

Dariusz Ryszard Rutowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: d.rutowicz@gmail.com

**KRYTYCZNA OCENA PODEJŚCIA
DO NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ
JAKO NIEZALEŻNYCH OD STRATEGII
I MODELU BIZNESOWEGO**

**CRITICAL ASSESSMENT OF THE APPROACH
TO THE ACCOUNTING MANAGEMENT TOOLS
AS INDEPENDENT FROM THE STRATEGY
AND THE BUSINESS MODEL**

DOI: 10.15611/pn.2018.514.35

JEL Classification: M41

Streszczenie: Artykuł w oparciu o praktykę i przegląd literatury wskazuje, jak ważne jest traktowanie rachunkowości zarządczej jako pochodnej w analizie modelu biznesowego i strategii. Aby w pełni wykorzystać funkcję controllingu i maksymalizować skuteczność i efektywność przedsiębiorstwa, należy projektować narzędzia rachunkowości zarządczej w oparciu o strategię i model biznesowy. W przeciwnym wypadku ocena funkcji controllingu może być niewłaściwa, z gruntu negatywna. Również teoria uwarunkowań sytuacyjnych rachunkowości, wskazując na szereg czynników mających wpływ na model rachunkowości, potwierdza, zdaniem autora, że rachunkowość bez ich uwzględnienia nie spełni pokładanych w niej oczekiwań. Informacje pochodzące z systemu rachunkowości zarządczej są niezbędne do powiązania strategii z modelem biznesowym, jak również dokonania oceny tych elementów niezależnie.

Słowa kluczowe: efektywność i skuteczność rachunkowości zarządczej, model biznesowy, strategia, uwarunkowania sytuacyjne rachunkowości.

Summary: This paper explores the role of the business model and strategy in the implementation of managerial accounting. As contingency theory of management accounting shows, there is no single management accounting system acceptable to all organizations or any system that is satisfactory in all circumstances in a single organization. Consequently, accounting systems must be contingent upon the circumstances that prevail at any time; they must be capable of development in order to take into consideration such factors as changes in the environment, competition, organizational structures, and technology. Information coming from the management accounting system is necessary to link the strategy with the business model, as well as to evaluate these elements independently. These three management

instruments are different but complementary tools for increasing the efficiency of functioning. Their simultaneous use allows to better match these elements to each other.

Keywords: effectiveness and efficiency of management accounting, business model, strategy, situational factors of accounting.

1. Wstęp

W wyniku globalizacji, rozwoju gospodarki i cyfryzacji przedsiębiorstwa mają coraz powszechniejszy dostęp do informacji, a także swobodnego przepływu ludzi, technologii i środków pieniężnych. Jest to zarówno ułatwienie, jak i znaczące źródło zagrożeń (m.in. wypływu tajemnicy przedsiębiorstwa czy znacznego zwiększenia ryzyka naśladowania bez względu na zróżnicowanie geograficzne rynków zbytu). Jest niezwykle ciężko, w tak zmiennym i konkurencyjnym otoczeniu, trwale budować przewagę konkurencyjną dającą podstawę do wzrostu wartości. To powoduje, że przedsiębiorstwa coraz częściej pracują nad strategią, optymalizują modele biznesowe i podnoszą skuteczność oraz efektywność działania. Nierozzerwalnie wiąże się to również z wykorzystywaniem rachunkowości zarządczej mającej za zadanie wspieranie menedżerów w podejmowaniu trafnych decyzji na poziomie strategicznym i operacyjnym.

Celem niniejszego artykułu jest, z jednej strony, podkreślenie roli, jaką odgrywa rachunkowość zarządcza w podnoszeniu skuteczności i efektywności przedsiębiorstwa, co rzutuje na ocenę funkcji controllingu. Z drugiej zaś zaznaczenie jej integralności z innymi naukami, w szczególności o zarządzaniu. Integralność rozumiana jako sprzężenie zwrotne w ramach wzajemnej wymiany informacji, wykorzystywane następnie w ramach wypracowanych w obrębie danej dyscypliny naukowej metodologii. Samodzielne istnienie, w miejsce współistnienia, czyni rachunkowość tylko narzędziem sprawozdawczym, a jak pokazują badania teorii uwarunkowań sytuacyjnych rachunkowości, ma na nią wpływ ogromna liczba czynników. Ich prawidłowe odzwierciedlenie w systemie rachunkowości przyczynić się może do podnoszenia skuteczności i efektywności przedsiębiorstwa.

Do rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej przyczynił się wzrost znaczenia strategii w rozwoju przedsiębiorstw, a także konieczność oceny przyjętych kierunków rozwoju w wymiarze długoterminowym. Przewidywanie bowiem możliwych efektów działania, bazując na przyjętych hipotezach strategicznych, nawet przed ich rzeczywistą operacjonalizacją (*ex ante*, a nie *ex post*), stanowi największą wartość dla menedżerów. Analizując definicje strategicznej rachunkowości zarządczej, E. Nowak stwierdza, że najważniejszą funkcją strategicznej rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania strategicznych decyzji w przedsiębiorstwie, które są ukierunkowane na osiągnięcie długofalowych celów działalności przedsiębiorstwa. Dzięki jej instrumentarium zostaje uspraw-

niony proces strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, co ułatwia adaptację w konkurencyjnym i wysoce zmiennym otoczeniu. W tych warunkach strategiczna rachunkowość zarządcza odgrywa aktywną rolę w formułowaniu i realizacji strategii przedsiębiorstwa [Nowak 2008, s. 17]. Ukierunkowanie rachunkowości na przyszłość jest możliwe dzięki powiązaniu jej z wiedzą wynikającą z planowanych celów operacyjnych i strategicznych. W ramach krótkookresowych działań (operacyjnych) menedżerowie podejmują decyzje również mające znaczący wpływ na osiągnięte wyniki. Dlatego ze źródeł operacyjnej rachunkowości zarządczej oczekują informacji, które przyczynią się do podejmowania trafnych decyzji. One bowiem rzutują na bieżące wyniki, ale też zsumowane w czasie mają wpływ na rezultaty osiągnięte w dłuższym okresie. Innym istotnym elementem jest sposób budowania mierników strategicznych. Prawidłowo zaprojektowane powinny uwzględniać miary przewidywane w ramach ścieżki dojścia do oczekiwanego poziomu w podziale na krótsze okresy. Umożliwia to śledzenie postępów oraz stanowi system wczesnego ostrzegania przed zejściem z obranej ścieżki już w trakcie, a nie na końcu zaplanowanego horyzontu czasowego.

Przywoływany wcześniej horyzont czasowy jest istotny z punktu widzenia zarządzania przez cele. Na szczególną uwagę zasługują zmiany, jakie dokonują się w rachunkowości, a mianowicie rachunkowość staje się nauką interdyscyplinarną, czego dowodzi fakt, że teoria uwarunkowań sytuacyjnych (stosowana w latach 60. w nauce o zarządzaniu) stanowiła nowy nurt badań naukowych w latach 80. XX wieku w rachunkowości [Nita 2013b, s. 193-207]. Z pewnością dzisiaj można powiedzieć, że rachunkowość nie jest odosobniona. Coraz częściej przenika się z innymi dyscyplinami naukowymi, stając się coraz bardziej interdyscyplinarną. Instrumentarium (w szczególności rachunkowości zarządczej) nie zawsze jest wystarczające do pomiaru i prezentacji niektórych składników majątkowych. Dlatego rachunkowość korzysta z dorobku innych dyscyplin, np. finansów, nauk o zarządzaniu. Na swoje potrzeby informacyjne rachunkowość adaptuje np. analizę SWOT, benchmarking, zbilansowaną kartę dokonań [Bąk 2013, s. 67].

Jak widać, elementy rachunkowości zarządczej, operacyjnej, jak i strategicznej poprzez wynikające z nich uwarunkowania sytuacyjne są ze sobą nierozzerwalnie związane. Mogą się różnić w wyniku doboru różnych wskaźników czy metod pomiaru, a z pewnością różnych czynników mających wpływ na przedsiębiorstwo. Natomiast jeśli przedsiębiorstwo wdraża przyjętą strategię, to przyjęty model rachunkowości zarządczej powinien być w ramach tego przedsiębiorstwa spójny (jeden) bez względu na poziom zarządzania (tym samym na podział strategiczny i operacyjny), a ewentualnie na wspomagający realizację strategii i optymalizujący model biznesowy.

Im system rachunkowości strategicznej i operacyjnej jest spójniejszy, tym efektywniej wspiera podejmowanie decyzji operacyjnych, przekładających się na osiągnięcie celów długoterminowych. Spójność natomiast jest tym większa, im większa część mierników i informacji pochodzących z rachunkowości operacyjnej jest czę-

ścią mierników i informacji będących podstawą do oceny stopnia realizacji strategii. Powiązanie rachunkowości zarządczej ze strategią i modelem biznesowym musi być trwałe i w istocie tworzy jedno narzędzie składające się z trzech różnych, ale komplementarnych narzędzi.

2. Uwarunkowania sytuacyjne w rachunkowości jako przykład na integralność z elementami strategii i modelu biznesowego

Uwidać wyraźny trend w kierunku interdyscyplinarności podejścia do zarządzania. Praktyka jeszcze częściej aniżeli dotychczas wymusza rozwój rachunkowości zarządczej w kierunku już nie tylko nauki ilościowej, ale rachunkowości jako nauki społecznej. Z punktu widzenia teorii rachunkowości zarządczej istotne jest badanie zjawisk związanych z tworzeniem i rozwojem rachunkowości zarządczej. Analizując metody zbierania i prezentowania informacji czy ocenę użyteczności, można zauważyć, że ma ona wymiar nie tylko ekonomiczny, ale także społeczny. Widać to zwłaszcza w praktyce, gdzie sposób prezentacji, zakres danych, a nawet źródło informacji może nie tylko służyć do podejmowania decyzji, ale też często jest narzędziem do kształtowania kultury organizacyjnej i relacji w strukturach.

W coraz większym stopniu różnorodne czynniki wpływają na rachunkowość zarządczą. Z pomocą idzie teoria uwarunkowań sytuacyjnych, która służy przede wszystkim jako podstawa badań nad wpływem czynników otoczenia zewnętrznego oraz wewnętrznych uwarunkowań organizacyjnych na rozwiązania stosowane w ramach systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach [Otley 1999; Langfield-Smith 1997]. Biorąc pod uwagę fakt, że każde z przedsiębiorstw realizuje opracowaną dla siebie strategię i działa w określonym indywidualnym modelu biznesowym (choć niektóre elementy mogą być spójne dla branż czy rynków), teoria uwarunkowań sytuacyjnych stanowi bardzo ciekawy nurt w badaniach nad rachunkowością zarządczą. Wydaje się bowiem, że biorąc pod uwagę coraz większą interdyscyplinarność rachunkowości, uniwersalizm jest możliwy w coraz mniejszym stopniu. Założenie teorii sytuacyjnej wskazuje na konieczność dostosowania rachunkowości zarządczej do sytuacji analizowanego podmiotu. Jak zaznacza B. Nita, „w projektowaniu systemów rachunkowości zarządczej uwzględnia się również zmienne sytuacyjne o charakterze makroekonomicznym, w tym ogólny klimat polityczny oraz kondycję gospodarki narodowej. Jeśli przedsiębiorstwo działa w otoczeniu turbulentnym i w warunkach dużej niepewności, która towarzyszy działalności gospodarczej, wówczas mierniki stosowane w rachunkowości zarządczej są bardziej subiektywne. Natomiast w warunkach stabilnych można stosować bardziej sformalizowane i obiektywne instrumenty pomiaru oraz oceny dokonań” [Nita 2013b, s. 201]. Wśród czynników kształtujących rozwój rachunkowości można wyróżnić: główne źródła finansowania działalności jednostek gospodarczych, system prawny, poziom inflacji, wielkość i złożoność form jednostek gospodarują-

cych na rynku, modele i style zarządzania, elementy kulturowe i spuściznę narodową, tworzenie się globalnej gospodarki bez barier inwestowania, migrację ludności [Ignatowski 2007, s. 510].

Jak widać z powyższych, uwarunkowania sytuacyjne mają charakter zarówno zbioru czynników zewnętrznych, jak i uwarunkowań wewnętrznych. Wszystkie te czynniki są również brane pod uwagę w procesie zarządzania strategicznego oraz optymalizacji modelu biznesowego (w procesie operacjonalizacji strategii). Uwarunkowania rzutują wprost na elementy rachunkowości zarządczej i ich dopasowanie zarówno do siebie, jak i do strategii i modelu biznesowego, co przesądza o jej efektywności. O wpływie czynników uwzględnianych w procesie zarządzania strategicznego świadczyć mogą badania A. Baines i K. Langfield-Smith [2003], które badając zależności pomiędzy zmieniającym się otoczeniem konkurencyjnym a zmiennymi składającymi się na system rachunkowości zarządczej, wykazały, że rosnąca konkurencja różnicuje strategię, co skutkuje stosowaniem zaawansowanych narzędzi rachunkowości zarządczej w celu uzyskania lepszych efektów działania.

Jak widać z istoty prowadzonych badań opartych na teorii sytuacyjnej podejmujących problematykę dotyczącą wskazania kluczowych czynników warunkujących dobór narzędzi rachunkowości zarządczej oraz ich poszczególnych składowych, rachunkowość zarządcza kształtowana jest przez te elementy. Teoria ta, przywiązując szczególną wagę do zróżnicowania, jakie zachodzi w systemach rachunkowości zarządczej różnych organizacji, ukazuje, że dostosowuje się ona do wymagań zarówno otoczenia, jak i czynników wewnętrznych przedsiębiorstw. Można powiedzieć, że nie ma jednego systemu rachunkowości zarządczej, a jej różnorodność wynika z różnorodności czynników, które są brane pod uwagę w procesie budowania i implementacji zarówno strategii, jak i modelu biznesowego. Biorąc pod uwagę różnorodność czynników (w zasadzie ich nieskończoną liczbę) oraz ich różne oddziaływanie na przedsiębiorstwo, należy przyjąć, że systemy rachunkowości w przedsiębiorstwach są indywidualnie tworzone.

W dalszej części zaprezentuję koncepcję podejścia do rachunkowości zarządczej jako elementu nierozdzielnie związanego ze strategią i modelem biznesowym, służącej do oceny efektywności organizacji zorientowanej na ciągłe doskonalenie.

3. Implementacja rachunkowości zarządczej bez powiązania ze strategią i modelem biznesowym jako źródło zlej oceny funkcji controllingu w przedsiębiorstwie

W ostatnich latach controlling w przedsiębiorstwach na stałe wpisuje się jako jeden z elementów funkcjonowania. Wykorzystując rachunkowość zarządczą do wspomagania podejmowanych decyzji, menedżerowie traktują controlling jako inwestycję. Jest to rodzaj kosztu w przedsiębiorstwie, któremu niezwykle trudno przypisać wprost korzyści, jakie przynosi. Często spotykam w przedsiębiorstwach negatywne

opinie na temat controllingu. Również w literaturze są przykłady takich poglądów. H. Błoch wyraźnie wskazuje na niską skuteczność działania controllingu w przedsiębiorstwach [Błoch 2000, s. 94]. Według autorki przyczyn takiego stanu rzeczy może być kilka. Bazując na własnych obserwacjach, mogę wskazać, że:

1) coraz większa liczba przedsiębiorstw powołuje w swoich strukturach funkcję controllingu dotychczas niewystępującą, a tym samym nie ma doświadczenia w implementacji,

2) ograniczanie obszaru działania controllingu do poziomu operacyjnego uniemożliwia realizację wszystkich celów,

3) posiadanie słabo rozwiniętych lub niedopasowanych systemów informacyjnych/informatycznych powoduje konieczność ich zmian w ramach programu miar brakujących,

4) ograniczeniem jest zbyt mała świadomość menedżerów i niechęć do angażowania osób spoza wąskiego kręgu decyzyjnego do procesów decyzyjnych,

5) brak właściwej komunikacji strategii czy opisanie modelu biznesowego nie daje podstaw do zaprojektowania i zaimplementowania narzędzi rachunkowości zarządczej, które w efekcie mogłyby dawać wsparcie menedżerom w podejmowaniu decyzji na oczekiwanym przez nich poziomie.

Oczywiście przyczyn słabego funkcjonowania funkcji controllingu może być znacznie więcej. Można je podzielić, zdaniem autora, na dwie główne kategorie, bariery komunikacyjne oraz luki kompetencyjne.

Ponieważ menedżerowie są przekonani, że rachunkowość zarządcza powinna wspomagać ich w podejmowaniu trafnych decyzji, starają się dociec, dlaczego funkcja controllingu nie spełnia pokładanych w niej nadziei. W wielu przypadkach dokonuje się prób oceny controllingu. Głównym testem jest porównywanie rzeczywistych wyników przedsiębiorstwa z wartościami planowanymi. Decydenci oczekują bowiem, że funkcja controllingu, mając do dyspozycji pełen pakiet informacji pochodzących z systemu rachunkowości finansowej, zarządczej i systemów dziedzinowych, przyczyni się do realizowania założonych celów przedsiębiorstwa (czyli będzie skuteczna). Taka ocena jest, zdaniem autora, zbyt uproszczeniem, ponieważ to, czy przedsiębiorstwo osiągnie założone cele, zależy od zbyt wielu czynników. Są proponowane bardziej złożone sposoby oceny przydatności w przedsiębiorstwie. B. Amshoff proponuje prowadzenie badania skuteczności controllingu w następujących obszarach: zapewnienie planowania i kontroli, integracja planowania i kontroli, zapewnienie sterowania i dostępu do informacji, przyczynianie się do zapewnienia harmonizacji, jakości decyzji i elastyczności [Amshoff 1993, s. 441]. Inni autorzy oraz w większych przedsiębiorstwach komórki audytu wewnętrznego wskazują na potrzebę pomiaru działań controllingu jako realizacji celu, jakim jest orientacja na klienta wewnętrznego (mierzone wskaźnikiem CSI – *Customer Satisfaction Index* dla klientów wewnętrznych). Jak można zauważyć, bez względu na sposób oceny skupiona jest ona w głównej mierze na funkcjonowaniu obszaru controllingu, bez uwzględnienia pozostałych elementów przedsiębiorstwa. Zdaniem

autora niniejszego artykułu trudności w ocenie oraz uzyskaniu maksymalnej skuteczności i efektywności obszaru controllingu i systemu rachunkowości zarządczej wynikają z tego, że system rachunkowości nie wynika wprost ze strategii i opisanego modelu biznesowego. Podobnie ma się rzecz z bardzo często spotykanym przez autora niniejszej pracy dylematem osób zarządzających, jaki występuje w momencie podejmowania decyzji dotyczącej wdrożenia systemów informatycznych. Najczęściej konsultanci mający za zadanie przygotowanie analizy wymagań dla systemu pytają, jakie funkcje klient życzyłby sobie mieć w systemie. Pytają o to, jakie procesy system powinien obsługiwać oraz jakie raporty system ma generować. Menedżerowie najczęściej wtedy proszą konsultantów, aby ci pokazali, jakie system daje możliwości, a oni podejmą decyzję (czyli wybiorą z tych zaprezentowanych), które według nich będą najlepsze dla przedsiębiorstwa. Na tak postawione żądanie konsultanci odpowiadają: powiedzcie nam, co system ma mieć, a wdrożymy to, czego oczekujecie. Dialog ten można powtarzać w nieskończoność, ponieważ dopóki menedżerowie nie uświadomią sobie, że to oni powinni mieć „pomysł” na biznes i wizję tego, dokąd ma on zmierzać, dopóty nie otrzymają „skrojonego na miarę” narzędzia w postaci systemu informatycznego. Dokładnie tak samo działa to w przypadku projektowania narzędzi rachunkowości zarządczej, a w konsekwencji zadań i oczekiwanych rezultatów dla funkcji controllingu. Dlatego też, zdaniem autora niniejszej pracy, ocenę controllingu, a tym samym narzędzi rachunkowości zarządczej, należy podzielić na trzy fazy:

- 1) faza I (przedwdrożeńiowa wraz z analizą wymagań) – gotowości menedżerów do wdrożenia, a tym samym przeprowadzenia procesu komunikacji w dół organizacji strategii i opisu modelu biznesowego (innymi słowy, analiza czynników sytuacyjnych rzutujących na dobór narzędzi rachunkowości),
- 2) faza II (wdrożeńiowa) – wdrożenia,
- 3) faza III (powdrożeńiowa) – oceny działania.

Faza I obejmuje pracę nad opracowaniem strategii wraz z opisaniem celów strategicznych, ich sposobem mierzenia i wartościami oczekiwanymi mierników w poszczególnych okresach (np. miesięcznych, kwartalnych, półrocznych itd.). W tym momencie rozpoczyna się niezbędny proces komunikacji strategii w organizacji. Jak widać, w tej fazie zarówno służby controllingu, jak i wszelkie narzędzia rachunkowości zarządczej mają swój wkład. Jest to jednocześnie podstawa do dalszych rozważań nad sposobem realizacji tej strategii, czyli modelem biznesowym. Dopiero wynikający ze strategii i opisany prawidłowo model biznesowy będzie podstawą do stworzenia modelu controllingowego i określenia prawidłowych i niezbędnych zestawów informacji do podejmowania trafnych decyzji. Faza II to implementacja wraz z zaplanowaniem realizacji programu miar brakujących. Z doświadczenia i obserwacji autora artykułu wynika, że wiele potrzebnych i ustalonych w fazie I informacji, mających swoje źródło w systemie rachunkowości zarządczej, jest niedostępnych. Dlatego w ramach programu miar brakujących należy rozpocząć analizę potrzeb informacyjnych, określić sposób gromadzenia danych i zasady raportowania. Faza III zdaniem autora

może być tą, która zawierać może miarodajną ocenę opartą na poziomie satysfakcji klienta wewnętrznego czy skuteczności i efektywności rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie (realizowanej w ramach funkcji controllingu). W ramach procesu oceny niezwykle istotne jest, aby raz przyjęty kierunek z fazy I i II nie uległ skróceniu, uniemożliwiając dokonanie oceny. Im dłuższy czas przeznaczony na fazę III w stosunku do czasu fazy I i II, tym efektywność i skuteczność rachunkowości większa. Podobnie jak ciągłość władzy w przedsiębiorstwie, które realizuje założone cele. Praktyka pokazuje bowiem, że często dostrzec można w przedsiębiorstwach pokusę zmian, aby uniemożliwić wręcz ocenę działań menedżerów. Brak pozytywnej oceny jakiegokolwiek wcześniejszej fazy uniemożliwia prawidłową ocenę implementacji narzędzi rachunkowości zarządczej i funkcji controllingu w kolejnej fazie.

Jak wcześniej wspomniano, z punktu widzenia elementów kreujących zarówno angażowane zasoby, jak i występujące procesy w przedsiębiorstwie mamy dwa główne elementy wymagające dopasowania i bezpośrednio rzutujące na pozostałe składowe biznesu. Są to strategia, która w długim okresie wskazuje obszary koncentracji, oraz model biznesowy, który w wymiarze operacyjnym wskazuje składowe i powiązania między nimi ukierunkowane na realizację celów operacyjnych. Dopasowanie tych elementów polega na tym, aby operacyjne działania i cele były celami częściowymi dla celów strategicznych. W ten sposób przedsiębiorstwo, będąc skutecznym na poziomie operacyjnym (krótkookresowym), będzie skuteczne w strategicznej perspektywie (długookresowej). Narzędziem niezbędnym do tego, aby model biznesowy był operacjonalizacją przyjętej strategii, są mierniki, które pochodzą z systemu rachunkowości zarządczej.

R.S. Kaplan i D.P. Norton zaproponowali narzędzie wspierające proces realizacji strategii [Kaplan, Norton 1996, s. 43]. Propozycja wyodrębnienia w ramach BSC czterech perspektyw, obejmujących swoim zakresem wszystkie obszary działalności przedsiębiorstwa, okazała się bardzo skutecznym sposobem na komunikację strategii, jej kaskadowanie, a przede wszystkim pomiar stopnia realizacji celów strategicznych. Zwymiarowanie poprzez zastosowanie mierników poszczególnych elementów strategii przyczynia się też do skuteczniejszej realizacji zakładanych celów, czyli podniesienia skuteczności. Dzięki temu możliwe jest również weryfikowanie poszczególnych hipotez strategicznych, a następnie utrzymanie kierunków rozwoju w długoterminowym okresie lub też ich zmiana. Wykroczenie poza mierniki finansowe pozwoliło na znaczące zwiększenie zakresu obserwacji działalności przedsiębiorstwa, ale też było odpowiedzią na wzrost znaczenia kapitału intelektualnego czy oczekiwań klientów w kształtowaniu produktów. Również pozwala na ocenę efektywności biznesu w różnych jego aspektach.

Poza oceną skuteczności i efektywności przyjętej strategii, która odpowiada na pytanie: „co robimy, a czego nie robimy?”, istotne jest śledzenie efektywności i skuteczności poszczególnych elementów modelu biznesowego, który odpowiada na pytanie: „z czego się składamy i jak to robimy?”. Innymi słowy, wg autora niniejszego artykułu, model biznesowy to sposób realizacji celów strategicznych (szkic strate-

gii) pokazany poprzez strukturę, procesy i sposób funkcjonowania całego systemu organizacji, czyli powiązań zachodzących pomiędzy elementami przedsiębiorstwa oraz pomiędzy nimi a otoczeniem. Można też powiedzieć, że model biznesowy można definiować jako opis pomysłu na działalność biznesową. Może on dotyczyć każdego rodzaju biznesu, co pokazuje jego uniwersalność. Analizy przypadków wskazują, że nawet z pozoru takie same przedsiębiorstwa (ściśle ze sobą konkurujące) mogą mieć znacząco odmienne modele biznesowe. Przechodząc do bardziej szczegółowego zdefiniowania modelu biznesowego, należałoby uwzględnić jego rolę jako jednego z czynników mających wpływ na końcowe rezultaty prowadzenia przedsiębiorstwa. W kontekście prac związanych z modelem biznesowym nie brakuje rozważań nad jego elementami składowymi oraz rolą, jaką może pełnić w zarządzaniu strategicznym. Niemniej mało miejsca poświęca się kwestiom pomiaru efektywności modelu biznesowego. Bez względu na to, jaką liczbę elementów uznamy za optymalną w analizie modelu biznesowego, każdy z nich wymaga zastosowania narzędzi pomiaru, aby móc ocenić zastosowane w nim rozwiązania. Istnieje dość duża liczba instrumentów pochodzących ze strategicznej rachunkowości zarządczej, na czele z przywoływaną już metodologią zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC), wspierających jej tworzenie, rozwój i ocenę. Nie mamy już takiego komfortu, zastanawiając się nad tym, jakie narzędzia rachunkowości są wykorzystywane w analizie efektywności modeli biznesowych lub służących do ich opisu. Wynika to choćby z braku jednoznacznego określenia, czym jest model biznesowy, co przekłada się na brak standardu. Jeśli dodatkowo wprowadzilibyśmy wymóg, że analiza (zestawy wskaźników) miałaby pokazać efektywność zarówno strategii, jak i modelu biznesowego jako nierozłącznych i wzajemnie powiązanych elementów, byłoby to zadanie jeszcze trudniejsze.

Elementy rachunkowości zarządczej mogą być również wskazówką do określenia, co jest elementem modelu biznesowego lub strategii. Otóż analizując stosowane w niej mierniki, a w szczególności zakres i częstotliwość pomiaru, można wskazać wyraźnie granicę pomiędzy tym, czym jest strategia, a czym model biznesowy. W braku spojrzenia przez pryzmat miar i ich atrybutów autor niniejszego artykułu upatruje przyczyn niektórych prób łączenia definicji obu pojęć. I tak, jak mówi B. Nogalski, może pojawić się wątpliwość co do celowości rozróżniania strategii i modeli biznesowych. Ogólnie rzecz ujmując, model biznesowy to narzędzie zawierające pewien zestaw elementów i relacji między nimi, w sposób schematyczny (bardziej czy mniej szczegółowy) przedstawiający pomysł na biznes. Stanowi zatem pewien, raczej statyczny, model zjawiska w przeciwieństwie do strategii wyrażającej sposób działań i zachowań (często bardzo elastycznych) przedsiębiorstwa w stosunku do zmieniających się warunków otoczenia i jego wnętrza [Nogalski, s. 2]. W różnych podejściach uwidacznia się złożoność i niejednoznaczność pojęć. Niektóre definicje obu pojęć traktują je jako synonimy – strategię jako część modelu lub model jako część strategii. Pojęcie modelu biznesowego przedsiębiorstwa jest ściśle powiązane z jego strategią. Jednak zdaniem autora niniejszego artykułu nie jest synonimem,

lecz kolejnym krokiem w tworzeniu i realizacji celu stawianego przez inwestorów, którzy powierzając kapitał w zarządzanie, spodziewają się jego pomnażania. Ocena modelu biznesowego pozwala na weryfikację, czy realizowana strategia ma sens z punktu widzenia budowania wartości. Koncepcja modelu biznesowego spółki jest, w związku z tym, węższa niż koncepcja strategii. Strategia przedsiębiorstwa odnosi się szeroko poprzez stawiane hipotezy do wszystkich aspektów jego działalności.

Odmiernym tematem i wyzwaniem dla środowiska osób zajmujących się wykorzystywaniem narzędzi rachunkowości zarządczej jest analiza efektywności modelu biznesowego. Podczas korzystania z narzędzia, jakim jest strategia, uzyskujemy odpowiedź na pytanie: „co robimy, a czego nie robimy?”. I dzięki np. BSC jesteśmy w stanie ją zwymiarować i ocenić. W trakcie analizy i opracowywania modelu biznesowego, który jest przyjęty w przedsiębiorstwie, odpowiadamy na pytanie: „z czego się składamy i jak to działa?”. I tutaj brakuje opracowanych standardów analizy, mierników i w konsekwencji oceny. Tylko dzięki wykorzystaniu informacji pochodzących z systemu rachunkowości zarządczej otrzymamy odpowiedź na pytanie: „skąd wiemy, co zrobić (robić), i czy zrobimy (robimy) to dobrze?”. Dlatego zdaniem autora niniejszego artykułu ważne jest, aby:

- 1) łącząc dzisiejsze rozbieżne interpretacje, wypracować wspólną dla sprawozdawczości definicję wraz z elementami modelu biznesowego;
- 2) podkreślić związek pomiędzy modelem biznesowym a strategią, bez jednakowego traktowania tych dwóch aspektów w ujawnieniach w sprawozdaniu i raporowaniu zarządczym;
- 3) traktować rachunkowość zarządczą, model biznesowy i strategię jako trzy różne, ale komplementarne narzędzia w budowaniu wartości firmy oczekiwanej przez inwestorów [Rutowicz 2013, s. 417].

Odnosząc się w niniejszej pracy do najnowszych wyników prac i wytycznych, nie może zabraknąć zebranych jako wzór dobrych praktyk, a opracowanych przez American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) i Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Globalnych Zasad Rachunkowości Zarządczej. W ramach prac sformułowano cztery zasady, które dotyczą czterech oczekiwanych efektów. Jedną z nich jest zasada „tworzenia wartości”, która mówi, że rachunkowość zarządcza łączy strategię organizacji z jej modelem biznesowym. Dzięki tej zasadzie rachunkowość zarządcza pomaga przedsiębiorstwom symulować różne scenariusze pozwalające zrozumieć, w jaki sposób oddziałują one na tworzenie i ochronę wartości istotnych dla organizacji [CGMA, s. 3].

Również E. Nowak w swojej pracy zaznacza, że podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie informacji finansowych i niefinansowych dla kierownictwa i menedżerów. Stwierdza, że współczesna rachunkowość zarządcza jest bardziej nastawiona na wspieranie zarządzania strategicznego, a jej zadanie to informacyjne zabezpieczenie etapów procesu tego zarządzania: ustalenia strategicznych kierunków, planowania długookresowego, podejmowania decyzji strategicznych i kontroli strategicznej. Rachunkowość zarządcza współcześnie powinna

być w coraz większym stopniu zorientowana na strategię przedsiębiorstwa [Nowak 2015, s. 407].

Zdaniem autora w przyszłości powinna następować dalsza integracja sprawozdawczości finansowej ze sprawozdawczością zarządczą, co udowadnia praktyka współczesnej rachunkowości i co wynika również z badań literatury krajowej i zagranicznej [Karnowski 2013, s. 737-748]. Szczególnie widać to wśród spółek publicznych, które mają najbardziej rozwinięte systemy raportowania zintegrowanego.

Jak widać, zarówno praktyka, jak i literatura wskazują, że połączenie celów strategicznych, elementów modelu biznesowego biorących udział w ich realizacji oraz mierników strategicznych i operacyjnych w jedno narzędzie umożliwia osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Niezwykle ważny jest odpowiedni dobór instrumentów rachunkowości zarządczej tak, aby owe powiązania pomiędzy strategią i modelem biznesowym były widoczne, a wręcz wykazane jako skutecznie się wspierające (wynikające jedno z drugiego). Rosnące znaczenie rachunkowości zarządczej jest wynikiem większego zacieśniania jej roli jako wsparcia wdrażania obranych strategii i modelu biznesowego. Dzięki temu możliwe jest podnoszenie efektywności działania przedsiębiorstw.

4. Zakończenie

Nie można mówić o istnieniu spełniającej swoje funkcje rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, gdy nie wynika ona z przyjętej strategii i modelu biznesowego. Dlatego tak istotne jest skuteczne powiązanie zarządzania strategicznego, modelu biznesowego i rachunkowości zarządczej w ramach jednego spójnego systemu wspierającego podejmowanie decyzji. Również umiejscowienie tych trzech różnych, ale komplementarnych narzędzi do budowania wartości w odpowiedniej sekwencji zdarzeń ma znaczenie. Elementy rachunkowości zarządczej są wynikiem przyjętej strategii i sposobu jej osiągnięcia, czyli modelu biznesowego. Istnieją przedsiębiorstwa niemające strategii, ale każde działa w oparciu o model biznesowy, którego elementy powinny być odzwierciedlone przez funkcję controllingu w systemie rachunkowości zarządczej. Zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych na każde przedsiębiorstwo mają wpływ czynniki, które powinny być uwzględnione w systemie rachunkowości. Niemal niemożliwe jest (bo to tylko kwestia zbiegu okoliczności), aby opracować spełniający potrzeby organizacji system ewidencji, raportowania i analizy danych bez opisanego składowych i powiązań pomiędzy nimi w funkcjonującym modelu biznesowym. To na model biznesowy składają się elementy kreujące realizację przyjętej (nawet jeśli to wydarzy się w przyszłości) strategii. Dlatego też jego ocena jest niezwykle istotna. Aby móc wprowadzić szereg mierników i standardy raportowania dotyczące strategii i modelu biznesowego oraz ich wzajemnego oddziaływania, należy przygotować taki opis celów strategicznych i modelu biznesowego, który da się sparametryzować co do wartości oczekiwanych w czasie. Takie rozwiązanie może stać się elementem procesu doskonalenia przed-

siębiorstwa, tworząc nierzadko innowacyjne rozwiązania. W ramach niniejszego artykułu przytaczano podział rachunkowości na operacyjny i strategiczny. Taki podział najczęściej występuje w literaturze przedmiotu (poza podziałem na rachunkowość zarządczą i finansową). Jednak autor tego opracowania uważa, że jakkolwiek podział rachunkowości na finansową i zarządczą ma swoje uzasadnienie, to podziały rachunkowości zarządczej na operacyjną i strategiczną coraz bardziej ulegać będą zatarciu. Wynika to z faktu, że coraz bardziej operacyjne działanie przedsiębiorstw integruje się z elementami zarządzania strategicznego. Wielokrotne próby zastępowania pojęć model biznesowy i strategia dobitnie o tym świadczą. Podobnie ma się rzecz z coraz większą interdyscyplinarnością i wzajemnym przenikaniem się i powiązaniem rachunkowości z innymi naukami (zwłaszcza zarządzaniem).

Przyjmując, że zarówno strategia, jak i model biznesowy obejmują swoim zakresem koncepcyjnym całość działalności przedsiębiorstwa, należy podkreślić, że muszą one być prawidłowo opracowane (co nie znaczy, że bezbłędne) oraz zakomunikowane organizacji (w tym obszarowi controllingu). Tylko taka sekwencja zdarzeń pozwoli na pełne wykorzystanie narzędzi, jakie daje rachunkowość zarządcza w procesie podejmowania decyzji. Dzięki takiemu podejściu poprawi się również sposób oceny skuteczności i efektywności tego narzędzia. W zmiennym i wymagającym szybkich reakcji na te zmiany otoczeniu nie ma nic istotniejszego niż dostęp do rzetelnej i prawdziwej informacji. Dzięki niej menedżerowie mogą podejmować decyzje będące podstawą do tworzenia wartości.

Literatura

- Amshoff B., 1993, *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden.
- Baines A., Langfield-Smith K., 2003, *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, issue 7-8, s. 675-698.
- Bąk M., 2013, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 71 (127), s. 55-75.
- Błoch H., 2000, *Controlling. Technologia zarządzania firmą*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- CGMA (Chartered Global Management Accountant): *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej. Skuteczna rachunkowość zarządcza: trafniejsze decyzje i budowanie organizacji, które osiągną sukces*, https://www.cimaglobal.com/Documents/Our%20locations%20docs/Poland/GMAP_www.pdf (26.05.2018).
- Ignatowski R., 2007, *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *The Balanced Scorecard. Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Karnowski M., 2013, *Przesłanki integracji sprawozdawczości finansowej i rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Langfield-Smith, K., 1997, *Management Control Systems and Strategy: A Critical Review*, Accounting Organizations and Society, vol. 22, no. 2, s. 207-232.
- Nita B., 2013a, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej według Bartłomieja Nity*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Nita B., 2013b, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), s. 193-209.
- Nogalski B., *Modele biznesu jako narzędzia reorientacji strategicznej przedsiębiorstw*. Referat wygłoszony na posiedzeniu.
- Nowak E., 2008, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E., 2015, *Tendencje rozwoju systemów rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 873, Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 77, s. 403-410.
- Otley D., 1999, *Performance management: A framework for management control systems research*, Management Accounting Research, vol. 10, iss. 4, s. 363-382.
- Rutowicz D., 2013, *Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399.