność wykorzystania narzędzi oceny podejmowanych przedsięwzięć inwestycyjnych. Taka sama grupa przedsiębiorców chętnie wdrożyłaby narzędzia analizy i oceny ryzyka działalności. Niestety w większości przypadków

potrzeby te nie są powiązane z koniecznością wdrożenia decyzyjnych rachunków kosztów, czy chociażby budżetowania. Dzieje się tak, mimo że wydaje się, iż narzędzia takie doskonale uzupełniałyby się, a nawet stanowiły podstawę bardziej rozbudowanych instrumentów.

Tabela 3. Ocena potrzeb zastosowania rachunków ekonomicznych i innych narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji w badanych przedsiębiorstwach

Proponowane narzędzia wspomagające podejmowanie decyzji krótko- i długoterminowych	Udział procentowy zgłoszonego zapotrzebowania na dany instrument w ogólnej liczbie odpowiedzi badanych przedsiębiorstw (każdy z przedsiębiorców mógł udzielić więcej niż jednej odpowiedzi, dlatego odpowiedzi nie sumują się do 100%)
Decyzyjne rachunki kosztów	6%
Budżetowanie	7,5%
Analizy rentowności poszczególnych produktów/usług/rynków	15%
Analiza wyników na działalności (w tym również w odniesieniu do poszczególnych produktów/usług/ rynków)	13%
Prognoza wyników na działalności w przyszłości (w tym również w odniesieniu do poszczególnych produktów/usług/ rynków)	32%
Analiza i ocena podejmowanych przedsięwzięć inwestycyjnych	12%
Analiza wariantowa perspektyw rozwoju firmy	4%
Rozbudowana analiza finansowa	2%
Analiza i ocena ryzyka działalności	12%

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Jako główne ograniczenia wdrażania technik i rachunków usprawniających zarządzanie, podejmowanie decyzji, przedsiębiorcy wskazują brak środków finansowych i czasu. Wśród przedstawicieli małych i średnich przedsiębiorstw pojawiały się jednak również wypowiedzi dotyczące braku wykwalifikowanej kadry. To zwłaszcza mikroprzedsiębiorcy wiążą możliwość implementacji dodatkowych narzędzi z ponoszeniem dodatkowych nakładów czasowych i finansowych. Ich znacząca część koncentruje się raczej na działalności krótkoterminowej, niemniej jednak podkreślają potrzebę przygotowywania planów perspektywicznych. Trochę inne podejście reprezentują przedstawiciele średnich pod-

miotów. Po osiągnięciu pozycji rynkowej gwarantującej stabilizację, przedsiębiorcy podejmują bowiem często próby dalszego rozwoju. Przesłanką działań prorozwojowych w tego typu podmiotach, jest również fakt, że firmy te, będąc często rodzinnymi, ukierunkowane są na sukcesy działalności przez młodsze pokolenie. Ważnym czynnikiem jest tu bezpieczeństwo finansowe kolejnych pokoleń.

4. Podsumowanie

Wśród barier przygotowywania planów przyszłościowych przedsiębiorcy wymieniają brak stabilności i wysoką konkurencję. Przedsiębiorstwa działające w bran-

zach technicznych podkreślają trudności w zaplanowaniu popytu na poszczególne produkty czy asortymenty, ze względu na wysoki postęp techniczny i zmieniające się w związku z tym preferencje klientów – zwłaszcza w młodszych grupach wiekowych. Problem ten dotyczy również przedsiębiorstw wykorzystujących w procesach produkcyjnych nowoczesne technologie. Bariera ta w przypadku małych firm wydaje się wyjątkowo dotkliwa, ponieważ pokonanie jej wymaga zaangażowania środków kapitałowych, a przygotowanie określonych środków na zasilenie w nowoczesne technologie może stanowić zwłaszcza dla małych firm olbrzymi problem. Przedsiębiorcy badanej grupy w większości przypadków koncentrują się na maksymalizacji zysków, zwiększaniu obrotów, na trzecim miejscu wymieniają zwiększanie udziałów w rynku. Ich zdaniem taka polityka może prowadzić do zabezpieczenia przyszłości firmy.

Jakkolwiek przedsiębiorcy w mniejszym lub większym zakresie potwierdzają potrzebę zastosowania (teraz lub w przyszłości) dodatkowych rachunków ekonomicznych, które z pewnością wspierałyby racjonalizację podejmowanych decyzji i bieżące zarządzanie firmą, to aktualnie w niewielkim stopniu podejmują próby zastosowania takich narzędzi. Oczywiście, w grupie mikroprzedsiębiorstw nie sprzyjają temu stosowane uproszczone formy ewidencji podatkowej, a także fakt, że przedsiębiorcy z tej grupy bardziej cenią sobie intuicyjny sposób podejmowania decyzji, oparty wyłącznie na własnych obserwacjach i doświadczeniach. Warto przy tym wspomnieć, że zazwyczaj tego typu podmioty działają wyłącznie lokalnie w tradycyjnych branżach i stabilizacja sytuacji na rynku lokalnym jest jedynym celem ich funkcjonowania. Trochę inaczej sytuacja przedstawia się w małych i średnich przedsiębiorstwach, zwłaszcza tego typu, które prowadzą pełną ewidencję księgową, a ich strategia jest ukierunkowana na wzmocnienie pozycji rynkowej, uzyskanie przewagi, zabezpieczenie działalności w dłuższej perspektywie dla ustabilizowania i przekazania firmy młodszemu pokoleniu, czy też znaczący przełom związany ze wzrostem i dynamicznym rozwojem przedsiębiorstwa. Tego typu podmioty gospodarcze, nawet jeśli obecnie nie stosują narzędzi wspomagających zarządzanie, to próbują wskazać na potrzeby informacyjne i możli-

wość wdrożenia wybranych instrumentów. Bariery ograniczającą ich implementację są często zdaniem przedsiębiorców niskie kwalifikacje kadry, lub po prostu brak wiedzy na ten temat. Oczywiście wskazują również na inne czynniki ograniczające, m.in. brak czasu, gdyż uporanie się z bieżącymi problemami firmy nie pozwala im na zidentyfikowanie możliwości usprawnienia procesów decyzyjnych przez zastosowanie dodatkowych rachunków ekonomicznych, a także obawy przed wysokimi kosztami wdrożenia takich metod i technik. Ich zdaniem wymaga to zatrudnienia specjalistów – ekspertów, lub zakupu informatycznego systemu wspomagającego zarządzanie, a jedno i drugie powoduje poniesienie dodatkowych nakładów finansowych.

Przypisy

- ¹ W rozumieniu Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255).

Bibliografia

- Chandler, A.D. (1962). *Strategy and Structure*. Cambridge: MIT Press.
- Czubakowska, K. (2015). *Rachunek kosztów i wyników*. Warszawa: PWE.
- De Saint Marie, G. (1995). *Kierowanie małym i średnim przedsiębiorstwem*. Warszawa: Poltext.
- Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, H. i Poetchke, H. (2002). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: PWE.
- Kaszuba-Perz, A. (2014). Wybrane uwarunkowania kształtujące skłonność przedsiębiorstw do stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w kolejnych etapach ich rozwoju. *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej „Modern Management Review”*, 2.
- Kisielnicki, J. i Sroka, H. (2005). *Systemy informacyjne biznesu. Informatyka dla zarządzania*. Warszawa: Placet.
- Lachiewicz, S. i Matejun, M. (2012). Specyfika zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami. W: M. Matejun (red.), *Zarządzanie małą i średnią firmą w teorii i w ćwiczeniach*. Warszawa: Difin.
- Lohr, M. (2012). Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25, 3–55, <https://doi.org/10.1080/08276331.2012.10593558>.
- Lopez, L.O. i Heibl, M.R.W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises – current knowledge and avenues for fur-

- ther research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1): 81–119.
- Matejun, M. (2016). Statyka i dynamika w cyklu życia mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. *Prace Naukowe UE we Wrocławiu*, 419, 95–106.
- Nandan, R. (2010). Management accounting needs of SMEs and the role of professional accounts: A renewed Research agenda. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(1): 65–78.
- Nita, B. (2011). Modele rachunku kosztów a zrównoważona karta wyników. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 625.
- Nowak, E. (2001). *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Nowak, E. (2015). Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 229.
- Nowak, E. (red.) (2017). *Rachunki kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość–teraźniejszość–przyszłość*. Wrocław: Wydawnictwo UE we Wrocławiu.
- Romanowska, M. (1998). *Strategie rozwoju i konkurencji*. Warszawa: CIM.
- Sierpińska, M. i Wędzki, D. (1998). *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sobańska, I. (2010). Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112).
- Świdorska, G. (red.) (2004). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.