

Finanse

Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej

Wymiar krajowy i międzynarodowy

Ewelina Zarzycka



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej



WYDAWNICTWO

UNIwersytetu
Łódzkiego

Finanse

Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej

Wymiar krajowy i międzynarodowy

Ewelina Zarzycka



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2016

Ewelina Zarzycka – Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26
wzrach@uni.lodz.pl

RECENZENT

Sławomir Sojak

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Małgorzata Szymańska

KOREKTA I REWIZJA

T. Mirosław Włodarczyk

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

PROJEKT OKŁADKI

Stämpfli Polska Sp. z o.o.

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Shutterstock.com

Wydrukowano z gotowych materiałów dostarczonych do Wydawnictwa UŁ

© Copyright by Ewelina Zarzycka, Łódź 2016

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2016

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.07232.15.0.M

Ark. druk. 22,875

ISBN 978-83-8088-552-3

e-ISBN 978-83-8088-553-0

<https://doi.org/10.18778/8088-553-0>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wstęp	9
-------	---

Rozdział 1

Rachunkowość zarządcza jako dziedzina wiedzy – teoria i praktyka	21
---	-----------

1.1. Istota rachunkowości zarządczej	21
1.2. Stabilność i zmienność rachunkowości zarządczej jako kluczowy obszar społecznych badań naukowych	24
1.3. Perspektywa teoretyczna zmian rachunkowości zarządczej	32
1.3.1. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych	33
1.3.2. Teoria instytucjonalna	37
1.3.3. Koncepcja strukturalizacji	42
1.4. Aspekty zawodowe w rachunkowości zarządczej	48
1.4.1. Kształtowanie zawodów i istota certyfikacji zawodowej związanej z rachunkowością zarządczą według standardów międzynarodowych	48
1.4.2. Aspekty etyczne w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej	57
1.4.3. Aspekty behawioralne w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej	62
1.4.4. Neuronauka a działalność zawodowa w obszarze rachunkowości zarządczej	65
1.4.5. Aspekty kulturowe w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej	67
1.5. Podsumowanie	70

Rozdział 2

Zmiany roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zagranicznych 73

2.1. Zarys rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej do lat 90. XX w.	73
2.1.1. Tendencje rozwoju zawodowego specjalistów działających na rzecz wsparcia menedżerów w procesach zarządzania – model anglo-amerykański i model niemiecki	77
2.2. Rozwój zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej od lat 90. XX w.	81
2.2.1. Nowe definicje roli specjalisty rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce	88
2.2.2. Charakterystyka zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce	91
2.2.3. Charakterystyka stosowanych narzędzi przez specjalistów rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce	95
2.2.4. Wymagania zawodowe stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej	98
2.3. Prognozy zmian roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w drugiej dekadzie XXI w.	105
2.4. Konsekwencje zachodzących zmian	109
2.4.1. Wpływ zachodzących zmian na zarządzanie organizacjami	109
2.4.2. Wpływ zachodzących zmian na edukację i certyfikację zawodu	112
2.5. Podsumowanie	117

Rozdział 3

Rola i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce 119

3.1. Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce	119
3.2. Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce po 1990 r.	122
3.3. Kształtowanie zawodów związanych z rachunkowością zarządczą w Polsce	131
3.4. Kształcenie w Polsce i wpływ zagranicznych instytucji certyfikujących	136
3.5. Podsumowanie	141

Rozdział 4

Analiza przyczyn zmian w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zagranicznych 143

4.1. Identyfikacja czynników determinujących zmianę	143
4.2. Wpływ czynników ekonomicznych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w praktyce	145
4.2.1. Sytuacja ekonomiczna i otoczenie biznesowe	145
4.2.2. Postęp technologiczny	148
4.2.3. Innowacje w obszarze rachunkowości	152
4.3. Wpływ czynników instytucjonalnych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej	157
4.3.1. Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	157
4.3.2. Struktura organizacyjna, zarządzanie jednostką oraz jej lokalizacja	160

4.3.3. Fuzje, przejęcia i przekształcenia własnościowe	165
4.3.4. Relacje międzyorganizacyjne	170
4.3.5. Edukacja i certyfikacja zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej	174
4.3.6. Inne czynniki instytucjonalne	177
4.4. Wpływ czynników indywidualnych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej	179
4.4.1. Cechy indywidualne menedżerów	179
4.4.2. Aspekty kultury organizacyjnej	183
4.5. Czynniki ograniczające zmiany	185
4.6. Podsumowanie	187

Rozdział 5

Rola, zadania i wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce w świetle ogłoszeń o pracę **189**

5.1. Uzasadnienie przeprowadzenia badania i jego cel	189
5.2. Opis próby badawczej	195
5.3. Opis narzędzi badawczych	196
5.4. Uzyskane wyniki badań	197
5.4.1. Wymagania stawiane specjalistom realizującym zadania rachunkowości zarządczej	199
5.4.2. Zadania stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej	219
5.5. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę	239
5.6. Podsumowanie	242

Rozdział 6

Rola, zadania i wymagania stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce w świetle badania ankietowego **245**

6.1. Uzasadnienie przeprowadzonego badania i jego cel	245
6.2. Opis próby badawczej	248
6.3. Opis narzędzi badawczych	249
6.4. Uzyskane wyniki badań	250
6.4.1. Informacje o systemie rachunkowości zarządczej w badanych firmach	250
6.4.2. Informacje o specjalistach rachunkowości zarządczej w badanych firmach	252
6.4.3. Informacje o zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach	255
6.4.4. Informacje o narzędziach stosowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach	266
6.4.5. Informacje o czynnikach wywołujących zmiany w roli specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach	274
6.4.6. Informacje o wymaganiach wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach	278

8 Spis treści

6.4.6.1. Wymagania w zakresie wiedzy niezbędnej do wykonywania zawodu	278
6.4.6.2. Wymagania w zakresie pozostałych umiejętności i cech osobowych niezbędnych do wykonywania zawodu	283
6.4.7. Wyniki analizy skupień	288
6.4.7.1. Wyniki analizy skupień dla stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej	289
6.4.7.2. Wyniki analizy skupień dla czynników wywołujących zmiany w zadaniach i narzędziach specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach	292
6.4.7.3. Wyniki analizy skupień dla oceny wiedzy wymaganej w badanym zawodzie	295
6.4.7.4. Wyniki analizy skupień dla oceny pozostałych wymagań stawianych przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllersingu	298
6.5. Podsumowanie	302

Zakończenie 307

Literatura	315
Summary	341
Załączniki	343
Spis ilustracji	357
Spis tabel	359
Od Redakcji	363

Wstęp

Rachunkowość zarządcza dostarczająca informacji do podejmowania decyzji i zarządzania przedsiębiorstwem nabiera istotnego znaczenia w wymagających warunkach gospodarki globalnej (Kaplan, 1995). Szczególnie w ciągu ostatnich trzydziestu lat obserwuje się dynamiczny wzrost roli rachunkowości zarządczej w sterowaniu organizacją (Lebas, 1994). Specjalista w tym zakresie, będący „specjalistą do spraw informacji”, staje się jednym z ważniejszych pracowników przedsiębiorstwa, bez którego menedżerowie nie są w stanie skutecznie zarządzać organizacją (Burns, Scapens, 2000).

Na przełomie XX i XXI w. pojawiły się opinie, że do tradycyjnego zestawu zadań specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu, polegających na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i wspieraniu ich w tych procesach, dołączyło także jego aktywne uczestnictwo w procesach decyzyjnych, zarządzania i tworzenia strategii, już jako pełnoprawnego członka grupy zarządzającej (Granlund, Lukka, 1998). Zmiana taka nawet w krajach rozwiniętych ma charakter ewolucyjny i nie we wszystkich firmach przebiega w podobny sposób. W wielu organizacjach nie nastąpiła kompletna transformacja tradycyjnego specjalisty rachunkowości zarządczej w nowoczesnego partnera biznesu, a pracujący w nich praktycy znajdują się na pośrednim etapie rozwoju (Byrne, Pierce, 2007).

Zmiany, jakie zachodzą w samych organizacjach i ich systemach rachunkowości zarządczej, wywierają wpływ na role i zadania tych specjalistów. Powodują one również wzrost wymagań stawianych przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllersingu (między innymi Cooper, 1996). Aktualnie specjaliści ci nie tylko muszą dysponować szeroką wiedzą z obszaru finansów, rachunkowości i ekonomii, ale także

charakteryzować się specyficznymi cechami i umiejętnościami, które pozwolą im funkcjonować w nowoczesnych organizacjach i realizować postawione przed nimi zadania (Siegel, Sorensen, 1999).

W Polsce rachunkowość zarządcza pojawiła się w praktyce przedsiębiorstw wraz z transformacją systemową. Najszybciej narzędzia i metody rachunkowości zarządczej zaimplementowano w firmach z kapitałem zagranicznym, przenosząc rozwiązania stosowane i sprawdzone w centralach oraz spółkach działających w krajach rozwiniętych. Również przedsiębiorstwa polskie, poddane globalnej konkurencji, odkryły potrzebę zastosowania rachunkowości zarządczej (zob. Sobańska, 2002, 2010).

Liczba ofert pracy w działach controllingu/rachunkowości zarządczej w Polsce utrzymuje się na stabilnym, niezmiennym poziomie od kilku lat. Praktycznie w każdej średniej bądź dużej firmie, bez względu na kraj pochodzenia kapitału, funkcjonuje stanowisko kontrolera finansowego lub specjalisty rachunkowości zarządczej/controllingu (*Goldman Recruitment Salary Survey*, 2013). Dobrze wykształcony specjalista jest niezbędny dla sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem. Oczekiwania rynku pracy odnośnie do umiejętności, wiedzy i kompetencji takiego specjalisty stawiają nowe wyzwania przed uczelniami wyższymi oraz organizacjami certyfikującymi ten zawód. Szczególnie w Polsce jest to istotna kwestia, gdyż popyt na rynku pracy na tę grupę profesjonalistów jest od kilku lat znaczący, natomiast polskie doświadczenia w obszarze ich kształcenia nie są tak duże, jak na przykład w Stanach Zjednoczonych czy Wielkiej Brytanii. Co więcej, w Polsce przygotowywanie specjalistów do wykonywania tego zawodu przebiega w sposób rozproszony, bez instytucjonalnego wsparcia; obecnie nie działa żadna krajowa organizacja zrzeszająca takich specjalistów bądź instytucja, która aktywizowałaby kształcenie i rozwój zawodowy w tej dziedzinie (Szychta, 2005).

W poprzednim stuleciu niewiele prac badawczych koncentrowało się na roli i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu, ze szczególnym uwzględnieniem zmian, jakie zachodzą w tym zawodzie (Anthony, 1989; Young, 1996). Dopiero na przełomie XX i XXI w. pojawiły się liczne badania i artykuły, w których podjęta została ta problematyka (między innymi Kaplan, 1995; Granlund, Lukka, 1998; Burns, Scapens, 2000). Równie interesujące są prace, których autorzy poszukują przyczyn zachodzących zmian (między innymi Cooper, 1996; Burns, Baldvinsdottir, 2005; Krell, 2011).

W Polsce zagadnienia związane ze zmianami roli i funkcji praktyków rachunkowości zarządczej rzadko pojawiają się w publikacjach naukowych (między innymi Sobańska, 2002, 2010; Sobańska, Wnuk, 2000; Szychta, 2005, 2007, 2011). Zdecydowanie większość badaczy koncentruje się na narzędziach i metodach rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach działających w Polsce, nie zaś na roli specjalistów

w organizacjach. Nieliczne badania, niejako przy okazji, podejmują próbę ustalenia stanu faktycznego w zakresie roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllersingu bądź analizują wpływ wybranych czynników na zmianę roli i funkcji tej grupy zawodowej.

Przegląd literatury polskiej i światowej pozwala dostrzec duże rozbieżności w opiniach poszczególnych autorów odnośnie do badanych aspektów. Zdecydowana większość badaczy jest zdania, że na przełomie XX i XXI w. wzrosła rola i waga tego zawodu w organizacjach oraz nawiązane zostały szczególne relacje między tą grupą specjalistów i menedżerami zarządzającymi organizacją (między innymi Lebas, 1994; Scapens, 2004). Istotną zmianą jest fakt, że specjaliści rachunkowości zarządczej już nie tylko przekazują informacje, ale także współuczestniczą w procesach podejmowania decyzji na podstawie dostarczanych informacji (Granlund, Lukka, 1998). Mimo to trudno nie zwrócić uwagi na fakt, że sama rachunkowość zarządcza w tych organizacjach nie uległa rewolucyjnym zmianom, a zadania specjalistów rachunkowości zarządczej pozostają podobne (Baldvinsdottir i in., 2009, 2009a). Taka obserwacja wywołuje konsternację u części autorów, którzy sugerują, że pojęcie specjalisty rachunkowości zarządczej będącego partnerem biznesu jest mocno prze wartościowane, zaś rola tego specjalisty zależy raczej od oczekiwań kierownictwa organizacji, a nie od narzędzi, które stosuje, czy zadań, które realizuje (Burns, Baldvinsdottir, 2005).

Większa zgodność opinii występuje w badaniach dotyczących cech i umiejętności, jakimi musi dysponować potencjalny kandydat mający realizować zadania rachunkowości zarządczej (między innymi Scapens i in., 2003; Siegel, Sorensen, 1999). Rozbieżności wśród badaczy pojawiają się, gdy chodzi o poszukiwanie przyczyn zmian. Bez wątpienia jednym z ważniejszych i najczęściej wymienianych czynników jest postęp technologiczny (Granlund, Malmi, 2002; Burns, Yazdifar, 2001) oraz zmiany w otoczeniu globalnym organizacji (Cooper, Dart, 2009; Krell, 2011). Pozostałe wskazywane przyczyny, na przykład innowacje w obszarze rachunkowości, wywołują dyskusję i wątpliwości (Kaplan, 1995; Burns, Baldvinsdottir, 2005).

Choć liczba przeprowadzonych studiów na świecie w interesującym nas obszarze jest znacząca, bez wątpienia brakuje kompleksowego i uporządkowanego przeglądu zachodzących zmian oraz przyczyn ich powstania. W kolejnych dekadach XXI w. można zauważyć także deficyt badań nad rolą i zadaniami specjalistów rachunkowości zarządczej pracujących w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Krytyczna analiza wiedzy naukowej dotyczącej zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej zawarta w niniejszej monografii pozwoli odpowiedzieć na wiele pytań ważnych nie tylko dla tej grupy zawodowej, ale również dla badaczy tej dyscypliny.

1. Jaka jest obecnie rola specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce?
2. Jakie zadania realizują oni aktualnie i jakie narzędzia do tego wykorzystują?
3. Jakie wymagania w zakresie umiejętności, wiedzy i cech charakteru są niezbędne do wykonywania tego zawodu?
4. Czy pracodawcy postrzegają tę grupę zawodową inaczej niż sami praktycy rachunkowości zarządczej?
5. Jak bardzo zróżnicowaną grupą są badani specjaliści w Polsce i jak bardzo odbiegają oni od typu (modelu) zawodowego reprezentowanego przez ich odpowiedników w krajach rozwiniętych?
6. Jakie są najważniejsze czynniki oddziałujące na ich pracę zawodową?

Biorąc pod uwagę powyższe spostrzeżenia, przedmiotem rozważań autorki niniejszej pracy są tendencje rozwoju i funkcjonowania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce na tle rozwiązań międzynarodowych. Cel główny starano się osiągnąć poprzez realizację zadań badawczych, do których należą:

- przedstawienie istoty rachunkowości zarządczej jako dziedziny nauki i praktyki, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów zawodowych związanych z tą dziedziną;
- omówienie etapów rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej na świecie, ze szczególnym uwzględnieniem roli, zadań i wymagań stawianych przed tą grupą zawodową w globalnej gospodarce;
- wskazanie czynników przyczyniających się do zmian w rolach, zadaniach i wymaganiach stawianych praktykom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w skali globalnej;
- omówienia aktualnego stanu wiedzy na temat roli specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce;
- przeprowadzenie badań pozwalających na ustalenie zadań i wymagań stawianych tej grupie specjalistów i stwierdzenie na tej podstawie, jaką rolę pełnią oni w organizacjach funkcjonujących w Polsce z perspektywy pracodawcy oraz z perspektywy samych specjalistów;
- porównanie uzyskanych wyników z wynikami badań przeprowadzonych w krajach rozwiniętych oraz dokumentami międzynarodowych organizacji profesjonalnych, dzięki czemu możliwe będzie określenie podobieństwa między specjalistami wykonującymi zadania rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie, a także stwierdzenie, jaki typ (model) zawodowy prezentują polscy praktycy;
- określenie, czy ta grupa zawodowa charakteryzuje się dużym zróżnicowaniem w zakresie realizowanych zadań i stawianych wymagań

oraz wnioskowanie na tej podstawie o homogeniczności rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce;

- identyfikacja czynników wskazywanych przez badanych jako przyczyniających się do zmian w pełnionej przez nich roli;
- sformułowanie pożądanych i możliwych kierunków zmian w zakresie kształcenia i rozwoju zawodowego tej grupy specjalistów.

Osiągnięcie postawionego celu wymagało zastosowania triangulacji badań naukowych, polegających na wykorzystaniu różnych metod badawczych, między innymi:

- analizy literatury zagranicznej i polskiej z zakresu rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów dotyczących działalności zawodowej;
- analizy dokumentów (opracowań, badań, wytycznych) najważniejszych międzynarodowych organizacji zrzeszających i certyfikujących specjalistów rachunkowości zarządczej;
- analizy wybranych aktów prawnych i opracowań rządowych;
- analizy treści programów nauczania na studiach i kursach zawodowych z zakresu rachunkowości zarządczej;
- analizy treści ogłoszeń o pracę na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą;
- badania sondażowego przeprowadzonego wśród praktyków rachunkowości zarządczej na podstawie narzędzia badawczego – autorskiego kwestionariusza ankiety;
- metod statystycznych (wskaźnik struktury, autorskie miary podobieństwa, test F – Fishera-Snedecora dla wielu proporcji, test dla dwóch wskaźników struktury – proporcji, test niezależności chi-kwadrat, test t-Studenta dla dwóch średnich, analiza skupień).

Przeprowadzona analiza literatury zagranicznej z zakresu rachunkowości zarządczej oraz dokumentów i opracowań czołowych międzynarodowych organizacji zrzeszających i certyfikujących badaną grupę zawodową pozwoliła na ustalenie aktualnego stanu wiedzy w zakresie zmian, jakie zachodzą w tej dziedzinie zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki. Umożliwiła ona również prześledzenie etapów rozwoju tego zawodu na świecie, ze szczególnym uwzględnieniem roli i zadań, jakie realizują jego praktycy, a także wymagań im stawianych. Dzięki przeprowadzonej analizie zidentyfikowano ponadto czynniki wywierające wpływ na działalność zawodową w obszarze rachunkowości zarządczej.

Z kolei przegląd literatury polskiej, wybranych aktów prawnych, a także programów kształcenia na studiach z zakresu rachunkowości zarządczej w Polsce pomógł zidentyfikować istniejącą lukę badawczą w polskim

piśmiennictwie oraz stanowił punkt wyjścia do dalszego badania zadań praktyków tej dziedziny w przedsiębiorstwach działających w kraju.

Dążąc do realizacji celu badawczego, podjęto próbę weryfikacji dwóch hipotez głównych.

1. Specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce pełnią tradycyjną funkcję polegającą na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, a także na wspieraniu ich i doradzaniu im w tych procesach.
2. Zadania i wymagania wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, a także stosowane przez nich narzędzia charakteryzują się wysokim podobieństwem.

Hipotezy główne zostały sformułowane na podstawie teorii instytucjonalnej oraz koncepcji izomorfizmu. Dla weryfikacji postawionych hipotez i realizacji celu badawczego przeprowadzono badania, które przebiegały dwutorowo i obejmowały badanie ankietowe specjalistów rachunkowości zarządczej oraz analizę treści ogłoszeń o pracę na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą. Pozwoliło to na ustalenie zadań i wymagań stawianych tej grupie zawodowej, a następnie wnioskowanie na tej podstawie o ich roli w organizacji i typie zawodowym, który reprezentują, zarówno z perspektywy samych specjalistów, jak i ich pracodawców.

Tak zaprojektowane badania umożliwiły porównanie polskich praktyków z ich odpowiednikami w krajach rozwiniętych, ale także pozwoliły na określenie etapu rozwoju, na którym znajduje się ta profesja w Polsce. Dzięki temu zweryfikowano pierwszą hipotezę główną dotyczącą tradycyjnej roli specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Weryfikacja drugiej hipotezy głównej wymagała sprawdzenia hipotez pomocniczych, które mówiły, że zidentyfikowane zadania i wymagania nie różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, a także stanowisko pracy i wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej. Sprawdzenie hipotez pomocniczych do drugiej hipotezy głównej pozwoliło na weryfikację tej hipotezy.

W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że choć zawód specjalisty rachunkowości zarządczej/controllingu nabiera coraz większego znaczenia w przedsiębiorstwach działających w Polsce, to jego praktycy pełnią tradycyjną funkcję wewnętrznego konsultanta biznesu, dostarczającego menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, doradzającego kierownikom i pracownikom, a także wspierającego ich w procesach zarządzania organizacjami. Niestety, nie są oni jeszcze pełnoprawnymi członkami zespołów zarządzających i partnerami biznesowymi menedżerów.

Ciekawym aspektem przeprowadzonych badań jest również stwierdzenie wysokiego podobieństwa wykonywanych zadań i stawianych wymagań praktykom rachunkowości zarządczej w różnych organizacjach, co może potwierdzać tezę o wysokiej homogeniczności praktyk tej dziedziny w globalnej gospodarce. Z drugiej jednak strony analiza skupień pozwoliła na identyfikację niejednorodności wewnątrz ankietowanej populacji i podział jej na grupy, wskazując tym samym na potrzebę dalszych badań, które pozwolą na dokładne objaśnienie powstania takich klastrów. Wyniki przeprowadzonego badania ankietowego oraz analizy treści ogłoszeń o pracę pozwalają stwierdzić, że zarówno pracodawcy, jak i sami praktycy rachunkowości zarządczej w podobny sposób postrzegają zadania, wymagania i rolę tej grupy zawodowej w organizacji.

W wyniku przeprowadzonych badań zidentyfikowano najważniejsze czynniki o charakterze zewnętrznym oddziałujące na rolę pełnioną przez specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, czyli nowe technologie IT, fuzje i przejęcia oraz wymagania sprawozdawczości. Pierwszy wymieniony czynnik od kilku lat plasuje się w czołówce wskazywanych przez praktyków rachunkowości zarządczej na całym świecie, zaś dwa kolejne są wynikiem silnych procesów globalizacji, jakich doświadczają przedsiębiorstwa i pracujący w nich specjaliści. Najbliższa dekada upłynie zapewne pod znakiem oddziaływania tych czynników, choć skala ich wpływu wymaga dalszych badań.

Choć nie było to bezpośrednim celem autorki, przeprowadzone badania pokazały, że terminy „rachunkowość zarządcza” i „controlling” są tożsame z punktu widzenia zadań, funkcji oraz roli, jakie pełnią specjaliści reprezentujący te dziedziny. Ustalono bowiem, że stanowiska jakie najczęściej zajmują osoby zajmujące się rachunkowością zarządczej w Polsce, czyli kontroler finansowy, specjalista controllingu i analityk finansowy nie różnią się znacząco w zakresie realizowanych zadań oraz stawianych wymagań. Stosunkowo rzadko w praktyce polskiej można spotkać na przykład stanowisko „specjalista rachunkowości zarządczej” czy dział rachunkowości zarządczej. W przedsiębiorstwach działających w Polsce dominują działy controllingu, zaś specjaliści określani są terminem „specjalista controllingu” lub „kontroler finansowy”.

Zastosowane metody badawcze niosą za sobą pewne ograniczenia. W przypadku ogłoszeń o pracę krótka forma pisemna uniemożliwia rozpoznanie wszystkich zadań i wymagań stawianych przez pracodawcę. Przeprowadzona analiza ogłoszeń o pracę nie pozwoliła także na identyfikację stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej, a tym samym nie dała podstaw do wnioskowania na tej podstawie o roli badanej grupy zawodowej oraz uniemożliwiła ustalenie podobieństwa w tym zakresie.

Dlatego też w przypadku badania polegającego na analizie ogłoszeń o pracę, sprawdzenie pierwszej hipotezy głównej zostało dokonane

poprzez ustalenie zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej, a następnie wnioskowanie na tej podstawie o funkcji, jaką pełnią oni w organizacjach. Druga hipoteza główna zaś została zweryfikowana poprzez sprawdzenie tylko trzech hipotez pomocniczych mówiących o podobieństwie zadań i wymagań, bez względu na pochodzenie kapitału, rodzaj działalności firmy czy stanowisko pracy. Zastosowanie badania ankietowego miało na celu zminimalizowanie negatywnych aspektów związanych z wymienionymi ograniczeniami odnośnie do ogłoszeń o pracę. Zweryfikowane hipotezy i wnioski sformułowane na podstawie wyników analizy ofert pracy zostały uzupełnione i potwierdzone poprzez przeprowadzone badanie ankietowe. Dzięki temu uwzględniono w analizie i wnioskowaniu o roli specjalistów stosowane narzędzia rachunkowości zarządczej, a także zbadano podobieństwo zarówno zadań i wymagań, jak i narzędzi nie tylko w zbiorach firm wyodrębnionych ze względu na pochodzenie kapitału, rodzaj działalności czy stanowisko pracy, ale także ze względu na wielkość firmy i wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej. Tym samym w badaniu ankietowym druga hipoteza główna została zweryfikowana poprzez sprawdzenie pięciu hipotez pomocniczych.

Należy jednak pamiętać, że badania ankietowe mogą charakteryzować się dużą subiektywnością odpowiedzi i ich ocen, a odpowiadający mogą podawać nieprawdziwe informacje. Jak już wspomniano, zastosowana w pracy triangulacja badań naukowych polegająca na wykorzystaniu różnych metod badawczych, między innymi analizę literatury, analizę treści dokumentów, wybranych aktów prawnych i programów kształcenia, badanie sondażowe oraz liczne metody statystyczne ma za zadanie zmniejszyć omówione powyżej negatywne aspekty i ograniczenia oraz potwierdzić wyciągnięte wnioski.

Niniejsza monografia jest pierwszym kompleksowym opracowaniem w języku polskim dotyczącym profesji specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i na świecie. Oparta jest ona na badaniach empirycznych przeprowadzonych na potrzeby charakterystyki funkcjonowania badanego zawodu w Polsce oraz wcześniej prowadzonych przez autorkę badaniach, których wyniki opublikowano już w krajowych czasopismach naukowych. Te ostatnie dotyczyły wpływu wybranych czynników, takich jak nowe technologie IT, fuzje i przejęcia, kształcenie akademickie i certyfikacja zawodowa, na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce (Zarzycka, 2012a, 2013, 2015; Zarzycka, Firkowska-Jakobsze, 2012, 2012a). Każda z tych publikacji dotyczyła innego problemu badawczego, lecz łączy je wspólny przedmiot badawczy, którym jest specjalista rachunkowości zarządczej/controllersingu.

Niniejsza monografia jest zatem uzupełnieniem i rozwinięciem podejmowanych wcześniej wątków badawczych, stanowiąc systematyczną prezentację zarówno dotychczasowej wiedzy i podstaw teoretycznych, jak

i uzyskanych wyników badań oraz wniosków z nich wyciągniętych. Ważnym jej elementem jest analiza narracyjna zagranicznej i krajowej literatury przedmiotu. Można znaleźć w niej także streszczenie koncepcji i definicji opracowanych przez czołowe międzynarodowe organizacje zrzeszające i certyfikujące praktyków omawianej dziedziny. Wzbogaca ona również istniejący stan wiedzy o opis aktualnego poziomu rozwoju zawodowego i roli specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce na tle koncepcji uznawanych za modelowe w rozwiniętych krajach świata, zmniejszając lukę, jaka występuje pomiędzy teorią a praktyką rachunkowości zarządczej. Badania przeprowadzone na potrzeby tego opracowania mogą posłużyć wreszcie jako wskazówka zarówno dla uczelni wyższych w zakresie kształtowania i udoskonalania programów kształcenia, jak i dla pracodawców dla zwiększenia efektywności procesów rekrutacji pracowników na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą/controllershipem.

Na uwagę zasługuje ponadto połączenie ujęć teoretycznych wykorzystanych w pracy do budowy hipotez i opracowania wniosków z badania. W tym celu zastosowano teorię instytucjonalną, teorię uwarunkowań sytuacyjnych oraz teorię strukturacji. Teoria instytucjonalna pozwoliła lepiej zrozumieć procesy zmian zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej, teoria strukturacji umożliwia badanie praktyk rachunkowości zarządczej, natomiast teoria uwarunkowań sytuacyjnych identyfikuje czynniki wywołujące te zmiany bądź je blokujące. Jak dotychczas w Polsce w niewielkim stopniu wykorzystywano teorie socjologiczne (Giddensa oraz izomorfizmu) oraz teorię instytucjonalną w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej i jej praktyków.

Struktura pracy została podporządkowana realizacji celu głównego i składa się na nią sześć rozdziałów.

W rozdziale pierwszym przybliżona zostaje istota rachunkowości zarządczej jako dziedziny nauki, ale również praktyki. Rozdział otwiera omówienie dyskusji dotyczącej zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej, jaka toczy się wśród badaczy na całym świecie. Udział w tej dyskusji wymaga zastosowania odpowiednich ram teoretycznych. Najodpowiedniejszymi teoriami, które pomogą lepiej poznać oraz zrozumieć rolę i zadania badanej profesji, są teoria instytucjonalna i strukturacji, dlatego zostają one przybliżone czytelnikom w tym rozdziale. Zastosowanie koncepcji izomorfizmu instytucjonalnego oraz koncepcji opracowanej przez J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000) pozwoli na postawienie w rozdziale piątym i szóstym hipotez badawczych. W drugiej części tego rozdziału, która dotyczy praktyki rachunkowości zarządczej, zaprezentowana zostaje istota certyfikacji zawodowej dokonywana przez organizacje globalne i jej wpływ na kształtowanie profesji. Rozdział kończą rozważania mające podkreślić duże znaczenie aspektów etycznych, behawioralnych i kulturowych w zawodach związanych z rachunkowością zarządczą.

Drugi rozdział koncentruje się na omówieniu zmian w roli, realizowanych zadaniach i wymaganiach stawianych wobec specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zagranicznych. Można znaleźć w nim definicje rachunkowości zarządczej opracowane przez najważniejsze organizacje profesjonalne i instytucje zawodowe oraz przegląd modeli (typów) zawodowych badanej grupy zawodowej. Dokonane zostaje porównanie niemieckiego i anglosaskiego modelu specjalisty rachunkowości zarządczej. Autorka podjęła także próbę prognozowania zmian w zawodzie, jakie oczekiwane są w kolejnej dekadzie XXI w. Na zakończenie tej części pracy omówione zostają konsekwencje tych przeobrażeń i ich wpływ na zarządzanie organizacjami, a także edukację i certyfikację zawodową.

Rozdział trzeci poświęcony jest ustalaniu stanu wiedzy w badanym obszarze w Polsce oraz omówieniu procesów kształtowania się zawodów związanych z rachunkowością zarządczą w kraju. Autorka dokonała krytycznego przeglądu klasyfikacji zawodów i specjalności obowiązującej w Polsce od 2010 r (Rozporządzenie, 2010) oraz porównała wymagania i kompetencje zawodowe zaprezentowane w *Krajowym standardzie kompetencji zawodowych* (2013) w zakresie zawodów związanych z rachunkowością zarządczą. Ostatnia część dotyczy procesu kształcenia w Polsce i wpływu zagranicznych instytucji certyfikujących. Można znaleźć tu krytyczną analizę treści programów nauczania na studiach i kursach zawodowych z zakresu rachunkowości zarządczej oraz podsumowanie aktywności organizacji profesjonalnych w Polsce.

Przedmiotem rozważań w rozdziale czwartym są zmiany zachodzące w profesji rachunkowości zarządczej oraz czynniki blokujące te zmiany. Zidentyfikowane czynniki podzielono na trzy grupy o charakterze ekonomicznym, instytucjonalnym i indywidualnym. Wśród pierwszej kategorii można wymienić sytuację ekonomiczną i otoczenie organizacji, postęp technologiczny oraz innowacje w obszarze rachunkowości zarządczej. Kolejna grupa obejmuje aspekty związane ze sposobem organizacji i zarządzania jednostką, fuzje i przejęcia oraz relacje międzyorganizacyjne, a także działalność instytucji zawodowych i certyfikujących. Ostatnia kategoria koncentruje się na cechach osobowościowych i aspektach kulturowych wpływających na obraz praktyków rachunkowości zarządczej. Tę część pracy zamyka omówienie najważniejszych czynników blokujących zmiany.

Dwa kolejne rozdziały mają charakter empiryczny i zawierają wyniki badań własnych, które zostają zaprezentowane na tle wybranych badań światowych i krajowych. W rozdziale piątym podjęto próbę określenia roli specjalisty rachunkowości zarządczej z punktu widzenia pracodawcy, wykorzystując w tym celu informacje o realizowanych zadaniach i stawianych wymaganiach, jakie można znaleźć w ogłoszeniach o pracę. Następnie otrzymane wyniki analiz porównano z wynikami badań w krajach

rozwiniętych, dzięki czemu możliwe było określenie podobieństwa między specjalistami realizującym zadania rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie, a także stwierdzenie, jaki typ zawodowy prezentują polscy praktycy. Tym samym zweryfikowano postawioną na podstawie teorii instytucjonalnej i koncepcji izomorfizmu pierwszą hipotezę główną, mówiącą, że specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce pełnią tradycyjną funkcję. Zadania i wymagania wobec praktyków rachunkowości zarządczej w Polsce są podobne do tradycyjnego zestawu zadań i wymagań stawianych przed tą grupą zawodową na świecie. Nie doszło jeszcze do transformacji specjalisty w partnera biznesowego w Polsce. Sprawdzono także trzy hipotezy pomocnicze i tym samym potwierdzono drugą hipotezę główną w zakresie wysokiego podobieństwa zadań i wymagań badanej grupy zawodowej w Polsce.

Ostatni rozdział zawiera wyniki badania ankietowego, które miało na celu określić, jak sami specjaliści postrzegają swoją rolę w organizacji. Wyniki te stanowiły potwierdzenie wcześniej sformułowanych wniosków i pozwoliły na definitywne określenie typu zawodowego. Weryfikowano tu wspomniane już hipotezy główne mówiące o tradycyjnej roli oraz wysokim podobieństwie praktyk w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Stopień zróżnicowania zbadano, porównując czy realizowane zadania, stawiane wymagania, a także stosowane narzędzia różnią się istotnie w zbiorach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej. Wreszcie dokonano identyfikacji czynników wskazywanych przez badanych jako przyczyniających się do zmian w odgrywanej przez nich roli.

W zakończeniu przedstawiono najważniejsze wnioski z przeprowadzonego badania, implikacje dla praktyki i kształcenia, a także propozycje kierunków dalszych badań.

Niniejsza książka zawiera podsumowanie badań naukowych prowadzonych przez autorkę w obszarze rachunkowości zarządczej/controlingu oraz ponaddziesięcioletnich doświadczeń zawodowych na stanowiskach związanych z tą dziedziną. Jej powstanie zostało zainspirowane pracami naukowymi i publikacjami Profesor Ireny Sobańskiej oraz Profesor Anny Szychty, a także dyskusjami prowadzonymi z Koleżankami i Kolegami, z którymi autorka współpracuje w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, za co chciałaby wyrazić swoją wdzięczność. Autorka dziękuje kierownik Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego Profesor Ewie Walińskiej za cenne rady i wsparcie w trakcie prowadzonych badań. Serdeczne podziękowanie składa również Profesorowi Sławomirowi Sojakowi z Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu za wszelkie uwagi i sugestie, które były niezwykle pomocne w ostatecznej redakcji monografii.

Rozdział 1

Rachunkowość zarządcza jako dziedzina wiedzy – teoria i praktyka

1.1. Istota rachunkowości zarządczej

Trudno określić dokładnie kiedy narodziła się rachunkowość zarządcza, gdyż pewne jej praktyki stosowane były już w średniowieczu (Wojciechowski, 1964, s. 16). O wyodrębnieniu się rachunkowości zarządczej jako dziedziny naukowej należy mówić od lat 50. XX w., kiedy to termin „rachunkowość zarządcza” (*management accounting*) pojawił się po raz pierwszy w literaturze anglosaskiej (Szychta, 2007, s. 7). Od tego momentu można w literaturze dotyczącej tej dziedziny praktyki gospodarczej znaleźć wiele jej definicji, choć w każdej z nich znajdziemy stwierdzenie, że tradycyjnym celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji menedżerom podejmującym decyzje.

Według C. Horngrena i współautorów (2007) rachunkowość zarządcza jest to proces identyfikowania, mierzenia, zbierania, analizowania, przygotowywania, interpretowania i komunikowania informacji, które pomogą kierownikom realizować cele postawione przed organizacją. Także S. Sojak (2002, s. 22) podkreśla, że rachunkowości zarządcza jest zorientowana na wewnętrznych użytkowników informacji. Z kolei organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej na całym świecie Chartered Institute of Management Accountants w publikacji *Global Management Accounting Principles* (2014, s. 8) postrzega rachunkowość zarządczą jako pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie i wykorzystanie istotnych w procesach decyzyjnych finansowych i niefinansowych informacji, w celu tworzenia i zabezpieczania wartości organizacji. Definicja Institute of Management Accountants (IMA), zaprezentowana w opracowaniu *Statements on Management Accounting* (2008, s. 1),

podkreśla, że rachunkowość zarządcza jest to działalność zawodowa, której przedstawiciele powinni legitymować się odpowiednią wiedzą i umiejętnościami. Według tej definicji przedstawiciele tej profesji powinni być partnerami menedżerów w podejmowaniu decyzji. Ich ważną rolą jest również udoskonalanie systemów planowania i zarządzania dokonaniami, a także dostarczanie opinii w obszarze sprawozdawczości finansowej i kontroli. Wymienione działania mają na celu wsparcie menedżerów w procesach formułowania i implementowania strategii organizacji.

Krótki przegląd definicji rachunkowości zarządczej pokazuje, że następuje ewolucja zadań i roli badanej grupy zawodowej. Do tradycyjnej roli, polegającej na wspieraniu menedżerów w procesach podejmowania decyzji poprzez dostarczanie im informacji i służenie radami, dochodzi również aktywne uczestnictwo w tych procesach decyzyjnych, ale także formułowanie i realizacja strategii mającej na celu zwiększanie wartości organizacji.

Rachunkowość zarządcza wchodzi w zakres nauki rachunkowości i jest zaliczana do grupy nauk stosowanych, praktycznych (Szychta, 2011a). Intensyfikacja badań w tym zakresie rozpoczęła się w latach 50. XX w. i skutkuje znaczącą liczbą opracowań i monografii, a także artykułów naukowych. Najważniejsze czasopisma specjalizujące się w publikacjach na temat rachunkowości zarządczej to między innymi „Journal of Management Accounting Research” (JMAR), „Management Accounting Research” (MAR), „Advances in Management Accounting” (AMA), „Contemporary Issues in Management Accounting” (CIIMA), „Management Accounting” (MA), „Journal of Applied Management Accounting Research” (JAM), „Cost Management” (CM) i „Management & Controlling” (MC). Artykuły z omawianej dziedziny można też znaleźć w najważniejszych czasopismach z zakresu rachunkowości, między innymi „Accounting, Organizations and Society” (AOS), „Journal of Accounting Research” (JAR), „The Accounting Review” (AR), „Behavioral Research in Accounting” (BRA), „Contemporary Accounting Research” (CAR), „Journal of Accounting and Economics” (JAE), „Journal of Accounting Literature” (JAL), „Review of Accounting Studies” (RAS) i „European Accounting Review” (EAR).

Dynamiczny rozwój badań w zakresie rachunkowości zarządczej można zaobserwować od lat 80. XX w. W latach 1981–2000 w 10 najważniejszych czasopismach o zasięgu światowym, poświęconych rachunkowości (AOS, BRA, CAR, JAE, JAL, JAR, JMAR, MAR, RAS, AR) ukazało się 916 artykułów dotyczących rachunkowości zarządczej (Hesford i in., 2007), zaś w latach 2008–2010 tylko w czterech periodykach (JMAR, MAR, JAMA, AOS) opublikowano 138 prac (Harris, Durden, 2012). Zdecydowanymi liderami w tym zakresie są autorzy ze Stanów Zjednoczonych, choć w Europie Zachodniej również nastąpił zdecydowany rozwój badań. W europejskim czasopiśmie „The European Accounting Review”

w latach 90. XX w. ukazały się 43 artykuły (Bhimani, 2002), podczas gdy w kolejnych latach do roku 2015 opublikowano 81 prac.

Od lat 90. XX w. rachunkowość zarządcza odgrywa coraz większą rolę w praktykach przedsiębiorstw działających w Europie Środkowo-Wschodniej, a także rozwija się tu jako dziedzina nauki. Pozytywnym aspektem jest intensyfikacja współpracy międzynarodowej w tym obszarze, skutkująca wspólnymi badaniami, wymianą poglądów na konferencjach międzynarodowych i publikacjami zbiorowymi przygotowywanymi wspólnie przez zespoły badaczy z całego świata (Szychta, 2011a, s. 13).

Cele i istota rachunkowości zarządczej jako praktyki implikują zadania tej dziedziny z punktu widzenia naukowego. Jako dyscyplina stosowana i celowo zorientowana, rachunkowość zarządcza ma badać, za pomocą jakich środków należy realizować zamierzone cele w sferze praktyki, a także doradzać praktykom, jakie jej metody i narzędzia stosować w danych warunkach gospodarczych, jak je wdrażać i jak zmieniać system rachunkowości zarządczej, aby był on jak najlepiej zorientowany na potrzeby jej odbiorców (Szychta, 2011a, s. 15).

Dokonany przez J.W. Hesforda i współautorów (2007) przegląd badań w zakresie rachunkowości zarządczej pokazuje, że opublikowane w latach 1981–2000 artykuły w 70% dotyczyły problematyki kontroli, w 20% koncentrowały się na kosztach, zaś w 10% na innych zagadnieniach (na przykład systemach informatycznych rachunkowości, *benchmarkingu*, cenach transferowych). Wśród metod badawczych stosowanych w nauce rachunkowości zarządczej autorzy zidentyfikowali między innymi analizę, badania archiwalne, *case study research*, eksperyment, badania w terenie, ankietę i przegląd literatury. Najczęściej wykorzystywano teorie pochodzące z ekonomii, socjologii, psychologii i zarządzania operacyjnego.

Przełom XX i XXI w. przyniósł ostrą krytykę prowadzonych badań w obszarze rachunkowości zarządczej; zarzucano im nadmierną koncentrację na obserwowaniu i opisywaniu praktyki (Zimmerman, 2001), istotne rozbieżności między badaniami a poziomem rozwoju praktyki i potrzebami jej przedstawicieli (Johnson, Kaplan, 1987; Bromwich, 1986; Horngren, 1987), a także brak produktywnej współpracy z przedstawicielami tej dziedziny w celu wymiany informacji i jej doskonalenia (Scapens, 2004; Mitchell, 2002).

W wyniku aktywnej dyskusji o zasięgu światowym (Hopwood, 2002; Ittner, Larcker, 2002; Luft, Shields, 2002; Lukka, Mouritsen, 2002; Malmi, Granlund, 2009), rozpoczętej wspomnianą krytyką J.L. Zimmermana (2001), zwrócono uwagę na potrzebę stosowania właściwej metodologii badawczej w rachunkowości zarządczej, a także konieczność dokonywania analiz nie tylko służących praktyce, ale również formułujących nowe koncepcje oraz opracowujących i testujących teorie. W dalszym ciągu w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej należy rozwijać

zarówno teorie pozytywne, jak i normatywne, choć niektórzy autorzy uważają to za niewystarczające.

T. Malmi i M. Granlund (2009) nawołują, aby przyszłe studia prowadzić na trzy sposoby. Przede wszystkim w dalszym ciągu badacze powinni rozwijać tradycyjne podejście polegające na analizowaniu i objaśnianiu różnych metod i systemów rachunkowości zarządczej, wykorzystując teorie pochodzące z innych dyscyplin społecznych. Ponadto należy opracowywać bardziej kompleksowe teorie dotyczące na przykład rachunku kosztów działań czy pomiaru dokonań, korzystając z koncepcji normatywnych. Wreszcie autorzy ci proponują stosowanie studiów interwencyjonistycznych (takich jak podejście konstruktywistyczne i innowacyjne akcje badawcze, tzw. *innovation action research*), a także aktywną współpracę praktyków i teoretyków w celu wspólnego budowania i testowania teorii powstałych w wyniku tworzenia nowych rozwiązań w praktyce.

Niniejsza monografia wpisuje się w pierwszy nurt badawczy wskazany przez T. Malmiego i M. Granlunda (2009), gdyż analizuje i objaśnia rolę specjalistów rachunkowości zarządczej na tle koncepcji występujących i promowanych w krajach rozwiniętych, wykorzystując teorię instytucjonalną i strukturacji do formułowania hipotez badawczych.

1.2. Stabilność i zmienność rachunkowości zarządczej jako kluczowy obszar społecznych badań naukowych

Jednym z najciekawszych aspektów badań nad rachunkowością zarządczą jest problematyka zmian, jakie w niej zachodzą. Kluczowym zadaniem staje się odpowiedź na pytanie stawiane przez badaczy rachunkowości zarządczej na całym świecie, czy rachunkowość zarządcza podlega w ogóle zmianie. Można bowiem znaleźć głosy twierdzące, że mimo upływu czasu od momentu wykształcenia się rachunkowości zarządczej jako dyscypliny naukowej, nie zaszły w niej istotne zmiany, a jej praktyki charakteryzują się stabilnością. Na drugim biegunie znajdują się opinie całkowicie przeciwstawne i argumentujące, że pojawianie się nowych metod i narzędzi jest dowodem na silną zmienność rachunkowości zarządczej. Jeszcze inni naukowcy reprezentują podejście pośrednie, sugerujące, że zmiany w obszarze rachunkowości zarządczej mają charakter ewolucyjny, na co wskazuje między innymi integracja poszczególnych metod i narzędzi.

W 1987 r. A. Hopwood stwierdził, że niewiele wiadomo o procesach zmian zachodzących w rachunkowości (Hopwood, 1987, s. 207). Zainspirował tym samym licznych autorów do rozpoczęcia badań w tym obszarze. Zmiany rachunkowości zarządczej (*management accounting change*) są rozumiane w literaturze przedmiotu dwojako. Dla niektórych autorów są to nowe narzędzia i metody wprowadzane w organizacjach, dla innych utożsamiane są one z nowymi rolami i zadaniami osób realizujących funkcje rachunkowości zarządczej w organizacjach. Oba te zjawiska mogą wystąpić jednocześnie w danej organizacji, ale równie często notowane są przypadki niezależnego ich występowania (Cooper, Dart, 2009). J. Burns i G. Baldvinsdottir (2005) prezentują przypadek istotnych zmian w roli specjalistów rachunkowości zarządczej, którym nie towarzyszyło wdrażanie nowych narzędzi rachunkowości zarządczej.

Należy pamiętać, że oba te zjawiska mogą łączyć się ze sobą ściśle, mogą wywoływać się nawzajem bądź mogą być inicjowane przez te same czynniki, szczególnie w perspektywie międzynarodowej (Granlund, Lukka, 1998). Zdecydowanie częściej prowadzone są badania nad wdrażaniem nowych praktyk rachunkowości zarządczej oraz poszukujące czynników determinujących zmiany, pozostawiając lukę badawczą w zakresie roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej.

Niniejsza monografia wpisuje się w drugą część nurtu badawczego dotyczącego zmian w rachunkowości zarządczej i koncentruje się na transformacji roli praktyków w tej dziedzinie, nie pomijając jednak zadań i stosowanych narzędzi. Jak zostało już wspomniane, te dwa zjawiska są silnie ze sobą powiązane, dlatego w dalszej części podrozdziału zostanie dokonany syntetyczny przegląd najważniejszych badań oraz ustaleń dotyczących tematyki stabilności i zmiany rachunkowości zarządczej z perspektywy stosowanych metod i narzędzi. Z kolei rozdział drugi, trzeci i czwarty będą w całości poświęcone omówieniu wyników badań oraz ustaleń czołowych badaczy i organizacji zawodowych w zakresie zmian, jakie zachodzą w profilu kompetencyjnym badanego specjalisty.

Wśród prac traktujących o wdrażaniu nowych narzędzi i technik rachunkowości zarządczej można znaleźć publikacje, które prezentują sukces implementacji nowego narzędzia (między innymi Cooper, Kaplan, 1988; Kaplan, Norton, 1996) bądź porażkę (między innymi Briers, Chua, 2001; Watts i in., 2014). Najwięcej badań dotyczy procesów zmian zachodzących w związku z wdrażaniem rachunku kosztów działań ABC. T. Malmi (1997) zaprezentował przykłady dwóch firm: w jednej z nich wdrożenie zakończyło się sukcesem, w drugiej porażką. Autor zauważył, że nie można traktować jako porażkę sytuacji, w której nowy system rachunku kosztów nie powoduje zmian w podejmowanych decyzjach, gdyż dowodzi to poprawności informacji generowanej przez dotychczas stosowany system rachunku kosztów.

Należy także przytoczyć studium przypadku M. Briersa i W.F. Chua (2001), omawiające przykład firmy produkcyjnej, która wdrożyła ABC i na podstawie informacji pochodzących z tego systemu rachunku kosztów podejmowała decyzje. Następnie jednak zrezygnowała z ABC ze względu na duże koszty jego obsługi oraz skomplikowanie systemu. Również korporacja transnarodowa będąca przedmiotem studium przypadku D. Wattsa i współautorów (2014), choć wdrożyła rachunek kosztów działań i zbilansowaną kartę wyników, w praktyce zarządzania wykorzystywała tylko niektóre elementy tych nowoczesnych narzędzi. Menedżerowie zajmujący się zarówno kwestiami strategicznymi, jak i operacyjnymi uznali te koncepcje za zbyt teoretyczne i niepraktyczne w ciągle zmieniającym się otoczeniu, w jakim funkcjonowała ich organizacja. Niepowodzenia skłoniły korporację do wycofania się zarówno ze stosowania nowego systemu informatycznego SAP R/3, jak i ABC oraz zbilansowanej karty wyników.

Wśród badań z zakresu wdrażania innych narzędzi warto przytoczyć jeszcze kilka ciekawych prac. T. Kasurinen (2001) analizował proces wdrożenia zbilansowanej karty wyników ze szczególnym uwzględnieniem jej wykorzystania w procesach zarządzania organizacją. W badanym przedsiębiorstwie, mimo formalnego wdrożenia i funkcjonowania nowego narzędzia rachunkowości zarządczej, jego wpływ na zarządzanie był niewielki. Nie nastąpiła bowiem „rutynizacja” nowych praktyk. W przypadku wielu wdrożeń można zaobserwować fakt, że tylko te elementy nowych narzędzi bądź metod stają się powszechnymi praktykami, które „wpisują się” w istniejący system i odpowiadają istniejącym zinstytucjonalizowanym wzorcom zachowań i praktyk w organizacji.

A.K. Siti-Nabiha i R.W. Scapens (2005) podali przykład oddziału produkującego i przesyłającego gaz, w którym wdrożono koncepcję zarządzania wartością (*value based management*). Mimo wdrożenia tej koncepcji zgodnie z zaleceniami centrali, przez pierwsze cztery lata nie zaobserwowano istotnego wpływu na proces zarządzania organizacją i wykorzystania jej przez menedżerów zarządzających oddziałem. Po upływie tego czasu menedżerowie zaczęli szerzej wykorzystywać wdrożoną koncepcję, choć zmodyfikowali system wskaźników, dostosowując go do potrzeb zarządzania operacyjnego. Według projektów centrali koncepcja zarządzania wartością miała być nakierowana na wzrost wartości dla akcjonariuszy i zarządzanie kosztami. W tym przypadku można mówić o wystąpieniu zmiany w systemie rachunkowości zarządczej, lecz nie takiej, jakiej oczekiwali projektanci systemu.

Ciekawe przykłady wdrożeń nowych narzędzi i metod rachunkowości podają w swoich pracach M.D. Shields i S.M. Young (1991), którzy zaprezentowali koncepcję rachunku cyklu życia (*life cycle costing*), J.J. Dutton i M. Ferguson (1996), omawiający wykorzystanie rachunku kosztów

docelowych (*target costing*), a także J. Burns (2003), poszukujący przyczyn porażki wdrożenia nowego systemu pomiaru dokonań za pomocą ekonomicznej wartości dodanej (EVA).

Badania nad zmianami w stosowanych metodach i narzędziach rachunkowości zarządczej mają wpływ na dyskusję dotyczącą globalizacji i umiędzynarodowienia praktyk rachunkowości zarządczej. Globalizacja rynków kapitałowych, członkostwo w Unii Europejskiej oraz bezpośrednie inwestycje zagraniczne zmieniły istotnie i ujednoliciły warunki, w których funkcjonują przedsiębiorstwa, przyczyniając się do konwergencji tych praktyk w skali światowej.

R. Chenhall i K. Langfield-Smith (1998), badając stosowane rozwiązania w firmach produkcyjnych w Australii, zwrócili uwagę na potrzebę zrozumienia czynników wpływających na różnice i podobieństwa w stosowanych narzędziach w różnych krajach. Autorzy, studiując praktyki australijskich firm, zaobserwowali wyższy poziom zastosowania najnowszszych technik i narzędzi niż w innych krajach, stwierdzając duże podobieństwo między systemami firm australijskich i amerykańskich. Taki stan jest według nich wynikiem silnych relacji gospodarczych między przedsiębiorstwami australijskimi i amerykańskimi. Z kolei innowacyjność stosowanych narzędzi wynika z rządowych programów propagujących praktyki biznesowe.

M.D. Shields (1998), studiując europejskie praktyki rachunkowości zarządczej z perspektywy Stanów Zjednoczonych, stwierdził, że rachunkowość zarządcza w krajach europejskich zmienia się, a dokonująca się konwergencja stosowanych rozwiązań zbliża ją do globalnego modelu. Potwierdzeniem tej tezy są wyniki badań autorów europejskich. J. Hyvonen (2005) zauważył, że praktyki rachunkowości zarządczej fińskich firm są podobne do stosowanych w innych krajach europejskich. Także G. Angelakis i współautorzy (2010), porównując narzędzia i metody rachunkowości zarządczej stosowane w firmach greckich i fińskich, nie dostrzegli istotnych rozbieżności.

O ile jednolitość praktyk w ramach Europy Zachodniej nie jest dużym zaskoczeniem, o tyle ich rozprzestrzenienie się na kraje rozwijające się w stosunkowo krótkim czasie skłania do poszukiwania przyczyn tego zjawiska. N.G. O'Connor i współautorzy (2004) oraz J. Wu i A. Boateng (2010) zauważyli, że między innymi współpraca z zagranicznymi partnerami oraz szkolenia kadry zarządzającej są czynnikami ułatwiającymi zastosowanie nowych narzędzi rachunkowości zarządczej i przyczyniającymi się do rewolucyjnych zmian w chińskich przedsiębiorstwach państwowych w tym obszarze. W porównaniu jednak z krajami rozwiniętymi, przedsiębiorstwa z państw rozwijających się stosują rzadziej najnowsze koncepcje rachunkowości zarządczej, czego potwierdzeniem jest badanie P.L. Joshiego (2001), w którym autor analizował doświadczenia

w tym zakresie z Indii i Australii. Należy się jednak spodziewać, że wraz z upływem czasu i dalszym rozwojem procesów globalizacji różnice między stosowanymi praktykami będą się zacierały. Badania przeprowadzone w firmach malezyjskich pokazały bowiem zaskakująco wysoki poziom zastosowania najnowszych narzędzi rachunkowości zarządczej, przy czym najistotniejsze zmiany zaszły w okresie pięciu lat, między rokiem 2003 a 2007 (T.Z. Tuan Mat i in., 2010).

Poznanie czynników przyczyniających się do zachodzenia zmian w rachunkowości zarządczej bądź te zmiany blokujących jest fundamentalne dla zrozumienia tych procesów. Czynniki motywujące zmianę mogą mieć charakter zewnętrzny dla organizacji bądź mogą pochodzić z wnętrza organizacji. M.D. Shields (1997) wskazał, że najczęstszą przyczyną zmian jest konkurencja wywierająca presję na organizację i nowe technologie ułatwiające zmianę, ale także sposób organizacji i strategia przedsiębiorstwa. E.K. Laitinen (2001) wymienił jako najważniejsze czynniki chęć do zmian, posiadanie zasobów niezbędnych dla procesu przeprowadzenia zmiany, a także świadomość celów zmian i zewnętrzne wymagania.

Kontynuując badania nad zmianami, E.K. Laitinen (2006) doszedł do wniosku, że czynniki te można sklasyfikować w czterech kategoriach: czynniki organizacyjne (zmiany w strukturze i strategii organizacji), finansowe, motywacyjne (na przykład zmiany w otoczeniu i technologii) oraz zarządcze. H. Yazdifar i współpracownicy (2008a), studiując przypadek wprowadzania zmian w systemie rachunkowości zarządczej w nowo przejętym oddziale korporacji transnarodowej, wskazali na silny wpływ władzy, polityki i kultury na procesy zmian, a także na kontekst społeczno-ekonomiczny, w jakim funkcjonuje badany oddział. J. Innes i F. Mitchell (1990) zidentyfikowali zestaw okoliczności, w jakich dochodzi do zmian. Pierwsza kategoria to tzw. motywantory – czynniki motywujące zmianę (konkurencja na rynku, struktura organizacyjna, technologia produktu), druga to katalizatory, czyli czynniki przyspieszające zachodzące procesy (na przykład problemy finansowe organizacji, zmniejszenie udziału w rynku, zmiany organizacyjne), ostatnia zaś to koordynatorzy procesu zmian, czynniki ułatwiające zajście zmian (na przykład poziom autonomii pracowników, zaangażowanie pracowników działów finansowo-księgowych w proces zmian).

Na drugim biegunie znajdują się opinie mówiące o stabilności systemów rachunkowości zarządczej, dlatego niezwykle istotne jest zrozumienie, jakie czynniki blokują procesy zmian. Odporność na zmiany może mieć różne źródła. R.W. Scapens i J. Roberts (1993) uważają, że jest ona nielogiczna i emocjonalna oraz że wynika z obaw. K. Klein i współpracownicy (1989) zauważyli, że niezgodność wartości leżących u podstaw programów zmian i nowych systemów oraz tych wyznawanych przez członków organizacji może blokować proces zmian. Jako uzasadnienie

tej tezy przytaczają przykład przedsiębiorstwa, w którym proces wdrożenia zakończył się niepowodzeniem, gdyż wartości i rozwiązania zaimplementowane w nowej technologii nie były kompatybilne z normami i praktykami pracowników. W innej organizacji udało się wdrożyć system informatyczny dzięki zgodności wartości wpisanych w technologię z wartościami użytkowników systemu (Klein i in., 1990). Podobne obserwacje poczynił A.L. Molinsky (1999).

Także konflikt między nowym systemem rachunkowości zarządczej a kulturą organizacyjną przedsiębiorstwa może przyczynić się do porażki bądź sukcesu wdrożenia (Busco i in., 2001, 2002). Nowy system rachunkowości zarządczej, który nie będzie spójny z kulturą organizacyjną i wartościami wyznawanymi przez członków organizacji spotka się z oporem i sprzeciwem pracowników, co może doprowadzić do jego wadliwego działania bądź zupełnego zablokowania procesu zmiany. W takim wypadku należy przeprojektować system bądź dokonać zmian w kulturze organizacyjnej. Dzięki temu system rachunkowości zarządczej będzie wspierał strategię organizacji i jej wartości, nie zaś wywoływał nowe konflikty (Busco i in., 2001, s. 30).

Dowodem na poparcie tej tezy jest przykład dwóch przypadków przytoczonych przez R. Busco i współautorów (2001): produkcyjnego oddziału Omega należącego do międzynarodowego koncernu i zlokalizowanego w Wielkiej Brytanii oraz włoskiego państwowego przedsiębiorstwa produkcyjnego Nuovo Pignone (NP), przejętego przez General Electric. W oddziale Omega podjęto decyzję o wprowadzeniu nowego projektu kontroli kosztów produkcyjnych w celu udoskonalenia informacji zarządczej, która miała być wykorzystana przez menedżerów działów operacyjnych i zarząd oddziału. Nowy projekt, przygotowany i koordynowany przez dyrektora finansowego i zrekrutowanego spoza organizacji księgowego, został przyjęty niechętnie przez pracowników oddziału. Taka postawa wynikała z niezgodności kultury organizacyjnej wyznawanej przez pracowników operacyjnych i wartości, jakie zostały zaimplementowane w projekcie. Pracownicy przywykli bowiem do podejścia zorientowanego na sprawy produkcji i operacyjne, zaś projekt miał orientację księgowo-finansową.

Wspomniane przedsiębiorstwo NP jest przypadkiem zgoła innym, gdyż przeszło udaną rewolucję w obszarze zarządzania i mierzenia dokonań, mającą zintegrować dwie firmy. Tak radykalne zmiany były możliwe tylko dzięki całkowitej redefinicji kultury organizacyjnej przejmowanej firmy, wspartej intensywnym programem szkoleń. Stare sposoby myślenia najpierw zostały zastąpione przez nowe podejście, w tym przypadku koncepcję *Six Sigma*. Dokonano również reorganizacji systemu finansowo-księgowego. Takie działania przygotowały menedżerów i pracowników włoskiej firmy do przyjęcia nowego systemu pomiaru dokonań,

spójnego z systemem nowych wartości i kulturą organizacyjną. Sami menedżerowie NP przyznali, że mimo akceptacji nowych wartości i zrozumienia nowej kultury organizacyjnej, które lepiej odpowiadają rzeczywistości gospodarczej, w której przyszło działać NP, proces rewolucyjnych zmian w systemie rachunkowości zarządczej był bardzo trudny, stresujący, a nawet przerażający dla nich (Busco i in., 2002, s. 49). Podobne wnioski wyciągnął P. Strebel (1996, s. 86), który zauważa, że proces zmian jest traktowany zarówno przez pracowników, jak i menedżerów średniego szczebla jako uciążliwy, problematyczny i zaburzający równowagę.

Podsumowując rozważania dotyczące czynników blokujących zmianę, można za J. Burnsem i współautorami (2003) dokonać podziału tych czynników na trzy grupy: formalny i otwarty opór wynikający z konfliktu interesów stron zaangażowanych w proces zmiany, opór ze względu na brak umiejętności i doświadczenia w obszarze podlegającym zmianie oraz opór wynikający z przyzwyczajenia się do określonych sposobów myślenia i zachowywania się.

Oprócz poznania czynników wywołujących i blokujących zmianę, istotne jest także zrozumienie przebiegu procesu zmian, jakie zachodzą w systemach rachunkowości zarządczej. Pozwoli to odpowiedzieć na pytanie, jak powstają nowe narzędzia rachunkowości zarządczej, jak rozwijają się oraz jakiej transformacji podlegają te systemy pod wpływem zmian (Wickramasinghe, Alawattage, 2007). M. Matejka i A.M.B. De Waegenaere (2000) są zdania, że przebieg procesów implementacji zmiany będzie w dużej mierze zależał od stopnia centralizacji organizacji. W przypadku scentralizowanej organizacji zakończony sukcesem proces zmian będzie charakteryzował się dwiema ważnymi cechami. Przede wszystkim zmiana musi przynieść korzyści organizacji, zwiększając zyski, a cały proces będzie zaplanowany i koordynowany ogólnie.

L. Zoni i współautorzy (2012) analizowali i porównywali proces zmiany w systemach rachunkowości zarządczej w czterech organizacjach: szpitalu, międzynarodowej korporacji notowanej na giełdzie papierów wartościowych, średniej wielkości spółce rodzinnej oraz oddziale dużej firmy z branży motoryzacyjnej. Taki dobór organizacji umożliwił analizę procesu zmian z punktu widzenia różnych celów, jakie stawiały sobie organizacje, oraz umożliwił identyfikację czynników motywujących do zmiany, które odróżniały organizacje od siebie, a w konsekwencji przyczyniły się do sukcesu lub porażki przedsięwziętych działań. Wyniki podejmowanych zadań były rozbieżne: w szpitalu i korporacji udało się zaplanować i wdrożyć planowane zmiany, choć nie doszło do ich instytucjonalizacji, w oddziale zaplanowano zmiany i tylko częściowo je wdrożono, bez ich instytucjonalizacji, zaś w spółce rodzinnej wdrożenie zakończyło się pełnym sukcesem, a wszelkie planowane zmiany zostały stosunkowo szybko zinstytucjonalizowane.

Analiza procesu wdrażania zmian w badanych organizacjach stanowi cenne źródło informacji o tym, jak te procesy powinny przebiegać w każdej fazie, aby przedsięwzięcie zakończyło się powodzeniem, oraz o tym, jakie są przyczyny porażki. Według autorów czynnikami przyczyniającymi się do instytucjonalizacji nowego systemu są między innymi: w fazie projektowania – przywiązanie do głoszonych przez organizację wartości, odpowiedni dobór zespołu projektowego, zaangażowanie wszystkich użytkowników systemu w proces projektowania; w fazie implementacji – zgodność projektu systemu z kulturą organizacyjną; w fazie instytucjonalizacji – postrzeganie nowego systemu jako sukces. Ponadto zmiany wprowadzane sukcesywnie, w sposób ewolucyjny, przynoszą lepsze rezultaty niż rewolucja w rachunkowości zarządczej (Zoni i in., 2012, s. 134).

Na zakończenie rozważań dotyczących zmian w rachunkowości zarządczej warto przytoczyć badanie K. Lukki (2007). Autor stwierdził, że systemy rachunkowości zarządczej charakteryzują się jednocześnie stabilnością i zmiennością. To kontrowersyjne i sprzeczne samo w sobie założenie wynika z pogłębionych obserwacji formalnych i nieformalnych elementów systemu rachunkowości zarządczej w jednym z fińskich koncernów międzynarodowych. Badana firma to przedsiębiorstwo globalne zajmujące się produkcją i sprzedażą w skali międzynarodowej, której system informatyczny mający wspierać rachunkowość zarządczą oraz raportowanie zarządcze charakteryzowały się niskim stopniem standaryzacji. Mimo planowanej dalszej ekspansji w skali światowej, nie udało się wprowadzić w tym zakresie żadnych zmian, a istniejące dotychczas zasady i reguły systemu rachunkowości zarządczej pozostały niezmienione. Z dużym zaskoczeniem autor zauważył, że choć formalne reguły i zasady rachunkowości zarządczej były skostniałe, niewystandaryzowane i niedostosowane do zachodzących zmian, a cały system określił on jako chaotyczny, to proces raportowania zarządczego wymagany przez centralę przebiegał prawidłowo i zgodnie z oczekiwaniami, choć nie bez wysiłku. Powstało więc pytanie, dlaczego nie udało się zmienić istniejących zasad i reguł poprzez standaryzację systemów informatycznych i raportowania zarządczego, którego potrzebę odczuwały działy rachunkowości zarządczej we wszystkich oddziałach koncernu. Co więcej, jaka była przyczyna sprawnego raportowania, mimo nieskutecznych reguł i zasad funkcjonujących w organizacji.

Autor zauważył, że dzięki kreatywności i elastyczności kontrolerzy znaleźli sposób efektywnego działania, mimo istnienia problematycznych reguł i zasad stanowiących formalny element systemu rachunkowości zarządczej. Te sposoby postępowania określa on jako nieformalne praktyki rachunkowości zarządczej. Nie mając właściwych formalnych zasad i reguł, którymi mogliby wspomóc się przy sporządzaniu raportów, specjaliści rachunkowości zarządczej wykorzystywali wiedzę kolegów w innych krajach, wymieniali się doświadczeniami, postępowali według

sprawdzonych wzorców. Autor wywnioskował również, że nieformalne rutynowe praktyki i działania kontrolerów finansowych, charakteryzujące się dużą elastycznością i podatnością na zmiany, prowadziły do legitymizacji powiązanych z nimi zasad i reguł rachunkowości zarządczej. Z drugiej jednak strony nieformalne i powtarzające się zachowania (praktyki) stały się instrumentem chroniącym formalne reguły składające się na system rachunkowości zarządczej przed wprowadzeniem zmian i pozostawiły system niezmienny. Tym samym formalne elementy systemu rachunkowości zarządczej (zasady i reguły) pozostały bez zmian, zaś nieformalne elementy (praktyki kontrolerów finansowych) dostosowały się do zachodzących zmian.

R. Coyte i współautorzy (2010) kontynuowali badania K. Lukki (2007) i uzyskali potwierdzenie jednoczesnej stabilności i zmienności systemów rachunkowości zarządczej. Ponadto stwierdzili oni, że nieprecyzyjne zasady i reguły w większym stopniu niż precyzyjne ułatwiają zmianę w systemach rachunkowości zarządczej ze względu na fakt, iż ich liczne interpretacje skutkują powstaniem nowych praktyk i działań w omawianym zakresie.

Dokonany przegląd literatury światowej pokazuje duże rozbieżności w opiniach poszczególnych autorów odnośnie do analizowanych zagadnień. W związku z tym istnieje potrzeba kontynuowania badań nad stabilnością i zmiennością systemów rachunkowości zarządczej, a także nad homogenicznością jej praktyk.

1.3. Perspektywa teoretyczna zmian rachunkowości zarządczej

Wyjaśnienie i lepsze poznanie zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej ułatwia zastosowanie ram teoretycznych. Najczęściej wykorzystywanymi w tym obszarze teoriami są instytucjonalizm, teoria uwarunkowań sytuacyjnych oraz teoria strukturacji. Teoria instytucjonalna pozwala lepiej zrozumieć procesy zmian w systemach rachunkowości zarządczej, teoria strukturacji umożliwia badanie praktyk rachunkowości zarządczej, a teoria uwarunkowań sytuacyjnych identyfikuje czynniki wywołujące te zmiany bądź je blokujące. Łączenie różnych rodzajów podejścia teoretycznego jest wskazane, gdyż jak zauważa A. Szychta (2011, s. 30) rachunkowość zarządcza będąca nauką praktyczną, subdyscypliną nauk społecznych cechuje się pluralizmem teorii wykorzystywanych w prowadzonych w jej zakresie badaniach. Wspomniane teorie zostaną

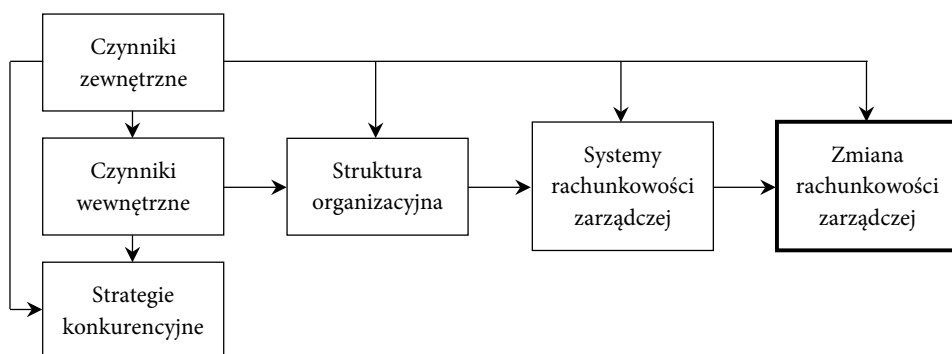
wykorzystane w kolejnych rozdziałach do budowy hipotez i opracowania wniosków z badania, dlatego omówiona zostanie w syntetyczny sposób ich istota i przykłady dotychczasowego zastosowania.

1.3.1. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingent theory*) jest podejściem należącym do najstarszych i najpopularniejszych, stosowanych do objaśnienia wpływu czynników organizacyjnych i otoczenia na zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej. Chociaż koncepcja ta w nauce o zarządzaniu i organizacji znana była już od lat 60. ubiegłego wieku, to jej szersze zastosowanie w rachunkowości zarządczej rozpoczęło się dwadzieścia lat później, w odpowiedzi na krytykę wyników badań w nurcie behawioralnym (Nita, 2013, s. 194).

Termin *contingency*, tłumaczony na język polski jako „ewentualność”, „możliwość”, „sytuacja” lub „przypadek”, jest definiowany przez *Oxford Dictionary* jako relacja pomiędzy zachowaniem i konsekwencjami wynikającymi z tego zachowania. Zwolennicy teorii uwarunkowań sytuacyjnych wysuwają postulat, że odpowiednie dostosowanie cech organizacyjnych do możliwych sytuacji czy przypadków, z jakimi może zetknąć się organizacja, pozwoli zwiększyć jej efektywność (Morton, Hu, 2008). Odnosząc założenia tej teorii do rachunkowości zarządczej, można stwierdzić, że nie istnieje uniwersalny system rachunkowości zarządczej, który można zastosować w każdej organizacji i w każdych warunkach (Waterhouse, Tiessen, 1978; Emmanuel i in., 1990, s. 57). System powinien być dostosowany do okoliczności (Otley, 1987, s. 8–9). Wkład teorii uwarunkowań sytuacyjnych do tej dziedziny nauki polega w dużej mierze na identyfikacji powiązań między poszczególnymi elementami systemu rachunkowości zarządczej i zachodzącymi warunkami sytuacyjnymi, w jakich te elementy występują (Otley, 1980, s. 431–432). Według B. Nity (2013, s. 195) teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest podejściem kompromisowym w badaniach nad rachunkowością zarządczą, pozwalającym na wyróżnienie klas uwarunkowań i grup przedsiębiorstw, dla których identyfikuje się ustalone zbiory czynników sytuacyjnych. Ilustracja 1.1 prezentuje graficznie zastosowanie koncepcji uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad zmianami w systemach rachunkowości zarządczej.

L.A. Gordon i D. Miller (1976) jako pierwsi zauważyli przydatność teorii uwarunkowań sytuacyjnych dla procesu wdrażania systemów rachunkowości zarządczej. Zaproponowali oni, aby projektowanie takiego systemu uwzględniało czynniki sytuacyjne, z jakimi może zetknąć się organizacja, między innymi wskazując szczególnie na potrzebę zrozumienia wpływu, jaki wywiera otoczenie, sposób organizacji czy podejmowania



Ilustracja 1.1. Zastosowanie teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad zmianami w systemach rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie N. Waweru, E. Ulian (2008, s. 73).

decyzji w danym przedsiębiorstwie. Efektywność systemu rachunkowości zarządczej zostanie zapewniona wtedy, gdy będzie on zaprojektowany w jak największej zgodności z czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi oddziałującymi na organizację. Stopień dopasowania systemu i czynników będzie determinował stopień efektywności systemu.

Następne badania (zob. Waterhouse, Tiessen, 1978; Otley, 1980; Simons, 1987) poszerzyły kontekst organizacyjny odpowiednio o aspekty otoczenia i technologiczne, a także zwróciły uwagę na strategię biznesową organizacji. M. Abdel-Kader i R. Luther (2008) zauważyli, że nowe technologie wpłynęły mocno na procesy rachunkowości zarządczej, od planowania poprzez kontrolę i podejmowanie decyzji, na komunikacji informacji skończywszy. Dzięki temu nastąpiła zmiana roli rachunkowości zarządczej z kontroli kosztów na kreowanie wartości poprzez najlepsze wykorzystanie zasobów (Abdel-Kader, Luther, 2008, s. 3). Co więcej, dostosowanie się organizacji do zmian w technologiach będzie wymagało również przeprojektowania systemu rachunkowości zarządczej zgodnie z nowymi wymaganiami.

Kolejni badacze dokonali identyfikacji i klasyfikacji następnych czynników sytuacyjnych. J. Fisher (1995) wymienił pięć grup czynników kształtujących systemy rachunkowości zarządczej: otoczenie organizacji, technologię, strategię konkurencyjności, czynniki dotyczące przedsiębiorstwa, a także związane z wiedzą oraz obserwacją dokonań i zachowań. K.A. Merchant (1998) pogrupował czynniki w trzech kategoriach: dotyczące ludzi i organizacji, dotyczące środowiska i technologii oraz dotyczące misji i strategii. Według R.J. Mocklera (2002) zmienne można podzielić na zewnętrzne dla organizacji, związane z konkurencyjnością, oraz specyficzne dla organizacji. B. Nita (2009, s. 265) wyróżnił czynniki wewnętrzne: strategiczne i organizacyjne oraz zewnętrzne: sektorowe i makroekonomiczne.

Teoria kontyngencji znajduje szerokie zastosowanie w badaniach nad zmianami zachodzącymi w rachunkowości zarządczej. T. Libby i J.H. Waterhouse (1996), opierając się na jej założeniach, poszukiwali predyktorów zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej badanych przedsiębiorstw, wskazując na decentralizację organizacji, wielkość przedsiębiorstwa, intensywność konkurencji, jakiej ono podlega, oraz zdolność do zmiany i uczenia się. Wyniki badań pokazały, że zdolność do zmiany jest czynnikiem najsilniej wpływającym na kształt systemu rachunkowości i jego modyfikacje. Co więcej, autorzy, analizując zmiany w badanych przedsiębiorstwach, stwierdzili, że zmiany te mają charakter ewolucyjny. W systemach nie następuje bowiem zmiana paradygmatu, lecz nowe narzędzia i metody dodawane są do aktualnie stosowanych, a inne eliminowane bądź stopniowo zastępowane. Presja konkurencyjna okazała się nie tak istotna, jak początkowo zakładano, choć pewien wpływ na system rachunkowości zarządczej został zauważony. Autorzy nie znaleźli powiązań między wielkością firmy i procesami decentralizacji w niej zachodzącymi a zmianami w systemach rachunkowości zarządczej.

Analizy T. Libby oraz J.H. Waterhouse'a (1996) stanowiły inspirację dla kolejnych badaczy poszukujących czynników wywołujących zmianę. J.J. Williams i A.E. Seaman (2001) przeprowadzili takie samo badanie dla firm działających w Singapurze. Podobnie jak w przypadku T. Libby i J. H. Waterhouse'a (1996), potwierdzili oni silny wpływ zdolności organizacji do zmiany na kształt systemu rachunkowości zarządczej. W przeciwieństwie jednak do wspomnianych wyników, J.J. Williams i A.E. Seaman (2001) zaobserwowali silny wpływ decentralizacji na zmienną objaśnianą, zaś relacja między zmiennymi reprezentującymi konkurencję i zmianę była negatywna. Autorzy nie stwierdzili związków między wielkością przedsiębiorstwa a zmianami zachodzącymi w rachunkowości zarządczej.

S. Sulaiman i F. Mitchell (2005) dokonali analizy zmian, jakie zaszły w systemach rachunkowości zarządczej w 92 firmach malezyjskich w okresie 1997–2001. Niemal wszystkie firmy (89 z 92) dokonały istotnych zmian w tym okresie w swoich systemach. Najsilniejsze zmiany zaobserwowano w subsystemie planowania i kontroli, podczas gdy subsystem wsparcia podejmowania decyzji uległ zmianom w najmniejszym stopniu. Obserwacja ta nie jest spójna z wynikami badań T. Libby i J.H. Waterhouse'a (1996) oraz J.J. Williamsa i A.E. Seamana (2001), gdyż autorzy ci zauważyli największe zmiany właśnie w subsystemie wsparcia dla podejmowania decyzji w organizacji.

N. Waweru i E. Uliana (2008) kontynuowali badania nad czynnikami przyczyniającymi się do zmian w systemach rachunkowości zarządczej, poszerzając spektrum zmiennych wykorzystanych przez T. Libby i J.H. Waterhouse'a (1996) o strategię konkurencyjne i technologię.

Stwierdzili oni silną zależność między zmiennymi reprezentującymi zmianę oraz wielkością organizacji, strategiami konkurencyjnymi i zdolnościami organizacji do zmian i uczenia się, częściowo potwierdzając wyniki uzyskane we wcześniejszych badaniach.

A. Baines i K. Langfield-Smith (2003) studiowały związek pomiędzy zmieniającym się dynamicznie otoczeniem konkurencyjnym organizacji a zmiennymi reprezentującymi system rachunkowości zarządczej. Zauważyły, że rosnąca konkurencja skłania organizacje do różnicowania stosowanych strategii, co skutkuje zmianami organizacyjnymi i motywuje do stosowania zaawansowanych narzędzi rachunkowości zarządczej.

Bez wątpienia koncepcja uwarunkowań sytuacyjnych wnosi ogromny wkład do studiów nad czynnikami kształtującymi rachunkowość zarządczą i do lepszego zrozumienia zachodzących w niej zmian. Teoria ta zwraca bowiem szczególną uwagę na różnice, jakie zachodzą w systemach rachunkowości zarządczej różnych organizacji. Jak pokazuje przegląd badań światowych w tym zakresie, wyniki poszczególnych autorów różnią się od siebie i są w dużej mierze niespójne. Nasuwa się więc wniosek, że podejmowane próby klasyfikowania uwarunkowań i grup przedsiębiorstw, dla których identyfikuje się ustalone zbiory czynników sytuacyjnych wpływających na systemy rachunkowości zarządczej, jak na razie zakończyły się fiaskiem. W świetle takiej konstatacji podstawowe założenie teorii, że nie ma uniwersalnego systemu rachunkowości zarządczej okazuje się jak najbardziej słuszne. Co więcej, trudno zidentyfikować czynniki, które w ten sam sposób oddziaływałyby na różne organizacje, ich systemy i subsystemy rachunkowości zarządczej.

W większości przypadków badania z zastosowaniem teorii uwarunkowań sytuacyjnych mają charakter ilościowy. Aby zachować istotność tych badań, należy uwzględnić w nim jak największą liczbę czynników, co czyni listę nieskończenie długą i jest niemożliwe do przeprowadzenia z metodologicznego punktu widzenia (Malmi, 1997, s. 460; Chenhall, 2003, s. 161). Dobór zmiennych ilościowych, które reprezentowałyby badane czynniki, jest niezwykle trudny. Jakim wskaźnikiem ilościowym mierzyć na przykład zmianę rachunkowości zarządczej? Za pomocą tej teorii nie można uzyskać odpowiedzi na pytanie, dlaczego systemy rachunkowości zarządczej nie ulegają zmianie i jak przebiegają procesy zmian. W tym celu, dla wypełnienia luki badawczej, jaka powstaje w wyniku zastosowania teorii uwarunkowań sytuacyjnych, należy poszukiwać odpowiedzi na postawione wyżej pytania, posiłkując się między innymi teorią instytucjonalną.

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych i przeprowadzone dotychczas badania mogą być jednak pewną wskazówką sugerującą potencjalny wpływ danego elementu na rachunkowość zarządczą. Nie gwarantują one jednak wystąpienia takich relacji. Przegląd badań, w których zastosowano teorię uwarunkowań sytuacyjnych, pozwolił w dalszej części pracy

i badaniu ankietowym dokonać wyboru czynników, które mogą różnicować zadania i wymagania wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, a także tych, które potencjalnie mogą wpływać na zmiany w tym obszarze.

1.3.2. Teoria instytucjonalna

Koncepcja instytucjonalizmu znalazła szerokie zastosowanie w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej, w szczególności zaś w obszarze dotyczącym zmian w systemach rachunkowości zarządczej. Lata 90. XX w. oraz pierwsza dekada XXI w. to okres, w którym pojawiło się najwięcej prac poszukujących odpowiedzi na postawione pytania badawcze na podstawie klasycznej teorii instytucjonalnej, ale także neoinstytucjonalizmu i instytucjonalizmu socjologicznego.

Bogactwo teorii głoszonych przez przedstawicieli starej i nowej szkoły instytucjonalnej oraz nowej socjologii instytucjonalnej wykorzystywane jest nie tylko do zrozumienia zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej, ale również do oceny funkcjonujących systemów pomiaru dokonań czy systemów rachunków kosztów. Instytucjonalizm pozwala też odnaleźć odpowiedź na pytanie o rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w nowoczesnej organizacji. Wpływy instytucji na kształt systemu rachunkowości zarządczej, problem agencji czy kosztów transakcyjnych oraz działanie mechanizmu izomorficznego to tematy szeroko omawiane w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej, zarówno dla sektora publicznego, jak i prywatnego.

Neoinstytucjonalizm dzięki swojej wszechstronności stanowi i może stanowić dla badaczy cenne źródło wiedzy dla wyjaśnienia procesów zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej. Szczególnie połączenie elementów pochodzących z klasycznego instytucjonalizmu i nauk socjologicznych oraz psychologicznych może stać się nowym etapem w poznaniu rachunkowości zarządczej. Słabości koncepcji instytucjonalizmu mogą być kompensowane i uzupełnione przez podejście socjologiczne czy psychologiczne. Ujęcie interdyscyplinarne pozwala na poznanie relacji między systemem rachunkowości zarządczej, organizacją, podmiotami działającymi w ramach danej organizacji oraz instytucjami zewnętrznymi i wewnętrznymi.

Następstwem powyższego były narodziny koncepcji izomorfizmu instytucjonalnego, którą opracowali P. DiMaggio i W. Powell (1983). Autorzy, badając przyczyny jednorodności form organizacyjnych współczesnych organizacji, doszli do wniosku, że to izomorfizm jest źródłem zmiany instytucjonalnej. Proces powstawania i struktura pola organizacyjnego, a więc instytucjonalnie wyodrębnionego układu powiązań

pomiędzy określonego typu organizacjami, podlega trzem mechanizmom izomorficznym: koercyjnemu, mimetycznemu i normatywnemu.

Pierwszy rodzaj izomorfizmu wynika z wpływów politycznych i dotyczy problemu legitymizacji, drugi ma źródła w typowych reakcjach na niepewność, trzeci natomiast związany jest z procesami profesjonalizacji. Izomorfizm może mieć charakter formalny bądź nieformalny, presja izomorficzna może pochodzić bowiem od bezpośrednich kooperantów, od innych instytucji, od których dana organizacja jest uzależniona, od kontekstu prawnego, w ramach którego funkcjonuje dana organizacja, a wreszcie od opinii publicznej. Zwolennicy koncepcji izomorfizmu podkreślają jego przydatność w wyjaśnianiu homogeniczności systemów rachunkowości zarządczej, ale także w zrozumieniu irracjonalności czy braku zmian we współczesnych organizacjach i ich systemach rachunkowości zarządczej.

Jednym z pierwszych opracowań wykorzystujących teorię instytucjonalną jest praca M. Granlunda i K. Lukki (1998), w której autorzy badali przyczyny globalnej konwergencji praktyk rachunkowości zarządczej. Odpowiedzi na postawione pytania badawcze poszukiwali, wspierając się nie tylko analizą czynników ekonomicznych, ale także wykorzystując koncepcję izomorfizmu instytucjonalnego. Wśród czynników ekonomicznych przyczyniających się do jednorodności stosowanych przez globalne przedsiębiorstwa metod i narzędzi rachunkowości zarządczej wyróżnili postęp w technologiach produkcji oraz systemach informatycznych, zwiększającą się konkurencję na międzynarodowych rynkach oraz kryzysy gospodarcze dotyczące światową gospodarkę. Działanie mechanizmu izomorfizmu koercyjnego, wywołujące homogeniczność praktyk rachunkowości zarządczej, przejawia się w międzynarodowym ustawodawstwie (na przykład dyrektywy UE), międzynarodowych porozumieniach handlowych (na przykład WTO, NAFTA), harmonizacji przepisów odnoszących się do rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej oraz wpływie korporacji na lokalne oddziały. Profesjonalizacja zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej oraz edukacja uniwersytecka w tym zakresie reprezentują izomorfizm normatywny, który według autorów jest kolejnym czynnikiem przyczyniającym się do ujednolicenia praktyk rachunkowości zarządczej. Ostatnia grupa czynników powodujących konwergencję jest związana z działaniem mechanizmu izomorfizmu mimetycznego. Autorzy wyróżnili tu wpływy globalnych firm doradczych oraz kopiowanie praktyk konkurencji stosowanych w zakresie rachunkowości zarządczej przez przedsiębiorstwa (Granlund, Lukka, 1998, s. 157).

Największy wkład do studiów nad zmianami zachodzącymi w systemach rachunkowości zarządczej, wykorzystujących teorię instytucjonalną, mają opracowane przez J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000) ramy instytucjonalne uogólniające zmiany zachodzące w tych systemach. Autorzy ci stwierdzili, że systemy rachunkowości zarządczej i ich praktyki stanowią

reguły i procedury organizacji. Oparte na klasycznej teorii instytucjonalnej, opracowane przez autorów ramy instytucjonalne wyjaśniają skomplikowaną i powtarzającą się relację między działaniami poszczególnych członków organizacji i instytucjami kształtującymi te działania, a także pokazują wpływ działań organizacyjnych i instytucji na proces zmian w systemie rachunkowości zarządczej.

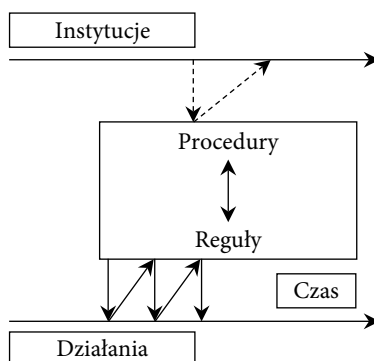
Według przywołanych autorów instytucje to sposoby myślenia i leżące u ich podstaw założenia, które warunkują zachowania ludzi. Działania (praktyki) to zachowania poszczególnych członków organizacji. Reguły i procedury łączą działania z instytucjami, są zakodowanymi instytucjami i odzwierciedlają przyjęte przez członków organizacji założenia. Działania ludzi w organizacji podążają za regułami i procedurami, choć mogą powodować w nich zmiany. Wraz z przystosowywaniem się ludzi do nowych sytuacji, również w regułach i procedurach mogą zachodzić stosunkowo szybko zmiany. Instytucje mające istotny wpływ na procedury i reguły nie zmieniają się jednak szybko, gdyż są one oddzielone od codziennych czynności i działań.

Kluczowy dla koncepcji opracowanej przez J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000) jest pogląd, że praktyki rachunkowości zarządczej są częścią reguł i procedur organizacji, stanowiąc jej *know-how*. Nowe osoby przychodzące do organizacji uczą się funkcjonujących w niej reguł i procedur, odchodząc z organizacji przekazują swoją wiedzę pracownikom, którzy mają ich zastąpić. Tym samym dochodzi do instytucjonalizacji procedur. Innymi słowy, instytucje według autorów to procedury, które zostały oddzielone od swoich korzeni historycznych, to przyjęte w organizacji sposoby postępowania (praktyki), których źródeł czy też przyczyn powstania często nikt w organizacji nie zna.

J. Burns i R.W. Scapens (2000) podkreślali również rolę przeszłości w kształtowaniu reguł i procedur, opisując tzw. efekt zamknięcia. Efekt zamknięcia uniemożliwia zmiany i pojawia się wtedy, kiedy bieżące działania są wymuszone przez działania przeszłe (Scapens, 2006, s. 15–17). Ilustracja 1.2 przedstawia ramy koncepcji opracowanej przez J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000).

Koncepcja opracowana przez J. Burnsa i R.W. Scapensa (Scapens, 2006, s. 20) podkreśla, że proces zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej to proces ciągły, mający charakter ewolucyjny i będący wynikiem wzajemnych oddziaływań wewnętrznych instytucji, działań, procedur i reguł. Wprowadzenie zmian w systemie rachunkowości zarządczej nie będzie możliwe bez dokładnego zrozumienia funkcjonujących w organizacji instytucji. Co więcej, dominujące w organizacji instytucje mogą kształtować charakter i tempo procesu zmian.

Model opracowany przez J. Burnsa i R.W. Scapensa znalazł już wielokrotne zastosowanie w badaniach dotyczących zmian w systemach



Ilustracja 1.2. Ramy koncepcji opracowanej przez J. Burnsa i R.W. Scapensa

Źródło: R.W. Scapens (2006, s. 15).

rachunkowości bądź stałości tych systemów. Sami autorzy jednak przyznali, że główną wadą tej koncepcji jest uwzględnienie tylko wewnętrznych dla organizacji instytucji, przy jednoczesnym pomijaniu instytucji zewnętrznych oraz kwestii zaufania, władzy czy problemów agencji. Wynika to z faktu, że podstawą opracowania modelu była jedynie klasyczna teoria instytucjonalna (Scapens, 2006, s. 22).

Warto również wspomnieć o badaniach nad zmianami zachodzącymi w strategicznej rachunkowości zarządczej, przeprowadzonych przez Y. Ma i M. Taylesa (2009) i wykorzystujących koncepcję neoinstytucjonalizmu. Autorzy, stosując *case study research* jako metodę badawczą, podjęli próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu środowisko organizacyjne i działania organizacyjne podejmowane w jednostce wpływają na praktyki strategicznej rachunkowości zarządczej. Ponadto w omawianym studium przypadku zmiany w stosowanych narzędziach i metodach strategicznej rachunkowości zarządczej były analizowane z uwzględnieniem czynników o charakterze społecznym, środowiskowym i politycznym, co pozwala zrozumieć, jak badana organizacja odpowiada na proces zmian instytucjonalnych. Autorzy stwierdzili, że wdrożenie strategicznej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie Meditech w dużej mierze zostało wymuszone przez zmiany, jakie zaszły w środowisku zewnętrznym organizacji, w szczególności zaś przez silną presję konkurencyjną na rynku. Przedsięwzięcie nie zakończyłoby się sukcesem, gdyby w organizacji nie zaszły istotne zmiany o charakterze organizacyjnym (między innymi reorganizacja działu finansowego, zatrudnienie dyrektora zarządzającego łańcuchem dostaw i wdrożenie nowego systemu informatycznego).

Badając przyczyny stosowania nowych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, Y. Ma i M. Tayles zauważyli również działanie mechanizmu izomorfizmu mimetycznego (kopiowanie przez firmę Meditech zakończonych powodzeniem dokonań konkurentów) i normatywnego

(rekomendacje firmy konsultingowej doradzającej firmie Meditech w opracowaniu koncepcji wdrożenia). W badaniu poruszono również aspekt socjologiczny zmian, wskazujący na zaangażowanie specjalistów rachunkowości zarządczej w proces zarządzania strategicznego organizacją, oraz na wprowadzenie w organizacji „kultury budowy wartości” jako na czynniki przyczyniające się do sukcesu wdrożenia. Artykuł Y. Ma i M. Taylesa jest szczególnie cenny ze względu na interdyscyplinarne podejście i koncentrację na problematyce strategicznej rachunkowości zarządczej.

Koncepcja instytucjonalizmu, aczkolwiek często stosowana w badaniach, ma wiele słabych punktów. Zastosowanie klasycznej teorii instytucjonalnej zostało skrytykowane ze względu na koncentrację tej koncepcji na czynnikach pochodzących z wnętrza organizacji i ignorowanie czynników występujących w skali makro. Tym samym wielu autorów uważa, że stara szkoła instytucjonalna nie jest w stanie objaśnić wpływu czynników zewnętrznych i otoczenia (środowiska) zewnętrznego na proces zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej. Klasyczne podejście instytucjonalne nie uwzględniło kwestii władzy i interesów poszczególnych grup, a co za tym idzie ich wpływów na organizację (DiMaggio, Powell, 1991, s. 27).

Także neoinstytucjonalizm zwracający szczególną uwagę na czynniki ekonomiczne, które kształtują strukturę organizacyjną i praktyki rachunkowości zarządczej stosowane w jednostkach, pozwala zrozumieć tylko niektóre aspekty z pozornie bezwładnego zestawienia wzajemnych powiązań. Dla pełnego zrozumienia kształtu struktur organizacyjnych i rachunkowości zarządczej organizacji należy sięgnąć poza ekonomię, do dziedzin takich, jak socjologia czy psychologia (Scapens, 2006, s. 12).

Również nowa socjologia instytucjonalna i jej wykorzystanie w badaniach dotyczących rachunkowości zarządczej jest przedmiotem ostrej krytyki, gdyż uwzględnia ona przede wszystkim czynniki o charakterze międzyorganizacyjnym. Ponadto podejściu temu zarzuca się determinizm oraz nadmierną koncentrację na skali mikro (Carmona i in., 1998). R. Greenwood i C.R. Hinings (1996, s. 1023) zauważyli, że koncepcja ta nie pozwala na analizę wewnętrznej dynamiki zmian zachodzących w organizacji, a w konsekwencji nie tłumaczy, dlaczego w niektórych organizacjach zachodzą radykalne zmiany, podczas gdy w innych nie, mimo że oddziałują na nie te same czynniki instytucjonalne. Także inni autorzy nawołują do uzupełnienia nowej socjologii instytucjonalnej o inną perspektywę, na przykład wpływ czynników wewnętrznych na organizację (Fliegstein, 1989; Scott, 1987; Zucker, 1988).

W związku z przedstawionymi argumentami coraz częściej pojawiają się głosy, że identyfikacja pełnego obrazu czynników determinujących kształt rachunkowości zarządczej w organizacji będzie możliwa jedynie w przypadku zastosowania w badaniach jednocześnie klasycznej i nowej

ekonomii instytucjonalnej oraz nowej socjologii instytucjonalnej. Tym samym zostaną uwzględnione zarówno czynniki zewnętrzne o charakterze ekonomicznym i instytucjonalnym, jak i instytucje wewnątrz organizacji, które wpływają na jej strukturę organizacyjną, sposób zarządzania, a także praktyki w zakresie rachunkowości zarządczej.

Zarówno model opracowany przez J. Burnsa i R.W. Scapensa, jak i koncepcja izomorfizmu stanowiły inspirację dla postawionych hipotez badawczych dotyczących roli specjalisty rachunkowości zarządczej, a także podobieństwa praktyk rachunkowości zarządczej.

1.3.3. Koncepcja strukturacji

Teoria strukturacji, opracowana na początku lat 80. XX w. przez wybitnego socjologa brytyjskiego Anthony'ego Giddensa, stanowi próbę wyznaczenia nowego kursu w naukach społecznych, który ma pokonać ograniczenia dominującego dotychczas podejścia strukturalistyczno-funkcjonalistycznego i interpretatywnego. Koncepcja ta łączy tradycyjne problemy i ujęcia socjologiczne z konstruktywistyczną wizją życia społecznego.

Według A. Giddensa pojęcie strukturacji oznacza istnienie obopólnej zależności oraz ontologicznej nierozdzielności struktury społecznej (*structure*) i podmiotowości/sprawstwa (*agency*)¹. Te dwa elementy rzeczywistości społecznej wzajemnie warunkują swoje istnienie i są ze sobą nierozzerwalnie związane (Bagguley, 2003, s. 150). Rzeczywistość społeczna oraz wszystkie zdarzenia i instytucje są produktem ludzkich działań.

Teoria strukturacji, odrzucając dychotomię między woluntaryzmem i determinizmem, podmiotem i przedmiotem, subiektywnością i obiektywnością, reprezentuje koncepcję dualności. Dualność struktury, według A. Giddensa, to konstytuowane przez ludzką podmiotowość struktury społeczne, które są jednocześnie ramami dla ludzkich działań. Struktura społeczna istnieje wtedy, kiedy jest realizowana przez praktyki społeczne lub zostaje zapisana w pamięci uczestniczących podmiotów. Strukturacja to termin oddający dynamiczną właściwość struktury, która istnieje dzięki praktykom podmiotowym (działaniom) uczestników życia społecznego (Giddens, 2003, *Wprowadzenie*).

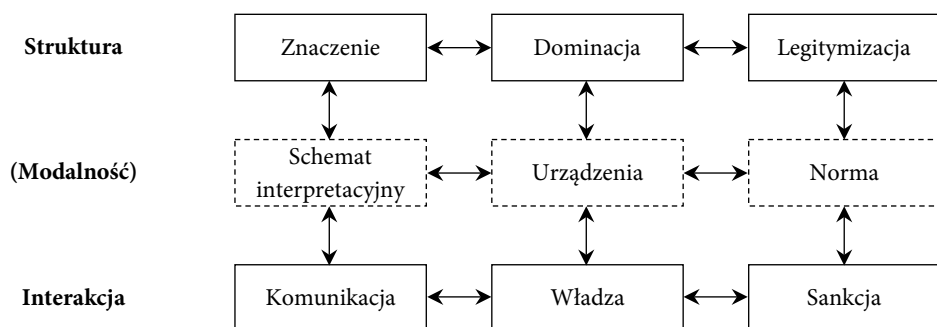
Na strukturę składają się reguły i zasoby, które są wykorzystywane w trakcie codziennych praktyk, ale które również są rezultatem tych praktyk. Innymi słowy, w codziennych interakcjach ludzie używają reguł i zasobów, które konstytuują społeczną organizację, a czyniąc to, reprodukują

1 W pracach z omawianego zakresu używane są zamiennie pojęcia „sprawstwo” i „podmiotowość”, zaś określenie agent zostało przetłumaczone na język polski jako „agent” bądź „aktor społeczny”.

owe zasoby i zasady strukturalne (Giddens, 2003, *Wprowadzenie*). Struktura będąca zespołem relacji transformacji stanowi właściwość systemów społecznych. System zaś to reprodukowane relacje między aktorami społecznymi i zbiorowością, zorganizowane w formie regularnych praktyk społecznych (Kołodziej-Durnaś, 2004, s. 55–56).

W modelu strukturalnym reguły funkcjonują na poziomie społecznych interakcji i są powiązane z budowaniem znaczeń i sankcjonowaniem sposobów postępowania w społeczeństwie. Według autora omawianej koncepcji są one formą potocznej wiedzy o sposobach zachowania w różnych sytuacjach. Mogą mieć one charakter ukryty i nieuświadomiony (Giddens, 1983, s. 18). Z regułami ściśle związane są różne typy zasobów, wykorzystywane w konkretnych praktykach społecznych. Zasoby są istotnym składnikiem struktur, gdyż są rozumiane jako materialne wyposażenie umożliwiające podmiotom działania. Dzięki zasobom sprawowana jest władza, co daje możliwość oddziaływania na rzeczywistość społeczną (Giddens, 1983, s. 16). Reguły i zasoby są połączone z interakcjami za pomocą trzech rodzajów tzw. przekształceń: znaczenia (*signification*), legitymizacji (*legitimation*) i dominacji (*domination*). Te trzy wymiary stanowią fundament procesów strukturacji, wpływają one bowiem na działania aktorów społecznych i ich wzajemne oddziaływania w organizacjach i instytucjach. Z jednej strony zmuszają ich do określonych zachowań, ale z drugiej strony zapewniają między nimi współpracę niezbędną dla utrzymania porządku społecznego. Ilustracja 1.3 przedstawia proces strukturacji według A. Giddensa.

Znaczenie to abstrakcyjny, poznawczy wymiar życia społecznego, w którym następuje komunikacja między agentami. Składa się on z trzech części: struktur znaczeniowych (*signification structures*), schematów interpretacyjnych (*interpretive schemes*) i dyskursywnych praktyk (*discursive practices*).



Ilustracja 1.3. Proces strukturacji według A. Giddensa

Źródło: opracowanie własne na podstawie C. Busco (2009, s. 251).

Struktury znaczeniowe są zorganizowane w sieci semantycznych kodów, schematy interpretacyjne to wiedza i umiejętności współdzielone między agentami, zaś praktyki dyskursywne to język, formy pisane i inne sposoby wykorzystywane przez agentów do komunikowania się. Ludzie w celu komunikacji z innymi opierają się na strukturach znaczeniowych i wykorzystują schematy interpretacyjne, tworząc nowe znaczenia. Legitymizację A. Giddens rozumie jako instytucje „kolektywnej świadomości” bądź „moralnej zgody” tworzące jedność ładu społecznego. Na struktury legitymizacji składają się kody, zasady normatywne oraz obowiązki moralne. Dzięki temu aktorzy społeczni wiedzą co jest uznawane za dozwolone, a co za zakazane, a także co jest cnotą, a co występkiem. Wynikiem procesów legitymizacji jest podejmowanie moralnych działań.

Dominacja zawiera kody i wzory struktur zależności oraz autonomii w instytucjach społecznych. W procesach tych niezwykle istotną rolę odgrywają zasoby alokacyjne (*allocative resources*) oraz zasoby zwierzchności (*authoritative resources*). Pierwsze z nich są wykorzystywane do wytwarzania władzy i wywodzą się z kontroli człowieka nad naturą, obejmując środowisko naturalne oraz obiekty fizyczne. Drugi rodzaj zasobów ma charakter niematerialny, również jest wykorzystywany do wytwarzania władzy. Wywodzi się on jednak ze zdolności kontrolowania ludzi, a więc panowania jednych aktorów nad drugimi (Kołodziej-Durnaś, 2004, s. 30).

Wkrótce po prezentacji koncepcji strukturacji w sposób kompleksowy w 1983 r. została ona wykorzystana po raz pierwszy przez J. Robertsa i R.W. Scapensa (1985) jako podstawa do badań empirycznych w zakresie rachunkowości zarządczej, dając początek szerokiemu zastosowaniu w tej dziedzinie. Od tego czasu do chwili obecnej, według badań H. Englund i współpracowników (2011), autorzy ponad 65 artykułów, opublikowanych w najbardziej prestiżowych czasopismach naukowych, opierali się na założeniach omawianej koncepcji, badając metody i narzędzia rachunkowości zarządczej.

Należy pamiętać, że teoria strukturacji coraz częściej stosowana jest wspólnie z teorią ekonomii, szczególnie nową ekonomią instytucjonalną bądź klasycznym podejściem instytucjonalnym, w celu identyfikacji czynników determinujących kształt systemu rachunkowości zarządczej w organizacji, a także lepszego zrozumienia procesu zmian zachodzących w tym systemie (między innymi Burns, Scapens, 2000; Granlund, 2001, 2003; Collier, 2001).

Szczególnie bliskie związki występują między teorią strukturacji i koncepcją izomorfizmu instytucjonalnego opracowaną przez P. DiMaggio i W. Powella (1991). Według nich zarówno nowe podejście instytucjonalne, jak i teoria strukturacji zajmują się problematyką instytucji i instytucjonalizacji praktyk w danym czasie i przestrzeni. Zinstytucjonalizowanie

praktyk powoduje ich rutynizację. A. Giddens (1979) zdefiniował rutynę jako podstawowy element „codziennych działań społecznych”, jako czynności wykonywane zwyczajowo w danym miejscu i czasie. Instytucjonalizacja czy też rutynizacja praktyk staje się więc naturalnym „stabilizatorem” funkcjonowania organizacji, uniemożliwiającym wprowadzanie zmian, jako że zakłócenie rutyny powoduje niepokój w organizacji.

R.W. Scapens (2006) przyznał, że opracowane wspólnie z J. Burnsem (Burns, Scapens, 2000) ramy instytucjonalne uogólniające zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej nie powstałyby, gdyby nie jego szerokie zainteresowanie teorią A. Giddensa. Autorzy w pierwszej wersji swojej pracy na temat ram instytucjonalnych podjęli próbę zastosowania teorii strukturacji, która okazała się jednak niewystarczająca do opisanie i zrozumienia procesu zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej, dlatego też wprowadzili ekonomię instytucjonalną jako podstawę teoretyczną do omawianych ram. Tym samym potwierdziła się opinia licznych badaczy, że teoria A. Giddensa jest niezwykle użyteczna dla zrozumienia różnorodności stosowanych praktyk w tej dziedzinie rachunkowości, zaś dla badania procesu zmian jej zastosowanie jest nieco mniejsze, gdyż nie uwzględnia ona perspektywy czasowej (Archer, 1995, s. 65). Z drugiej jednak strony w koncepcji J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000) można zauważyć szerokie zastosowanie pojęć i idei wywodzących się z teorii strukturacji, chociażby poglądu o dualności struktury.

Innym interesującym badaniem łączącym teorię strukturyzacji i instytucjonalną jest praca M. Granlunda (2001), w której autor za pomocą obszernego *case study* objaśnił niezmienności i stałości praktyk stosowanych w rachunkowości zarządczej organizacji. Autor podjął próbę odpowiedzi na pytanie, dlaczego, mimo istotnych zmian zachodzących w działalności operacyjnej przedsiębiorstw, opracowywania dokładnych projektów wdrożenia nowych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej oraz chęci ich implementacji przez zarządzających organizacją, systemy rachunkowości zarządczej nie zmieniają się. Opierając się na teorii strukturacji i instytucjonalnej, autor wyodrębnił czynniki ekonomiczne, instytucjonalne, indywidualne, które przyczyniły się do podjęcia decyzji o wprowadzeniu zmian w systemie rachunkowości zarządczej omawianego przedsiębiorstwa, oraz te, które blokują zmiany. Omawiane czynniki zostały podzielone na trzy grupy określające ich istotę: ekonomiczną, instytucjonalną i indywidualną.

Wśród czynników o charakterze ekonomicznym wspierającym zmianę autor wymienił między innymi potrzebę posiadania przez menedżerów dokładniejszej informacji o kosztach wytworzenia produktu i brak zaufania do dotychczas stosowanej metody kalkulacji kosztu wytworzenia. Według przywołanego autora elementem o charakterze ekonomicznym

blokującym zmianę jest na przykład brak odpowiednich zasobów finansowych i ludzkich, aby wdrożyć nowy system rachunku kosztów. Czynniki instytucjonalne wymieniane w badaniu wskazują na działania izomorfizmu mimetycznego (kopiowanie rozwiązań z zakresu rachunku kosztów, stosowanych przez inne firmy, opinia konsultantów) oraz normatywnego (konserwatywna kultura organizacyjna, konserwyzm księgowych). Czynnikiem indywidualnym promującym zmianę było zaangażowanie kontrolera grupy w projekt, zaś blokującym zmianę była obawa księgowych przed nowymi obowiązkami (Granlund, 2001, s. 153).

Czerpiąc z dorobku teorii strukturacji, autor zauważył, że brak zmian zachodzących w systemie rachunkowości zarządczej omawianej organizacji wynika z faktu, iż nastąpiły instytucjonalizacja i rutynizacja praktyk rachunkowości zarządczej, stały się one regułami głęboko osadzonymi w strukturach organizacji i przyczyniającymi się do stabilizacji organizacji oraz zapewniającymi „ontologiczne bezpieczeństwo” aktorom (Granlund, 2001, s. 158). Czynniki zaprezentowane przez M. Granlunda bazują na koncepcji świadomego sprawstwa i władzy, opracowanej przez A. Giddensa. Analiza przeprowadzona przez M. Granlunda pokazuje, jak wiele różnych aspektów należy wziąć pod uwagę, planując zmiany w omawianym zakresie, i jak skomplikowane relacje kształtują obraz funkcjonujących systemów rachunkowości zarządczej.

Również w 2001 r. ukazała się praca P. Colliera, która zawiera omówienie procesu wdrażania zarządzania finansami w jednostce sektora publicznego – lokalnym departamencie policji. Autor w swoich badaniach nad procesem wdrożenia oparł się na ramach koncepcyjnych dostarczonych przez nową szkołę instytucjonalną, w szczególności P. DiMaggio i W. Powella (1991), czerpiąc jednocześnie inspirację z koncepcji władzy opracowanej przez A. Giddensa. Powołanie się na teorię strukturacji jest tłumaczone przez fakt, że koncepcja pól organizacyjnych P. DiMaggio i W. Powella (1991) jest użyteczna w prowadzonych badaniach, ale niewystarczająca do zrozumienia relacji władzy zachodzących w tej jednostce sektora publicznego (Collier, 2001, s. 479). Analizując nowo wdrożony proces budżetowania w omawianej organizacji, autor zwrócił bowiem szczególną uwagę na zmiany, jakie zaszły przy tej okazji, w rozkładzie sił i władzy w organizacji. Wdrożenie budżetowania wywołało przesunięcie we władzy, umożliwiające pogodzenie interesów uczestników organizacji zajmujących się działaniami operacyjnymi (policjantów) oraz osób odpowiedzialnych za przejrzystość finansową (centralę nadzorującą departament). Tym samym została potwierdzona koncepcja władzy A. Giddensa, który twierdzi, że władza sama w sobie nie powoduje konfliktów, jeżeli różne grupy dzielą te same interesy.

Studiując przykłady połączenia teorii instytucjonalnej i strukturacji, nie można pominąć kolejnego badania M. Granlunda (2003), który

porównał zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej dwóch połączonych firm o podobnej wielkości, lecz różniących się znacząco kulturą organizacyjną i stosowanymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Autor zauważył, że teoria strukturalizmu wnosi ogromny wkład do instytucjonalizmu, gdyż pozwala zrozumieć i wyjaśnić wpływ różnic kulturowych, jednostek dominujących i rozbieżności celów organizacji na integrację dwóch systemów rachunkowości zarządczej. Co więcej, świadome sprawstwo to ten element, który M. Granlund (2003, s. 212) wskazał za najcenniejszy w teorii A. Giddensa i uzupełniający teorię instytucjonalną.

Połączenie elementów teorii strukturalizmu i ekonomii instytucjonalnej stanowi nowy etap w poznaniu rachunkowości zarządczej. Dzięki takiemu interdyscyplinarnemu podejściu zostają uwzględnione zarówno czynniki zewnętrzne o charakterze ekonomicznym i instytucjonalnym, jak i instytucje wewnątrz organizacji, które wpływają na jej strukturę organizacyjną, sposób zarządzania, a także praktyki rachunkowości zarządczej.

Należy jednak pamiętać o problemach i trudnościach, jakie mogą wiązać się z zastosowaniem koncepcji A. Giddensa w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej. Teoria A. Giddensa, choć jest uważana za interesującą i ważną propozycję teoretyczną, krytykowana jest przez socjologów za zbyt duży eklektyzm. Według niektórych badaczy pozostaje raczej „punktem odniesienia” niż „mapą wyznaczającą drogi przyszłego rozwoju” (Berard, 2005). Najbardziej surowa krytyka koncepcji A. Giddensa została dokonana przez I. Craib (1992), który zarzucił mu „rozmycie” teorii innych badaczy i stworzenie bezwładnej mieszanki, w której trudno znaleźć ważne elementy. Sam A. Giddens (1991, s. 213) uważa swoją teorię za „narzędzie uwrażliwiające”, które może być wykorzystywane do konstruowania pytań badawczych w wielu dziedzinach bez większych ograniczeń metodologicznych.

Elementy teorii strukturalizmu połączone z teorią instytucjonalną zostaną wykorzystane w pracy do wyjaśnienia zakresu zadań i ról specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce. To właśnie instytucjonalizacja i rutynizacja praktyk rachunkowości zarządczej stają się stabilizatorem ról i zadań badanej grupy zawodowej w Polsce, powodując ich wysokie podobieństwo.

1.4. Aspekty zawodowe w rachunkowości zarządczej

1.4.1. Kształtowanie zawodów i istota certyfikacji zawodowej związanej z rachunkowością zarządczą według standardów międzynarodowych

Dynamiczny rozwój rachunkowości zarządczej po drugiej wojnie światowej przejawiający się w coraz szerszym praktycznym zastosowaniu jej narzędzi w organizacjach, a także w badaniach naukowych i licznych publikacjach, stanowił podstawę dla powstania zawodów związanych z realizacją jej zadań (Szychta, 2011, s. 291). Wyodrębnienie takich profesji najszybciej nastąpiło w krajach anglojęzycznych. Osoby realizujące zadania rachunkowości zarządczej w organizacjach mogą zajmować różne stanowiska. W firmach amerykańskich, w ich centralach są to zazwyczaj główni kontrolerzy, kontrolerzy finansowi bądź główni księgowi, czyli tzw. *financial controllers*. Na poziomie oddziałów zaś są to kontrolerzy (*controllers*) (Horngren i in., 2003, s. 16). W firmach niemieckich specjalista realizujący zadania rachunkowości zarządczej zazwyczaj nosi nazwę kontrolera (*Controller*) bądź kontrolera finansowego. Bardzo popularna w przedsiębiorstwach jest też nazwa specjalista rachunkowości zarządczej (*management accountant*) bądź specjalista *controlingu*. Zadania rachunkowości zarządczej wykonuje również analityk finansowy.

Zauważalne w ostatnich latach na całym świecie silne trendy profesjonalizacji rachunkowości zarządczej przyczyniają się do promowania wybranych jej koncepcji oraz ujednolicenia jej metod i narzędzi stosowanych w różnych organizacjach (Granlund, Lukka, 1998). Procesy profesjonalizacji podlegają takiej samej presji koercyjnej i mimetycznej, jak same organizacje. I choć przedstawiciele danego zawodu mogą się różnić od siebie w ramach jednej organizacji, to w stosunku do swoich odpowiedników w innych organizacjach mogą charakteryzować się dużym podobieństwem (DiMaggio, Powell, 1983, s. 152). Dwa najważniejsze źródła profesjonalizacji to kształcenie na poziomie wyższym oraz profesjonalne organizacje zawodowe zrzeszające fachowców w danej dziedzinie. W przypadku rachunkowości zarządczej mają one ogromny wpływ na kształtowanie kompetencji i wiedzy specjalistów z tego zakresu, a także na stosowane przez nich praktyki. Choć programy nauczania na uniwersytetach i w szkołach wyższych na całym świecie różnią się od siebie, to materiały wykorzystywane podczas zajęć (na przykład podręczniki anglojęzyczne oraz studia przypadku *Harvard Case Series*) są czynnikiem przyczyniającym się do popularyzowania określonych zagadnień wśród

potencjalnych kandydatów na specjalistów rachunkowości zarządczej i konwergencji tych praktyk (Granlund, Lukka, 1998). Profesjonalne organizacje certyfikujące i zrzeszające fachowców, coraz częściej działając w skali światowej, kształtują postrzeganie profesjonalistów i ich zachowań. Powoduje to tworzenie grup specjalistów, którzy zajmują podobne stanowiska w różnych rodzajach organizacji, mają zbliżoną orientację, wiedzę i nastawienie, co może przełamać różnice w tradycjach i przyjętych sposobach kontroli (DiMaggio, Powell, 1983, s. 152). Mogą oni wymieniać się w organizacjach i rotować, bez wywoływania turbulencji w stosowanych praktykach.

Profesjonalne organizacje zrzeszające i certyfikujące zawód specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają ogromną rolę w jego rozwoju i kształtowaniu rangi specjalistów z tej dziedziny na całym świecie. Wśród najbardziej znanych organizacji są między innymi Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Association of Chartered Certified Accountant (ACCA) oraz Institute of Management Accountants (IMA). Przeprowadzają one egzaminy oraz wydają certyfikaty poświadczające wiedzę i kompetencje w obszarze rachunkowości i finansów, w tym także rachunkowości zarządczej. Ważną rolę w kształtowaniu zawodów związanych z rachunkowością zarządczą odgrywają profesjonalne stowarzyszenia, na przykład American Accounting Association (AAA), i International Federation of Accountants (IFAC). Ich wkład polega na prowadzeniu i inicjowaniu nowych kierunków badań w obszarze rachunkowości, organizacji konferencji i upowszechnianiu nowych metod i narzędzi. IFAC opracował między innymi *Wytyczne międzynarodowej praktyki rachunkowości zarządczej* pt. *Koncepcje rachunkowości zarządczej* (*Management Accounting Concepts*, 1997, 1998) i *Wytyczne dobrych praktyk międzynarodowych: ocena i ulepszanie zarządzania w organizacjach* (Artienwicz, 2009). W opracowaniu z serii *Statements on Management Accounting* (*Statements*, 2008, s. 1) IMA, definiując pojęcie rachunkowości zarządczej, określa również, czym jest zawód związany z wykonywaniem rachunkowości zarządczej. Według tej definicji rachunkowość zarządcza to działalność zawodowa (zawód) polegająca na współuczestniczeniu w podejmowaniu decyzji, planowaniu i zarządzaniu wynikami, a także dostarczaniu wiedzy w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli dla wsparcia menedżerów przy tworzeniu i wdrażaniu strategii organizacji. Taka definicja rachunkowości zarządczej jako zawodu jasno określa miejsce, rolę i zadania grupy specjalistów wykonujących tę profesję w organizacji oraz sygnalizuje wiedzę i umiejętności wymagane od nich. Bezdyskusyjnie definicja ta potwierdza, że specjaliści rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych tworzą odrębny zawód (Szychta, 2011, s. 296).

Już od wielu lat organizacje certyfikujące zawody związane z rachunkowością i finansami pełnią ważną funkcję w kształtowaniu i umacnianiu rangi zawodowej między innymi w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Kanadzie. Aktualnie programy certyfikujące cieszą się coraz większym zainteresowaniem wśród studentów planujących karierę w obszarze rachunkowości zarządczej, specjalistów w tym zakresie oraz pracodawców na całym świecie, także poza krajami anglojęzycznymi. Choć posiadanie certyfikatu nie zawsze jest wymaganiem koniecznym dla podjęcia pracy w zawodzie, jest on elementem przewagi konkurencyjnej potencjalnych kandydatów i dowodem na zdobycie wysokich kwalifikacji oraz biegłą znajomość języka angielskiego. Dzięki certyfikatom rosną szanse kandydatów na znalezienie pracy za granicą, między innymi w Wielkiej Brytanii czy Stanach Zjednoczonych. Popularność międzynarodowych kwalifikacji wynika także z faktu, że jeszcze niewiele uczelni, szczególnie w krajach rozwijających się, oferuje solidne studia w języku angielskim w dziedzinie rachunkowości i finansów. Zdobycie międzynarodowych kwalifikacji jest też znakomitą alternatywą dla podjęcia studiów podyplomowych w obszarze rachunkowości.

Duża liczba studentów zdobywających wspomniane certyfikaty na całym świecie wynika również z potrzeby instytucjonalnego wsparcia dla kształtowania profesji specjalisty rachunkowości zarządczej i planowania kariery w tym zawodzie. W wielu krajach, w tym także w Polsce, nie działają żadne organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości zarządczej. Poszukują oni zatem instytucji, które będą wspierały ich rozwój zawodowy i umożliwią nawiązanie kontaktów z innymi przedstawicielami tego zawodu.

Najpopularniejsze wśród specjalistów rachunkowości zarządczej kwalifikacje międzynarodowe to CIMA – kwalifikacja Chartered Institute of Management Accountants, ACCA – kwalifikacja Association of Chartered Certified Accountant oraz CMA (*Certified Management Accountant*) – kwalifikacja Institute of Management Accountants.

Kwalifikacja bezpośrednio przeznaczona dla specjalistów rachunkowości zarządczej to kwalifikacja CIMA nadawana przez Instytut Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants), założony w 1919 r. w Londynie. Obecnie posiada on 227 tysięcy członków i studentów w 179 krajach świata, co czyni go jedną z najważniejszych organizacji profesjonalnych zrzeszających ekspertów w tej dziedzinie. CIMA koncentruje się na różnych aspektach zarządzania przedsiębiorstwem i wykorzystania informacji zarządczej w tych procesach. Misją organizacji jest zwiększanie umiejętności biznesowych i menedżerskich pracowników, a także przygotowanie ich do podejmowania decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Organizacja CIMA, wskazując zawody i stanowiska, jakie można obejmować dzięki członkostwu CIMA, wymienia nie tylko specjalistę rachunkowości zarządczej czy kontrolera finansowego,

ale także dyrektora operacyjnego, menedżera ds. personalnych czy konsultanta marki (*Witaj w CIMA Polska*, 2014).

Aby zdobyć dyplom CIMA, studenci zdają 15 egzaminów, w tym rachunkowość finansową i zarządczą, etykę, prawo, tworzenie i wdrażanie strategii przedsiębiorstwa. Podobnie jak inne kwalifikacje, CIMA podzielona jest na kilka etapów.

Pierwszy etap kończący się otrzymaniem certyfikatu CIMA z rachunkowości biznesowej (*CIMA Certificate in Business Accounting*) to etap wstępny studiów w obszarze rachunkowości zarządczej. Studenci zdają egzaminy z podstaw: rachunkowości zarządczej, rachunkowości finansowej, matematyki w biznesie, ekonomiki przedsiębiorstw oraz etyki, ładu korporacyjnego i prawa w biznesie.

Kolejny poziom to „poziom operacyjny” kończący się otrzymaniem *CIMA Diploma in Management Accounting*. Treści programowe trzech przedmiotów egzaminowanych na tym poziomie kwalifikacji koncentrują się na operacyjnej działalności przedsiębiorstwa, w tym aspektach etycznych, prognozowaniu, raportowaniu i marketingu.

CIMA Advanced Diploma in Management Accounting otrzymują studenci kończący „poziom zarządczy” po zdaniu trzech egzaminów, które swoim zakresem obejmują wiedzę z zarządzania projektami, zarządzania relacjami, analizy finansowej i budżetowania. Poziom strategiczny kwalifikacji to kolejne trzy egzaminy pogłębiające wiedzę z poprzednich poziomów w obszarze zarządzania zmianą, mierzenia efektywności, wdrażania strategii i zarządzania ryzykiem finansowym.

Wykazanie się trzyletnim doświadczeniem zawodowym i potwierdzenie umiejętności zdaniem ostatniego egzaminu opartego na studium przypadku kwalifikuje studenta do uzyskania członkostwa w CIMA i posługiwania się tytułem członkowskim ACMA (*Associate Chartered Management Accountant*) oraz CGMA (*Chartered Global Management Accountant*). Tabela 1.1 przedstawia szczegóły egzaminów w ramach kwalifikacji CIMA (2015 *CIMA Professional Qualification Syllabus*, 2014).

Kolejne etapy kwalifikacji pozwalają na uzyskanie nowych umiejętności przez studentów, a teoria wzbogacana jest o aspekty jej praktycznego zastosowania i wykorzystania do analiz biznesowych oraz konsultacji. Organizacja CIMA podkreśla, że kwalifikacja jest przygotowaniem do międzynarodowej kariery w biznesie, umożliwiając piastowanie stanowisk kierowniczych praktycznie w każdym sektorze biznesu. Rozpoczęcie kwalifikacji oraz członkostwo uprawniają kandydatów do dostępu do bezpłatnych czasopism zawierających aktualne informacje branżowe oraz udziału w wydarzeniach i konferencjach organizowanych przez CIMA. Kontakt z globalną społecznością ekspertów z dziedziny rachunkowości zarządczej oraz dostęp do ofert pracy na całym świecie jest kolejną korzyścią związaną z certyfikacją (2015 *CIMA Professional Qualification Syllabus*, 2014).

Tabela 1.1. Egzaminy w ramach kwalifikacji CIMA

Poziom	Egzamin	Nazwa	Certyfikat
Wstępny	C01	Podstawy rachunkowości zarządczej	<i>CIMA Certificate in Business Accounting</i>
	C02	Podstawy rachunkowości finansowej	
	C03	Podstawy matematyki w biznesie	
	C04	Podstawy ekonomiki przedsiębiorstw	
	C05	Podstawy etyki, ładu korporacyjnego i prawa w biznesie	
Operacyjny	E1	Aspekty nieprodukcyjne działalności przedsiębiorstw	<i>CIMA Diploma in Management Accounting</i>
	P1	Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw	
	F1	Rachunkowości finansowa w działalności przedsiębiorstw	
Zarządczy	E2	Zarządzanie przedsiębiorstwem	<i>CIMA Advanced Diploma in Management Accounting</i>
	P2	Zarządzanie efektywnością	
	F2	Zarządzanie finansami	
Strategiczny	E3	Strategia zarządzania przedsiębiorstwem	
	P3	Strategia efektywności	
	F3	Strategia inwestowania	
Kompetencji profesjonalnej	T4	Test kompetencji zawodowych w rachunkowości zarządczej	Członek CIMA

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.cimaglobal.com (dostęp 6.05.2015).

W Polsce kwalifikacja CIMA jest coraz bardziej popularna, a liczba studentów w latach 2005–2010 zwiększyła się o 177%. Obecnie organizacja wskazuje, że ma ponad 2 tysiące studentów i 200 członków². Według danych z 2010 r. 15% członków pracuje na stanowisku kontrolera finansowego, 15% zaś na stanowisku dyrektora finansowego.

Druga z wymienionych kwalifikacji – przyznawana przez ACCA – nie jest kwalifikacją przeznaczoną jedynie dla kontrolerów finansowych, ale dla szerokiego grona księgowych i specjalistów w obszarze finansów. Organizacja ACCA powstała w Londynie w 1904 r., a jej zadaniem jest promowanie etyki oraz właściwych standardów w rachunkowości i finansach. Certyfikuje ona specjalistów w zakresie rachunkowości i finansów, ale także zrzesza i aktywizuje tę grupę zawodową. Obecnie organizacja liczy 455 tysięcy studentów i 178 tysięcy członków w 181 krajach świata. Działa ona globalnie, ma biura i centra egzaminacyjne w ponad 100 krajach świata, dzięki czemu jest jedną z najbardziej

² Informacje otrzymane 8.05.2014 r. od przedstawicieli CIMA po zadaniu pytania drogą elektroniczną.

rozpoznawanych instytucji w obszarze rachunkowości. Misją ACCA jest między innymi zapewnienie i promowanie najwyższych standardów profesjonalnych, etycznych i ładu korporacyjnego w obszarze rachunkowości i finansów, zapewnienie możliwości rozwoju i dostępu do wiedzy dla specjalistów na całym świecie, służenie interesowi publicznemu i bycie globalnym liderem wśród organizacji certyfikujących zawód księgowego.

Zdobycie dyplomu ACCA wymaga zdania 14 egzaminów oraz wykazania się odpowiednią praktyką zawodową (minimum 36 miesięcy, w obszarze finansów bądź rachunkowości). Zakres tematyczny egzaminów jest szeroki i obejmuje zagadnienia związane z rachunkowością finansową i zarządczą, zarządzanie finansami, podatki, audyt, prawo gospodarcze, etykę, ład korporacyjny, zarządzanie ryzykiem i analizy biznesowe. 12 egzaminów w ramach kwalifikacji jest obowiązkowych, pozostałe dwa są wybierane przez studentów. Studenci mogą wybierać między zaawansowaną rachunkowością zarządczą, zaawansowanym zarządzaniem finansowym, zaawansowaną rachunkowością podatkową bądź zaawansowanym audytem.

Taka struktura kwalifikacji pozwala zdobyć szeroką wiedzę z finansów i rachunkowości, ale także wyspecjalizować się w danej dziedzinie, na przykład wybierając zaawansowaną rachunkowość zarządczą i zaawansowane zarządzanie finansami, studenci przygotowują się do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/kontrolera finansowego, wybierając zaawansowany audyt, do wykonywania zawodu biegłego rewidenta/audytora wewnętrznego.

ACCA dopuszcza możliwość uzyskania częściowej kwalifikacji, na przykład zdanie trzech pierwszych egzaminów pozwala na uzyskanie *ACCA Diploma in Accounting and Business*, czyli dyplomu przygotowującego do wykonywania zawodu technika rachunkowości. Kolejne sześć egzaminów uprawnia do otrzymania *ACCA Advanced Diploma in Accounting and Business*, co można utożsamiać z przygotowaniem do stanowiska specjalisty rachunkowości. Pełna certyfikacja uprawnia do wykonywania tytułu członka ACCA, a więc dyplomowanego księgowego. Tabela 1.2 przedstawia egzaminy w ramach kwalifikacji ACCA.

Kwalifikacja ACCA wymaga również zaliczenia modułu etycznego, na który składają się nie tylko egzaminy z zakresu etyki i opis praktycznych doświadczeń zawodowych w tym obszarze (*Practical Experience Requirements*), ale także szkolenie z etyki, obowiązkowe dla każdego studenta.

Organizacja ACCA podkreśla, że egzaminy w ramach kwalifikacji sprawdzają umiejętności kandydatów w zakresie wymaganym od specjalisty rachunkowości i finansów pracującego w nowoczesnym środowisku biznesowym. Sama forma egzaminów polegająca na rozwiązywaniu *case*

Tabela 1.2. Egzaminy w ramach kwalifikacji ACCA

Poziom	Moduł	Egzaminy	Nazwa	Tytuł
Podstawowy (<i>Fundamentals</i>)	Wiedza (<i>Knowledge Module</i>)	F1	Księgowy w otoczeniu biznesowym (<i>Accountant in Business</i>)	ACCA <i>Diploma in Accounting and Business</i>
		F2	Rachunkowość zarządcza (<i>Management Accounting</i>)	
		F3	Rachunkowość finansowa (<i>Financial Accounting</i>)	
	Umiejętności (<i>Skills Module</i>)	F4	Prawo gospodarcze (<i>Corporate and Business Law</i>)	ACCA <i>Advanced Diploma in Accounting and Business</i>
		F5	Zarządzanie dokonaniem (<i>Performance Management</i>)	
		F6	Podatki (<i>Taxation</i>)	
		F7	Sprawozdawczość finansowa (<i>Financial Reporting</i>)	
		F8	Audyt (<i>Audit and Assurance</i>)	
		F9	Zarządzanie finansowe (<i>Financial Management</i>)	
Profesjonalny (<i>Professional</i>)	Istota (<i>Essentials Module</i>)	P1	Ład korporacyjny, ryzyko i etyka (<i>Governance, Risk & Ethics</i>)	Członek ACCA
		P2	Sprawozdawczość finansowa korporacji (<i>Corporate Reporting</i>)	
		P3	Analizy biznesowe (<i>Business Analysis</i>)	
	Przedmioty do wyboru – dwa z czterech (<i>Options Module</i>)	P4	Zaawansowane zarządzanie finansowe (<i>Advanced Financial Management</i>)	
		P5	Zaawansowane zarządzanie dokonaniem (<i>Advanced Performance Management</i>)	
		P6	Zaawansowana rachunkowość podatkowa (<i>Advanced Taxation</i>)	
		P7	Zaawansowany audyt (<i>Advanced Audit and Assurance</i>)	

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.accaglobal.com (dostęp 6.05.2015).

study ma na celu weryfikację znajomości zagadnień z rachunkowości i finansów, ale także uwzględnienie szerszego otoczenia, w jakim funkcjonują organizacje. Działania ACCA mają też na celu doskonalenie zawodowe członków poprzez organizowanie szkoleń, konferencji i warsztatów oraz aktywizowanie środowiska księgowych i finansistów na całym świecie poprzez spotkania integracyjne i inne zdarzenia.

W Polsce kwalifikacja jest niezwykle popularna, aktualnie status studenta ma 3800 osób, zaś członka 1150. Co roku rośnie również liczba osób zajmujących się rachunkowością zarządczą, która wybiera tę kwalifikację.

Dane organizacji z 2008 r. pokazują, że 7% członków piastuje stanowisko kontrolera finansowego, choć najwyższy odsetek stanowią dyrektorzy finansowi (41,4% członków w 2008 r.)³.

Trzecia kwalifikacja, CMA (*Certified Management Accountant*) wprowadzona w 1972 r. przez Institute of Management Accountant (IMA), jest stosunkowo najmniej popularna w Polsce. Według danych organizacji na całym świecie w 2013 r. 18 tysięcy osób przygotowywało się do egzaminów, zaś ponad 40 tysięcy posiadało tytuł CMA (*CMA Certification*, 2014). W Polsce jest aktualnie tylko 10 członków IMA, z czego sześć posiada tytuł CMA (*IMA & CMA Presentation*, 2014)⁴.

Program jest niezwykle ceniony w Stanach Zjednoczonych i w znacznym stopniu podniósł status zawodowy specjalistów rachunkowości zarządczej w tym kraju. Coraz większego znaczenia kwalifikacja ta nabiera również w rejonie Azji i Pacyfiku, Afryki i Środkowego Wschodu, skąd pochodziło dwie trzecie studentów w 2013 r. W Europie jest mniej znana, aktualnie około tysiąca osób legitymuje się posiadaniem tytułu CMA, najwięcej w Holandii, Austrii, Rosji, Turcji, Szwajcarii i Niemczech. Podpisanie umowy partnerskiej między ACCA i IMA oraz otwarcie biura w Zurichu ma na celu wzrost znaczenia kwalifikacji także w Europie (*CMA Certification*, 2014).

Misją IMA jest stworzenie międzynarodowego forum do badań, rozwoju, kształcenia, dzielenia się wiedzą i wspierania najwyższych standardów etycznych i zawodowych w obszarze rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami. Organizacja realizuje postawione cele, wydając certyfikat CMA, tworząc sprawnie działającą sieć kontaktów profesjonalnych w środowisku specjalistów rachunkowości zarządczej, prowadząc i wspierając liczne badania w tym obszarze, a także organizując programy edukacyjne i szkoleniowe (*About IMA*, 2014).

Otrzymanie tytułu CMA wymaga, oprócz posiadania tytułu zawodowego licencjata i minimum dwuletniego doświadczenia w dziedzinie rachunkowości i zarządzania finansami, zdania także egzaminu składającego się z dwóch części. Pierwsza część: *Planowanie finansowe, dokonywanie i kontrola* obejmuje między innymi zagadnienia związane z planowaniem, budżetowaniem i prognozowaniem, zarządzanie dokonaniem, zarządzanie kosztami, kontrolę wewnętrzną i etykę zawodu. Część druga: *Podejmowanie decyzji finansowych* koncentruje się na analizie sprawozdań finansowych, finansach przedsiębiorstw, analizach decyzji i zarządzaniu ryzykiem, decyzjach inwestycyjnych oraz etyce zawodowej.

3 Informacje otrzymane 28.04.2014 r. od przedstawicieli ACCA po zadaniu pytania drogą elektroniczną.

4 Informacje otrzymane 14.05.2014 r. od przedstawicieli IMA Europe po zadaniu pytania drogą elektroniczną.

Każda z części trwa cztery godziny i zawiera test wielokrotnego wyboru i dwa pytania opisowe. Organizacja IMA szacuje czas przygotowania do każdej części na 100–150 godzin. Oprócz wskazanych wymagań członka IMA obowiązują standardy etyki zawodowej opisane w *IMA's Statement of Ethical Professional Practice* (CMA Certification, 2014). W tabeli 1.3 znajdują się szczegóły dotyczące egzaminów w ramach kwalifikacji CMA.

Tabela 1.3. Egzaminy w ramach kwalifikacji CMA

Egzamin	Zawartość merytoryczna
Planowanie finansowe, dokonania i kontrola	Planowanie, budżetowanie i prognozowanie 30% Zarządzanie dokonaniem 25% Zarządzanie kosztami 25% Kontrola wewnętrzna 15% Etyka zawodowa 5%
Podejmowanie decyzji finansowych	Analiza sprawozdań finansowych 25% Finanse przedsiębiorstw 25% Analizy decyzji i zarządzanie ryzykiem 25% Decyzje inwestycyjne 20% Etyka zawodowa 5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.imanet.org (dostęp 6.05.2014).

Certyfikacja CMA wymaga od studentów poznania wszystkich zagadnień niezbędnych do pełnienia funkcji zawodowych w obszarze rachunkowości i finansów w organizacjach działających w globalnej gospodarce, a także zdobycia umiejętności mających zapewnić sukces zawodowy (Fuller i in., 2011).

Należy podkreślić, że struktura i wymagania wszystkich omówionych kwalifikacji są na bieżąco uaktualniane, tak aby dostosować umiejętności i wiedzę studentów do potrzeb i wymagań rynku pracy, a także zmian, jakie zachodzą w rachunkowości i finansach oraz w warunkach funkcjonowania organizacji. Sylabusy CIMA podlegają przeglądowi co pięć lat, również ACCA wprowadza często (nawet co 2–3 lata) zmiany w obszarach, które podlegają egzaminowaniu. Kwalifikacja CMA przeszła gruntowną zmianę od 1972 r. – aktualnie składają się na nią dwa egzaminy, wcześniej było ich pięć, a od 1991 r. egzamin jest czteroczęściowy.

Choć aspekty etyki zawodowej były od początku funkcjonowania każdej z kwalifikacji istotnym elementem sylabusów bądź programów certyfikacji, obecnie zajmują szczególnie ważne miejsce. Taka sytuacja jest wynikiem utraconego zaufania do zawodu księgowego w wyniku licznych przypadków oszustw księgowych notowanych w ostatnich latach. Nacisk położony na kwestie etyczne w międzynarodowych kwalifikacjach jest szczególnie ważny i czyni je bardzo wartościowymi, gdyż większość

kursów i studiów kształcących księgowych bądź kontrolerów finansowych podchodzi do tych kwestii niezwykle powierzchownie.

Wieloletnie doświadczenie krajów rozwiniętych oraz instytucji certyfikujących w obszarze kształtowania zawodów związanych z rachunkowością zarządczą stanowi cenne źródło informacji o wiedzy i umiejętnościach wymaganych od tej grupy specjalistów. Jest ono także pewnym wzorcem, który może być wykorzystany przez kraje rozwijające się w procesach profesjonalizacji i certyfikacji tych zawodów.

1.4.2. Aspekty etyczne w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej

Ważna rola specjalisty rachunkowości zarządczej i jego duży wpływ na procesy podejmowania decyzji w organizacji powodują, że kwestie etyczne odgrywają niezwykle istotną rolę w tym zawodzie. Jak już zostało wspomniane, organizacje zajmujące się certyfikowaniem zawodów w obszarze rachunkowości kładą więc silny nacisk na ich aspekty etyczne. Praktycznie każda taka organizacja posiada kodeksy postępowania etycznego, a kandydaci muszą wykazać się wiedzą etyczną podczas egzaminów lub realizując specjalne moduły etyczne. Nieetyczne zachowanie może powodować także wykluczenie z organizacji, napiętnowanie przed wszystkimi jej członkami w postaci publicznej informacji o wykluczeniu czy obciążenie karą finansowymi nałożonymi przez organizację.

Już w latach 80. ubiegłego wieku IMA opracowała pierwsze standardy etyki dla praktyków rachunkowości zarządczej (*Standards of Ethical Conduct of Management Accounting*, 1982). W 2005 r. organizacja ta dokonała rewizji istniejącego standardu, wydając komunikat dotyczący etycznych praktyk zawodowych *IMA Statement of Ethical Professional Practice*. Prace nad przygotowaniem komunikatu trwały ponad trzy lata i prowadził je Komitet Etyki IMA (IMA's Committee on Ethics). Dokument ten jest niezwykle zwięzły i prosty, przez co łatwy do zrozumienia. IMA podkreśla w pierwszym zdaniu, że jej członkowie mają zachowywać się etycznie. Podstawowymi zasadami etycznymi według komunikatu IMA są: uczciwość, bezstronność, obiektywność i odpowiedzialność. Następnie IMA wskazuje na następujące standardy, których nieprzestrzeganie może skutkować karą dyscyplinarną.

- Kompetencje – każdy członek IMA jest zobowiązany do:
 - 1) utrzymywania odpowiedniego poziomu kompetencji zawodowych poprzez ciągły rozwój wiedzy i umiejętności,
 - 2) wykonywania obowiązków zawodowych zgodnie z przepisami prawa, regulacjami oraz standardami technicznymi,

- 3) dostarczania na czas dokładnych, jasnych oraz precyzyjnych informacji, a także rekomendacji, które mają wspierać procesy podejmowania decyzji,
 - 4) rozpoznawania oraz komunikowania zawodowych ograniczeń lub przeszkód, które mogą uniemożliwić wydanie odpowiedzialnej opinii i udane przeprowadzenie działań.
- Poufność – każdy członek IMA jest zobowiązany do:
 - 1) nieujawniania informacji poufnej, z wyjątkiem kiedy jej ujawnienie jest autoryzowane lub wymagane przepisami prawa,
 - 2) informowania podwładnych o odpowiednim używaniu informacji poufnej oraz monitorowania działań podwładnych w celu zapewnienia poufności,
 - 3) powstrzymania wykorzystania poufnych informacji dla uzyskania nieetycznych lub nielegalnych korzyści.
 - Uczciwość – każdy członek IMA jest zobowiązany do:
 - 1) unikania konfliktów interesów, regularnego komunikowania się ze stronami w celu unikania oczywistego konfliktu interesu, doradzania każdej ze stron potencjalnego konfliktu,
 - 2) powstrzymania się od jakichkolwiek działań, które wpłynęłyby negatywnie na wykonywanie jakichkolwiek obowiązków w sposób etyczny,
 - 3) powstrzymania się od udziału bądź wspierania jakichkolwiek działań mogących dyskredytować zawód.
 - Wiarygodność – każdy członek IMA jest zobowiązany do:
 - 1) komunikowania informacji w sposób obiektywny i bezstronny,
 - 2) ujawnienia wszelkich istotnych informacji, które, rozsądnie przewidując, mogą wpłynąć na zrozumienie przez użytkownika informacji zarządczej treści raportów, analiz lub rekomendacji,
 - 3) ujawnienia opóźnień i niezgodności z polityką organizacji lub przepisami prawa w zakresie informacji, terminowości, procesów i kontroli wewnętrznej.

Komunikat IMA wskazuje również kroki, jakie należy podjąć w celu rozwiązania konfliktów etycznych, w jakie mogą być uwikłani specjaliści z obszaru rachunkowości zarządczej. Organizacja zaleca między innymi poinformowanie o tym fakcie przełożonych bądź zarządu firmy, o ile nie są oni zaangażowani w nieetyczne zachowanie. W przypadku braku takiej możliwości należy skorzystać z pomocy zaufanego doradcy IMA, a także skonsultować kwestię z prawnikiem (*IMA Statement of Ethical Professional Practice*, 2005). IMA wprowadza wiele projektów mających wesprzeć członków organizacji w respektowaniu standardów etycznych oraz wyjaśnić ich wątpliwości w tym obszarze, między innymi wspomniane już

doradztwo w zakresie etyki, specjalną linię telefoniczną *Helpline*, gdzie udzielane są porady, czy regularne publikacje i badania.

CIMA opracowała z kolei kodeks etyki zawodowej *CIMA Code of Ethics for Professional Accountants* (2015) w dużej mierze wzorowany na *Kodeksie etyki zawodowych księgowych* IFAC (2009). Obszerny dokument zobowiązuje członków organizacji do etycznych zachowań i składa się z trzech części. W części A zaprezentowane są podstawowe zasady etyki zawodowej i ramy konceptualne, które obowiązują księgowego. W tej części wskazuje się zagrożenia, jakie mogą wystąpić w odniesieniu do wcześniej wskazanych zasad, ocenę tych zagrożeń oraz proponowane środki bezpieczeństwa, które należy podjąć w celu zapobiegania lub eliminowania tych zagrożeń. Części B i C opisują, jak należy stosować ramy koncepcyjne w określonych sytuacjach. Podstawowe zasady etyki zawodowej wskazane w kodeksie CIMA to uczciwość, obiektywność, kompetencje zawodowe i należyta staranność w wykonywaniu obowiązków zawodowych, poufność i profesjonalne zachowanie. Wśród zagrożeń, na jakie najczęściej mogą natrafić specjaliści z szeroko rozumianego obszaru rachunkowości, CIMA wymienia zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli, nadmiernej zażyłości, promowania interesów danej grupy czy wreszcie zastraszania. Wśród środków zabezpieczenia i eliminacji tych zagrożeń znajdują się środki lub działania stworzone przez przepisy prawne, regulacje zawodowe i środowisko zawodowe oraz te zapewnione w środowisku pracy przez pracodawcę. Oprócz wskazanego kodeksu, CIMA oferuje swoim członkom obszerną literaturę i opracowania z zakresu etyki, umożliwia dyskusję w tym obszarze poprzez blogi i wymianę opinii.

Edukacja i regulacje w obszarze etyki nie są jedynymi czynnikami gwarantującymi właściwe postawy wśród tej grupy zawodowej. Do badania etycznych aspektów podejmowania decyzji stosowane są najczęściej dwa modele: model L.K. Treviño, oparty na teorii L. Kohlberga (Treviño, 1986), oraz model sekwencyjny J.R. Rest/T.M. Jonesa (Rest, 1986; Jones, 1991).

Model Treviño tłumaczy, że etyczne bądź nieetyczne działanie jest wynikiem oddziaływania czynników indywidualnych oraz środowiskowych, a także poziomu moralnego rozwoju, na którym dana osoba się znajduje. Według L. Kohlberga (1969) istnieje sześć stadiów rozwoju moralnego, które determinują odniesienie jednostki do świata zewnętrznego. Pierwsze dwa stadia, określane jako przedkonwencjonalny poziom moralnego rozwoju, charakteryzuje podejście egocentryczne, zorientowane na zaspokojenie własnych interesów. Poziom konwencjonalny rozwoju oznacza, że jednostka podporządkowuje się społecznie akceptowanym standardom oraz społecznym wzorcom zachowania dominującym w jej grupie bądź środowisku. Dopiero na poziomie postkonwencjonalnym

moralność jednostki jest określana poprzez uniwersalne zasady etyczne i ideały. W modelu L.K. Treviño na proces podejmowania etycznych bądź nieetycznych decyzji mają łączny wpływ czynniki należące do różnych kategorii (na przykład psychologiczne, środowiskowe i sytuacyjne) wchodzące ze sobą w interakcje (Szczupaczyński, 2012).

Model J.R. Rest'a/T.M. Jonesa wyjaśnia też, jakie elementy wpływają na moralne aspekty podejmowania decyzji i jakie są poszczególne fazy procesu decyzyjnego (Rest, 1986; Jones 1991). Sekwencyjny model Rest'a/Jonesa wymienia cztery fazy procesu decyzyjnego, w których na jednostkę mogą oddziaływać różne czynniki (na przykład indywidualne, sytuacyjne i organizacyjne), bądź te same czynniki mogą oddziaływać w inny sposób, znosząc bądź blokując swój wpływ. W pierwszej fazie procesu decyzyjnego następuje rozpoznanie komponentu moralnego, następnie ocena sytuacji w kategoriach moralnych. Kolejne dwie fazy to intencja moralnego działania i moralne działania. T.M. Jones uzupełnił model sekwencyjny o pojęcie „intensywność moralna”, które określa siłę, z jaką moralny komponent oddziałuje na dynamikę sytuacji (Szczupaczyński, 2012).

Na podstawie analizy powyższych modeli można stwierdzić, że wpływ organizacji, dla której pracuje specjalista rachunkowości zarządczej, na postawy etyczne jest ogromny. Ludzie zachowują się nieetycznie dla korzyści, jakie osiągają z takiego zachowania. Jeżeli organizacja nie zapewni specjalistom finansowego i osobistego zadowolenia, ochrona ich własnych interesów będzie silnie oddziaływała na ich wybory (Shaub i in., 2005). Pracodawcy powinni zachęcać do rozwoju osobistych wartości, promując zachowania etyczne (Armstrong, 2003). Wreszcie wartości organizacji deklarowane między innymi w kodeksach zachowań, wydawanych oświadczeniach czy przyjętej polityce powinny silnie wspierać i promować etyczne zachowania pracowników, a karać i potępiać nieetyczne (Shaub i in., 2005; Mathenge, 2012).

Konflikt pomiędzy wartościami promowanymi przez organizację zrzeszającą specjalistów rachunkowości zarządczej a wartościami wyznawanymi w organizacji, w której zatrudniony jest dany specjalista, może rodzić wiele problemów dla organizacji. Badania w tym obszarze prowadzono już od lat 70. ubiegłego wieku w krajach anglosaskich (między innymi Sorensen, Sorensen, 1974), gdzie certyfikacja zawodów związanych z rachunkowością jest niezwykle popularna. R. Hall (1968) stwierdził, że to właśnie kontrolerzy finansowi i specjaliści rachunkowości zarządczej, częściej niż księgowi, doświadczają nacisków ze strony menedżerów na zachowania nieetyczne polegające na manipulacji wynikami prezentowanymi w raportach. Takie naciski bez wątpienia pozostają w sprzeczności z wartościami zawodowymi promowanymi przez organizację zrzeszającą specjalistów.

N. Aranya i K. Ferris (1984) upatrywali głównej przyczyny rodzących się konfliktów w oczekiwaniu organizacji, że pracownik zachowa się

w sprzeczności z wymogami profesjonalnymi. W.E. Shafer (2002) badał presję, jakiej podlegają specjaliści rachunkowości zarządczej w wyniku konfliktu między wartościami etycznymi promowanymi przez organizacje profesjonalne a nieetycznymi zachowaniami wymaganymi przez organizację, w której pracuje specjalista. Szczególnym przedmiotem zainteresowania autora były konsekwencje takiej presji. Badania ankietowe przeprowadzone wśród członków CIMA pokazały, że presja powoduje zmniejszenia zaangażowania zawodowego pracowników, redukcję zadowolenia z wykonywanej pracy, a w konsekwencji zwiększa rotację pracowników. Warto zauważyć, że większość uczestników badania deklarowała, iż doświadczyła takiej presji.

Należy jednak pamiętać, że presja organizacji na specjalistę nie musi wiązać się zawsze z powstaniem konfliktu na linii organizacja – profesjonalizm. Jeżeli pracownik nie jest przywiązany do wysokich standardów etycznych, może uznać, że nieetyczne zachowanie jest częścią jego pracy lub wymaganiem środowiska biznesowego, w jakim działa. Tylko pracownicy, którzy wyznają wysokie standardy zachowań moralnych i profesjonalnych, doświadczą takiego konfliktu (Shafer, 2002).

Warto tu tym samym przytoczyć wyniki badań przeprowadzonych przez organizację CIMA w 2012 r. (*Acting under Pressure*) wśród 1760 członków i studentów tej organizacji reprezentujących 80 rynków i pracujących w różnych branżach i sektorach. Celem badań była identyfikacja presji, jakiej podlegają specjaliści rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem kontekstu etycznego. Większość badanych deklarowała i postrzegała swoje organizacje jako etyczne, o czym świadczy fakt, że w 80% badanych organizacji funkcjonowały kodeksy etyczne, a ponad połowa organizacji szkoliła pracowników w obszarze standardów etycznych wymaganych w pracy zawodowej. W 70% analizowanych organizacji pracownicy zachowujący się nieetycznie podlegali karze, a w 48% firm funkcjonowała specjalna linia (*hotline*), z którą można kontaktować się w celu zgłoszenia przypadku odstępstwa od przyjętych standardów.

Mimo pozytywnych znaków wspierania przez większość badanych organizacji zachowań etycznych, przypadki wywierania nacisków na specjalistów rachunkowości zarządczej były powszechne. Taką presję ze strony swoich kolegów i menedżerów odczuwało bowiem 36% badanych członków i studentów CIMA. Ponad 20% przedstawicieli badanych firm zwróciło uwagę, że wywieranie na nich nacisku i skłanianie do odstępstw od ustalonych standardów postępowania jest szczególnie prawdopodobne lub bardzo prawdopodobne między innymi w momencie sporządzania rocznych sprawozdań finansowych, przygotowania raportów zarządczych, naliczania premii i bonusów, dotrzymywania terminów raportowania. Co więcej, 23% osób deklaroowało, że w ostatnich 12 miesiącach było świadkami działań gwałcących standardy etyczne lub prawo.

Niestety, nie wszystkie te przypadki zostały zgłoszone przez badanych między innymi w obawie o utratę pracy. O tym, że kwestie etyczne są istotne dla badanych osób, świadczy fakt, iż ponad 83% z nich uważało, że przyczyniają się do zarządzania w sposób etyczny w organizacjach, a 66% było zwolennikami zbierania i analizowania etycznych informacji zarządczych.

Podsumowując wyniki przeprowadzonego badania, można zauważyć, że kwestie etyczne odgrywają coraz większą rolę w przedsiębiorstwach, czego wyrazem są obowiązujące pracowników większości firm kodeksy etyczne i regulacje. Jest to jednak pierwszy i wstępny etap w tworzeniu odpowiedzialnego etycznie biznesu. Kolejny krok wymaga wdrożenia w praktyce spisanych zasad i ich bezwzględnego egzekwowania. Przykłady nieetycznych zachowań i nacisków, szczególnie na specjalistów rachunkowości zarządczej, są ciągle zbyt częste.

1.4.3. Aspekty behawioralne w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej

Badanie aspektów behawioralnych w obszarze rachunkowości zarządczej charakteryzuje się koncentracją na rzeczywistych zachowaniach. Określenie „behawioralny” pochodzi od angielskiego słowa *behave*, czyli zachowywać się. Należy odróżnić ten termin, odnoszący się do zachowania, od terminu „behawiorystyczny”, a więc związany z behawioryzmem. Termin „behawioryzm” to nurt badań w psychologii wprowadzający ściśle metody badawcze znane z nauk przyrodniczych do badań zachowań ludzkich (Artienwicz, 2013, s. 12–13).

Powstanie terminu „behawioralny controlling” czy też „behawioralna rachunkowość zarządcza” jest wynikiem włączenia problemów psychologicznych w nurt nauk ekonomicznych. Takie podejście jest przejawem niezwykle popularnej w ostatnich latach koncepcji interdyscyplinarności naukowej, a więc sięgania do dorobku nauk innych niż nauki ekonomiczne (na przykład społecznych i/lub technicznych) w celu rozpatrywania zagadnień badawczych z różnych perspektyw (Artienwicz, 2013, s. 8). Włączenie psychologii do badań z obszaru rachunkowości zarządczej jest jak najbardziej uzasadnione ze względu na udział tej grupy specjalistów w procesach podejmowania decyzji, a także w celu lepszego zrozumienia zachowań występujących w tej działalności. Szczególnie przydatne jest zastosowanie psychologii poznawczej (*cognitive psychology*), która zwraca uwagę na wpływ zdarzeń umysłowych, sądów, intencji na zachowania i procesy podejmowania decyzji (Artienwicz, 2013, s. 13–14).

Zakres kwestii behawioralnych w rachunkowości zarządczej jest niezwykle szeroki. Warto tu wspomnieć o procesach planowania,

budżetowania i kontrolowania czy wreszcie samego podejmowania decyzji wywołujących niezwykle interesujące zachowania zarówno członków organizacji, jak i samych księgowych zarządczych. Nie bez znaczenia jest postrzeganie przez jednostki co jest ich celem, a co jest celem organizacji, jak czynniki motywujące i demotywuujące wpływają na działania jednostki. Podstawą rozważań jest jednak odrzucenie ekonomicznego założenia racjonalności tych zachowań. Badania behawioralne w rachunkowości zarządczej bazują przede wszystkim na eksperymentach, badaniach ankietowych i wywiadach. Z metodologicznego punktu widzenia w badaniach tych widoczne są silne wpływy psychologii i socjologii.

Pierwsze badania nad rachunkowością zarządczą, w których zastosowano podejście behawioralne, zostały przeprowadzone w latach 50. XX w., między innymi przez C. Argyrisa (1952, 1953) i dotyczyły wpływu budżetowania na zachowania pracowników w organizacji. Autor jako jeden z pierwszych badał nastawienie jednostek do budżetu, koncentrując się na relacjach, jakie zachodzą w procesie przygotowywania budżetu oraz zachowaniach ludzi uczestniczących w tym procesie. Dzięki temu otworzył się nowy rozdział dla badania rachunkowości zarządczej, zwracający uwagę na aspekty motywacji, przywództwa, współuczestnictwa, a więc łączący aspekty systemowe z ludzkimi (Lord, 1989).

Kolejne badania coraz śmielej wykorzystywały koncepcje pochodzące z psychologii do objaśniania problemów rachunkowości zarządczej. A. Stedry (1960) zastosował psychologiczny poziom aspiracji dla lepszego zrozumienia relacji, jakie zachodzą w procesach budżetowania między motywowaniem i trudnością w osiągnięciu celów a dokonaniem. W latach 60. XX w. po raz pierwszy przeprowadzone zostały eksperymenty w badaniach nad rachunkowością zarządczą, a w 1967 r. pojawił się po raz pierwszy w literaturze termin „behawioralna rachunkowość”, choć początkowo w znaczeniu ironicznym (Becker, 1967, s. 227).

Lata 70. i 80. XX w. to okres dalszego rozwoju rachunkowości behawioralnej. Studia literaturowe pokazują, że w okresie 1970–1981 przeprowadzono i opisano tylko w trzech czołowych amerykańskich czasopismach („Accounting, Organizations and Society”, „Accounting Review” oraz „Journal of Accounting Research”) ponad 100 eksperymentów w omawianym obszarze (Lord, 1989). W latach 1989–1998 opublikowano 134 artykuły w najważniejszych światowych czasopismach naukowych w obszarze rachunkowości behawioralnej, w tym 42 dotyczące aspektów związanych z rachunkowością zarządczą i podejmowaniem decyzji (Meyer, Rigsby, 2001).

Również ostatnie lata obfitują w zastosowania koncepcji behawioralnych, tylko w okresie 1999–2008 w czołowych czasopismach światowych opublikowano 106 artykułów w obszarze rachunkowości, w tym 29 dotyczyło rachunkowości zarządczej (Angay, Ersay, 2010). W tych ostatnich

publikacjach jako metoda badawcza dominował eksperyment, ankieta bądź wywiad. W tym okresie kontynuowano badania nad procesami budżetowania oraz rolą i zachowaniami jednostek w tych procesach (Abernethy, Comerford, 1999; Chalos, Poon, 2000; Clinton, Hunton, 2001; Chong, Chong, 2002; Davis i in., 2006). Równie często podejmowany temat to pomiar dokonań i jego wpływ na zachowania ludzi w organizacji (między innymi Chow i in., 2001; Roberts i in., 2004; Ghosh, 2005; Burney, Widener, 2007). Ciekawy aspekt badany z wykorzystaniem koncepcji behawioralnej to wypalenie zawodowe i jego wpływ na zachowania tej grupy specjalistów, w tym zaangażowanie w pracę czy odczuwanie stresu (między innymi Fogarty i in., 2000; Almer, Kaplan, 2002).

Dokonując przeglądu dotychczasowych badań behawioralnych w rachunkowości zarządczej, można zauważyć, że trzy najważniejsze obszary, w jakich poszukiwano odpowiedzi na postawione pytania badawcze, analizując zachowania ludzi, to budżetowanie, pomiar dokonań oraz podejmowanie decyzji i wykorzystanie informacji zarządczej.

Analizując zachowania jednostek, potwierdzono, że stopień zaangażowania w proces przygotowania budżetu znacząco wpływa na dokonania jednostek, ich zadowolenie z pracy i motywację (Brownell, 1982; Brownell, McInnes, 1986; Leung, Dunk, 1992). Inny ważny aspekt zauważony dzięki analizie behawioralnej dotyczy aspektów przywództwa w realizacji budżetów, ze szczególnym uwzględnieniem nacisków i presji wywieranych przez menedżerów na realizację postawionych założeń (DeCoster, Fertakis, 1968; Hopwood, 1972). Kolejny objaśniany problem to badanie przyczyn tzw. luzów budżetowych, a więc umyślnego zawyżania kosztów w procesach budżetowania oddolnego (Merchant, 1985; Dunk, 1993).

Obserwacja zachowań pozwoliła także lepiej zrozumieć kwestie pomiaru dokonań i wynagradzania za efekty. Zauważono, że uzależnienie pewnej części wynagrodzenia od osiągniętych wyników zwiększa zaangażowanie pracowników, wpływa pozytywnie na poprawę rezultatów i skłania do uczenia się (Ashton, 1990). Porównanie konsekwencji działania jednostki z wynikami pozostałych osób w organizacji również wywiera bardzo silny wpływ na postawy i zaangażowanie pracowników (Frederickson, 1992). Wreszcie dzięki obserwacji zachowań stwierdzono, jakie mierniki najsilniej oddziałują na jednostki (Slovic, MacPhillamy, 1974; Lipe, Salterio, 2000).

Analiza aspektów behawioralnych przyczyniła się też do udoskonalania systemów raportowania informacji zarządczej, a w konsekwencji usprawnienia procesów podejmowania decyzji. Formy prezentowania danych wywierają bowiem ogromny wpływ na procesy analizy i decyzyjne (Sullivan, 1988; So, Smith, 2002).

Przedstawione podsumowanie pokazuje, że większość przeprowadzanych badań dotyczyła zachowań i możliwych reakcji jednostek

w odniesieniu do różnych narzędzi rachunkowości zarządczej, a także wpływu zastosowania tych narzędzi na zachowania ludzkie. Daje to praktykom niezwykle istotną wiedzę, która umożliwia zaprojektowanie doskonalszych systemów rachunkowości zarządczej, nie tylko dostosowanych do potrzeb organizacji, ale także uwzględniających aspekty psychologiczne funkcjonowania użytkowników informacji pochodzącej z tych systemów. Procesy budżetowania, pomiaru dokonań i podejmowania decyzji mogą przebiegać w sprawny i efektywny sposób, jeżeli specjaliści będą świadomi wpływu wykorzystywanych przez nich metod i narzędzi na zachowania jednostek. Nie można stosować bowiem rachunkowości zarządczej w oderwaniu od aspektów psychologicznych i socjologicznych, jako że jest to dziedzina z jednej strony silnie oparta na relacjach międzyludzkich, ale z drugiej wywierająca wpływ na te relacje. Nowoczesny specjalista nie tylko powinien znać i stosować narzędzia i metody rachunkowości zarządczej, ale także powinien umieć przewidzieć reakcje i zachowania ludzi korzystających z informacji zarządczej.

Należy podkreślić, że jak dotychczas w niewielkim stopniu behawioralna rachunkowość zarządcza bada zachowania samych specjalistów z tego zakresu. Badanie zachowań, stanu umysłu, procesów poznawczych i postaw reprezentowanych przez tę grupę specjalistów oraz czynników wpływających na te aspekty bez wątpienia stanowi niezwykle interesujący obszar. Dlatego też w studiach nad rachunkowością zarządczą już od lat 60. XX w. zalecane jest zastosowanie kombinacji teorii i koncepcji pochodzących z nauk społecznych, takich jak ekonomia, psychologia i socjologia (Caplan, 1966), choć trend ten jest również szczególnie mocno promowany w ostatnich latach (między innymi Luft, Shields, 2002; Birnberg, Shields, 1989).

1.4.4. Neuronauka a działalność zawodowa w obszarze rachunkowości zarządczej

Najnowsze trendy zwracają uwagę na wykorzystanie neuronauki w badaniach nad rachunkowością zarządczą. Ogólnie ujmując temat, neuronauka ma na celu zbadanie, jakie obszary mózgu odpowiadają za specyficzne funkcje ludzi i zwierząt, a także jak powiązania między poszczególnymi obszarami mózgu wpływają na zachowania ludzi i zwierząt. Ta gałąź psychologii może być szczególnie przydatna do zrozumienia, jak podejmowane są decyzje biznesowe, jak przebiegają procesy podejmowania decyzji, a także jakie czynniki emocjonalne wpływają na te decyzje (Hartmann i in., 2012, s. 50).

W naukach ekonomicznych neuronauka jest już od pewnego czasu stosowana w celu zrozumienia zachowań ludzi w przedsiębiorstwach i na

rynku. Neuroekonomia, powiązana z neuronauką, ekonomią behawioralną i psychologią, obserwując obrazy mózgu podczas realizowania czynności ekonomicznych, podejmuje próbę objaśnienia roli, jaką odgrywa system nerwowy w konkretnych zachowaniach ekonomicznych. Neuroekonomia czerpie z dorobku nauk kognitywnych (*cognitive science*), tzw. kognitywistyki, aplikując metody i koncepcje tych nauk do badań decyzji ekonomicznych. Przedmiotem kognitywistyki są świadomość, myślenie i struktury umysłu. Podstawową metodą badawczą w neuroekonomii są więc kontrolowane eksperymenty polegające na obserwowaniu zależności między funkcjonowaniem poszczególnych obszarów mózgu, widocznych na obrazie dostarczonym przez rezonans magnetyczny, a zachowaniami podczas podejmowania decyzji ekonomicznych (Artienwicz, 2013, s. 12–13). Choć badania są pionierskie, pierwsze doświadczenia pokazują, że udało się zidentyfikować te obszary mózgu, które są aktywowane podczas świadomego podejmowania decyzji, a także radzenia sobie z ryzykiem, niepewnością, międzyokresowymi wyborami, karą czy nagrodą. W przypadku rachunkowości zarządczej takie badania są niezwykle rzadkie i nieliczna grupa naukowców podejmuje próby realizowania projektów. Wynika to przede wszystkim z faktu, że koszt przeprowadzania tego typu badań jest znaczący, a zespół powinien być interdyscyplinarny i składać się nie tylko ze specjalistów zajmujących się rachunkowością zarządczą, ale i psychologów, neurologów czy diagnostyków obrazu.

Dlatego też warto zwrócić uwagę na dyskusję dotyczącą zastosowania neuronauki w rachunkowości zarządczej, jaką podjęli jako pierwsi F. Hartmann i współpracownicy (2012). Według przywołanych autorów neuronauka ma pomóc w zrozumieniu różnicy między podejmowaniem decyzji w sposób racjonalny a emocjonalny, ze szczególnym uwzględnieniem czynników i warunków, w jakich te decyzje zapadają. Specjaliści rachunkowości zarządczej mają stać na straży racjonalnego podejmowania decyzji w organizacji. Neuronauka ma pomóc im zrozumieć, jakie są bariery racjonalnego podejmowania decyzji, a także jak emocje mogą wpływać na procesy poznania, a w konsekwencji wykorzystania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej. Może bowiem się okazać, że sposób w jaki przekazywana jest obiektywna informacja zarządcza, mająca wesprzeć proces podejmowania decyzji, będzie wpływał na emocje odbiorców i blokował ich reakcje poznawcze. Dzięki temu specjaliści rachunkowości zarządczej mogą wypracować praktyki prezentowania informacji, które pozwolą na zredukowanie strachu, jaki towarzyszy procesom podejmowania decyzji (Hartmann i in., 2012, s. 50).

Co więcej, neuronauka staje się również orężem w walce z podejściem krótkookresowym oraz krótkowzrocznością menedżerów. Wyjaśnia ona bowiem, że podejście to jest wynikiem funkcjonowania ludzkiego systemu emocjonalnego preferującego jak najszybszą nagrodę. Stąd

odpowiednia konstrukcja systemów nagradzania nakierowanych na długi okres może zredukować wpływ emocji na zachowania menedżerów i pracowników (Hartmann i in., 2012, s. 52).

Wreszcie neuronauka uwzględnia w swoich analizach kwestie uczciwości, zaufania i innych aspektów społecznych podejmowania decyzji. Doświadczenia przeprowadzane w tym zakresie pokazują, że ludzie unikają nieuczciwych ofert, nawet jeżeli są one korzystne z ekonomicznego punktu widzenia. Oznacza to, że procesy emocjonalne są w sprzeczności z racjonalnym i poznawczym podejmowaniem decyzji (Hartmann i in., 2012, s. 52).

Choć badania wykorzystujące neuronaukę mogą przyczynić się do pozyskania nowej i praktycznej wiedzy o roli rachunkowości zarządczej i jej specjalistów w organizacjach, to z jej zastosowaniem wiążą się pewne problemy. Przede wszystkim neuronaukowe metody badawcze, których podstawowym narzędziem jest obserwacja, mogą okazać się wyzwaniem dla badaczy rachunkowości zarządczej. Wykorzystanie elektroencefalografii czy obrazów rezonansu magnetycznego pokazujących reakcje ciała ludzkiego na bodźce wymaga wyspecjalizowanej wiedzy medycznej i diagnostycznej, obecnie niestosowanej w studiach z zakresu rachunkowości zarządczej. Będzie to wymagało powołania zespołów interdyscyplinarnych dzielących się wiedzą ze swoich obszarów, w celu interpretowania i zrozumienia aktywności mózgu. Takie podejście wydaje się jednak zasadne, gdyż rachunkowość zarządcza to niezwykle skomplikowana dziedziną życia gospodarczego, której zrozumienie wymaga poznania podstawowych czynników determinujących ludzkie działania w złożonym otoczeniu. Dotychczasowe badania pokazały, że tradycyjne podejście do poznania ludzkich zachowań nie było wystarczające, toteż idąc śladem takich dyscyplin jak psychologia czy ekonomia, należy dokonać zmian w stosowanych paradygmatach (Hartmann i in., 2012, s. 53).

1.4.5. Aspekty kulturowe w działalności zawodowej w obszarze rachunkowości zarządczej

Mimo silnych wpływów globalizacji na praktyki rachunkowości zarządczej, przyczyniających się do ich konwergencji w skali światowej, należy pamiętać o aspektach kulturowych, które w skali mikro wpływają na rachunkowość zarządczą, powodując rozbieżności w stylach stosowania danych narzędzi oraz metod, na przykład budżetów i prognoz (Granlund, Lukka, 1998). Różne społeczeństwa, ze swoimi lokalnymi instytucjami, mają bowiem wpływ na działalność organizacji. Nawet zwolennicy teorii mówiącej o nowej erze globalnej sieci i zintegrowanej komunikacji globalnej potwierdzają ważną rolę lokalnych społeczności w kierowaniu

operacjami organizacji (Giddens, 1991a; Whitley, 1994), a więc i w praktykach rachunkowości zarządczej.

Szczególnie koniec lat 90. XX w. obfitował w badania poszukujące odpowiedzi na pytanie o wpływy kultury narodowej na praktyki rachunkowości zarządczej stosowane w przedsiębiorstwach zarówno w krajach rozwiniętych, jak i rozwijających się (między innymi Birnberg, Snodgrass, 1988; Takatera, Yamamoto, 1989; Merchant i in., 1995; Nishimura, 1995; Ahrens, 1996, 1997; Anderson, Lanen, 1999; Granlund, Lukka, 1997, 1998, 1998a). Niestety, wyniki badań są niespójne i nie dają jednoznacznej odpowiedzi na postawione pytania badawcze. G.L. Harrison i J.L. McKinnon (1999), dokonując przeglądu badań, podzielili je na trzy kategorie: te, które dowodzą wpływów kulturowych na praktyki i narzędzia rachunkowości zarządczej, te, których wyniki są mieszane, i te, które dowodzą braku takich wpływów. Z drugiej jednak strony należy pamiętać, że szczególnie w przypadku przedsiębiorstw działających w mniejszych krajach wpływy globalizacji są znaczące, a oddziaływania międzyludzkie w skali międzynarodowej tak silne, że unikatowe elementy kultury zanikają bądź w coraz mniejszym stopniu są w stanie kształtować systemy rachunkowości zarządczej (Granlund, Lukka, 1998). Stąd w skali makro wpływy kulturowe nie są tak silne jak w skali mikro (Granlund, Lukka, 1998a). Podążanie za trendami globalnymi i ciągła walka konkurencyjna nie pozwalają organizacjom poświęcać zbyt wiele czasu aspektom kulturowym.

Różnice w wynikach badań mogą wynikać z rozbieżności w definiowaniu pojęcia „kultura”. J.G. Birnberg i C. Snodgrass (1988) konstatują, że na kulturę składają się postawy (nastawienie), przekonania, normy i wartości, które wpływają na zachowania ludzi w danym społeczeństwie, a także pośrednio na praktyki rachunkowości zarządczej. Nastawienie i postawy wpływają na predyspozycje menedżerów do akceptowania, bądź nie, określonych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej. Przekonania odnoszą się do oceny przez menedżerów użyteczności praktyk, zaś normy i wartość określają zachowania, które są społecznie akceptowane. Wartości i normy będą więc wpływały na oceny menedżerów, czy dane działania są poprawne i preferowane. Stąd zakres i sposoby zastosowania konkretnych narzędzi rachunkowości zarządczej mogą być różne w różnych społeczeństwach.

Wielu autorów posługuje się koncepcją wymiarów kultury G. Hofstede, który stwierdził, że kultura to zbiorowe zaprogramowanie umysłów wszystkich jej członków. Autor, badając na przełomie lat 60. i 70. XX w. pracowników IBM zatrudnionych w kilkudziesięciu krajach, stwierdził, że pewne wzorce myślenia, zachowania, postawy odróżniają członków jednej organizacji od drugiej i są charakterystyczne dla przedstawicieli danego narodu. Dzięki temu wyróżnił następujące wymiary kultur narodowych: niski – wysoki dystans do władzy, kolektywizm – indywidualizm,

kobiecość – męskość, wysoki – niski stopień unikania niepewności, orientację długoterminową (Hofstede, 2000).

S. Gray (1988) rozwinął koncepcję G. Hofstede, opracowując na jej podstawie ramy koncepcyjne dla analizy rozwoju systemów rachunkowości za pomocą tzw. klasyfikacji kultur rachunkowości. Klasyfikacja ta polega na określeniu cech rachunkowości w danej kulturze według następujących kryteriów: jednolitość – elastyczność, konserwatyzm – optymizm, poufność – przejrzystość, profesjonalizm – kontrola statutowa (Koleśnik, 2013).

Koncepcja G. Hofstede i jej rozwinięcie w modelu S. Graya stały się podstawą do prowadzenia badań także w zakresie stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej w wielu krajach (między innymi Chow i in., 1994; Joshi, 2001; MacArthur, 2006). C.W. Chow i współpracownicy (1994), przeprowadzając eksperyment wśród amerykańskich i japońskich studentów MBA, nie stwierdzili istotnych kulturowych różnic w preferencjach badanych osób odnośnie do cech systemów kontroli zarządczej. P.L. Joshi (2001) postawił hipotezę, że w tradycyjnym, ostrożnym i nastawionym na długą perspektywę społeczeństwie indyjskim nowe narzędzia rachunkowości zarządczej będą stosowane później niż w zorientowanym krótkookresowo indywidualistycznym społeczeństwie australijskim. Przeprowadzone badania potwierdziły postawioną hipotezę: konserwatywni i autokratyczni menedżerowie i kontrolerzy w Indiach niechętnie wdrażają nowe narzędzia rachunkowości zarządczej. J.B. MacArthur (2006) porównywał praktyki rachunkowości zarządczej w Niemczech i Stanach Zjednoczonych. G. Hofstede zaklasyfikował Niemcy do kategorii krajów o wysokim stopniu unikania niepewności, zaś Stany Zjednoczone do grupy krajów o niskim stopniu unikania niepewności. Opierając się na tym założeniu, J.B. MacArthur wyjaśnił różnice nie tylko w wykorzystywanych narzędziach, ale i sposobach ich używania. Mała elastyczność niemieckich kontrolerów powoduje, że jedną z najbardziej rozpowszechnionych technik rachunku kosztów w przedsiębiorstwach niemieckich jest rachunek kosztów zmiennych na stałe wbudowany w zintegrowane systemy informatyczny. Duża elastyczność specjalistów amerykańskich jest przyczyną stosowania różnorodnych technik rachunku kosztów w amerykańskich przedsiębiorstwach, przy czym są one zazwyczaj obsługiwane w oddzielnych systemach informatycznych. Dwie badane kultury narodowe różni też poziom dokładności dostarczanej informacji zarządczej, a także częstotliwość jej przekazywania. W celu podjęcia decyzji menedżerowie niemieccy potrzebują dokładnych i precyzyjnych analiz, dostarczanych często i dostępnych na bieżąco, co wymaga stosowania spójnych systemów informacyjnych i zaawansowanych technik informatycznych. Duże rozbieżności można znaleźć również w systemie odpowiedzialności za koszty; w niemieckich

przedsiębiorstwach zazwyczaj za centrum kosztów jest odpowiedzialny jeden menedżer, w amerykańskich dwóch lub więcej. Przywołany powyżej autor zauważył także, że menedżerowie niemieccy charakteryzują się podejściem operacyjnym, zaś amerykańscy strategicznym, co wpływa na dobór stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej.

Jak już zostało wspomniane, postępujące procesy globalizacyjne zmniejszają wpływy kulturowe na system rachunkowości zarządczej. Szczególnie silną harmonizację stosowanych metod i narzędzi można zauważyć w korporacjach transnarodowych. W.A. Van der Stede (2003), badając 37 firm działających w skali światowej, wraz z ich 153 filiami zlokalizowanymi w różnych krajach, zauważył, że system kontroli zarządczej wdrażany w filiach jest w niewielkim stopniu dostosowany do lokalnych warunków i kultury danego kraju, w celu jak najsilniejszej konwergencji z praktykami spółki matki.

1.5. Podsumowanie

Rachunkowość zarządcza to dziedzina nie tylko praktyki, ale także nauki. Jest ona bowiem wiedzą praktyczną wchodzącą w skład nauki rachunkowości i stanowi podsystem rachunkowości w podmiotach gospodarczych (Szychta, 2011a). Dowodem na to są liczne badania oraz dyskusje prowadzone przez badaczy z wielu krajów już od lat 50. XX w. podejmujące szeroką tematykę metod i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w praktyce. Jak dotychczas, formułowano w tych badaniach zarówno teorie pozytywne, jak i normatywne (Szychta, 2014a). W ostatnich latach pojawiają się głosy nawołujące do sformułowania teorii rachunkowości zarządczej, która pozwoli na udoskonalenie systemów rachunkowości zarządczej i procesów ich projektowania, pozwalając na lepszą realizację postawionych przed nimi zadań. Taka teoria, przydatna dla praktyki, stanie się zbiorem propozycji dotyczących organizacji rachunkowości zarządczej w danych warunkach (Szychta, 2011a, s. 29). Wymaga to jednak połączenia różnych teoretycznych i metodologicznych ujęć oraz uwzględnienia szerokiego kontekstu społeczno-organizacyjnego, w jakim funkcjonują systemy rachunkowości zarządczej (Hopwood, 2008, s. 6), w szczególności aspektów psychologicznych, etycznych czy kulturowych wpływających na te systemy.

Interesującym aspektem rachunkowości zarządczej jako praktyki i nauki są również procesy kształtowania się i profesjonalizacji zawodów związanych z tą dziedziną. Edukacja akademicka, ale także instytucje

i organizacje zrzeszające oraz certyfikujące tę grupę zawodową, prezentując modelową sylwetkę specjalisty rachunkowości zarządczej, wpływają na rolę, zadania i wymagania stawiane przed tymi praktykami, a pośrednio też na samą dziedzinę. Badania z zakresu rachunkowości zarządczej, choć liczne, stosunkowo nieczęsto koncentrują się na tym, kim jest specjalista realizujący jej zadania i jakie czynniki mają na niego wpływ. A przecież w dużym stopniu system rachunkowości zarządczej i jego kształt, a także rola rachunkowości zarządczej w organizacji będą zależały właśnie od jej specjalistów.

Zaprezentowane w kolejnych rozdziałach poglądy i badania dotyczące roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w globalnej gospodarce, wymagań mu stawianych oraz czynników przyczyniających się do zmian w tym obszarze stanowią nową i ciekawą perspektywę badawczą w rachunkowości zarządczej. Spojrzenie na rachunkowość zarządczą przez pryzmat roli i zadań jej specjalisty jest próbą połączenia tradycyjnego podejścia badawczego polegającego na obserwacji, analizowaniu i objaśnianiu istniejącego stanu rzeczy, stosującego przy tym teorie z innych dyscyplin społecznych, z podejściem normatywnym będącym punktem wyjścia do opracowywania nowych teorii rachunkowości zarządczej.

Rozdział 2

Zmiany roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zagranicznych

2.1. Zarys rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej do lat 90. XX w.¹

Zawód specjalisty rachunkowości zarządczej ma historię dłuższą niż można się spodziewać. Trudno jednak określić, w którym kraju zawód ten ukształtował się najwcześniej. W literaturze przedmiotu można natomiast znaleźć przykłady zadań z obszaru rachunku kosztów realizowanych w przedsiębiorstwach działających w Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych i Niemczech w dobie rewolucji przemysłowej. Pierwsze badania w tym zakresie (Chatfield, 1977; Edwards, 1937; Pollard, 1965) sugerowały, że stosowane wówczas przez księgowych metody i narzędzia rachunku kosztów były nieskomplikowane i niezbyt wyrafinowane. Koszty pośrednie nie były alokowane na produkty, gdyż ich wartość była niewielka, nie rozumiano istoty kalkulacji kosztu wytworzenia obejmującego zarówno koszty stałe, jak i zmienne. Także niewielka liczba podręczników poświęconych rachunkowi kosztów (w praktyce można wskazać tylko dwa podręczniki z tego zakresu, których autorami byli C. Babbage, 1835 oraz E. Garcke i J.M. Fell, 1887) sugerowała brak zainteresowania tą problematyką.

Dalsze badania pokazały jednak, że jeszcze przed rozpoczęciem rewolucji przemysłowej w niektórych przedsiębiorstwach stosowane metody i narzędzia rachunkowości zarządczej były zaskakująco dojrzałe. D. Fleischman i L.D. Parker (1991) zidentyfikowali szerokie spektrum praktyk z obszaru rachunku kosztów w brytyjskich przedsiębiorstwach branży

¹ W rozdziale drugim przyjęto oryginalne określenia zawodów związanych z rachunkowością zarządczą, stosowane przez autorów w przywoływanych publikacjach bądź opracowaniach.

wydobywczej, włókienniczej i metalowej jeszcze przed rozpoczęciem w tym kraju rewolucji przemysłowej.

Rewolucji przemysłowej towarzyszył dynamiczny rozwój metod i narzędzi rachunkowości zarządczej. Wśród nich znalazły się kontrola kosztów, odpowiedzialność za koszty, kalkulacja kosztu wytworzenia produktów i alokacja kosztów pośrednich. Warto tu przytoczyć przykład przedsiębiorstwa Boulton & Watt's Soho (Roll, 1968), w którym w precyzyjny sposób kalkulowano koszt wytworzenia, a następnie na jego podstawie ustalano ceny, stosowano analizę rentowności, a także mierzono wydajność procesów. Z kolei na przełomie XVIII i XIX w. w przędzalniach firmy Charlton Mills alokowano koszty pośrednie na odpowiednie centra kosztów przy zastosowaniu wielu różnorodnych kluczy rozliczeniowych i wykorzystywano ceny transferowe (Stone, 1973).

W 25 przedsiębiorstwach badanych przez D. Fleischmana i L.D. Parkera (1991) już w latach 1760–1850 stosowano porównanie kosztów bieżących z kosztami z poprzednich okresów, przygotowywano budżety oraz prognozy, a także opracowywano standardy kosztowe i identyfikowano koszty istotne dla podejmowania decyzji. Badania kontynuowane przez tych samych autorów (Fleischman, Parker, 1997) pokazały, że w niektórych brytyjskich przedsiębiorstwach produkcyjnych w latach 1760–1850 szeroko wykorzystywano informacje finansowe i niefinansowe oraz dane jakościowe i ilościowe w procesach podejmowania decyzji, nie tylko o charakterze operacyjnym, ale także strategicznym. Ówczesni księgowi analizowali nie tylko wydajność operacyjną czy stopień wykorzystania posiadanych zasobów, ale również opłacalność inwestycji, w tym także w nowe technologie. L.D. Parker (2002) zauważył, że dokładna analiza zadań realizowanych przez księgowych w okresie od połowy do końca XIX w. oraz tzw. usług specjalnych (*special services*), świadczonych przez wiktoriańskie firmy księgowe, pozwala znaleźć wiele podobieństw do usług doradczych w zakresie zarządzania, świadczonych obecnie przez nowoczesne firmy doradcze.

Także na terenach Nowej Anglii w Stanach Zjednoczonych, już na początku XIX w. przedsiębiorstwa z branży tekstylnej stosowały i rozwijały systemy rachunku kosztów (Fleischman, Tyson, 2006), a w badanych przędzalniach kontrolowano wydajność zakładów produkcyjnych, podejmowano decyzje typu *make or buy*, porównywano koszty w różnych przekrojach pomiędzy przedsiębiorstwami i analizowano projekty inwestycyjne (Tyson, 1992, 1998). Rozwój kolei i przedsiębiorstw z nią związanych był również bodźcem do wdrażania metod i narzędzi rachunku kosztów (Sorensen, 2009).

Okres od 1885 do 1950 r. to czas wielkich zmian w otoczeniu, w jakim funkcjonowały przedsiębiorstwa, w samym sposobie organizacji tych przedsiębiorstw i zawodu księgowego. Na początku XX w. powstały

bowiem organizacje profesjonalne, które pod zmienionymi nazwami funkcjonują do dziś. Zmiany zachodzące w przedsiębiorstwach wymagały tworzenia i wdrożenia systemów informacyjnych rachunkowości, a także stosowania metod i narzędzi, które ułatwiały efektywne zarządzanie takimi organizacjami. Funkcja systemów rachunkowości pozostała niezmienną, miały one bowiem na celu dostarczanie informacji niezbędnych do planowania, podejmowania decyzji i kontroli (Boyns, Edwards, 2007).

W latach 30. XX w. duże firmy księgowe w Stanach Zjednoczonych wprowadziły do swojej oferty usługę doradztwa w zakresie zarządzania i finansów dla wybranych sektorów (Wootton, Wolk, 1992). G.J. Previts i B.D. Merino (1979) zwracają uwagę, że w tym samym okresie księgowi nazywali się często konsultantami ekonomicznymi (*consulting economists*) lub doradcami finansowymi (*financial advisors*), dla podkreślenia, że ich kompetencje wykraczają szeroko poza sprawy rachunkowości, audytu czy podatków. Badania księgowych brytyjskich na przełomie XIX i XX w. pokazują ogromny wpływ i zaangażowanie tej grupy zawodowej w procesy zarządzania organizacjami (Matthew, 1998). Analiza zadań i innych pełnionych funkcji dowodzi, że nie ograniczały się one już wtedy jedynie do sporządzania sprawozdań finansowych czy nadzorowania kwestii podatkowych, ale obejmowały wsparcie menedżerów w zakresie podejmowania decyzji finansowych i operacyjnych. Sam autor nazywa tę grupę zawodową lekarzami biznesu (*business doctors*). Powstawanie na początku XX w. w Stanach Zjednoczonych pierwszych przedsiębiorstw o strukturze zdywizjonalizowanej (DuPont i GM) spowodowało zastosowanie nowych systemów pomiaru dokonań takich organizacji, cen transferowych oraz unowocześniło procesy budżetowania (Fleischman, Tyson, 2007, s. 1077).

Jak można zauważyć, metody i narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane były w przedsiębiorstwach na długo przez pojawieniem się terminów „kontroler” (*controller*) czy „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*). H.T. Johnson i R.S. Kaplan (1987, s. 12) stwierdzili, że praktycznie większość używanych obecnie narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów, budżetowanie, prognozy sprzedaży, rachunek kosztów standardowych, analiza odchyleń, ceny transferowe czy pomiar dokonań przedsiębiorstw zdywizjonalizowanych, rozwinęła się do 1925 r. Najprawdopodobniej termin „kontroler” wywodzi się od stanowiska *comptroller* utworzonego przez firmę Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System w 1880 r. w celu wykonywania zadań z obszaru gospodarki finansowej (Horvath, 2006, s. 20), choć funkcja *comptrollera* funkcjonowała w administracji państwowej w Stanach Zjednoczonych już od 1778 r., gdzie jego zadaniem było nadzorowanie wpływów i wydatków (Mayer, 1986, s. 7).

Po raz pierwszy stanowisko *controllera* zostało utworzone w firmie General Electric Company w 1892 r. w celu koordynowania

działań spółki. Moment przełomowy to lata 50. XX w., kiedy to w literaturze anglojęzycznej pojawiają się terminy „rachunkowość zarządcza” (*management accounting*) i „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*). Wprowadzenie ich miało na celu podkreślenie, że zadania realizowane przez specjalistów w tym obszarze wychodzą poza zakres rachunku kosztów i dotyczą szeroko problemów zarządzania (Armstrong, Jones, 1992).

W kolejnych latach najważniejsze organizacje profesjonalne i instytucje zawodowe podejmowały próby przedstawiania definicji rachunkowości zarządczej, tym samym wskazując na zadania i rolę specjalistów realizujących jej zadania. Jedną z pierwszych definicji rachunkowości zarządczej sformułowało w 1958 r. Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association – AAA). W myśl tej definicji, zadaniem specjalisty realizującego funkcje rachunkowości zarządczej było zastosowanie odpowiednich technik i metod do przetworzenia zarówno przeszłych, jak i przyszłych danych ekonomicznych organizacji, do wsparcia kierowników w procesach planowania celów ekonomicznych i podejmowania decyzji zmierzających do realizacji tych celów (*A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966).

W 1981 r. Narodowa Federacja Księgowych (National Association of Accountants – NAA), przekształcona później w Institute of Management Accountants (IMA), wydała pierwsze opracowanie z cyklu *Statements on Management Accounting* (1981), zatytułowane *Definition of Management Accounting*, w którym podkreślano, że rachunkowość zarządcza jest procesem identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizowania, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji finansowych w celu wsparcia kierowników w procesach planowania, oceny i kontroli organizacji, a także dla zapewnienia odpowiedzialności za jej zasoby. Co więcej, wśród zadań specjalistów zajmujących się rachunkowością zarządczą NAA wskazuje przygotowywanie sprawozdań finansowych dla szerokiej grupy użytkowników, między innymi kierowników, akcjonariuszy, kredytodawców, agencji regulacyjnych i organów podatkowych.

Praktycznie w tym samym czasie i w podobny sposób rachunkowość zarządczą zdefiniowała Międzynarodowa Federacja Księgowych (The International Federation of Accountants – IFAC) w opracowaniu *Statement on International Management Accounting Practice. Management Accounting Concepts* (1997). Według IFAC rachunkowość zarządcza to proces identyfikowania, pomiaru, grupowania, analizowania, przygotowywania, interpretowania i komunikowania informacji finansowych i operacyjnych, wykorzystywanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli organizacji, a także dla zapewnienia wykorzystania jej zasobów i rozliczenia się z tego.

Porównanie tych definicji pozwala na sformułowanie interesujących wniosków dotyczących postrzegania zadań specjalisty rachunkowości zarządczej do lat 90. XX w. W początkowym okresie funkcjonowania terminu „rachunkowość zarządcza” specjalista miał za zadanie dostarczać menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, stosując w tym celu zbiór technik, jakie oferowała ta dziedzina. Według definicji zaprezentowanych w latach 80. XX w. najważniejszym celem działalności zawodowej specjalisty rachunkowości zarządczej było dostarczanie informacji kierownikom w celu wsparcia procesów podejmowania przez nich decyzji, efektywnego wykorzystywania zasobów i rozliczenia się. Oprócz czynności wskazanych w samej definicji, podkreślona została funkcja przygotowywania sprawozdań finansowych, także na potrzeby użytkowników zewnętrznych. Nastąpiła więc wyraźna zmiana w rozumieniu zadań i istoty rachunkowości zarządczej (Szychta, 2011, s. 293). Prawdziwa rewolucja w postrzeganiu roli rachunkowości zarządczej rozpoczęła się jednak od lat 90. XX w.

2.1.1. Tendencje rozwoju zawodowego specjalistów działających na rzecz wsparcia menedżerów w procesach zarządzania – model anglo-amerykański i model niemiecki

Jak już zostało wspomniane, zawody realizujące funkcje rachunkowości zarządczej w krajach anglosaskich to specjalista rachunkowości zarządczej (*management accountant*) i kontroler (*controller*). Choć w ostatnich latach różnica między tymi zawodami zaciera się, warto zaznaczyć, że w literaturze i praktyce krajów anglosaskich podkreślano odmienne funkcje i zadania, jakie pozostają w gestii tych specjalistów. Zawód *controller* najwcześniej wykształcił się właśnie w Stanach Zjednoczonych. Amerykańska organizacja Financial Executive Institute w 1962 r. określiła podstawowe obowiązki *controllera*, do których należało między innymi planowanie, sporządzanie i interpretacja sprawozdań finansowych, ocena i doradztwo, planowanie podatków, przygotowanie sprawozdań dla instytucji państwowych, analizy ekonomiczne czy wreszcie zabezpieczenie majątku przedsiębiorstwa (Zünd, 1981; Szychta 1997, s. 142; 2005, s. 84). *Controller*, czyli kierownik działu rachunkowości bądź główny księgowy, miał realizować zadania rachunkowości w przedsiębiorstwie, a więc rachunkowości finansowej i zarządczej, w szczególności zaś był odpowiedzialny za sprawy rachunku kosztów, sprawozdawczości finansowej, kontroli wewnętrznej i organizowania systemu informacyjnego, a także podatków (Szychta, 2011, s. 302). *Controller* w przedsiębiorstwach amerykańskich sprawował funkcję kontrolną, nie tylko odpowiadając za swój dział, ale także przygotowując raporty i sprawozdania, interpretując informacje i wspierając menedżerów w procesach podejmowania decyzji

(Garrison, Noreen, 1996, s. 10; Horngren i in., 2003, s. 16). Jak twierdzą P.J. Keating i S. Ansari (1997, s. 4), najważniejsze obszary działalności *controllera* to ewidencja księgowa zdarzeń gospodarczych, rachunek kosztów, sporządzanie sprawozdań finansowych, przygotowywanie budżetów i analiza odchyleń.

Silne procesy profesjonalizacji w krajach anglosaskich doprowadziły do rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej (*management accountant*). Profesjonalne stowarzyszenia i instytucje, między innymi American Accounting Association, wspomniane już Institute of Management Accounting, Chartered Institute of Management Accountants, Society of Management Accountant i Institute of Chartered Accountants Certification, przyczyniły się do określenia i spopularyzowania ram koncepcyjnych tego zawodu, zdefiniowania jego zadań i obowiązków, ale także doprowadziły do wzrostu statusu tej grupy zawodowej w społeczeństwie (Szychta, 2011, s. 291). Liczne badania i opracowania przez nie przygotowywane podkreślają wagę tego zawodu w organizacjach. Od lat 50. XX w., kiedy to zdefiniowano po raz pierwszy zadania specjalisty rachunkowości zarządczej, jego rola w organizacji zmieniała się z dostawcy informacji na partnera w podejmowaniu decyzji.

W Niemczech, gdzie przyjęto nazwę „kontroler” (*Controller*), kształcenie specjalistów w tej dziedzinie przejęły uniwersytety i szkoły wyższe. Duże znaczenie posiada także organizacja zrzeszająca *Internationaler Controller Verein* (ICV), choć skala jej działania jest znacznie mniejsza niż takich organizacji, jak CMA lub CIMA (obecnie liczy ponad sześć tysięcy członków). Odmienny sposób kształcenia i profesjonalizacji zawodowej wywołał aktywną dyskusję dotyczącą różnic w rolach, funkcjach i zadaniach realizowanych przez specjalistów w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych oraz krajach niemieckojęzycznych. Dominuje jednak pogląd, że niemiecki termin *Controller* odpowiada angielskiemu określeniu *management accountant*.

W Niemczech rachunkowość zarządcza znana jest pod terminem *Kostenrechnung* (rachunek kosztów), *Interne Unternehmensrechnung* (rachunkowość wewnętrzna) bądź właśnie *Controlling*, który pochodzi od angielskiego czasownika *to control* (Ewert, Wagenhofer, 2009). Choć rachunek kosztów stosowany był w Niemczech od ponad 100 lat, to termin *Controlling* upowszechnił się dopiero w latach 70. XX w. za sprawą amerykańskich korporacji działających w Niemczech i zatrudniających kontrolerów (*Controllers*) (Horvath, 2002). Dynamiczny wzrost popytu na tę grupę specjalistów w latach 80. XX w. spowodował, że niemieckie szkoły wyższe rozpoczęły kształcenie w obszarze controllingu, a także prowadziły badania w tym zakresie, choć R. Bramsemann (1990) stwierdził, że controlling jako obszar nauki znalazł się w kanonie wykładów na niemieckich uczelniach dopiero w 1990 r.

Kształcenie w omawianym obszarze w Niemczech przebiega w nieco inny sposób niż w krajach anglosaskich. Controlling nie jest rozpatrywany jako samodzielny obszar naukowy, ale jako element nauk o ekonomice przedsiębiorstw (*Betriebswirtschaftslehre* – BWL) (Weißenberger, 2002, s. 4–6). Na niemieckich uczelniach wyższych z reguły nie ma odrębnego kierunku związanego z controllingiem lub rachunkowością zarządczą, bądź rachunkowością, ale dominuje kierunek BWL, a dopiero w jego ramach może funkcjonować specjalność *Controlling*. Przeprowadzone analizy wybranych niemieckich uczelni z punktu widzenia kształcenia specjalisty kontrolera potwierdzają, że mimo braku wyraźnie wyodrębnionego kierunku controllingowego, uczelnie te oferują bogatą ścieżkę wyboru przedmiotów w zakresie controllingu, która obejmuje zarówno zagadnienia podstawowe, jak i bardziej zaawansowane i złożone aspekty, często powiązane z innymi obszarami, takimi jak na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, rozwiązania IT i logistyka (Dobroszek, Zarzycka, 2015).

Pierwsze próby zdefiniowania profilu kontrolera (*Controllera*) w Niemczech podjęli się między innymi G. Landsberg i E. Mayer (1988) oraz H.U. Küpper (1990). Podstawą sformułowania wymagań stawianych kontrolerowi stało się ujęcie controllingu jako koncepcji zorientowanej na zysk, informacje, planowanie, kontrolę oraz koordynację (Ewert, Wagenhofer, 2009). H.U. Küpper (1990, s. 337) dokonał identyfikacji elementów składających się na profil kontrolera, to jest wymagań fachowych i osobowych. Autor podzielił wymagania fachowe na aspekty związane z ich treścią (to jest systemy informacyjne, planowanie i kontrola, systemy celów, zarządzanie zasobami ludzkimi, organizacja) oraz z teorią i metodologią (teorie ekonomiki przedsiębiorstw, metody planowania i kontroli wyników, teorie zachowań, teorie zarządzania, techniki kreatywności, instrumenty koordynacji). Wśród wymagań osobowych autor podkreśla takie atuty, jak inteligencja, przystosowanie socjalne, niezawodność i cechy przywódcze.

Także wspomniana już instytucja ICV opracowała profil kontrolera, w którym podkreśla, że pracownik ten aktywnie uczestniczy w procesach zarządzania, poszukując celów, planuje, steruje i ponosi współodpowiedzialność za osiągnięcie wyznaczonych wyników. Tak szerokie ujęcie oznacza, że kontroler troszczy się o przejrzystość strategii, wyników, finansów, procesów, nadzoruje efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów, koordynuje plany, tworzy koncepcję raportowania, modyfikuje procesy zarządzania, tak aby każdy menedżer podejmujący decyzje był zorientowany na realizację założonych celów. Ponadto przekazuje on informacje i odpowiada za kształt systemu informacyjnego organizacji (ICV, 2007). ICV prezentuje kontrolera jako pilota bądź nawigatora kierującego organizacją, w której pracuje.

Jak już zostało wspomniane, porównanie istoty controllingu i rachunkowości zarządczej jest przedmiotem badań i aktywnej dyskusji w środowisku już od lat 90. XX w. Badania przeprowadzone przez K. Stoffela (1995) pokazały, że kontrolerzy w krajach niemieckojęzycznych nie są w tak dużym stopniu zaangażowani w aspekty sprawozdawczości finansowej, zarządzania podatkami i rachunkowości finansowej, jak kontrolerzy finansowi w krajach anglosaskich (zob. tabela 2.1). Jest to potwierdzeniem tezy, że kontrolerzy w krajach niemieckojęzycznych realizują zadania, jakie stawia się przed specjalistami rachunkowości zarządczej, a więc *management accountants*.

Tabela 2.1. Funkcje kontrolerów w Niemczech i Stanach Zjednoczonych

Funkcja	Procent kontrolerów	
	w Niemczech	w Stanach Zjednoczonych
Budżetowanie	97	89
Planowanie operacyjne	80	34
Planowanie strategiczne	36	23
Raportowanie zarządcze	90	86
Budżetowanie kapitałowe	70	34
Rachunek kosztów	65	91
Rachunkowość finansowa	21	97
Planowanie finansowe	25	57
Raportowanie finansowe	30	63
Planowanie podatkowe	12	57

Źródło: K. Stoffel (1995).

T. Ahrens i Ch. Chapman (1999, 2000) podjęli próbę porównania kontrolerów z Niemiec ze specjalistami rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii nie przez pryzmat stosowanych metod i narzędzi, gdyż te w dużym stopniu są identyczne, lecz z punktu widzenia społecznego i kulturowego. Według przywołanych autorów, specjaliści w Niemczech stosują bardziej szczegółowe i skomplikowane systemy raportowania, zaś w Wielkiej Brytanii są bardziej elastyczni i wykorzystują prostsze systemy kontroli. Odmienne sposoby kształcenia i formalizowania zawodu w tych krajach wpływa na postrzeganie tożsamości zawodowej i funkcji, jaką pełnią oni w organizacjach. Tabela 2.2 zawiera podsumowanie zidentyfikowanych różnic.

Mimo zidentyfikowania różnic w pełnionych funkcjach i zdaniach specjalistów rachunkowości zarządczej i kontrolerów w krajach anglojęzycznych i niemieckojęzycznych, w literaturze przedmiotu przeważają głosy, że aktualnie rozbieżności te są niewielkie i ulegają zatarciu wraz z globalizacją praktyk. Widoczne jest to chociażby w obszarze integracji

sprawozdawczości wewnętrznej z zewnętrzną sprawozdawczością finansową (Wagenhofer, 2006, s. 8; Sobańska, 2004). A. Becker i M. Messner (2005) stwierdzili, że termin *Controlling* w krajach niemieckojęzycznych obejmuje zagadnienia, które w literaturze światowej opisywane są terminem *management accounting*.

Tabela 2.2. Różnice między specjalistą rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii i niemieckim kontrolerem

Specjalista rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii	Kontroler w Niemczech
Zdominowany przez instytucje profesjonalne	Zdominowany przez wykształcenie uniwersyteckie
Wykształcenie wyższe nieistotne	Oczekiwane wykształcenie w zakresie BWL
Rozpoczyna kształcenie w zakresie rachunkowości zarządczej dopiero po podjęciu pracy w zawodzie	Podjęcie pracy w zawodzie po ukończeniu studiów, zazwyczaj specjalność <i>Controlling</i>
Rozpoczyna pracę w zawodzie od stanowiska asystenta, zazwyczaj w młodym wieku	Rozpoczyna pracę w zawodzie po ukończeniu studiów, aplikując na stanowisko specjalisty
Zdobywa doświadczenie, uczestnicząc w projektach z różnych obszarów	Rozumie związki, jakie zachodzą w gospodarce i w przedsiębiorstwie oraz jego otoczeniu
Szczególną uwagę przywiązuje do cech osobowych i motywacji	Szczególną uwagę przywiązuje do wiedzy eksperckiej (często zdobywanej na studiach doktoranckich)
Bazuje na praktycznym doświadczeniu zawodowym	Bazuje na wiedzy akademickiej z obszaru ekonomii i przedsiębiorczości
Uważa komunikację za ważny element pracy	Uważa komunikację za dodatkowy element pracy
Postrzega swój zawód jako „agenta zmian”	Postrzega swój zawód jako „pilota przewodnika”

Źródło: T. Ahrens, Ch. Chapman (1999, s. 42–43).

2.2. Rozwój zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej od lat 90. XX w.

Dyskusja nad zmianami, jakie zachodzą w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej, rozgorzała wraz z krytyką tej dziedziny dokonaną przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana w publikacji *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting* (1987). Autorzy zarzucili w niej, że rachunkowość zarządcza nie odpowiada na zmiany, jakie zachodzą w otoczeniu biznesowym organizacji, przez co nie realizuje swoich podstawowych zadań. Na kanwie tej dyskusji R.S. Kaplan (1995) zasugerował, że kontroler finansowy powinien być częścią zespołu dodającego wartość w przedsiębiorstwie. Zwrócił on także uwagę na przydatność specjalistów

rachunkowości zarządczej w procesie formułowania i realizowania strategii przedsiębiorstwa, a także usprawniania procesów w organizacji.

Podjęcie R.S. Kaplana było zbieżne z zaprezentowaną rok wcześniej opinią M. Lebas (1994, s. 39), w której autor skrytykował dotychczasowe postawy praktyków rachunkowości zarządczej koncentrujące się na pomiarze wyników. M. Lebas jako jeden z pierwszych badaczy zauważył, że w kolejnych latach rola tej grupy specjalistów ulegnie radykalnej zmianie i staną się oni aktywnymi uczestnikami procesu zarządzania kosztami, wynikami i podejmowania decyzji. Przewidywał on, że w następnej dekadzie wyjdą oni z cienia i izolacji od pozostałych członków organizacji, stając w centrum podejmowania decyzji i zarządzania.

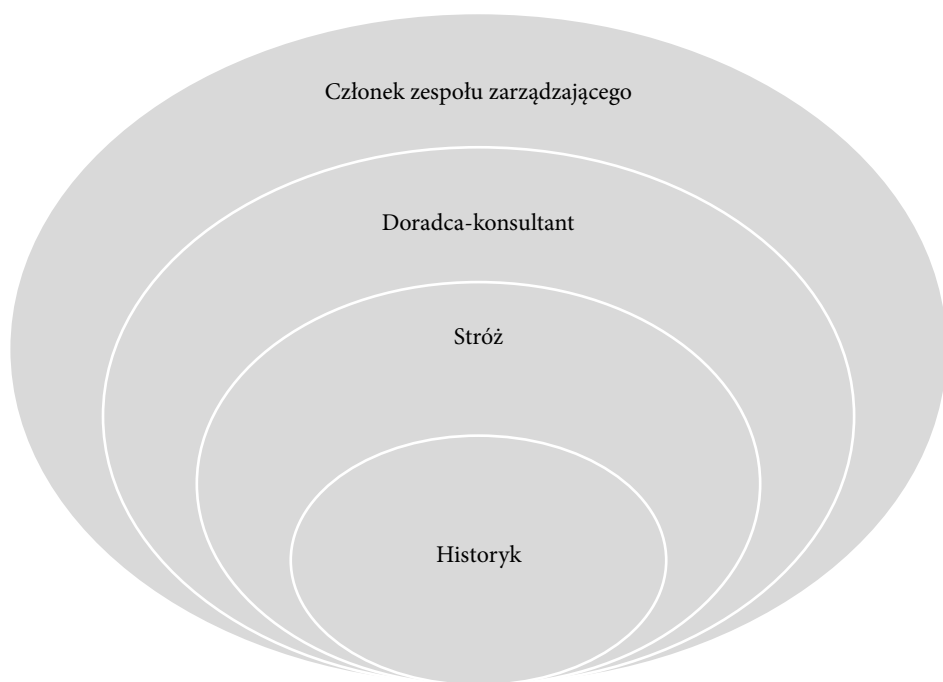
R. Cooper (1996) obserwował zmiany zachodzące w rolach, funkcjach i zadaniach praktyków rachunkowości zarządczej w amerykańskich i japońskich przedsiębiorstwach stosujących koncepcję *lean management*. Autor ten z kolei przewidywał procesy decentralizacji zadań rachunkowości zarządczej i przeniesienie niektórych funkcji pełnionych dotychczas przez specjalistów rachunkowości zarządczej na pracowników operacyjnych. Dzięki temu głównym zadaniem praktyków rachunkowości zarządczej staje się projektowanie i implementacja systemów informacyjnych wspierających procesy zarządzania. Niestety, takie zadania wymagają posiadania przez tę grupę specjalistów wysokich umiejętności i wiedzy.

Opinia H.T. Johnsona (1995) dotycząca znaczenia specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacji w XXI w. jest jeszcze bardziej krytyczna. Po analizie systemów rachunkowości zarządczej i sposobów zarządzania organizacjami w Stanach Zjednoczonych od lat 50. XX w. do końca XX w., zwrócił on uwagę na potrzebę zmienienia postaw i sposobów działania tej grupy specjalistów, gdyż są one nieprzydatne i wręcz szkodliwe dla tych procesów. W pierwszej kolejności autor zalecił, aby praktycy rachunkowości zarządczej przestali koncentrować się na prezentacji w wewnętrznych sprawozdaniach wielkości finansowych, lecz raportowali bardziej przydatne i zrozumiałe informacje dla kierowników. Zamiast na pomiarze dokonań i informacji finansowej należy skupić się na wsparciu procesów usprawniania, opracowywania i wdrażania wzorców postępowania oraz standaryzacji procesów w celu zapewnienia długookresowych wyników. Niezwykle ważne jest tworzenie kanałów informacyjnych ułatwiających przekazywanie informacji, usprawniających procesy podejmowania decyzji oraz budujących nowe relacje i odpowiednią atmosferę w jednostce.

Także M. Granlund i K. Lukka (1998, s. 187) zauważyli, że tradycyjna rola specjalistów rachunkowości zarządczej ulega rozszerzeniu, a do dotychczasowych, tradycyjnych zadań tej grupy zawodowej doszły nowe. Tym samym stają się oni nie tylko „historykami” organizacji i jej „stróżami”, ale także „konsultantami” i „doradcami”, nawet „agentami zmian” czy wreszcie pełnoprawnymi „członkami grupy zarządzającej”. Autorzy

podkreślili, że badani specjaliści realizują nie tylko tradycyjne zadania rachunkowości zarządczej, polegające na dostarczaniu informacji i monitorowaniu sytuacji finansowej organizacji, ale angażują się coraz bardziej w procesy zarządzania organizacją i tworzenia strategii. Według nich specjalista taki wnosi perspektywę finansową do procesów podejmowania decyzji przez menedżerów organizacji (1998a).

Autorzy wprowadzili pojęcie „nowoczesny i zorientowany biznesowo księgowy” (*modern business-oriented accountant*), które ma syntetycznie określać cechy i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w globalnych przedsiębiorstwach. Zauważyli oni, że taki trend jest widoczny nie tylko w fińskich przedsiębiorstwach, ale także w Wielkiej Brytanii i Sta-



Ilustracja 2.1. Model specjalisty rachunkowości zarządczej według M. Granlunda i K. Lukki

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Granlund, K. Lukka (1998a, s. 187).

nach Zjednoczonych. Model zmiany specjalisty rachunkowości zarządczej według M. Granlunda i K. Lukki (1998a, s. 187) przedstawia ilustracja 2.1. Poszerzenie roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej zostało dostrzeżone także przez S.F. Jablonsky'ego i współautorów (1993) oraz S.F. Jablonsky'ego i P.J. Keatinga (1998), którzy podzielili tę kategorię specjalistów na „advokatów biznesu” (*business advocate*) i „policjantów korporacji” (*corporate policeman*). Badania ankietowe przeprowadzone

wśród 805 menedżerów pozwoliły autorom określić profil każdej z grup. „Adwokaci biznesu” wspierają biznes w podejmowaniu decyzji i są zaangażowani w tworzenie strategii organizacji, zaś „policjanci korporacji” są odpowiedzialni za zgodność działań z przyjętymi i obowiązującymi w jednostce zasadami, normami i procedurami. Według autorów „advokat biznesu” charakteryzuje się zaangażowaniem w działalność organizacji i znajomością jej specyfiki. Główne jego zadania to wspieranie kierowników różnego szczebla w realizacji celów operacyjnych oraz koordynowanie ich z celami strategicznymi korporacji. Taki profil wymaga posiadania umiejętności analitycznych i szerokiej wiedzy z obszaru finansów, a także traktowania współpracowników jako klientów wewnętrznych, którym dostarczana jest specyficzna usługa – informacja.

Z kolei „policjant korporacji” zajmuje się szeroko rozumianym nadzorem, jego główne zadanie to dokonanie rozrachunku zarówno z wewnętrznego, jak i zewnętrznego odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Takie zadania wymagają od specjalisty posiadania wiedzy z obszaru rachunkowości i audytu oraz znajomości procedur i regulacji obowiązujących w danej jednostce (Jablonsky i in., 1993).

Badania kontynuowane przez autorów (Jablonsky, Keating, 1998) pokazały, że 43,6% ankietowanych przez nich specjalistów należy do pierwszej omawianej kategorii, zaś 56,4% do drugiej. To jaką rolę odgrywa specjalista rachunkowości zarządczej jest ściśle powiązane ze sposobami organizacji przedsiębiorstwa. „Policjanci” występują zazwyczaj w firmach charakteryzujących się hierarchiczną strukturą organizacyjną, zaś „advokaci” w przedsiębiorstwach promujących pracę w zespołach roboczych składających się z pracowników różnych działów (Keating, Ansari, 1997, s. 9; Szychta, 2005, s. 85).

Również badania przeprowadzane pod koniec lat 90. XX w. pokazały, że w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej zaszły istotne zmiany. G. Siegel i J.E. Sorensen (1999a) zaobserwowali, że nawet w stosunkowo krótkim okresie, między 1995 i 1999 r., zmieniła się jego rola, funkcji i zadania. Pierwsza obserwacja autorów dotyczyła zmiany charakteru pracy badanych specjalistów – ze zbierania danych i przygotowywania raportów na interpretację informacji i zaangażowanie w procesy decyzyjne. Co więcej, ciężar zadań został przeniesiony z czynności związanych ze sprawozdawczością finansową i księgowością na procesy ulepszeń, planowania, także długookresowego, i wdrażania nowych rozwiązań informatycznych.

Kolejna zmiana dotyczyła postrzegania tej grupy specjalistów przez pozostałych menedżerów jako zasobu wnoszącego wartość do organizacji. Sami specjaliści przyznali, że na przełomie badanego okresu ich praca stała się bardziej ciekawa i pasjonująca, również dzięki temu, że w większym stopniu stała się zorientowana na działania w zespole

i integrację z innymi funkcjami biznesowymi, a także komunikację z nimi. Widoczne było to też w zmianie lokalizacji działów zajmujących się rachunkowością zarządczą i przenoszeniu ich z centrali do innych miejsc w ramach organizacji czy nawet departamentów. Dynamika zmian zachodzących w zawodzie jest coraz większa, gdyż sami badani specjaliści ocenili, że zmiany, jakie zaszły w ich profesji w drugiej połowie lat 90. XX w., były szybsze niż te, które ich dotknęły w pierwszej połowie dekad.

Z kolei J. Burns i współpracownicy (1999) określili specjalistę rachunkowości zarządczej jako pracującego u boku innych menedżerów, kierownika procesów doradczania (*advising proces manager*), który posiada szeroką wiedzę finansową i ekonomiczną oraz znakomicie rozumie biznes i warunki rynkowe, w jakich funkcjonuje jego organizacja.

J. Burns i R.W. Scapens (2000a) wprowadzili do literatury rachunkowości zarządczej pojęcie „hybrydowego” księgowego. Według tych autorów praktycy rachunkowości zarządczej są już nie tylko „dostarczycielami” informacji, ale w dużej mierze doradcami w zakresie finansowych i niefinansowych konsekwencji działań podejmowanych w przedsiębiorstwach oraz procesów, jakie mają miejsce w organizacji. „Hybrydowi księgowi” mają wiedzę nie tylko z zakresu finansów i rachunkowości, ale także znakomicie rozumieją działalność operacyjną organizacji i jej specyfikę. Najczęściej można ich spotkać w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo, gdzie pracując u boku menedżerów procesu, pełnią jednocześnie rolę kierownika, doradcy i konsultanta w ramach tego procesu. Są nie tylko częścią zespołu zajmującego się rachunkowością, ale przede wszystkim częścią *teamu* zarządzającego procesem. Do zadań hybrydowych księgowych należą (Scapens, 2004, s. 5) między innymi ocena finansowych konsekwencji decyzji podejmowanych przez menedżerów operacyjnych, krótkookresowe zagadnienia podatkowe i kursowe, wspieranie decyzji w zakresie nowych kontraktów i umów czy prac rozwojowo-badawczych.

Inne ciekawe określenie specjalisty rachunkowości zarządczej wprowadzili J. Burns i J. Vaivio (2001), którzy nazwali tych specjalistów wewnętrznymi konsultantami biznesu (*internal business consultant*). Ważnym aspektem ich pracy staje się bowiem nie tylko dostarczanie informacji, ale także doradzanie kierownikom i zarządowi, wspieranie ich w procesach decyzyjnych oraz zgłaszanie propozycji optymalizacji i usprawnień działań. Y. Holtzman (2004) użył w odniesieniu do tej grupy specjalistów terminu „konsultant zarządzania strategicznego” (*strategic management consultant*).

Z kolei D.A. Gibson (2002) po przeprowadzeniu wywiadów z czterema kontrolerami finansowymi hoteli określił wzór ich zachowania jako „firmowy glina” (*company cop*). Polega on na wykonywaniu określonych działań mających na celu nadzór nad dokonaniem menedżerów liniowych. Jednocześnie autor zauważył, że w zależności od sytuacji

i problemu badani kontrolerzy występowali również w roli oficera policji, konsultanta i szpiega.

Szeroki udział przedstawicieli działów rachunkowości w zespołach zarządzających organizacją spowodował, że w literaturze przedmiotu pojawiło się także określenie specjalisty rachunkowości zarządczej jako partnera biznesowego (Gibson, 2002; Pierce, O'Dea, 2003; Siegel i in., 2003a, 2003b). Choć termin ten narodził się w zarządzaniu zasobami ludzkimi, bardzo szybko przyjął się też w obszarze rachunkowości i finansów. Specjalista rachunkowości zarządczej w XXI w. nie tylko ma dostarczać informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, ale również uczestniczyć w tych procesach jako pełnoprawny członek grupy zarządzającej (Byrne, Pierce, 2007). W wielu organizacjach specjaliści rachunkowości zarządczej stają się zaufanymi doradcami zarządu, co oznacza, że nie tylko doskonale rozumieją organizację, w której funkcjonują, ale znakomicie współpracują z całym zespołem (Siegel i in., 2007).

Także badania Ernst & Young (2008), przeprowadzone wśród 44 kontrolerów finansowych, dyrektorów finansowych oraz doradców zewnętrznych w celu określenia roli kontrolera finansowego w świetle potrzeb menedżerów organizacji i wymagań ustawy Sarbanes-Oxley i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz w celu udzielania wskazówek odnośnie do dalszego rozwoju kariery specjalistów z tej grupy zawodowej, potwierdziły wcześniejsze obserwacje. Wśród podstawowych zadań kontrolera finansowego wymienili oni zwiększenie wartości organizacji oraz ulepszenie sprawozdawczości i efektywności organizacji (Ernst & Young, 2008). Autorzy opracowania nie potrafili znaleźć jednego określenia, którym nazwaliby praktyków rachunkowości zarządczej. Według nich powinni oni być jednocześnie komentatorami wyjaśniającymi wielkości finansowe, partnerami biznesowymi koncentrującymi się na zwiększaniu wartości, księgowymi kontrolującymi poprawność zapisów księgowych, wreszcie kustoszami ładu korporacyjnego.

Raport CIMA (2009) zawiera charakterystykę partnera biznesowego, który jest sercem całego systemu, jakim jest przedsiębiorstwo, a jego głównym zadaniem jest wspieranie menedżerów w procesach ciągłej poprawy wyniku finansowego i maksymalizacji wartości. Oznacza to, że oprócz informacji taktycznej i operacyjnej powinien on kierować się orientacją strategiczną. Tym samym praktycy rachunkowości zarządczej mają stać się liderami przewodzącymi menedżerom i pracownikom w realizacji długookresowych celów finansowych (Sobańska, Kabalski, 2014).

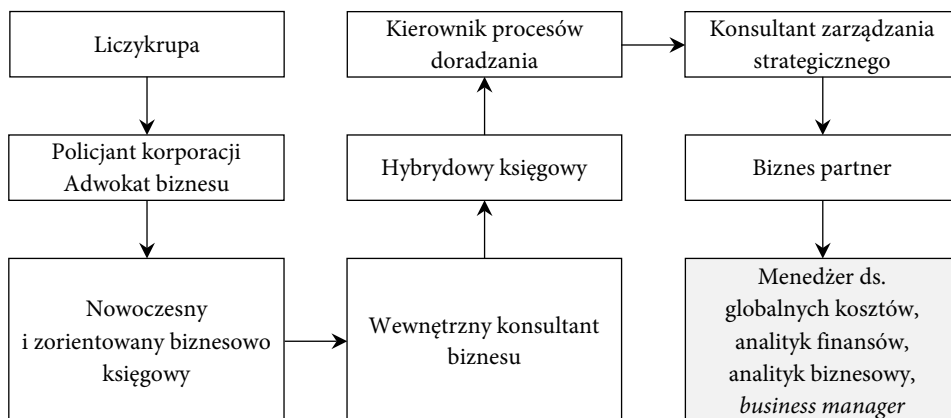
Badania przeprowadzone na przełomie pierwszej i drugiej dekady XXI w. stanowią pewien przełom w ocenie zachodzących zmian. Warto tu wspomnieć o wnioskach, które sformułowali J. Burns i G. Baldvinsdottir; wraz z innymi autorami kontynuowali oni prace nad rolą i zadaniami specjalistów rachunkowości zarządczej. Badania te, finansowane

przez CIMA, były oparte między innymi na wywiadach przeprowadzanych wśród specjalistów rachunkowości zarządczej w ciągu trzydziestu ostatnich lat, analizach zawartości czasopism wydawanych przez CIMA również w tym okresie oraz analizach ogłoszeń o pracę skierowanych do specjalistów rachunkowości zarządczej (Baldvinsdottir i in., 2009, 2009a). Zaskakujący jest fakt, iż autorzy uważają, że mimo zmian jakie zaszły w postrzeganiu specjalistów rachunkowości zarządczej i ich zadań (od tradycyjnego „liczykrupy” – *bean counter* do nowoczesnego partnera biznesowego – *business partner*) w ciągu ostatnich trzydziestu lat, to jednak ich fundamentalna rola w organizacji pozostała taka sama. Co więcej, według autorów specjalista ten powinien pełnić tradycyjną funkcję analityka i dostarczyciela menedżerom istotnych informacji pozwalających na podejmowanie decyzji zapewniających długoterminowy wzrost. Szczególnie w dobie kryzysu taka rola jest niezwykle pożądana, praktyk rachunkowości zarządczej powinien być „ekspertem realizmu” hamującym nieuzasadnione przejawy optymizmu korporacyjnego.

C. Lambert i S. Sponem (2011) po przeprowadzeniu 73 wywiadów w 12 oddziałach korporacji transnarodowych zidentyfikowali cztery style realizowania zadań rachunkowości zarządczej wśród specjalistów w tym obszarze: odrębny, asekuracyjny, partnerski i wszechwiedzący. Specjalista rachunkowości zarządczej odgrywający rolę asekuracyjną ma niewielką autonomię i w większym stopniu pracuje dla centrali niż dla lokalnych menedżerów. Styl odrębny charakteryzuje tych specjalistów, którzy najbliższą współpracę z lokalnymi menedżerami, a tylko w minimalnym stopniu z centralą, przy czym poziom ich autonomii jest niewielki. Specjalista rachunkowości zarządczej – partner wspiera przede wszystkim lokalnych menedżerów i cieszy się dużą autonomią. Styl wszechwiedzący charakteryzuje się znaczną autonomią i specjalista wspiera zarówno klienta lokalnego, jak i centralę. Autorzy wskazują na wady każdego ze stylów i zagrożenia, jakie wiążą się z takimi sposobami organizacji funkcji rachunkowości zarządczej. Istotne jest to, że identyfikując wskazane style, obalają mit istnienia partnera biznesowego i opowiadają się za opinią przytoczoną przez G. Baldvinsdottir i współpracowników (2009, 2009a).

Dokonany przegląd literatury pozwolił na zebranie najważniejszych określeń i terminów wykorzystywanych w literaturze światowej do opisanie typów zawodowych, jakie mogą reprezentować specjaliści rachunkowości zarządczej. Ilustracja 2.2 prezentuje ewolucję tych określeń i terminów.

Niezwykle interesująca jest dyskusja nad tym, czy w przyszłości określenie „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*) będzie tak samo popularne, jak dotychczas (Otley, 2008), gdyż coraz częściej zastępowane jest ono innymi terminami, między innymi „menedżer do spraw globalnych kosztów” (*global expense manager*), „analityk



Ilustracja 2.2. Ewolucja określeń i terminów wykorzystywanych do opisu typów zawodowych specjalistów rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

finansów strategicznych” (*strategic financial analyst*) (Ahrens, Chapman, 2005), „biznes partner”, „analityk biznesowy” lub „analityk finansowy”, a nawet *business manager* (CIMA, 2007).

2.2.1. Nowe definicje roli specjalisty rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce

Przełom XX i XXI w. oraz pierwsza dekada XXI w. to okres szczególny dla rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Zmiany, jakie zaszły w globalnej gospodarce, w dużej mierze przyczyniają się do nowego spojrzenia na praktyki rachunkowości, w szczególności rachunkowości zarządczej. Warto tu wspomnieć o takich zdarzeniach, jak (Clinton, White, 2012, s. 40):

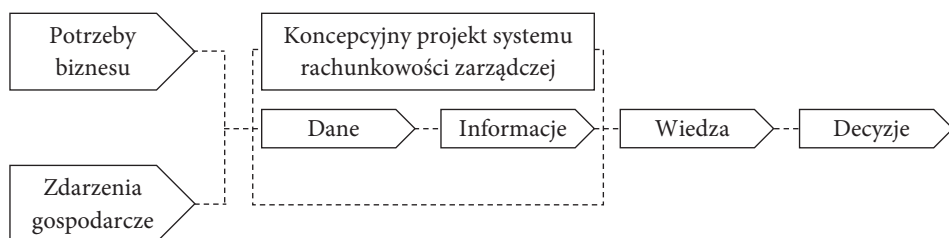
- rozpowszechnienie się Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,
- rozszerzenie audytu sprawozdań finansowych na obszary kontroli wewnętrznej w obszarze sprawozdawczości finansowej w Stanach Zjednoczonych,
- liczne oszustwa w obszarze sprawozdawczości finansowej oraz upadki firm i instytucji finansowych,
- kryzys w gospodarce amerykańskiej, objawiający się dużymi wahaniami rynków kapitałowych, wzrostem bezrobocia w Stanach Zjednoczonych i zwiększonymi wydatkami rządu amerykańskiego w celu pobudzenia gospodarki, a co za tym idzie zwiększeniem zadłużenia,
- narodziny nowych potęg gospodarczych – Indii i Chin.

Zmiany w globalnej gospodarce oraz wyniki przeprowadzanych badań skłoniły największe organizacje i instytucje zawodowe do redefiniowania rachunkowości zarządczej. W 1997 r. IMA zmodyfikowała zaprezentowaną w 1981 r. definicję rachunkowości zarządczej, wydając kolejne opracowanie z cyklu *Statements on Management Accounting* (1997) pod tytułem *IF Draft Definition and Objectives of Management Accounting*. W projekcie znalazło się stwierdzenie, że rachunkowość zarządcza to dodający wartości proces ciągłych usprawnień polegający na planowaniu, projektowaniu, pomiarze i wykorzystaniu systemu informacji finansowej i niefinansowej, który ukierunkowuje działania menedżerów, motywuje, wspiera i kreuje wartości kulturowe niezbędne do osiągnięcia przez organizację celów strategicznych, taktycznych i operacyjnych.

Na szczególną uwagę zasługuje definicja IMA zaprezentowana w opracowaniu z cyklu *Statements on Management Accounting* (2008), zatytułowanym *Definition of Management Accounting*. Podkreślony zostaje bowiem w niej fakt, że rachunkowość zarządcza jest działalnością zawodową, której przedstawiciele powinni współuczestniczyć w procesach podejmowania decyzji, opracowywać i udoskonalać systemy planowania i zarządzania dokonaniem, a także dostarczać wiedzy w obszarze sprawozdawczości finansowej i kontroli, w celu wspierania menedżerów w procesach formułowania i implementowania strategii organizacji.

Z przedstawionych powyżej definicji można wnioskować, że rola rachunkowości zarządczej uległa znaczącym zmianom w okresie ostatnich 60 lat. Pierwsza z definicji zwraca uwagę na zaangażowanie specjalistów rachunkowości zarządczej w procesy ciągłych usprawnień i tworzenia wartości w organizacji. Pracownicy realizujący zadania rachunkowości zarządczej w organizacjach nie powinni ograniczać się do tradycyjnej roli dostarczyciela informacji, lecz powinni być włączeni w procesy podejmowania decyzji. Co więcej, mają oni wywierać wpływ na kierowników, motywować ich i wspierać w osiąganiu założonych celów.

Druga definicja wprost nawołuje, aby specjaliści rachunkowości zarządczej porzucili tradycyjne podejście transakcyjno-służebne, stając się partnerami biznesu stojącymi na straży zarządzania dokonaniem organizacji, planowania, budżetowania, ale także jej ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem czy wreszcie sprawozdawczości finansowej. W dalszym ciągu przedmiotem ich działania pozostaje zarządzanie kosztami, zorientowane na osiągnięcie sukcesu i poprawę konkurencyjności organizacji. Niemniej następuje zmiana tradycyjnego i dotychczasowego miejsca specjalistów rachunkowości zarządczej w informacyjnym łańcuchu wartości organizacji: z początkowego ogniwa „dostarczyciela” informacji awansowali oni na projektantów systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej. Co więcej, IMA nawołuje, aby aktywnie uczestniczyli oni w każdym z elementów informacyjnego łańcucha wartości,



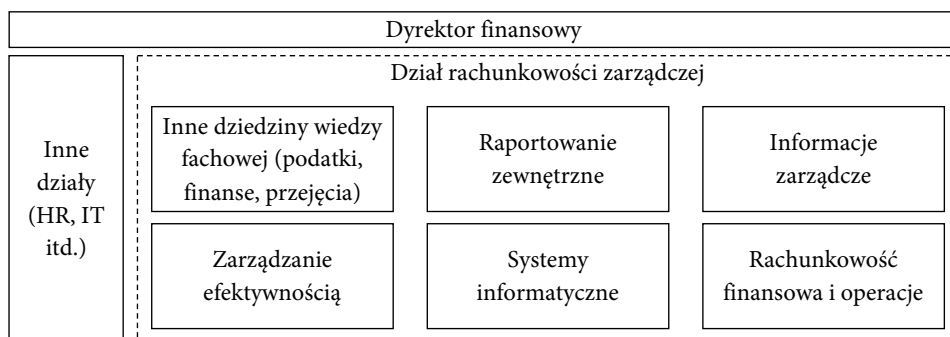
Ilustracja 2.3. Zmiana miejsca specjalistów rachunkowości zarządczej w informacyjnym łańcuchu wartości według IMA

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Statements on Management Accounting* (2008).

również w ostatnim etapie podejmowania decyzji już jako członkowie zespołów kierowniczych. Zmianę miejsca specjalistów rachunkowości zarządczej w informacyjnym łańcuchu wartości przedstawia ilustracja 2.3. Podsumowując, w świetle definicji zaprezentowanej przez IMA w *Statements on Management Accounting* (2008) rola nowoczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej polega na tworzeniu i implementowaniu systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie oraz uczestniczeniu – jako biznes partner – w całym informacyjnym łańcuchu wartości przedsiębiorstwa, nie tylko dostarczając informacje, ale także służąc wiedzą ekspercką i współuczestnicząc w procesach podejmowania decyzji. Ważnym elementem działalności specjalistów rachunkowości zarządczej staje się formułowanie i implementowanie strategii mającej przynieść sukces organizacji. Aby było to możliwe, ta grupa specjalistów powinna pracować w zespołach kierowniczych podejmujących decyzje strategiczne.

CIMA w publikacji *Global Management Accounting Principles* (2014) definiuje rachunkowość zarządczą jako pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie i wykorzystanie istotnych w procesach decyzyjnych finansowych i niefinansowych informacji w celu tworzenia oraz zabezpieczania wartości organizacji. Autorzy definicji wyjaśniają, że nowoczesny specjalista rachunkowości zarządczej musi rozumieć model biznesu przedsiębiorstwa i doskonale znać środowisko, w jakim ono działa. Rachunkowość zarządcza jest sercem organizacji, łączącym finanse i zarządzanie, dostarczającym spójnych rozwiązań nieustrukturyzowanych problemów oraz pomagającym podejmować lepsze decyzje poprzez wydobycie wartości z informacji.

CIMA umiejscawia specjalistę rachunkowości zarządczej w obszarze bliskiej współpracy z dyrektorem finansowym (*chief financial officer*), gdzie przy jego wsparciu może wносить wkład do wszystkich sfer działalności organizacji. Nie działa on jednak w izolacji, ale dzieli się wiedzą i informacjami z różnymi obszarami oraz grupami kierowniczymi, których jest aktywnym członkiem. Ogromny wkład wnosi on do pracy i działań wspomnianego



Ilustracja 2.4. Obszary działalności specjalisty rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Global Management Accounting Principles* (2014).

dyrektora finansowego, wspierając go w realizacji praktycznie wszystkich zadań, w szczególności zaś w procesie zapewnienia wiarygodnej informacji finansowej dla interesariuszy. Obszary działalności specjalisty rachunkowości zarządczej przedstawia ilustracja 2.4.

Najnowsze definicje rachunkowości zarządczej podkreślają zatem ewolucję tradycyjnej roli specjalisty rachunkowości zarządczej, polegającej na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, a także wspieraniu ich w tych procesach i doradzaniu im, w pełnoprawnego członka zespołu kierowniczego, podejmującego decyzje i na równi z innymi menedżerami odpowiedzialnego za formułowanie i realizację strategii mającej na celu zwiększanie wartości organizacji.

2.2.2. Charakterystyka zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce

Badania praktyki wskazują, że rzeczywiście zakres obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej jest niezwykle szeroki, a priorytet zadań zmienia się z czasem. Pierwsze szeroko zakrojone badania nad zadaniami tej grupy zawodowej przeprowadził w Stanach Zjednoczonych G. Siegel (1996) w połowie lat 90. XX w. Badani specjaliści rachunkowości zarządczej, wskazując zadania, jakie realizują, największy nacisk kładli na zagadnienia planowania strategicznego, konsultacje dla innych członków organizacji, udoskonalanie procesów oraz analizy rentowności produktów i klientów. Wśród innych zadań znalazły się sprawozdawczość finansowa, budżetowanie oraz analizy finansowe i ekonomiczne. Tabela 2.3 zawiera podsumowanie najbardziej istotnych zadań wskazanych przez badanych specjalistów rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych.

Tabela 2.3. Najbardziej istotne zadania specjalisty rachunkowości zarządczej

Zadanie	Procent odpowiedzi
Sprawozdawczość finansowa i system rachunkowości	46
Długookresowe planowanie strategiczne	32
Zarządzania finansami/rachunkowością	29
Konsultacje wewnętrzne	27
Tradycyjne budżetowanie	25
Analizy finansowe i ekonomiczne	25
Udoskonalanie procesów	24
Systemy informatyczne i operacyjne	21
Ocena dokonań	21
Analizy rentowności klientów i produktów	18
Rachunek kosztów	16
Audyt wewnętrzny	14
Analiza projektów inwestycyjnych	13

Źródło: G. Siegel i in. (1996, s. 9).

Kolejne badania, sponsorowane przez CIMA i przeprowadzone w Wielkiej Brytanii (Scapens i in., 2003; Burns i in., 2003) pozwoliły na zidentyfikowanie 10 najważniejszych i tradycyjnych zadań realizowanych przez tę grupę specjalistów w latach 1995–2001 oraz tych, które według ankietowanych będą kluczowe w latach 2000–2005. Najważniejsze okazały się ocena i pomiar dokonań organizacji, kontrola finansowa i kosztów oraz interpretacja i prezentacja informacji zarządczej, a więc tradycyjne zadania rachunkowości zarządczej. Na liście nie pojawiły się rutynowe dotychczas zadania, na przykład kontrola poprawności zapisów księgowych czy przygotowywanie sprawozdań finansowych, które dzięki informatyzacji zostały zautomatyzowane i w mniejszym stopniu stanowią obciążenie dla działów rachunkowości zarządczej. Ciekawy jest fakt, iż badani specjaliści założyli, że także te zadania, które wskazali jako aktualnie najważniejsze, będą kluczowe dla ich działalności w najbliższej przyszłości (Scapens i in., 2003, s. 23–24). Tabela 2.4 zawiera zestawienie kluczowych zadań w okresie 1995–2001 oraz prognozę na lata 2000–2005.

R. Scapens i współpracownicy (2003, s. 31–32) podkreślali, że zadaniem praktyków rachunkowości zarządczej nie jest już monitorowanie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i przedsiębiorstwa jako całości, ale wsparcie podejmowania decyzji i praca w zespole. Badani przedstawiciele rachunkowości zarządczej pracowali wspólnie z kierownikami, wspierając działania operacyjne i integrując je ze strategią organizacji.

Również badania ankietowe przeprowadzone wśród 300 praktyków rachunkowości zarządczej w Finlandii przez T. Malmiego i współautorów (2001) potwierdziły, że zakres obowiązków specjalistów rachunkowości

Tabela 2.4. Dziesięć kluczowych zadań specjalistów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii w okresie 1995–2001 oraz prognoza na lata 2000–2005

Zadanie	Lata 1995–2001 (% odpowiedzi)	Prognoza na lata 2000–2005 (% odpowiedzi)
Ocena i pomiar dokonań organizacji	84	58
Kontrola kosztów/finansowa	80	40
Interpretacja i prezentacja informacji zarządczej	74	35
Planowanie i kontrola budżetu	72	33
Interpretacja informacji operacyjnej	66	23
Zwiększanie zysku	58	35
Projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych	57	25
Implementacja strategii biznesowej	56	29
Redukcja kosztów	53	–
Ocena projektów inwestycyjnych	50	–
Planowanie strategiczne/podejmowanie decyzji	–	32
Zwiększanie wartości	–	25

Źródło: R. Scapens i in. (2003).

zarządczej na przełomie XX i XXI w. jest podobny bez względu na położenie geograficzne. W pierwszej dziesiątce najważniejszych zadań ankietowani wymienili budżetowanie i planowanie (90% odpowiedzi), sprawozdawczość finansową (90% badanych), rozwój systemów informatycznych oraz rachunkowości zarządczej (odpowiednio 85% i 83,7% odpowiedzi), przygotowywanie analiz finansowych (82,3%), kontrolę budżetową (82,3%), zarządzanie finansami (73,7%), doradztwo świadczone dla innych członków organizacji (65%), ocenę projektów inwestycyjnych (56,7%) oraz planowanie strategiczne i wdrażanie strategii (55%) (Malmi i in., 2001, s. 485).

Z kolei wspólne badania IMA oraz Ernst & Young (Clinton, White, 2012) przeprowadzone w dwóch momentach, to jest w 2003 oraz 2012 r., pokazały, że zadania realizowane w tych okresach były identyczne, mimo znacznego upływu czasu. Najważniejsze zadania wskazywane przez praktyków rachunkowości zarządczej to raportowanie wewnętrzne w celu wsparcia procesów podejmowania decyzji, następnie zarządzanie finansowe oraz zarządzanie kosztami i ich kontrola. Na kolejnych miejscach znalazły się ocena projektów inwestycyjnych i budżetowanie, planowanie strategiczne i wsparcie procesów sprawozdawczości finansowej. Ankietowani specjaliści rachunkowości zarządczej zapytani, co jest ich największym zawodowym wyzwaniem do zrealizowania w organizacji, w 2003 r. wskazali dostarczanie istotnej informacji o kosztach, zaś w 2012 r. redukcję kosztów. Zmiana ta wynika z faktu, że zdecydowana większość uznaje

redukcję kosztów za podstawowy sposób poprawy wyniku finansowego, a 84% badanych specjalistów uważa kontrolę kosztów za ważne narzędzie w dobie ekonomicznych zawirowań. Inne wymienione priorytety to opracowywanie standardów, usprawnianie procesów, przyczynianie się do realizacji strategii przez organizację i redukcja ryzyka.

Najnowsza koncepcja praktyk rachunkowości zarządczej zaprezentowana w publikacji *Global Management Accounting Principles* (2014) zawiera obszerną listę zadań, jakie powinien realizować specjalista rachunkowości zarządczej; należą do nich:

- zarządzanie kosztami – w ramach tego zadania specjalista powinien redukować marnotrawstwo, jednocześnie utrzymując lub zwiększając wartość generowaną w organizacji; oznacza to, że ma on identyfikować i redukować marnotrawstwo w całej organizacji w celu uwolnienia zasobów, które należy zaangażować w tworzenie innowacji dla klienta, a dzięki temu zwiększać wartość dla interesariuszy;
- raportowanie zewnętrzne – oznacza ono dostarczanie zintegrowanego i spójnego spojrzenia na finansowe i niefinansowe dokonania organizacji, model biznesu, rodzaje ryzyka i strategię, które pozwolą na ocenę oczekiwanych, przyszłych wyników;
- opracowywanie strategii finansowej – zadanie to polega na identyfikacji strategii maksymalizowania wartości bieżącej netto w celu odpowiedniego alokowania rzadkich zasobów kapitałowych pomiędzy konkurujące ze sobą sposoby ich wykorzystania, a następnie implementowanie i monitorowanie wybranych strategii z punktu widzenia realizacji założonych celów;
- kontrola wewnętrzna – działalność ta oznacza tworzenie ram koncepcyjnych dla polityki, systemów, procesów i procedur w obszarze zarządzania ryzykiem w celu generowania wartości i jej utrzymywania, a następnie efektywną implementację i funkcjonowanie tych ram oraz raportowanie i nadzór w tym zakresie;
- ocena projektów inwestycyjnych – praktyka ta koncentruje się na ocenie, czy realizować daną inwestycję z punktu widzenia zgodności ze strategią, opłacalności, relacji między stopą zwrotu a ryzykiem;
- kontrola zarządcza i budżetowa – w ramach tego zadania do obowiązków specjalisty należy aktywna kontrola działalności organizacji z punktu widzenia realizacji wyznaczonych celów;
- decyzje cenowe, produktowe i upustowe – zadanie to oznacza podejmowanie decyzji co produkować lub jakie usługi świadczyć, ustalanie ceny sprzedaży i opracowywanie polityki rabatów;
- zarządzanie projektami – praktyka ta polega na integrowaniu wszystkich aspektów prac projektowych, począwszy od dostarczenia wiedzy i zasobów, po zapewnienie na czas oczekiwanych wyników;

- zapewnienie zgodności sprawozdawczości z wymogami i przepisami prawnymi – w ramach tego zadania oczekuje się zapobiegania karom i powstaniu negatywnej opinii o organizacji w związku z niewypełnianiem przez nią obowiązków wskazanych w przepisach prawnych dotyczących sprawozdawczości, rachunkowości i podatków;
- zarządzanie zasobami – polega ono na ustalaniu priorytetów w wykorzystaniu posiadanych zasobów, dzięki czemu zapewnione zostaje efektywne i wydajne ich wykorzystanie, zgodnie ze strateg. celami;
- zarządzanie ryzykiem – wymaga ono identyfikacji, oszacowania i odpowiedzi na niepewność wynikającą z działalności organizacji;
- strategiczne zarządzanie podatkowe – zadanie to oznacza przeprowadzanie analiz oraz podejmowanie decyzji odnośnie do zarządzania podatkami, przy jednoczesnym zapewnieniu zgodności z wymaganiami prawnymi;
- zarządzanie gotówką – ten obszar obejmuje poszukiwania źródeł wewnętrznych i zewnętrznych finansowania działalności organizacji, zarządzanie gotówką, analizę ryzyka związanego ze stopami procentowymi;
- audyt wewnętrzny – choć nie jest to bezpośrednio obszar działalności specjalistów rachunkowości zarządczej, ich wkład w tworzenie systemu kontroli wewnętrznej jest ogromny.

Lista zadań przygotowana przez organizację CIMA jest imponująca. Badania praktyki przeprowadzane przez czołowych naukowców oraz instytucje zawodowe na świecie pokazują jednak, że tradycyjny zestaw obowiązków nie jest tak obszerny i dominują w nim tradycyjne zadania rachunkowości zarządczej, a więc budżetowanie i kontrola kosztów, planowanie, pomiar i ocena dokonań, a także wspieranie procesów podejmowania decyzji. Co więcej, lista ta nie ulega dramatycznej zmianie od przynajmniej dwóch dekad.

2.2.3. Charakterystyka stosowanych narzędzi przez specjalistów rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce

Zadania specjalisty rachunkowości zarządczej będą wymagały zastosowania odpowiednich narzędzi i metod. Wyniki badań w tym obszarze są również interesującą wskazówką mówiącą o przygotowaniu kandydatów do wykonywania wspomnianego zawodu oraz wymaganiach odnośnie do posiadanej wiedzy o metodach i narzędziach rachunkowości zarządczej, stawianych przed potencjalnymi pracownikami przez działy rekrutujące.

Jednym z kompleksowych badań w zakresie wykorzystywanych metod i narzędzi jest wspomniana ankieta sponsorowana przez CIMA

i przeprowadzona w Wielkiej Brytanii przez R. Scapensa i współpracowników (2003). Autorzy nie tylko zapytali specjalistów rachunkowości zarządczej jakie ówczesnie narzędzia rachunkowości zarządczej stosowali, ale także poszukiwali odpowiedzi na pytanie, czy będzie tak samo w ciągu kolejnych pięciu lat. W odpowiedziach ankietowanych wśród wykorzystywanych technik dominowały tradycyjne i znane od lat narzędzia, takie jak budżet, analiza odchyleń i prognozowanie kroczące. Pozytywnym faktem jest to, że w pierwszej dziesiątce pojawiły się metody strategicznej rachunkowości zarządczej – kompleksowe zarządzanie jakością (*total quality management* – TQM) i ekonomiczna wartość dodana (*economic value added* – EVA). Prognozy kolejnych lat pokazują, że w dalszym ciągu to budżet będzie dominującym instrumentem, ale na drugim miejscu plasują się narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej. Także inne „nowe” metody rachunkowości zarządczej nabierają większego znaczenia, choć są dodatkiem do tych tradycyjnych. Tabela 2.5 zawiera zestawienie metod i narzędzi stosowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w okresie 1995–2001 oraz prognozę na lata 2000–2005.

Tabela 2.5. Dziesięć kluczowych metod i narzędzi stosowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii w okresie 1995–2001 oraz prognoza na lata 2000–2005

Narzędzie	Lata 1995–2001 (% odpowiedzi)	Prognoza na lata 2000–2005 (% odpowiedzi)
Budżetowanie	82	76
Analiza odchyleń	51	62
Prognozowanie kroczące	48	–
Narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	37	65
Rachunek kosztów standardowych	25	26
Kompleksowe zarządzanie jakością (TQM)	19	33
Analizy wartości dodanej	17	39
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	16	24
Zbilansowana karta wyników	13	31
Rachunek kosztów działań	11	39

Źródło: R. Scapens i in. (2003).

Jeszcze ciekawsze są wyniki wspólnego badania Ernst & Young oraz IMA (Clinton, White, 2012, s. 40) przeprowadzonego w dwóch okresach – 2003 i 2012 r. i mającego uchwycić zmiany zachodzące w rachunkowości zarządczej. Wyniki pokazują jasno, że w badanych przedsiębiorstwach dominują tradycyjne metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, a na przestrzeni badanego okresu niewiele się zmieniło w tym obszarze.

W 2003 r. prawie 80% specjalistów deklarowało zastosowanie budżetów operacyjnych, oceny projektów inwestycyjnych, rachunku kosztów pełnych standardowych, analizy finansowej i prognozy rentowności.

W 2012 r. te same narzędzia plasowały się w czołówce, choć ich zakres zastosowania był nieco niższy (poniżej 60% firm deklarowało ich użycie, zastępując je innymi, nowszymi koncepcjami). Nie należy jednak przeceniać wykorzystania nowoczesnych metod, gdyż 62–78% badanych praktyków ocenia takie narzędzia, jak teoria ograniczeń, rachunkowość przerobu, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów *Kaizen*, rachunek cyklu życia jako nieprzydatne i nieistotne w ich pracy. Co więcej, podobnie jak w roku 2003, także w 2012 r. niewiele firm deklarowało wdrożenie tych narzędzi.

Ogólnie można zauważyć, że planowane zmiany w obszarze stosowanych metod i narzędzi są raczej nieznaczne i ich wdrożenie rozważa mniej niż 20% firm. Należy podkreślić także fakt, że 77% badanych praktyków nie jest zadowolonych z narzędzi, które stosują w celu dostarczenia informacji niezbędnej do podejmowania decyzji, a 38% jest zdania, że dane o kosztach są zniekształcone ze względu na stosowany system rachunku kosztów. Z jednej strony specjaliści rachunkowości zarządczej zdają sobie sprawę z niedoskonałości stosowanych metod i narzędzi, ale z drugiej nie zamierzają zrobić nic z tym faktem i nie uważają, że wdrażanie nowych metod jest potrzebne w ich przedsiębiorstwach.

Taki stan rzeczy mocno kontrastuje z nową wizją roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej. Praktyka pokazuje bowiem, że na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat niewiele zmieniło się w zestawie stosowanych metod i narzędzi. Autorzy raportu Ernst & Young i IMA (Clinton, White, 2012, s. 58) w poszukiwaniu przyczyn takiego zjawiska wskazują na wady w systemie kształcenia tej grupy specjalistów. System ten jest zbyt skoncentrowany na tradycyjnych metodach rachunkowości zarządczej oraz kładzie zbyt duży nacisk na kwestie sprawozdawczości finansowej, zniechęcając praktyków rachunkowości zarządczej do eksperymentowania i odważnego wdrażania nowości. Zbyt dużo czasu poświęcanego na zagadnienia związane z raportowaniem zewnętrznym i wsparciem działów finansowo-księgowych w procesie przygotowywania sprawozdań finansowych powoduje, że specjalistom rachunkowości zarządczej nie udaje się rozwijać nowych technik rachunkowości zarządczej. Niestety, analiza metod i narzędzi wskazuje, że w większości przypadków specjaliści rachunkowości zarządczej nie przeszli jeszcze z orientacji transakcyjnej i służebnej do doradczo-strategicznej. Inna wskazana w raporcie przyczyna to zbyt szybkie tempo zmian technologicznych i operacyjnych, za którym nie nadążają specjaliści rachunkowości zarządczej, gdyż brakuje im odpowiedniej wiedzy, umiejętności i czasu.

2.2.4. Wymagania zawodowe stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej

Rola i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej wymagają posiadania przez nich odpowiedniej wiedzy, umiejętności i zdolności. Oprócz posiadania solidnej wiedzy w obszarze finansów, rachunkowości, zarządzania i prawa specjaliści rachunkowości zarządczej powinni wykazywać się szeregiem cech i umiejętności, które są niezbędne do wypełniania zadań w organizacji. Dlatego też jest to jedna z najczęściej poruszanych kwestii w badaniach nad rolą i zadaniami specjalistów rachunkowości zarządczej. Wyniki badań prowadzonych w ostatnich kilkudziesięciu latach w różnych krajach potwierdzają, że zmiany zachodzące w samej rachunkowości zarządczej, a także jej roli, wywierają wpływ na wymagania stawiane jej praktykom.

G. Siegel i C.S. Kulesza (1994) w badaniach przeprowadzonych na zlecenie Institute of Management Accountants na początku lat 90. XX w. wyróżnili 18 najważniejszych cech i umiejętności wymaganych od osób pracujących na tych stanowiskach, wśród nich znalazły się między innymi etyczne zachowanie, umiejętność rozwiązywania problemów i analitycznego myślenia, umiejętności interpersonalne i słuchania innych, znajomość arkuszy kalkulacyjnych i zrozumienie biznesu. Kolejne badania ankietowe IMA przeprowadzone nieco później wśród 4080 specjalistów rachunkowości zarządczej potwierdziły istotność wyżej wymienionych cech i umiejętności (Siegel, 1996; Siegel, Sorensen, 1999). Badanie IMA pozwoliły autorom na stworzenie zestawu wiedzy, umiejętności i cech wymaganych od specjalisty. Tabela 2.6 prezentuje najważniejsze cechy i umiejętności zidentyfikowane w wymienionych badaniach.

Wyniki badań przeprowadzonych przez R. Scapensa i współpracowników (2003), identyfikujące 10 najważniejszych cech i umiejętności wymaganych od tej grupy specjalistów w Wielkiej Brytanii w latach 1995–2001, są zbliżone do wyników zaprezentowanych w tabeli 2.6. Podobnie jak w poprzednim badaniu, kluczowymi umiejętnościami są umiejętność analitycznego myślenia i rozwiązywania problemów oraz komunikatywność umożliwiająca pracę w zespole. Wagi i znaczenie przypisane do poszczególnych umiejętności mogą się różnić od siebie, ale w dużym stopniu pokrywają się one z wcześniejszymi badaniami IMA. Również w prognozie umiejętności na kolejne pięć lat pojawiają się w większości te same wskazania, choć większego znaczenia nabiera znajomość IT i systemów informatycznych.

Inne umiejętności, które zaczynają odgrywać coraz większą rolę, to zarządzanie zmianą, myślenie strategiczne i umiejętność podejmowania decyzji. Zaskakujące jest, że badani specjaliści nie wymienili wśród najważniejszych umiejętności komunikacji ustnej oraz interpersonalnych.

Tabela 2.6. Najważniejsze umiejętności, cechy i wiedza wymagana od specjalistów rachunkowości zarządczej

Umiejętności, cechy i wiedza	Znaczenie (ocena w skali od 1–5)
Etyka	4,67
Umiejętności analityczne/rozwiązywania problemów	4,66
Umiejętności interpersonalne	4,64
Umiejętność słuchania	4,58
Wykorzystanie arkuszy kalkulacyjnych	4,51
Zrozumienie biznesu	4,48
Powiązanie wyniku finansowego z decyzjami operacyjnymi	4,44
Umiejętność pisanie raportów	4,32
Znajomość procesów biznesowych	4,32
Zrozumienie powiązań zachodzących między elementami sprawozdań finansowych	4,31
Umiejętności przywódcze	4,30
Sporządzanie sprawozdań finansowych	4,29
Znajomość systemu finansowo-księgowego	4,25
Umiejętność korzystania z systemów informatycznych	4,22
Interpretacja i analiza sprawozdań finansowych	4,19
Pomiar, wycena, prezentacja przychodów i kosztów	4,17
Kalkulacja rezerw i odpisów	4,15
Umiejętności prezentacji i wypowiedzania się	4,11
Znajomość potrzeb informacyjnych wewnętrznych partnerów	4,03

Źródło: G. Siegel i in. (1996, s. 10).

Także etyka i profesjonalizm będą odgrywały według nich mniejszą rolę. Tabela 2.7 zawiera zestawienie 10 najważniejszych umiejętności wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej w okresie 1995–2001 oraz prognozę na lata 2000–2005.

Warto podkreślić, że wyniki badań R. Scapensa i współpracowników (2003) przeprowadzone w Wielkiej Brytanii są zbieżne z nieco wcześniejszymi przeprowadzonymi w Finlandii przez T. Malmiego i współpracowników (2001, s. 489). Również fińscy praktycy jako najważniejsze wskazali umiejętności analizowania i podejmowania decyzji na podstawie istotnych informacji, zrozumienie procesów biznesowych i konkurencji, umiejętności pisemnej i werbalnej komunikacji oraz umiejętności interpersonalne.

W.P. Birkett (2002) w opracowaniu przygotowanym na zlecenie IFAC zwrócił uwagę, że umiejętności i cechy wymagane od praktyków rachunkowości zarządczej można podzielić na dwie kategorie: o charakterze poznawczym i behawioralnym. Pierwsza kategoria zawiera umiejętności techniczne, analityczne oraz doceniania, druga zaś umiejętności osobiste,

Tabela 2.7. Dziesięć najważniejszych umiejętności wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej

Umiejętności/wiedza	Lata 1995–2001 (% odpowiedzi)	Prognoza na lata 2000– 2005 (% odpowiedzi)
Analityczne/interpretacji	81	61
Szeroka wiedza biznesowa	65	44
Praca zespołowa	62	33
Komunikacja werbalna	60	–
Łączenie informacji finansowych i niefinansowych	58	41
Znajomość IT/systemów informatycznych	55	47
Etyka/profesjonalizm	55	–
Interpersonalne	51	–
Prezentacji	46	22
Handlowo-ekonomiczne	46	29
Zarządzanie zmianą	–	32
Myślenie strategiczne	–	32
Podjęmowanie decyzji	–	26

Źródło: R. Scapens i in. (2003).

interpersonalne i organizacyjne. Tabela 2.8 zawiera szczegółowe zestawienie umiejętności wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej według IFAC (Birkett, 2002, s. 79).

Podsumowując dokonany przegląd badań w zakresie umiejętności i cech wymaganych od praktyków rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI w., można zauważyć, że najczęściej wskazywane były umiejętności analityczne, znajomość systemów IT, zrozumienie biznesu oraz umiejętności interpersonalne i komunikatywne. Aż 81% specjalistów badanych przez J. Burnsa i H. Yazdifara (2001) wskazało, że umiejętności analityczne i rozwiązywania problemów są najważniejsze w tym zawodzie. Taki sam odsetek odpowiedzi uzyskali R. Scapens i współpracownicy (2003), badając członków CIMA. Z kolei respondenci uczestniczący w badaniu G. Siegela i C.S. Kuleszy (1994) uznali, że zdolności te zajmują co do ważności drugie miejsce. Badacze podkreślają, że są to niezwykle skomplikowane umiejętności, gdyż informacje finansowe muszą być analizowane w szerszym, także strategicznym kontekście oraz w połączeniu z informacjami niefinansowymi, z uwzględnieniem celów organizacji. Choć pozyskanie informacji jest prostsze niż to było w przeszłości, to ilość i kompleksowość informacji, które muszą podlegać analizie, jest wyzwaniem dla tej grupy zawodowej. Istotnym aspektem staje się więc znajomość narzędzi IT ułatwiających analizę. J. Burns i H. Yazdifar (2001) sugerują, że znajomość arkuszy kalkulacyjnych, systemów zintegrowanych, narzędzi komunikacji wykorzystujących internet i intranet oraz

Tabela 2.8. Szczegółowe zestawienie umiejętności i cech wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej według IFAC

Umiejętności poznawcze		Umiejętności behawioralne	
Umiejętności techniczne	komunikacji	Umiejętności osobowe	Ciekawość
	liczenia		Równowaga
	komputerowe		Elastyczność
	rachunkowości		Bezpośredniość
	zarządzania finansowego		Inteligencja
	planowania i prognozowania		Moralność
Umiejętności analityczne i projektowania	korzystania z informacji	Umiejętności interpersonalne	Radzenie sobie
	badawcze		Komunikatywność
	analizowania i strukturyzacji problemów		Przewodzenie zespołowi
	planowania		Współpraca z ludźmi
Umiejętności doceniania	wnikliwości	Umiejętności organizacyjne	Świadomość organizacyjna
	krytycyzmu		Negocjowanie
	reagowania		Zarządzanie siecią powiązań
	oceny wartościującej		Wspieranie i reprezentacja
	postawy dyscyplinującej		Zarządzanie procesowe
			Zarządzanie projektami
			Zarządzanie organizacją
			Zarządzanie funkcjonalne

Źródło: tłumaczenie własne na podstawie W.P. Birkett (2002).

podstawy programowania są nieodzowne w pracy praktyków rachunkowości zarządczej, bez względu na rodzaj firmy czy branżę.

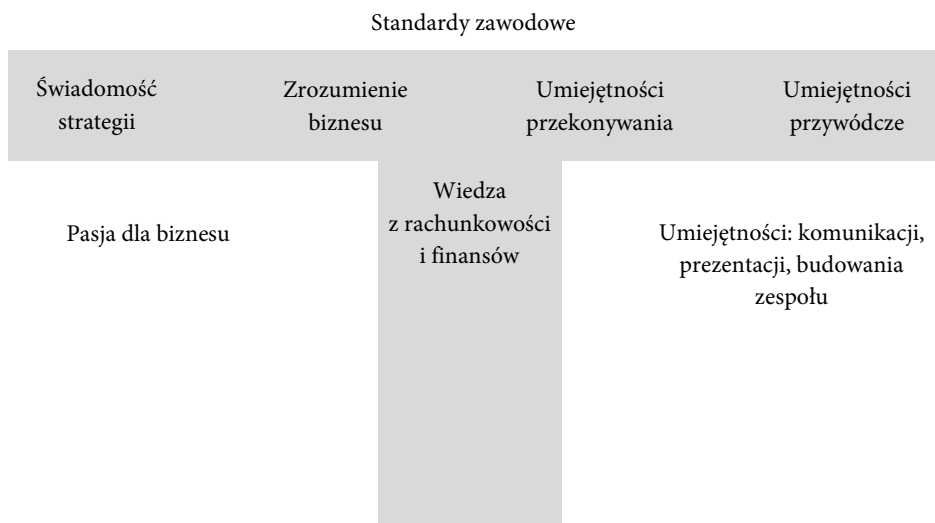
Szerokie zrozumienie mechanizmów biznesu to również jedna z tych umiejętności, która pojawia się praktycznie w każdym badaniu z omawianego zakresu (Siegel, Kulesza, 1994; Scapens i in., 1996; Siegel Sorensen, 1999; Brignall i in., 1999; Burns i in., 1999; Burns, Yazdifar, 2001). Oznacza to, że specjalista rachunkowości zarządczej nie tylko zna specyfikę otoczenia, w jakim działa jego organizacja, ale także ogólnie rozumie zmiany, jakie zachodzą w globalnej gospodarce. Uzupełnieniem wiedzy technicznej są też umiejętności interpersonalne i zdolności komunikacyjne, w tym umiejętność słuchania (Siegel, Kulesza, 1994; Burns i in.,

1999). Umiejętności te łączą się także ze zdolnościami współpracy w zespole, które plasują się w pierwszej piątce najistotniejszych kompetencji w tym zawodzie (Siegel, Sorensen, 1999; Burns i in., 1999; Burns, Yazdifar, 2001). Zdolności komunikacji i interpersonalne to najważniejsza cecha współczesnego kontrolera finansowego.

M. Järvenpää (2001) zauważył, że zmiany w kwalifikacjach wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej są takie same, jak w kompetencjach oczekiwanych przez postindustrialne społeczeństwo. Największy nacisk kładziony jest na kompetencje społeczno-kulturalne (współpraca, komunikacja, wzajemne oddziaływanie), kompetencje innowacyjne (rozwijanie rachunkowości i praca kreatywna), a także kompetencje moralno-emocjonalne (uczucia, intuicja, subiektywność). Opierając się na ramach koncepcyjnych H. Mintzberga, autor zauważył, że rola specjalisty rachunkowości zarządczej rozszerzyła się z tradycyjnego, bezpośredniego i administracyjnego zarządzania informacją do zarządzania ludźmi oraz współpracy z nimi. Analizowany przez autora przypadek przedsiębiorstwa globalnego pokazał nowy obraz specjalisty rachunkowości zarządczej, który jest zorientowany na partycypowanie decyzyjne w procesie zarządzania, a także stosuje subiektywne podejście zamiast tradycyjnego i instrumentalnego, nacechowanego obiektywizmem (Järvenpää, 2001, s. 453).

Popularyzacja pojęcia „biznes partner” w rachunkowości zarządczej ponownie wywołała dyskusję o cechach i umiejętnościach, jakimi powinien charakteryzować się specjalista rachunkowości zarządczej – partner biznesowy. Ze względu na sposób prezentacji, CIMA (2009, s. 25) określiła zestaw umiejętności i cech wymaganych od biznes partnera mianem cech T-owego księgowego. Rdzeń stanowi wiedza z obszaru finansów i rachunkowości oraz spełnianie standardów profesjonalnych. Ramię to świadomość strategii organizacji i zrozumienie mechanizmów biznesu, umiejętności przekonywania oraz zdolności przywódcze. Strona debetowa zawiera pasję dla biznesu, a kredytowa umiejętności komunikacji, prezentacji i budowania zespołu. Taka kombinacja cech ma zapewnić realizację ambitnych zadań postawionych przed biznes partnerem. Ilustracja 2.5 przedstawia koncepcję CIMA.

CIMA w publikacji *Global Management Accounting Principles* (2014) powołuje się na opracowane przez CGMA (Global Certified Management Accountant) ramy kompetencji zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Według tych ram zaufany specjalista powinien umiejętnie wykorzystywać wiedzę z dziedziny rachunkowości i finansów, wpisując ją w kontekst działalności organizacji, tak aby wpływać na decyzje, działania i zachowania innych osób w organizacji oraz przewodzić organizacji na różnych poziomach. Wymaga to posiadania wiedzy technicznej z obszaru rachunkowości i finansów, umiejętności przywódczych, biznesowych oraz budowania i utrzymywania relacji międzyludzkich.

**Ilustracja 2.5.** T-owy księgowy – cechy wymagane od partnera biznesowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie CIMA (2009, s. 25).

Warte podkreślenia jest także to, że zawód ten wymaga ciągłego doskonalenia i uczenia się, a jego koncepcja opiera się na fundamencie etyki, uczciwości i profesjonalizmu. Najnowsze ramy kompetencyjne zawodu według CIMA i CGMA przedstawia ilustracja 2.6.

Należy szczególnie podkreślić, że ważną cechą charakteru wymaganą od specjalisty rachunkowości zarządczej – biznes partnera jest bezstronność. Jest to szczególnie istotne w kontekście krytyki koncepcji biznes partnera jako członka zespołu zarządzającego, zaangażowanego w procesy podejmowania decyzji (Hopper, 1980; Sathe, 1982; Granlund, Lukka, 1998). Takie zaangażowanie rodzi ryzyko utraty bezstronności i zagraża obiektywnemu raportowaniu informacji finansowej dla menedżerów oraz ochronie aktywów organizacji. Tylko osoby o silnej osobowości są w stanie pogodzić odpowiedzialność za podejmowane decyzje i neutralną ocenę ich skutków.

Podsumowując, mimo dynamicznych zmian zachodzących w obszarze rachunkowości zarządczej, zestaw umiejętności, cech i wiedzy, jaką powinien dysponować specjalista rachunkowości zarządczej, jest stabilny i już od kilku lat precyzyjnie określony. Jest to bezcenna informacja dla kandydatów i studentów kierunków kształcących potencjalnych specjalistów oraz działów personalnych poszukujących pracowników w tej dziedzinie. Proces kształcenia powinien bowiem uwzględniać, oprócz wiedzy dziedzinowej, także rozwijanie wymaganych umiejętności i kompetencji. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien posiadać doskonałe umiejętności interpersonalne, komunikacyjne, analityczne, przywódcze



Ilustracja 2.6. Ramy kompetencyjne zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej według CGMA

Źródło: *Global Management Accounting Principles* (2014).

i informatyczne. Podstawą jest również legitymowanie się predyspozycjami do pisania, swobodnego wypowiadania się i prezentacji oraz zdolnościami do słuchania innych, negocjowania, perswadowania i przekonywania. Ponadto nie bez znaczenia jest przygotowanie do pracy w zespole i wykształcenie podejścia do rozwiązywania problemów biznesowych opartego na logicznym, diagnostycznym i racjonalnym myśleniu.

Zakres wiedzy, jaka jest niezbędna do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej, jest niezwykle szeroki. Aby motywować ludzi i rozwiązywać konflikty, powinni oni znać podstawy psychologii, w szczególności psychologii społecznej. W celu zwiększania wartości należy znać koncepcję ciągłych ulepszeń wywodzącą się z zarządzania jakością, podstawy zarządzania operacyjnego, ale i strategicznego oraz zarządzania łańcuchem wartości. Wszystko to powinno wspierać się na mocnym fundamencie wiedzy o przedsiębiorczości i funkcjonowaniu globalnej gospodarki. Oczywiście nie można pominąć obowiązku dysponowania solidną wiedzą z obszaru rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej i podatkowej, księgowości i finansów. Współpraca z partnerami z innych działów w ramach zespołów kierowniczych wymaga również posiadania przynajmniej podstawowej wiedzy o funkcjonalnych obszarach przedsiębiorstwa, takich jak zarządzanie zasobami ludzkimi, marketing, zakupy i organizacja produkcji (Siegel i in., 2007).

2.3. Prognozy zmian roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej w drugiej dekadzie XXI w.

Jak już zostało wcześniej wspomniane, opinie dotyczące zmian zachodzących w rolach, zadaniach i wymaganiach wobec specjalisty rachunkowości zarządczej są bardzo rozbieżne. Według organizacji certyfikujących zawód i niektórych badaczy jesteśmy świadkami ewolucyjnego przeobrażenia tej profesji, polegającego na transformacji jej tradycyjnej roli dostawcy informacji dla menedżerów podejmujących decyzje i konsultanta tych procesów w członka zespołu kierowniczego podejmującego decyzje i na równi z innymi menedżerami odpowiedzialnego za formułowanie i realizację strategii mającej na celu zwiększanie wartości organizacji.

Inni badacze udowadniają, że od lat nie zmieniają się stosowane metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, a zadania specjalistów pozostają w dużym stopniu takie same i można je określić jako tradycyjne. Postrzeganie roli specjalisty rachunkowości zarządczej zależy raczej od wielu czynników o charakterze instytucjonalnym, ale też psychologiczno-społecznym (Burns, Baldvinsdottir, 2005).

To jak będą wyglądały rola, funkcja i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w ciągu najbliższych 10–20 lat jest przedmiotem interesującej dyskusji. Z jednej strony dominują głosy o rozpowszechnieniu się modelu biznes partnera, czyli zaufanego konsultanta, którego celem będzie dodawanie wartości organizacji, utrzymującego równowagę między perspektywą strategiczną i operacyjną, wspierającego podejmowanie decyzji i poszukiwanie optymalnych rozwiązań poprzez wysokiej jakości doradztwo (Siegel i in., 2003; Järvenpää, 2007).

Według Capgemini (CIMA, 2009, s. 21) kolejna dekada XXI w. to era tzw. biznes partnera 3G bądź biznes partnera trzeciej generacji, którego głównym celem jest kreowanie wartości dla akcjonariuszy. Realizacja tego celu oznacza wykorzystanie kontroli finansowej do ochrony aktywów organizacji, promowanie strategii mających generować wartość oraz zmianę orientacji z funkcjonalnej i wewnętrznej na zewnętrzną. Taki biznes partner ma być łącznikiem między działem finansowym a pozostałymi pracownikami i menedżerami, ma wspierać ich w realizowaniu celów finansowych. Biznes jest jego klientem, któremu dostarcza niezbędnego wsparcia.

Z drugiej strony pojawiają się głosy, że oprócz zmiany nazwy nie następuje radykalna transformacja tradycyjnej roli, a zadania i funkcje pozostaną podobne jak dotychczas, choć zakres działania może być szerszy

bądź węższy, w zależności od obszaru funkcjonalnego czy przedsiębiorstwa. Wynika to między innymi z decentralizacji funkcji kontrolera. Obecnie część czynności tradycyjnie wykonywanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej realizowana jest bowiem przez menedżerów i/lub pracowników operacyjnych (na przykład sporządzanie niektórych raportów, analiza odchyłeń). Tym samym specjaliści rachunkowości zarządczej mogą skoncentrować się na innych zadaniach, między innymi projektowaniu, implementacji i ulepszaniu systemu informacyjnego.

Tak duże rozbieżności w przewidywaniu przyszłości tego zawodu wynikają z faktu, że zapewne w niektórych tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstwach nie dojdzie do wykształcenia się modelu biznes partnera. Sami badacze wskazują bowiem, że taka transformacja zachodzi z trudem, jest niejednoznaczna, warunkowa i niepewna (Byrne, Pierce, 2007, s. 469). Uwarunkowania sytuacyjne, konflikty osobowe i zawodowe, istota relacji między specjalistami rachunkowości zarządczej a dyrektorem finansowym są czynnikami kluczowymi w osiągnięciu konwersji wspomnianego specjalisty w biznes partnera (Byrne, Pierce, 2007).

CIMA podkreśla, że powstanie nowego zawodu, jakim jest partner biznesowy, nie oznacza używania specyficznych i nowych metod i narzędzi, ale jest to raczej zmiana o charakterze społeczno-behawioralnym, a najważniejszy jest jej wymiar socjotechniczny polegający na budowaniu relacji opartych na wzajemnym szacunku i zaufaniu z pozostałymi pracownikami organizacji (CIMA, 2009, s. 22).

Podobnego zdania jest M. Järvenpää (2007), który podkreślił, że proces stawiania się partnerem menedżerów wymaga wprowadzenia zmian w kulturze organizacyjnej. Procesy te powinny być wspierane przez działania działów zarządzania zasobami ludzkimi, w szczególności poprzez odpowiednią politykę rekrutacji, szkolenia i planowanie kariery. Decentralizacja funkcji kontrolera biznesu, połączona z centralizacją systemów rachunkowości, oraz odpowiednia polityka zarządzania zasobami ludzkimi są czynnikami wspierającymi orientację na biznes oraz kreowanie nowego stanowiska – biznes partnera. Również nieformalne działania kadry zarządzającej wyższego szczebla, w tym w dziedzinie finansów, przyczyniają się do modelowania nowych ról w obszarze rachunkowości zarządczej (Järvenpää, 2007, s. 132–133).

Sama koncepcja partnera biznesowego podlega w ostatnich latach dość ostrej krytyce. Niektórzy autorzy sugerują, że nadmierne zaangażowanie w partnerstwo biznesowe może być szkodliwe dla realizacji tradycyjnych zadań stojących przed specjalistami rachunkowości zarządczej (między innymi Baldvinsdottir i in., 2010; Sobańska, Kabalski, 2014). Co więcej, zbyt bliskie relacje specjalistów rachunkowości zarządczej z pozostałymi dyrektorami zarządzającymi mogą skutkować brakiem obiektywności i niezależności (Burns i in., 2014, s. 41), a także powodować

powstanie konfliktu interesu, gdyż osoba odpowiedzialna za kontrolę finansów będzie aktywnie uczestniczyła w procesie podejmowania decyzji, w tym również finansowych (Civichino, 2013).

Z kolei CMA (Krell, 2011, s. 2), przygotowując prognozę przyszłej roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej na rok 2020 i dalej, wskazała na dwa najważniejsze zadania stojące w kolejnych dekadach XXI w. przed tą grupą zawodową:

- strategiczne zarządzanie ryzykiem, które pozwoli na identyfikację i odpowiedź na zagrożenia, wyzwania i szanse,
- perspektywiczne spojrzenie na zarządzanie finansami i dokonania.

Działania te będą napędzane przez wspieraną nowoczesnymi technologiami analizę danych, szerokie spektrum wskaźników, coraz bardziej zaawansowane procesy planowania i prognozowania, podejmowanie decyzji na podstawie faktów oraz wycenę i strategiczną alokację zasobów ludzkich i innych form kapitału organizacyjnego.

Choć zestaw umiejętności wymagany od specjalisty rachunkowości zarządczej nie ulegnie istotnej zmianie w porównaniu z pierwszą dekadą XXI w., to w większym stopniu niż dotychczas umiejętności te będą wykorzystywane w celu integrowania wysiłków całej organizacji w procesy tworzenia wartości. CMA przygotowała listę działań, jakie będą kluczowe w drugiej i trzeciej dekadzie XXI w. w obszarze rachunkowości zarządczej. Pierwsze z nich to analiza scenariuszowa mająca na celu identyfikację zestawu możliwych do zaistnienia w przyszłości warunków rynkowych oraz opracowanie planów biznesowych mających złagodzić zagrożenia i maksymalizować wykorzystanie szans czy okazji, które wystąpią dla różnych wariantów i scenariuszy.

Inne ważne działanie to analiza rentowności klientów i dostawców, tak aby za pomocą narzędzi zarządzania finansowego identyfikować tych klientów i dostawców, którzy charakteryzują się najwyższą rentownością. Dzięki temu będzie można wzmocnić więzi z najbardziej rentownymi klientami i dostawcami w ramach łańcucha dostaw, poprawić bądź wyeliminować te nierentowne. Niezwykle istotne zadanie stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej polega także na integracji sprawozdawczości finansowej, środowiskowej, społecznej i wymaganej przez ład korporacyjny oraz znalezieniu powiązań pomiędzy wskaźnikami finansowymi a wskaźnikami mierzącymi zaangażowanie organizacji w kwestie społeczne i środowiskowe.

Dużym wyzwaniem ma być też zastąpienie tradycyjnego budżetowania rocznego prognozowaniem kroczącym, które powinno dostarczyć bardziej aktualnych i dokładnych projekcji. Wreszcie zupełnie nowy obszar działalności specjalistów rachunkowości zarządczej to analizy projektów inwestycyjnych (szkoleń, programów rozwojowych i zwiększających

zaangażowanie pracowników) w obszarze zasobów ludzkich (Krell, 2011, s. 18).

Nowe wyzwania stawiane przed praktykami rachunkowości zarządczej wynikają z faktu, że kluczowym czynnikiem sukcesu organizacji w kolejnych dekadach będzie umiejętność szybkiego dostosowania się i właściwej odpowiedzi na zmiany, jakie zachodzą w globalnym otoczeniu. Tylko taka organizacja, która szybciej niż jej konkurenci rozpoznaje zagrożenia oraz wykorzystuje szanse, jakie niesie zmieniająca się gospodarka globalna, przetrwa i będzie się dalej rozwijać. Według CMA to właśnie specjaliści rachunkowości zarządczej mają być odpowiedzialni za identyfikację szans, zagrożeń, możliwości i opracowanie scenariuszy działania dla różnych wariantów zachodzących zmian (Krell, 2011, s. 23).

Prognozując zmiany roli, zadań i funkcji specjalisty rachunkowości zarządczej należy rozważyć także wpływy procesów outsourcingowych w tym obszarze. To w jakim kierunku będą postępowały te procesy i jaką część zadań rachunkowości zarządczej obejmą, będzie determinowało, kim będą specjaliści rachunkowości zarządczej w organizacji. W najbardziej skrajnym przypadku można mówić o eliminacji tej funkcji z wnętrza organizacji i korzystaniu ze specjalistów zatrudnionych w centrum usług wspólnych (*shared service centres* – SSC). Inny wariant zakłada przekazanie rutynowych czynności z zakresu rachunkowości zarządczej do SSC, dzięki czemu praktyk wewnątrz firmy będzie mógł skoncentrować się na doradzaniu menedżerom przy wykorzystaniu informacji opracowanej przez SSC.

Obecnie jesteśmy świadkami coraz częstszego stosowania drugiego omówionego modelu. CIMA, powołując się na badania The Hackett Group (CIMA, 2007, s. 8), pokazuje, że coraz więcej czołowych korporacji zdecydowało się na *outsourcing* istotnych zadań z obszaru rachunkowości zarządczej, między innymi raportowania dokonań (50% badanych firm), prognozowania (30%), analizy dokonań (25%), analizy kosztów (20%), budżetowania (20%) czy nawet rachunku kosztów (10%). Oznacza to, że pozbawieni tych zadań praktycy rachunkowości muszą znaleźć inne obszary działalności. Do nowych zadań będzie należała zapewne bliska współpraca z SSC w zakresie projektowania kształtu systemu rachunkowości zarządczej, ale także służenie wiedzą ekspercką menedżerom wewnątrz firmy i wspieranie ich w procesach podejmowania decyzji oraz przywództwo w obszarze finansów.

2.4. Konsekwencje zachodzących zmian

2.4.1. Wpływ zachodzących zmian na zarządzanie organizacjami

Przedstawione powyżej aspekty związane z kształtowaniem się zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej pokazują jasno, jakie wymagania i oczekiwania stawiane są przed tą grupą zawodową. Rodzi więc to liczne implikacje dla procesów zarządzania i organizacji przedsiębiorstw oraz stanowi wyzwanie dla działów personalnych zajmujących się rekrutacją potencjalnych kandydatów i dbających o rozwój zawodowy tej grupy. Na rynku pracy liczba kandydatów posiadających wspomniane cechy i umiejętności jest ograniczona, toteż wiele firm będzie musiało wykształcić pracowników mających odgrywać rolę biznes partnera.

Pierwszy ważny etap w procesie szkolenia kadry będzie polegał na przygotowaniu specjalistów rachunkowości zarządczej do pełnienia funkcji wewnętrznego konsultanta. W wielu przypadkach oznacza to transformację od „korektora-poprawiacza” do konsultanta, uczestnika procesów decyzyjnych. W pierwszej kolejności szkolenie powinno koncentrować się na rozwoju umiejętności technicznych w obszarze zarządzania projektami, finansów, analiz systemowych, marketingu i zarządzania zasobami ludzkimi. Kolejny krok to trening umiejętności interpersonalnych, w tym asertywności, umiejętności słuchania, konfrontacji i wspierania. Ostatni etap zakłada rozwój umiejętności niezbędnych do realizowania poszczególnych faz procesu konsultacji: od ustalenia i sprecyzowania potrzeb na wsparcie procesu decyzyjnego skończywszy. Ilustracja 2.7 przedstawia proces kształcenia wewnętrznego konsultanta.

Firma Unilever opracowała unikatowy program rozwoju zawodowego przeznaczony dla kandydatów na stanowisko biznes partnera, który funkcjonuje od 2003 r. w tej organizacji. Celem tego programu jest poszukiwanie i rozwój najlepszych narzędzi wspierających podejmowanie decyzji, a następnie stosowanie ich w praktyce, co wymaga przeszkolenia kadry w tym obszarze i prowadzenia licznych konsultacji. Oprócz wspomnianych narzędzi, bardzo silny nacisk został położony w programie na rozwój umiejętności interpersonalnych. Program rozpoczyna się przeprowadzeniem oceny mającej rozpoznać u kandydata umiejętności wymagane od biznes partnera. Na podstawie otrzymanych wyników określone są obszary, które wymagają rozwoju. Jednocześnie kandydat zapoznaje się z opracowanym modelem biznes partnera i wymaganiami stawianymi przed nim. Ustalony plan rozwoju zostaje potwierdzony przez menedżerów liniowych kandydata i wdrożony w jego personalny plan rozwoju. Realizacja planu jest wspierana i komentowana przez mentorów oraz trenerów. Ostatni etap to powtórne rozpoznanie umiejętności biznes partnera. Uczestnicy programu mają do dyspozycji wiele wewnętrznych

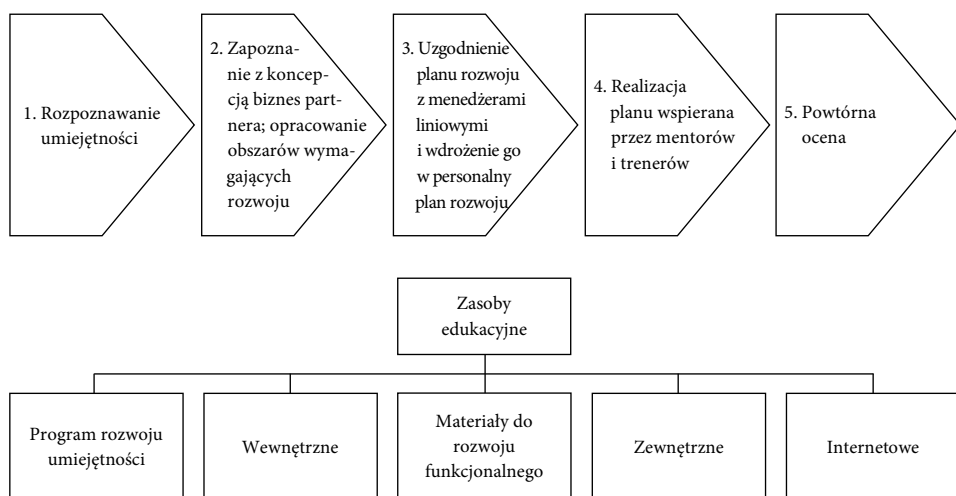
**Ilustracja 2.7.** Rozwój biznes partnera

Źródło: opracowanie własne na podstawie CIMA (2009, s. 36).

i zewnętrznych zasobów edukacyjnych. Ilustracja 2.8 przedstawia koncepcję akademii finansów Unilever mającej kształcić i rozwijać biznes partnerów w organizacji.

Efektywność biznes partnera będzie zależała także od relacji i postaw innych menedżerów w organizacji. Budowanie i wspieranie tych relacji to jedno z największych wyzwań jakie stoją przed organizacjami, które chcą wykształcić specjalistów będących biznes partnerami. Największy wpływ na powstanie i funkcjonowanie stanowiska biznes partnera ma dyrektor zarządzający, ale również dyrektor finansowy. Ich niechęć i postawa mogą być przeszkodą dla rozwoju tego stanowiska. Z drugiej strony biznes partner musi sam intuicyjnie budować relacje z tymi osobami i próbować „wrosnąć” w środowisko zarządzających. Regularne spotkania z kolegami powinny pomóc w identyfikacji potrzeb informacyjnych.

Kolejny krok to zmiana struktury organizacyjnej, gdyż biznes partner nie powinien być jedynie częścią działu finansowego, ale powinien pracować blisko menedżerów, których wspiera, a najlepiej być członkiem zespołów kierowniczych. Najlepszym rozwiązaniem jest, aby biznes partner był łącznikiem między menedżerami i działem finansowym. Oczywiście takie zmiany mają charakter długofalowy i powinny wynikać z naturalnych potrzeb organizacji. Firma doradcza PA opracowała model dojrzałości biznes partnera. W modelu tym funkcja ta zostaje wykształcona ze stanowiska analityka



Ilustracja 2.8. Koncepcja akademii finansów Unilever mającej kształcić i rozwijać biznes partnerów w organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie CIMA (2009, s. 38).

finansowego, który staje się doradcą w zarządzaniu dokonania, następnie adwokatem biznesu, a wreszcie biznes partnerem (CIMA, 2009, s. 39).

Kolejny ważny aspekt zarządzania to pomiar dokonań i ocena pracy biznes partnera. Dobór odpowiednich mierników i budowa jasnego spójnego systemu pomiaru działalności zawodowej są niezwykle trudne, choć istotne dla realizacji postawionych zadań. Jednym z proponowanych sposobów oceny może być pomiar czasu, jaki przeznaczają oni na realizowanie poszczególnych działań. Inną metodą to regularne badanie ankietowe poziomu zadowolenia „klientów” biznes partnera. Najbardziej ceniona metoda oceny to analiza koszty – korzyści. Zalecane jest, aby biznes partner osobiście przygotowywał i prezentował taką analizę w odniesieniu do swojej działalności, pokazując wartość, jaką dodaje w organizacji. Wreszcie ciekawym, choć pracochłonnym narzędziem oceny jest opracowanie zbilansowanej karty wyników dla partnera biznesowego (CIMA, 2009, s. 39).

Podsumowując, to firma musi podjąć decyzję, jaką rolę ma odgrywać rachunkowość zarządcza w organizacji. Rola ta będzie determinowała umiejętności i wymagania stawiane osobom zajmującym te stanowiska oraz określała szkolenia i program rozwoju, jaki będzie dla nich wskazany. Transformacja w biznes partnera będzie wymagała wprowadzenia radykalnych zmian przede wszystkim w działaniu i mentalności pracowników działu finansowo-księgowego, ale także innych menedżerów zarządzających organizacją.

Nie oznacza to jednak, że tradycyjne zadania stojące przed specjalistami rachunkowości zarządczej, chociażby z zakresu ewidencji zdarzeń

gospodarczych czy kontroli kosztów, przestaną wchodzić w zakres ich obowiązków. Dzięki systemom informatycznym, udoskonalaniu procesów biznesowych i centrom usług wspólnych będą one stanowiły mniejszy problem, gdyż będą przebiegały w sposób efektywny i automatyczny (CIMA, 2009, s. 39).

2.4.2. Wpływ zachodzących zmian na edukację i certyfikację zawodu

Aspekty związane z kształtowaniem się zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej powinny być również przedmiotem analiz z punktu widzenia kształcenia i przygotowywania potencjalnych kandydatów do wykonywania tej profesji. Kwestia ta została poruszona już na początku lat 80. XX w., kiedy to Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (American Accounting Association – AAA) powołało komitet mający zajmować się przyszłością edukacji w dziedzinie rachunkowości. W przygotowanym przez komitet opracowaniu Bedford Report, zatytułowanym *Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession* (AAA, 1986) przyznano, że kształcenie w obszarze rachunkowości nie nadąża za zmianami w praktyce. Powołana w 1989 r. przez AAA Komisja do spraw zmian w kształceniu z zakresu rachunkowości (Accounting Education Change Commission – AECC) przygotowała oświadczenie, w którym zwrócono uwagę, że kandydaci do wykonywania zawodów związanych z rachunkowością nie są dostatecznie przygotowani do wykonywania swoich obowiązków, a także nie posiadają umiejętności takich jak między innymi radzenie sobie ze stresem i presją czasu, niezbędnych w tym zawodzie (AECC, 1993).

Choć dokonano identyfikacji problemu, niestety, nie zaproponowano planu działania, który miałby zaimplementować wskazane w raportach i oświadczeniach kierunki zmian. Tym samym na wielu uczelniach na świecie programy kształcenia pozostały niezmienione. Badacze podkreślają, że przez ostatnie 50 lat większość uczelni uczy tych samych zagadnień w ten sam sposób (Sorensen, 2009), a uniwersytety są niezwykle oporne w przystosowaniu się do zmian zachodzących w gospodarce światowej (Albrecht, Sack, 2002; Siegel i in., 2007).

Zidentyfikowany w latach 80. XX w. problem w zakresie kształcenia, w tym również kształcenia w dziedzinie rachunkowości zarządczej stał się przedmiotem licznych badań. Przełom XX i XXI w. to czas najbardziej intensywnych dyskusji dotyczących edukacji i kształcenia w tym obszarze. Uczestnikami tej dyskusji są nie tylko naukowcy i nauczyciele akademicki, ale także praktycy i przedstawiciele przedsiębiorstw zatrudniających kontrolerów finansowych oraz najważniejsze światowe instytucje

certyfikujące zawód. Ostrej krytyce poddane zostały programy kształcenia i stosowane metody dydaktyczne.

Badania i dyskusje dotyczące edukacji rachunkowości zarządczej można podzielić na dwie kategorie. Pierwsza z nich obejmuje przegląd programów kształcenia uczelni specjalizujących się w kształceniu księgowych oraz zawartości podręczników akademickich, a następnie odniesienie uzyskanych wyników do potrzeb praktyki. Najciekawsze wnioski można znaleźć w artykułach takich autorów, jak G. Böer (2000), P.C. Brewer (2000) oraz R.J. Cable i współpracownicy (2009).

Druga kategoria badań nad edukacją specjalistów rachunkowości zarządczej koncentruje się na poznaniu oczekiwań i potrzeb praktyków rachunkowości zarządczej w zakresie stosowanych narzędzi i metod. Uzyskane w ten sposób informacje pozwolą sformułować sugestie co do niezbędnych obszarów nauczania. Warto wskazać tu na prace takich autorów, jak Z. Khan i współpracownicy (2000), N. Ahadiat (2008), P. Cooper (2006) oraz G. Siegel i współpracownicy (2010).

G. Böer (2000), jako jeden z pierwszych badaczy, wyraził zaniepokojenie praktykami stosowanymi w nauczaniu rachunkowości zarządczej. Autor dokonał przeglądu zawartości podręczników do nauczania rachunkowości zarządczej od 1919 r. do chwili obecnej. Dokonana przez niego analiza pokazała, że treść podręczników pozostaje w rozbieżności z oczekiwaniami i potrzebami praktyków. Zauważył także, że zbyt mały nacisk jest położony w literaturze na zagadnienie prezentowania informacji i raportów mających ułatwić podejmowanie decyzji, wykorzystanie baz danych, zarządzanie przepływami czy na specyfikę narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w firmach usługowych. G. Böer zauważył, że podręczniki obejmują kwestie, które interesują nauczycieli akademickich, a nie te, które praktycy rachunkowości zarządczej uważają za istotne.

P.C. Brewer (2000), opierając się na długoletnich doświadczeniach w nauczaniu rachunkowości zarządczej na Uniwersytecie Miami, zaprezentował ramy koncepcyjne dla edukacji w tym obszarze. Autor zwrócił uwagę, że projektując przedmioty w ramach kursu rachunkowości zarządczej na Uniwersytecie Miami, starano się uwzględnić kontekst biznesowy, strategiczny, etyczny i środowiskowy, a także orientację procesową. Za cel postawiono sobie stworzenie spójnego programu kształcenia, który przygotuje potencjalnego kandydata na stanowisko kontrolera finansowego do wspierania informacyjnego decyzji w zarządzaniu produktami, usługami, klientami, procesami oraz ludźmi. Studenci wysoko ocenili wprowadzone zmiany, szczególnie zwracając uwagę, że duża liczba zagadnień studiowanych bardzo powierzchownie została zastąpiona dogłębniejszymi analizami najważniejszych tematów.

R.J. Cable i współpracownicy (2009) kontynuowali badania G. Böera (2000), dokonując przeglądu siedmiu najpopularniejszych anglojęzycznych

podręczników do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz sylabusów przedmiotów „Rachunkowość zarządcza” i „Rachunek kosztów”, wykładanych na kierunku „Rachunkowość” w 20 amerykańskich uniwersytetach. We wnioskach z badania autorzy zwrócili uwagę, że analizowane podręczniki kładą największy nacisk na objaśnienie tradycyjnych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej oraz rachunku kosztów, stosunkowo niewiele miejsca poświęcając najnowszym, choć może nie najczęściej stosowanym narzędziom i metodom. Niezwykle interesujące jest to, że analiza sylabusów wskazała, iż te właśnie najnowsze narzędzia rachunkowości zarządczej są przedmiotem zajęć na badanym kierunku. Oznacza to, że nauczyciele akademicy dla celów dydaktycznych muszą posługiwać się materiałami przygotowanymi we własnym zakresie, gdyż popularne podręczniki nie omawiają niektórych zagadnień bądź robią to w ograniczonym zakresie.

Autorzy podkreślili, że zawartość większości popularnych podręczników do rachunkowości zarządczej powinna zostać zrewidowana, aby w większym stopniu odpowiadać na zmiany zachodzące w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej, w szczególności w stosowanych narzędziach i metodach. Obecnie między treścią podręczników a potrzebami praktyki istnieje bowiem duża luka. Co więcej, luka występuje także między zagadnieniami realizowanymi na zajęciach rachunkowości zarządczej a tematami omawianymi w podręcznikach.

Badania oczekiwań i potrzeb praktyków w zakresie stosowanych narzędzi i metod oraz propozycje zmian w programach nauczania rachunkowości zarządczej zainicjowali Z. Khan i współpracownicy (2000), którzy na podstawie praktyk IMA (IMA Practice Analysis) dokonali porównania praktyk rachunkowości zarządczej stosowanych w firmach produkcyjnych i usługowych. Przeprowadzone analizy pozwoliły im skomponować program nauczania dla trzech kursów. Pierwszy z nich ma zawierać zagadnienia ogólne z obszaru rachunkowości zarządczej, które są uniwersalne i istotne dla firm produkcyjnych i usługowych. Drugi koncentruje się na narzędziach i metodach niezwykle przydatnych w firmach produkcyjnych, trzeci zaś stanowi propozycję edukacyjną dla specjalistów pracujących dla przedsiębiorstw z sektora usług.

P. Cooper (2006) podjął próbę opisanie zmian, jakie zaszły w funkcjach kontrolera finansowego od lat 70. XX w. do chwili obecnej w związku z procesami globalizacji i rozwojem sektora usług. Badania ankietowe, przeprowadzone na grupie ponad 1600 specjalistów, pozwoliły autorowi zidentyfikować te narzędzia i metody, które są szczególnie istotne w badanych organizacjach dla realizowania funkcji rachunkowości zarządczej. Chociaż między poszczególnymi sektorami można wyróżnić pewne różnice w stosowanych metodach i narzędziach, P. Cooper zauważył, że badani praktycy odczuwają silną potrzebę poszerzania swojej wiedzy

w obszarze finansów, a także zainteresowani są zagadnieniami dotyczącymi strategii i zarządzania strategicznego. Autor jest zdania, że kształcenie kontrolerów finansowych powinno być bardziej wszechstronne, a sama rachunkowość zarządcza powinna być jedną z części szerokiego programu kształcenia.

N. Ahadiat (2008) w ankiecie przeprowadzonej wśród 1000 członków Institute of Management Accountants (IMA) oraz American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) zwrócił uwagę, że większość uczelni koncentruje się na prezentowaniu kandydatom na specjalistę rachunkowości zarządczej tradycyjnych zagadnień i rozwiązań, nie zaś tych, które są aktualnie stosowane w przedsiębiorstwach. Na uwagę zasługuje również fakt, że uczestnicy badania wskazali, iż kwestie z zakresu etyki powinny stać się częścią programów kształcenia. Kolejny wskazany obszar to wykorzystanie technologii informatycznej, w tym arkuszy kalkulacyjnych i innych narzędzi *business intelligence* w rachunkowości zarządczej. Autor wyraził nadzieję, że jego badania zwrócą uwagę nauczycieli akademickich na potrzebę przeglądu prowadzonych kursów i ich zawartości.

W 2010 r. pojawiło się kolejne badanie G. Siegela i współpracowników (2010), w którym autorzy, opierając się na wcześniejszych badaniach ankietowych IMA, Ernst & Young, a także KPMG w zakresie stosowanych w praktyce narzędzi rachunkowości zarządczej, zaapelowali o wprowadzenie zmian w programach kształcenia nie tylko rachunkowości zarządczej, ale generalnie rachunkowości. Według autorów badania studia z tych obszarów powinny obejmować również zagadnienia związane z finansami, zarządzaniem operacyjnym, technologiami informatycznymi, marketingiem, statystyką, metodami ilościowymi i zarządzaniem łańcuchem dostaw.

Na zakończenie studiów literaturowych warto przytoczyć ciekawą analizę L.M. Tan i współpracowników (2004), łączącą dwie pierwsze kategorie badań. Autorzy przeprowadzili ankietę wśród wykładowców rachunkowości zarządczej oraz praktyków rachunkowości, w której poprosili o ocenę istotności 21 narzędzi i metod rachunkowości zarządczej (w skali od 1 do 5) oraz 11 umiejętności i 10 cech, jakimi powinien charakteryzować się kontroler finansowy. Dwanaście z 21 narzędzi rachunkowości zarządczej okazało się być ceniowane tak samo zarówno przez nauczycieli akademickich, jak i praktyków. W przypadku dziewięciu tematów (między innymi ABC, AMB, budżetowanie kapitałowe, zarządzanie *cash flow*, kalkulacja procesowa, zastosowanie systemów informatycznych w rachunkowości zarządczej, analiza odchyleń, rozliczenie odpowiedzialności) oceny były zupełnie rozbieżne. Praktycy raczej większe znaczenie przypisywali tradycyjnym narzędziom rachunkowości zarządczej niż nowoczesnym, choć może wynikać to z faktu, że te ostatnie są stosowane rzadziej w praktyce. W przypadku cech i innych umiejętności istotnych

dla zawodu kontrolera finansowego zarówno wykładowcy akademicy, jak i praktycy zgodnie wskazali, że najważniejsze są umiejętności analityczne i interpretacyjne, zdolność szybkiego rozwiązywania problemów oraz komunikatywność.

Choć od opublikowania Bedford Report minęło prawie 30 lat, to niewiele zostało zrobione, aby zmienić zidentyfikowany ówczesnie stan rzeczy. Jest więc oczywiste, że zaprezentowany profil specjalisty rachunkowości zarządczej i wskazane w omówionych badaniach niedoskonałości systemu kształcenia sugerują potrzebę wprowadzenia radykalnych zmian w programach nauczania. Oprócz zestawu praktycznych narzędzi i metod, niezbędne jest dostarczenie potencjalnym kandydatom szerokiej wiedzy o funkcjonowaniu i zarządzaniu nowoczesnymi organizacjami w zmieniającym się dynamicznie otoczeniu, a także efektywnym wykorzystaniu informacji w tych procesach. Co więcej, nie należy pomijać też aspektów „miękkich” przygotowywania specjalistów w tym zawodzie, takich jak umiejętność pracy w zespole, pod presją czasu czy komunikatywność i radzenie sobie ze stresem.

Cenną wskazówkę dla wyższych uczelni mogą stanowić doświadczenia instytucji certyfikujących zawód specjalisty rachunkowości zarządczej. Porównanie wymagań stawianych przed kandydatami zdającymi egzaminy w tych instytucjach z zawartością sylabusów na studiach licencjackich i magisterskich w zakresie rachunkowości i finansów oraz MBA (*Master of Business Administration*) może pomóc uczelniom we wprowadzeniu zmian w programach nauczania na tych kierunkach w celu lepszego przygotowania studentów (Fuller i in., 2011).

Innym pomysłem poprawiającym kształcenie jest tworzenie studiów podyplomowych, których celem jest przygotowanie studentów do zdobycia międzynarodowych kwalifikacji. Przykładem takiego działania są studia uruchomione na Vrije University w Amsterdamie w 1991 r., których celem jest uzyskanie przez studentów tytułu CMA (de With, 2012). Od momentu założenia cieszą się one ogromnym zainteresowaniem studentów, kształcą kontrolerów finansowych, którzy znajdują zatrudnienie w korporacjach transnarodowych na całym świecie. Absolwenci i pracodawcy przyznają, że wnoszą one ogromny wkład w kształcenie specjalistów rachunkowości zarządczej w krajach Beneluksu i integrację tego środowiska w regionie.

Także akredytacja instytucji certyfikujących udzielona szkołom wyższym może przyczynić się do poprawy kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej. Oznacza to, że programy nauczania danej uczelni zawierają zagadnienia wymagane przez poszczególne kwalifikacje i w dużym stopniu przygotowują studentów do uzyskania certyfikatów wydawanych przez instytucję akredytującą. Akademicy i studenci uważają, że programy akredytowane są bardziej uniwersalne i lepiej przygotowują

do wykonywania zawodu w obszarze rachunkowości (Coe, Delanye, 2008).

Inną formą współpracy pomiędzy uczelniami wyższymi a organizacjami certyfikującymi jest implementacja programów poprawy kształcenia. Przykładem jest program wprowadzony przez organizację CIMA pod nazwą *Jakość przez partnerstwo* (*Quality through Partnership*). Uniwersytety prowadzące kursy przygotowujące do egzaminów CIMA lub studia podyplomowe w tym obszarze pozytywnie oceniły program, zaznaczając, iż przyczynił się on do poprawy jakości kształcenia specjalistów CIMA. Uczelnie uznały model dobrych praktyk opracowany przez CIMA za przydatny, a sam program przyniósł im również korzyści marketingowe. Program taki zazwyczaj ma charakter raczej ewolucyjny niż rewolucyjny, gdyż we wspomnianym przypadku korzyści powstawały w okresie 10 lat (McChlery, Paisey, 2003).

2.5. Podsumowanie

W literaturze światowej coraz częściej pojawiają się głosy mówiące o zmianach w zadaniach i rolach specjalistów rachunkowości zarządczej. Tradycyjnie grupa ta ma za zadanie dostarczać informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i kontrolowania ośrodków odpowiedzialności oraz przedsiębiorstwa jako całości, nie uczestnicząc bezpośrednio w procesach podejmowania decyzji. Od lat 90. XX w. mówi się o awansie tej grupy zawodowej do roli doradców menedżerów oraz aktywnych uczestników zespołów kierowniczych. Ważnym zadaniem ma być także projektowanie i wdrażanie systemów informacyjnych przedsiębiorstwa, mających usprawnić wspomniane procesy. W najbardziej zaawansowanym stadium rozwoju rachunkowości zarządczej praktycy tej dziedziny stają się partnerami biznesowymi, którzy uczestniczą w procesach zarządzania.

Oznacza to, że oprócz znajomości narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, specjaliści ci powinni dysponować szeroką wiedzą z zakresu finansów, prawa, zarządzania i ekonomii. Tak trudne i wymagające zadania, jakie stoją przed praktykami rachunkowości zarządczej, sprawiają, że sprostają im jedynie jednostki dysponujące szeregiem cech i umiejętności, takich jak zdolność do pracy w zespole i przewodzenia, analityczne myślenie czy doskonała znajomość systemów informatycznych.

Prognozowana transformacja kontrolera finansowego w biznes partnera wymaga wprowadzenia zmian w procesach zarządzania i organizacji przedsiębiorstw oraz stanowi wyzwanie dla działów personalnych

zajmujących się rekrutacją potencjalnych kandydatów i dbających o rozwój zawodowy tej grupy. Nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej zależy bowiem od wielu czynników o charakterze instytucjonalnym, ale także psychologiczno-społecznym. Wymaga ona nawiązania oraz utrzymywania przez przedstawicieli tej grupy zawodowej specyficznych, opartych na zaufaniu relacji z menedżerami i pracownikami organizacji.

Bez wątpienia omawiane zmiany powinny zostać uwzględnione w procesach kształcenia i przygotowywania zawodowego specjalistów rachunkowości zarządczej. Programy nauczania, często nieaktualizowane od wielu lat, nie są w stanie zapewnić kształcenia na odpowiednim poziomie. Oprócz znajomości narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, kształcenie akademickie powinno zapewniać potencjalnym kandydatom szeroką wiedzę na temat funkcjonowania i zarządzania nowoczesnymi organizacjami w zmieniającym się dynamicznie otoczeniu, a także efektywnego wykorzystania informacji w tych procesach. Uczelnie wyższe powinny również wspierać rozwój umiejętności pracy w zespole, pod presją czasu i radzenia sobie ze stresem.

Rozdział 3

Rola i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce

3.1. Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce¹

Wielka rewolucja przemysłowa, która rozpoczęła się na zachodzie Europy, dotarła na tereny polskie około lat 20.–30. XIX w., wywierając wpływ na szkolnictwo i piśmiennictwo handlowe. Od tego okresu można mówić o rozwoju rachunku kosztów, w ramach tzw. rachunkowości fabrycznej, choć jako osobny dział rachunkowości wyodrębnił się on w Polsce w pierwszej połowie XX w. Pierwsze podręczniki w języku polskim z zakresu rachunkowości wydano właśnie w latach 20. XIX w., a do 1900 r. opublikowano kilkanaście innych, poświęconych ewidencji zdarzeń gospodarczych czy kalkulacji kosztów w podmiotach rzemieślniczych i fabrykach (Szychta, 2014, 2015). Wzrost konkurencji i ograniczenia celne, z jakimi musiały zmierzyć się ówczesne przedsiębiorstwa, sprawiły, że rachunkowość zaczęła pełnić nie tylko funkcję zewnętrzną, ale również wewnętrzną, rozszerzając swój zakres o kalkulację kosztów produktów, kontrolę kosztów produkcji, pomiar rentowności i ustalanie cen.

Kolejne lata przyniosły dalszy rozwój rachunku kosztów w praktykach przedsiębiorstw działających na terenie Polski. W okresie międzywojennym największe przedsiębiorstwa posiadały systemy rachunku kosztów, także często oparte na kosztach normatywnych (Szychta, 2007, s. 212), a ich sprawozdawczość finansowa przebiegała w sprawny sposób i była dostosowana do potrzeb zarządzania (Skrzywan, 1964, s. 206).

¹ W niniejszym podrozdziale przyjęto oryginalne określenia zawodów związanych z rachunkowością zarządczą, stosowane przez autorów w przywoływanych publikacjach bądź opracowaniach.

W latach 1945–1989, czyli okresie scentralizowanego zarządzania gospodarką planowaną, rachunkowość zarządcza w Polsce i innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej funkcjonowała w szcztątkowym zakresie, ograniczając się w praktyce do wykorzystywania elementów rachunku kosztów. Należy jednak podkreślić, że aspekty te były regulowane przez opracowane przez Ministerstwo Finansów wymogi sprawozdawcze i szczegółowe zasady rachunkowości. Ponadto zjednoczenia branżowe wydawały instrukcje dotyczące stosowanych rachunków i metod kalkulacji dla poszczególnych grup przedsiębiorstw. Rachunek kosztów dostarczał dane do statystyk, ustalania podatków i dotacji, ponadto służył do nadzoru nad państwowymi przedsiębiorstwami. Nie był wykorzystywany w decyzjach ekonomicznych ze względu na brak wolnego rynku w zakresie cen poszczególnych czynników produkcji (Szychta, 2007, s. 215).

Mimo to, w literaturze polskiej tematyka rachunkowości zarządczej pojawiała się już od lat 50. XX w., choć pod innymi nazwami, gdyż cenzura nie akceptowała terminu „rachunkowości zarządcza” (Szychta, 2007, s. 217). Ze względu na funkcjonujący system, badania naukowe koncentrowały się na aspektach metodologicznych (Biadacz, 2011a). Głównym obszarem studiów i analiz były zagadnienia rachunku kosztów, którego aktywnym propagatorem dla celów wykorzystywania go w zarządzaniu i kontroli przedsiębiorstw był S. Skrzywan (1948, 1963, 1967). Tym samym do roku 1990 powstało wiele cennych publikacji dotyczących rachunku kosztów oraz wykorzystania rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Warto tu wspomnieć o pracach W. Malca (1963, 1969), E. Burzymowej (1963, 1971), Z. Fedaka (1962, 1967), A. Jarugowej (1966, 1972), A. Jarugowej i J. Skowrońskiego (1975, 1982), K. Sawickiego (1966, 1973) i Z. Messnera (1971, 1972).

Szczególnie A. Jarugowa miała ogromny wkład w popularyzację oraz rozpowszechnianie wiedzy i doświadczeń krajów zachodnich w obszarze rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów w polskim środowisku akademickim (Biadacz, 2010). Profesor Alicja Jarugowa opracowała 18 podręczników, monografii i rozdziałów w pracach zbiorowych, a także była autorką i współautorką 11 publikacji w czasopismach i materiałach konferencyjnych (Stępień-Andrzejewska, 2014). Tym samym zbudowała ona solidny grunt do praktycznego zastosowania metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających po 1990 r. w nowych warunkach gospodarki rynkowej (Pietrzak, Wnuk-Pel, 2014).

Wraz z przekształceniami systemowymi, likwidacją gospodarki centralnie planowanej oraz inwestycjami firm zagranicznych w Polsce nastąpił dynamiczny rozwój tej dziedziny zarówno w praktyce, jak i nauce. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 15.01.1991 r. (Dz. U. 1991, nr 10) nastąpiła częściowa deregulacja systemu rachunkowości, pozwalająca przedsiębiorstwom na swobodny wybór rachunku kosztów dostosowanego do ich uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych.

Najszybciej narzędzia i metody rachunkowości zarządczej zaimplementowano w firmach z kapitałem zagranicznym, przenosząc rozwiązania stosowane i sprawdzone w centralach oraz spółkach matkach działających w krajach rozwiniętych. Duży wkład w rozwój dziedziny miało także polskie środowisko naukowe, któremu – mimo że rachunkowość zarządcza w gospodarce centralnie planowanej była zabroniona – praktyki i teorie w tym zakresie stosowane w gospodarkach rynkowych nie były obce. Dzięki temu już wkrótce po rozpoczęciu przekształceń systemowych wydano pierwsze polskie podręczniki prezentujące koncepcje rachunkowości zarządczej oraz wprowadzono te koncepcje do programów nauczania rachunkowości. R. Biadacz (2011) od początku lat 90. XX w. do 2010 r. zidentyfikowała 56 wydanych podręczników poświęconych rachunkowości zarządczej. W latach 2000–2011 w czasopiśmie „Rachunkowość” ukazały się 242 artykuły z zakresu rachunkowości zarządczej, zaś w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” 127 artykułów. Sami akademicy często pełnili funkcje doradców i projektantów procesów wdrażania systemów rachunkowości zarządczej.

Choć tematyka zastosowania wybranych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym rachunku kosztów, była przedmiotem badań naukowych w Polsce już od lat 60. XX w., to właśnie przełom XX i XXI w. obfituje w badania nad zastosowaniami rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Niestety, obraz systemów rachunkowości zarządczej wyłaniający się z tych analiz nie jest zbyt optymistyczny. Przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym i duże firmy notowane na giełdzie papierów wartościowych stosują szeroką gamę metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym także te uznawane za nowoczesne. Mniejsze przedsiębiorstwa, szczególnie z kapitałem polskim, odbiegają od czołówki, nie stosując żadnych narzędzi i metod bądź ograniczając się do najbardziej podstawowych.

Badania empiryczne z zakresu systemów rachunkowości zarządczej pokazują, że w przedsiębiorstwach działających w Polsce dominują metody i techniki operacyjnej rachunkowości zarządczej, w szczególności budżetowanie krótkookresowe w formie *master budget* i w przekroju ośrodków odpowiedzialności, a następnie analiza odchyleń kosztów, przychodów i wyników (Gierusz i in., 1996; Szychta, 2007, s. 236). Można zauważyć, że w praktykach tych zachodzą stopniowe zmiany, polegające na wdrażaniu nowych systemów rachunku kosztów, w tym rachunku kosztów działań i rachunku kosztów docelowych oraz nowoczesnych systemów pomiaru dokonań, na przykład zbilansowanej karty wyników (między innymi Radek, Schwarz, 2000; Sobańska, Wnuk, 2000; Sobańska, 2002, 2010; Szychta 2001, 2007; Wnuk-Pel, 2011, 2013).

3.2. Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce po 1990 r.

Kwestie związane ze zmianami roli i funkcji specjalisty rachunkowości zarządczej są tematem niewielu publikacji naukowych w Polsce (między innymi Sobańska, 2002, 2010; Sobańska, Wnuk, 2000; Szychta, 2001, 2002, 2005, 2006, 2006a, 2007, 2011; Zarzycka, 2013). Zdecydowanie większość badaczy koncentruje się na narzędziach i metodach rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach działających w Polsce, nie zaś roli specjalistów w tych organizacjach.

Badania w omawianym zakresie można podzielić na cztery kategorie. Pierwsza z nich ma na celu ustalenie stanu faktycznego odnośnie do roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllers. Druga kategoria bada wpływ wybranych czynników na zmiany w roli i zadaniach tej grupy zawodowej. Trzecia przybliża opinie i koncepcje prezentowane w specjalistycznej literaturze lub dokumentach profesjonalnych międzynarodowych organizacji rachunkowości formułujących wzorce dobrych praktyk rachunkowości zarządczej/controllers. Prace należące do ostatniej kategorii dotyczą aspektów psychologicznych w tej dziedzinie. Tabela 3.1 zawiera podsumowanie najważniejszych opracowań związanych z problematyką specjalisty rachunkowości zarządczej/controllers.

Początki rachunkowości zarządczej i jej rozwój w latach 1989–2001 w Polsce zbadał J. Goliński (2002, 2002a), analizując ogłoszenia o pracę na stanowisko controllera i controllera funkcjonalnego. W pierwszej fazie istnienia, w latach 1990–1991 controlling był realizowany przez inne działy w firmach, stopniowo zaczęto jednak tworzyć odrębne stanowiska bądź komórki controllingu. Pionierami w tworzeniu controllingu były firmy z udziałem kapitału zagranicznego, które rozpoczęły działalność w Polsce wraz ze zmianami ustrojowymi. W większości były to przedsiębiorstwa produkcyjne i handlowe, choć w ostatnim okresie badania również banki i firmy ubezpieczeniowe poszukiwały tej grupy specjalistów.

Oznaczenia wykorzystywane do opisu stanowisk związanych z rachunkowością zarządczą były bardzo zróżnicowane, choć dominowały terminy „kontroler finansowy” i „analityk finansowy”. Zakres zadań badanej grupy zawodowej zidentyfikowany przez autora był stosunkowo szeroki (między innymi przygotowywanie analiz ekonomicznych, budżetowanie, sporządzanie prognoz i planów finansowych oraz raportowanie). W ostatnim roku badania dużego znaczenia nabrały kontrola i zarządzanie kosztami oraz wdrażanie aplikacji informatycznych. Wśród wymagań fachowych stawianych controllerom znalazło się wykształcenie wyższe, doświadczenie zawodowe, znajomość języka angielskiego, ale także zdolności analitycznego myślenia, organizacyjne i komunikatywność.

Tabela 3.1. Przegląd najważniejszych opracowań związanych z problematyką specjalisty rachunkowości zarządczej/controllership

Kategoria badań	Autor	Główny temat	Liczba przedsiębiorstw ankietowanych	Okres obserwacji
Ustalenie stanu faktycznego w zakresie roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllership w przedsiębiorstwach działających w Polsce	I. Sobańska, T. Wnuk (2000)	Identyfikacja przyczyn i kierunków zmian w systemach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, w tym ustalenie zadań realizowanych przez jej praktyków i pośrednio ich roli w przedsiębiorstwach	104	1991–1998
	I. Sobańska (2002, 2010)	Badanie zakresu i kierunku zmian zachodzących w systemach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w okresie transformacji gospodarki, w tym badanie wymagań i zadań specjalistów	92	1990–2000 1999–2001
	J. Goliszewski (2002, 2002a)	Badanie rozwoju controllership w Polsce na podstawie analizy ogłoszeń o pracę dla controllera	526 ogłoszeń o pracę	1989–2001
	A. Szychta (2006, 2006a, 2007)	Badanie dotyczące wykorzystania metod i roli specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach	90	2000–2005
	R. Kowalak (2009)	Porównanie zadań i wymagań stawianych wobec specjalisty ds. controllershipu i benchmarkingu, z wykazaniem szerszego kręgu podejmowania decyzji i większej odpowiedzialności tego pierwszego		
	J. Dynowska, Z. Kęs (2010)	Badanie kompetencji osób zatrudnionych na stanowisku controllera na podstawie ogłoszeń o pracę w polskiej prasie		
	J. Dynowska (2011)	Analiza roli i zadań controllera w przedsiębiorstwach w województwie warmińsko-mazurskim	21	

Tabela 3.1. (cd.)

Kategoria badań	Autor	Główny temat	Liczba przedsiębiorstw ankietowanych	Okres obserwacji
Badanie wpływu wybranych czynników na zmiany w roli i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej/controlingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce	P. Kabalski (2012)	Badanie procesu konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem przyjęcia MSSF i wpływ tych procesów na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej	13	
	E. Zarzycka, Z. Firakowska-Jakobsze (2012)	Badanie wpływu wdrożenia zintegrowanego systemu informatycznego w przedsiębiorstwie na zadania i funkcje specjalisty rachunkowości zarządczej	6	2010–2011
	E. Zarzycka, Z. Firakowska-Jakobsze (2011, 2012a)	Wpływ przejęcia na kształt systemu rachunkowości zarządczej i rolę jej specjalistów w przejmowanym przedsiębiorstwie	Jeden przypadek	czerwiec–listopad 2011
	E. Zarzycka (2012)	Wpływ sposobu przeprowadzenia prywatyzacji na kształt systemu rachunkowości zarządczej i rolę jej specjalistów w prywatyzowanym przedsiębiorstwie	Dwa przypadki	czerwiec–listopad 2011
Przybliżenie opinii i koncepcji prezentowanych w specjalistycznej literaturze lub dokumentach profesjonalnych między-narodowych organizacji rachunkowości	K. Czubakowska (1999)	Określenie sylwetki controllera, uwzględniającej zakres obowiązków oraz stawiane przed nim wymagania		
	A. Szychta (2001, 2005)	Przedstawienie cech współczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle opinii wybranych autorów, wymogów IMA oraz wyników badań empirycznych przeprowadzonych w krajach anglojęzycznych i w Polsce	60	1999
	A. Szychta (2011)	Analiza zmian w postrzeganiu roli specjalistów w krajach anglojęzycznych w świetle definicji rachunkowości zarządczej sformułowanych przez ekspertów IFAC i IMA oraz charakterystyka wymagań kwalifikacyjnych stawianych przez IMA w procesie certyfikacji zawodowej		
	I. Sobańska, P. Kabalski (2014)	Przedstawienie i objaśnienie koncepcji partnerów biznesowych na podstawie specjalistycznej literatury oraz dokumentów profesjonalnych międzynarodowych organizacji rachunkowości		
	K. Kalinowska, M. Kalinowski (2014)	Poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o związek etyki zawodowej specjalisty ds. rachunkowości zarządczej z charakterem i specyfiką wykonywanych przez niego czynności zawodowych		

Aspekty psychologiczne w rachunkowości zarządczej/controllingu	M. Nowak (2013)	Kompleksowe przedstawienie powiązań pomiędzy psychologią i controllingiem		
	M. Nowak (2013a)	Analiza świadomości controllingowej (świadomości faktu stosowania controllingu)	102 osoby	
	M. Nowak (2013b)	Badania preferencji w zakresie indywidualizmu bądź kolektywizmu w pracy wydzielonych w badaniu grup controllerów deklaratywnych i rzeczywistych, niecontrollerów deklaratywnych i rzeczywistych oraz potencjalnych przyszłych controllerów	102 osoby	
	M. Nowak (2013c)	Ocena istotności podejmowania ról grupowych jako aspektu pracy controllera, z porównaniem grupy controllerów z grupą osób niepowiązanych z controllingiem		
	M. Nowak (2014)	Badanie mające na celu określenie hierarchii czynników motywujących do pracy w controllingu przez osoby powiązane i niepowiązane z controllingiem		
	M. Nowak (2014a)	Identyfikacja i analiza głównych podobieństw i różnic między kobietami a mężczyznami zajmującymi stanowisko controllera		
	M. Nowak (2014b)	Badanie postrzegania efektywności różnych form ogłoszeń o pracę w zawodzie controllera	621 studentów	2005/2006, 2011–2012
	M. Nowak (2014c)	Dyskusja na temat wymiaru czasu w controllingu, zawierająca analizę definicji controllingu, w których występują odniesienia do różnych wymiarów czasu oraz prezentacja wyników badań empirycznych ukazujących charakterystykę psychologiczną controllerów w odniesieniu do ich podejścia do czasu		

Źródło: opracowanie własne.

W badaniach dotyczących praktyk rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce w latach 1990–2001 I. Sobańska (2010) poświęciła wiele miejsca również specjalistom rachunkowości zarządczej/controllers. Ankietowani przedstawiciele zawodu posiadali wykształcenie wyższe. Deklarowali oni także, że oprócz wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej i zarządczej, do wykonywania zawodu niezbędna jest też ogólna wiedza ekonomiczna oraz z zakresu organizacji, zarządzania, finansów i psychologii. Ponadto podkreślali, że ważna jest znajomość różnych obszarów funkcjonowania firmy, narzędzi informatycznych takich jak Excel i systemy F-K, jak również predyspozycje do analitycznego myślenia i formułowania wniosków. Wśród umiejętności „miękkich” wskazywano zdolności w zakresie negocjacji oraz nawiązywania kontaktów.

Autorka zauważa, że w firmach zagranicznych interesującą ją grupa specjalistów była traktowana jako dostawcy informacji, w firmach polskich zaś pełnili oni również rolę doradcy w procesach podejmowania decyzji. Do zadań w badanym okresie należało przede wszystkim budżetowanie i analiza odchyleń, sporządzanie raportów wewnętrznych z wykonania budżetu i innych dodatkowych analiz, w tym w zakresie wykorzystania zasobów, oraz opracowywanie nowych projektów i monitorowanie ich wykonania.

W 2005 r. A. Szychta przeprowadziła badania ankietowe, w których podjęła próbę ustalenia roli specjalistów rachunkowości zarządczej/controllers w przedsiębiorstwach w Polsce oraz identyfikacji metod i narzędzi przez nich stosowanych. Wyniki badania pokazały, że najbardziej rozpowszechnionymi metodami rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 były budżetowanie (71,1% odpowiedzi) i analiza odchyleń (54,4%), a także kalkulacja kosztu wytworzenia (56,7%) i analizy rentowności (56,7%). Ankietowani uznali, że najważniejsze zadania jakie realizują to kontrola kosztów, ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa, przygotowywanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu oraz sporządzanie i korygowanie budżetów. Osoby wypełniające ankietę dokonały oceny wpływu wybranych czynników na kształt ich roli i zadań, najwyższy wpływ przypisując rozwojowi technologii informatycznych, wzrostowi orientacji na potrzeby klientów i wdrażaniu nowego informatycznego programu F-K. Wreszcie badanie sprawdzało opinie praktyków na temat atrybutów, jakimi powinni się oni charakteryzować. Największe znaczenia dla wykonywania zawodu przypisali oni umiejętnościom analitycznym i kojarzeniu informacji finansowych z niefinansowymi oraz znajomości uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych działalności jednostki, w której pracują. Opracowanie autorki było najbardziej jak do tej pory kompleksowym badaniem z omawianego zakresu i pokazało, że procesy globalizacyjne skutkują coraz większym podobieństwem roli

i zadań praktyków rachunkowości zarządczej w Polsce i ich odpowiedników w przedsiębiorstwach działających w krajach rozwiniętych.

J. Dynowska (2011) podzieliła zadania controllerów na dwie kategorie: z zakresu planowania i kontroli realizacji planów oraz zadania finansowe. Główne zidentyfikowane przez nią zadania, realizowane przez controllerów z 21 spółek z województwa warmińsko-mazurskiego, to sprawozdawczość, planowanie i budżetowanie oraz kontrola wykonania z wykorzystaniem analizy odchyień. Autorka wnioskuje, że w badanych firmach controller nie posiadał uprawnień decyzyjnych, jedynie wspierał radą kierownictwo w procesach podejmowania decyzji. Najszerzy zakres zadań posiadały jednostki controllingu funkcjonujące w dużych przedsiębiorstwach z kapitałem zagranicznym i o wysokich obrotach rocznych.

Jak już wspomniano, oprócz studiów nad rolą i zadaniami specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce, przeprowadzono badania poszukujące czynników przyczyniających się do zmian w tym obszarze, to jest przejść i prywatyzacji oraz wdrożenia zintegrowanych systemów informatycznych (ERP), a także MSSF.

Przejścia i prywatyzacja to procesy, które wywierają ogromny wpływ na rachunkowości zarządczą, co potwierdziły badania E. Zarzyckiej i Z. Firkowskiej-Jakobsze (2011, 2012, 2012a). Badanie autorek przeprowadzone w międzynarodowej firmie farmaceutycznej, przejętej przez inny koncern z tej samej branży, pokazało, że nowy właściciel podniósł rangę rachunkowości zarządczej, lokując ją przed sprawozdawczością finansową i podkreślając ważną rolę jej specjalistów w procesie dostarczania informacji na potrzeby zarządzania organizacją (Zarzycka, Firkowska-Jakobsze, 2011, 2012a). Stali się oni partnerami menedżerów, wspierając ich w podejmowaniu decyzji, budżetowaniu i analizowaniu informacji finansowej. Co więcej, otrzymali też dużą swobodę jeżeli chodzi o przygotowywane analizy. Oprócz wystandaryzowanych raportów korporacyjnych mogli oni wdrażać samodzielnie opracowane wskaźniki i raporty mierzące dokonania badanej organizacji. Zmianie uległy również zadania, gdyż przed przejściem obowiązki ich związane były ze sprawozdawczością finansową, po przejściu zaś skoncentrowali się na przygotowywaniu raportów na potrzeby wewnętrzne zarządu i menedżerów spółki.

W przypadku prywatyzacji to sposób przeprowadzenia tych procesów determinuje kształt systemów rachunkowości zarządczej i rolę jej specjalistów w przedsiębiorstwie. E. Zarzycka i Z. Firkowska-Jakobsze (2012) przytoczyły przykład firmy prywatyzowanej metodą kapitałową z udziałem koncernu międzynarodowego, w której podmiot przejmujący znacznie podniósł rolę rachunkowości zarządczej i specjalistów w tej dziedzinie w procesie zarządzania organizacją. Praktycy rachunkowości zarządczej w omawianej organizacji byli partnerami menedżerów, wspierając ich w podejmowaniu decyzji, budżetowaniu i analizowaniu

informacji finansowej. Ich status był bardzo wysoki i cieszyli się oni szacunkiem i zaufaniem innych pracowników. W drugim z badanych przypadków, przedsiębiorstwa prywatyzowanego poprzez oddanie go w leasing pracowniczy, choć podjęto próbę wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej, rolę jej specjalistów zmarginalizowano poprzez włączenie ich do struktur działu finansowo-księgowego i traktowanie jako szeregowych księgowych.

Badania kolejnego czynnika – systemów ERP – potwierdziły, że systemy te wywierają niewielki wpływ na kształt systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa i w małym stopniu przyczyniają się do stosowania nowych narzędzi i metod oraz wprowadzania zmian w tym obszarze (Zarzycka, 2012). Jednakże przeprowadzone przez autorkę wywiady z przedstawicielami działów rachunkowości zarządczej pokazały, że zintegrowane systemy informatyczne wywarły wpływ na pracę tej grupy specjalistów (Zarzycka, 2012a). Dzięki wdrożeniu ERP pozyskali oni szeroką wiedzę o procesach zachodzących w organizacji i relacjach między tymi procesami oraz logice systemów zintegrowanych. Co więcej, aktywniej uczestniczyli w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, stając się nieodzownym partnerem menedżerów w podejmowaniu decyzji. Tym samym doszło do zmiany roli praktyków rachunkowości zarządczej z dostawców informacji na wysoko wyspecjalizowanych doradców i konsultantów o szerokim zakresie wiedzy.

Choć ogólny zakres obowiązków praktyków rachunkowości zarządczej nie uległ większej zmianie w związku ze stosowaniem zintegrowanych systemów informatycznych, to jednak część dotychczasowych zadań została przejęta przez kierowników poszczególnych centrów odpowiedzialności lub w dużej mierze zautomatyzowana. Dzięki temu zaoszczędzony czas praktycy rachunkowości zarządczej mogli przeznaczyć na pogłębione analizy i aktywne uczestniczenie w procesie zarządzania organizacją. Ankietowani przedstawiciele działów rachunkowości zarządczej przyznali, że systemy zintegrowane przyczyniają się do lepszej jakości i terminowości sporządzanych raportów oraz analiz. Wdrożenie systemu zintegrowanego było olbrzymim wyzwaniem dla praktyków, ale przyniosło im wiele korzyści z punktu widzenia doświadczenia zawodowego i poszerzania horyzontów.

Z kolei P. Kabalski (2012) badał proces konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem przyjęcia MSSF i pośrednio wpływ tych procesów na rolę oraz zadania specjalistów rachunkowości zarządczej. Autor dostrzegł wzrost znaczenia pracy tych specjalistów dla sprawozdawczości finansowej według MSSF. Specjaliści rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach dostarczali informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdań finansowych i zostali przeszkoleni w zakresie MSSF. Najczęstszym przejawem konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem MSSF, zidentyfikowanym przez autora, była

synchronizacja terminów raportowania i dostarczania informacji. W 62% badanych spółek specjaliści rachunkowości wykonywali zadania zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i sprawozdawczości finansowej.

A. Szychta (2005) przedstawiła cechy, jakimi powinien charakteryzować się specjalista rachunkowości zarządczej w świetle opinii wybranych autorów oraz wymogów i wytycznych organizacji zawodowych rachunkowości zarządczej. Autorka dokonała również prezentacji funkcji i zadań praktyków rachunkowości zarządczej w kontekście ewolucji zakresu i metod tej dziedziny rachunkowości. Pozycja i funkcje tej grupy zawodowej będą zależały od wielu czynników, między innymi stopnia rozwoju rachunkowości zarządczej w danej organizacji oraz stosowanych metod i narzędzi, a także uwarunkowań narodowych, kulturowych i ekonomicznych (Szychta, 2005).

Współczesny specjalista rachunkowości zarządczej ma za zadanie nie tylko dostarczać informacji niezbędnych do podejmowania decyzji przez menedżerów przedsiębiorstwa, ale też aktywnie uczestniczyć w procesie zarządzania organizacją. A. Szychta (2005) zwróciła uwagę, że specjalista rachunkowości zarządczej nie może być odizolowanym od kierownictwa analitykiem, ale ma być „osią systemu komunikowania informacji” w przedsiębiorstwie, umożliwiając tym samym osiągnięcie celów przez daną jednostkę i wprowadzanie ciągłych ulepszeń w jej działalności. Autorka analizowała także wymagania stawiane kandydatom na stanowiska specjalistów rachunkowości zarządczej przez IMA, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów etycznych wymaganych w ramach kwalifikacji CMA (Szychta, 2005). Na podstawie charakterystyki wymagań kwalifikacyjnych w ramach certyfikacji CMA oraz analizy definicji rachunkowości zarządczej sformułowanych przez ekspertów organizacji działających na rzecz rozwoju teorii i praktyki rachunkowości zarządczej (IFAC, IMA), A. Szychta (2011) podjęła próbę ukazania zmian w postrzeganiu roli specjalistów rachunkowości zarządczej w krajach anglojęzycznych. Przedstawione informacje i wnioski mogą być przydatne w określeniu wymogów kompetencyjnych dla specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce w związku z ujęciem tego zawodu w nowej klasyfikacji zawodów i specjalności wprowadzonej w 2010 r.

W polskiej literaturze zagadnienia związane z biznes partnerem w obszarze rachunkowości i finansów pojawiają się jeszcze niezbyt często. Propagatorami koncepcji zmian w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w kierunku biznes partnera są I. Sobańska i P. Kabalski (2014). Autorzy ci jako pierwsi w Polsce przedstawili i objaśnili koncepcję partnerów biznesowych (w odniesieniu do specjalistów rachunkowości zarządczej), opierając się na specjalistycznej literaturze (przede wszystkim anglojęzycznej i niemieckojęzycznej) oraz dokumentach profesjonalnych międzynarodowych organizacji rachunkowości formułujących wzorce dobrych praktyk w zakresie rachunkowości zarządczej.

Autorzy podjęli się także krytyki tej koncepcji, wskazując na zagrożenia, jakie wiążą się z nowymi zadaniami i rolą. Postulat postawiony na końcu przywołanego opracowania, aby przedmiotem badań w zakresie zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej w praktyce w Polsce było nie tylko poznanie stosowanych narzędzi, ale również identyfikacja statusu specjalisty rachunkowości zarządczej, stanowił jedną z inspiracji do napisania niniejszej monografii.

Na koniec przeglądu polskiej literatury warto przytoczyć ciekawy nurt badawczy rozwijany przez M. Nowak, polegający na włączeniu zagadnień z zakresu psychologii do badań nad zawodem controllera. W licznych pracach autorka, która jako jedyna w polskiej literaturze przedmiotu podejmuje tę problematykę, prezentuje powiązania pomiędzy psychologią a controllingiem. W kompleksowym opracowaniu M. Nowak (2013) podjęła próbę identyfikacji psychologicznych uwarunkowań mających wpływ na controllerów i controlling. Autorka ustaliła, że najważniejsze zadania controllingu są podatne na wpływ zjawisk psychologicznych oraz zaproponowała procedury mające na celu neutralizację niekorzystnego wpływu. Przedstawiła także koncepcje z zakresu psychologii kultur i na ich podstawie zaprezentowała wnioski i wskazówki aplikacyjne do zastosowania controllingu w przedsiębiorstwach międzynarodowych i wielokulturowych.

Autorka zbadała również relacje pomiędzy controllingiem a twórczością w celu określenia, w jakim zakresie i pod jakimi warunkami praca controllera może być uznana za twórczą. Na uwagę zasługuje także opracowanie przez nią psychologicznej charakterystyki osób realizujących zadania controllingu (Nowak, 2014d) i potencjalnych przyszłych controllerów (Nowak, 2013) oraz porównanie tych pierwszych z osobami, których praca nie jest związana z controllingiem.

Ciekawym problemem badawczym poruszonym przez wspomnianą autorkę jest też aspekt wymiaru czasu w controllingu, zainspirowany przeprowadzoną przez nią analizą definicji controllingu. W kontekście tym postawione zostało pytanie o perspektywę czasu, jakie mają controllerzy. Jednakże hipoteza badawcza, że osoby zajmujące się controllingiem charakteryzują się wyższą niż inne osoby perspektywą przyszłościową, została zweryfikowana negatywnie. Wykazano natomiast, że controllerzy charakteryzują się perspektywą czasu zbliżoną do idealnej, czyli połączeniem wysokiej perspektywy przyszłościowej, wysokiej perspektywy teraźniejszościowo-hedonistycznej i wysokiej perspektywy przeszłościowo-pozytywnej (Nowak, 2014c).

M. Nowak (2013a) postawiła także pytanie o świadomość controllingową, wykazując, że realne wykonywanie zadań controllera nie pokrywa się z deklaracjami dotyczącymi tej pracy. Wiele osób wykonujących zadania z zakresu controllingu nie jest świadoma tego, że realizuje procesy

controllingu. Sytuacja taka występuje nawet w przypadku pracowników, których działania szczególnie intensywnie wiążą się z controllingiem. Natomiast osoby niewykonujące zadań z zakresu controllingu są świadome, że controllingu nie stosują i żadna z nich nie odpowiedziała, że w swojej pracy zajmowała się nim. W pozostałych pracach autorka dokonała analizy porównawczej grup controllerów deklaracyjnych i niecontrollerów deklaracyjnych oraz controllerów i niecontrollerów realnych pod kątem istotności dla nich czynników motywujących do pracy (Nowak, 2014), preferencji w zakresie skłonności do ryzyka (Nowak, 2013d), indywidualizmu lub kolektywizmu pracy (Nowak, 2013b) oraz przyjmowanych ról zespołowych (Nowak, 2013c) i płci (Nowak, 2014a). Hipotezy mówiące o tym, że wyodrębnione grupy różnią się w wymienionych zakresach, zostały potwierdzone.

3.3. Kształtowanie zawodów związanych z rachunkowością zarządczą w Polsce

Przed rokiem 1989 zawody związane z rachunkowością zarządczą praktycznie nie funkcjonowały w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Dopiero transformacja systemowa i pojawienie się firm z kapitałem zagranicznym spowodowało wzrost zapotrzebowania na tę grupę zawodową. Badania J. Goliszewskiego (2002, 2002a) pozwoliły na zidentyfikowanie w 1991 r. pięciu ogłoszeń o pracę na stanowisko kontrolera finansowego i ośmiu na inne stanowiska związane z rachunkowością zarządczą. Dziesięć lat później ich liczba wzrosła odpowiednio do 109 i 36.

Obecnie liczba ofert pracy w działach controllingu/rachunkowości zarządczej w Polsce utrzymuje się na stabilnym, niezmiennym poziomie od kilku lat. W praktycznie każdej firmie średniej bądź dużej, bez względu na kraj pochodzenia kapitału, funkcjonuje stanowisko kontrolera finansowego lub specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej (*Goldman Recruitment Salary Survey*, 2013). E. Zarzycka (2015), analizując ogłoszenia o pracę na stanowiska realizujące zadania i funkcje z obszaru rachunkowości zarządczej/controllingu, które ukazywały się na jednym z najbardziej popularnych portali internetowych www.pracuj.pl tylko w okresie od 1 marca 2014 do 30 maja 2014 r., zidentyfikowała 203 oferty pracy w omawianym obszarze.

Ciekawą kwestią jest także nazewnictwo stosowane w przedsiębiorstwach dla określenia zawodów związanych z rachunkowością zarządczą. O ile początkowo poszukiwano kontrolerów finansowych, to już 10 lat

później pojawiały się również określenia „analityk finansowy” i „specjalista ds. controllingu” (Goliszewski, 2002). Obecnie najczęściej stosowane określenia to „kontroler finansowy”, „specjalista ds. controllingu”, „analityk finansowy” i „analityk biznesowy” (Zarzycka, 2015). Jest to o tyle ciekawe, że firmy rekrutujące pracowników przy wykorzystaniu ogłoszeń o pracę publikowanych w Polsce poszukują zazwyczaj specjalistów ds. controllingu lub analiz kosztów/finansowych, natomiast niezwykle rzadko można spotkać ogłoszenia, w których stosuje się termin „specjalista ds. rachunkowości zarządczej”. Jednakże na polskich uczelniach dla określenia kursów obejmujących zagadnienia rachunkowości zarządczej/controllingu częściej używa się nazwy „rachunkowość zarządcza/rachunek kosztów” aniżeli „controlling”.

Pod koniec 2003 r. w ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP) powołano Komisję ds. Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, która podejmuje inicjatywy na rzecz rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, wprowadzając program certyfikacji zawodu księgowego w 2010 r., pominęło jednak specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej (Szychta, 2005).

Niestety, w Polsce działa aktualnie tylko jedna organizacja zrzeszająca takich specjalistów, która aktywizuje kształcenie i rozwój w tej dziedzinie oraz podejmuje próbę integracji środowiska. Jest to krajowy oddział Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów (Internationaler Controller Verein – ICV). Obecnie w Polsce działa 11 Kół Praktyków zlokalizowanych w głównych miastach Polski, które spotykają się 2–3 razy w roku w celu wymiany doświadczeń i wspólnego poszukiwania praktycznych rozwiązań. Stowarzyszenie organizuje także corocznie kongres controllerów, będący okazją do integracji środowiska oraz prezentowania przykładów zastosowania najnowszych koncepcji z zakresu controllingu i zarządzania¹.

Klasyfikacja zawodów i specjalności obowiązująca w Polsce od 2010 r. (Rozporządzenie, 2010) dokonuje niejasnego wyróżnienia zawodów związanych z rachunkowością zarządczą. W grupie 2 „Specjaliści” znalazł się nie tylko zawód „specjalista ds. rachunkowości zarządczej” (kod 241106), ale także „specjalista ds. kontrolingu” (2411001) (zob. tabela 3.2). Zdaniem A. Szychty (2011) wynika to z połączenia dwóch tendencji rozwoju zawodowego tych specjalistów w krajach anglo-amerykańskich i niemieckojęzycznych. Jednakże w perspektywie zachodzących zmian i globalizacji rachunkowości zarządczej taki podział nie jest uzasadniony, nie jest też potwierdzony doświadczeniami praktyki.

1 Opracowano na podstawie informacji na stronie internetowej organizacji, http://alt.controllerverein.com/miedzynarodowe_stowarzyszenie_controllerow_PL.137947.html (dostęp 19.06.2015).

Tabela 3.2. Klasyfikacja zawodów i specjalności związanych z rachunkowością zarządczą

Grupa zawodów	Nazwa grupy zawodów i zawodu/specjalności
Wielka	2 Specjaliści
Duża	24 Specjaliści ds. ekonomicznych i zarządzania
Średnia	241 Specjaliści ds. finansowych
Elementarna	2411 Specjaliści ds. księgowości i rachunkowości
Zawód/Specjalność	241101 Biegły rewident
	241102 Specjalista ds. kontrolingu
	241103 Specjalista ds. rachunkowości
	241104 Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej
	241105 Specjalista ds. rachunkowości podatkowej
	241106 Specjalista ds. rachunkowości zarządczej

Źródło: Rozporządzenie (2010).

Szczegóły dotyczące każdego z tych dwóch zawodów, zawierające między innymi wymagania, zadania oraz kompetencje zawodowe, można znaleźć w *Krajowym standardzie kompetencji zawodowych* (2013) opracowanym przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej. W opisie zawodu „specjalista do spraw rachunkowości zarządczej” wskazano, że gromadzi on, przetwarza, analizuje i prezentuje informacje finansowe oraz niefinansowe dotyczące przedsiębiorstwa, zaś w przypadku zawodu „specjalista do spraw kontrolingu” ma on uczestniczyć w przygotowywaniu budżetów, planów i prognoz finansowych, kontrolować ich realizację, sporządzać raporty i analizy finansowe i ekonomiczne, a także inicjować działania usprawniające procesy biznesowe. Pierwszy z zawodów ma charakter kontrolno-doradczy, zaś drugi ma charakter menedżerski.

Przeprowadzone porównanie wymagań zawodowych zaprezentowanych w *Krajowym standardzie kompetencji zawodowych* (2013) pokazuje, że w dużym stopniu wymagania te są zbieżne, co potwierdzają autorzy, wskazując, że posiadane kompetencje pozwalają na pracę na obu stanowiskach. Dalsza analiza porównawcza wskazanych zadań zawodowych, zaprezentowana w tabeli 3.4, pokazuje, że zawody te są w dużym stopniu tożsame.

Wśród kluczowych kompetencji zawodowych ustawodawca dla zawodu „specjalista ds. rachunkowości zarządczej” wskazuje w *Krajowym standardzie kompetencji zawodowych* (2013):

- opracowywanie, analizowanie i kontrolowanie planów finansowych oraz danych ekonomicznych przedsiębiorstwa,
- projektowanie koncepcji usprawniających procesy biznesowe,
- opracowywanie i dostarczanie informacji do podejmowania decyzji zarządczych,

- kompetencje społeczne (należą do nich upowszechnienie wzorców postępowania w środowisku pracy, aktualizacja wiedzy, krytyczna ocena własnych działań i działań zespołu, dzielenie się wiedzą i doświadczeniem, przestrzeganie zasad etyki zawodowej).

Tabela 3.3. Wymagania zawodowe stawiane specjalistom do spraw kontrolingu oraz rachunkowości zarządczej według *Krajowych standardów kompetencji zawodowych*

Wymagania zawodowe	Specjalista do spraw kontrolingu	Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej
Wykształcenie wyższe ekonomiczne	Drugiego stopnia	Minimum pierwszego stopnia
Wiedza	Finanse, rachunkowość finansowa i zarządcza, kontroling, ekonomia, prawo, znajomość rynku, procesów i strategii firmy	Finanse, rachunkowość finansowa i zarządcza, kontroling, ekonomia, prawo, znajomość zasad ustalania strategii i prowadzenia polityki gospodarczej w warunkach gospodarki rynkowej
Umiejętności zawodowe	Analityczne, pracy w zespole, przestrzeganie tajemnicy służbowej	Analityczne i pracy w zespole, przestrzeganie poufności informacji
Wymagane cechy	Inicjatywa, zaangażowanie, przekonywanie, konsekwencja w realizacji zadań, otwartość na zmiany	Podzielność uwagi, kreatywność, asertywność, konsekwencja w realizacji zadań, otwartość na zmiany, odporność na stres
Inne umiejętności	Przewidywanie skutków podejmowanych działań i odpowiedzialność za nie, zdolność do realistycznej oceny sytuacji	Przewidywanie skutków podejmowanych działań i odpowiedzialność za nie, organizacyjne i prezentacji
Umiejętność obsługi komputera	Wysoka, ze znajomością specjalistycznego oprogramowania	Wysoka, ze znajomością specjalistycznego oprogramowania
Znajomość języków obcych	Minimum jeden z opanowanym słownictwem branżowym	Minimum jeden z opanowanym słownictwem branżowym

Źródło: *Krajowy standard kompetencji zawodowych* (2013).

Z kolei dla zawodu „specjalista ds. kontrolingu” wymienia się we wspomnianym dokumencie następujące kluczowe kompetencje:

- przeprowadzanie procesu budżetowania,
- opracowywanie analiz i ocen finansowo-ekonomicznych działalności przedsiębiorstwa,
- opracowywanie i wdrażanie programów naprawczych w procesach biznesowych w przedsiębiorstwie,
- kompetencje społeczne (odpowiedzialne wypełnianie zadań, przestrzeganie etyki zawodowej, uzupełnienie wiedzy, wprowadzanie innowacji, ponoszenie odpowiedzialności za własne działania i obiektywna ich ocena).

Tabela 3.4. Zadania zawodowe specjalistów do spraw kontrolingu oraz rachunkowości zarządczej według *Krajowych standardów kompetencji zawodowych*

Zadania	Specjalista do spraw kontrolingu	Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej
Organizacyjne	Organizowanie stanowiska pracy zgodnie z obowiązującymi zasadami i przepisami z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, ochrony przeciwpożarowej, ochrony środowiska oraz wymaganiami ergonomii	Organizowanie stanowiska pracy zgodnie z obowiązującymi zasadami i przepisami z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, ochrony przeciwpożarowej, ochrony środowiska oraz wymaganiami ergonomii
Z zakresu budżetowania i planowania	Tworzenie, koordynowanie i konsolidowanie procesów budżetowania, monitorowanie i analiza odchyleń budżetowych, kontrolowanie realizacji budżetów operacyjnych, korygowanie realizacji bieżących planów	Prognozowanie przyszłych przychodów i wyników, sporządzanie budżetów, analiza odchyleń
Z zakresu kontroli kosztów/finansowej	Wdrażanie modeli kosztowych, kontrola i analiza kosztów, kontrola i analiza ryzyka gospodarczego, kontrola i analiza przepływu środków pieniężnych i wewnętrznej ochrony majątku	Wykonywanie rachunku kosztów na potrzeby zarządzania, wskazywanie możliwości finansowania planowanych działań
Z zakresu raportowania i analiz	Raportowanie i nadzorowanie procesu raportowania z wykonania budżetów	Raportowanie wykonania budżetu i wyników analiz, prezentowanie danych i wyników analiz na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne
Z zakresu pomiaru dokonań	Analiza i interpretacja sprawozdań finansowych oraz wskaźników ekonomicznych dla oceny opłacalności projektów i inwestycji	Analiza i ocena sprawozdań i wskaźników finansowych, ocena efektywności podejmowanych działań i inwestycji, tworzenie motywacyjnych systemów wynagradzania
Z zakresu optymalizacji i usprawnień		Modelowanie i optymalizowanie procesów biznesowych z uwzględnieniem ryzyka gospodarczego
Z zakresu wsparcia procesów podejmowania decyzji	Wspieranie kierowników różnego szczebla w podejmowaniu decyzji biznesowych i tworzeniu strategii działania przedsiębiorstwa	

Źródło: *Krajowy standard kompetencji zawodowych* (2013).

Porównanie kompetencji zawodowych dwóch omawianych zawodów wskazanych w *Krajowym standardzie kompetencji zawodowych* (2013) daje pewność, że przyjęty podział jest nienaturalny i niezgodny ze światowymi tendencjami rozwoju zawodowego omawianej grupy specjalistów. Potwierdza to także profil kompetencji kluczowych, opracowanych przez autorów cytowanego raportu. W przypadku zawodu 241106 oraz 241102 ocena ważności poszczególnych kompetencji jest bardzo zbliżona. Dalsze badania mają pokazać, że także w praktyce zawody te są tożsame, a ich zadania oraz stawiane wymagania są podobne.

3.4. Kształcenie w Polsce i wpływ zagranicznych instytucji certyfikujących

W Polsce osoby chcące zajmować się rachunkowością zarządczą mogą zdobywać wykształcenie w tej dziedzinie na studiach licencyjnych i magisterskich na kierunku *Finanse i rachunkowość* bądź pokrewnych oraz na studiach podyplomowych. Wiele osób decyduje się na zdobycie kwalifikacji międzynarodowych CIMA, ACCA bądź CMA, gdyż są one wysoko cenione przez zagraniczne koncerny działające w Polsce, a także otwierają możliwości rozpoczęcia kariery poza granicami kraju. Ponadto kandydaci do wykonywania badanego zawodu mają do wyboru szerokie spektrum kursów i szkoleń specjalistycznych dostępnych w ofercie firm szkoleniowych.

W roku akademickim 2013/2014 studenci mogli rozpocząć studia na pierwszym stopniu na kierunku *Finanse i rachunkowość* (FiR) oferowanym przez 56 ośrodków akademickich bądź wydziałów. Na studiach pierwszego stopnia kierunki *Rachunkowość*, *Finanse*, *rachunkowość*, *ubezpieczenia* oraz *Finanse, inwestycje, rachunkowość* są w ofercie tylko jednego ośrodka akademickiego w Polsce. Tylko jedna uczelnia przygotowała kierunek *Rachunkowość i controlling*. W przypadku studiów drugiego stopnia 25 ośrodków akademickich bądź wydziałów oferuje kierunek *Finanse i rachunkowość*. Kierunki *Finanse, rachunkowość, ubezpieczenia* oraz *Finanse, inwestycje, rachunkowość* ma w ofercie tylko jedna uczelnia, zaś *Rachunkowość i controlling* dwie. Aktualnie cztery uczelnie prywatne oraz pięć państwowych uruchomiło takie studia (Zarzycka, 2013).

Badanie przeprowadzone przez E. Zarzycką (2013) miało na celu określenie możliwości zdobycia wiedzy w obszarze rachunkowości zarządczej na studiach pierwszego i drugiego na kierunku *Finanse i rachunkowość* w Polsce, a także stwierdzenie, czy obecnie studia te oferują kształcenie specjalistów rachunkowości zarządczej. Wyniki pokazały, że oferta

nauczania rachunkowości i finansów jest stosunkowo szeroka. Studenci mają znaczący wybór ośrodków akademickich na terenie całego kraju, zarówno publicznych, jak i niepublicznych. Nieco mniej uczelni oferuje studia drugiego stopnia na kierunku *Finanse i rachunkowość*, jednakże liczba 29 instytucji wydaje się wystarczająca. Niepokojący jest natomiast fakt, że tylko dziewięć uczelni na obszarze Polski proponuje studia podyplomowe w zakresie rachunkowości zarządczej. Taki stan rzeczy wymusza poszukiwanie innych sposobów zdobywania wiedzy przez absolwentów uczelni wyższych, między innymi wykorzystując międzynarodowe kwalifikacje.

Niestety, pogłębiona analiza programów kształcenia pokazała, że perspektywy kształcenia w tym zawodzie nie są aktualnie zbyt optymistyczne, zakres godzinowy przeznaczony na przedmioty związane z rachunkowością zarządczą jest niewielki, a w przypadku 23 kierunków pierwszego stopnia i trzech kierunków drugiego stopnia rachunkowości zarządczej nie ma w treściach programowych. Tym samym studenci kończący studia na tych kierunkach FiR stykają się z pojęciami i koncepcjami rachunkowości zarządczej w niewielkim stopniu bądź wcale. W takiej sytuacji trudno mówić o właściwym przygotowaniu do wykonywania zawodu księgowego, dla którego wiedza między innymi o rachunku kosztów jest fundamentalna dla prawidłowej realizacji zadań na przykład w obszarze sprawozdawczości finansowej. Co więcej, kierunki te kształcą pracowników, którzy nie będą w stanie realizować nawet podstawowych zadań rachunkowości zarządczej.

W przypadku studiów pierwszego stopnia średni czas przeznaczony na przedmioty z omawianego zakresu wynosi 39 godzin, przy czym zagadnienia te realizowane są w ramach przedmiotów *Rachunkowość zarządcza* i *Rachunek kosztów*. W przypadku studiów drugiego stopnia średni czas to 93 godziny, a zdecydowana większość kierunków ma w swojej ofercie przedmiot *Rachunek kosztów*, co jest dobrym sygnałem, gdyż bez względu na specjalizację wiedza z tej dziedziny jest niezbędna do wykonywania zawodu księgowego. Inne przedmioty realizowane na dużej części badanych kierunków to *Rachunkowość zarządcza* oraz *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*. Tylko w nielicznych przypadkach kurs rachunkowości zarządczej ma szerszy wymiar i obejmuje zagadnienia strategicznej i operacyjnej rachunkowości zarządczej, a także rachunku kosztów.

Większość badanych uczelni czy wydziałów koncentruje się na nauczaniu tradycyjnych metod rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów. Niestety, mały wymiar godzin przeznaczonych na realizację tych tematów budzi obawy, że są one wykładane w powierzchowny sposób, bez wskazania powiązań z całym systemem rachunkowości i bez nawiązania do otoczenia, w jakim funkcjonują organizacje. Tylko nieliczni studenci mają możliwość zetknięcia się z najnowszymi rozwiązaniami

rachunkowości zarządczej/controllersingu. Niestety, narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej, takie jak *target costing* czy zbilansowana karta wyników są przedmiotem zajęć na jednej trzeciej badanych kierunków. Zaledwie kilka kierunków prezentuje studentom najnowsze rozwiązania rachunkowości zarządczej, takie jak *value based management* czy analiza łańcucha wartości. Istotę *open book accounting* czy planowania *Hoshin* można poznać tylko na jednej z badanych uczelni.

Opierając się na omówionej analizie programów kształcenia i sylabusów, można stwierdzić, że tylko 4–5 ośrodków naukowych w Polsce kształci specjalistów rachunkowości zarządczej na odpowiednim poziomie. Biorąc pod uwagę ogromne zapotrzebowanie na wysoko wykwalifikowanych specjalistów w tej dziedzinie, można oczekiwać dużych problemów na rynku pracy, a także spodziewać się, że potencjalni kandydaci na kontrolerów finansowych będą poszukiwali innych sposobów zdobycia wiedzy z rachunkowości zarządczej, na przykład korzystając z kursów specjalistycznych czy zdobywając międzynarodowe kwalifikacje.

Uczelnie wyższe w Polsce dostrzegają znaczenie międzynarodowych kwalifikacji w dziedzinie rachunkowości i finansów. Nawiązują również współpracę z zagranicznymi instytucjami certyfikującymi. Współpraca może przybrać formę akredytowania kierunków studiów bądź tworzenia nowych ścieżek kształcenia wspólnie z zagraniczną instytucją lub pod jej patronatem. Akredytacja międzynarodowej instytucji zwiększa prestiż studiów i jest dowodem, że program danego kierunku odpowiada najwyższemu światowemu standardom. Nowe specjalności i przedmioty uruchamiane pod patronatem międzynarodowej instytucji przyciągają studentów i czynią studiowanie na danym kierunku bardziej atrakcyjne. Współpraca z międzynarodowymi organizacjami pozwala na uzyskanie przez studentów zwolnień z wybranych egzaminów w ramach certyfikacji, co poprawia ich sytuację na rynku pracy i zwiększa szanse na otrzymanie ciekawych ofert.

W latach 2012–2015 dziewięć polskich uczelni uzyskało akredytację ACCA dla swoich kierunków studiów (16 akredytowanych kierunków), podczas gdy cztery uczelnie uruchomiły kursy bądź nowe ścieżki kształcenia pod patronatem CIMA. Kilka innych szkół wyższych współpracuje aktualnie z organizacjami ACCA i CIMA, toteż wkrótce spodziewane jest otrzymanie przez nie akredytacji bądź uruchomienie nowych kursów nauczania rachunkowości i finansów. Proces akredytowania przez ACCA polega na porównaniu zawartości sylabusów danych przedmiotów z treściami wymaganymi podczas egzaminów ACCA. Sposób egzaminowania na uczelni wymaga również dostosowania do standardów ACCA (znaczną część egzaminu powinna mieć formę obszernych zadań typu *case study*, a czas trwania powinien wynosić około trzech godzin). Uzyskanie akredytacji pozwala studentom tych kierunków na uzyskanie zwolnienia

z części egzaminów ACCA na podstawie zaliczeń uzyskanych w toku studiów. Tym samym kończąc studia, nie tylko legitymują się oni dyplomem szkoły wyższej, ale rozpoczętą kwalifikacją ACCA.

Ciekawą formą współpracy w zakresie certyfikacji zawodowej jest tworzenie specjalności pod patronatem zagranicznych instytucji profesjonalnych. W Polsce cztery uczelnie uruchomiły specjalności wspólnie z organizacją CIMA; zawierają one treści zgodne z wymaganiami CIMA i umożliwiają zdobycie certyfikatów CIMA już w trakcie studiów. Specjalności te wymagają zdawania egzaminów w języku angielskim, co jest dodatkowym atutem, gdyż potwierdza dobrą znajomość języka obcego studentów kończących specjalność. Warto zauważyć, że procesy akredytacji oraz nowe specjalności skierowane są do szerokiego grona studentów kierunków kształcących w obszarze rachunkowości i finansów. Żaden z tych programów nie koncentruje się na kształceniu specjalistów rachunkowości zarządczej.

Jak wynika z powyższego przeglądu, procesy akredytacji i międzynarodowej współpracy w tym obszarze uczelni w Polsce są coraz bardziej powszechne. Wynika to przede wszystkim ze światowych trendów obserwowanych w edukacji i dydaktyce oraz presji samych studentów zainteresowanych takimi kwalifikacjami. Także konkurencja między uczelniami i walka o studentów, których liczba w najbliższych latach będzie się zmniejszała, są czynnikami skłaniającymi do poprawy jakości kształcenia i oferowania studentom nie tylko dyplomu szkoły wyższej, ale także certyfikatów profesjonalnych organizacji rachunkowości.

Bez wątpienia inicjatywy te przyczyniają się do dostosowania oferty dydaktycznej uczelni do potrzeb globalnego rynku pracy, zwiększając szanse studentów na otrzymanie ciekawej oferty pracy i rozwój zawodowy nie tylko w Polsce, ale w wielu krajach, na przykład Europy Zachodniej. Oprócz wiedzy z obszaru finansów i rachunkowości, kandydaci posiadają bowiem doskonałą znajomość języka angielskiego, ze szczególnym uwzględnieniem słownictwa branżowego.

Przeprowadzone badania dotyczące rozpoznawalności międzynarodowych kwalifikacji przez osoby studiujące w Polsce miały na celu sprawdzenie, jakimi kwalifikacjami zainteresowani są studenci, którzy rozpoczęli już pracę zawodową w obszarze rachunkowości zarządczej, oraz ci, którzy planują taką ścieżkę kariery zawodowej (Zarzycka, 2015). Zdecydowana większość z nich wyraziła zainteresowanie zdobywaniem międzynarodowych kwalifikacji zawodowych, choć część z nich przyznała, że tylko wtedy, kiedy będzie od nich wymagał tego pracodawca. Na pytanie, jakie uprawnienia chcieliby zdobyć, zdecydowana większość wskazała, że zainteresowana jest międzynarodowymi kwalifikacjami: ACCA, CIMA oraz CMA. Wśród innych uprawnień zawodowych, które chcieliby zdobyć studenci w przyszłości, znaczna ich część wymieniała certyfikaty zawodowe SKwP.

Wśród trudności, jakie widzą studenci w związku ze zdobywaniem międzynarodowych kwalifikacji, najczęściej wymieniano wysokie koszty uzyskania certyfikatów i obawy o problemy językowe. Inne wskazywane problemy to duża czasochłonność i obszerny zakres materiału do opanowania.

Na podstawie badania E. Zarzyckiej (2015) można zauważyć, że studenci, którzy rozpoczęli już pracę w obszarze rachunkowości zarządczej bądź planują taką karierę w przyszłości, zdają sobie sprawę, że dodatkowe kwalifikacje mogą wzmocnić ich pozycję na rynku pracy i dlatego deklarują ich zdobywanie. Badani studenci powielają zachowania swoich starszych kolegów i wskazują ACCA jako najbardziej pożądaną kwalifikację, choć nie jest ona bezpośrednio przeznaczona dla specjalistów rachunkowości zarządczej. Duża aktywność organizacji ACCA w Polsce sprawia, że jest ona dobrze rozpoznawana i coraz bardziej popularna także wśród studentów polskich uczelni. Wskazanie przez studentów uprawnień zawodowych ACCA i poszczególnych stopni certyfikacji zawodowej SkwP, jako szczególnie istotnych dla nich, wynika z faktu, że postrzegają oni wiedzę z szeroko rozumianej rachunkowości i finansów jako niezbędną do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej.

Zagraniczne kwalifikacje dotyczące rachunkowości i finansów cieszą się coraz większym zainteresowaniem wśród studentów planujących karierę w obszarze rachunkowości zarządczej, specjalistów rachunkowości zarządczej oraz pracodawców w Polsce. Co prawda badanie E. Zarzyckiej (2015) pokazało, że międzynarodowe kwalifikacje nie są kluczowym elementem ocenianym w procesie rekrutacji na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą, gdyż tylko niespełna 10% przebadanych ofert pracy zawierało w oczekiwaniach wobec poszukiwanych kandydatów posiadanie międzynarodowej kwalifikacji. Należy zauważyć, że wszystkie te oferty pochodziły z firm zagranicznych, a żadna z tych ofert nie wskazywała jednoznacznie o jaką kwalifikację chodzi. W kilku ofertach już samo rozpoczęcie starań o członkostwo, a więc posiadanie statusu studenta wskazane było jako dodatkowy atut kandydata.

Na podstawie przeprowadzonych analiz nie można stwierdzić jednoznacznie, że posiadanie międzynarodowych certyfikatów jest szczególnie istotne dla któregośkolwiek ze stanowisk, na przykład stanowisk kierowniczych lub specjalistycznych. Międzynarodowe kwalifikacje są coraz popularniejsze w Polsce, o czym świadczy rosnąca liczba studentów, jednakże zainteresowanie nimi pracodawców jest mniejsze niż na przykład w krajach Europy Zachodniej czy Stanach Zjednoczonych.

Podsumowując, członkostwo w międzynarodowych organizacjach zawodowych nie jest wymogiem koniecznym do podjęcia pracy w zawodzie, lecz raczej elementem przewagi konkurencyjnej potencjalnych kandydatów i dowodem na posiadanie wysokich kwalifikacji w obszarze

rachunkowości i finansów oraz dobrej znajomości języka angielskiego. Dzięki certyfikatom rosną szanse kandydatów na zdobycie pracy nie tylko w Polsce, ale przede wszystkim za granicą, między innymi w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych. Popularność międzynarodowych kwalifikacji w Polsce wynika także z faktu, że niewiele krajowych uczelni oferuje solidne studia w dziedzinie rachunkowości i finansów w języku angielskim. Zdobycie międzynarodowych kwalifikacji umożliwia podjęcie studiów podyplomowych w obszarze rachunkowości.

3.5. Podsumowanie

Dokonany przegląd polskiej literatury wskazuje na istniejące luki badawcze. Choć rachunkowość zarządcza jest przedmiotem badań w Polsce już od ponad 50 lat, to zdecydowana większość z nich stosuje podejście narzędziowe lub metodologiczne, koncentrując się na rozpoznaniu stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej. Brakuje badań nad rolą i statusem specjalistów w tej dziedzinie. Co więcej, ostatnie takie kompleksowe studia empiryczne obejmujące rolę, zadania i wymagania stawiane przed praktykami rachunkowości zarządczej zostały przeprowadzone w 2005 r. (Szychta, 2005). Nie jest więc znany aktualny stan badań i nie dokonano identyfikacji zmian, jakie zaszły w tym obszarze w ciągu ostatnich 10 lat, toteż postulat I. Sobańskiej i P. Kabalskiego (2014) o zintensyfikowanie badań jest jak najbardziej zasadny. Niezwykle interesujące byłoby również ustalenie, czy sylwetka specjalisty w Polsce znacząco odbiega od modelu biznes partnera promowanego przez najważniejsze instytucje certyfikujące ten zawód i opisanego w literaturze polskiej przez wspomnianych autorów.

Brakuje także badań dotyczących czynników przyczyniających się do zmian w rolach i zadaniach badanej grupy zawodowej. W światowej literaturze przedmiotu zidentyfikowano ich znaczną liczbę, zaś w Polsce podjęto badania tylko z zakresu wpływu fuzji, prywatyzacji oraz systemów ERP i MSSF. Co więcej, jak dotychczas w Polsce w niewielkim stopniu wykorzystywano teorie socjologiczne (Giddensa oraz izomorfizmu) oraz teorię instytucjonalną w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej i jej praktyków.

W literaturze polskiej panuje ponadto znaczna rozbieżność w zakresie stosowanej terminologii odnośnie zarówno do badanej dziedziny naukowej, jak i działalności zawodowej. W dalszym ciągu traktuje się rachunkowość zarządczą i controlling jako odrębne dziedziny, choć opisane

w pracy światowe badania pokazują, że termin *Controlling* w krajach niemieckojęzycznych obejmuje zagadnienia, które w literaturze światowej nazywane są *management accounting*, a różnice w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej (*management accountants*) w krajach anglojęzycznych i kontrolerów niemieckojęzycznych (*Controller*) są niewielkie i ulegają zatarciu wraz z globalizacją praktyk.

Powstały chaos jest wynikiem różnorodności stosowanych określeń przez środowisko akademickie, działające w Polsce międzynarodowe instytucje certyfikujące zawód, ustawodawcę, który opracował klasyfikację zawodów i specjalności związanych z rachunkowością zarządczą, i wreszcie samą praktykę. Większość uczelni proponuje kursy rachunkowości zarządczej, choć są też szkoły wyższe oferujące zajęcia z controllingu. Międzynarodowe instytucje certyfikujące używają określenia „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*), natomiast ustawodawca wprowadził do klasyfikacji zawodów stanowiska „specjalista ds. rachunkowości zarządczej” oraz „specjalista ds. kontrolingu”, sugerując, że to dwa różne zawody. Wreszcie w przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje dział rachunkowości zarządczej/kontrolingu nazewnictwo stosowane do określenia zawodu jest bardzo różnorodne.

Także kwestie edukacji w zakresie rachunkowości zarządczej wzbudzają wiele wątpliwości. Badania przeprowadzone w Polsce wskazują, że kształcenie w tym obszarze charakteryzuje się niedorozwojem. Stąd tak wielki sukces międzynarodowych organizacji, które oferują certyfikaty zawodowe i zaspokajają popyt praktyków na wiedzę o charakterze stosowanym.

Rozdział 4

Analiza przyczyn zmian w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zagranicznych

4.1. Identyfikacja czynników determinujących zmianę

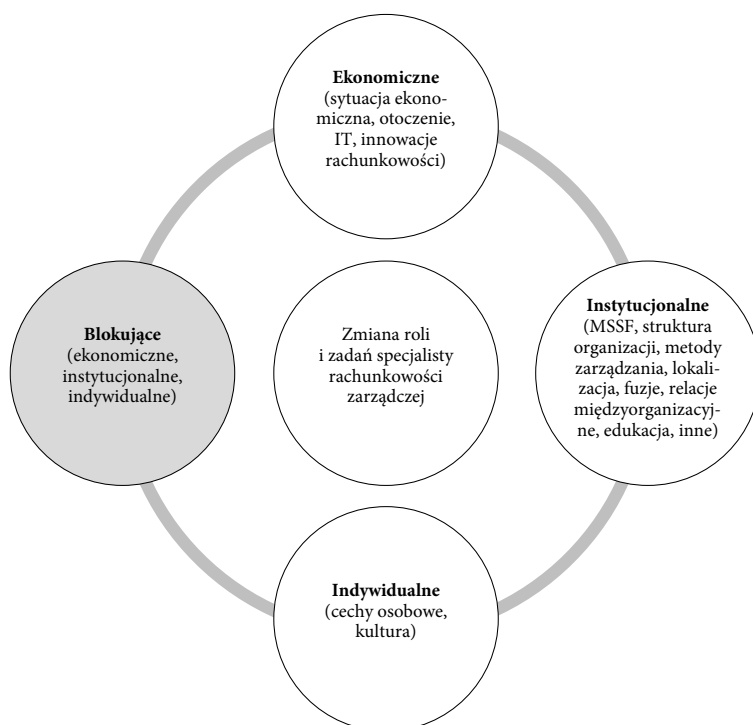
Badania bezpośrednio poszukujące przyczyn zmian zachodzących w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej są stosunkowo nieliczne. Problematyka ta jest poruszana pobocznie, przy okazji dyskusji nad na przykład rolami i zadaniami badanej grupy zawodowej. Wynika to przede wszystkim z faktu, że pomiędzy większością czynników przyczyniających się do zachodzenia zmian występują sprzężenia zwrotne. Trudno więc jednoznacznie zidentyfikować te, które w danej sytuacji oddziałują najmocniej. Na przykład procesy globalizacji przyczyniają się do powstawania zmian w strukturach organizacyjnych i stosowanych technologiach, z drugiej strony nie miałyby one tak dynamicznego tempa, gdyby nie właśnie rozwój technik informacyjnych.

R. Scapens i współpracownicy (2003) zapytali praktyków rachunkowości zarządczej, jakie czynniki według nich najsilniej przyczyniają się do zmian w ich rolach. Zdecydowana większość ankietowanych odpowiedziała, że to właśnie nowe technologie wywierają najsilniejszy wpływ na ich pracę zawodową. Kolejny istotny czynnik zmian to restrukturyzacja organizacji. Wśród odpowiedzi pojawiły się także fuzje i przejęcia, procesy globalizacyjne oraz wymogi sprawozdawczości zewnętrznej, choć ich wpływ nie był już tak istotny dla badanych. Tabela 4.1 zawiera zestawienie wskazanych czynników determinujących zmiany w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej według R. Scapensa i współpracowników (2003).

Tabela 4.1. Czynniki determinujące zmiany w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej.

Czynnik powodujący zmiany	Procent odpowiedzi
Technologie informatyczne	73
Restrukturyzacja organizacji	53
Nowy program informatyczny dla księgowości	41
Wdrożenie orientacji na klienta	39
Nowy styl zarządzania	36
Wdrożenie <i>e-commerce</i>	32
Potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej	24
Podstawowe cele kompetencyjne	23
Globalizacja	23
Fuzje/przejęcia	20
Wdrożenie podejścia zorientowanego na jakość	18
Nowe techniki rachunkowości zarządczej	16
Rady konsultantów zewnętrznych	12
Nowe technologie produkcji	8

Źródło: R. Scapens i in. (2003).

**Ilustracja 4.1.** Czynniki wpływające na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Siła oddziaływania danych czynników będzie zależała od specyfiki organizacji oraz warunków, w jakich ona działa. Warto przyjrzeć się tym czynnikom i wyjaśnić wpływ, jaki mogą one wywierać. Na podstawie badań R. Scapensa i współpracowników (2003) można podzielić te czynniki na trzy podstawowe kategorie: o charakterze ekonomicznym, instytucjonalnym i indywidualnym (ilustracja 4.1). Wśród pierwszej kategorii można wymienić sytuację ekonomiczną i otoczenie organizacji, postęp technologiczny i innowacje w obszarze rachunkowości zarządczej. Kolejna grupa obejmuje aspekty związane ze sposobem organizacji i zarządzania jednostką, jej lokalizację, fuzje i przejęcia oraz relacje międzyorganizacyjne, a także działalność instytucji zawodowych i certyfikujących. Ostatnia kategoria koncentruje się na cechach osobowych menedżerów i aspektach kulturowych wpływających na obraz praktyków rachunkowości zarządczej.

4.2. Wpływ czynników ekonomicznych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej w praktyce

4.2.1. Sytuacja ekonomiczna i otoczenie biznesowe

Większość autorów prowadzących badania w zakresie czynników przyczyniających się do zmian w funkcjach i rolach specjalistów rachunkowości zarządczej wskazuje na pierwszym miejscu sytuację ekonomiczną lat 90. ubiegłego wieku i dynamiczne procesy globalizacyjne, które zachodzą w gospodarce światowej. Termin „globalizacja” ma szerokie znaczenie i odnosi się do powstawania globalnych przedsiębiorstw, rynków czy wreszcie globalnej gospodarki (Michalak, 2008).

W szczególności duże znaczenie przywiązuje się do silnej konkurencji, jaka występuje na rynkach globalnych (Cooper, 1996; Burns i in., 1999; Burns, Scapens, 2000). Sprostanie globalnej konkurencji wymusiło na przedsiębiorstwach koncentrację na redukcji kosztów w całym łańcuchu wartości. W takich warunkach rachunkowość zarządcza i specjaliści rachunkowości zarządczej nabierają dużego znaczenia w organizacji (Cooper, 1996). Nowa rola ma polegać na wykorzystaniu kompetencji praktyków rachunkowości zarządczej do wspierania działań organizacji, zwiększania efektywności w zarządzaniu kosztami w długim okresie oraz rozwoju technik komunikacyjnych. Co więcej,

rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwach działających pod presją konkurencji koncentruje się na kliencie i rynku (Burns, Scapens, 2000; Burns i in., 1999).

Do zadań praktyków rachunkowości zarządczej będzie także należała ocena pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa i wybór sposobów sprostanienia globalnej konkurencji. Taka zmiana wymusza na specjalistach stosowanie podejścia strategicznego, wspieranego przez systemy pomiaru dokonań wykorzystujące różnorodne mierniki, nie tylko ilościowe, ale też jakościowe i zestawiające stan faktyczny z docelowym w okresie dłuższym niż tradycyjny rok obrachunkowy. Dzięki temu realizują oni ważne zadanie, jakim jest rozpowszechnianie koncepcji tworzenia i zwiększania wartości wśród innych uczestników organizacji, a co więcej, wspierają zarządzanie zasobami, działaniami i ludźmi w celu realizacji postawionych przed organizacją zadań. Podejście strategiczne oznacza również uwzględnienie w przeprowadzonych analizach nie tylko czynników wewnętrznych, ale także zewnętrznych.

P. Cooper i E. Dart (2009) zauważyli, że złożoność rynków, na których działają przedsiębiorstwa globalne, oraz to, jak skomplikowana jest ich działalność operacyjna, będą sprawiały, że działy rachunkowości zarządczej w większym stopniu będą zaangażowane w procesy zwiększania wartości. Autorzy zaobserwowali też pozytywną korelację między skalą działalności i wielkością organizacji globalnych a praktykami rachunkowości zarządczej. Duże organizacje mają zasoby finansowe, które mogą pozwolić im na wdrażanie nowych rozwiązań.

Z drugiej strony duże globalne przedsiębiorstwa wymagają specyficznej kontroli ich działalności. Powoduje to coraz większe skomplikowanie procesów raportowania oddziałów i filii, a następnie konsolidacji tych raportów w celu uzyskania całościowego obrazu dokonań organizacji. Działy rachunkowości zarządczej takich korporacji muszą stosować zaawansowane metody raportowania. Ze względu na ogromną skalę działalności również spektrum stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej jest bardzo szerokie, obejmuje dostarczenie informacji finansowej i niefinansowej, a także kwestie związane z ryzykiem, klientem i strategią biznesową (Järvenpää, 2007).

Globalna gospodarka, w której działa większość organizacji, charakteryzuje się dużą zmiennością i niepewnością. Jest to wynikiem pojawiających się coraz częściej kryzysów finansowych w praktycznie wszystkich gospodarkach narodowych, powstawania nowych potęg ekonomicznych, takich jak Chiny czy Indie, a co za tym idzie przesuwania ośrodków władzy ze Stanów Zjednoczonych i Europy Zachodniej na Wschód oraz niestabilnych systemów prawnych funkcjonujących w większości krajów rozwijających się. Konsekwencją tego jest wzrost ryzyka finansowego, w tym kursowego, politycznego i prawnego (Krell, 2011).

Ważnym aspektem działalności organizacji stają się aktualnie również kwestie środowiskowe. Wynika to z ograniczoności zasobów naturalnych, co wzmacnia konkurencję o dostęp do nich, ale także zwiększa troskę społeczeństwa globalnego o ich ochronę. Rozwój wspomnianych gospodarek chińskiej i indyjskiej również rodzi ogromne obawy z punktu widzenia ochrony środowiska. Zwiększenie wagi i znaczenia kwestii środowiskowych powoduje powstanie dla organizacji nowej kategorii zagrożeń, ale też otwiera przed nimi nowe możliwości.

Kolejny ważny aspekt mający wpływ na działalność przedsiębiorstw to zmiany demograficzne. E. Krell (2011) uważa, że sytuacja ekonomiczna i zmienność geopolityczna sprawiają, iż specjalista rachunkowości zarządczej musi częściej i efektywniej identyfikować zagrożenia, wyzwania i szanse dla organizacji, jakie rodzą się w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Tym samym do tradycyjnych zadań i funkcji należy dołączyć bycie liderem w zarządzaniu ryzykiem w organizacji.

Ostatnie kryzysy finansowe silnie wpływają na wzrost roli i znaczenia specjalistów rachunkowości w globalnych organizacjach. Cytowani przez A. Hopwooda (2009, s. 800) C. Olofsson i P.A. Svalander (1975) uważają, że to właśnie ta grupa specjalistów może zapewnić organizacji zrównoważony rozwój i osiągnięcie sukcesu. W warunkach kryzysu w ramach organizacji następuje intensyfikacja przepływu informacji, które są raportowane w sposób bardziej szczegółowy, systematycznie i częściej niż dotychczas. Wynika to z faktu, że potrzeby informacyjne menedżerów i pracowników organizacji są jeszcze silniejsze niż dotychczas, a od jakości informacji dostarczanej przez praktyków rachunkowości zarządczej będzie zależało przetrwanie organizacji.

Informacja zarządcza w dobie kryzysu koncentruje się na kosztach i sposobach ich redukcji; ogromnego znaczenia nabiera proces budżetowania i kontroli wykonania budżetu (Endenich, 2014). Należy jednak pamiętać, że raportowanie wewnętrzne powinno obejmować także kontekst zewnętrzny, w jakim funkcjonuje organizacja, gdyż zagrożenia płyną właśnie z jej otoczenia (Hopwood, 2009). Ch. Endenich (2014), badając niemieckie i hiszpańskie firmy dotknięte kryzysem, zauważył, że znaczenie badanej grupy specjalistów znacząco wzrosło w tych organizacjach, co było przede wszystkim widoczne w ich ogromnym zaangażowaniu w procesy zarządzania, w szczególności podejmowania decyzji. Wzrost znaczenia wiązał się również w badanych przypadkach ze wzrostem zaufania i szacunku dla tej grupy zawodowej.

Niemniej warto pamiętać, że działania praktyków rachunkowości zarządczej nastawione na redukcję i kontrolę kosztów, które są nieuniknione w dobie kryzysu, mogą powodować nieprzychylnie reakcje pozostałych członków organizacji. Często są również oskarżenia wysuwane przeciwko tym specjalistom, że nie byli oni w stanie przewidzieć kryzysu, a także

opracować skutecznych programów walki z nim i przeciwdziałania jego skutkom. Dlatego też komunikowanie i objaśnianie programów oszczędnościowych i działań korygujących pozostałym pracownikom firmy oraz proaktywna i nastawiona na klienta rola tej grupy specjalistów jest kluczowa dla utrzymania jej odpowiedniego statusu w organizacji. Oznacza to, że w dobie kryzysu umiejętności komunikacji, współpracy z innymi członkami organizacji i i przekonywania ich są kluczowe dla realizacji zadań rachunkowości zarządczej.

Wspomniana intensyfikacja przepływu informacji ma nie tylko charakter wewnętrzny, ale i zewnętrzny, gdyż informacje mające do tej pory charakter wewnętrzny są dobrowolnie lub obligatoryjnie ujawniane w celu budowania zaufania i zwiększania przejrzystości oraz zapewnienia bezpieczeństwa dla szerokiej grupy interesariuszy współpracujących z przedsiębiorstwami. Ujawnienia te dotyczą między innymi kwestii silnie związanych z rachunkowością zarządczą, a więc zarządzania i ekspozycji na ryzyko, systemów pomiaru dokonań i wynagradzania (Van der Stede, 2011, s. 4). Przed specjalistami rachunkowości postawione zostanie nowe zadanie polegające na przygotowywaniu informacji dla sprawozdawczości zewnętrznej wymaganej regulacjami bądź dobrowolnie ujawnianej przez organizację w ramach jej strategii. Co więcej, oprócz współpracy z menedżerami organizacji, coraz częściej będą oni utrzymywali relacje z szeroką grupą interesariuszy organizacji, w tym partnerami zewnętrznymi.

Podsumowując, szczególnie organizacje działające globalnie przywiązują większą wagę do nowej roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej. Wynika to z faktu, że działają one w specyficznych warunkach, charakteryzujących się silną presją konkurencyjną, dużą złożonością, zmiennością i niestabilnością, a w rezultacie tego potrzebują dokładnych informacji dostarczanych błyskawicznie. Globalna skala działania wymaga także specyficznej kontroli, która pozostaje w gestii praktyków rachunkowości zarządczej. Muszą więc charakteryzować się oni nastawieniem strategicznym i stosować orientację na klienta.

4.2.2. Postęp technologiczny

Istotną determinantą zmian w obowiązkach specjalisty rachunkowości zarządczej jest postęp technologiczny, szczególnie w branży informatycznej, ale także w technologiach produkcji i logistyki. Postęp w technologiach produkcji umożliwił produkcję masową i wywołał znaczące zmiany w strukturze kosztów w ostatnich dwóch dekadach XX w., powodując wzrost kosztów pośrednich w całkowitej kwocie kosztów organizacji. Wy mogło to udoskonalenie metod kontroli i zarządzania tymi kosztami oraz koncentrację na kluczowych kompetencjach i krytycznych działaniach.

Z kolei bardzo wysoki poziom zaawansowania techniki komputerowej umożliwił dostęp do wydajnych platform sprzętowych. Technologie baz danych pozwalają na gromadzenie ogromnych ilości danych, które mogą być w łatwy i szybki sposób analizowane oraz zestawiane w formie raportów. Tym samym systemy informacyjne mogą spełniać oczekiwania wielu użytkowników, dostarczając informacji do różnych celów, od sprawozdawczości finansowej po planowanie produkcji. Jednocześnie postęp w technologii komputerowej doprowadził do spadku cen sprzętu komputerowego, dzięki czemu posługiwanie się zaawansowanymi systemami komputerowymi stało się możliwe także w małych i średnich przedsiębiorstwach.

Szczególnie ważny wpływ na rachunkowość zarządzczą przypisuje się zintegrowanym systemom informatycznym (ZSI; *enterprise resource planning* – ERP). Zintegrowane systemy informatyczne rewolucjonizują praktycznie wszystkie obszary działalności przedsiębiorstwa. Przyczyniają się one do ulepszenia procesów biznesowych poprzez integrację wszystkich obszarów działalności przedsiębiorstwa. Dowolne dane są wprowadzane do systemu tylko raz i natychmiast stają się dostępne we wszystkich modułach systemu, tworząc niezwykle cenne źródło informacji o przedsiębiorstwie. Tego typu rozwiązania umożliwiają menedżerom dostęp do danych generowanych w każdej komórce organizacyjnej natychmiast po ich wprowadzeniu do systemu, bez względu na odległość czy położenie geograficzne. Ponadto zapewniają one dystrybucję i wymianę informacji ze współpracownikami w całej firmie, co stało się cechą charakterystyczną technologii informacyjnych przełomu wieków (Granlund, Malmi, 2002). Dzięki tej funkcji systemy ERP zbliżają specjalistów rachunkowości zarządczej do obszaru, który podlega jego kontroli. Jest to szczególnie istotne w przedsiębiorstwach transnarodowych, w których specjalista ten często jest odpowiedzialny za kontrolę oddziałów rozproszonych geograficznie (Quattrone, Hopper, 2001). Co więcej, dzięki tej technologii następuje zintegrowanie danych finansowych i niefinansowych przedsiębiorstwa, pozwalając na jeszcze lepsze zarządzanie wartością organizacji.

Problematyka wpływu ZSI na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej jest przedmiotem badań stosunkowo od niedawna. Dopiero na początku XXI w. zaczęły pojawiać się pierwsze prace naukowe dotyczące tej tematyki. Wyniki badań nie są jednak jednoznaczne, bezwzględnie systemy informatyczne wywierają wpływ na rolę i funkcję specjalistów rachunkowości zarządczej, lecz wpływ ten nie jest tak silny, jak zakładano (Granlund, Malmi, 2002).

Z punktu widzenia badania wpływu systemów informatycznych niezwykle interesujące jest podejście R. Coopera (1996), który już w połowie lat 90. XX w. przewidywał decentralizację zadań rachunkowości zarządczej i przeniesienie jej funkcji, między innymi dostarczania informacji, na innych pracowników organizacji. Tym samym postrzegał on, jako

główną rolę kontrolerów, projektowanie i wdrażanie systemów informatycznych wspierających rachunkowość zarządczą, a nie dostarczanie danych i sporządzanie raportów.

Rzeczywiście, w ostatnich kilku latach można obserwować decentralizację funkcji kontrolera. Co więcej, obecnie uważa się, że część czynności wykonywanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej powinna być w gestii menedżerów lub pracowników operacyjnych (na przykład sporządzanie niektórych raportów, analiza odchyleń), zaś główne zadanie praktyków rachunkowości zarządczej to projektowanie, implementacja i ulepszanie systemu rachunkowości zarządczej.

P. Booth i współpracownicy (2000) dokonali przeglądu doświadczeń australijskich przedsiębiorstw wdrażających systemy ERP z punktu widzenia korzyści, jakie odniosły one z zastosowania takich technologii informatycznych dla szeroko rozumianej rachunkowości. Wyniki przeprowadzonych analiz wskazują, że w opinii badanych przedsiębiorstw systemy ERP sprawdziły się w procesie przetwarzania danych dotyczących transakcji oraz dostarczania informacji do podejmowania decyzji krótkookresowych. W małym stopniu były jednak wykorzystywane do podejmowania zaawansowanych decyzji strategicznych. Generalnie ZSI nie przyczyniły się do zmian w praktykach stosowanych w rachunkowości.

Jednym z najciekawszych badań dotyczących wpływu ZSI na rachunkowość zarządczą i pracę specjalistów rachunkowości zarządczej jest badanie przeprowadzone przez M. Granlunda i T. Malmiego (2002) wśród 10 korporacji działających w Finlandii, między innymi ABB i Nokii. Autorzy znaleźli jedynie umiarkowany wpływ ZSI na system kontroli i rachunkowości zarządczej. Badane przedsiębiorstwa nie wprowadzały nowych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, a raczej koncentrowały się na udoskonaleniu istniejących metod i narzędzi. Ponadto bardziej zaawansowane narzędzia rachunkowości zarządczej funkcjonowały w badanych przedsiębiorstwach poza systemem zintegrowanym.

Z drugiej strony autorzy zauważyli znaczący i pozytywny wpływ wdrożenia systemu ERP na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Przedstawiciele działów rachunkowości zarządczej badanych firm deklarowali, że dzięki systemom ERP ich praca ma większą wartość dodaną dla procesu kontroli zarządczej i podejmowania decyzji przez menedżerów.

R.W. Scapens i M. Jazayer (2003) poddali analizie proces wdrożenia systemu SAP w firmie BM (Europe) – oddziale międzynarodowym koncernu BM – i stwierdzili, że SAP nie był bodźcem dla zachodzących zmian w systemie rachunkowości zarządczej, lecz w znacznym stopniu je ułatwił. Ponadto w związku z zastosowaniem systemu ERP autorzy zaobserwowali w badanym przedsiębiorstwie poszerzenie roli specjalistów

rachunkowości zarządczej przy jednoczesnej decentralizacji funkcji tradycyjnie należących do działu controllingu.

Szerokie badania dotyczące wpływu systemów zintegrowanych na rolę i funkcje księgowego przeprowadziła A. Caglio (2003). Autorka dowiodła, że w wyniku zastosowania ERP w przedsiębiorstwie powstają nowe hybrydowe stanowiska, w tym stanowisko hybrydowego księgowego. Co więcej, A. Caglio (2003) zaobserwowała też proces hybrydyzacji pomiędzy poszczególnymi grupami zawodowymi. W wyniku zastosowania systemu ERP nastąpiła redefinicja funkcji pełnionych przez specjalistów rachunkowości zarządczej, część dotychczasowych zadań została przejęta przez pracowników innych działów, dzięki czemu otworzyły się przed nimi szanse na rozwój profesjonalny, a także wzrosło ich znaczenie w oczach pozostałych interesariuszy przedsiębiorstwa.

Z kolei A. O'Mahony i J. Doran (2008) po przeprowadzeniu wywiadów z przedstawicielami działu rachunkowości zarządczej i finansowej wybranej firmy stwierdzili, że wdrożenie systemu ERP miało pozytywny wpływ na badanych, jednakże nie zaszły duże zmiany w obowiązkach tego działu.

Badania przeprowadzone przez J. Burnsa i H. Yazdifara (2001) wśród 279 członków CIMA wskazały, iż 73% ankietowanych uważa, że najważniejszym czynnikiem przyczyniającym się do zmian w zadaniach i roli specjalistów rachunkowości zarządczej jest rozwój i upowszechnienie technologii informatycznych.

Podsumowując, większość przeprowadzonych dotychczas badań pokazała, że systemy ERP w małym stopniu przyczyniają się do stosowania nowych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej oraz wprowadzania zmian w tym obszarze. Sami praktycy rachunkowości zarządczej przyznają jednak, że dzięki wdrożeniu ERP pozyskują oni wiedzę o procesach zachodzących w organizacji i relacjach między tymi procesami oraz logice systemów zintegrowanych.

Część dotychczasowych zadań zostaje przejęta przez innych członków organizacji lub w dużej mierze zautomatyzowana, dzięki czemu zaoszczędzony czas specjaliści rachunkowości zarządczej mogą przeznaczyć na pogłębione analizy i aktywne uczestniczenie w procesie zarządzania organizacją. Jakość informacji, a co za tym idzie raportów ulega znacznemu polepszeniu. W związku z wykorzystaniem nowych narzędzi informatycznych następuje wzrost satysfakcji z wykonywanej pracy.

Systemy zintegrowane przyczyniają się do „wyjścia” rachunkowości z działów finansowo-księgowych i zwiększenia wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej wśród pozostałych członków organizacji. Tym samym stają się dla nich zrozumiałe podstawowe pojęcia rachunkowości, takie jak koszt czy odchylenia, umieją oni analizować samodzielnie sprawozdania i raporty finansowe i są partnerami dla specjalistów rachunkowości zarządczej w dyskusjach zawodowych. Taka zmiana oznacza jednak,

że praktycy rachunkowości zarządczej powinni czuwać nad odpowiednim wykorzystaniem informacji pochodzącej z systemu rachunkowości, w celu uniknięcia manipulacji czy szkodliwego dla firmy ujawnienia.

4.2.3. Innowacje w obszarze rachunkowości

Od roku 1987, kiedy to H.T. Johnson i R. Kaplan zakwestionowali wagę i znaczenie rachunkowości zarządczej, rozpoczął się okres udoskonalania już istniejących, a także wprowadzania nowych technik i narzędzi rachunkowości zarządczej. Innowacje w zakresie rachunkowości zarządczej to między innymi *benchmarking*, rachunek kosztów działań, zarządzanie kosztami działania, rachunek kosztów docelowych, reorganizacja procesów biznesowych, teoria ograniczeń, zrównoważona karta wyników, globalne zarządzanie jakością (TQM) i zarządzanie łańcuchem wartości (Chenhall, 2008).

Badania z zakresu wdrażania nowych technik obejmują wiele aspektów, między innymi takich jak decyzje o wdrożeniu, przebieg procesów wdrażania czy analizę czynników determinujących sukces bądź porażkę wdrożenia. Nowe narzędzia i techniki rachunkowości zarządczej uważane są za czynnik przyczyniający się do zwiększenia znaczenia i roli specjalistów z tej dziedziny, w organizacji, choć niewiele jest badań koncentrujących się bezpośrednio na tym aspekcie. Większość autorów traktuje to zagadnienie raczej pobocznie, przy okazji rozwiązywania innych problemów. Najwięcej prac dotyczących tego obszaru poświęconych było rachunkowi kosztów działań, choć dużym zainteresowaniem naukowców cieszą się także japońskie metody i narzędzia rachunkowości zarządczej oraz problematyka systemów pomiaru dokonań.

R. Kaplan (1995) zauważył, że nowe koncepcje rachunkowości zarządczej, takie jak systemy kontroli kierowniczej, rachunek kosztów działań czy zbilansowana karta wyników mogą przynieść praktykom rachunkowości zarządczej wiele korzyści i zmieniają ich rolę w organizacji. Wdrożenie tych narzędzi będzie wymagało od nich aktywnego uczestnictwa w formułowaniu i wdrażaniu strategii przedsiębiorstwa, ale także w procesach usprawniania i projektowania systemów informacyjnych. Jak już zostało wspomniane, dzięki zastosowaniu nowych narzędzi specjaliści rachunkowości zarządczej stają się częścią zespołów dodających wartość organizacji i pomagają przekształcać cele strategiczne w wielkości ujmowane za pomocą miar operacyjnych.

A. Bhimani i D. Pigott (1992) są jednymi z pierwszych naukowców badających behawioralne i organizacyjne aspekty wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów (rachunku kosztów działań) w przedsiębiorstwie. Autorzy nie tylko analizowali proces wdrożenia z punktu widzenia realizacji założonych celów, ale także sugerowali, że proces ten zmienił

funkcje i zadania rachunkowości zarządczej oraz przeniósł część odpowiedzialności za aspekty finansowe na menedżerów liniowych. Tym samym nowe techniki rachunkowości zarządczej pozwoliły wyjść specjalistom rachunkowości zarządczej poza ramy swojej specjalności i rozszerzyć spektrum ich działania. Dzięki temu zmieniły się również relacje pomiędzy tą grupą specjalistów a menedżerami liniowymi.

Implementacja nowego systemu rachunków kosztów (rachunku kosztów działań) w sześciu z 11 badanych przypadków przyczyniła się do poprawy relacji działów rachunkowości zarządczej i menedżerów operacyjnych, a także udoskonaliła jakość dostarczanych informacji (Friedman, Lyne, 1997). Autorzy cytowanej publikacji uważają, że innowacje w obszarze stosowanych metod rachunkowości zarządczej poprawiają negatywny obraz specjalistów rachunkowości zarządczej – „liczykrupy” (*bean counter*). Stosowanie przez specjalistów rachunkowości zarządczej takich narzędzi rachunkowości zarządczej, jak rachunek kosztów działań (ABC), rachunek cyklu życia, analiza rentowności klientów, zbilansowana karta wyników, rachunek kosztów docelowych czy ekonomiczna wartość dodana wzmacniają orientację biznesową tej grupy specjalistów, sprawiając, że są oni bliżej biznesu i bardziej angażują się w jego zadania.

Oprócz omówionego powyżej wpływu, w związku z wdrożeniem ABC zaobserwowano polepszenie relacji i ich zacieśnienie między menedżerami operacyjnymi a praktykami rachunkowości zarządczej (Gietzmann, 1991), dyspersję wiedzy z obszaru rachunkowości zarządczej pomiędzy innymi uczestnikami organizacji (Norris, 1995) czy wreszcie zmianę polegającą na większym udziale badanej grupy w pracach zespołów międzyfunkcyjnych (Anderson, 1995).

Interesujący przykład wpływu nowych technik rachunkowości zarządczej na realizację jej funkcji opisali na podstawie przeprowadzonych badań J.E. Shea i I.K. Kleinsorge (1994) oraz S.R. Cockrell i D. Meyer (2012). Autorzy przeanalizowali zmiany zachodzące w rolach omawianych specjalistów w warunkach implementacji koncepcji *Total Quality Management* (TQM). Wymaga ona stworzenia w organizacji nowych, niefinansowych sposobów pomiaru uwzględniających także aspekty jakości. Autorzy zwrócili uwagę, w jaki sposób badana grupa specjalistów może przyczynić się do zakończonego sukcesem wdrożenia TQM. Aby zapobiec brakowi strategicznej perspektywy, powinni oni integrować planowanie w obszarze jakości z planowaniem operacyjnym oraz kłaść większy nacisk na rozwój w długim okresie. W celu promowania nastawienia na klienta powinni sami być przykładem tego podejścia wewnątrz organizacji, ale też rozwijać systemy pomiaru zadowolenia klientów i powiązać je z informacjami finansowymi.

Interesujący jest także fakt, że TQM wymaga od specjalistów rachunkowości zarządczej wspierania procesu zarządzania zasobami ludzkimi

poprzez identyfikowanie potrzeb szkoleń pracowniczych, opieki nad pracownikami, a także motywowania całego zespołu i zwiększania jego zaangażowania. Ta ostatnia funkcja oznacza bycie mentorem i liderem, który może być wzorem do naśladowania dla innych (Cockrell, Meyer, 2012, s. 15–16). Choć wskazywane wymagania wydają się rewolucyjne w porównaniu z tradycyjną rolą specjalisty rachunkowości zarządczej, J.E. Shea i I.K. Kleinsorge (1994) udowadniają, że ta grupa zawodowa znakomicie odnajduje się w nowych warunkach i chętnie wykorzystuje metody oraz narzędzia TQM również w swojej działalności.

R. Busco i współpracownicy (2001, 2002), badając proces wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej przez firmę General Electric (GE) w nabytym od Skarbu Państwa włoskim przedsiębiorstwie Nuovo Pignone, zauważyli, że w dużej mierze rozwój nowych narzędzi i rola praktyków stosujących je były determinowane wykorzystaniem metod zarządzania jakością *Six Sigma*. Wymagały one nowoczesnych technik pomiaru usprawnień, także w ujęciu finansowym, i orientacji na ulepszenia w każdym aspekcie działalności organizacji, również w obszarze finansów i rachunkowości. Sukces wdrożenia autorzy wyjaśnili ogromną determinacją nowych menedżerów ds. finansów i zrozumieniem przez nich potrzeby stosowania sprawdzonych przez GE narzędzi i metod rachunkowości zarządczej.

Ciekawych informacji dostarcza badanie wpływu reorganizacji procesów biznesowych (*business process reengineering* – BPR) w przedsiębiorstwach na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej. Działania te mają na celu poprawienie wydajności organizacji i eliminację tych procesów, które nie kreują wartości dla klienta. W literaturze można wyróżnić przynajmniej cztery rodzaje podejścia do zmiany procesów biznesowych: inżynierskie, biurokratyczne, systemowe i ekologiczne. Każde z nich będzie determinowało zadania, jakie będą stały przed badanymi specjalistami oraz wymagało od nich odpowiednich umiejętności (zob. tabela 4.2) (Kershaw, Mahenthiran, 1998).

Zmiana procesów biznesowych o charakterze inżynierskim ma na celu rozwiązanie specyficznych problemów operacyjnych w celu poprawy wydajności. Specjalista rachunkowości zarządczej odgrywa w tym podejściu istotną rolę, gdyż – stosując *benchmarking* – porównuje dokonania przedsiębiorstwa i jego konkurencji, aby zidentyfikować przyczyny istniejących problemów i ustalić cele reorganizowania procesów. Jako wewnętrzny konsultant praktyk rachunkowości zarządczej może również sugerować mierniki dokonań w celu monitorowania poprawy wydajności. Do realizacji tych zadań niezbędna jest znajomość procesów biznesowych, ale także umiejętności analityczne i rozwiązywania problemów. Podejście inżynierskie wymaga również tworzenia zespołów międzyfunkcyjnych projektujących i integrujących działania nakierowane na udoskonalanie procesów, w których uczestniczą także praktycy rachunkowości zarządczej.

Tabela 4.2. Ramy koncepcyjne wpływu sposobu zmiany procesów biznesowych na specjalistę rachunkowości zarządczej

Podejście	Cel zmiany	Najważniejsze zadania specjalistów rachunkowości zarządczej	Wymagane umiejętności
Inżynierskie	Maksymalizacja wydajności	Pomiar dokonań <i>Benchmarking</i> Udoskonalanie procesów Wewnętrzny <i>consulting</i>	Znajomość procesów biznesowych Umiejętności analityczne Umiejętności interpersonalne Rozumienie biznesu
Biurokratyczne	Powiązanie procesów ulepszania z długookresowymi celami	Długookresowe planowanie strategiczne Wewnętrzny <i>consulting</i> Pomiar dokonań	Rozumienie mechanizmów biznesu Umiejętności interpersonalne Znajomość systemów informatycznych rachunkowości Umiejętności przywódcze
Systemowe	Polepszenie dostępu do informacji i lepsza komunikacja	Budżetowanie kapitałowe Analizy systemów biznesowych Integracja systemów komputerowych i operacyjnych Edukacja	Umiejętności analityczne Znajomość systemów Rozumienie potrzeb informacyjnych menedżerów Znajomość systemów informatycznych rachunkowości Znajomość procesów biznesowych
Ekologiczne	Budowanie długookresowego zaangażowania	Długookresowe planowanie strategiczne Pomiar dokonań Udoskonalanie procesów Edukacja	Rozumienie mechanizmów biznesu Umiejętność prezentacji Znajomość systemów informatycznych rachunkowości Umiejętności przywódcze

Źródło: opracowanie własne na podstawie R. Kershaw, S. Mahenthiran (1998, s. 36).

Biurokratyczna zmiana zachodząca w procesach biznesowych wymaga legitymizacji i poparcia, co oznacza, że specjaliści rachunkowości zarządczej koncentrują się na koordynowaniu długookresowych planów i pomiarze działań organizacji. Wymaga to od nich doskonałej znajomości warunków, w jakich funkcjonuje przedsiębiorstwo, oraz umiejętności interpersonalnych i przywódczych niezbędnych dla realizacji strategii.

Podejście systemowe polega na identyfikowaniu możliwości zmiany, z wykorzystaniem systemów informacyjnych i innowacyjnych technologii informatycznych. Praktycy rachunkowości zarządczej muszą posiadać wiedzę w zakresie systemów, w tym także informatycznych, oraz rozumieć potrzeby informacyjne innych pracowników przedsiębiorstwa.

Wreszcie zmiana o charakterze ekologicznym wymaga od specjalistów tworzenia odpowiedniego klimatu dla zachodzących zmian i tworzenia nowej kultury. Umiejętności komunikacji, przekonywania i prezentacji pozwolą im skutecznie realizować te zadania (Kershaw, Mahenthiran, 1998).

Choć większość badaczy jest zdania, że innowacje wpływają pozytywnie na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej, to pojawiają się również opinie przeciwstawne. R. Cooper (1996) zauważył, że wraz z nowymi technikami zarządzania kosztami następuje decentralizacja funkcji rachunkowości zarządczej, czyli przeniesienie jej zadań na innych członków organizacji. Informacja zarządcza jest zbierana i przetwarzana przez pracowników przedsiębiorstwa, co powoduje mniejsze zapotrzebowanie na praktyków rachunkowości zarządczej i usuwa ich z „centrum” tworzenia informacji. Autor podaje przykład wdrożenia ABC w przedsiębiorstwie, w którym silnie zaangażowani użytkownicy systemu rachunku kosztów objęli nad nim dominującą funkcję, redukując znaczenie specjalisty rachunkowości zarządczej w organizacji.

Również obserwacja zastosowania japońskich technik zarządzania kosztami potwierdziła wnioski, że specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają coraz częściej rolę pomocniczą i monitorującą. W przypadku rachunku kosztów docelowych są oni włączani w procesy kalkulacji dopiero w fazie stosowania inżynierii wartości. W niektórych firmach japońskich, takich jak Nissan, praktycy rachunkowości zarządczej uczestniczą dopiero w końcowym etapie rachunku kosztów docelowych, gdzie są odpowiedzialni za zapewnienie spełnienia założeń gwarantujących osiągnięcie docelowego kosztu produktu w fazie wytwarzania. W praktyce oznacza to, że kontrolę nad potężnym narzędziem zarządzania kosztami przejmują inżynierowie i projektanci, a nie dział rachunkowości zarządczej.

Także rachunek kosztów *Kaizen* w większym stopniu wymaga wiedzy i zaangażowania inżynierów i technologów niż specjalistów zarządczych, a ich rola sprowadza się do wdrożenia systemu i monitorowania jego efektywności. Warto podkreślić, że duża część zadań z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej jest już realizowana w innych komórkach przedsiębiorstwa, to jest działach marketingu, projektowania czy *reengineeringu*, co ogranicza rolę specjalisty rachunkowości zarządczej do kontroli wyników i weryfikacji, czy przyjmowane założenia i gromadzone dane są odpowiednie (Dixon, Smith, 1997, s. 36).

Innowacje rachunkowości zarządczej wywierają wpływ na rolę i zadania tej grupy specjalistów oraz wymagają od nich wysokich kompetencji i umiejętności przede wszystkim profesjonalnych. Wpływ innowacyjnych technik rachunkowości zarządczej może być różny w zależności od tego, jakie narzędzia są wdrażane. Bez wątpienia polepszeniu może ulec jakość dostarczanych informacji, a potrzeby informacyjne menedżerów

będą lepiej zaspokajane. Dzięki temu praktycy rachunkowości zarządczej mogą być lepiej postrzegani w organizacjach, a współpraca z nimi wysoko ceniona. Skutkiem ubocznym może okazać się decentralizacja rachunkowości zarządczej, usuwająca jej praktyków z centrum dysponowania informacją.

Nowoczesne techniki nie są jednak warunkiem koniecznym wystąpienia omawianych zmian. J. Burns i G. Baldvinsdottir (2005, s. 748) przedstawiają przykład organizacji, w której mimo braku wdrażania i stosowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej, w roli specjalistów rachunkowości zarządczej zachodzą radykalne zmiany. Jak już wspomniano, wielu autorów głosi bowiem pogląd, że zmiany w zawodzie mają charakter behawioralny, a nie narzędziowy.

4.3. Wpływ czynników instytucjonalnych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej

4.3.1. Przyjęcie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Rachunkowość zarządcza nie jest regulowana przepisami prawnymi, jednak wpływ tych regulacji na rolę i zadania specjalisty jest widoczny, choć w niewielkim stopniu opisany w literaturze przedmiotu. Należy podkreślić, że w piśmiennictwie dominuje pogląd, iż oddziaływanie to jest raczej negatywne. Twierdzi się bowiem, że tworzenie i projektowanie systemu informacyjnego rachunkowości zdominowane jest przez obowiązki sprawozdawcze wskazane w regulacjach prawnych i nie uwzględnia potrzeb informacyjnych menedżerów organizacji. Szczególnie mniejsze firmy, niemogące pozwolić sobie na nadmiernie rozbudowaną strukturę systemu rachunkowości, decydują się na podporządkowanie na przykład rachunku kosztów całkowicie wymogom rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej, rezygnując z funkcji generowania informacji służącej do podejmowania decyzji (Kaplan, 1984). Nawet w tych firmach, w których wyodrębniono rachunkowość zarządczą, odgrywa ona często rolę drugoplanową, a nawet służebną wobec sprawozdawczości finansowej, przygotowując informacje niezbędne na przykład do wyceny zapasów, ustalenia odpisów aktualizujących czy rezerw, odwracając uwagę jej praktyków od zadań, jakie powinni realizować.

Taki stan rzeczy determinuje także rolę specjalistów rachunkowości zarządczej, którzy w organizacjach silnie zorientowanych na aspekty rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej pełnią mniej istotną rolę niż księgowi. Potwierdzeniem tej tezy są wyniki wywiadów przeprowadzonych przez S. Byrne'a i B. Pierce'a (2007, s. 490), w których biznes partnerzy pracujący w oddziałach filii amerykańskich przedsiębiorstw deklarują negatywny wpływ regulacji na ich pracę zawodową, w tym także odsunięcie ich od działalności operacyjnej.

W ostatnich latach można zaobserwować coraz większe zainteresowanie problematyką wpływu regulacji w obszarze rachunkowości finansowej na praktyków rachunkowości zarządczej i zmianę oceny oddziaływania tych regulacji. Wynika to z faktu, że coraz więcej krajów stosuje Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), a wielu autorów uważa, że ich przyjęcie przyczynia się znacząco do konwergencji i integracji rachunkowości finansowej i zarządczej (Kabalski, 2012; Sobańska, 2004). W przypadku słabo rozwiniętego systemu rachunkowości zarządczej nie można mówić co prawda o konwergencji, ale raczej o rozwoju tego systemu pod wpływem MSSF (Procházka, 2011).

Pierwsze badanie empiryczne dotyczące relacji między zewnętrzną sprawozdawczością i rachunkowością zarządczą przeprowadzili N. Joseph i współpracownicy (1996). Wyniki badania ankietowego przedstawiały się optymistycznie, gdyż autorzy zauważyli w analizowanych firmach w Wielkiej Brytanii silne tendencje w kierunku integracji publikowanych sprawozdań finansowych i sprawozdawczości wewnętrznej, a także systemów rachunkowości finansowej i zarządczej. Sami ankietowani praktycy rachunkowości zarządczej deklarowali, że nie odczuwają w swojej pracy zawodowej dominacji sprawozdawczości finansowej nad ich działalnością, a decyzje o alokacji zasobów do poszczególnych rodzajów działalności w dalszym ciągu podejmowane są na podstawie przygotowanych przez nich raportów zarządczych, co jest dowodem ich ważnej roli w organizacji.

Najbardziej widoczny wpływ na rachunkowość zarządczą i jej praktyków można zaobserwować w przedsiębiorstwach niemieckich, w których tradycyjnie rachunkowość finansowa i zarządcza były odrębnymi systemami. Wdrożenie MSSF w spółkach niemieckich, poprzez konwergencję rachunkowości finansowej i zarządczej, spowodowało zbliżenie profilu niemieckiego *Controllera* do anglosaskiego modelu specjalisty rachunkowości zarządczej. Jego działania są istotne dla procesów sprawozdawczości według MSSF, co więcej, informacja generowana przez MSSF jest wykorzystywana w zarządzaniu organizacjami (Weißenberger, Angelkort, 2009).

Z czego wynika taka zmiana? Otóż współczesne standardy rachunkowości, zarówno MSSF, jak i Amerykańskie Standardy Rachunkowości

(U.S. Generally Accepted Accounting Principles – U.S. GAAP), choć nie były tworzone z myślą o wykorzystaniu ich do celów zarządzania i podejmowania decyzji przez menedżerów, są zorientowane na tworzenie i zarządzanie wartością. Dzięki temu nie ma potrzeby stosowania podwójnych systemów rachunku kosztów i wyników na potrzeby zarządcze i sprawozdawczości zewnętrznej, jak to było historycznie stosowane w krajach niemieckojęzycznych (Hoffjan i in., 2009). Jeżeli w przedsiębiorstwie funkcjonuje nowoczesny system rachunkowości zarządczej ukierunkowany na dostarczenie informacji dla szerokiej grupy interesariuszy (klientów, akcjonariuszy i menedżerów), to jest on doskonałą podstawą dla sprawozdań finansowych sporządzanych według najnowszych standardów. Raportowanie według MSFF i system rachunkowości zarządczej znakomicie się uzupełniają i są użyteczne dla zarządzania. Co więcej, same MSFF przy wycenie czy ujawnianiu informacji zalecają wykorzystanie informacji zarządczej (na przykład MSR 14/MSFF 8, MSR 11, MSR 16, MSR 36/MSFF 3 czy MSR 38).

Taki stan rzeczy oznacza jednak, że do tradycyjnych zadań specjalisty rachunkowości zarządczej dołączyło również wspieranie osób zajmujących się sprawozdawczością finansową według MSFF, polegające na dostarczaniu im niezbędnych informacji. Działania te wymagają nowych kompetencji od praktyków rachunkowości zarządczej, w szczególności szerokiej znajomości wspomnianych standardów (Taipaleenmäki, Ikäheimo, 2009). Zmienia się zakres obowiązków omawianej grupy specjalistów, gdyż dochodzą nowe obowiązki polegające na przygotowywaniu informacji wykorzystywanej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych według MSFF. Ankietowani przez B. Weißenberger i H. Angelkorta (2009) praktycy deklarowali, że około 17% czasu pracy poświęcają na te właśnie zadania.

Badania w Finlandii potwierdziły znaczące rozszerzenie zadań specjalistów rachunkowości zarządczej o ich aktywny udział w zadaniach rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (Taipaleenmäki, Ikäheimo, 2009, s. 34). Także w krajach rozwijających się widoczny jest podobny trend. Wśród wymagań stawianych praktykom rachunkowości zarządczej w Rumunii znajduje się, oprócz znajomości tradycyjnych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, również wiedza z obszaru sprawozdawczości finansowej (60% badanych przypadków) (Albu i in., 2011).

Jeszcze dalej w swoich wnioskach posuwa się D. Procházka (2011), badając skutki przyjęcia MSFF w Czechach. Autor jest zdania, że wdrożenie MSFF przyczyniło się do rozwoju słabo rozwiniętej rachunkowości zarządczej w firmach działających w tym kraju.

Podsumowując, standardy rachunkowości oraz inne obowiązkowe ujawnienia wymagane przepisami prawa zwiększają rolę rachunkowości zarządczej i jej praktyków w organizacjach w związku z ich zaangażowaniem w proces dostarczania odpowiedniej informacji niezbędnej do

przygotowania sprawozdań finansowych bądź wymaganych prawem raportów. Najnowsze koncepcje sprawozdawczości finansowej zakładają bowiem raportowanie informacji dotyczącej przyszłości, opartej na wartości godziwej, a także informacji zarządczej o modelu biznesu i działających w nim systemach kontroli, w tym także zarządzania ryzykiem. Te obszary są już od pewnego czasu przedmiotem zainteresowania nowoczesnej rachunkowości zarządczej, choć trudno stwierdzić, czy wynika to z wymogów funkcjonowania przedsiębiorstw w warunkach globalnej gospodarki czy wymogów sprawozdawczości zewnętrznej lub też obu tych czynników jednocześnie.

Docenienie wiedzy praktyków rachunkowości zarządczej i wykorzystanie jej przez osoby realizujące zadania sprawozdawczości finansowej jest na pewno pozytywnym zjawiskiem, umacniającym rolę tych pierwszych w organizacjach. Oznacza to, że do zestawu obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej pracujących w firmach raportujących według najnowszych standardów, w tym MSFE, wejdą na stałe zadania z zakresu zarządzania ryzykiem czy szacowania wartości godziwej.

Nieliczni badacze stawiają tezę, że wraz z wdrożeniem MSSF i ich coraz powszechniejszym zastosowaniem będziemy świadkami powstania nowego zawodu, tzw. hybrydowego albo zintegrowanego księgowego (Albu i in., 2011; Taipaleenmäki, Ikäheimo, 2009). Należy szczególnie podkreślić, że nie chodzi tu o hybrydowego księgowego, jak ujęli to J. Burns i R. W. Scapens (2000a), lecz o księgowego, który połączy realizację zadań rachunkowości finansowej, w szczególności sprawozdawczości finansowej opartej na MSSF, z wymaganiami rachunkowości zarządczej. Tym samym w organizacji nie będzie już funkcjonował podział na działy rachunkowości zarządczej i finansowej, a obie te funkcje będzie realizował „superksięgowy”.

Jeszcze śmielsze koncepcje zakładają potrzebę stworzenia nowego stanowiska dyrektora zarządzającego zorientowanego na rachunkowość i finanse (Taipaleenmäki, Ikäheimo, 2009). Choć są one niezwykle interesujące, ich realizacja w praktyce wydaje się trudna, choćby ze względu na szeroki zakres obowiązków i ogromną odpowiedzialność związaną z takim stanowiskiem.

4.3.2. Struktura organizacyjna, zarządzanie jednostką oraz jej lokalizacja

Struktura organizacyjna jednostki, w szczególności umiejscowienie w niej oraz sposób organizacji stanowiska realizującego zadania rachunkowości zarządczej są kluczową kwestią wpływającą na rolę i zadania jej praktyków. Wspomniane już wcześniej badanie J. Burnsa i H. Yazdifara

(2001) pokazało, że praktycy rachunkowości zarządczej, w tym przypadku ankietowani członkowie CIMA, wskazują zmiany w strukturach organizacji jako drugą ważną przyczynę zmian zachodzących w ich zawodzie. Stąd już od lat 80. XX w. wielu badaczy podejmowało próbę udowodnienia, że to właśnie istotne modyfikacje struktur organizacyjnych przedsiębiorstwa przyczyniają się do zmian w roli specjalistów rachunkowości zarządczej.

Jedno z pierwszych badań dotyczące sposobów organizacji i umiejscowienia działów rachunkowości zarządczej przeprowadził i opisał T.M. Hopper (1980). Autor wyróżnił trzy sposoby organizacji działów rachunkowości zarządczej: raportujące do dyrektora operacyjnego i blisko z nim współpracujące, raportujące do dyrektora finansowego, lecz blisko współpracujące z dyrektorem operacyjnym, oraz raportujące do dyrektora finansowego i blisko z nim współpracujące. Każdy z tych sposobów organizacji będzie determinował oczekiwania dyrektorów operacyjnych wobec przedstawicieli działów realizujących zadania rachunkowości zarządczej oraz powiązania interpersonalne między tymi osobami. Co więcej, taka podległość służbowa będzie także określała, jakie zadania będą priorytetowe dla działu rachunkowości zarządczej, na przykład budżetowanie i kontrola budżetów, analiza projektów inwestycyjnych i dostarczanie informacji do podejmowania decyzji przez menedżerów operacyjnych. Autor stwierdził, że menedżerowie operacyjni w organizacjach, w których rachunkowość jest zdecentralizowana, są bardziej zadowoleni z informacji zarządczej i lepiej oceniają pracę działów rachunkowości zarządczej.

Również bliskość lokalizacji działów rachunkowości zarządczej z innymi komórkami organizacyjnymi jest kluczowa dla ich roli. Szczególnie korzystna jest sytuacja, w której specjaliści ci nie są fizycznie ulokowani w działach finansowo-księgowych, ale pracują blisko menedżerów, mając biura na terenie zakładów produkcyjnych lub wspólnie z innymi działami operacyjnymi. M. Granlund i K. Lukka (1998a) dowiedli, że zmiana roli specjalisty rachunkowości zarządczej z tradycyjnego „liczykrupy” (*bean counter*) na kontrolera uczestniczącego w podejmowaniu decyzji w organizacji jest wynikiem decentralizacji struktur, widocznej w zmianie lokalizacji tej grupy pracowników; dzięki temu specjalista ten jest fizycznie bliżej biznesu i jego działań.

Według B. Piercé'a i T. O'Dea (2003) także menedżerowie operacyjni cenią bliskość lokalizacyjną działów rachunkowości zarządczej, gdyż dzięki temu mają oni lepsze zrozumienie mechanizmów biznesu i szybszy dostęp do informacji finansowych i niefinansowych. Taka lokalizacja zwiększa poważanie i szacunek dla praktyków rachunkowości, zacieśnia ich stosunki z menedżerami operacyjnymi oraz pozwala na budowanie relacji partnerskich.

Z drugiej strony należy pamiętać, że decentralizacja nie oznacza zupełnej swobody w wyborze metod i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych przez jej praktyków. Według M. Granlunda i K. Lukki (1998) centrale międzynarodowych firm wywierają silną presję koercyjną na praktyków rachunkowości zarządczej, narzucając stosowanie zunifikowanych w ramach grupy narzędzi raportowania i pomiaru dokonań.

Potwierdzeniem tego są wyniki badań, które przeprowadzili H. Yazdifar i współpracownicy (2008, 2008a) oraz H. Yazdifar i M. Tsamenyi (2005). Przedmiotem ich analiz była rola specjalistów rachunkowości zarządczej w podległych i niezależnych organizacjach. Badanie obejmujące 279 osób polegało na porównaniu zadań i funkcji tej grupy specjalistów pracujących zarówno w filiach przedsiębiorstw, jak i w organizacjach niebędących częścią grupy. Autorzy zwrócili uwagę nie tylko na stosowane metody i narzędzia w każdej z badanych grup, ale także zapytali o wymagane umiejętności i cechy charakteru, postrzeganie specjalistów przez menedżerów, z którymi współpracują, lokalizację działu rachunkowości zarządczej oraz problemy, z jakim borykają się praktycy.

We wnioskach zauważają oni, że istnieją pewne różnice w pracy specjalistów rachunkowości zarządczej w filiach przedsiębiorstw oraz w niezależnych przedsiębiorstwach, choć nie są one dramatyczne. Pierwsza grupa specjalistów jest poddana działaniu presji instytucjonalnej centrali (mechanizm koercyjny i mimetyczny), a sami specjaliści są mniej zaangażowani w działalność operacyjną przedsiębiorstwa i proces podejmowania decyzji. W większym stopniu ich działania koncentrują się na interpretacji i prezentacji informacji zarządczej.

W przypadku praktyków wykonujących swoje zadania w niezależnych firmach, oceniają się oni jako bardziej zorientowani biznesowo niż nastawieni na kontrolę (Yazdifar i in., 2008a). Niemniej ich umiejętności, rola i stosowane narzędzia są bardzo podobne w obu badanych populacjach. Najważniejsze różnice przedstawiono w tabeli 4.3.

Z kolei J. Burns i G. Baldvinsdottir (2005) przez okres pięciu lat prowadzili obserwacje i przeprowadzali liczne wywiady w obszarze rachunkowości zarządczej w trzech oddziałach międzynarodowej firmy farmaceutycznej, zlokalizowanych w Wielkiej Brytanii. Główną przyczynę zmian w rolach specjalistów rachunkowości zarządczej upatrują oni w orientacji organizacji nastawionej na klienta i kontrolę kosztów, w związku ze zmianami w otoczeniu biznesowym badanej firmy. Drugą istotną przyczyną zidentyfikowaną przez autorów była zmiana modelu zarządzania z funkcjonalnego na procesowe, polegająca między innymi na likwidacji działów finansowego, IT i HR i integracji pracowników tych działów ze strumieniami produktów. W związku z takimi zmianami w strukturze organizacyjnej, specjaliści rachunkowości zarządczej coraz częściej brali udział w spotkaniach biznesowych, dyskusjach i naradach,

Tabela 4.3. Najważniejsze różnice w zadaniach, rolach i narzędziach rachunkowości zarządczej w firmach niezależnych i zależnych

Zakres	Obszar	Aktualnie (1990)	W przyszłości	Grupa, w jakiej wystąpiły różnice
Zadania i role	Interpretacja/prezentacja informacji zarządczej	x		Zależna
	Ocena dokonań jednostki		x	Zależna
Narzędzia i techniki	Prognozy kroczące	x		Zależna
	TQM		x	Niezależna
Umiejętności	Integracja informacji finansowych i niefinansowych	x		Niezależna
Czynniki zmian	Organizacja i restrukturyzacja	x		Zależna
	Nowe style zarządzania	x		Zależna
	Globalizacja	x		Zależna

Źródło: opracowanie własne na podstawie: H. Yazdifar, M. Tsamenyi (2005, s. 195).

a wreszcie w samym procesie podejmowania decyzji, stając się hybrydowymi księgowymi, kluczowymi i zaufanymi członkami procesowo zorientowanych zespołów. W przeprowadzonych wywiadach przyznali, że zmiana struktury organizacyjnej i fizycznej lokalizacji (zamiast w dziale finansowym byli umieszczeni razem z pozostałymi menedżerami strumienia produktów) wymusiła na nich dostosowanie i zbliżenie się do biznesu oraz zmianę pełnionych funkcji.

W literaturze przedmiotu podkreślane jest niejednokrotnie, że decentralizacja struktur i wprowadzenie podejścia procesowego to elementy kluczowe dla transformacji specjalisty rachunkowości w hybrydowego księgowego, a dalej w biznes partnera (Järvenpää, 2007).

Od lat 90. XX w. można zaobserwować nowy trend polegający na koncentracji przedsiębiorstw na realizacji procesów podstawowych, stosując *outsourcing* strategiczny lub centralizując funkcje wspólne w organizacji, w ramach pojedynczej jednostki wyodrębnionej w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa lub korporacji. Skutkiem tego jest powstanie tzw. centrów usług wspólnych (*shared service centre* – SSC). B. Bergeron (2003, s. 3) definiuje usługi wspólne jako strategię współpracy, w której dotychczas istniejące oddzielnie funkcje biznesowe zostają przeorganizowane w nowe, niezależne jednostki biznesowe. Rozwój SSC jest przejawem procesów restrukturyzacji koncernów międzynarodowych, które rozpoczęły się w latach 50. ubiegłego wieku i przebiegały w trzech fazach: centralizacji (1950–1986), decentralizacji (1980–1999) i SSC (1985 – do chwili obecnej) (Malcolm, 1999).

Omawiane procesy mają na celu stworzenie w ramach organizacji, bądź poza nią, wysoko wyspecjalizowanych w danym obszarze podmiotów,

które dzięki wiedzy zatrudnionych ekspertów oraz zastosowaniu nowoczesnych technologii informacyjnych usprawnią proces przepływu informacji w organizacji i udoskonalą działania realizowane dotychczas oddzielnie w lokalnych jednostkach biznesowych (Michalak, Zarzycka, 2014, s. 129). Najczęściej takie rozwiązania są stosowane w odniesieniu do obszarów, które nie stanowią działalności podstawowej danej organizacji, w szczególności finansów i księgowość. Trend ten wpływa na sposób realizacji funkcji rachunkowości zarządczej, zmieniając profil i zakres zadań specjalistów w tej dziedzinie. Wpływ ten uzależniony jest od zakresu działań realizowanych przez SSC.

Jeżeli SSC obejmuje procesy księgowo-finansowe bez rachunkowości zarządczej, to praktyk tej dziedziny staje się klientem i partnerem biznesowym współpracującym z SSC. W związku z tymi trendami CIMA (2007, 2009) szeroko analizuje nowe funkcje specjalistów rachunkowości zarządczej, wskazując na zalety wynikające ze wspomnianej transformacji w obszarze rachunkowości i finansów, między innymi na usprawnienie procesów podejmowania decyzji w związku ze standaryzacją i automatyzacją działań w ramach tych działów. I. Herbert i W. Seal (2012a) na podstawie studium przypadku dokonali analizy związków między SSC badanych przedsiębiorstw a ich działami rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem zmian w funkcjach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej. Na uwagę zasługuje konkluzja autorów, że stworzenie SSC wzmacnia rolę rachunkowości zarządczej w organizacjach; staje się ona „wiarygodnym pośrednikiem” między SSC a korporacją. Co więcej, lepsza jakościowo informacja finansowa generowana przez SSC poprawia jakość raportów i analiz działu rachunkowości zarządczej.

I. Herbert i W. Seal (2012) zauważają również, że stworzenie centrów usług wspólnych w badanych przez nich organizacjach pozwoliło na przeniesienie na SSC części transakcji wykonywanych dotychczas przez działy rachunkowości zarządczej. Tym samym specjaliści rachunkowości zarządczej mogli skoncentrować się na wsparciu menedżerów w podejmowaniu decyzji oraz na ulepszaniu systemu rachunkowości zarządczej w ich organizacjach. Także J. Burns i R. Scapens (2000) potwierdzili, że zakres obowiązków praktyków rachunkowości zarządczej ulega zmianom w związku z tworzeniem SSC w ich rodzimych przedsiębiorstwach.

Stosunkowo jeszcze nieczęsto występującym przypadkiem jest stworzenie centrum usług wspólnych w obszarze rachunkowości zarządczej. Oznacza to przeniesienie „własności” procesów rachunkowości zarządczej i związanych z nimi zasobów oraz kontroli nad nimi z poziomu poszczególnych jednostek biznesowych na poziom grupy kapitałowej (koncernu) do SSC. Dotychczasowi właściciele procesów pozostają w dalszym ciągu głównymi odbiorcami i użytkownikami rezultatów tego procesu.

Zmienia się jednak charakter dotychczasowych relacji dostawca–odbiorca na relacje quasi-rynkowe: klient–dostawca (Zarzycka, Michalak, 2013).

Outsourcing rachunkowości zarządczej jest rozwiązaniem rewolucyjnym i stosunkowo niewiele firm zdecydowało się na taki krok. Procesy te przebiegają zazwyczaj stopniowo i podlegają nim w pierwszej kolejności najprostsze, rutynowe, choć najbardziej czasochłonne zadania rachunkowości zarządczej, na przykład raportowanie i kalkulowanie wskaźników do pomiaru dokonań. Wpływ takich zmian na rolę i funkcję specjalisty rachunkowości zarządczej jest jeszcze niezbadany w literaturze przedmiotu, choć S. Cacciaguidi-Faxy i współpracownicy (2002) podejmują próbę określenia niezbędnych umiejętności i wiedzy, jaką powinien posiadać księgowy – potencjalny pracownik SSC. Oprócz znajomości zagadnień finansowo-księgowych ważnym wymogiem staje się znajomość kilku języków obcych, łatwość nawiązywania kontaktów oraz umiejętność pracy w środowisku wielonarodowościowym.

Bez wątplenia ulokowanie praktyków rachunkowości zarządczej w strukturze organizacyjnej firmy, a także stosowane metody zarządzania wywierają wpływ na rodzaj informacji dostarczanej przez nich, relacje między tą grupą zawodową a pozostałymi członkami organizacji i postrzeganie ich roli oraz znaczenia przez pozostałych pracowników i menedżerów. Prawdziwie rewolucyjne zmiany będą następowały w momencie upowszechnienia się nowych modeli *outsourcingu* rachunkowości zarządczej. Trudno określić, jak będą przebiegały te procesy i jaki wywrą one wpływ na profesję. Choć najważniejsze organizacje profesjonalne promują ten model, część środowiska jest zdania, że miejsce specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacji jest blisko menedżerów. Najbardziej prawdopodobny scenariusz zakłada przekazanie rutynowych czynności z zakresu rachunkowości zarządczej do SSC, dzięki czemu praktyk wewnątrz firmy będzie mógł skoncentrować się na doradzaniu menedżerom przy wykorzystaniu informacji opracowanej przez SSC.

4.3.3. Fuzje, przejęcia i przekształcenia własnościowe

Problematyka zmian systemu rachunkowości zarządczej, w związku z procesem przekształceń własnościowych bądź fuzji i przejęć, jest przedmiotem nielicznych artykułów oraz badań w ostatnich 20 latach. Dokonany przegląd literatury pokazuje, że praktycznie nie ma badań koncentrujących się na zmianach w roli i funkcjach specjalistów rachunkowości zarządczej w kontekście wspomnianych procesów. Wynika to z faktu, że firmy niechętnie dzielą się informacjami o tego rodzaju przekształceniach.

Fuzje i przejęcia wiążą się z reorganizacją procesów biznesowych i struktury organizacyjnej bądź innymi istotnymi zmianami w sposobie

zarządzania przedsiębiorstwem, co powinno znaleźć swoje odzwierciedlenie w systemie rachunkowości zarządczej. Transformacja przedsiębiorstwa jest dobrą okazją do zrewidowania posiadanych rozwiązań w obszarze rachunkowości zarządczej, szczególnie w zakresie rachunku kosztów, procesu budżetowania i oceny dokonań. Nowi właściciele często podejmują również decyzję o zastosowaniu w przejmowanym przedsiębiorstwie takich samych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, jak we wszystkich kontrolowanych przez nich firmach w celu standaryzacji systemu rachunkowości zarządczej i umożliwienia porównywania dokonań w ramach organizacji.

C.S. Jones (1985b) potwierdził, że duża korporacja narzuca w stosunkowo szybkim czasie przejmowanemu partnerowi narzędzia i metody stosowane przez siebie. Jednakże integracja systemów rachunkowości zarządczej łączących się firm czy implementacja nowych rozwiązań będą wymagały ogromnego zaangażowania praktyków rachunkowości. Bez wątplenia taki stan rzeczy ma wpływ na specjalistów rachunkowości zarządczej, co przyznaje 20% badanych przez R. Scapensa i współpracowników (2003) oraz 16% badanych przez S. Sulaiman i współpracowników (2008).

Zagadnienia te są przedmiotem dyskusji naukowej pośrednio, przy okazji badania wpływu procesów fuzji, przejęć i prywatyzacji na system rachunkowości zarządczej. Zdecydowana większość autorów postrzega te problemy jedynie przez pryzmat narzędzi i metod stosowanych przez działy rachunkowości zarządczej w omawianych warunkach. Mimo to warto przytoczyć najistotniejsze badania i wnioski z nich płynące w celu podjęcia dyskusji o skali wpływu tych procesów na profesję.

C.S. Jones (1985a, 1985b, 1986, 1992) zajmował się kompleksowo tematem zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej w wyniku procesu fuzji i przejęć. Jedno z pierwszych badań w tym zakresie przeprowadzone zostało przez tego autora w latach 1980–1981 i polegało na analizie relacji pomiędzy systemami kontroli zarządczej 30 przejmowanych i przejętych przedsiębiorstw w ciągu pierwszych dwóch lat po przejęciu. Analizy koncentrowały się w dużej mierze na zmianach, jakie zachodzą w narzędziach i metodach rachunkowości zarządczej w przejmowanych przedsiębiorstwach oraz problemach, jakie występują w obszarze rachunkowości zarządczej w związku z przejęciem.

Ten sam autor kontynuował swoje badania (Jones, 1985b), podejmując próbę weryfikacji, czy przejmująca firma jest zainteresowana zaakceptowaniem różnic istniejących w systemie rachunkowości zarządczej przejmowanej firmy. Wyniki uzyskane przez niego wskazują między innymi, że tylko nieliczne z badanych przez niego firm dopuściły występowanie niewielkich różnic między swoim systemem rachunkowości zarządczej a przejmowanej firmy, a okres dostosowawczy nie był zazwyczaj dłuższy niż jeden rok.

W kolejnym badaniu C.S. Jones (1986) dokonał porównania zmian w systemie rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej dwóch firm przejętych przez tę samą korporację. Autor zwrócił uwagę również na istotne aspekty behawioralne, takie jak ważna rola jednostki czy konflikty i spory związane z procesem przejęcia oraz ich wpływ na kształt rachunkowości zarządczej i system kontroli wewnętrznej po przejęciu.

Ostatnie z badań C.S. Jonesa (1992), dotyczące systemu rachunkowości zarządczej w warunkach wykupów dokonywanych przez menedżerów, koncentrowało się na zmianach w postrzeganiu przez menedżerów-właścicieli roli i wagi systemu rachunkowości zarządczej oraz kontroli wewnętrznej po przejęciu. Wywiady z menedżerami wyższego szczebla 17 przedsiębiorstw pozwoliły autorowi na sformułowanie wniosku, że po przejęciu wykorzystywali oni system rachunkowości zarządczej nie tylko do poprawy rentowności i wydajności organizacji, ale także do ułatwienia wdrożenia zmian w strukturze organizacyjnej (Jones, 1992, s. 151).

Niezwykle interesujące jest badanie przeprowadzone przez M. Granlunda (2003), porównujące zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej dwóch połączonych firm o podobnej wielkości, lecz różniących się znacząco kulturą organizacyjną i stosowanymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Autor wiele miejsc poświęcił również wpływowi między innymi różnic kulturowych, jednostek dominujących i rozbieżności celów organizacji na integrację dwóch systemów rachunkowości zarządczej. Proces ten, będący naturalnym następstwem fuzji, trwał ponad dwa lata i wywarł ogromny wpływ na praktyków rachunkowości zarządczej obu firm, gdyż wiązał się z reorganizacją ich działów i integrowaniem stosowanych przez nich metod. Określili go oni jako „najgorszy koszmar, jakiego kiedykolwiek doświadczyli” ze względu na problemy z komunikacją między sobą oraz wrogie nastawienie. Kontrolerem grupy został mianowany dotychczasowy kontroler jednej z połączonych firm, co spotkało się z dużą nieufnością i zarzutami o stronniczość. Jego głównym zadaniem stało się zaprojektowanie i stworzenie wspólnego systemu rachunkowości dla połączonych firm, a także koordynacja procesów integracji.

M. Granlund (2003), przy okazji badania procesów integracji systemów rachunkowości zarządczej, poruszył ważne aspekty psychologiczne i behawioralne pracy specjalistów z tego zakresu. W przypadku fuzji i przejęć dział rachunkowości zarządczej jest w epicentrum zmian, co wymaga od praktyków odporności na stres i łatwego dostosowania się, ale także umiejętności komunikacji i przekonywania. W trudnym okresie integracji mogą oni stabilizować sytuację i łagodzić skutki turbulencji.

Organizacja CIMA przeprowadziła osiem pogłębionych wywiadów w celu zbadania roli kontrolerów finansowych w procesie integracji systemów rachunkowości zarządczej w warunkach fuzji i przejęć oraz czynników wpływających na tę integrację. Głównym osiągnięciem

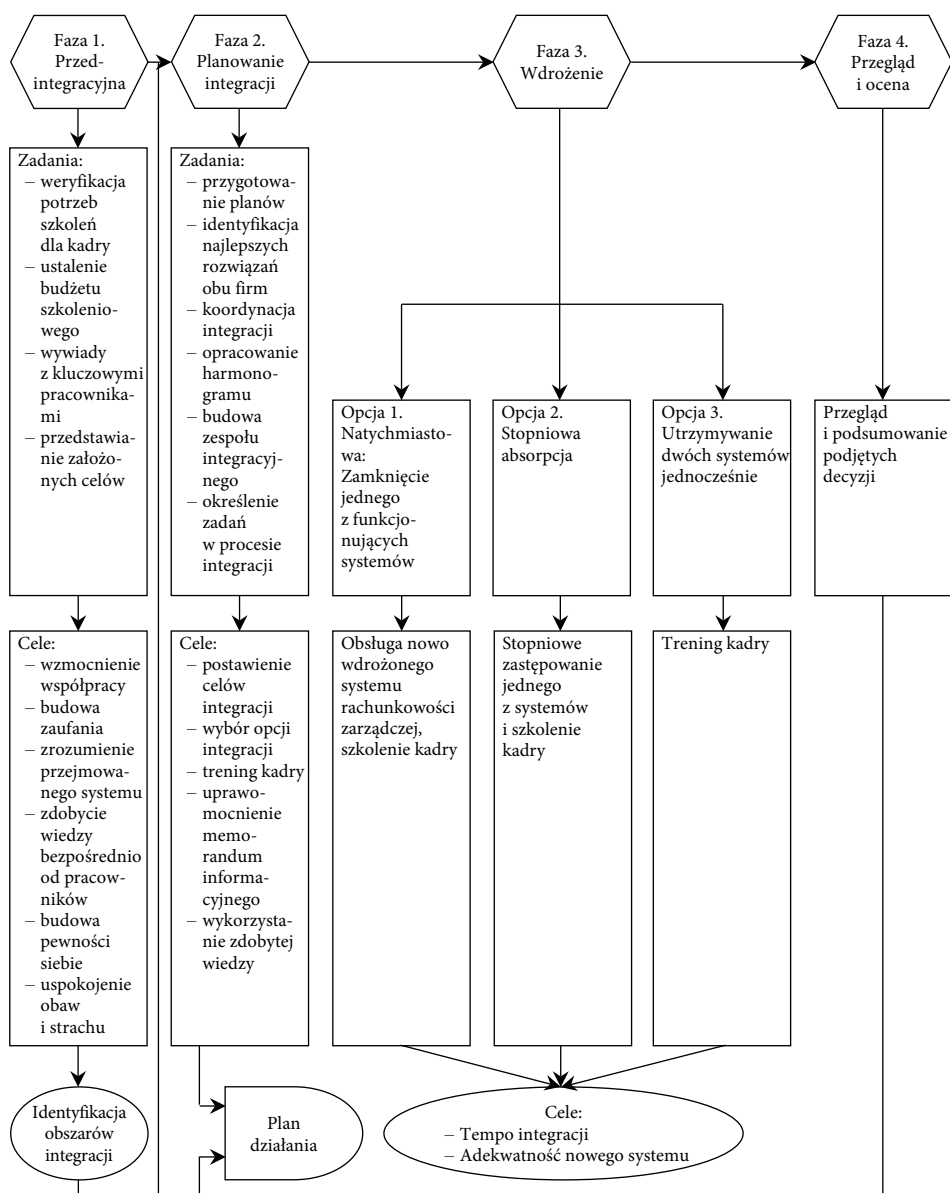
przeprowadzonego badania było wyodrębnienie czterech faz w procesie integracji systemu rachunkowości zarządczej oraz analiza czynników determinujących efektywność procesu integracji (Boateng, Bampton, 2010). W każdej ze wspomnianych faz specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają istotną rolę (ilustracja 4.2).

Faza przedintegracyjna to okres przygotowania do integracji, polegająca na gromadzeniu informacji niezbędnych w kolejnych etapach i dotyczących ustalenia kwestii priorytetowych, wymagających największej uwagi, jak potrzeba szkoleń czy jakość posiadanych danych. W tej fazie rola praktyków rachunkowości zarządczej w dużej mierze polega na komunikowaniu się z szerokim gronem osób zaangażowanych w proces fuzji lub przejęcia, to jest z pracownikami, księgowymi, przedstawicielami związków zawodowych. Od budowanego zaufania i atmosfery współpracy na tym etapie będzie zależał sukces bądź porażka całego przedsięwzięcia. W procesach przedintegracyjnych wymaga się od praktyków rachunkowości zarządczej umiejętności przekonywania, łatwego nawiązywania kontaktów i prezentacji.

Faza planowania integracji polega na wyborze zespołu roboczego zajmującego się integracją, określeniu celów, jakie przed nim stoją, oraz zadań, jakie ma on realizować wraz z ramami czasowymi. Faza trzecia – implementacja – wymaga od praktyków rachunkowości zarządczej wyboru jednej z trzech strategii integracji: natychmiastowej absorpcji, stopniowej integracji lub jednoczesnego funkcjonowania dwóch systemów niezależnie od siebie. Ostatnia faza to etap sprawdzenia i oceny.

W fazach integrowania systemów rachunkowości rola praktyków koncentruje się na działaniach niezbędnych do osiągnięcia najwyższego stopnia integracji, przy czym komunikacja jest uznawana za najważniejszy aspekt tych procesów. Właściwy sposób komunikowania przez praktyków rachunkowości zarządczej podejmowanych działań usprawnia proces integracji oraz redukuje niepewność i niepokój w organizacjach. Badacze CIMA zwracają uwagę na istotny wzrost znaczenia specjalistów rachunkowości zarządczej w okresie po przejściu we wszystkich analizowanych przypadkach (Boateng, Bampton, 2010).

Procesy prywatyzacji wywierają jeszcze większy wpływ na system rachunkowości zarządczej prywatyzowanej firmy i jej specjalistów. Wynika to z faktu, że w wielu przypadkach w firmach będących przedmiotem prywatyzacji system ten jest słabo rozwinięty, a narzędzia i metody stosowane w nim są szczątkowe. Teoria agencji wskazuje, że prywatyzacja przedsiębiorstwa powinna przyczyniać się do szerszego zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej (Eisenhardt, 1989; Gerhart, Milkovich, 1990). Szczególnie, jeżeli prywatyzacja przyjmuje formę kapitałową, w której partnerem jest korporacja międzynarodowa, zmiany w koncepcji rachunkowości zarządczej mogą być znaczące (O'Connor i in., 2004; Firth, 1996). Wysoki poziom wiedzy menedżerów dominującej organizacji i ich



Ilustracja 4.2. Rola specjalisty rachunkowości zarządczej w procesach integracji systemów rachunkowości zarządczej w wyniku fuzji i przejęć

Źródło: A. Boateng, R. Bampton (2010).

doświadczenie wpływają pozytywnie na wdrożenie oraz funkcjonowanie systemu rachunkowości zarządczej i jej praktyków (Wu, Boateng, 2010). *Know-how* dostarczone przez międzynarodowy koncern w postaci sprawzonego systemu rachunkowości zarządczej przyczynia się do zmian.

Dowodem tego są badania J. Wu i A. Boatenga (2010), według których czynnikami przyczyniającymi się do wystąpienia pozytywnych zmian w zakresie rachunkowości zarządczej w chińskich przedsiębiorstwach, będących *joint-venture* z zagranicznym partnerem, są między innymi wielkość przedsiębiorstw uczestniczących w *joint-venture*, poziom wiedzy i wykształcenia kadry zarządzającej i pracowników oraz sam fakt udziału zagranicznego partnera w tym przedsięwzięciu. Specjaliści rachunkowości zarządczej mogą czerpać z jego doświadczeń i wzorować się na jego rozwiązaniach.

Nie należy jednak zapominać o aspektach psychologicznych. A.K. Nor Aziah (2006) omawia proces wdrożenia systemu rachunkowości w malezyjskim przedsiębiorstwie państwowym w fazie komercjalizacji, a następnie prywatyzacji tej organizacji. Autor za największe problemy w procesie implementacji metod i narzędzi rachunkowości zarządczej uznał brak zaufania do księgowych i specjalistów rachunkowości zarządczej, niską ocenę ich kompetencji przez innych menedżerów oraz ich całkowitą alienację od działalności biznesowej firmy. Zewnętrzna presja na wprowadzenie systemu rachunkowości zarządczej w celu poprawy rentowności wywołała konflikty wewnątrz organizacji oraz wewnętrzne napięcia, przyczyniając się do utrudnień w pracy specjalistów rachunkowości zarządczej.

Rola tych specjalistów w procesach fuzji, przejęć i prywatyzacji jest ogromna. Nie ogranicza się ona bowiem tylko do zbierania danych niezbędnych do podjęcia decyzji o takich zamierzeniach, ale także wiąże się z procesami integracji systemów w łączących się firmach bądź wdrażania ich w nabywanych przedsiębiorstwach. W takich przypadkach ich zadaniem staje się zaprojektowanie sposobów integracji i ich implementacja. Oznacza to, że muszą posiadać dobrą znajomość systemów informacyjnych i sposobów ich projektowania oraz wiedzę z zakresu metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, a także umiejętności interpersonalne i komunikacyjne. Ze względu na fakt, że omawiane procesy przebiegają w trudnej atmosferze, odporność na stres jest niezbędnym wymogiem.

4.3.4. Relacje międzyorganizacyjne

W ciągu ostatnich 20 lat przedsiębiorstwa i relacje między nimi uległy istotnym zmianom. Szczególnie w ostatniej dekadzie XXI w. można zaobserwować powstawanie nowych tworów organizacyjnych przybierających postać relacji międzyorganizacyjnych. Głównymi przyczynami tworzenia tego typu organizacji są procesy globalizacyjne, a także rozwój nowoczesnych technologii informatycznych. W znacznym stopniu na procesy pojawiania się specyficznych wzajemnych relacji między organizacjami wpłynęły również zmiany w stosowanych technologiach

produkcji związane ze specjalizacją i internacjonalizacją przedsiębiorstw (Michalak, Zarzycka, 2013, s. 134).

Procesy te wywierają wpływ na systemy rachunkowości w przedsiębiorstwach z punktu widzenia rodzaju i jakości generowanych informacji, a także sposobów organizacji tych systemów. Zmianom podlegają użytkownicy informacji pochodzącej z systemu rachunkowości oraz rodzaj informacji generowanych przez ten system. Wynika to z faktu, że do oceny efektywności i wydajności zarządzania operacyjnego tego typu organizacjami potrzebne są informacje nie tylko o tym, jak wykonywane są działania w danej organizacji i jak wykorzystywane są jej zasoby, ale także w jakim związku pozostają one z zasobami i działaniami innych organizacji (Berry 1994; Hopwood, 1996). W relacjach międzyorganizacyjnych wszystkie zasoby i działania zależą od siebie nawzajem, w związku z tym ocena ich wykorzystania i zastosowania powinna uwzględniać wzajemne powiązania (Tomkins, 2001).

Zatarcie się granic między przedsiębiorstwami, z jakim mamy do czynienia w relacjach międzyorganizacyjnych, powoduje, że w ocenie efektywności i sprawowania kontroli powinny być uwzględniane działania zachodzące i zasoby wykorzystywane poza obszarem organizacyjnym danego przedsiębiorstwa. Oznacza to, że wszystkie podmioty w ramach relacji międzyorganizacyjnej powinny mieć taki sam dostęp do informacji o zasobach i działaniach. W dużej mierze zastosowanie zintegrowanych systemów informacyjnych pozwala na realizację takich założeń, a nowoczesne technologie informatyczne (między innymi: *electronic data interchange* – EDI) umożliwiają koordynowanie działań w całej organizacji i dzielenie się informacjami niezbędnymi do zarządzania nią oraz poszczególnymi jej podmiotami. Wymiana i dzielenie się informacją w ramach tych relacji ma na celu wspieranie wprowadzania ulepszeń i redukcji kosztów, a w konsekwencji zapewnienie stałej i korzystnej współpracy dla wszystkich uczestników łańcucha dostaw.

Niezwykle ważne są też procesy kontroli relacji międzyorganizacyjnych, wymagające wdrożenia sprawnego systemu planowania i kontrolowania operacji biznesowych (Michalak, Zarzycka, 2013, s. 134–135). Nowym wyzwaniem jest opracowanie modelu raportowania finansowego dla sieci. W tym celu informacja pochodząca z rachunku kosztów, a także ze strategicznej rachunkowości zarządczej, będzie niezbędna do wyceny wartości godziwej aktywów partnerów w sieci (Taipaleenmäki, Ikäheimo, 2009).

Wdrażanie metod międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej to wyzwanie dla jej praktyków, w wyniku którego będą oni realizowali nowe zadania, takie jak ustalenie struktury informacji pomiędzy dostawcą i nabywcą lub innymi uczestnikami łańcucha wartości, a także przekazywanie tej informacji. Ponadto do ich zadań należeć będzie

standaryzowanie nośników informacji stosowanych w komunikacji międzyorganizacyjnej, opracowanie zasad pomiaru dokonań w łańcuchu dostawców, tworzenie finansowych i niefinansowych baz danych oraz udostępnianie ich partnerom łańcucha wartości w celu przeprowadzania *benchmarkingu* czy wreszcie rozpoznawanie obszarów do wdrażania ulepszeń (Sobańska, 2013, s. 77).

Analiza występujących relacji międzyorganizacyjnych pozwala na identyfikację szerokiego spektrum metod, technik i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w organizacjach. Niezwykle istotny jest fakt, że systemy rachunkowości zarządczej w tym przypadku generują informacje zarówno o charakterze finansowym, jak i niefinansowym, które koncentrują się na objaśnianiu powiązań między zasobami i procesami przedsiębiorstwa oraz jego klientami i dostawcami. Główną przyczyną tworzenia relacji międzyorganizacyjnych jest bowiem chęć nawiązania aktywnej i długoterminowej współpracy z klientami i dostawcami. Tym samym stosowane przez rachunkowość narzędzia i techniki powinny wspierać realizację postawionych celów (Hakansson, Lind 2007, s. 889). Do technik tych należą między innymi rachunkowość otwartych ksiąg (*open book accounting*), rachunek kosztów celu (*target costing*), rachunkowość łańcucha wartości i całkowity koszt własności (*total cost of ownership* – TCO).

Koncepcja tzw. rachunkowości otwartych ksiąg (*open book accounting*) polega na dzieleniu się, pomiędzy partnerami w sieci, informacjami finansowymi i niefinansowymi, także o charakterze strategicznym i długookresowym. Zastosowanie tego rodzaju podejścia stanowi wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej, gdyż wymaga wypracowania atmosfery zaufania i otwartości między podmiotami, a także zapewnienia, że wymieniane informacje nie zostaną ujawnione podmiotom nieuprawnionym bądź niewłaściwie wykorzystane, przynosząc szkodę którejś ze stron umowy. Ich rola może także obejmować szkolenie przedstawicieli działów finansowych partnerów w sieci w obszarze zmian wymaganych dla podniesienia jakości informacji prezentowanej w ramach otwartych ksiąg. Wreszcie to praktycy rachunkowości zarządczej inicjują poszukiwanie sposobów redukcji kosztów, zwiększania wartości produktu dostawców i produktu finalnego, przy wykorzystaniu informacji pochodzących z otwartych ksiąg.

Innym narzędziem rachunkowości szeroko stosowanym w zarządzaniu relacjami międzyorganizacyjnymi jest rachunek kosztów celu (*target costing*). W koncepcji tej niezwykle istotne jest to, aby w proces ustalania i osiągania kosztu założonego zostali zaangażowani dostawcy komponentów wchodzących w skład projektowanego produktu gotowego. Tym samym następuje dezagregacja informacji o kosztach elementów składowych produktów gotowych, która ma na celu koordynowanie procesu

redukcji kosztów w celu osiągnięcia kosztu założonego, zarówno w firmie wytwarzającej produkt gotowy, jak i u jej dostawców (Carr, Ng, 1995).

Specjaliści rachunkowości zarządczej aktywnie uczestniczą w pracach zespołów międzyfunkcyjnych i międzyorganizacyjnego zarządzania w fazie projektowania łańcucha dostawców części i komponentów do nowego produktu, którego koszt jest szacowany. Ich zadania to między innymi analiza kosztów i korzyści uczestników łańcucha dostaw, szacowanie kosztu produktu finalnego w fazie projektowania, przekształcania i funkcjonowania łańcucha dostawców w związku z ustalonym za pomocą *target costing* kosztem produktu (Sobańska, 2013, s. 77). Ważnym zadaniem jest także zagwarantowanie spełnienia założeń dotyczących docelowego kosztu produktu w fazie wytwarzania. Należy jednak pamiętać, że część dotychczasowych zadań badanej grupy specjalistów w zakresie zarządzania kosztami zostanie przejęta przez innych uczestników organizacji, to jest partnerów zespołów projektowych, szczególnie inżynierów, projektantów i pracowników marketingu.

Zarządzanie relacjami międzyorganizacyjnymi jest wspierane również przez rachunkowość łańcucha wartości (*value-chain accounting*). Głównym zadaniem praktyków rachunkowości zarządczej będzie gromadzenie i analizowanie informacji o kosztach w łańcuchu wartości, by określić możliwości redukcji tych kosztów we współpracy z dostawcami. Najczęściej stosowanymi narzędziami analizy są *benchmarking*, analizy trendu oraz analizy wielowariantowe. *Benchmarking* sprowadza się najczęściej do porównania kosztów działań danego dostawcy ze średnimi kosztami pozostałych dostawców w ramach grupy działającej w tym samym obszarze. Analizy wielowariantowe pozwalają na dokonywanie symulacji kosztów łańcucha wartości w związku z wprowadzanymi zmianami, analizy trendu zaś umożliwiają monitorowanie kosztów dostaw w długim okresie (Dekker, 2003).

Bez względu na stosowane narzędzia, cechą wspólną dla systemów rachunkowości w relacjach międzyorganizacyjnych jest nacisk na wymianę i dzielenie się informacją w ramach tych relacji w celu wspierania i wprowadzania ulepszeń oraz redukcji kosztów. Nie można sobie wyobrazić funkcjonowania tych procesów bez udziału w nich praktyków rachunkowości zarządczej. Niestety, sceptyczne podejście menedżerów i ich niechęć do uczestnictwa w zespołach usprawniających oraz brak wiedzy o funkcjonowaniu organizacji są najczęstszą przyczyną niskiego zaangażowania specjalistów rachunkowości zarządczej w procesy usprawniania.

S. Brignall i współpracownicy (1999) oraz R. Johnston i współpracownicy (2002), badając 40 organizacji specjalizujących się w świadczeniu usług, zauważyli, że specjaliści rachunkowości zarządczej nie byli zaangażowani w 40% programów ciągłych usprawnień oraz 50% programów

radikalnych zmian. Jest to o tyle zaskakujące, że każdy z tych programów miał na celu poprawę wyników finansowych organizacji, a jego rezultaty były mierzone za pomocą wskaźników finansowych.

Omówione zadania i rola praktyków rachunkowości zarządczej stanowią tylko przykład wyzwań, jakie stoją przed tą profesją. Będą one bowiem w dużej mierze zależały od stopnia dojrzałości łańcucha dostawców i rodzaju relacji w nim wypracowanych. Bez wątpienia wymagają one umiejętności i wiedzy w zakresie komunikacji i umiejętności współpracy z szeroką grupą partnerów biznesowych zarówno wewnątrz organizacji, jak i na zewnątrz. Praca w zespołach międzyfunkcyjnych i międzyorganizacyjnych wymaga ogromnej wiedzy, nie tylko rachunkowej, ale także z obszaru technik produkcji, marketingu, sprzedaży i tworzenia wartości dla klienta. Rozumienie procesów biznesowych i skomplikowanych relacji w łańcuchu wartości jest kluczowe dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych szerokiej grupy użytkowników. Z drugiej strony, postępująca hybrydyzacja rachunkowości zarządczej i przeniesienie części jej zadań na innych powoduje niepokoje wśród tej grupy zawodowej związane z nieumiejętnością przystosowania się i brakiem wiedzy.

Jak można zauważyć, problematyka zmian w rolach i zadaniach praktyków rachunkowości zarządczej w związku z powstawaniem relacji międzyorganizacyjnych nieczęsto jest przedmiotem badań. Wynika to zapewne z faktu, że tematyka ta jest stosunkowo nowa, a relacje międzyorganizacyjne to twór, który jak dotychczas był badany z punktu widzenia wymaganych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej lub korzyści bądź zagrożeń dla partnerów. Umieszczenie w nim specjalistów rachunkowości zarządczej, z uwzględnieniem aspektów behawioralnych i psychologicznych z tym związanych, to kolejny ciekawy obszar badań wymagający w dalszym ciągu poznania.

4.3.5. Edukacja i certyfikacja zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej

Zmiany roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej dokonują się także pod wpływem edukacji i certyfikacji tego zawodu. Jak już wspomniano, w ostatnich latach edukacja i kształcenie w szkołach wyższych są przedmiotem ostrej krytyki praktycznie na całym świecie. Niemniej jednak akademickie nauczanie rachunkowości zarządczej wywiera wpływ na realizowane zadania i stosowane przez praktyków narzędzia.

Nie podlega dyskusji, że w pierwszej dekadzie XXI w. to raczej międzynarodowe kwalifikacje zawodowe oraz instytucje certyfikujące zawód specjalisty rachunkowości zarządczej odgrywają ogromną rolę w rozwoju

tej profesji na całym świecie. To właśnie dzięki tym instytucjom doszło do zwiększenia rangi tej grupy zawodowej w społeczeństwach krajów rozwiniętych, w szczególności w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych. Starannie budowany przez te organizacje od około 20 lat obraz praktyków rachunkowości zarządczej spowodował wzrost ich znaczenia i zmianę ich wizerunku z „liczykrupy” na partnera biznesowego oraz jednego z ważniejszych menedżerów w przedsiębiorstwie.

Tym samym dzięki organizacjom profesjonalnym doszło do wykształcenia się roli partnera biznesowego jako wzorca zawodowego zorientowanego biznesowo specjalisty rachunkowości zarządczej. Promowany przez organizacje model i profil kompetencyjny praktyków jest niezwykle atrakcyjny i co roku przyciąga do tych organizacji setki kandydatów zainteresowanych wykonywaniem zawodu. Profesja ta w materiałach promocyjnych przedstawiana jest jako interesująca, pełna wyzwań i inspirująca, co kontrastuje mocno z tradycyjnym, nudnym obrazem księgowego.

Oczywiście wpływ instytucji ma charakter nie tylko marketingowy. Analizy zawartości sylabusów tych instytucji i wymagań egzaminacyjnych stawianych przed kandydatami, a w szczególności zmiany w tym zakresie na przestrzeni ostatnich 20 lat, dostarczają niezwykle cennych informacji o profilu kształcenia specjalistów rachunkowości zarządczej i wymogach stawianych potencjalnym kandydatom do uprawiania tego zawodu w poszczególnych okresach (między innymi Van Zante, 2005, 2010). Jasno wynika z nich, że zmiany te były istotne, a obecnie sposób organizacji egzaminów i ich forma oraz zawartość sylabusów, jak również wymagania stawiane przed kandydatami gwarantują wysoki poziom umiejętności przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej w obszarze planowania finansowego, analiz, kontroli oraz wsparcia dla podejmowania decyzji. Zdobywanie międzynarodowych kwalifikacji jest tak zaprojektowane, aby pozwolić na lepsze planowanie ścieżki rozwoju pracowników działów finansowo-księgowych. Jest także dowodem na to, że dany pracownik, bez względu na kraj pochodzenia i narodowość, posiada wiedzę i umiejętności wymagane do realizowania zadań z obszaru rachunkowości zarządczej.

Raporty oraz ankiety przeprowadzane wśród członków i studentów instytucji certyfikujących zawód księgowego są cennym źródłem informacji o profesji, na przykład w zakresie narzędzi i metod rachunkowości zarządczej stosowanych przez globalne organizacje (między innymi 2003 *Survey of Management Accounting*, 2003) czy umiejętności wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej (między innymi J.L.A. Montano, 2001). Nie bez znaczenia są też badania oraz opracowania przygotowywane przez te instytucje. Wnoszą one ogromny wkład w rozwój zawodu, ale także wzbogacają rachunkowość zarządczą jako dziedzinę wiedzy i nauczania, tworząc jej teoretyczne podstawy. Przytaczane tu

wielokrotnie definicje rachunkowości zarządczej zostały opracowane i spopularyzowane właśnie przez najważniejsze organizacje zawodowe.

Nie można zapomnieć o przygotowanych wytycznych w zakresie praktyk rachunkowości zarządczej (IFAC i CIMA). Konferencje, warsztaty i seminaria organizowane przez ważne instytucje, a także czasopisma wydawane przez nie, popularyzują innowacyjne rozwiązania rachunkowości w praktyce i wskazują na kierunki zmian w roli, funkcjach, zadaniach i postawach specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacjach. Wreszcie współpraca ze szkołami wyższymi poprzez procesy akredytacji i badań wpływa również na system kształcenia akademickiego.

Globalna skala działania tych instytucji przyczynia się do dyfuzji metod i narzędzi rachunkowości zarządczej oraz standaryzacji wymagań stawianych jej praktykom. Szczególnie jest to widoczne w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, gdzie międzynarodowe kwalifikacje w obszarze rachunkowości wywierają ogromny wpływ na kształtowanie się zawodu. R. McGee (2005) dokonał przeglądu programów certyfikacji na w Rosji, na Ukrainie, w Mołdawii i Centralnej Azji. Najbardziej popularne międzynarodowe kwalifikacje w badanym regionie to CPA (*Certified Public Accountant* – kwalifikacja IMA), CMA oraz ACCA. Choć kandydaci posiadający certyfikaty międzynarodowe są niezwykle wysoko cenieni na rynkach pracy w tych krajach, w dalszym ciągu największą barierą w zdobyciu tych kwalifikacji są problemy językowe. Autor podkreśla, jak ważna jest certyfikacja zawodu księgowego w tym regionie dla zwiększenia wiarygodności sprawozdań finansowych i podniesienia jakości informacji finansowej. Do podobnych wniosków doszli także G. Madalina i współpracownicy (2011), badając wpływy międzynarodowych instytucji na zawód księgowego w Rumunii.

Bez wątpienia zarówno uczelnie wyższe, jak i organizacje profesjonalne, promując nowe role i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej, przyczyniają się do zmian w praktykach przedsiębiorstw. Co więcej, poprzez nowe wymogi odnośnie do wiedzy i umiejętności oczekiwanych od praktyków rachunkowości zarządczej i weryfikowanych poprzez systemy egzaminacyjne, zapewniają one podaż specjalistów będących w stanie realizować te role i zadania. Tym samym wzrost roli tej grupy zawodowej ma wymiar nie tylko marketingowy, ale i praktyczny. Ponadto w przypadku krajów rozwijających się, w których zawód specjalisty rachunkowości zarządczej funkcjonuje od niedawna, promowanie przez te organizacje wzorców zawodowych jest kluczowe dla rozwoju profesji. Kraje te mogą nadrobić zapóźnienia, a praktycy pochodzący z nich i posiadający międzynarodowe certyfikaty mogą korzystać także z ofert pracy za granicą.

4.3.6. Inne czynniki instytucjonalne

Mimo aktywnych działań instytucji profesjonalnych dążących do popularyzacji koncepcji biznes partnera i podnoszenia statusu specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacjach, do takich zmian nie dojdzie w praktyce bez dodatkowej presji instytucjonalnej w ramach samej organizacji bądź nawet na poziomie indywidualnym. Menedżerowie, pracownicy firmy oraz sami specjaliści rachunkowości zarządczej są aktorami, którzy w procesie zmian na poziomie jednostki odgrywają ogromną rolę. Warto zastanowić się, jak działania poszczególnych aktorów wspierają procesy instytucjonalizacji nowej roli praktyków rachunkowości zarządczej. Ich wpływ może być bowiem równie silny jak organizacji profesjonalnych.

Dowodem na to jest obszerne studium przypadku J. Burnsa i G. Baldvinsdottir (2005), w którym na podstawie teorii instytucjonalnej próbowali ustalić przyczyny zmian w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej w organizacji oraz powstania nowego stanowiska tzw. księgowego hybrydowego (*hybrid accountant*). Tym samym autorzy wzbogacili dotychczasowe badania o analizę czynników o charakterze wewnątrzorganizacyjnym i instytucjonalnym, determinujących te zmiany i działania osób je ułatwiających. W interpretacji przedstawionych wyników badań autorzy zastosowali koncepcję M. Seo i W. Creeda (2002), wskazując, że to właśnie przeciwności i napięcia o charakterze instytucjonalnym (*contradictions*) stworzyły warunki do przeprowadzenia omawianych zmian, a następnie praktyki i działania (*praxis*) poszczególnych agentów zmian instytucjonalnych (między innymi dyrektora finansowego) napędzały je.

Wspomniane przeciwności i napięcia mogą powstawać w wyniku uświadomienia sobie braku wydajności podstawowych środków technicznych (na przykład systemu informacyjnego rachunkowości), do których przyzwyczajono się przez lata. Niedostosowanie się do pewnych instytucjonalnych układów bądź niezgodność danego układu z innym to kolejne czynniki wywołujące sprzeczności inicjujące zmianę. Wreszcie ostatni wymieniany aspekt powodujący napięcia to niezgodność między metodami instytucjonalizacji a interesami poszczególnych aktorów zaangażowanych w ten tryb. W badanej organizacji główną rolę agenta zmian odegrał jeden z dyrektorów finansowych, który okazał się najważniejszym propagatorem przejścia na orientację procesową, posiadał umiejętności zaangażowania w proces zmian roli specjalistów rachunkowości zarządczej i sprawnie kierował hybrydyzacją tych stanowisk. Jego proaktywne zachowanie było siłą napędową dla procesu przeobrażeń organizacyjnych i sprawiło, że do tej pory marginalizowani przedstawiciele rachunkowości zarządczej stali się pracownikami dodającymi wartość i realizującymi ważne zadania w organizacji. Było to możliwe dzięki specyficznym cechom osobowym agenta zmian i jego wysokim kompetencjom.

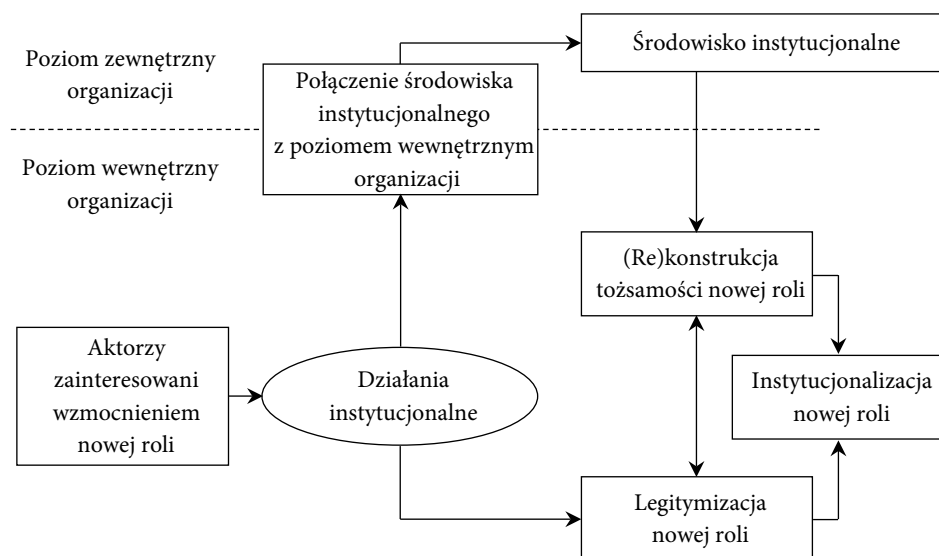
Podobne wnioski wyciągnęli R. Busco i współpracownicy (2001, 2002), badając proces wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej przez firmę General Electric w nabytym od skarbu państwa włoskim przedsiębiorstwie Nuovo Pignone. Według autorów, sukces wdrożenia nowych narzędzi i zmiana roli praktyków stosujących je były wynikiem starań nowych menedżerów do spraw finansów i rachunkowości oraz zrozumieniem przez nich potrzeby stosowania sprawdzonych przez General Electric narzędzi i metod rachunkowości zarządczej.

Ciekawym przypadkiem jest również firma produkcyjna omówiona w badaniach L. Goretzkiego i współpracowników (2013), w której doszło do transformacji praktyków rachunkowości zarządczej w biznes partnerów, mimo że w kraju tym nie ma silnej presji instytucjonalnej ze strony organizacji profesjonalnych i zawód nie podlega standaryzacji czy certyfikacji. Czynnikiem, który przyczynił się do tego w największym stopniu, była działalność instytucjonalizująca nowego dyrektora finansowego, który wspierał legitymizację nowej roli, dokonał rekonstrukcji świadomości nowej funkcji wśród praktyków rachunkowości zarządczej i umiejętnie powiązał ją z zewnętrznym środowiskiem instytucjonalnym poprzez szkolenia przeprowadzone przez niemieckojęzyczną organizację szkoleniową. Dyrektor podejmował wiele akcji mających na celu wspieranie zmian w zadaniach praktyków rachunkowości zarządczej, a więc ich legitymizowania i zachęcał ich do budowania nowej tożsamości zawodowej.

Podsumowując aspekty instytucjonalne, ich wpływ jest bardzo silny, choć ma on różnoraki charakter. Czynniki instytucjonalne mogą mieć ukierunkowanie zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne, czy też makro- i mikroekonomiczne (ilustracja 4.3).

Szerszy kontekst makroekonomiczny i zewnętrzny zmian o charakterze instytucjonalnym związany jest z umiejscowieniem zawodu i jego roli w organizacji i społeczeństwie. Największe znaczenie mają tu instytucje profesjonalne i certyfikujące zawód, które wywierają presję na organizacje oraz samych praktyków, motywując ich do wdrażania zmian, ale także regulacje w obszarze rachunkowości, takie jak MSSF. Kontekst wewnętrzny i mikroekonomiczny to postawy i działania aktorów procesów zmian, czyli menedżerów, pracowników przedsiębiorstw i specjalistów rachunkowości zarządczej, którzy legitymizują te zmiany na poziomie danej organizacji oraz rekonstruuja nową tożsamość. Do tej kategorii można zakwalifikować też sposoby organizacji i zarządzania jednostką, jej lokalizację oraz fuzje i przejęcia. Czynniki te wzajemnie się uzupełniają i wzmacniają swoje działanie.

Zmiana roli i tworzenie nowej tożsamości inicjowane przez instytucjonalne czynniki wewnątrz organizacji przebiegają sprawniej, jeżeli są one wspierane czynnikami instytucjonalnymi o charakterze zewnętrznym



Ilustracja 4.3. Działania instytucjonalne i ich wpływ na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie L. Goretzki i in. (2013, s. 41–63).

i makroekonomicznym, na przykład silnymi tendencjami profesjonalizacji istniejącymi w regionie, gdzie działa przedsiębiorstwo. Z drugiej strony, nawet jeżeli na danym obszarze aktywność organizacji profesjonalnych jest duża, nie dojdzie do radykalnej zmiany w roli praktyków rachunkowości zarządczej bez wsparcia instytucjonalnego z wnętrza organizacji. Świadomość istnienia takich zależności ułatwia procesy zmian i utrwala je.

4.4. Wpływ czynników indywidualnych na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej

4.4.1. Cechy indywidualne menedżerów

Już od lat 90. XX w. podkreślano, że nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga jego aktywnego udziału w zespołach menedżerskich (Kaplan, 1995). Wiąza się z tym określone wymagania dotyczące wiedzy

technicznej z dziedziny rachunkowości i finansów, znajomość mechanizmów biznesu i otoczenia, w jakim funkcjonuje organizacja, ale także predyspozycje osobowe, takie jak umiejętność komunikacji czy pracy w zespole (Scapens i in., 1996). Badania przeprowadzane wśród specjalistów pokazały, że oni sami uważają te kwestie za niezwykle istotne i wskazują je jako kluczowe dla zawodu (między innymi Siegel i in., 2003; Feeney, Pierce, 2007).

Interesujące studia w tym zakresie przeprowadzili R. Johnston i współpracownicy (2002). Stwierdzili oni, że badani specjaliści rachunkowości zarządczej właśnie umiejętności interpersonalne i komunikacji ocenili jako krytyczne w kontaktach z innymi członkami zespołu, szczególnie w obszarze przekazywania informacji. Jak ważne są te umiejętności dla badanego zawodu wiedzą także zarządzający organizacjami, gdyż w trzech z sześciu badanych przypadków posiadanie tych kompetencji było uwzględniane w rocznej ocenie oraz przy decyzjach o awansie (Johnston i in., 2002).

Stosunkowo niewielu autorów bada, jak cechy osobowe i posiadane umiejętności „miękkie” przyczyniają się do zmian w roli, funkcjach i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej. Można bowiem założyć, że brak odpowiednich cech i umiejętności będzie uniemożliwiał rozwój zawodowy i transformację specjalisty w biznes partnera.

M. Järvenpää (2001), stosując ramy koncepcyjne opracowane przez P. Pihlanto, podjął próbę zbadania wpływu dwóch typów osobowych menedżerów rachunkowości zarządczej: instrumentalnego i partycypacyjnego, na kompetencje oraz rolę tych specjalistów w organizacji.

Reprezentant pierwszego typu osobowego uważa, że system informacyjny i zarządzanie powinny być neutralne i niezależne od siebie, dlatego niechętnie uczestniczy w procesach zarządzania i woli obserwować je z zewnątrz. Tradycyjne narzędzia, kalkulacje i metody ilościowe są dla niego bardzo ważne, nie docenia znaczenia i doświadczenia innych osób w organizacji, nie potrafi oraz nie chce korzystać z ich wiedzy. Ogólnie w pracy zawodowej w sposób świadomy nie wykorzystuje uczuć i intuicji, starając się być rzeczowy i konkretny.

Z kolei dla drugiego typu menedżera wartości, procesy i ludzie są najważniejsi, chętnie i aktywnie uczestniczy w działaniach i zarządzaniu organizacją. Przywiązuje on wagę do znaczeń, uczuć i intuicji. Jest otwarty na nowe narzędzia i metody, stara się zrozumieć oczekiwania i wizje szerokiej grupy interesariuszy oraz ma holistyczne podejście do biznesu.

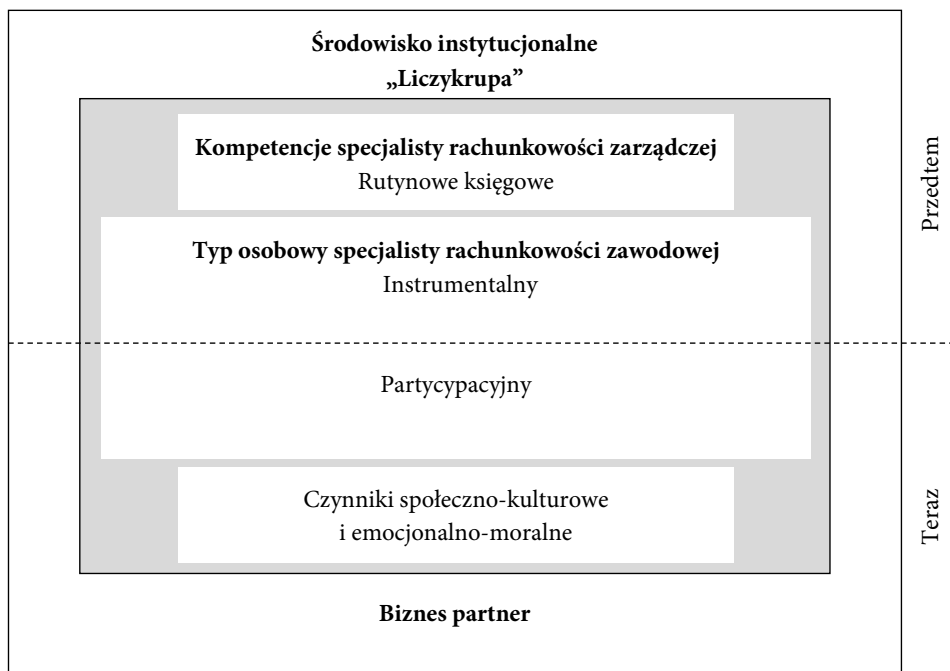
Każdy ze wspomnianych typów osobowych charakteryzuje się określonymi cechami i umiejętnościami. Tabela 4.4 zawiera ich zestawienie.

M. Järvenpää (2001) łączy w swoim badaniu role, kompetencje i typy osobowe, uważając, że wszystkie te elementy są ze sobą silnie powiązane. W tym celu buduje „cebulowy” model zmiany, który przedstawia

Tabela 4.4. Charakterystyka umiejętności i cech typów osobowych menedżerów rachunkowości zarządczej według M. Järvenpää

Menedżer instrumentalny	Menedżer partycypacyjny
Umiejętności analityczne	Umiejętności komunikacji
Wiedza z obszaru rachunkowości	Umiejętności interpersonalne i współpracy
Niezależność	Szerokie umiejętności menedżerskie
	Zrozumienie biznesu

Źródło: M. Järvenpää (2001, s. 434).

**Ilustracja 4.4.** Ramy koncepcji przyjęte przez M. Järvenpää

Źródło: M. Järvenpää (2001, s. 434).

ilustracja 4.4. Zmiana roli z „liczykrupy” na biznes partnera oznacza zmianę w umiejętnościach oczekiwanych od specjalistów pełniących nowe funkcje oraz wymaganiach dotyczących typu osobowego. Bez nowych umiejętności i odpowiedniego typu osobowego taka transformacja nie jest możliwa do osiągnięcia.

J. Burns i G. Baldvinsdottir (2007) podkreślili znaczenie specyficznych cech i umiejętności, jakimi powinien charakteryzować się nowoczesny praktyk rachunkowości zarządczej. Umiejętności przekonywania innych do zachodzących zmian, ale także osobistego i bezproblemowego adopcowania się do tych zmian czy wreszcie umiejętność budowania relacji

międzyludzkich i zaufania oraz integracji zespołu to najważniejsze cechy osobowe umożliwiające zmianę w kierunku partnera biznesu.

S. Byrne i B. Pierce (2007, s. 489) zauważyli, że sami specjaliści rachunkowości zarządczej mają wpływ na to, jaka jest ich rola w organizacji. Jest to ściśle związane z postawami, osobowością i inicjatywą reprezentantów tej grupy zawodowej. Z drugiej strony nie bez znaczenia są też oczekiwania menedżerów operacyjnych i do spraw finansowych w stosunku do specjalistów rachunkowości zarządczej. Według autorów to właśnie siła charakteru determinuje to, czy dany specjalista staje się tzw. silnym kontrolerem (por. Sathe, 1982). Bez posiadania specyficznych cech charakteru i odpowiedniego zaangażowania w sprawy biznesu nie można mówić o stawianiu się hybrydowym księgowym czy partnerem biznesowym (Byrne, Pierce, 2007, s. 492).

Również D. Emsley (2005) oraz D. Emsley i L.H. Chung (2010) potwierdzili, że indywidualne czynniki, szczególnie postawa poznawcza specjalistów rachunkowości zarządczej i rodzaj zaangażowania w działania (zorientowane na organizację jako całość bądź jedynie na aspekty księgowo-finansowe) są tymi elementami, które skłaniają ich do wprowadzania zmian w stosowanych metodach i narzędziach rachunkowości zarządczej. Postawa poznawcza sprawia, że specjaliści stają się liderami w inicjowaniu zmian. Wspomniany sposób zaangażowania w działania będzie postawę taką determinował.

Nastawienie na organizację i biznes powoduje, że specjaliści rachunkowości zarządczej blisko współpracują z pozostałymi menedżerami (raportują raczej do kierownika operacyjnego), są dobrze zorientowani w ich potrzebach informacyjnych, dzięki czemu traktowani są jako równoprawni partnerzy i cieszą się zaufaniem. W dużym stopniu takie podejście umożliwia wprowadzenie nawet radykalnych zmian w stosowanych metodach i narzędziach, gdyż praktycy rachunkowości zarządczej są motywowani do poszukiwania najlepszych sposobów zaspokajania potrzeb informacyjnych, a także darzeni zaufaniem, co ułatwia procesy implementacji.

Odmienne nastawienie na aspekty finansowo-rachunkowe, wspierane przez raportowanie do dyrektora finansowego, powoduje, że ta grupa praktyków w mniejszym stopniu będzie prezentowała postawy poznawcze zorientowane na wprowadzanie zmian mających wspierać procesy podejmowania decyzji czy przynosić korzyści menedżerom. Takie obserwacje są bezcenne dla praktyki, gdyż właściwe rozpoznanie postawy poznawczej (*cognitive style*) będzie determinowało taki dobór osób na stanowiska specjalisty rachunkowości zarządczej, którzy zapewni, że inicjując zmianę, będą oni dodawali wartość i pełnili swoje zadania w najlepszy możliwy sposób.

4.4.2. Aspekty kultury organizacyjnej

Jest oczywiste, że powiązania pomiędzy kulturą organizacyjną a systemem rachunkowości zarządczej są bardzo silne; wcześniejsze badania udowodniły, że system rachunkowości jest elementem kultury jako że niesie ze sobą znaczenia społeczne, co więcej, ustanawia tę kulturę, tworząc podstawy do działań organizacji oraz podejmowania w niej decyzji.

Z drugiej jednak strony, kultura organizacyjna i przyjęty w niej sposób myślenia (przekonania organizacyjne) wpływają na rachunkowość zarządczą i zmianę jej roli. Jak dotychczas jednak, wpływ zmian w kulturze organizacyjnej na rolę i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej jest stosunkowo mało zbadanym obszarem.

C. Geertz (1973) uważał, że kultura jest materiałem znaczeniowym, dzięki któremu ludzie interpretują własne doświadczenia i kierują swoimi działaniami. Kultura może być podzielona według poziomów hierarchicznych na kulturę globalną, międzynarodową, wielonarodową, lokalną, regionalną, korporacyjną, działową, funkcjonalną i grupową (Alvesson, Berg, 1992; Lewis, 1996). Z kolei kultura organizacyjna definiowana jest w literaturze jako sieć utkana wokół założeń, wiary, porozumienia i wartości dzielonych przez organizację bądź grupę w taki sposób, że są one przyjmowane i wyznawane kolektywnie przez wszystkich jej członków (Järvenpää, 2007, s. 107). Uważa się, że członkowie organizacji do pewnego stopnia zachowują się według wzorów jej kultury organizacyjnej. Kultura może odgrywać dwie podstawowe role będące ze sobą w sprzeczności: z jednej strony może być czynnikiem stabilizująco-regulującym w organizacji, z drugiej – ewolucyjnym i skłaniającym do rozwoju (Alvesson, Berg, 1992).

Fakt, że kultura organizacyjna jest czynnikiem sukcesu organizacji, sprawia, że zmiany w niej zachodzące są aspektem szczególnie interesującym dla zarządzania przedsiębiorstwami (Peters, Waterman, 1982). Szczególnie, iż przyjmuje się, że zmiany te mogą być inicjowane tylko do pewnego stopnia, a w dużej mierze przebiegają one w sposób niekontrolowany, pod wpływem wielu impulsów, z których nie zdajemy sobie sprawy.

W literaturze opisane zostały pierwotne i wtórne sposoby interwencji w kulturę w celu wywołania jej zmiany. Wśród zabiegów pierwotnych wymienia się zachowania menedżerów, między innymi stosowane przez nich sposoby kontroli i pomiaru dokonań, ich reakcje w sytuacjach zagrożenia. Do interwencji wtórnych zalicza się modele i struktury organizacyjne, systemy, rytuały oraz oficjalne wartości i filozofię firmy. Jeżeli interwencje wtórne są w zgodzie z pierwotnymi, mogą zinstytucjonalizować i wzmocnić kulturę i jej zmianę, natomiast te będące w sprzeczności mogą powodować problemy i spowalniać procesy zmian (Hofstede, Ohay, 1987). G. Hofstede i D. Ohay (1987) podkreślali, że jednoczesne występowanie

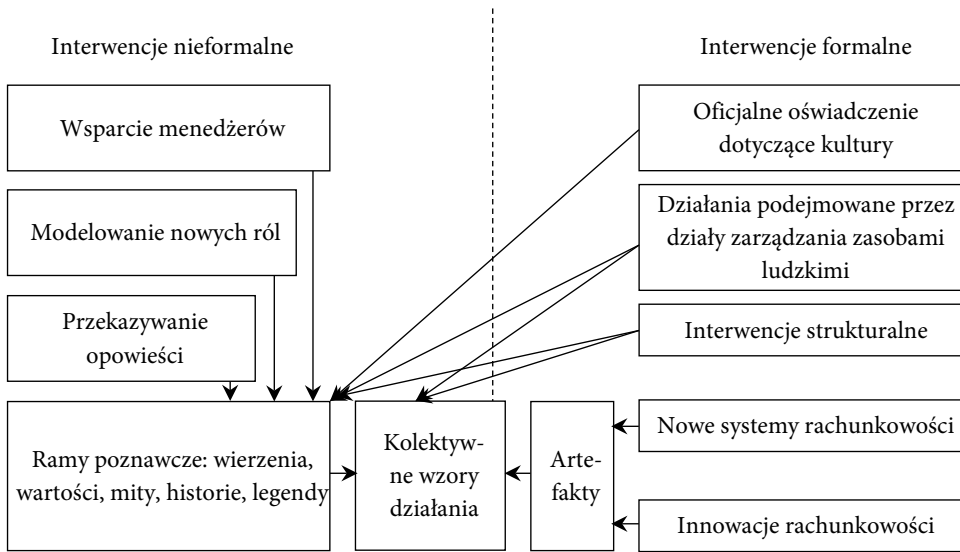
pierwotnych i wtórnych interwencji musi zostać odpowiednio zbilansowane, aby nieść jednoznaczną informację o planowanych zmianach, uniknąć wewnętrznych oporów wobec zmiany i zapewnić jej wiarygodność.

M. Järvenpää (2007) zbadał, jak zabiegi i interwencje w kulturę organizacji świadomie i nieświadomie wpływają na orientację biznesową specjalistów rachunkowości zarządczej i zmianę ich roli. Zmiany w kulturze, a dokładniej w wyznawanych wartościach wywołały silną presję na zmianę specjalistów rachunkowości zarządczej w celu dostosowania ich sposobu myślenia do nowych wartości. Wśród najważniejszych zabiegów wymieniane są interwencje strukturalne, a dokładniej decentralizacja i reorganizacja, które zmieniły wartości kulturowe specjalistów rachunkowości zarządczej, zbliżyły ich do menedżerów i wywołały potrzebę ich wspierania. Udowodnione zostało, że decentralizacja silnie oddziałuje zarówno na kolektywne wzorce działania, jak i wartości badanej grupy specjalistów, a także stymuluje efektywnie procesy uczenia się i poznawania funkcji rachunkowości zarządczej przez wszystkich członków organizacji (Järvenpää, 2007).

Kolejna ważna interwencja to modelowanie ról przez menedżerów, a dokładniej ich wsparcie i zaangażowanie w działania związane ze zmianą funkcji i roli specjalistów rachunkowości zarządczej. Inne zauważone przez autora formalne zabiegi w kulturę badanej firmy to szkolenia i działania podejmowane przez dział zarządzania zasobami ludzkimi, innowacje systemowe oraz oficjalne oświadczenia dotyczące kultury i wyznawanych wartości, wydawane przez organizację.

Wspomniane interwencje wpływają na artefakty będące przejawem funkcjonowania danej kultury, te zaś oddziałują na kolektywne wzory działań i w dalszej kolejności na elementy tworzące ramy poznawcze, a więc wierzenia, wartości, mity, historie i legendy funkcjonujące w organizacji. Na ilustracji 4.5 przedstawiono ramy koncepcyjne kulturowych interwencji zmieniających elementy i strukturę kultury organizacyjnej, które oddziałują na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej.

Należy podkreślić, że jednocześnie i zrównoważone działanie wszystkich wymienionych w modelu rodzajów interwencji wpływa na kulturę organizacji i powoduje w naturalny sposób zmiany w rolach i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej. Co więcej, zmiany te przebiegają bez wewnętrznych oporów. Sytuacja taka jest jednak trudna do osiągnięcia, gdyż część interwencji ma charakter zamierzony i planowany (decentralizacja, szkolenia), pozostałe jednak są nieformalne, bezwiedne i zachodzą w sposób naturalny (reakcje menedżerów, historie i mity). Podejście autorów jest o tyle ciekawe i oryginalne, że postrzegają oni wymienione w modelu zdarzenia, będące już elementem wielu badań, przez pryzmat kultury organizacji. Sama rachunkowość zarządcza jest bowiem silnie wpleciona w materię kulturową organizacji, tworzy ją, ale jest także pod jej silnymi wpływami (Järvenpää, 2007, s. 134).



Ilustracja 4.5. Ramy koncepcyjne kulturowych interwencji zmieniających elementy i strukturę kultury organizacyjnej, które oddziałują na role i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej

Źródło: M. Järvenpää (2007, s. 130).

4.5. Czynniki ograniczające zmiany

Zmiany zachodzące w rolach i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej są bezdyskusyjne, lecz ich tempo jest bardzo różne. Choć na większość organizacji oddziałuje znaczna część wymienionych w tym rozdziale czynników, to jednak w wielu z nich nie doszło do wykształcenia funkcji księgowego hybrydowego, nie wspominając o biznes partnerze. Wynika to z faktu, że istnieje szereg innych przesłanek o charakterze instytucjonalnym, ekonomicznym, organizacyjnym i psychologicznym, które znoszą działanie czynników inspirujących zachodzenie zmian, a co więcej, blokują je.

Pełen zestaw czynników blokujących zmiany w systemach rachunkowości został opisany we wspomnianym już badaniu M. Granlunda (2001). Opierając się na kryterium podziału przyjętym przez autora, można podzielić czynniki ograniczające zmiany w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej na ekonomiczne, instytucjonalne i indywidualne.

Wśród czynników ekonomicznych blokujących zmianę można wymienić problemy z zasobami ludzkimi i brak środków finansowych na szkolenia i rekrutację oraz zatrudnienie odpowiedniej kadry zarządzającej zmianą. Wspomnianym procesom nie sprzyjają też przestarzałe

Tabela 4.5. Czynniki ograniczające zmiany w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej

Ekonomiczne	Instytucjonalne	Indywidualne
Brak zasobów finansowych	Inercja	Postawy dyrektora finansowego oraz innych pracowników
Brak zasobów ludzkich	Rutyna	Brak wiedzy i umiejętności radzenia sobie ze zmianą
Przestarzałe systemy IT	Konserwatywna kultura organizacji	Przyzwyczajenie do utartych schematów myślenia i zachowywania się
Niedostosowane systemy rachunkowości	Brak wsparcia kierownictwa	
Zbyt duża liczba zmian		

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Granlund (2001, s. 141–166).

systemy informatyczne i niedostosowanie systemu rachunkowości. Z drugiej strony, modyfikacje w tym obszarze wymagają znaczących nakładów finansowych (Malmi, 1994; Granlund, 2001). Zbyt duża liczba zmian o charakterze operacyjnym czy strategicznym zachodzących jednocześnie jest również elementem blokującym.

Z kolei wśród czynników o charakterze instytucjonalnym dominują inercja i rutyna, a także konserwatywna kultura organizacji tłumiąca impulsy do zmian (Granlund, Lukka, 1998; Giddens, 1979; Powell, DiMaggio, 1991). Brak odpowiedniego instytucjonalnego ukonstytuowania zachodzących zmian przez kierownictwo organizacji nie pozwala na utrwalenie nowego wzorca osobowego specjalisty rachunkowości zarządczej (Scapens, Roberts, 1993). Należy również pamiętać, że omawiane problemy mogą mieć też podłoże kulturowe. M. Granlund i K. Lukka (1997, 1998a) zastanawiali się, czy fińska kultura narodowa charakteryzująca się wycofaniem, zamknięciem, rezerwą w relacjach międzyludzkich może sprzyjać rozwojowi nowoczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej. Według nich młodszy reprezentanci zawodu, pracujący dla międzynarodowych firm działających w Finlandii, bardziej przesiąknięci globalnymi wpływami kulturowymi, będą lepiej realizowali wspomniane role.

W ostatniej grupie czynników ograniczających zmiany, mającej charakter indywidualny, wyróżnić trzeba postawy dyrektora finansowego oraz innych pracowników. Opór wobec zmian może mieć różnoraki charakter i podłoże. Najczęściej jest on formalny i jawny, a wynika ze sprzecznych interesów stron. Dużym problemem jest także brak wiedzy i umiejętności radzenia sobie ze zmianą. Wreszcie przyzwyczajenie do pewnych utartych schematów myślenia i zachowywania się powoduje niechęć do transformacji w zakresie rachunkowości zarządczej (Burns i in. 2003, s. 15).

J. Burns i G. Baldvinsdottir (2005, s. 747) w omawianym już w monografii badaniu pokazują, jak w drugim (B) oddziale analizowanego

koncernu, mimo zmiany orientacji na procesową w całej organizacji oraz decentralizacji funkcji finansowo-księgowych, tradycyjna postawa dyrektora finansowego i niezrozumienie istoty orientacji procesowej uniemożliwiła transformację specjalistów rachunkowości zarządczej. Zablokował on zmianę fizycznej lokalizacji praktyków rachunkowości zarządczej, którzy mieli tworzyć zespół z pozostałymi członkami strumienia produktów, gdyż uważał, że zbyt bliskość zagrozi ich niezależności. Do momentu, do którego nie został oddelegowany do pełnienia innych funkcji, jego osoba i przekonania blokowały proces zmian.

Także sami księgowi, w obawie przed dominacją specjalistów rachunkowości zarządczej oraz wzrostem ich roli, mogą kontestować proces zmian. W badaniach pojawiają się głosy, że księgowi to grupa zawodowa najbardziej oporna na zmiany (Granlund, 2001). Wynika to ze specyfiki zasad rachunkowości obowiązujących księgowych, chociażby zasady ostrożności, która stosowana jest przez nich nie tylko przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, ale w pozostałych działaniach zawodowych. W tradycyjnym modelu księgowego promowanym przez lata przez standardy profesjonalne i edukacyjne brakuje orientacji proaktywnej na zmiany, co powoduje jego opór i niechęć (Sangster, 1996).

Równie często sami praktycy rachunkowości zarządczej reagują niechętnie na omawiane procesy, zaniepokojeni nowymi obowiązkami, wyższymi kompetencjami czy wymaganiami w zakresie metod i narzędzi. M. Granlund (2001) zwraca szczególną uwagę na czynnik ludzki, podkreślając, że może on mieć dużo większą siłę niż pozostałe aspekty ekonomiczne lub instytucjonalne. W badanym przez niego przedsiębiorstwie to właśnie jeden z kontrolerów blokował zmiany, działając nie tylko w obawie przed większymi obciążeniami zawodowymi, ale także przed utratą władzy i kontroli.

4.6. Podsumowanie

Identyfikacja i analiza czynników powodujących zmiany w zakresie roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej stanowią niezwykle ciekawy, choć trudny obszar badawczy. Z jednej strony pozwalają lepiej zrozumieć procesy zachodzących zmian, a także umożliwiają przygotowanie się na nie, z drugiej jednak wymagają zastosowania wyrafinowanych technik badawczych, które pozwolą na określenie siły oddziaływania wielu różnorodnych czynników. Co więcej, większość bodźców jest ze sobą powiązana i wywołuje się wzajemnie.

Trudno określić, które czynniki oddziałują najsilniej na badaną profesję. Bez wątplenia sytuacja ekonomiczna, w jakiej działa dana organizacja, będzie kluczowa dla zadań i roli, jaką pełnią praktycy rachunkowości zarządczej. Także aspekty instytucjonalne, takie jak regulacje prawne w zakresie rachunkowości oraz kształcenie zawodowe i akademickie przyczynią się do modelowania ich ról w organizacji. Wreszcie cechy indywidualne menedżerów i samych specjalistów będą wspierały transformację zawodową.

Analiza roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej wymaga szerszej perspektywy badawczej, obejmującej zarówno czynniki wewnętrzne, jak i zewnętrzne dla organizacji. Nawet najsilniej oddziałujące na organizację bodźce zewnętrzne nie wywołają zmian w tym zakresie bez wsparcia wewnątrz organizacji.

Opór w organizacji wobec zmian w zadaniach i roli specjalisty rachunkowości zarządczej najlepiej objaśnia koncepcja A. Giddensa, który postrzega te procesy nie tylko przez pryzmat władzy, ale także struktury znaczeniowej i legitymizacji. Teoria wyjaśnia bowiem, że pewne modele zachowań (praktyków rachunkowości zarządczej oraz ich współpracowników) zostają zinstytucjonalizowane i reprodukują się w codziennych praktykach. Rutynizacja i instytucjonalizacja są naturalnymi stabilizatorami życia organizacji. Wprowadzanie zmian wywołuje powstanie sprzeczności, a nawet otwartego konfliktu między praktykami nowymi i zinstytucjonalizowanymi. U ich podstaw mogą leżeć konkurujące ze sobą wartości i normy, co wywołuje uczucie niepewności wśród członków organizacji. W warunkach wielorakości i zmienności norm, wartości i zasobów, menedżerowie oraz pracownicy mogą mieć problem z równoważeniem i zarządzaniem wynikami różnorodnych form znaczeniowych. Procesy zmiany mogą mieć jeszcze bardziej dramatyczny przebieg, jeżeli zmieniane są głęboko zakorzenione struktury, nie zaś schematy interpretacyjne komunikujące nowe wartości, normy i wierzenia.

Mimo trudności w badaniu czynników determinujących zmiany i blokujących je, należy podejmować próby ich rozpoznawania. Szczególnie interesującą perspektywę badawczą stwarzają opinie samych specjalistów rachunkowości zarządczej dotyczące tych aspektów, gdyż dzięki nim można wnioskować o sile oddziaływania poszczególnych czynników.

Rozdział 5

Rola, zadania i wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce w świetle ogłoszeń o pracę

5.1. Uzasadnienie przeprowadzenia badania i jego cel

Dotychczasowe rozważania zawarte w pracy miały charakter teoretyczny i były niezbędne dla właściwego doboru koncepcji teoretycznych i metod badawczych do wykorzystania w badaniach własnych. Jak wspomniano we wstępie, celem głównym autorki jest rozpoznanie tendencji rozwoju i funkcjonowania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce, na tle rozwiązań międzynarodowych. Wymagało to przeprowadzenia badań pozwalających między innymi na ustalenie zadań i wymagań stawianych wobec badanej grupy specjalistów i wnioskowanie na tej podstawie, jaką rolę pełnią oni w organizacjach funkcjonujących w Polsce, zarówno z perspektywy pracodawcy, jak i z perspektywy samych specjalistów. Dzięki temu zostały sprawdzone hipotezy główne i pomocnicze postawione w pracy. Hipotezy te zostały sformułowane po przeprowadzeniu obszernych studiów literaturowych i przy uwzględnieniu następujących aspektów:

1. Okres funkcjonowania rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce oraz w programach kształcenia akademickiego jest stosunkowo krótki w porównaniu z doświadczeniami krajów rozwiniętych. Wynika to z faktu, że gospodarka rynkowa została wprowadzona w Polsce ponownie dopiero w latach 90. XX w.; wtedy też polskie przedsiębiorstwa odkryły potrzebę zastosowania rachunkowości zarządczej. Co więcej, w firmach zagranicznych działających w Polsce poprzez filie i oddziały, decyzje strategiczne zapadają w centrali, toteż lokalnie nie ma potrzeby

stosowania szerokiego spektrum nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej wspierających między innymi te decyzje. Rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej stosowane w przedsiębiorstwach działających w Polsce są więc kopiowane ze wzorców sprawdzonych w krajach rozwiniętych, choć w niepełnym zakresie. Tak krótki okres, jaki upłynął od momentu transformacji systemowej, oraz specyfika firm zagranicznych działających w Polsce mogą sugerować, że nie doszło tu do wykształcenia się rozwiniętych modeli (typów) zawodowych zidentyfikowanych przez czołowych badaczy rachunkowości zarządczej i opisanych w literaturze światowej.

2. Systemy rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce podlegają silnym oddziaływaniom mechanizmów izomorfizmu, zarówno koercyjnego, normatywnego, jak i mimitycznego, które powodują homogeniczność tych systemów. Izomorfizm koercyjny przejawia się w przenoszeniu metod i narzędzi rachunkowości zarządczej przez korporacje międzynarodowe i firmy zagraniczne do filii działających w Polsce, a także jest związany z harmonizacją przepisów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, która ma miejsce również w Polsce. Profesjonalizacja zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej, edukacja akademicka i kształcenie zawodowe (izomorfizm normatywny) są kolejnymi czynnikami przyczyniającymi się do dużego podobieństwa zadań praktyków rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce oraz za granicą i w stosowanych przez nich narzędziach. Dotyczy to zarówno firm z kapitałem polskim, jak i zagranicznym. Kolejnym ważnym czynnikiem są wpływy firm doradczych i kopiowanie wzajemne praktyk (izomorfizm mimityczny), które silnie oddziałują na kształt systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw działających w tak młodej gospodarce rynkowej. Działanie mechanizmów izomorfizmu i specyfika praktyki gospodarczej będą powodowały wysoką homogeniczność zadań rachunkowości zarządczej realizowanych przez specjalistów tej dziedziny w przedsiębiorstwach działających w Polsce, a także stawianych przed nimi wymagań zawodowych.
3. W zagranicznych przedsiębiorstwach działających w Polsce wybrane praktyki rachunkowości zarządczej przenoszone są z centrali do filii, podlegając rutynizacji i instytucjonalizacji. Zasady i zwyczaje te odzwierciedlają uznane za oczywiste w danej organizacji założenia, które z kolei są trudne do zmiany i mają ogromny wpływ na wspomniane zasady i zwyczaje. Mechanizmy te utrudniają więc wprowadzenie radykalnych zmian w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej.

Biorąc pod uwagę powyższe spostrzeżenia, postawione zostały następujące hipotezy badawcze:

Hipoteza główna (H1): Specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce odgrywają tradycyjną rolę polegającą na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, a także na wspieraniu ich i doradzaniu im w tych procesach.

Hipoteza główna (H2): Zadania i wymagania wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce charakteryzują się wysokim podobieństwem.

Weryfikacja hipotezy głównej H2 została dokonana poprzez sprawdzenie następujących hipotez pomocniczych:

Hipoteza pomocnicza (H2.1): Pomiędzy poszczególnymi stanowiskami nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań oraz realizowanych zadań.

Hipoteza pomocnicza (H2.2): Pomiędzy firmami z kapitałem polskim oraz zagranicznym nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań oraz realizowanych zadań dla badanej grupy specjalistów.

Hipoteza pomocnicza (H2.3): Pomiędzy firmami produkcyjnymi i nieprodukcyjnymi nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań oraz realizowanych zadań dla badanej grupy specjalistów.

Jak można zauważyć, postawione hipotezy zostały sformułowane na podstawie ram koncepcyjnych J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000) oraz koncepcji izomorfizmu koercyjnego, mimetycznego i normatywnego. Wdrażane w polskich oddziałach przedsiębiorstw międzynarodowych wybrane praktyki rachunkowości zarządczej są silnie zinstytucjonalizowane w całym przedsiębiorstwie transnarodowym, a ich znaczenie i wartości są utrwalone zarówno dla jednostek, jak i struktury. Następnie mechanizmy izomorfizmu (między innymi kopiowanie rozwiązań, profesjonalizacja, działania firm doradczych) powodują rozpowszechnianie się tych praktyk na mniej doświadczone w obszarze wykorzystania rachunkowości zarządczej firmy polskie. Oddziaływanie tych mechanizmów powoduje, że bez względu na rodzaj działalności firmy, pochodzenie jej kapitału czy nazwę stanowiska, zadania i wymagania stawiane przed tą grupą zawodową będą zbliżone. Wynika to z homogeniczności systemów rachunkowości zarządczej spowodowane właśnie tymi mechanizmami.

W niniejszym rozdziale zostaną zaprezentowane wyniki badania, którego celem było ustalenie, jakie zadania (C1) i wymagania (C2) stawiane są przed badaną grupą specjalistów i stwierdzenie na tej podstawie, jaką rolę odgrywają oni w organizacjach funkcjonujących w Polsce z perspektywy pracodawcy (C3). Koncepcja rozpoznania typu zawodowego i roli specjalistów rachunkowości zarządczej poprzez badanie ich zadań i stawianych im wymagań została zainspirowana „modelem cebulowym” M. Järvenpää (2001). Według tego autora rola praktyków rachunkowości zarządczej

determinuje wymagania w stosunku do nich w zakresie kompetencji i umiejętności oraz powoduje powstanie nowego typu zawodowego.

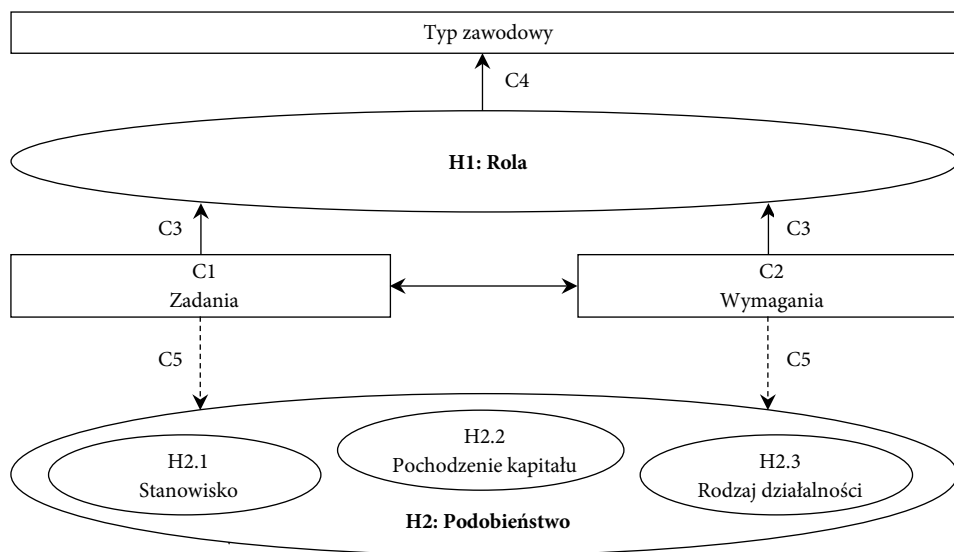
Na potrzeby tej pracy model został poszerzony o element, jakim są zadania. Wynika to z faktu, że nowa rola objawia się w realizacji określonych zadań, zaś te wymagają odpowiednich umiejętności i kompetencji. Co więcej, pomiędzy elementami modelu zachodzą sprzężenia zwrotne, gdyż brak odpowiednich umiejętności będzie uniemożliwiał wykonywanie pewnych zadań, co będzie skutkowało mniejszą rolą tej grupy zawodowej w organizacji i brakiem możliwości wykształcenia się danego typu zawodowego.

Uzyskane wyniki w zakresie zadań i wymagań zostały porównane z wynikami badań w krajach rozwiniętych, dzięki czemu możliwe było określenie podobieństwa między specjalistami realizującymi zadania rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie, a także stwierdzenie, jaki typ zawodowy reprezentują polscy praktycy (C4). Podjęta została również próba określenia, w jakim stopniu ta grupa zawodowa w Polsce odbiega od modelu biznes partnera promowanego przez czołowe instytucje certyfikujące. Tym samym sprawdzona została pierwsza hipoteza główna.

Ponadto przeprowadzone badanie miało pozwolić na uzyskanie odpowiedzi, czy specjaliści rachunkowości zarządczej charakteryzują się dużym zróżnicowaniem w zakresie wykonywanych zadań i stawianych im wymagań. Zostało to osiągnięte poprzez sprawdzenie, czy zadania i wymagania różnią się istotnie w grupach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału i rodzaj działalności firmy, a także stanowiska pracy (C5). Pozwoliło to na weryfikację trzech hipotez pomocniczych i w konsekwencji tego również drugiej hipotezy głównej. Ilustracja 5.1 przedstawia zarys koncepcji badawczej.

Postawione cele badawcze zostały zrealizowane dzięki analizie informacji zamieszczonych w opublikowanych ofertach pracy, w których poszukiwano specjalistów rachunkowości zarządczej/controllersingu. Zawierają one bowiem informacje, które są najbardziej istotne dla organizacji z punktu widzenia procesu rekrutacji (Jeacle, 2008), w szczególności zaś te dotyczące zadań oraz wymagań w zakresie kompetencji i umiejętności stawianych kandydatom. Dzięki temu oferty pracy są odbiciem oczekiwań pracodawcy, stanowiąc źródło wiedzy o tym, jak organizacja postrzega daną grupę zawodową, oraz umożliwiając badanie roli, zadań i wymagań właśnie z jej perspektywy.

Liczni autorzy podkreślają, że przegląd ogłoszeń o pracę to znakomity sposób na badanie tego, „co jest robione w praktyce” (Leitheiser, 1992), a same ogłoszenia są bogatym źródłem danych o zawodzie (Kennan i in., 2006). Ogłoszenia o pracę są jedną z najbardziej rozpowszechnionych i znanych metod rekrutacji pracowników (Heraty, Morley, 1998, s. 5), czyli poszukiwania jednostek, które posiadają wiedzę, umiejętności



Ilustracja 5.1. Zarys koncepcji badań nad rolą, zadaniami i wymaganiami stawianymi specjalistom rachunkowości zarządczej/controllers w Polsce z perspektywy pracodawcy

Źródło: opracowanie własne.

i kompetencje wymagane przez organizację (Chatman, 1989; Montgomery, 1996). W konkretny i bezpośredni sposób wskazują najbardziej niezbędne i pożądane przez pracodawcę wymagania wobec pracownika (Cullen, 2004, s. 138).

Analizę informacji zawartych w ofertach można przeprowadzić na pięciu poziomach: indywidualnym, zawodowym, organizacyjnym, z punktu widzenia rodzaju działalności oraz społecznym. Szczególnie interesujący jest poziom zawodowy, jako że ogłoszenia zawierają terminologię zawodową, tworząc zawodowe artefakty (Rafaeli, Oliver, 1998, s. 344). Stąd aspekty te były przedmiotem badań między innymi zawodów związanych z IT, systemami informacyjnymi i usługami audytorskimi (Kennan i in., 2006; Gallivan i in., 2004; Todd i in., 1995; Maurer i in., 1992; Jeacle, 2008). Badanie zaprezentowane w tym rozdziale monografii zostanie przeprowadzone na poziomie zawodowym.

Jak już wspomniano, oferty pracy i analiza zawartych w nich informacji były już, choć w nielicznych przypadkach, wykorzystywane wcześniej w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej. J. Weber i A. Kosmider (1991) oraz J. Weber i U. Schäffer (1998) badali za ich pomocą rozwój controllingu w Niemczech w latach 1965–1989 oraz 1990–1994. Pierwsze badanie pokazało dramatyczne zmiany, jakie zaszły w zadaniach realizowanych przez controllerów i specjalistów do spraw controllingu w latach 1965–1989, między innymi mniejsze znaczenie kalkulacji i kontroli kosztów,

wzrost znaczenia sprawozdawczości i budżetowania, a także planowania strategicznego i udziału w tworzeniu oraz wdrażaniu strategii firmy. Kolejne zaś pozwoliło zidentyfikować najważniejsze zadania wskazywane w ogłoszeniach o pracę na stanowisku controllera w kolejnych latach, między innymi sprawozdawczość, krótkookresowe, operacyjne planowanie, analizę odchyleń, budżetowanie oraz analizę projektów inwestycyjnych.

Badania wykorzystujące oferty pracy przeprowadzono też w Australii dla zidentyfikowania zapotrzebowania rynku pracy na tę grupę specjalistów, ze szczególnym uwzględnieniem wymagań im stawianych i konsekwencji z tego wynikających dla systemu kształcenia (France, 2010; Waldmann, 2011). M. Quinn i D. Rochford (2013), robiąc przegląd zadań i wymagań wskazanych w 200 ofertach pracy w Irlandii, zauważyli awans tej grupy zawodowej na biznes partnera.

W Polsce pierwszy takie badanie przeprowadził J. Goliszewski (2002). Miało ono na celu określenie rozwoju controllingu poprzez porównanie zadań i wymagań stawianych przed specjalistami w tym zakresie w latach 1989–2001. Również J. Dynowska i Z. Kęs (2010) badali kompetencje osób zatrudnionych na stanowisku controllera na podstawie ogłoszeń o pracę w polskiej prasie, stwierdzając, że najważniejsze w zawodzie jest doświadczenie zawodowe, wyższe wykształcenie i znajomość języków obcych.

M. Järvenpää (2007, s. 122–124) uważa, że polityka rekrutacyjna wspierana przez rotację stanowisk oraz programy szkoleniowe jest elementem napędzającym zmiany w rachunkowości zarządczej. Szczególnie ogłoszenia o pracę odzwierciedlają te procesy, wskazując, że nowoczesny praktyk rachunkowości zarządczej powinien mieć umiejętności komunikacji i współpracy z innymi, być zorientowany biznesowo i rozumieć mechanizmy biznesu oraz posiadać wysokie umiejętności menedżerskie. Można znaleźć w nich także informacje o decentralizacji funkcji rachunkowości zarządczej i nowych zadaniach związanych z aktywnym uczestnictwem w procesach zarządzania organizacją i kształtowania oraz wdrażania jej strategii.

Niestety, analiza ofert pracy jest w znacznym stopniu ograniczona. Przede wszystkim krótka forma pisemna uniemożliwia rozpoznanie wszystkich zadań i wymagań stawianych przez pracodawcę. Niektóre ogłoszenia są bardzo enigmatyczne i ogólne, co nie pozwala na dokładną ocenę stanu rozwoju rachunkowości zarządczej w organizacji. Ogłoszenia o pracę nie dają możliwości zbadania narzędzi i metod rachunkowości zarządczej stosowanych w badanych przedsiębiorstwach. Jeżeli rekrutacja na dane stanowisko ma charakter wewnętrzny, zostaje pominięta w analizach. Oferty pracy zawierają oczekiwania pracodawców, nie gwarantują jednak, że taki kandydat zostanie znaleziony i będzie spełniał wymagania oraz realizował zadania w nich wskazane. Są one zatem obrazem kandydata idealnego, a niekoniecznie stanu faktycznego.

Ze względu na strategię firmy bądź chęć uzyskania pewnego efektu marketingowego, sam obraz specjalisty w ofertach może być celowo „podkolorowany”. Ten efekt zauważyli I. Jeacle (2008) oraz F. Anderson-Gough i współpracownicy (1998), analizując oferty pracy kluczowych firm audytorskich, które dla przyciągnięcia najlepszych kandydatów prezentowały wyidealizowany obraz audytora i księgowego. Firmy mogą traktować ogłoszenie o pracę nie jako narzędzie rekrutacji, ale element marketingu.

Należy podkreślić, że przeprowadzona analiza ogłoszeń o pracę nie pozwoliła na identyfikację stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej, a tym samym nie dała podstaw do wnioskowania o roli badanej grupy zawodowej, a także uniemożliwiła ustalenie podobieństwa w tym zakresie. Dlatego też sprawdzenie pierwszej hipotezy głównej zostało dokonane poprzez ustalenie zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej, a następnie wnioskowanie na tej podstawie o roli, jaką odgrywają oni w organizacjach. Druga hipoteza główna została zweryfikowana poprzez sprawdzenie tylko trzech hipotez pomocniczych, mówiących o podobieństwie zadań i wymagań, bez względu na pochodzenie kapitału, rodzaj działalności firmy oraz stanowisko pracy.

Mimo zidentyfikowanych ograniczeń badawczych, oferty pracy stanowią ciekawą, dotąd sporadycznie badaną perspektywę specjalisty rachunkowości zarządczej, a mianowicie, jak postrzega go biznes, dzięki czemu można w bardziej obiektywny sposób ocenić rolę, jaką pełni on w organizacji. Natomiast badania ankietowe, będące preferowaną przez wielu badaczy formą poznawania systemów rachunkowości zarządczej i jej specjalistów, pokazują, jak oni sami widzą i postrzegają siebie, a więc są obciążone pewną dozą subiektywności.

Z drugiej jednak strony badanie ankietowe pozwala na zidentyfikowanie innych ważnych aspektów, takich jak stosowane narzędzia czy czynniki wpływające na badaną grupę specjalistów. W związku z tym zweryfikowane hipotezy i wnioski sformułowane na podstawie badania ofert pracy zostaną uzupełnione i potwierdzone poprzez wyniki badania ankietowego, omówione w kolejnym rozdziale.

5.2. Opis próby badawczej

W latach 2014–2015 zebrano oferty pracy ukazujące się na popularnym portalu pracuj.pl. Do dalszych analiz wylosowano 499 ofert pracy, które dotyczyły rachunkowości zarządczej/controllersingu. Nie badano stanowisk juniorskich dotyczących zatrudnienia na staż/praktyki, pominięto także

stanowiska wskazujące na zarządzanie działem, na przykład dyrektor/kierownik do spraw controllingu. Wybór elektronicznej formy ogłoszenia o pracę, zamiast tradycyjnej, na przykład w gazecie, był podyktowany faktem, że elektroniczny sposób rekrutacji zyskuje coraz większą popularność (Kim, O'Connor, 2009) i jest coraz częściej wykorzystywany, szczególnie w poszukiwaniu przedstawicieli niektórych zawodów (Raschke, 2003; Marsden, 1994; Wooden, Harding, 1998). Badania M. Nowak (2014b) pokazały, że internet jest uważany przez potencjalnych controllerów za najbardziej efektywne źródło informacji o ofertach pracy. Ponadto elektroniczne ogłoszenia o pracę są łatwiej dostępne niż tradycyjne, w formie drukowanej, a ich przeszukiwanie jest szybsze.

Tabela 5.1. Charakterystyka badanych firm

Rodzaj firmy	Kapitał polski	Kapitał zagraniczny	Razem
Produkcyjna	74	210	284
Nieprodukcyjna	54	161	215
Razem	128	371	499

Źródło: opracowanie własne.

Zdecydowaną większość (74%) badanych podmiotów stanowiły firmy z kapitałem zagranicznym, gdyż to one zazwyczaj posiadają działy rachunkowości zarządczej/controllingu. Niemniej można zauważyć, że również polskie przedsiębiorstwa coraz chętniej decydują się na organizację takich działów. Niewiele ponad połowa badanych firm (56%) zajmowała się działalnością produkcyjną, pozostałe zaś nieprodukcyjną.

5.3. Opis narzędzi badawczych

W literaturze przedmiotu nie opisano sposobu klasyfikacji czy kwantyfikacji języka wykorzystywanego w publikowanych elektronicznie dokumentach rekrutacyjnych. Natomiast K.K. Backhaus (2004) stwierdził, że w ramach poszczególnych branż można zauważyć wypracowane sposoby opisywania i prezentowania stanowisk. Dlatego też przygotowano autorską metodę badania. Ze względu na fakt, że wybrano ogłoszenia publikowane na popularnym portalu internetowym, analizowane oferty są wystandaryzowane z punktu widzenia elementów, jakie powinny się w nich znaleźć, oraz długości, dzięki czemu ich zawartość jest porównywalna.

W pierwszej kolejności w celu zbadania profesji z zakresu rachunkowości zarządczej zastosowywano analizę zawartości ogłoszeń o pracę. Zebrany materiał został skodyfikowany, a następnie podlegał badaniu ilościowemu. Kodowanie przebiegało w fazach i polegało na wprowadzeniu wszystkich informacji, które znajdowały się w danym ogłoszeniu, do arkusza kalkulacyjnego, dzieląc je na trzy obszary badawcze: wymagania, zadania oraz opis i charakterystyka firmy. Wprowadzone dane po kilukrotnym przeglądzie zostały podzielone na kategorie, które zostały poddane badaniom ilościowym. Tym samym połączono dwa podejścia, to jest badanie interpretacyjne i jakościowe uzupełniono metodami ilościowymi, co jest sugerowane jako najlepsze rozwiązanie badawcze (Weber, 2009). Jakościowa analiza zawartości ma na celu badanie znaczeń i wzorów w tekście, zarówno ukrytych, jak i jawnych, zaś ilościowe badanie pokaże siłę ich znaczenia (Krasnodomska, 2014, s. 179).

Do ustalenia najważniejszych zadań realizowanych na badanych stanowiskach pracy związanych z rachunkowością zarządczą/controllingiem oraz wymagań dla tych stanowisk wyznaczono wskaźniki struktury określające intensywność ich występowania. Dzięki temu powstał ranking wymagań oczekiwanych oraz zadań wykonywanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu.

Do oceny podobieństwa wymagań na poszczególne stanowiska wprowadzono prostą i intuicyjną miarę podobieństwa zestawu wymagań i zadań oraz wyznaczono ją dla wielu wariantów.

Wreszcie w celu zbadania, pod względem jakich wymagań i zadań oferty pracy różnią się oraz które zestawy wymagań i zadań nie różnicują ogłoszeń o pracę, dokonano testu F (Fishera–Snedecora) dla wielu proporcji i kilkanaście wariantów testu dla dwóch proporcji do porównań wymagań i zadań na rozważane stanowiska.

W celu zbadania, czy pochodzenie kapitału oraz rodzaj działalności firmy wpływają na stawiane wymagania i realizowane zadania zastosowano test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji) oraz test niezależności chi-kwadrat¹ (przyjęto poziom istotności 1%).

5.4. Uzyskane wyniki badań¹

Pierwsze interesujące wnioski można wyciągnąć, analizując nazewnictwo stosowane w ofertach pracy. Jak można zauważyć, w tabeli 5.2 w badanych ofertach dominowały dotyczące kandydatów na stanowisko

¹ W niniejszym podrozdziale stosowano oryginalne nazwy stanowisk zidentyfikowane w badanych ogłoszeniach o pracę.

specjaliści do spraw controllingu oraz kontrolera finansowego; w polskich firmach częściej poszukiwany był specjalista do spraw controllingu, zaś w tych z kapitałem zagranicznym kontroler finansowy (*financial controller*). Należy podkreślić, że w przedsiębiorstwach działających w Polsce nazwy stosowane dla określenia specjalisty wykonującego zadania z obszaru rachunkowości zarządczej są bardzo różne, między innymi analityk finansowy i kontroler kosztów. Stosunkowo rzadko pojawiają się oferty poszukujące specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej czy biznes partnera. W przypadku tej pierwszej nazwy jest to zaskakujące, gdyż na polskich uczelniach do określenia kursów realizujących zagadnienia z obszaru rachunkowości zarządczej/controllingu częściej używa się nazwy „rachunkowość zarządcza/rachunek kosztów” niż „controlling”. Brak ofert pracy na stanowisku biznes partnera jest dowodem, że w Polsce nie doszło jeszcze do wykształcenia się tej profesji.

Tabela 5.2. Stanowiska z obszaru rachunkowości zarządczej

Stanowisko	Firma polska (% w strukturze)		Firma zagraniczna (% w strukturze)		Procent w całości
	Produkcyjna	Usługowa	Produkcyjna	Usługowa	
Specjalista ds. controllingu	66,2	51,9	39,0	34,8	43,1
Kontroler finansowy	25,7	33,3	46,2	43,5	40,9
Analityk finansowy	5,4	7,4	4,8	12,4	7,6
Kontroler kosztów/ biznesowy	1,4	7,4	6,7	4,3	5,2
Specjalista ds. raportowania	1,4	0,0	0,5	1,2	0,8
Specjalista ds. analiz	0,0	0,0	1,0	1,2	0,8
Specjalista ds. rachunkowości zarządczej	0,0	0,0	0,5	1,2	0,6
Analityk biznesowy	0,0	0,0	1,0	0,6	0,6
Specjalista ds. budżetowania i raportowania	0,0	0,0	0,0	0,6	0,2
Biznes partner	0,0	0,0	0,5	0,0	0,2

Źródło: opracowanie własne.

Takie bogactwo określeń wykorzystywanych do opisu specjalistów realizujących zadania rachunkowości zarządczej w Polsce nie jest niczym zaskakującym, gdyż M. Quinn i D. Rochford (2013) w Irlandii oraz E. Waldmann (2011) w Australii także zidentyfikowali wszystkie te stanowiska, badając rynek pracy we wspomnianych krajach. Autorzy ci podają, że najczęściej pojawiającym się w ogłoszeniach o pracę określeniem był specjalista rachunkowości zarządczej (*management accountant*),

coraz częściej poszukiwano także księgowego kosztów (*cost accountant*), kontrolera (*financial controller* lub *controller*) i analityka finansowego/biznesu/kosztów (*financial/business/cost analyst*). Jest to kolejny dowód na homogeniczność rachunkowości zarządczej i częściowe sprawdzenie postawionych hipotez głównych. Kolejny krok badania dotyczył analizy wymagań i zadań realizowanych przez poszukiwanych specjalistów, w celu określenia ich roli w organizacji.

5.4.1. Wymagania stawiane specjalistom realizującym zadania rachunkowości zarządczej

Analiza ofert pracy pozwoliła w pierwszej kolejności na ustalenie szczegółowego rankingu wymagań – od najczęściej pojawiających się do najrzadziej. Zidentyfikowano 50 szczegółowych wymagań stawianych kandydatom. W załączniku nr 1 znajduje się tabela zawierająca ich zestawienie.

Przeprowadzenie dalszych pogłębionych badań było możliwe dzięki pogrupowaniu licznych i szczegółowych wymagań w bardziej ogólne kategorie. Analiza zawartości ofert pozwoliła na stworzenie 15 kategorii, dzięki czemu zbadano, jakie kluczowe wymagania są stawiane na poszczególnych stanowiskach. Dalszym analizom podlegały najczęściej występujące stanowiska kontrolera finansowego, specjalisty do spraw controllingu, analityka finansowego i kontrolera kosztów/biznesu. Pozostałe stanowiska pracy zostały połączone i występują pod nazwą „Pozostałe stanowiska”.

Najczęstszym wymaganiem pojawiającym się w ogłoszeniach o pracę jest posiadanie doświadczenia na podobnym stanowisku. Średni wymagany okres posiadanego stażu pracy wynosi 2,5 roku, a prawie połowa ofert (49%) wymagała 2–3-letniej praktyki. W przypadku 30% ofert wymagano przynajmniej rocznego doświadczenia. Jest to sygnał, że pracownicy realizujący funkcje rachunkowości zarządczej muszą dobrze rozumieć otoczenie ekonomiczno-biznesowe, w jakim funkcjonują aktualnie przedsiębiorstwa, i wiedzieć jak działają organizacje. Co więcej, oznacza to, że zawód ten wymaga wcześniejszej praktyki i przygotowania, według pracodawców nie można go uprawiać, posiadając jedynie solidne wykształcenie kierunkowe.

Równie istotnym wymaganiem jest posiadanie wspomnianego wykształcenia wyższego kierunkowego, choć oferty nie wskazują, czy chodzi o studia licencjackie czy też magisterskie. Jako wykształcenie kierunkowe pracodawcy traktują studia z zakresu finansów i rachunkowości lub ekonomii. Na badane stanowiska poszukiwano również absolwentów matematyki i ekonometrii.

Taki wybór w zakresie wykształcenia wiąże się z kolejnymi wymaganiami dotyczącymi umiejętności IT (84% ofert poszukuje osób z dobrą znajomością MS Office, 42% ze znajomością systemów ERP, głównie

Tabela 5.3. Wskaźniki struktury dla poszczególnych wymagań i dla analizowanych stanowisk wśród badanych ofert pracy (wszystkie dane w procentach)

Wymagania	Analitik finansowy	Kontroler finansowy	Specjalista ds. controllingu	Kontroler kosztów/ biznesu	Pozostałe stanowiska	Wszystkie razem
Doświadczenie	92	96	91	85	94	93
Umiejętności IT	89	85	94	77	94	89
Wykształcenie wyższe	84	84	91	77	75	87
Język obcy	76	82	70	88	81	77
Umiejętności analityczne	7	70	81	88	63	76
Wiedza z rachunkowości i finansów	68	63	58	46	38	60
Dokładność	39	49	57	42	31	51
Umiejętności organizacyjne	42	51	47	42	44	48
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	66	43	37	54	44	43
Umiejętność pracy w zespole	39	38	32	19	38	34
Zaangażowanie i chęć rozwoju	21	22	33	27	31	27
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	13	14	18	19	31	17
Dyspozycyjność	13	12	13	19	31	14
Odporność na stres	13	10	8	19	31	11
Znajomość i rozumienie biznesu	16	9	7	19	31	10

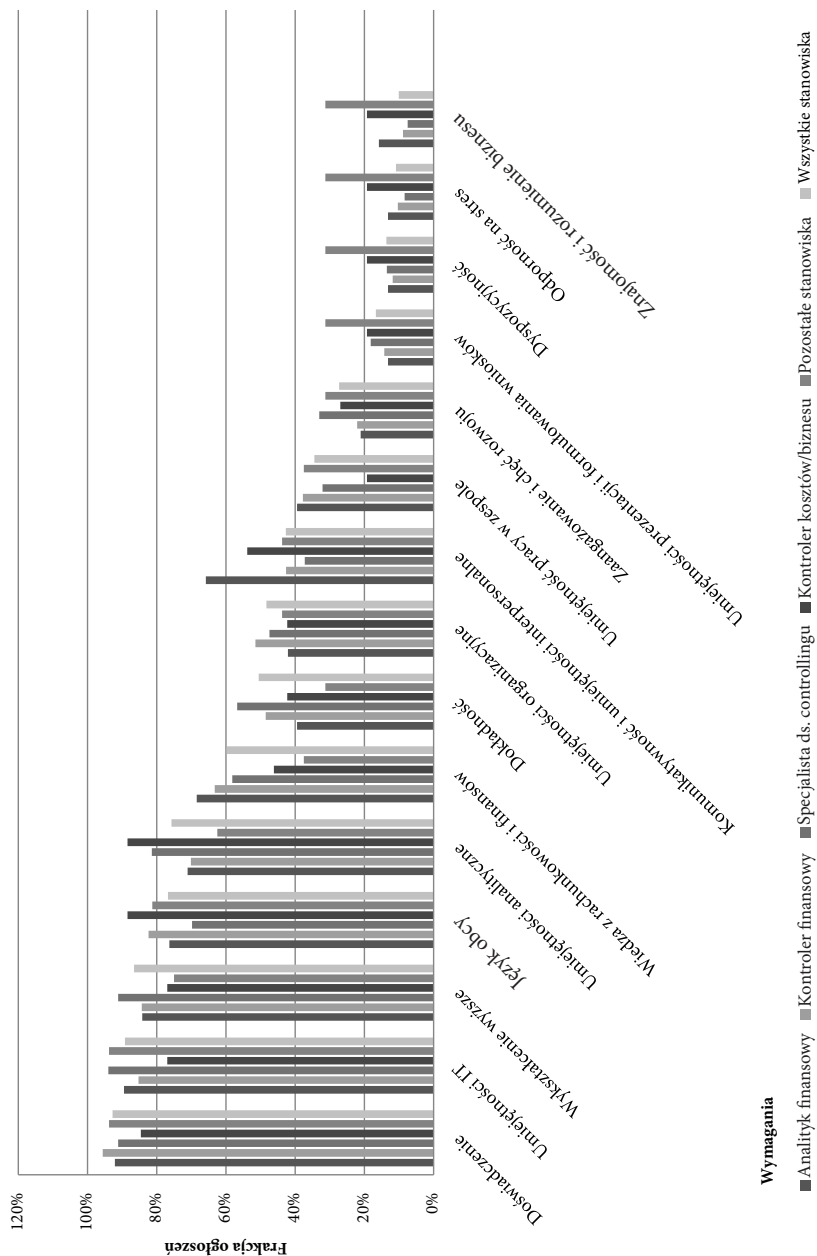
Źródło: opracowanie własne.

SAP), a także analitycznego myślenia. Absolwenci kierunków ścisłych zazwyczaj mają takie umiejętności. W związku z faktem, że duża część ogłoszeń pochodziła z firm zagranicznych, wymagana jest też znajomość języka angielskiego. Także te firmy polskie, które posiadają działy rachunkowości zarządczej, działają zazwyczaj w skali międzynarodowej, co powoduje, że znajomość języka obcego jest konieczna do współpracy z zagranicznymi partnerami. Wysoko cenione są umiejętności „miękkie”, takie jak komunikatywność i praca w zespole, oraz organizacyjne.

Przeprowadzone analizy pozwalają na przygotowanie syntetycznego zestawienia wymaganych umiejętności i cech, jakie zidentyfikowano na podstawie ofert pracy, dzięki czemu kształtuje się model kandydata na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą/controllersiem w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Powinien mieć on doświadczenie w pracy na podobnych stanowiskach oraz posiadać wiedzę w obszarze rachunkowości zarządczej i finansów, a także być absolwentem studiów wyższych. Wysoko cenione są umiejętności IT, znajomość języków obcych, zdolności analityczne i dokładność. Ze względu na specyfikę realizowanych zadań ważne są dobra organizacja pracy i odporność na stres oraz dyspozycyjność. Wynika to z faktu, że informacje i raporty muszą być przygotowywane na czas, jak również natychmiast po zleceniu przez innych członków organizacji. Praca na tych stanowiskach wymaga dobrej komunikacji z innymi pracownikami i umiejętności pracy w zespole. Wreszcie zaangażowanie i chęć rozwoju to wymagania pracodawców praktycznie odnośnie do każdego stanowiska pracy. Komplet oczekiwań zamykają umiejętność prezentacji i formułowania wniosków, a także znajomość biznesu, choć ich znaczenie jest mniejsze niż wcześniej wymienione.

Na uwagę zasługuje fakt, że w niewielu ogłoszeniach o pracę pojawiły się wymagania dotyczące etycznej postawy, choć powszechnie podkreśla się, że etyka odgrywa ogromną rolę w zawodzie księgowego zarządczego. Także umiejętności przewodzenia i zarządzania nie są kluczowe dla tego zawodu. Jest to zaskakujące, gdyż stanowiska realizujące zadania rachunkowości zarządczej często są stanowiskami kierowniczym, choć nazwa nie zawiera bezpośrednio słowa „kierownik”. Ilustracja 5.2 przedstawia zestawienie wymagań na poszczególne stanowiska.

Zdecydowana większość zidentyfikowanych wymagań pokrywa się z zespołem warunków wskazywanych przez autorów zagranicznych badań, między innymi R. Scapensa i współpracowników (2003), G. Siegela i C.S. Kuleszy (1994), G. Siegela (1996), G. Siegela i J.E. Sorensena (1999) oraz J. Webera i U.Schäffera (1998). Choć znaczenie niektórych z nich jest nieco mniejsze niż wskazywali to wspomniani badacze, to można wnioskować, że odnośnie do wymagań, oczekiwania polskiego rynku pracy są zbliżone do niemieckiego, angielskiego czy amerykańskiego.



Ilustracja 5.2. Wymagania wskazane w ofertach pracy na poszczególne stanowiska

Źródło: opracowanie własne.

Szczególnie silne podobieństwo charakteryzuje oczekiwania pracodawców w Polsce i Niemczech, gdyż J. Weber i U. Schäffer (1998) zidentyfikowali wyższe wykształcenie, doświadczenie zawodowe oraz znajomość języków obcych i IT jako najczęściej wskazywane. W przypadku wymagań dotyczących cech osobowych niemieccy przedstawiciele zawodu, podobnie jak to stwierdzono w Polsce, powinni odznaczać się umiejętnościami analitycznymi i pracy w zespole, a także komunikatywnością i samodzielnością. W przeciwieństwie do Polski, wysoko cenione są tam również umiejętności przywódcze i egzekwowania.

Uzyskane wyniki pokrywają się też w dużym stopniu z wcześniejszymi badaniami przeprowadzonymi w Polsce. Ankietowani przez A. Szychtę (2007, s. 246) w latach 2000–2005 praktycy rachunkowości zarządczej przypisali duże znaczenie między innymi umiejętnościom analizy danych, znajomości biznesu i zasad rachunkowości. Wyniki analizy pokazują, że obecnie znajomość systemów IT jest bardziej pożądana niż dekadę wcześniej. Również J. Goliszewski (2002, 2002a) stwierdza, że zdolności analityczne, organizacyjne i interpersonalne to najważniejsze wymagania osobowościowe specjalistów wykonujących zadania w obszarze rachunkowości zarządczej.

Analizowane oferty pomijają niezwykle istotne atrybuty zidentyfikowane przez badaczy polskich i zagranicznych, to znaczy etykę oraz umiejętności zarządzania zmianą i dostosowywania się do niej, myślenia strategicznego i przywódcze. We wspomnianych badaniach A. Szychty (2007) ankietowani ocenili je jako charakteryzujące się średnią i dużą przydatnością. Taka różnica w podejściu pracodawców i samych specjalistów sugeruje potrzebę przeprowadzenia badań z zakresu roli i znaczenia etyki w rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem konfliktów, jakie mogą się rodzić w tym obszarze.

Stosując model T-owego księgowego można zauważyć, że zdecydowana większość wymagań stawiana przed polskim specjalistą rachunkowości zarządczej w dużej części pokrywa się ze wzorcem CIMA, z wyjątkiem świadomości strategii i umiejętności przywódczych znajdujących się na krańcach ramion litery T. Ten obszar charakteryzuje się zdecydowanym niedorozwojem bądź pracodawcy w Polsce nie dostrzegają jego znaczenia dla właściwego realizowania zadań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Ilustracja 5.3 przedstawia odniesienie wymagań stawianych przed tą grupą zawodową w Polsce do modelu T-owego księgowego.

Nawiązując także do ram kompetencji zawodowych biznes partnera CIMA (*Global Management Accounting Principle*, 2014), można zauważyć, że specjalista w polskich przedsiębiorstwach w świetle ofert pracy powinien posiadać wysokie kwalifikacje techniczne (wykształcenie wyższe kierunkowe, znajomość narzędzi IT, języka obcego, wiedza z rachunkowości i finansów), biznesowe (znajomość i rozumienie biznesu) oraz

Doświadczenie (93%)	Znajomość i rozumienie biznesu (10%)	Umiejętności analityczne (76%)
Dokładność (51%)	Wykształcenie wyższe (87%)	Umiejętności:
Umiejętności organizacyjne (48%)	Język obcy (87%)	komunikacji (43%),
Odporność na stres (11%)	Umiejętności IT (89%)	pracy w zespole (34%),
Dyspozycyjność (14%)	Wiedza z rachunkowości i finansów (60%)	prezentacji (17%)
		Zaangażowanie i chęć rozwoju (27%)

Ilustracja 5.3. T-owy księgowy w Polsce w świetle badań ogłoszeń o pracę

Źródło: opracowanie własne na podstawie CIMA (2009, s. 25).

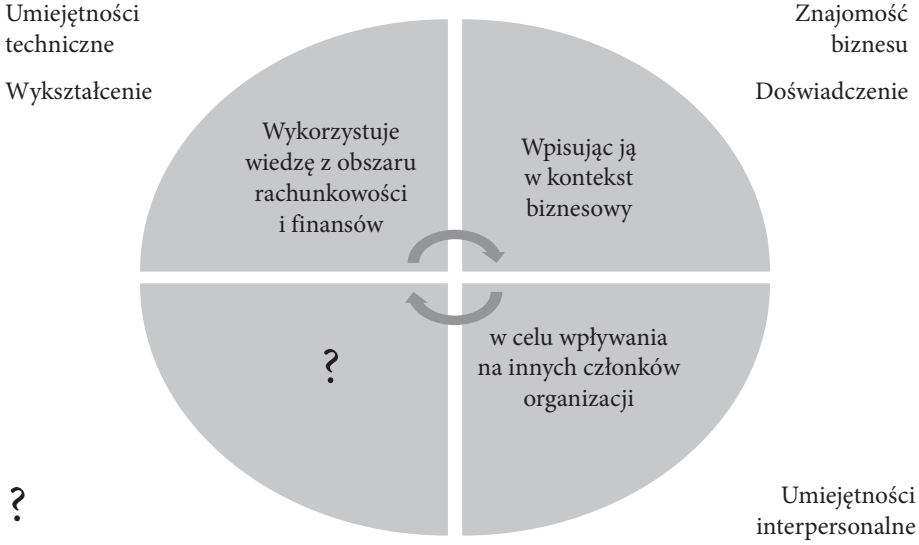
dotyczące relacji interpersonalnych (komunikatywność, praca w zespole, zaangażowanie i odporność na stres). Do spełniania warunków stawianych przed biznes partnerem brakuje jeszcze ostatniego elementu okręgu CIMA, jakim jest przewodzenie ludziom. Stąd można wnioskować, że w Polsce nie doszło jeszcze do transformacji specjalisty rachunkowości zarządczej w biznes partnera (por. ilustracja 5.4).

Wstępna analiza wymagań dla różnych stanowisk wskazuje, że pomiędzy nimi nie występują istotne różnice w badanym zakresie. Kolejnym krokiem badania będzie stwierdzenie, czy jest tak istotnie i w jakim stopniu one różnią się od siebie.

Miarą względną **zróźnicowania** dla i -tej kategorii wymagania dla stanowisk x_m i x_n jest różnica frakcji ogłoszeń na stanowiska x_m oraz x_n o i -tych wymaganiach podzielona przez większą z nich, to znaczy:

$$\frac{|w_{x_m}^i - w_{x_n}^i|}{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}.$$

Uzyskany wynik jest unormowany do przedziału $[0, 1]$ i mówi, jak mocno różnią się te stanowiska z punktu widzenia odsetka ogłoszeń wymagających i -tej kategorii wymagań. Im większa wartość, tym różnice są większe. Wartość zerowa oznacza brak różnic, dlatego można wprowadzić miarę podobieństwa stanowisk x_m i x_n z punktu widzenia i -tej kategorii wymagania postaci:



Ilustracja 5.4. Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej w Polsce według ram kompetencyjnych zawodu CGMA

Źródło: opracowanie własne na podstawie Global Management Accounting Principles (2014).

$$d_{x_m, x_n}^i = \left(1 - \frac{|w_{x_m}^i - w_{x_n}^i|}{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}\right).$$

Wynik ten (w procentach) wyraża wspomniane wyżej podobieństwo. Miarą, która porównuje te dwa stanowiska z punktu widzenia wszystkich kategorii wymagań (powiedzmy jest ich N , czyli $i \in \{1, \dots, N\}$), byłaby średnia postaci:

$$d_{x_m, x_n} = \frac{\sum_{i=1}^N d_{x_m, x_n}^i}{N} = \frac{\sum_{i=1}^N \left(1 - \frac{|w_{x_m}^i - w_{x_n}^i|}{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}\right)}{N} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^N \frac{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i) - \min(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}}{N} = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \frac{\min(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}{\max(w_{x_m}^i, w_{x_n}^i)}$$

Wartość ta informuje o procentowo ujętym podobieństwie pomiędzy preferencjami ogłoszeniodawców na stanowiska x_m i x_n w zakresie wszystkich rozważanych N kategorii wymagań. Wartość ta również jest unormowana do przedziału $[0, 100\%]$ (jeśli wartość wyrażenia pomnożymy przez 100%). Ostatecznie więc wypadkowa ocena podobieństwa wymagań pomiędzy ogłoszeniami na wszystkie stanowiska (zakładamy, że mamy M stanowisk postaci: $x_1, x_2, \dots, x_M$) mogłaby być szacowana następująco:

$$D = \frac{\sum_{i=1}^N \frac{\min(w_{x_1}^i, w_{x_2}^i, \dots, w_{x_M}^i)}{\max(w_{x_1}^i, w_{x_2}^i, \dots, w_{x_M}^i)}}{N} \times 100\%.$$

Dla tak skonstruowanych miar uzyskano wyniki zaprezentowane w tabeli 5.4. Ze względu na niewielką liczbę ofert wyłączono kategorię „Pozostałe stanowiska”.

Tabela 5.4. Ogólne podobieństwo wymagań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)

Wymagania	Analitik finansowy	Kontroler finansowy	Specjalista ds. controllingu	Kontroler kosztów/biznesu	Min	Max	Min/Max
Doświadczenie	92,1	95,6	91,2	84,6	84,6	95,6	88,5
Umiejętności IT	89,5	85,3	94,0	76,9	76,9	94,0	81,9
Wykształcenie wyższe	84,2	84,3	91,2	76,9	76,9	91,2	84,4
Język obcy	76,3	82,4	69,8	88,5	69,8	88,5	78,9
Umiejętności analityczne	71,1	70,1	81,4	88,5	70,1	88,5	79,2
Wiedza z rachunkowości i finansów	68,4	63,2	58,1	46,2	46,2	68,4	67,5
Dokładność	39,5	48,5	56,7	42,3	39,5	56,7	69,6
Umiejętności organizacyjne	42,1	51,5	47,4	42,3	42,1	51,5	81,8
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	65,8	42,6	37,2	53,8	37,2	65,8	56,6
Umiejętność pracy w zespole	39,5	37,7	32,1	19,2	19,2	39,5	48,7
Zaangażowanie i chęć rozwoju	21,1	22,1	33,0	26,9	21,1	33,0	63,8
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	13,2	14,2	18,1	19,2	13,2	19,2	68,4
Dyspozycyjność	13,2	11,8	13,5	19,2	11,8	19,2	61,2
Odporność na stres	13,2	10,3	8,4	19,2	8,4	19,2	43,5
Znajomość i rozumienie biznesu	15,8	8,8	7,4	19,2	7,4	19,2	38,7

Źródło: opracowanie własne.

Podobieństwo wynosi $D = 67,5\%$, a zatem w blisko 70% wymagania na omawiane stanowiska są do siebie podobne. Tak wysoki poziom D

jest dowodem na wysokie podobieństwo wymagań w ramach stanowisk związanych z rachunkowością zarządczą. Wynika to z mechanizmów izomorfizmu silnie oddziałujących na tę dziedzinę. Dalsze analizy, zawarte w 5.5 tabeli, pokazują, że pomiędzy poszczególnymi stanowiskami, takimi jak kontroler finansowy czy specjalista ds. controllingu, analityk finansowy czy kontroler kosztów/biznesu, nie występują istotne różnice w wymaganiach. Jest to potwierdzenie, że różnice między modelem anglosaskim i niemieckim zacierają się.

Tabela 5.5. Podobieństwo wymagań dla poszczególnych par stanowisk pracy (wszystkie dane w procentach)

Analitik finansowy vs. kontroler finansowy					
Wymagania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	92,1	95,6	92,1	95,6	96,4
Umiejętności IT	89,5	85,3	85,3	89,5	95,3
Wykształcenie wyższe	84,2	84,3	84,2	84,3	99,9
Język obcy	76,3	82,4	76,3	82,4	92,7
Umiejętności analityczne	71,1	70,1	70,1	71,1	98,7
Wiedza z rachunkowości i finansów	68,4	63,2	63,2	68,4	92,4
Dokładność	39,5	48,5	39,5	48,5	81,3
Umiejętności organizacyjne	42,1	51,5	42,1	51,5	81,8
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	65,8	42,6	42,6	65,8	64,8
Umiejętność pracy w zespole	39,5	37,7	37,7	39,5	95,6
Zaangażowanie i chęć rozwoju	21,1	22,1	21,1	22,1	95,4
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	13,2	14,2	13,2	14,2	92,6
Dyspozycyjność	13,2	11,8	11,8	13,2	89,4
Odporność na stres	13,2	10,3	10,3	13,2	78,2
Znajomość i rozumienie biznesu	15,8	8,8	8,8	15,8	55,9
Analitik finansowy vs. kontroler finansowy:	d = 87,36				
Analitik finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Wymagania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	92,1	91,2	91,2	92,1	99,0
Umiejętności IT	89,5	94,0	89,5	94,0	95,2
Wykształcenie wyższe	84,2	91,2	84,2	91,2	92,4
Język obcy	76,3	69,8	69,8	76,3	91,4
Umiejętności analityczne	71,1	81,4	71,1	81,4	87,3
Wiedza z rachunkowości i finansów	68,4	58,1	58,1	68,4	85,0

Tabela 5.5. (cd.)

Dokładność	39,5	56,7	39,5	56,7	69,6
Umiejętności organizacyjne	42,1	47,4	42,1	47,4	88,8
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	65,8	37,2	37,2	65,8	56,6
Umiejętność pracy w zespole	39,5	32,1	32,1	39,5	81,3
Zaangażowanie i chęć rozwoju	21,1	33,0	21,1	33,0	63,8
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	13,2	18,1	13,2	18,1	72,5
Dyspozycyjność	13,2	13,5	13,2	13,5	97,5
Odporność na stres	13,2	8,4	8,4	13,2	63,6
Znajomość i rozumienie biznesu	15,8	7,4	7,4	15,8	47,1
Analityk finansowy vs. specjalista ds. controllingu	d = 79,40				
Analityk finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu					
Wymagania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	92,1	84,6	84,6	92,1	91,9
Umiejętności IT	89,5	76,9	76,9	89,5	86,0
Wykształcenie wyższe	84,2	76,9	76,9	84,2	91,3
Język obcy	76,3	88,5	76,3	88,5	86,3
Umiejętności analityczne	71,1	88,5	71,1	88,5	80,3
Wiedza z rachunkowości i finansów	68,4	46,2	46,2	68,4	67,5
Dokładność	39,5	42,3	39,5	42,3	93,3
Umiejętności organizacyjne	42,1	42,3	42,1	42,3	99,5
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	65,8	53,8	53,8	65,8	81,8
Umiejętność pracy w zespole	39,5	19,2	19,2	39,5	48,7
Zaangażowanie i chęć rozwoju	21,1	26,9	21,1	26,9	78,2
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	13,2	19,2	13,2	19,2	68,4
Dyspozycyjność	13,2	19,2	13,2	19,2	68,4
Odporność na stres	13,2	19,2	13,2	19,2	68,4
Znajomość i rozumienie biznesu	15,8	19,2	15,8	19,2	82,1
Analityk finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 79,48				
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Wymagania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	95,6	91,2	91,2	95,6	95,4
Umiejętności IT	85,3	94,0	85,3	94,0	90,8

Wykształcenie wyższe	84,3	91,2	84,3	91,2	92,5
Język obcy	82,4	69,8	69,8	82,4	84,7
Umiejętności analityczne	70,1	81,4	70,1	81,4	86,1
Wiedza z rachunkowości i finansów	63,2	58,1	58,1	63,2	91,9
Dokładność	48,5	56,7	48,5	56,7	85,5
Umiejętności organizacyjne	51,5	47,4	47,4	51,5	92,2
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	42,6	37,2	37,2	42,6	87,2
Umiejętność pracy w zespole	37,7	32,1	32,1	37,7	85,0
Zaangażowanie i chęć rozwoju	22,1	33,0	22,1	33,0	66,8
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	14,2	18,1	14,2	18,1	78,4
Dyspozycyjność	11,8	13,5	11,8	13,5	87,2
Odporność na stres	10,3	8,4	8,4	10,3	81,3
Znajomość i rozumienie biznesu	8,8	7,4	7,4	8,8	84,3
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu	d = 85,96				
Kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu					
Wymagania	w _{xm}	w _{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	95,6	84,6	84,6	95,6	88,5
Umiejętności IT	85,3	76,9	76,9	85,3	90,2
Wykształcenie wyższe	84,3	76,9	76,9	84,3	91,2
Język obcy	82,4	88,5	82,4	88,5	93,1
Umiejętności analityczne	70,1	88,5	70,1	88,5	79,2
Wiedza z rachunkowości i finansów	63,2	46,2	46,2	63,2	73,0
Dokładność	48,5	42,3	42,3	48,5	87,2
Umiejętności organizacyjne	51,5	42,3	42,3	51,5	82,2
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	42,6	53,8	42,6	53,8	79,2
Umiejętność pracy w zespole	37,7	19,2	19,2	37,7	50,9
Zaangażowanie i chęć rozwoju	22,1	26,9	22,1	26,9	81,9
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	14,2	19,2	14,2	19,2	73,9
Dyspozycyjność	11,8	19,2	11,8	19,2	61,2
Odporność na stres	10,3	19,2	10,3	19,2	53,5
Znajomość i rozumienie biznesu	8,8	19,2	8,8	19,2	45,9
Kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 75,42				

Tabela 5.5. (cd.)

Specjalista ds. controllingu vs. kontroler kosztów/biznesu					
Wymagania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Doświadczenie	91,2	84,6	84,6	91,2	92,8
Umiejętności IT	94,0	76,9	76,9	94,0	81,9
Wykształcenie wyższe	91,2	76,9	76,9	91,2	84,4
Język obcy	69,8	88,5	69,8	88,5	78,9
Umiejętności analityczne	81,4	88,5	81,4	88,5	92,0
Wiedza z rachunkowości i finansów	58,1	46,2	46,2	58,1	79,4
Dokładność	56,7	42,3	42,3	56,7	74,6
Umiejętności organizacyjne	47,4	42,3	42,3	47,4	89,2
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	37,2	53,8	37,2	53,8	69,1
Umiejętność pracy w zespole	32,1	19,2	19,2	32,1	59,9
Zaangażowanie i chęć rozwoju	33,0	26,9	26,9	33,0	81,5
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	18,1	19,2	18,1	19,2	94,3
Dyspozycyjność	13,5	19,2	13,5	19,2	70,1
Odporność na stres	8,4	19,2	8,4	19,2	43,5
Znajomość i rozumienie biznesu	7,4	19,2	7,4	19,2	38,7
Specjalista ds. controllingu vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 75,35				

Źródło: opracowanie własne.

Jak widać z tabeli 5.5, wymagania na poszczególne stanowiska są do siebie podobne. Wysokie podobieństwo można zauważyć pomiędzy stanowiskami „specjalista ds. controllingu” i „kontroler finansowy”, gdzie ponad 85% wymagań jest takich samych. Interesujący jest również fakt, że analityk finansowy, utożsamiany z obszarem finansów, charakteryzuje się wysokim podobieństwem do stanowisk „specjalista ds. controllingu” i „kontroler finansowy”.

Ważnym etapem tej części badania, która dotyczy wymagań, będzie podjęcie próby uogólnienia wniosków z próby na populację. W celu porównania poszczególnych wymagań dla wszystkich stanowisk łącznie zastosowany zostanie test istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji). Testy dla proporcji to testy parametryczne, służące do weryfikacji hipotez dotyczących wartości proporcji w populacji generalnej lub też do porównania wartości proporcji w kilku populacjach – na podstawie znajomości wartości tej proporcji w losowej próbie (czy też dwóch lub kilku próbach) pobranych z populacji. Mamy tu k prób o liczebnościach

$n_1, n_2, \dots, n_k$. W i -tej próbie m_i elementów spełnia zadany warunek, zatem proporcja w i -tej próbie jest równa:

$$p_i = \frac{m_i}{n_i}$$

Testujemy hipotezy:

- $H_0: p_1 = \dots = p_k$ (wszystkie proporcje w populacjach są jednakowe),
- $H_1: \sim H_0$ (przynajmniej dwie proporcje w porównywanych populacjach różnią się istotnie).

Jeżeli wszystkie liczebności $n_i \geq 20$, to można wyznaczyć statystykę o rozkładzie Fishera–Snedecora. Wymaga to obliczenia najpierw „średniej proporcji”:

$$\bar{p} = \frac{\sum_{i=1}^k n_i p_i}{\sum_{i=1}^k n_i}$$

oraz

$$F = \frac{\sum_{i=1}^k n_i (p_i - \bar{p})^2}{\sum_{i=1}^k p_i (1 - p_i)} \times \frac{k}{k-1}.$$

Otrzymaną wartość statystyki F porównujemy z wartością krytyczną odczytaną z tablic rozkładu Fishera–Snedecora dla założonego poziomu istotności α oraz liczby stopni swobody $V_1 = k-1$ i $V_2 = \infty$. Obszar krytyczny jest prawostronny, czyli gdy $F > F_{kryt}$ – odrzucamy hipotezę H_0 .

Po wyeliminowaniu kategorii „Pozostałe stanowiska”, ponieważ miała mniej niż 20 obserwacji (16), testowane są poszczególne wymagania dla czterech najpopularniejszych grup stanowisk i sprawdzane jest, czy odsetki ogłoszeń, które ich dotyczyły, różnią się pomiędzy sobą istotnie w ramach wspomnianych stanowisk.

Mamy więc hipotezy:

$$H_0: p_1 = p_2 = p_3 = p_4$$

wobec hipotezy alternatywnej:

$$H_1: \sim H_0.$$

Jak wspomniano, statystyką testową jest statystyka Fishera–Snedecora F . Przyjmijmy poziom istotności $\alpha = 0,01$. Wartości krytyczne wyznaczone dla $k = 4$ porównywanych proporcji to odpowiednio:

$$F_{0,01} = 3,78.$$

Jeśli wyliczona statystyka testowa F jest większa lub równa od wartości krytycznej, to odrzucamy hipotezę H_0 na korzyść hipotezy H_1 przy przyjętym poziomie istotności alfa (stwierdzamy tym samym statystycznie istotne różnice wśród rozważanych poszczególnych stanowisk odnośnie do analizowanego wymagania). W przeciwnym wypadku nie mamy podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 przy przyjętym poziomie istotności alfa, co oznacza, że nie stwierdzamy istotnych różnic pomiędzy stanowiskami z punktu widzenia odsetka ogłoszeń zawierających analizowane wymaganie. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tabeli 5.6.

Tabela 5.6. Wyniki testu istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji)

Wymagania	Wartość F	Wniosek dla alfa = 0,01
Doświadczenie	1,606	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Umiejętności IT	2,370	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Wykształcenie wyższe	1,405	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Język obcy	3,504	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Umiejętności analityczne	2,871	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Wiedza z rachunkowości i finansów	0,729	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Dokładność	1,815	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Umiejętności organizacyjne	0,488	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	3,742	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Umiejętność pracy w zespole	0,697	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Zaangażowanie i chęć rozwoju	2,490	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	0,483	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Dyspozycyjność	0,102	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Odporność na stres	0,312	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Znajomość i rozumienie biznesu	0,730	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku wszystkich kategorii wymagań nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej mówiącej o równości proporcji odpowiadających im ogłoszeń na badane stanowiska. Oznacza to, że dla wszystkich kategorii wymagań frakcje odpowiadających im ogłoszeń nie różnią się istotnie statystycznie, czyli, innymi słowy, oferty na dane stanowiska pracy nie różnią się istotnie pod względem proporcji ogłoszeń związanych z konkretnym wymaganiem. Potwierdza to wynik wcześniejszych analiz, czyli dość wysokie podobieństwa d i D rozważanych ogłoszeń. Można zatem przyjąć, że nie ma znaczących różnic w wymaganiach stawianych kandydatom na różnych stanowiskach realizujących zadania rachunkowości zarządczej, tak jak zakładała to hipoteza H2.1.

Kolejny etap badania ma na celu sprawdzenie, czy rodzaj działalności firmy wpływa na wymagania na poszczególnych stanowiskach. W tym celu, stosując test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji), porównano poszczególne wymagania ogólnie (TOT) dla firm produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD) oraz dla dwóch najważniejszych par stanowisk, czyli dla stanowisk „kontroler finansowy” (KF) w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz „specjalista ds. controllingu” (S.C.) w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych.

Mamy więc hipotezy (test dla dwóch proporcji):

$$H_0 : p_1 = p_2$$

wobec hipotezy alternatywnej:

$$H_1 : \sim H_0.$$

Tabela 5.7 zawiera wyznaczone p -wartości (p -values). Jeśli wartość p jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1% i biorąc pod uwagę wymaganie „komunikatywność i umiejętności interpersonalne”, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji ogłoszeń dla par stanowisk „kontroler finansowy” w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz ogólnie dla stanowisk z obszaru rachunkowości zarządczej w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych. Dla wymagania „dyspozycyjność” istotna różnica dla frakcji ogłoszeń występuje dla par stanowisk „kontroler finansowy” w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych.

Weryfikacja hipotezy, że rodzaj działalności firmy nie wpływa na różnice pomiędzy wymaganiami stawianymi przed badanymi specjalistami została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat. Tabela 5.8 zawiera uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

Tabela 5.7. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych) i wyróżnionych wymagań

Wymagania	KF PROD vs. NPROD	S.C. PROD vs. NPROD	TOT PROD vs. NPROD
Doświadczenie	z = (0,9483 - 0,9659) / 0,0290273 = -0,606325 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5443 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2721)	z = (0,916 - 0,9048) / 0,0396751 = 0,282293 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7777 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3889)	z = (0,926 - 0,9302) / 0,023396 = -0,179518 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,8575 (jednostronny obszar krytyczny = 0,4288)
	z = (0,8879 - 0,8068) / 0,0500704 = 1,61972 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1053 (jednostronny obszar krytyczny = 0,05265)	z = (0,9542 - 0,9167) / 0,0333124 = 1,12571 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2603 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1301)	z = (0,9085 - 0,8698) / 0,0280785 = 1,37828 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1681 (jednostronny obszar krytyczny = 0,08406)
Wykształcenie wyższe	z = (0,8707 - 0,8068) / 0,051411 = 1,24292 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2139 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1069)	z = (0,9237 - 0,8929) / 0,0396666 = 0,776473 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,4375 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2187)	= (0,8873 - 0,8372) / 0,030823 = 1,62541 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1041 (jednostronny obszar krytyczny = 0,05204)
	z = (0,8103 - 0,8409) / 0,0538951 = -0,56777 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5702 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2851)	z = (0,7328 - 0,6429) / 0,0641959 = 1,4004 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1614 (jednostronny obszar krytyczny = 0,0807)	z = (0,7746 - 0,7581) / 0,0381881 = 0,432071 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6657 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3328)
Umiejętności analityczne	z = (0,6897 - 0,7159) / 0,06472 = -0,404821 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6856 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3428)	z = (0,8168 - 0,8095) / 0,0543951 = 0,134203 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,8932 (jednostronny obszar krytyczny = 0,4466)	z = (0,7606 - 0,7535) / 0,0387431 = 0,183259 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,8546 (jednostronny obszar krytyczny = 0,4273)
	z = (0,6466 - 0,6136) / 0,0681612 = 0,484146 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6283 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3141)	z = (0,5954 - 0,5595) / 0,068958 = 0,520607 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6026 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3013)	z = (0,6056 - 0,586) / 0,0443388 = 0,44205 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6585 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3292)
Wiedza z rachunkowości i finansów	z = (0,4914 - 0,4773) / 0,0706525 = 0,199568 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,8418 (jednostronny obszar krytyczny = 0,420)	z = (0,5267 - 0,631) / 0,069251 = -1,50612 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,132 (jednostronny obszar krytyczny = 0,06602)	z = (0,5035 - 0,507) / 0,0451981 = -0,0774369 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,9383 (jednostronny obszar krytyczny = 0,4691)
	z = (0,5259 - 0,5) / 0,0706523 = 0,366584 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7139 (jednostronny obszar krytyczny = 0,357)	z = (0,4122 - 0,5714) / 0,0697982 = -2,28086 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,02256 (jednostronny obszar krytyczny = 0,01128)	z = (0,4718 - 0,4977) / 0,0451741 = -0,573337 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5664 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2832)
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	z = (0,3707 - 0,5) / 0,0699146 = -1,8494 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,0644 (jednostronny obszar krytyczny = 0,0322)	z = (0,3206 - 0,4524) / 0,0675643 = -1,95073 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,05109 (jednostronny obszar krytyczny = 0,02554)	z = (0,3803 - 0,4884) / 0,0447144 = -2,41757 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,01562 (jednostronny obszar krytyczny = 0,007812)
	z = (0,3793 - 0,375) / 0,0685268 = 0,0627492 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,95 (jednostronny obszar krytyczny = 0,475)	z = (0,313 - 0,333) / 0,0652477 = -0,306524 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7592 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3796)	= (0,338 - 0,3353) / 0,0429641 = -0,360766 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7183 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3591)
Zaangażowanie i chęć rozwoju	z = (0,181 - 0,2727) / 0,0586134 = -1,56449 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1177 (jednostronny obszar krytyczny = 0,05885)	z = (0,2901 - 0,3929) / 0,0657395 = -1,56375 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1179 (jednostronny obszar krytyczny = 0,05894)	z = (0,2465 - 0,307) / 0,0402536 = -1,50297 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1328 (jednostronny obszar krytyczny = 0,06642)

Umiejętności prezen- tacji i formułowania wniosków	$z = (0,1293 - 0,1591) / 0,0493662 = -0,603651$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5461$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,273)	$z = (0,1679 - 0,2024) / 0,0538616 = -0,640531$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5218$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2609)	$z = (0,1585 - 0,1767) / 0,0336641 = -0,540636$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5888$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2944)
Dyspozycyjność	$z = (0,1724 - 0,0455) / 0,0455486 = 2,78603$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,005336$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,002668)	$z = (0,1298 - 0,1429) / 0,0477538 = -0,274324$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7838$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3919)	$z = (0,1444 - 0,1256) / 0,0310171 = 0,606118$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5444$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2722)
Odporność na stres	$z = (0,0776 - 0,1364) / 0,0429629 = -1,36862$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1711$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,08556)	$z = (0,0763 - 0,0952) / 0,0387069 = -0,488285$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6253$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3127)	$z = (0,0845 - 0,1395) / 0,0280811 = -1,95861$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05016$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,02508)
Znajomości i rozumie- nie biznesu	$z = (0,0603 - 0,125) / 0,0400913 = -1,61381$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1066$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,05328)	$z = (0,0687 - 0,0833) / 0,036682 = -0,398015$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6906$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3453)	$z = (0,0775 - 0,1302) / 0,0271451 = -1,94142$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05221$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0261)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.8. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych wymagań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych

	Wymagania	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Doświadczenie		0,032
Umiejętności IT		1,897
Wykształcenie wyższe		2,644
Język obcy		0,187
Umiejętności analityczne		0,033
Wiedza z rachunkowości i finansów		0,195
Dokładność		0,006
		0,327
Umiejętności organizacyjne		5,844
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne		0,129
Umiejętność pracy w zespole		2,259
Zaangażowanie i chęć rozwoju		0,295
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków		0,367
Dyspozycyjność		3,839
Odporność na stres		
Znajomości i rozumienie biznesu		3,779

Źródło: opracowanie własne.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla 1-proc. poziomu istotności. Uzyskane wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy poziomie istotności 1%.

Można zatem przyjąć, że nie ma znaczących różnic w wymaganiach stawianych kandydatom na stanowiska realizujące zadania rachunkowości zarządczej w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych, a więc tak jak zakładała hipoteza H2.3.

Następny etap badania ma na celu weryfikację, czy kraj pochodzenia kapitału powoduje różnice pomiędzy wymaganiami stawianymi przed poszczególnymi stanowiskami. Do realizacji tego zadania, stosując test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji), porównano poszczególne wymagania ogólnie (TOT) w firmach z kapitałem polskim (PL) i kapitałem zagranicznym (ZAGR) oraz dla dwóch najważniejszych par stanowisk, czyli dla stanowisk „kontroler finansowy” (KF) w firmach polskich i zagranicznych i „specjalista ds. controllingu” (S.C.) w firmach polskich i zagranicznych.

Tabela 5.9 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*). Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1% i biorąc pod uwagę wymaganie „doświadczenie”, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji ogłoszeń jedynie dla par stanowisk „kontroler finansowy” w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym. Dla wymagania „wykształcenie wyższe” istotna różnica dla frakcji ogłoszeń występuje dla par stanowisk „kontroler finansowy” w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym. W przypadku wymagania „język obcy” istotna różnica została zidentyfikowana dla wszystkich badanych par stanowisk. Biorąc pod uwagę dokładność, różnica występuje dla par stanowisk „specjalista ds. controllingu” i ogólnie dla stanowisk z obszaru rachunkowości zarządczej w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym. Zidentyfikowano również istotną różnicę dla wymagania „praca w zespole” ogólnie dla stanowisk z obszaru rachunkowości zarządczej w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym.

Weryfikacja hipotezy, że kraj pochodzenia kapitału nie wpływa na różnice pomiędzy wymaganiami stawianymi przed badaną grupą zawodową została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat. Tabela 5.10 zawiera uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla poziomu

Tabela 5.9. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym) i wyróżnionych wymagań

Wymagania	KF PL vs. ZAGR	S.C. PL vs. ZAGR	TOT PL vs. ZAGR
Doświadczenie	$z = (0,8378 - 0,982) / 0,037328 = -3,86305$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,000112$ (jednostronny obszar krytyczny = 5,599e-005)	$z = (0,9351 - 0,8986) / 0,0403648 = 0,904254$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3659$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1829)	$z = (0,8984 - 0,938) / 0,0265239 = -1,49299$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1354$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,06772)
	$z = (0,8378 - 0,8563) / 0,0643512 = -0,287485$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7737$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3869)	$z = (0,961 - 0,9275) / 0,0339133 = 0,987817$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3232$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1616)	$z = (0,9063 - 0,8868) / 0,0318421 = 0,612396$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5403$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2701)
Wykształcenie wyższe	$z = (0,8649 - 0,8383) / 0,0660814 = 0,402534$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6873$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3436)	$z = (0,9481 - 0,8913) / 0,0403709 = 1,40695$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1594$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,07972)-005)	$z = (0,9141 - 0,8491) / 0,0349446 = 1,86009$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06287$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03144)
	$z = (0,5405 - 0,8862) / 0,0692725 = -4,99044$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 6,024e-007$ (jednostronny obszar krytyczny = 3,012e-007)	$z = (0,5325 - 0,7899) / 0,0653253 = -3,94028$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 8,139e-005$ (jednostronny obszar krytyczny = 4,069e-005)	$z = (0,5313 - 0,8491) / 0,0432969 = -7,34002$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 2,136e-013$ (jednostronny obszar krytyczny = 1,068e-013)
Umiejętności analityczne	$z = (0,7838 - 0,6826) / 0,0831897 = 1,2165$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2238$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1119)	$z = (0,8052 - 0,8188) / 0,0553562 = -0,245681$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8059$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,403)	$z = (0,7813 - 0,7493) / 0,043934 = 0,728366$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4664$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2332)
	$z = (0,7297 - 0,6108) / 0,0876089 = 1,35717$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1747$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,08736)	$z = (0,6753 - 0,529) / 0,0701733 = 2,08484$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,03708$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,01854)	$z = (0,6719 - 0,5714) / 0,0502767 = 1,99894$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,04561$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,02281)
Dokładność	$z = (0,6216 - 0,4551) / 0,0908109 = 1,83348$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06673$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03337)	$z = (0,6753 - 0,5072) / 0,0704729 = 2,38532$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01706$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,008532)	$z = (0,6172 - 0,4663) / 0,0512515 = 2,9443$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,003237$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,001618)
	$z = (0,6216 - 0,491) / 0,090811 = 1,43815$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1504$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0752)	$z = (0,5065 - 0,4555) / 0,0710288 = 0,70394$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4815$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2407)	$z = (0,5078 - 0,4744) / 0,0512243 = 0,652034$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5144$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2572)
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	$z = (0,3784 - 0,4371) / 0,0898862 = -0,653224$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5136$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2568)	$z = (0,3247 - 0,3986) / 0,0687571 = -1,0748$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2825$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1412)	$z = (0,3516 - 0,4528) / 0,0507024 = -1,99596$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,04594$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,02297)
	$z = (0,2162 - 0,4132) / 0,08808 = -2,2366$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02531$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,01266)	$z = (0,2727 - 0,3478) / 0,066403 = -1,13097$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2581$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,129)	$z = (0,2266 - 0,3854) / 0,0487179 = -3,25958$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001116$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0005579)
Umiejętność pracy w zespole	$z = (0,2162 - 0,2216) / 0,0753448 = -0,0716705$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9429$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4714)	$z = (0,3377 - 0,3261) / 0,0668981 = 0,173398$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8623$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4312)	$z = (0,2813 - 0,2695) / 0,0456427 = 0,25853$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,796$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,398)
Zaangażowanie i chęć rozwoju			

Tabela 5-9. (cd.)

Wymagania	KF PL vs. ZAGR	S.C. PL vs. ZAGR	TOT PL vs. ZAGR
Umiejętności pre- zentacji i formuło- wania wniosków	$z = (0,1081 - 0,1497) / 0,0634514 = -0,65562$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5121$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,256)	$z = (0,2468 - 0,1449) / 0,0548113 = 1,85905$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06302$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03151)	$z = (0,2109 - 0,1509) / 0,038168 = 1,572$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,116$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,05798)
Dyspozycyjność	$z = (0,1982 - 0,1018) / 0,0588932 = 1,63686$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1017$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,05083)	$Z = (0,1429 - 0,1304) / 0,0485894 = 0,257258$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,797$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3985)	$z = (0,1563 - 0,1294) / 0,0351713 = 0,764829$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4444$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2222)
Odporność na stres	$z = (0,1018 - 0,1018) / 0,0549435 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,5)	$z = (0,0519 - 0,1014) / 0,0393867 = -1,25677$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2088$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1044)	$z = (0,0781 - 0,1186) / 0,0318438 = -1,27183$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2034$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1017)
Znajomość i rozu- mienie biznesu	$z = (0,027 - 0,1018) / 0,0515364 = -1,4514$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1467$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,07333)	$z = (0,0649 - 0,0797) / 0,0373277 = -0,396488$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6917$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3459)	$z = (0,0859 - 0,1051) / 0,0307763 = -0,623856$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5327$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2664)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.10. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych wymagań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym

Wymagania	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Doświadczenie	2,226
Umiejętności IT	0,373
Wykształcenie wyższe	3,46
Język obcy	53,871
Umiejętności analityczne	0,528
Wiedza z rachunkowości i finansów	3,992
Dokładność	8,667
Umiejętności organizacyjne	0,426
Komunikatywności i umiejętności interpersonalne	3,989
Umiejętność pracy w zespole	10,636
Zaangażowanie i chęć rozwoju	0,066
Umiejętności prezentacji i formułowania wniosków	2,47
Dyspozycyjność	0,584
Odporność na stres	1,615
Znajomość i rozumienie biznesu	0,388

Źródło: opracowanie własne.

istotności 1%. W przypadku wymagań „język obcy”, „dokładność” oraz „praca w zespole”, hipotezę H_0 odrzucamy na korzyść H_1 , przy poziomie istotności alfa 1%. W pozostałych przypadkach uzyskane wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy poziomie istotności 1%. Można przyjąć, że nie ma znaczących różnic w wymaganiach stawianych kandydatom realizującym zadania rachunkowości zarządczej w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym, a więc tak jak zakładała to hipoteza H2.2.

Podsumowując tę część badania, można stwierdzić, że dokonana analiza ogłoszeń o pracę pozwoliła na realizację celu, jakim była identyfikacja wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce (C2). W dużej mierze wymagania te charakteryzują się dużym podobieństwem do zidentyfikowanych przez badaczy rachunkowości zarządczej na świecie, choć nie w pełni odpowiadają one tym, które są wskazywane przez czołowe organizacje certyfikujące jako kluczowe dla biznes partnera. Ponadto zweryfikowano hipotezę główną H2 oraz hipotezy pomocnicze H2.1, H2.2 i H2.3 mówiące o wysokim podobieństwie wymagań stawianych wobec specjalistów w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

5.4.2. Zadania stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej

Analiza ofert pracy pozwoliła także na ustalenie szczegółowego rankingu zadań – od najczęściej pojawiających się do najrzadziej. Zidentyfikowano 31 szczegółowych zadań, jakie mają realizować kandydaci. W załączniku nr 2 znajduje się tabela zawierająca ich zestawienie. Przeprowadzenie dalszych badań wymagało pogrupowania szczegółowych zadań na bardziej ogólne kategorie, tak jak zrobiono to w badaniu A. France’a (2010). Stosując analizę zawartości ofert, pogrupowano je w 12 kategorii, dzięki czemu można zbadać, jakie kluczowe zadania mają być realizowane na poszczególnych stanowiskach. Dalszym analizom podlegają najczęściej występujące stanowiska: „kontroler finansowy”, „specjalista ds. controllingu”, „analityk finansowy” i „kontroler kosztów/biznesu”. Pozostałe stanowiska pracy zostały połączone i występują pod nazwą „Pozostałe stanowiska”.

Najważniejszym zadaniem realizowanym na analizowanych stanowiskach jest budżetowanie i kontrola budżetu. W jego ramach pracodawcy wskazują udział w procesie budżetowania, kontrolę wykonania budżetu oraz analizę odchyłeń budżetowych. W praktycznie 80% ogłoszeń podkreślane jest, że poszukiwani specjaliści mają wspierać pozostałych członków organizacji w podejmowaniu decyzji oraz doradzać im.

Tabela 5.11. Wskaźniki struktury dla poszczególnych zadań i dla analizowanych stanowisk wśród badanych ofert pracy (wszystkie dane w procentach)

Zadania	Analitik finansowy	Kontroler finansowy	Specjalista ds. controllingu	Pozostate stanowiska	Kontroler kosztów/ biznesu	Wszystkie stanowiska
Budżetowanie i jego kontrola	76	84	84	69	73	82
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	87	78	78	88	81	79
Raportowanie	71	74	79	81	85	77
Kontrola kosztów i finansowa	50	70	72	31	77	68
Pomiar dokonanej działalności gospodarczej	42	43	53	63	27	47
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	47	50	40	31	50	45
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	26	44	41	63	35	42
Analizy rentowności	16	33	37	31	27	33
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	18	41	23	50	62	33
Analiza opłacalności projektów	13	34	30	31	19	30
Wspieranie decyzji cenowych	13	9	13	31	19	13
Wdrażanie i opracowywanie strategii	13	7	7	31	19	9

Źródło: opracowanie własne.

Wiąże się to z kolejnym zadaniem, jakim jest raportowanie. Aż w 74% badanych stanowisk wymieniono sporządzanie analiz i raportów systemowych. W dobie kryzysu kontrola kosztów i finansowa stanowią nadal istotny aspekt zawodowy rachunkowości zarządczej. Przy czym badani specjaliści, oprócz tradycyjnej kontroli kosztów i kalkulacji kosztu wytworzenia, mają również zarządzać kapitałem pracującym, nadzorować gospodarkę magazynową, środkami trwałymi i pozostałym wyposażeniem operacyjnym. Współpracują oni też z audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi. Jako ważne zadania wskazano pomiar dokonań jednostki gospodarczej oraz wsparcie sprawozdawczości finansowej, przy czym to ostatnie nie ogranicza się jedynie do współudziału w sporządzaniu sprawozdań finansowych i zarządzaniu danymi na kontach i w miejscach powstawania kosztów (MPK), ale zakłada także samodzielne ich sporządzanie, a nawet konsolidowanie.

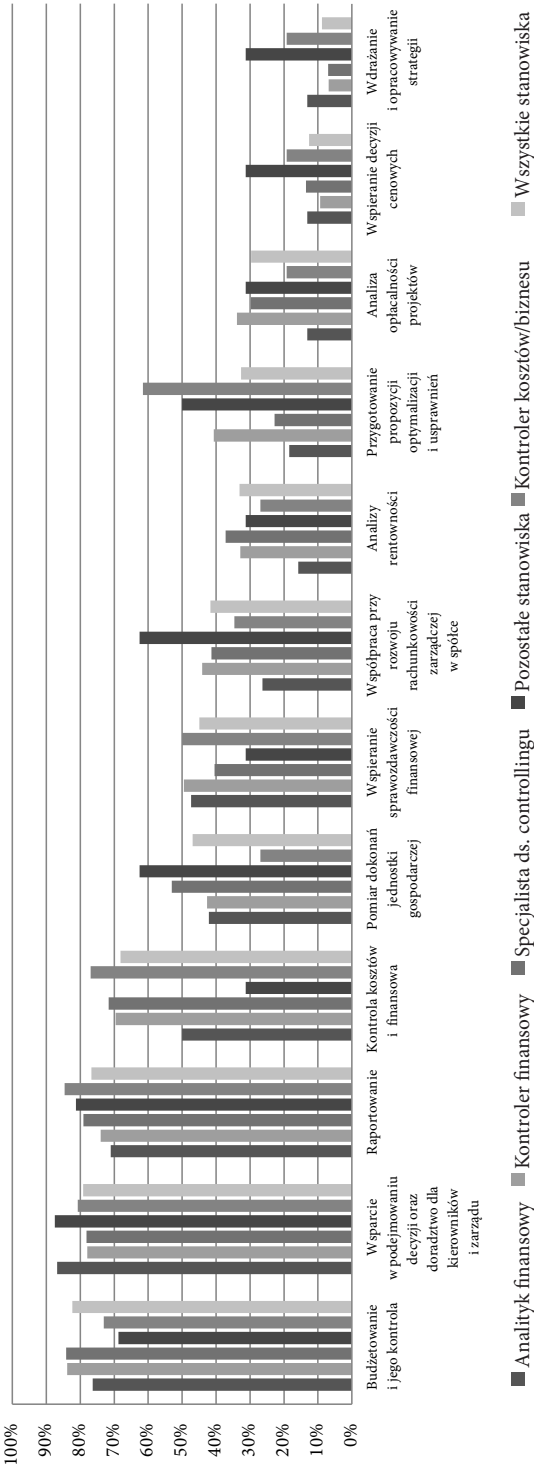
Inne istotne zadanie to rozwój rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, co może wynikać z krótkiego jeszcze okresu funkcjonowania tej dziedziny w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce. Wreszcie jedna trzecia badanych przedsiębiorstw poszukuje specjalistów, którzy będą w stanie przygotowywać propozycje optymalizacji i usprawnień, co zbliża sylwetkę tej grupy zawodowej do modelu biznes partnera.

Natomiast niepokojący jest fakt, że tylko w 9% ofert jest mowa o specjalistach, którzy będą zajmowali się wdrażaniem i opracowywaniem strategii przedsiębiorstw. W badaniu nie pojawiło się zadanie zwiększania wartości czy planowania strategicznego i podejmowania decyzji strategicznych, co wynika zapewne z faktu, że większość firm to filie oddziałów zagranicznych korporacji, w których decyzje strategiczne zapadają na szczeblu centrali.

Ilustracja 5.5 przedstawia zestawienie zadań realizowanych na poszczególnych stanowiskach.

Zestawiając uzyskane wyniki z badaniami J. Goliszewskiego (2002, 2002a), można zauważyć, że katalog zadań uległ pewnej zmianie w czasie. W latach 1991–2001 najważniejsze było sporządzanie analiz ekonomicznych, budżetowanie oraz raportowanie. W dalszym ciągu budżetowanie i raportowanie są istotne, jednakże większego znaczenia nabrała kontrola kosztów czy działania dla rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Obecnie w ofertach podkreśla się rolę doradczą specjalistów rachunkowości dla innych menedżerów i zarządu przy podejmowaniu decyzji, a także zwraca uwagę na potrzebę wspierania przez tę grupę zawodową usprawnień i procesów optymalizacji. Jest to dowód na pozytywne zmiany, zgodnie z tendencjami światowymi. Porównując początki funkcjonowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, można mówić o ewolucji zadań jej praktyków z opisanego w literaturze modelu „liczykrupy” w kierunku biznes partnera, choć nie doszło jeszcze do pełnego wykształcenia tego ostatniego.

Ilustracja 5.5. Zadania realizowane na poszczególnych stanowiskach



Źródło: opracowanie własne.

Uzyskane wyniki w dużym stopniu natomiast pokrywają się z innymi badaniami przeprowadzonymi zarówno w Polsce (Szychta, 2007, s. 243), jak i za granicą (Scapens i in., 2003, s. 31–32). Choć aktualnie znaczenie zadań jest nieco inne, to pierwsza piątka najważniejszych z nich pozostaje podobna: budżetowanie, wpieranie decyzji, raportowanie, pomiar dokonań oraz kontrola kosztów i finansowa. Na uwagę zasługuje również fakt, że uzyskany procent odpowiedzi jest bardzo bliski wynikom badań, które przeprowadzili wśród praktyków rachunkowości zarządczej T. Malmi i współpracownicy (2001) w Finlandii, A. France (2010) w Australii i Nowej Zelandii oraz M. Quinn i D. Rochford (2013) w Irlandii, co jest dowodem na globalizację praktyk rachunkowości zarządczej.

Istotną różnicą natomiast jest to, że w przypadku ogłoszeń o pracę w Irlandii bardzo silnie podkreślane jest jako zadanie „bycie partnerem biznesu” – aż 82,5% ogłoszeń zawiera taką informację. W Polsce określenie „biznes partner” pojawia się rzadko, a same oferty nie dają jeszcze obrazu specjalisty – partnera biznesu w procesach zarządzania, posiadającego holistyczną wizję biznesu i zdolnego do przewodzenia organizacji.

Uzyskane wyniki potwierdzają tezę głoszoną przez wielu badaczy, mówiącą o wysokim podobieństwie praktyk rachunkowości zarządczej oraz dominacji tradycyjnych metod i narzędzi w przedsiębiorstwach na całym świecie. Nowe techniki i metody są raczej dodawane do już istniejących, a zupełna ich wymiana następuje rzadko. Są także dowodem na to, że powstanie najbardziej rozwiniętej formy specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w krajach rozwijających się, czyli konsultanta bądź partnera biznesu, nie przejawia się w stosowaniu najnowszych koncepcji, ale ma charakter behawioralno-społeczny.

Nie można zapomnieć również o fakcie, że w zagranicznych przedsiębiorstwach działających w Polsce praktyki rachunkowości zarządczej przenoszone są z centrali do filii, podlegając rutynizacji i instytucjonalizacji, a także kształtując zachowania jednostek zatrudnionych w tych filiach. Zasady i zwyczaje te odzwierciedlają uznane za oczywiste w danej organizacji założenia, które z kolei są trudne do zmiany. Standaryzacja i stabilizacja praktyk rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce mogą być najlepiej objaśnione modelem J. Burnsa i R.W. Scapensa (2000), dowodzącym, że rutynizacja i instytucjonalizacja praktyk mogą mieć nie tylko wymiar lokalny, ale też zachodzić w ramach zagranicznych filii korporacji transnarodowych. Nawet w nowo powstającej zagranicznej filii trudno jest wdrożyć nowe praktyki, jeżeli stare są silnie zinstytucjonalizowane w organizacji, a ich znaczenie i wartości są silnie utrwalone, zarówno dla jednostek, jak i struktury. Co więcej, jeżeli założenia leżące u podstaw nowych praktyk rachunkowości są w sprzeczności z funkcjonującymi obecnie w organizacji instytucjami i założeniami, to nie uda się ich wdrożyć z sukcesem.

Porównanie szczegółowych zadań realizowanych w Polsce z wzorcowym zestawem zadań specjalisty rachunkowości zarządczej wskazanych w *Global Management Accounting Principles* (2014) pokazuje obszary, które w mniejszym stopniu są przedmiotem praktyk polskich przedstawicieli badanego zawodu niż wynika to z najnowszych koncepcji opisujących ten zawód (tabela 5.12). Opracowywanie strategii, zarządzanie projektami, zarządzanie ryzykiem, strategiczne zarządzanie podatkowe nie stanowią kluczowych zadań w firmach działających w Polsce. Oznacza to, że w większości praktycy rachunkowości zarządczej wykonują przede wszystkim tradycyjne zadania stawiane przed tą dziedziną. Wraz jednak z popularyzacją nowych koncepcji, w tym dobrych praktyk CIMA, wachlarz zadań będzie poszerzał się o nowe, przybliżając model polski do najbardziej rozwiniętych standardów.

Wstępna analiza zadań realizowanych na różnych stanowiskach wskazuje, że pomiędzy poszczególnymi z nich nie występują istotne różnice w badanym zakresie. Kolejnym krokiem badania będzie stwierdzenie, czy jest tak istotnie i w jakim stopniu stanowiska różnią się od siebie. Podobnie jak w przypadku wymagań, miarą względną zróżnicowania dla i -tej kategorii zadania dla stanowisk x_m i x_n jest różnica frakcji ogłoszeń na stanowiskach x_m oraz x_n o i -tych wymaganiach, podzielona przez większą z nich. Dla tak skonstruowanych miar uzyskano wyniki zaprezentowane w tabeli 5.13. Ze względu na niewielką liczbę ofert, wyłączono kategorię „Pozostałe stanowiska”.

Podobieństwo wynosi $D = 59,36\%$, a zatem w blisko 60% zadania realizowane na omawianych stanowiskach są do siebie podobne. Tak wysoki poziom podobieństwa jest dowodem na zbieżność zadań w ramach stanowisk związanych z rachunkowością zarządczą. Wynika to z silnych procesów izomorficznych oddziałujących na tę dziedzinę. Dalsze analizy, zawarte w tabeli 5.14 pokazują, że pomiędzy poszczególnymi stanowiskami, takimi jak „kontroler finansowy” czy „specjalista ds. controllingu”, „analityk finansowy” czy „kontroler kosztów/biznesu” nie występują istotne różnice w wymaganiach.

Jak widać z tabeli 5.14, zadania realizowane na poszczególnych stanowiskach są do siebie podobne. Tak jak w przypadku wymagań, wysokie podobieństwo można zauważyć pomiędzy zadaniami wykonywanymi na stanowiskach „specjalista ds. controllingu” i „kontroler finansowy”, gdzie ponad 87% obowiązków jest takich samych. Dla pozostałych par stanowisk podobieństwo jest również wysokie i przekracza 70%.

Analogicznie do wymagań, również dla zadań będzie podjęta próba uogólnienia wniosków z próby na populację. W celu porównania poszczególnych zadań dla wszystkich stanowisk łącznie zastosowany zostanie test istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji). Tak jak poprzednio wyznaczono statystykę o rozkładzie Fishera–Snedecora F .

Tabela 5.12. Porównanie zadań nowoczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej według CIMA oraz jego odpowiednika w przedsiębiorstwach działających w Polsce

Zadania nowoczesnego specjalisty według CIMA	Szczegółowe zadania specjalisty w przedsiębiorstwach działających w Polsce (w nawiasach procent ofert)
Zarządzanie kosztami	Kontrola kosztów (53) Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień (33) Kalkulacja kosztów wytworzenia (9)
Raportowanie	Sporządzanie analiz i raportów, także dla zewnętrznych partnerów biznesowych (74) Przygotowywanie zestawień, prezentacji i komentarzy dla zarządu (57) Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo (54) Udział w procesie kalkulacji miesięcznego wyniku finansowego (27) Sporządzanie sprawozdań finansowych (11) Konsolidowanie sprawozdań finansowych (1)
Opracowywanie strategii finansowej	Opracowanie strategii biznesowych (5) Analizy SWOT i <i>benchmarking</i> (1)
Kontrola wewnętrzna	Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce (37) Nadzór nad audytami wewnętrznymi i zewnętrznymi (9) Zarządzanie danymi na kontach i w miejscach powstawania kosztów (MPK), alokacja kosztów, weryfikacja poprawności księgowania (18)
Ocena projektów inwestycyjnych	Analiza opłacalności projektów (30)
Kontrola zarządcza i budżetowa	Udział w procesie budżetowania i prognozowania (80) Kontrola wykonania budżetu (66) Analiza odchyleń (44) Analiza wyników finansowych i operacyjnych (33) Monitorowanie i analizowanie mierników ocen efektywności (23)
Decyzje cenowe, produktowe i upustowe	Kalkulacja cen (11) Analizy rentowności (33)
Zarządzanie projektami	Brak
Zapewnienie zgodności sprawozdawczości z wymogami i przepisami prawnymi	Zapewnienie zgodnej z wymogami grupy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej i zarządczej (8)
Zarządzanie zasobami	Kontrola gospodarki magazynowej (9) Nadzór nad środkami trwałymi i wyposażeniem operacyjnym (1)
Zarządzanie ryzykiem	Identyfikacja i komunikowanie rodzajów ryzyka (3)
Strategiczne zarządzanie podatkowe	Zarządzanie podatkami (1) Kalkulacja cen transferowych (5)
Zarządzanie gotówką	Zarządzanie kapitałem pracującym (15)

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Global Management Accounting Principles* (2014).

Tabela 5.13. Ogólne podobieństwo zadań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)

Zadania	Analitik finansowy	Kontroler finansowy	Kontroler kosztów/ biznesu	Specjalista ds. controllingu	Min	Max	Min/ Max
Budżetowanie i jego kontrola	76,32	83,82	73,08	84,19	73,08	84,19	86,80
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	86,84	77,94	80,77	78,14	77,94	86,84	89,75
Raportowanie	71,05	74,02	84,62	79,07	71,05	84,62	83,97
Kontrola kosztów i finansowa	50,00	69,61	76,92	71,63	50,00	76,92	65,00
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,11	42,65	26,92	53,02	26,92	53,02	50,78
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	47,37	49,51	50,00	40,47	40,47	50,00	80,93
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	26,32	44,12	34,62	41,40	26,32	44,12	59,65
Analizy rentowności	15,79	32,84	26,92	37,21	15,79	37,21	42,43
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	18,42	40,69	61,54	22,79	18,42	61,54	29,93
Analiza opłacalności projektów	13,16	33,82	19,23	29,77	13,16	33,82	38,90
Wspieranie decyzji cenowych	13,16	9,31	19,23	13,49	9,31	19,23	48,43
Wdrażanie i opracowywanie strategii	13,16	6,86	19,23	6,98	6,86	19,23	35,69

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.14. Podobieństwo zadań dla poszczególnych par stanowisk pracy
(wszystkie dane w procentach)

Analitik finansowy vs. kontroler finansowy					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	76,32	83,82	76,32	83,82	91,04
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	86,84	77,94	77,94	86,84	89,75
Raportowanie	71,05	74,02	71,05	74,02	95,99
Kontrola kosztów i finansowa	50,00	69,61	50,00	69,61	71,83
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,11	42,65	42,11	42,65	98,73
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	47,37	49,51	47,37	49,51	95,67
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	26,32	44,12	26,32	44,12	59,65
Analizy rentowności	15,79	32,84	15,79	32,84	48,08
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	18,42	40,69	18,42	40,69	45,28
Analiza opłacalności projektów	13,16	33,82	13,16	33,82	38,90
Wspieranie decyzji cenowych	13,16	9,31	9,31	13,16	70,78
Wdrażanie i opracowywanie strategii	13,16	6,86	6,86	13,16	52,16
Analitik finansowy vs. kontroler finansowy	d = 71,49				
Analitik finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	76,32	84,19	76,32	84,19	90,65
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	86,84	78,14	78,14	86,84	89,98
Raportowanie	71,05	79,07	71,05	79,07	89,86
Kontrola kosztów i finansowa	50,00	71,63	50,00	71,63	69,81
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,11	53,02	42,11	53,02	79,41
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	47,37	40,47	40,4	47,37	85,43
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	26,32	41,40	26,32	41,40	63,57
Analizy rentowności	15,79	37,21	15,79	37,21	42,43
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	18,42	22,79	18,42	22,79	80,83

Tabela 5.14. (cd.)

Analiza opłacalności projektów	13,16	29,77	13,16	29,77	44,20
Wspieranie decyzji cenowych	13,16	13,49	13,16	13,49	97,55
Wdrażanie i opracowywanie strategii	13,16	6,98	6,98	13,16	53,02
Analitik finansowy vs. specjalista ds. controllingu	d = 73,90				
Analitik finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	76,32	73,08	73,08	76,32	95,76
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	86,84	80,77	80,77	86,84	93,01
Raportowanie	71,05	84,62	71,05	84,62	83,97
Kontrola kosztów i finansowa	50,00	76,92	50,00	76,92	65,00
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,11	26,92	26,92	42,11	63,94
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	47,37	50,00	47,37	50,00	94,74
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	26,32	34,62	26,32	34,62	76,02
Analizy rentowności	15,7	26,92	15,79	26,92	58,65
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	18,42	61,54	18,42	61,54	29,93
Analiza opłacalności projektów	13,16	19,23	13,16	19,23	68,42
Wspieranie decyzji cenowych	13,16	19,23	13,16	19,23	68,42
Wdrażanie i opracowywanie strategii	13,16	19,23	13,16	19,23	68,42
Analitik finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 72,19				
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	83,82	84,19	83,82	84,19	99,57
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	77,94	78,14	77,94	78,14	99,75
Raportowanie	74,02	79,07	74,02	79,07	93,61
Kontrola kosztów i finansowa	69,61	71,63	69,61	71,63	97,18
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,65	53,02	42,65	53,02	80,43
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	49,51	40,47	40,47	49,51	81,73

Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	44,12	41,40	41,40	44,12	93,83
Analizy rentowności	32,84	37,21	32,84	37,21	88,27
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	40,69	22,79	22,79	40,69	56,02
Analiza opłacalności projektów	33,82	29,77	29,77	33,82	88,01
Wspieranie decyzji cenowych	9,31	13,49	9,31	13,49	69,05
Wdrażanie i opracowywanie strategii	6,86	6,98	6,86	6,98	98,37
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu	d = 87,15				
Kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu					
Zadania	w _{xm}	w _{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	83,82	73,08	73,08	83,82	87,18
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	77,94	80,77	77,94	80,77	96,50
Raportowanie	74,02	84,62	74,02	84,62	87,48
Kontrola kosztów i finansowa	69,61	76,92	69,61	76,92	90,49
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	42,65	26,92	26,92	42,65	63,13
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	49,51	50,00	49,51	50,00	99,02
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	44,12	34,62	34,62	44,12	78,46
Analizy rentowności	32,84	26,92	26,92	32,84	81,97
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	40,69	61,54	40,69	61,54	66,12
Analiza opłacalności projektów	33,82	19,23	19,23	33,82	56,86
Wspieranie decyzji cenowych	9,31	19,23	9,31	19,23	48,43
Wdrażanie i opracowywanie strategii	6,86	19,23	6,86	19,23	35,69
Kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 74,28				
Specjalista ds. controllingu vs. kontroler kosztów/biznesu					
Zadania	w _{xm}	w _{xn}	min	max	min/max
Budżetowanie i jego kontrola	84,19	73,08	73,08	84,19	86,80
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	78,14	80,77	78,14	80,77	96,74
Raportowanie	79,07	84,62	79,07	84,62	93,45
Kontrola kosztów i finansowa	71,63	76,92	71,63	76,92	93,12

Tabela 5.14. (cd.)

Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	53,02	26,92	26,92	53,02	50,78
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	40,47	50,00	40,47	50,00	80,93
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	41,40	34,62	34,62	41,40	83,62
Analizy rentowności	37,21	26,92	26,92	37,21	72,36
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	22,79	61,54	22,79	61,54	37,03
Analiza opłacalności projektów	29,77	19,23	19,23	29,77	64,60
Wspieranie decyzji cenowych	13,49	19,23	13,49	19,23	70,14
Wdrażanie i opracowywanie strategii	6,98	19,23	6,98	19,23	36,28
Specjalista ds. controllingu vs. kontroler kosztów/biznesu	d = 72,15				

Źródło: opracowanie własne.

Przyjmujemy poziom istotności $\alpha = 0,01$. Wartości krytyczne wyznaczone dla $k = 4$ porównywanych proporcji to:

$$F_{0,01} = 3,78.$$

Jeśli wyliczona statystyka testowa F jest równa lub większa od wartości krytycznej, to odrzucamy hipotezę H_0 na korzyść hipotezy H_1 przy przyjętym poziomie istotności (stwierdzamy tym samym statystycznie istotne różnice wśród badanych stanowisk z punktu widzenia analizowanego zadania). W przeciwnym wypadku nie mamy podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 przy przyjętym poziomie istotności α , co oznacza, że nie stwierdzamy istotnych różnic pomiędzy stanowiskami z punktu widzenia odsetka ogłoszeń zawierających analizowane zadanie. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tabeli 5.15.

W przypadku większości kategorii zadań nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej mówiącej o równości proporcji odpowiadających im ogłoszeń na badane stanowiska. Oznacza to, że poza dwoma przypadkami zadań w zdecydowanej większości kategorii zadań frakcje odpowiadających im ogłoszeń nie różnią się istotnie statystycznie. Można więc uznać, że tylko w przypadku zadań „przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień” i „analiza opłacalności projektów” można mówić o istotnych różnicach w ich natężeniu (frakcjach) w ofertach pracy na analizowane stanowiska. W pozostałych przypadkach oferty na dane stanowiska pracy nie różnią się istotnie pod względem proporcji ogłoszeń związanych z konkretnym zadaniem. Potwierdza to wynik wcześniejszych

Tabela 5.15. Wyniki testu istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji)

Zadania	Wartość F	Wniosek dla alfa = 0,01
Budżetowanie i jego kontrola	2,708	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	0,588	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Raportowanie	1,323	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Kontrola kosztów i finansowa	2,870	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	2,470	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	0,279	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	1,839	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Analizy rentowności	1,922	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	9,275	Hipotezę zerową odrzucamy na korzyść hipotezy alternatywnej
Analiza opłacalności projektów	3,879	Hipotezę zerową odrzucamy na korzyść hipotezy alternatywnej
Wspieranie decyzji cenowych	1,428	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej
Wdrażanie i opracowywanie strategii	2,767	Brak podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej

Źródło: opracowanie własne.

analiz, czyli dość wysokie podobieństwa d i D badanych ogłoszeń oraz daje podstawę do pozytywnej weryfikacji hipotezy H2.1 w obszarze zadań.

W przypadkach, dla których dla poziomu istotności 1% doszło do odrzucenia hipotezy zerowej w poprzednim teście, zbadano różnice analizowanych proporcji dla każdej pary stanowisk, stosując test dla dwóch proporcji. Nie wiadomo bowiem, dla której pary (par) stanowisk stwierdzono istotną różnicę proporcji, skoro doszło do odrzucenia hipotezy:

$$H_0 : p_1 = p_2 = p_3 = p_4 .$$

Mamy więc hipotezy (test dla dwóch proporcji):

$$H_0 : p_1 = p_2$$

wobec hipotezy alternatywnej:

$$H_1 : \sim H_0.$$

Wyniki przeprowadzono w programie Gretl. W pierwszej kolejności wyznaczono p-wartości (*p-values*). Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami. Szczegółowe wyniki p-wartości dla wszystkich par i wyróżnionych zadań znajdują się w tabeli 5.16.

Przyjmując poziom istotności 1% i biorąc pod uwagę zadanie „przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień”, istotna różnica dla frakcji ogłoszeń występuje dla wszystkich par stanowisk z wyjątkiem pary „analityk finansowy vs. specjalista ds. controllingu” i „kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu”. W przypadku zadania „analiza opłacalności projektów” występuje istotna różnica dla frakcji ogłoszeń jedynie dla par stanowisk „analityk finansowy vs. kontroler finansowy”.

Kolejny etap badania miał na celu sprawdzenie, czy rodzaj działalności firmy wpływa na rodzaj zadań realizowanych na poszczególnych stanowiskach. W tym celu, stosując test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji), porównano poszczególne zadania ogólnie (TOT) w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD) oraz dla dwóch najważniejszych par stanowisk, czyli dla stanowisk „kontroler finansowy” (KF) w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz „specjalista ds. controllingu” (S.C.) w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych.

Tabela 5.17 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*). Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1% i biorąc pod uwagę zadanie „wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu”, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji ogłoszeń dla par stanowisk ogólnie z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych. Dla zadania „kontrola kosztów/finansowa” istotna różnica dla frakcji ogłoszeń występuje dla par stanowisk „kontroler finansowy” w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz ogólnie dla stanowisk z obszaru rachunkowości zarządczej.

Weryfikacja hipotezy, że rodzaj działalności firmy nie wpływa na różnice pomiędzy zadaniami realizowanymi przez badaną grupę zawodową została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat. Tabela 5.18 zawiera uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat

Tabela 5.16. Wyniki p-wartości dla badanych par stanowisk i wyróżnionych zadań

Zadania	Analityk finansowy vs. kontroler finansowy	Analityk finansowy vs. specjalista ds. controllingu	Analityk finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu	Kontroler finansowy vs. kontroler kosztów/biznesu	Specjalista ds. controllingu vs. kontroler kosztów/biznesu
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	Statystyka testowa z = (0,184211 - 0,406863) / 0,0853942 = -2,60735 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,009125 (jednostronny obszar krytyczny = 0,004562)	Statystyka testowa z = (0,184211 - 0,227907) / 0,073056 = -0,598123 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5498 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2749)	Statystyka testowa z = (0,184211 - 0,615385) / 0,12212 = -3,53074 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,0004144 (jednostronny obszar krytyczny = 0,0002072)	Statystyka testowa z = (0,406863 - 0,227907) / 0,0454032 = 3,94148 Dwustronny obszar krytyczny p = 8,098e-005 (jednostronny obszar krytyczny = 4,049e-005)	Statystyka testowa z = (0,406863 - 0,615385) / 0,103107 = -2,02239 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,04314 (jednostronny obszar krytyczny = 0,02157)	Statystyka testowa z = (0,227907 - 0,615385) / 0,0921507 = -4,20483 Dwustronny obszar krytyczny p = 2,613e-005 (jednostronny obszar krytyczny = 1,306e-005)
Analiza opłacalności projektów	Statystyka testowa z = (0,131579 - 0,338235) / 0,0814059 = -2,53859 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,01113 (jednostronny obszar krytyczny = 0,005565)	Statystyka testowa z = (0,131579 - 0,297674) / 0,0783722 = -2,11932 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,03406 (jednostronny obszar krytyczny = 0,01703)	Statystyka testowa z = (0,131579 - 0,192308) / 0,092412 = -0,657152 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5111 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2555)	Statystyka testowa z = (0,338235 - 0,297674) / 0,0454954 = 0,891538 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3726 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1863)	Statystyka testowa z = (0,338235 - 0,192308) / 0,0972775 = 1,50012 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,1336 (jednostronny obszar krytyczny = 0,06679)	Statystyka testowa z = (0,297674 - 0,192308) / 0,0938587 = 1,12261 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2616 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1308)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.17. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych) i wyróżnionych zadań

Zadania	KF PROD vs. NPROD	S.C. PROD vs. NPROD	TOT PROD vs. NPROD
Budżetowanie i jego kontrola	$z = (0,8793 - 0,7841) / 0,0520561 = 1,8288$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06743$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03372)	$z = (0,8473 - 0,8333) / 0,0510056 = 0,27448$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7837$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3919)	$z = (0,8521 - 0,7861) / 0,0344523 = 1,91569$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0554$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0277)
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	$z = (0,7414 - 0,8295) / 0,0586172 = -1,50297$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1328$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,06642)	$z = (0,7405 - 0,8452) / 0,0577699 = -1,81236$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06993$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03497)	$z = (0,7465 - 0,8512) / 0,0367168 = -2,85155$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,004351$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,002175)
Reportowanie	$z = (0,6983 - 0,7955) / 0,0619902 = -1,56799$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1169$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,05844)	$z = (0,7634 - 0,8333) / 0,0568626 = -1,22928$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,219$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,109)	$z = (0,7465 - 0,7953) / 0,0381861 = -1,27795$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2013$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1006)
Kontrola kosztów/ finansowa	$z = (0,7672 - 0,6023) / 0,0650219 = 2,53607$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01121$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,005605)	$z = (0,7405 - 0,6786) / 0,0630106 = 0,982374$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3259$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,163)	$z = (0,7394 - 0,6047) / 0,042122 = 3,19785$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001385$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0006923)
Pomiar dokonana jednostki gospodarczej	$z = (0,4397 - 0,4091) / 0,0699151 = 0,437674$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6616$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3308)	$z = (0,542 - 0,5119) / 0,0697619 = 0,431468$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6661$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3331)	$z = (0,4965 - 0,4326) / 0,0451132 = 1,41644$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1566$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,07832)
Wsparianie sprawozdawczości finansowej	$z = (0,4914 - 0,5) / 0,0706796 = -0,121676$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9032$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4516)	$z = (0,374 - 0,4524) / 0,0686067 = -1,14275$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2531$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1266)	$z = (0,4331 - 0,4698) / 0,0449638 = -0,816212$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4144$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2072)
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	$z = (0,4741 - 0,3977) / 0,0701915 = 1,08845$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2764$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1382)	$z = (0,4046 - 0,4286) / 0,0688477 = -0,348596$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7274$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3637)	$z = (0,4261 - 0,4047) / 0,0445714 = 0,480128$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6311$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3156)
Analizy rentowności	$z = (0,319 - 0,3409) / 0,0663923 = -0,329858$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7415$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3708)	$z = (0,3511 - 0,4048) / 0,0675638 = -0,794804$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4267$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2134)	$z = (0,3239 - 0,3395) / 0,0425278 = -0,366819$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7138$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3569)
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	$z = (0,431 - 0,375) / 0,0694453 = 0,80639$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,42$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,21)	$z = (0,2214 - 0,2381) / 0,0586367 = -0,284805$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7758$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3879)	$z = (0,3204 - 0,3349) / 0,0423968 = -0,342007$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7323$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3662)

Analiza opłacalności projektów	$z = (0,3017 - 0,3864) / 0,0668816 = -1,26642$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2054$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1027$)	$z = (0,3053 - 0,2857) / 0,0639102 = 0,30668$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7591$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3795$)	$z = (0,2782 - 0,3209) / 0,0412912 = -1,03412$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3011$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1505$)
Wspieranie decyzji cenowych	$z = (0,0776 - 0,1136) / 0,0410829 = -0,876277$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3809$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1904$)	$z = (0,1603 - 0,0952) / 0,0477459 = 1,36347$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1727$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,08637$)	$z = (0,1268 - 0,1256) / 0,0300282 = 0,0399624$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9681$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4841$)
Wdrażanie i opracowywanie strategii	$z = (0,068 - 0,0682) / 0,0356092 = -0,00561652$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9955$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4978$)	$z = (0,0382 - 0,119) / 0,0356097 = -2,26904$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02327$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01163$)	$z = (0,0634 - 0,1209) / 0,025633 = -2,2432$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02488$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01244$)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.18. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych

Zadania	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Budżetowanie i jego kontrola	3,773
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	8,128
Raportowanie	1,638
Kontrola kosztów/finansowa	10,239
Pomiar dokonanych jednostki gospodarczej	2,008
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	0,665
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	0,231
Analizy rentowności	0,134
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	0,116
Analiza opłacalności projektów	1,072
Wspieranie decyzji cenowych	0,002
Wdrażanie i opracowywanie strategii	5,041

Źródło: opracowanie własne.

z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla poziomu istotności 1%. W przypadku zadań „wsparcie zarządu w podejmowaniu decyzji” oraz „kontrola kosztów/finansowa”, hipotezę H_0 odrzucamy na korzyść H_1 przy poziomie istotności alfa 1%. W pozostałych przypadkach uzyskane wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy poziomie istotności 1%. Można przyjąć, że nie ma znaczących różnic w zadaniach kandydatów na stanowiskach z zakresu rachunkowości zarządczej w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych, tak jak zakładała to hipoteza $H_{2.3}$.

Kolejny etap badania miał na celu sprawdzenie, czy kraj pochodzenia kapitału wpływa na rodzaj zadań realizowanych na poszczególnych stanowiskach. W tym celu, stosując test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji), porównano poszczególne zadania ogólnie (TOT) w firmach z kapitałem polskim (PL) i kapitałem zagranicznym (ZAGR) oraz dla dwóch najważniejszych par stanowisk, czyli dla stanowisk „kontroler finansowy” (KF) w firmach polskich i zagranicznych oraz „specjalista ds. controllingu” (S.C.) w firmach polskich i zagranicznych.

Tabela 5.19 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*). Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1% i biorąc pod uwagę zadanie „wsparcie sprawozdawczości finansowej”, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji ogłoszeń dotyczących stanowisk w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym oraz dla stanowiska „specjalista ds. controllingu” w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym. Dla zadania „analiza rentowności” istotna różnica dla frakcji ogłoszeń występuje ogólnie dla stanowisk w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym.

Weryfikacja hipotezy, że kraj pochodzenia kapitału nie wpływa na różnice pomiędzy zadaniami realizowanymi przez badaną grupę zawodową została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat. Tabela 5.20 zawiera uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla poziomu istotności 1%. W przypadku zadań: „analiza rentowności” oraz „analiza opłacalności projektów”, hipotezę H_0 odrzucamy na korzyść H_1 przy 1-proc. poziomie istotności alfa. W pozostałych przypadkach uzyskane wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy 1-proc. poziomie istotności. Można przyjąć, że nie ma znaczących różnic w zadaniach kandydatów na stanowiska z zakresu rachunkowości

Tabela 5.19. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym i wyróżnionych zadań

Zadania	KF PL vs. ZAGR	S.C. PL vs. ZAGR	TOT PL vs. ZAGR
Budżetowanie i jego kontrola	z = (0,8649 - 0,8323) / 0,0669122 = 0,487206 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6261 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3131)	z = (0,8571 - 0,8333) / 0,0519058 = 0,458523 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6466 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3233)	z = (0,8438 - 0,8167) / 0,0390675 = 0,693671 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,4879 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2439)
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	= (0,6757 - 0,8024) / 0,0753399 = -1,68171 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,09262 (jednostronny obszar krytyczny = 0,04631)	z = (0,8442 - 0,7464) / 0,0587865 = 1,66365 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,09618 (jednostronny obszar krytyczny = 0,04809)	z = (0,7656 - 0,8005) / 0,041639 = -0,838157 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,4019 (jednostronny obszar krytyczny = 0,201)
Raportowanie	z = (0,6757 - 0,7545) / 0,0796794 = -0,988964 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3227 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1613)	= (0,8182 - 0,7754) / 0,0578633 = 0,739674 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,4595 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2297)	z = (0,7813 - 0,7628) / 0,0432992 = 0,42726 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6692 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3346)
Kontrola kosztów/ finansowa	z = (0,6216 - 0,7126) / 0,0835717 = -1,08889 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2762 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1381)	z = (0,7273 - 0,7101) / 0,0641254 = 0,268225 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7885 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3943)	z = (0,7031 - 0,6739) / 0,0477624 = 0,61136 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,541 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2705)
Pomiar dokonanej jednostki gospodarczej	z = (0,4595 - 0,4192) / 0,0898635 = 0,448458 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6538 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3269)	z = (0,5714 - 0,5072) / 0,0709923 = 0,904324 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3658 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1829)	z = (0,5078 - 0,4555) / 0,0511549 = 1,02238 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3066 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1533)
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	z = (0,5405 - 0,485) / 0,0908458 = 0,610925 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5412 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2706)	z = (0,2987 - 0,4638) / 0,0698174 = -2,36474 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,01804 (jednostronny obszar krytyczny = 0,009021)	z = (0,3594 - 0,4798) / 0,0509859 = -2,36144 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,0182 (jednostronny obszar krytyczny = 0,009102)
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	z = (0,4865 - 0,4311) / 0,0902187 = 0,614063 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5392 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2696)	z = (0,4545 - 0,3913) / 0,0700605 = 0,902078 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,367 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1835)	z = (0,4375 - 0,4095) / 0,0505375 = 0,554044 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5795 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2898)
Analizy rentowności	z = (0,4865 - 0,2934) / 0,0853337 = 2,26288 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,02364 (jednostronny obszar krytyczny = 0,01182)	z = (0,4156 - 0,3478) / 0,0687551 = 0,986108 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3241 (jednostronny obszar krytyczny = 0,162)	z = (0,4297 - 0,2965) / 0,0482253 = 2,76203 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,005744 (jednostronny obszar krytyczny = 0,002872)
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	z = (0,3243 - 0,4251) / 0,0892586 = -1,1293 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2588 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1294)	z = (0,2078 - 0,2391) / 0,0596673 = -0,524575 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5999 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2999)	z = (0,25 - 0,3531) / 0,0480752 = -2,14456 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,03199 (jednostronny obszar krytyczny = 0,01599)

Tabela 5.19. (cd.)

Zadania	KF PL vs. ZAGR	S.C. PL vs. ZAGR	TOT PL vs. ZAGR
Analiza opłacalności projektów	$z = (0,4324 - 0,3174) / 0,0859655 = 1,33775$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,181$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,09049)	$z = (0,4026 - 0,2391) / 0,0650379 = 2,51392$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01194$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,00597)	$z = (0,3906 - 0,2642) / 0,0468225 = 2,69955$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,006943$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,003472)
Wspieranie decyzji cenowych	$z = (0,1351 - 0,0838) / 0,0527983 = 0,971623$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3312$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1656)	$z = (0,0779 - 0,1667) / 0,0485925 = -1,82744$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06763$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03382)	$z = (0,125 - 0,1267) / 0,0340477 = -0,0499299$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9602$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4801)
Wdrażanie i opracowywanie strategii	$z = (0,027 - 0,0778) / 0,0459247 = -1,10616$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2687$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1343)	$z = (0,0649 - 0,0725) / 0,0362399 = -0,209713$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8339$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4169)	$z = (0,0625 - 0,097) / 0,0290624 = -1,1871$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2352$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1176)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.20. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym

Zadania	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Budżetowanie i jego kontrola	0,479
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	0,703
Raportowanie	0,181
Kontrola kosztów/finansowa	0,376
Pomiar dokonanych jednostki gospodarczej	1,045
Wspieranie sprawozdawczości finansowej	5,577
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	0,302
Analizy rentowności	7,628
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	4,599
Analiza opłacalności projektów	7,297
Wspieranie decyzji cenowych	0,002
Wdrażanie i opracowywanie strategii	1,412

Źródło: opracowanie własne.

zarządczej w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym, tak jak założono w hipotezie H2.2.

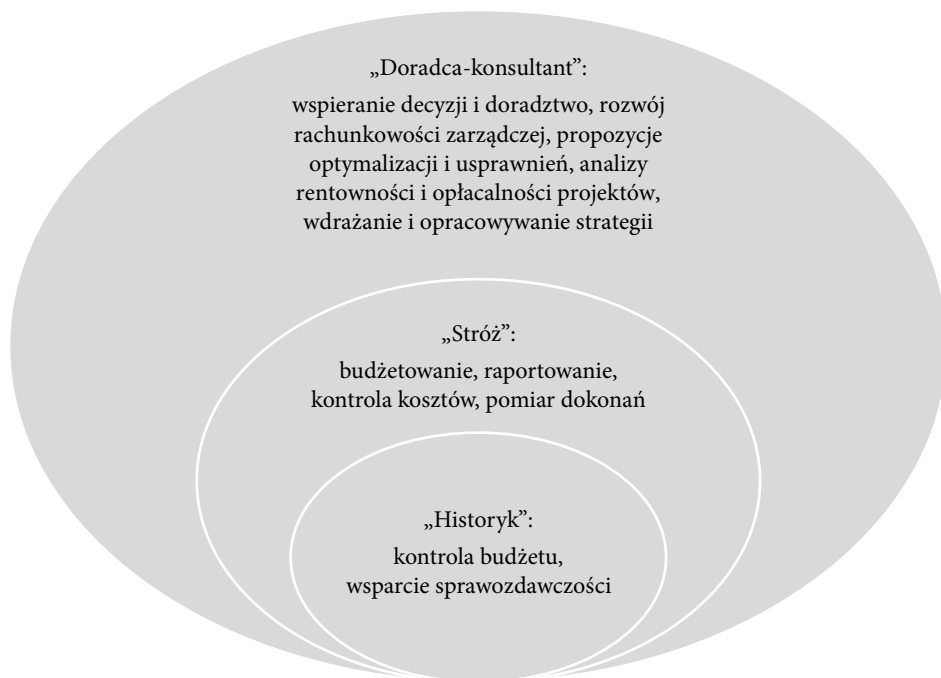
Podsumowując, przeprowadzona analiza ogłoszeń o pracę pozwoliła na realizację kolejnego ważnego celu, jakim była identyfikacja zadań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce (C1). Najczęściej wskazywane należą do kanonu tradycyjnych zadań rachunkowości zarządczej od ponad 50 lat. Ponadto zweryfikowano hipotezę główną H2 oraz hipotezy pomocnicze H2.1, H2.2 i H2.3 mówiące o wysokim podobieństwie zadań realizowanych przez specjalistów w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

5.5. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę

Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce, widziana z perspektywy pracodawców, tylko częściowo pokrywa się z wytycznymi IMA zaprezentowanymi w 2008 r. w opracowaniu z cyklu *Statements on Management Accounting* (2008) zatytułowanym *Definition of Management Accounting*. Badanie potwierdza, że w Polsce rachunkowości zarządcza jest działalnością zawodową, o czym świadczą badane oferty pracy. Jej praktycy opracowują i udoskonalają systemy planowania i zarządzania dokonania, a także dostarczają wiedzy w obszarze sprawozdawczości finansowej i kontroli w celu wspierania menedżerów w procesach podejmowania decyzji. Niewielka część z nich uczestniczy też w formułowaniu i implementowaniu strategii. Nie współuczestniczą oni natomiast na równych zasadach z innymi menedżerami w procesach podejmowania decyzji, a w informacyjnym łańcuchu wartości nie dotarli do jego ostatniego ogniwa.

Nawiązując do badania M. Granlunda i K. Lukki (1998a, s. 187), można zauważyć, że rola specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce ulega rozszerzeniu zgodnie z tendencjami światowymi, choć zmiany przebiegają nieco wolniej. Tym samym polski specjalista jest nie tylko „historykiem” organizacji i jej „stróżem”, ale także „konsultantem” i „doradcą”. Niestety, nie stał się on jeszcze „agentem zmian” czy pełnoprawnym „członkiem grupy zarządzającej”. Rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle badań ogłoszeń o pracę przedstawia ilustracja 5.6.

Wspieranie procesów decyzyjnych oraz udział w ulepszaniu działalności organizacji, a także posiadanie szerokiej wiedzy biznesowej



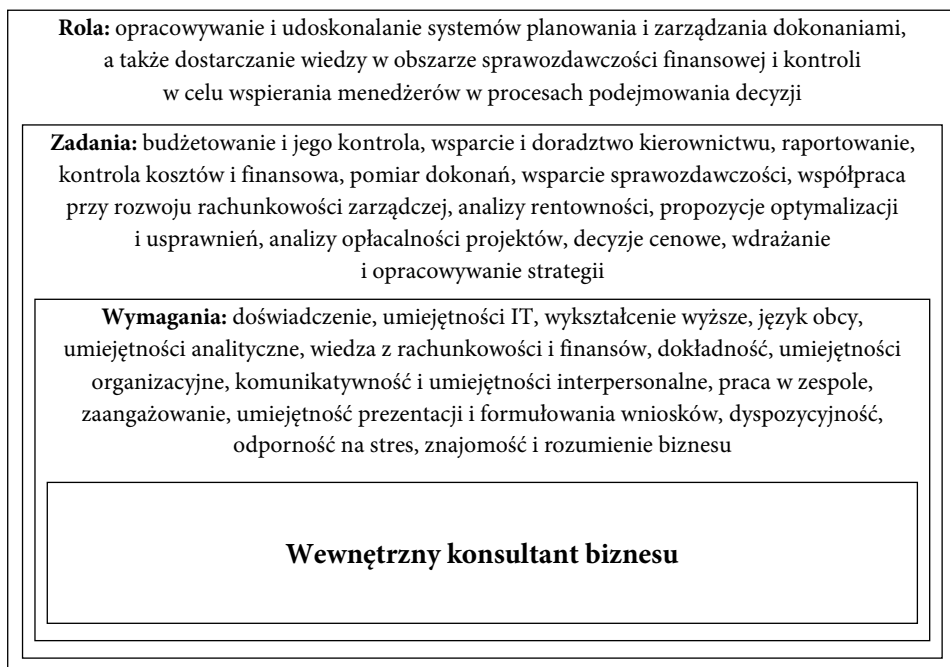
Ilustracja 5.6. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Granlund, K. Lukka (1998a, 187).

i rozumienie organizacji sprawiają, że badani specjaliści są bliżsi modelowi „advokaci biznesu” niż „policjanci korporacji”. Bezwzględnie nie są oni tradycyjnymi „liczykrupami”, choć nie można mówić o wykształceniu się modelu partnera biznesu, gdyż nie uczestniczą oni w procesach podejmowania decyzji i zarządzania organizacją. Co więcej, nie pełnią oni równoprawnej funkcji członków zespołów zarządzających, a w związku z tym nie muszą posiadać umiejętności przywódczych i zarządzania ludźmi. Ich rola ogranicza się do dostarczania informacji menedżerom oraz wspierania i doradzania kierownikom, a także zarządowi. W niewielkim stopniu są oni odpowiedzialni za składanie propozycji optymalizacji i usprawnień oraz budowanie i wdrażanie strategii organizacji. Tym samym można mówić o zweryfikowaniu hipotezy głównej H1, mówiącej o tradycyjnej roli specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Biorąc pod uwagę potrzeby pracodawców w zakresie zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w Polsce, zidentyfikowane w ogłoszeniach o pracę, najbardziej prawidłowe będzie więc określanie tej grupy zawodowej terminem, który został wprowadzony przez J. Burnsa i J. Vaivio (2001), a mianowicie „wewnętrzni konsultanci biznesu silnie

zorientowani na sprawy organizacji, w której pracują”. Można stwierdzić, że to właśnie taki typ zawodowy jest obecnie poszukiwany przez przedsiębiorstwa działające w Polsce. Podsumowanie uzyskanych wyników w postaci zmodyfikowanego „modelu cebulowego” przedstawia ilustracja 5.7.



Ilustracja 5.7. Wyniki badania zaprezentowane w „modelu cebulowym”

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Järvenpää (2001, s. 434).

Ciekawym aspektem przeprowadzonego badania jest również fakt, że w badanych ogłoszeniach rzadko pojawiają wskazania na stosowanie nowych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, takich jak zbilansowana karta wyników czy rachunek kosztów działań. Jest to potwierdzeniem tezy, że to nie zmiana w metodach i narzędziach determinuje rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej, lecz ich zaangażowanie w działania i procesy zachodzące w organizacjach. Tym samym rola badanej grupy specjalistów zależy od aspektów społeczno-psychologicznych. Jest to spójne z obserwacjami, które poczynili T. Malmi i współpracownicy (2001) oraz H. Yazdifar i M. Tsamenyi (2005). Badania ankietowe tych autorów pokazują, że nowe techniki rachunkowości są oceniane jako najmniej istotny czynnik wpływający na rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej.

5.6. Podsumowanie

Początki rachunkowości zarządczej w Polsce sięgają lat 1990–1991; od tego czasu uległa ona znaczącym przeobrażeniom z punktu widzenia realizowanych zadań i roli jej specjalistów w przedsiębiorstwach. Tendencje zmian są zgodne z tymi, jakie zachodzą w przedsiębiorstwach działających w globalnej gospodarce. Na uwagę zasługuje fakt, że rozwój rachunkowości zarządczej następuje nie tylko w firmach z udziałem kapitału zagranicznego, które przenoszą doświadczenia do filii działających w Polsce, ale także tych z kapitałem polskim. Co więcej, realizowane zadania oraz wymagania nie odbiegają od tych, jakie stoją przed specjalistami pracującymi w oddziałach zagranicznych przedsiębiorstw (H2.2). Nie można również stwierdzić, czy firmy produkcyjne bądź nieprodukcyjne różnią się z punktu widzenia zadań realizowanych przez praktyków rachunkowości zarządczej i stawianych im wymagań (H2.3).

Oznaczenia stosowane przez pracodawców do określenia zawodu realizującego zadania rachunkowości zarządczej są bardzo różne, choć dominują terminy „specjalista ds. controllingu”, „kontroler finansowy” i „analityk finansowy”. Niemniej nie zidentyfikowano istotnych różnic w zadaniach i wymaganiach pomiędzy poszczególnymi stanowiskami (H2.1). W przedsiębiorstwach działających w Polsce „rachunkowość zarządcza” i „controlling” są uznawane za terminy równoznaczne, choć w obszarze zawodowym termin „rachunkowość zarządcza” jest mniej popularny.

Taki stan rzeczy jest potwierdzeniem jednorodności rachunkowości zarządczej, gdyż w krajach rozwiniętych stosowane są podobne i bardzo różnorodne terminy do określenia stanowiska z badanego obszaru. Przeprowadzona analiza zawartości ofert pracy pozwoliła na weryfikację drugiej hipotezy głównej (H2) oraz trzech hipotez pomocniczych (H2.1, H2.2 i H2.3).

Zakres zadań przypisywany badanej grupie specjalistów jest duży, choć najważniejsze są tradycyjne zadania, takie jak między innymi przygotowywanie i kontrola budżetów, wspieranie procesów podejmowania decyzji i doradzanie menedżerom, pomiar dokonań jednostki i kontrola kosztów. Coraz większego znaczenia nabiera usprawnianie procesów i wdrażanie działań optymalizujących, co przybliży polskiego specjalistę do modelu partnera biznesu. Niestety, w dalszym ciągu czynności w zakresie budowania strategii, planowania czy tworzenia wartości są rzadkie. Procesy rozwoju controllingu funkcjonalnego uległy zahamowaniu, poszukiwani kandydaci mają realizować zadania rachunkowości zarządczej w organizacji w sposób wszechstronny, nie koncentrując się na poszczególnych funkcjach czy działach. Taki trend obserwowany jest też w krajach rozwijających się.

W przypadku wymagań można mówić o stabilizacji praktycznie od lat 90. XX wieku, gdyż dominują tu doświadczenie, wiedza techniczna, znajomość języka angielskiego, umiejętności analityczne, organizacyjne i interpersonalne. Jedną z najbardziej istotnych zmian jest wzrost znaczenia umiejętności IT, co jest również zgodne z tendencjami światowymi. Na uwagę zasługuje fakt, że w przedsiębiorstwach działających w Polsce niedoceniane są umiejętności przywódcze, co może być główną przyczyną blokującą dalszą transformację tej grupy zawodowej w stronę partnera biznesu.

W świetle ogłoszeń o pracę, a więc w oczach pracodawców, polscy specjaliści odgrywają tradycyjną rolę, obejmującą nie tylko dostarczanie informacji, ale i udoskonalanie funkcjonujących systemów i procesów oraz doradzanie i wspieranie kierowników i zarządu, co pozwala na weryfikację pierwszej hipotezy głównej (H1). Zdecydowanie nastąpił ich zawodowy rozwój z modelu tradycyjnego „liczykrupy” na wewnętrznego doradcę i konsultanta biznesu, który jest aktualnie najbardziej pożądanym przez pracodawców typem specjalisty rachunkowości zarządczej. Jest to dobry krok w stronę modelu biznes partnera, choć jak była o tym mowa, musi zająć szereg przesłanek w organizacjach oraz istotne zmiany w umiejętnościach samych praktyków, aby było to możliwe. To przede wszystkim sami pracodawcy powinni wspierać transformację zawodową specjalistów rachunkowości zarządczej i oczekiwać od nich realizacji zadań polegających na aktywnym uczestniczeniu w procesach zarządzania organizacją i tworzenia wartości. Niestety, przeprowadzone badanie wskazuje na brak gotowości przedsiębiorstw działających w Polsce na takie zmiany, co nie jest dobrą prognozą na przyszłość.

Poczynione obserwacje stanowią cenne źródło wiedzy o tym, czego praktyka oczekuje od kandydatów na badane stanowiska. Powinno być to więc wskazówką do budowania programów kształcenia akademickiego i zawodowego w Polsce. Przeprowadzona we wcześniejszym rozdziale krytyka systemu kształcenia pokazała, że nie tylko zakres tematyczny realizowanych zajęć na kursach rachunkowości zarządczej, ale także liczba godzin przeznaczonych na te zagadnienia są bardzo ograniczone. Bez wątpienia podstawowy kurs rachunkowości zarządczej powinien obejmować kwestie dotyczące budżetowania, kontroli kosztów, pomiaru dokonań organizacji, analizy opłacalności projektów inwestycyjnych czy wreszcie wspierania decyzji krótkookresowych.

Ze względu na wsparcie działów księgowości w procesach sporządzania sprawozdań finansowych i ewidencji zdarzeń, program nauczania przygotowujący do pracy w działach rachunkowości zarządczej/controllersingu powinien obejmować solidną wiedzę z zakresu rachunkowości finansowej i sprawozdawczości. Natomiast zaawansowane programy rachunkowości zarządczej powinny zapoznawać kandydatów z aspektami

opracowywania i wdrażania strategii, zwiększania wartości i zarządzania zmianą. Brak tych zagadnień może bowiem stanowić czynnik blokujący dalszy rozwój dzisiejszych specjalistów w kierunku pozycji partnera biznesu.

Kształcenie powinno w jak najwyższym stopniu podkreślać aplikacyjny i praktyczny charakter realizowanych zagadnień, ze szczególnym uwzględnieniem roli doradczej i partnerskiej tej grupy zawodowej. Nie można zapomnieć także o rozwoju pozostałych umiejętności, a więc znajomości narzędzi informatycznych, pracy w zespole, dobrej organizacji pracy oraz umiejętności analizy. Stworzenie programu spełniającego wymagania i oczekiwania praktyki jest dużym wyzwaniem i wymaga otwartego podejścia nastawionego nie tylko na zdobywanie wiedzy technicznej, ale też umiejętności „miękkich”.

Rozdział 6

Rola, zadania i wymagania stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce w świetle badania ankietowego

6.1. Uzasadnienie przeprowadzonego badania i jego cel

Zaprezentowane w poprzednim rozdziale badanie przeprowadzone na podstawie ogłoszeń o pracę przybliżyło obraz specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce widziany z perspektywy pracodawcy i organizacji. Kolejne zadanie badawcze, zmierzające do realizacji celu głównego pracy, wymagało przeprowadzenia badań ankietowych pozwalających na ustalenie zadań i wymagań stawianych wobec badanej grupy specjalistów i wnioskowanie na tej podstawie o tym, jaką rolę odgrywają oni w organizacjach funkcjonujących w Polsce z perspektywy ich samych. Badanie ankietowe pozwoliło także na pozyskanie szerszej wiedzy o pozostałych aspektach pracy zawodowej tej grupy specjalistów, której nie dostarczają ogłoszenia o pracę, między innymi o stosowanych narzędziach oraz czynnikach przyczyniających się do zmian w zawodzie.

Celem badania ankietowego, które zostanie omówione w tym rozdziale monografii, jest – podobnie jak w przypadku ogłoszeń o pracę – ustalenie funkcji, jaką pełnią specjaliści rachunkowości zarządczej/controllingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce z perspektywy ich samych (C4), co pozwoli na sprawdzenie pierwszej hipotezy głównej postawionej w pracy i brzmiącej następująco:

Hipoteza główna (H1): Specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce pełnią tradycyjną rolę polegającą na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji, a także na wspieraniu ich i doradzaniu im w tych procesach.

Wymaga to identyfikacji zadań realizowanych przez tę grupę zawodową (C₁) oraz rozpoznania wymagań w zakresie wiedzy i umiejętności wskazanych przez nich jako przydatne w ich pracy zawodowej (C₂), a także poszerzenia wiedzy o narzędziach rachunkowości zarządczej stosowanych przez badanych specjalistów i ocenie przez nich przydatności tych narzędzi do realizowanych zadań (C₃). Jak można zauważyć, zastosowane podejście badawcze, inspirowane modelem cebulowym M. Järvenpää (2001) i wykorzystywane już w poprzednim badaniu, zostało poszerzone o kolejny element, jakim są narzędzia rachunkowości zarządczej. Ogłoszenia o pracę nie dawały możliwości zbadania narzędzi i metod rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Badanie ankietowe pozwoliło na rozpoznanie i ocenę stosowanych narzędzi oraz wnioskowanie na tej podstawie o roli. Zastosowanie tradycyjnych narzędzi rachunkowości wskazuje na realizację tradycyjnych zadań rachunkowości zarządczej i pełnienie tradycyjnej roli przez specjalistów.

Ważną częścią rozważań w tym rozdziale jest porównanie wyników uzyskanych dzięki przeprowadzonej ankiecie w zakresie zadań, wymagań oraz pełnionej funkcji z wynikami analizy ogłoszeń o pracę, a więc porównanie perspektywy pracodawców i perspektywy samych specjalistów w celu potwierdzenie typu zawodowego specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce (C₅).

Ankieta umożliwiła również identyfikację czynników wskazanych przez badanych jako przyczyniające się do zmian w pełnionej przez nich funkcji (C₆). Wreszcie badanie kwestionariuszowe miało na celu stwierdzenie, czy ta grupa zawodowa charakteryzuje się dużym zróżnicowaniem w zakresie realizowanych zadań, stawianych jej wymagań oraz stosowanych narzędzi. Zostało to osiągnięte poprzez sprawdzenie, czy zadania, wymagania i narzędzia różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, a także stanowisko pracy i wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej (C₇). Pozwoliło to na sprawdzenie pięciu hipotez pomocniczych do drugiej hipotezy głównej i tym samym weryfikację drugiej hipotezy głównej.

Hipoteza główna (H₂): Zadania i wymagania wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, a także stosowane przez nich narzędzia charakteryzują się wysokim podobieństwem.

Hipoteza pomocnicza (H_{2.1}): Pomędzy poszczególnymi stanowiskami nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań, realizowanych zadań oraz stosowanych narzędzi.

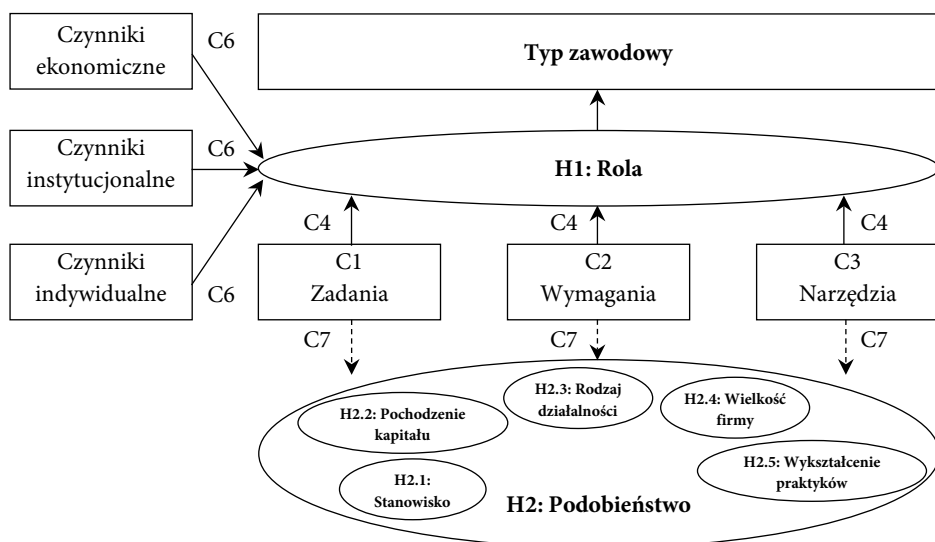
Hipoteza pomocnicza (H_{2.2}): Pomędzy firmami z kapitałem polskim oraz zagranicznym nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań, realizowanych zadań oraz stosowanych narzędzi dla badanej grupy specjalistów.

Hipoteza pomocnicza (H2.3): Pomiędzy firmami produkcyjnymi i nie-produkcyjnymi nie ma istotnych różnic w zakresie wymagań, realizowanych zadań oraz stosowanych narzędzi dla badanej grupy specjalistów.

Hipoteza pomocnicza (H2.4): Wielkość firmy nie wpływa na wymagania wobec badanej grupy specjalistów, realizowane przez nich zadania oraz stosowane narzędzia.

Hipoteza pomocnicza (H2.5): Rodzaj wykształcenia nie wpływa na wymagania wskazywane przez badaną grupę specjalistów, realizowane przez nich zadania oraz stosowane narzędzia.

Należy podkreślić, że zarówno druga hipoteza główna, jak i hipotezy pomocnicze prezentowane w tym rozdziale mówią nie tylko o podobieństwie zadań i wymagań, ale także narzędzi. Jak już wspomniano, analiza ogłoszeń o pracę nie dała możliwości zbadania narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwach. Dopiero badanie ankietowe pozwoliło na uzyskanie tej informacji, a ponadto danych o wielkości firmy i wykształceniu praktyków rachunkowości zarządczej, dzięki czemu można było dokonać weryfikacji drugiej postawionej hipotezy głównej poprzez sprawdzenie dwóch dodatkowych hipotez pomocniczych (H2.4 i H2.5) mówiących o wpływie wykształcenia i wielkości firmy na wymagania, zadania i stosowane narzędzia. Dla przypomnienia, w poprzednim rozdziale druga hipoteza główna była weryfikowana poprzez sprawdzenie tylko trzech hipotez pomocniczych. Ilustracja 6.1 przedstawia zarys rozszerzonej koncepcji badawczej.



Ilustracja 6.1. Zarys koncepcji badawczej w zakresie ról, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce w świetle badania ankietowego

Źródło: opracowanie własne.

Warto przypomnieć, że badania ankietowe w zakresie rachunkowości zarządczej były już wcześniej w Polsce przeprowadzane. Większość autorów koncentrowała się jednak na narzędziach i metodach rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach działających w Polsce, nie zaś roli specjalistów w organizacjach. Tylko nieliczne analizy miały na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllersingu w przedsiębiorstwach działających w Polsce (między innymi Sobańska, Wnuk, 2000; Sobańska, 2002, 2010; Szychta, 2006, 2007; Dynowska, Łapińska, 2011) oraz badanie wpływu wybranych czynników na zmiany w roli i zadaniach tej grupy zawodowej (między innymi Kabalski, 2012). Większość ze wspomnianych badań została jednak przeprowadzona na początku XXI wieku.

6.2. Opis próby badawczej

Badanie ankietowe przeprowadzono w latach 2013–2015. Próbę 1200 przedsiębiorstw pobrano w sposób losowy w losowaniu prostym niezależnym, w którym losowano spośród dostępnej bazy Numerów Identyfikacji Podatkowej (NIP) firm. Następnie skierowano prośbę do kierownictwa firmy o wypełnienie ankiety przez kompetentne osoby z odpowiedniego działu (finansowo-księgowego lub bezpośrednio controllersingu/analiz/rachunkowości zarządczej). Poprawnie wypełniło ankietę 9,667% losowo wybranych firm. Tabela 6.1 przedstawia charakterystykę tych firm, które zostały poddane dalszym badaniom.

Tabela 6.1. Charakterystyka badanych firm

Rodzaj firmy	Kapitał		
	polski prywatny	zagraniczny prywatny	Razem
Nieprodukcyjna	11	25	36
Produkcyjna	21	59	80
Razem	32	84	116

Źródło: opracowanie własne.

Zdecydowaną większość (72%) badanych firm stanowiły przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym, gdyż to one zazwyczaj mają działy rachunkowości zarządczej/controllersingu. Niemniej można zauważyć, że także polskie podmioty coraz chętniej decydują się na zorganizowanie takich działów. 69% badanych firm zajmowało się działalnością produkcyjną,

pozostałe zaś nieprodukcyjną. Zdecydowana większość przedsiębiorstw należała do grupy kapitałowej (82%). W 96 przypadkach dominującym udziałowcem był inwestor branżowy. Wielkość badanych podmiotów, mierzona poziomem zatrudnienia, była zróżnicowana. Ponad połowę (58%) stanowiły firmy, które można z punktu widzenia zatrudnienia zakwalifikować jako duże, 29% to firmy średnie, zaś 13% to firmy małe.

Tabela 6.2. Wielkość zatrudnienia w badanych firmach

Zatrudnienie	< 50	50–250	> 250
Liczba firm	15	34	67

Źródło: opracowanie własne.

6.3. Opis narzędzi badawczych

Dla ustalenia najważniejszych zadań realizowanych na badanych stanowiskach pracy z obszaru rachunkowości zarządczej/controllersingu wyznaczono wskaźniki struktury określające intensywność ich występowania. Dzięki temu powstał ranking zadań realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej/controllersingu. Do oceny podobieństwa zadań wykonywanych na poszczególnych stanowiskach wprowadzono prostą i intuicyjną miarę podobieństwa zestawu zadań oraz wyznaczono ją dla wielu wariantów. W celu zbadania, czy pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko i wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej wpływają na realizowane zadania, zastosowano test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji) oraz test niezależności chi-kwadrat (przyjęto poziom istotności 1%) (Białek, Depta, 2010).

Badania odnośnie do narzędzi obejmowały przygotowanie rankingu określającego intensywność ich występowania, opracowanego na podstawie wskaźników struktury oraz przeciętnych ocen. Ponadto w celu sprawdzenia, czy pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko i wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej wpływają na używane narzędzia, zastosowano test t-Studenta dla dwóch średnich.

Zidentyfikowanie najważniejszych czynników wpływających na zmiany w zakresie roli specjalistów rachunkowości zarządczej umożliwił ranking średnich z ocen nadawanych przez ankietowanych. W celu sprawdzenia, czy pochodzenie kapitału oraz wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości

zarządczej wpływają na ocenę tych czynników, zastosowano test t-Studenta dla dwóch średnich.

Dla ustalenia najważniejszych wymagań stawianych przed praktykami rachunkowości zarządczej w zakresie wiedzy, umiejętności, a także posiadanych cech opracowano ranking przeciętnych ocen nadawanych przez badanych. W celu stwierdzenia, czy pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej wpływają na wymagania wobec specjalistów zastosowano ponownie test t-Studenta dla dwóch średnich.

W celu wykrycia występujących struktur w zgromadzonych danych i podzielenia obserwowanych danych w jednorodne klastry zastosowano analizę skupień wykonaną za pomocą programu STATISTICA 8.o.

6.4. Uzyskane wyniki badań

6.4.1. Informacje o systemie rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Wielkość zatrudnienia w działach realizujących zadania rachunkowości zarządczej/controllersingu w badanych przedsiębiorstwach jest bardzo różna. Średnio zatrudniają one siedem osób, choć w 70% pracuje w nich od jednej do pięciu osób. W badaniu uczestniczyło osiem firm, w których zatrudnienie przekroczyło 40 osób w badanym dziale. Są to podmioty, które mają scentralizowane działy rachunkowości finansowej i zarządczej w postaci centrów usług wspólnych funkcjonujących w ramach grupy kapitałowej.

Na pytanie, czy w firmie, w której pracują badani specjaliści, funkcjonują procedury w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu, aż 93% ankietowanych odpowiedziało twierdząco. W 36% przedsiębiorstwach kształt systemu rachunkowości zarządczej praktycznie w całości odgórnie określa centrala (spółka matka), tylko w 13% decyzje w tym zakresie podejmuje niezależnie kierownictwo firmy. Ponad połowa badanych stwierdziła, że to jakie metody i narzędzia rachunkowości zarządczej/controllersingu stosują zależy częściowo od kierownictwa, a częściowo od decyzji centrali. Duży wpływ centrali lub spółki matki na kształt rachunkowości zarządczej wynika z faktu, że zdecydowana większość badanych firm należy do grupy kapitałowej. W takim przypadku wymagana jest duża standaryzacji praktyk w obszarze raportowania i pomiaru dokonań, w celu konsolidacji wyników grupy i dokonywania porównań w jej ramach. Można jednak zauważyć, że mimo silnych wpływów centrali

i funkcjonowania procedur w analizowanym obszarze, w 46% badanych podmiotów dobór metod i narzędzi rachunkowości zarządczej/controlingu będzie także dokonywany przez kierownictwo firmy. Dzięki temu rachunkowości zarządcza może zaspokajać potrzeby informacyjne szerokiej grupy użytkowników wewnętrznych, od najwyższego szczebla po kierowników operacyjnych i szeregowych pracowników.

Tabela 6.3. Odpowiedzialność za kształt rachunkowości zarządczej/controlingu (wszystkie dane w procentach)

Kto opowiada/Czy przedsiębiorstwo należy do grupy kapitałowej	Tak	Nie	Suma końcowa
Częściowo kierownictwo, częściowo centrala (spółka-matka)	46	5	51
Niezależnie kierownictwo firmy	6	7	13
Praktycznie w całości centrala (spółka matka)	30	6	36

Źródło: opracowanie własne.

System rachunkowości zarządczej/controlingu badanych firm ulega zmianom, choć w różnym stopniu. 44% analizowanych podmiotów deklaruje, że zmiany są nieznaczne, 19% uważa, że zmiany mają ciągły i znaczący charakter, a 34% firm systematycznie wdraża różne, także najnowsze narzędzia rachunkowości zarządczej/controlingu. Tylko w 3% przedsiębiorstw nie są wprowadzane jakiegokolwiek zmiany w systemie.

Tabela 6.4. Zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej/controlingu badanych firm

Zakres zachodzących zmian	Procent odpowiedzi
Odpowiedź	
System rachunkowości zarządczej ulega nieznacznej modyfikacji	44
Systematycznie wdrażane są różne, także najnowsze narzędzia rachunkowości zarządczej	34
System rachunkowości zarządczej ulega ciągłej i znaczącej modyfikacji	19
W systemie rachunkowości zarządczej nie są wprowadzane żadne zmiany	3

Źródło: opracowanie własne.

Wśród zmian w obszarze rachunkowości zarządczej/controlingu, planowanych w krótkim okresie (do jednego roku), ankietowani wymieniali pogłębienie kontroli kosztów, rozwinięcie systemu budżetowania i zmianę w zakresie systemów pomiaru dokonań. W długiej perspektywie (10 lat) wskazywane było wdrożenie nowego systemu finansowo-księgowego oraz dalszy rozwój systemów budżetowania i pomiaru dokonań.

Tabela 6.5. Planowane zmiany w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w ciągu najbliższego roku oraz kolejnych 10 lat

Planowane zmiany	W najbliższym roku		W następnych 10 latach	
	Liczba osób	Procent odpowiedzi	Liczba osób	Procent odpowiedzi
Pogłębienie kontroli kosztów	77	66	30	26
Rozwinięcie systemu budżetowania	60	52	41	35
Zmiana/modyfikacja systemu pomiaru dokonań o nowe wskaźniki	53	46	40	34
Pogłębienie analizy opłacalności projektów inwestycyjnych	44	38	22	19
Pogłębienie analizy rentowności	34	29	26	22
Wprowadzenie nowego systemu rachunku kosztów	22	19	14	12
Wdrożenie nowego systemu finansowo-księgowego	20	17	45	39
Nie planujemy żadnych zmian	7	6	3	3
Powiększenie działu	4	3	8	7
Wdrożenie dodatkowego systemu monitorowania, planowania i optymalizacji oraz kontroli produkcji	4	3	0	0
Nie wiem	0	0	21	18

Źródło: opracowanie własne.

Wśród narzędzi informatycznych stosowanych do wsparcia rachunkowości zarządczej/controllersingu wszyscy ankietowani wymienili MS Office (w szczególności Excel), zaś 75% ankietowanych wskazało systemy zintegrowane (w tym 68% SAP R/3). W 72% badanych firm informacja pochodząca z systemu rachunkowości zarządczej/controllersingu jest wykorzystywana w systemach premiowania pracowników.

6.4.2. Informacje o specjalistach rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Na podstawie wyników przeprowadzonego badania nie można stwierdzić, aby którakolwiek z płci dominowała wśród tej grupy zawodowej. Średni wiek osób ankietowanych wyniósł 36,6 lat. Najmłodsza osoba miała 29 lat, najstarsza 54. Analizując strukturę wiekową, można stwierdzić, że badany zawód jest wykonywany przez osoby stosunkowo młode.

Tabela 6.6. Podstawowe informacje o respondentach (wszystkie dane w procentach)

Wiek	Kobieta	Mężczyzna	Razem
> 35	32	20	52
≤ 35	15	33	48
Razem	47	53	100

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie badane osoby miały wykształcenie wyższe. Dominowały osoby z wykształceniem kierunkowym (kierunek *Finanse i rachunkowość* – 48% oraz inne ekonomiczne – 36%). 16% stanowiły osoby, które ukończyły uczelnie techniczne. Stan ten jest zgodny z wynikami badania ogłoszeń o pracę, w których jednym z najważniejszych wymagań było posiadanie wykształcenia wyższego, kierunkowego. Na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą chętnie zatrudniane są także osoby mające wykształcenie w obszarze nauk ścisłych, gdyż uważa się, że posiadają one umiejętności analityczne.

Oprócz wyższego wykształcenia praktycy rachunkowości zarządczej legitymowali się certyfikatami zawodowymi z zakresu rachunkowości i finansów bądź byli w trakcie ich zdobywania. Dominowały międzynarodowe kwalifikacje ACCA i CIMA, choć popularna jest również certyfikacja zawodowa SKwP. Badani specjaliści władają przynajmniej dwoma językami obcymi (dominującymi językami są angielski i niemiecki), przy czym przynajmniej jednym mówią biegle. Należy przypomnieć, że znajomość języków obcych była kolejnym ważnym wymaganiem zidentyfikowanym także w badaniach ogłoszeń.

Tabela 6.7. Kwalifikacje zawodowe posiadane lub zdobywane (wszystkie dane w procentach)

Kwalifikacje	Posiadane	W trakcie zdobywania
Międzynarodowe kwalifikacje zawodowe	23	50
Certyfikacja zawodowa SKwP	28	11
Certyfikat usługowego prowadzenia ksiąg handlowych	16	0
Doradca finansowy	6	0
Brak kwalifikacji lub planów ich dalszego zdobycia	34	47

Źródło: opracowanie własne.

Również wyniki badania ankietowego potwierdzają spostrzeżenia z wcześniej przeprowadzonej analizy ogłoszeń o pracę, że doświadczenie zawodowe jest istotnym wymaganiem dla wykonywania zawodu. Badani specjaliści posiadali średnio 4,5 roku doświadczenia w wykonywaniu

zadań z zakresu rachunkowości zarządczej, a rozpoczynając pracę na obecnym stanowisku, dysponowali już wiedzą z tego obszaru.

Mimo posiadania wykształcenia kierunkowego i kilkuletniego doświadczenia zawodowego, zdecydowana większość badanych (82%) zadeklarowała chęć poszerzenia wiedzy na temat rachunkowości zarządczej. Wśród narzędzi i metod, które chcieliby poznać, najczęściej pojawiały się najnowsze koncepcje z zakresu pomiaru dokonań (między innymi *benchmarking*) i budżetowania (budżetowanie poprzez działania, budżetowanie kroczące) oraz narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej.

Dominującym stanowiskiem w badanej grupie był kontroler finansowy, następnie specjalista do spraw controllingu oraz analityk finansowy. Pomiędzy firmami polskimi i zagranicznymi nie ma istotnych różnic w stosowanym nazewnictwie stanowisk, natomiast w przypadku firm produkcyjnych częściej pojawia się kontroler finansowy. Należy podkreślić, że w badaniu nie wystąpił specjalista do spraw rachunkowości zarządczej ani biznes partner. Potwierdza to, że termin „controlling” jest stosowany w praktyce biznesowej w Polsce częściej niż określenie „rachunkowość zarządcza”. Brak ofert na stanowisko biznes partnera jest kolejnym dowodem, że w Polsce nie wykształciła się jeszcze ta profesja. Wyniki te są zbliżone do uzyskanych z badania ogłoszeń, gdyż trzy najczęściej pojawiające się terminy wykorzystywane do opisu zawodów związanych z rachunkowością zarządczą/controllingiem pokrywają się.

Tabela 6.8. Stanowiska z obszaru rachunkowości zarządczej

Stanowisko	Firma polska (procent w strukturze)			Firma zagraniczna (procent w strukturze)			Procent w całości
	nieprodukcyjna	produkcyjna	razem	nieprodukcyjna	produkcyjna	razem	
Kontroler finansowy	64	52	56	36	78	65	63
Specjalista ds. controllingu	36	29	31	52	10	23	25
Analityk finansowy	0	19	13	12	12	12	12

Źródło: opracowanie własne.

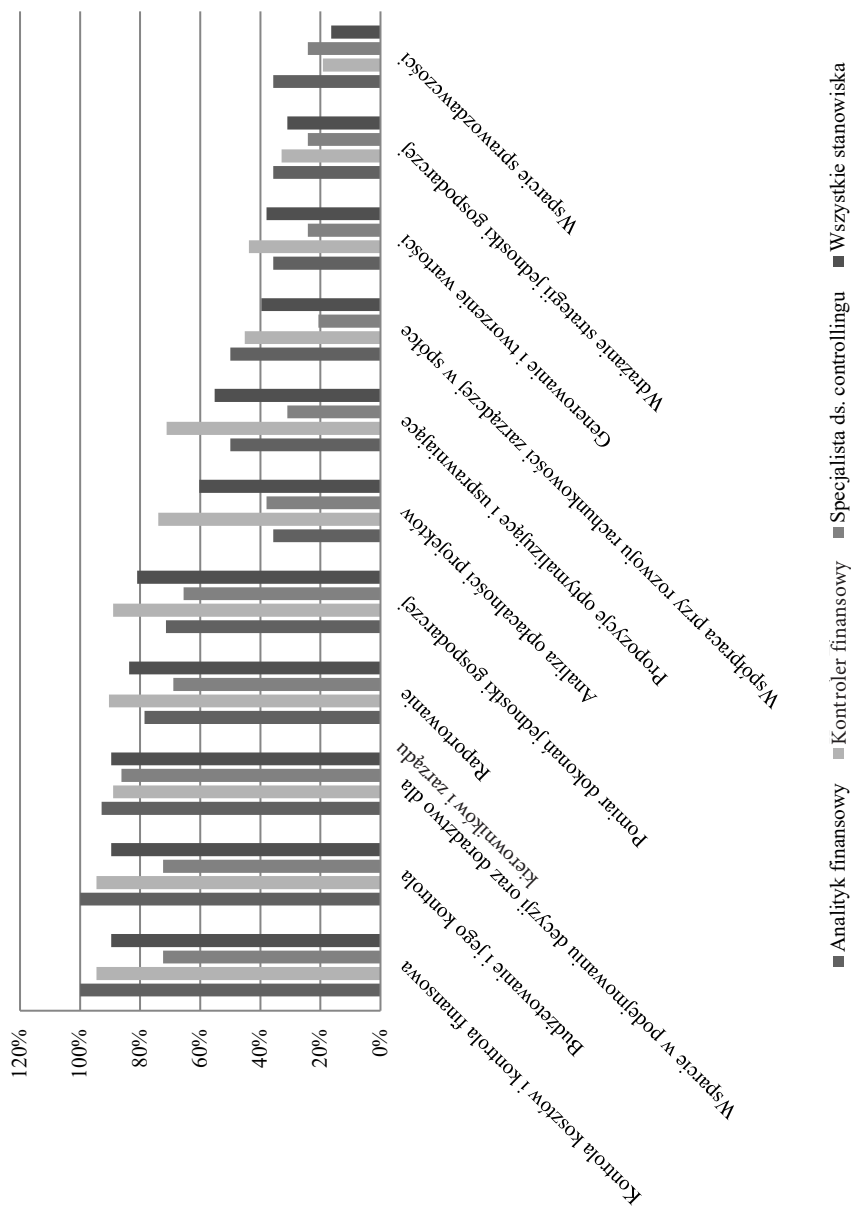
6.4.3. Informacje o zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Ankietowani zostali zapytani o to, jakie zadania realizują w organizacji. Następnie zadania te pogrupowano w 11 kategorii. Jak można zauważyć, działania podejmowane przez ankietowanych znajdujące się w pierwszej piątce są identyczne, jak zidentyfikowane w badaniu ogłoszeń o pracę. Aż 90% specjalistów zajmuje się budżetowaniem i kontrolą budżetów, kontrolą kosztów i kontrolą finansową oraz wspieraniem procesów podejmowania decyzji. Ważnym działaniem jest także sporządzanie raportów i analiz oraz pomiar dokonań jednostki gospodarczej. Podobny procent odpowiedzi uzyskano w obu badaniach odnośnie do współpracy przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce. Ponad połowa ankietowanych zajmuje się analizą opłacalności projektów inwestycyjnych oraz usprawnianiem i optymalizacją w organizacji. W ogłoszeniach o pracę te działania pojawiały się nieco rzadziej. Ważnym sygnałem jest pojawienie się zadania „generowanie i tworzenie wartości”, wskazane przez 38% ankietowanych. Oznacza to, że ta grupa praktyków ma w zakresie obowiązków jedno z najważniejszych zadań stawianych przed biznes partnerem i ma tego świadomość. Co więcej, uczestniczą oni także w procesie wdrażania strategii (31% odpowiedzi). Ankietowani specjaliści w mniejszym stopniu niż w poprzednim badaniu są natomiast zaangażowani w sprawozdawczość finansową. Podobnie jak poprzednio, nie pojawiły się wśród zadań te z zakresu planowania długookresowego czy podejmowania decyzji strategicznych.

Tabela 6.9. Wskaźniki struktury dla poszczególnych zadań i dla analizowanych stanowisk (wszystkie dane w procentach)

Zadania	Analityk finansowy	Kontroler finansowy	Specjalista ds. control-lingu	Wszystkie stanowiska
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	100	95	72	90
Budżetowanie i jego kontrola	100	95	72	90
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	93	89	86	90
Raportowanie	79	90	69	84
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	71	89	66	81
Analiza opłacalności projektów	36	74	38	60
Propozycje optymalizujące i usprawniające	50	71	31	55
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	50	45	21	40
Generowanie i tworzenie wartości	36	44	24	38
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	36	33	24	31
Wsparcie sprawozdawczości	36	19	24	16

Źródło: opracowanie własne.



Ilustracja 6.2. Zadania realizowane na poszczególnych stanowiskach (wszystkie dane w procentach)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.10. Ogólne podobieństwo zadań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)

Zadania	Analityk finansowy	Kontroler finansowy	Specjalista ds. controllingu	min	max	min/max
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	100	95	72	72	100	72
Budżetowanie i jego kontrola	100	95	72	72	100	72
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	93	89	86	86	93	93
Raportowanie	79	90	69	69	90	76
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	71	89	66	66	89	74
Analiza opłacalności projektów	36	74	38	36	74	48
Propozycje optymalizujące i usprawniające	50	71	31	31	71	44
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	50	45	21	21	50	41
Generowanie i tworzenie wartości	36	44	24	24	44	55
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	36	33	24	24	36	68
Wsparcie sprawozdawczości	36	19	24	19	36	54

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.11. Podobieństwo zadań dla poszczególnych par stanowisk pracy (wszystkie dane w procentach)

Analityk finansowy vs. kontroler finansowy					
Zadania	w _{xm}	w _{xn}	min	max	min/max
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	100	95	95	100	95
Budżetowanie i jego kontrola	100	95	95	100	95
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	93	89	89	93	96
Raportowanie	79	90	79	90	87
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	71	89	71	89	80
Analiza opłacalności projektów	36	74	36	74	48
Propozycje optymalizujące i usprawniające	50	71	50	71	70

Tabela 6.11. (cd.)

Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	50	45	45	50	90
Generowanie i tworzenie wartości	36	44	36	44	81
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	36	3	33	36	92
Wsparcie sprawozdawczości	36	19	19	36	54
Analityk finansowy vs. kontroler finansowy	D = 80,74				
Analityk finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	100	72	72	100	72
Budżetowanie i jego kontrola	100	72	72	100	72
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	93	86	86	93	93
Raportowanie	79	69	69	79	88
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	71	66	66	71	92
Analiza opłacalności projektów	36	38	36	38	94
Propozycje optymalizujące i usprawniające	50	31	31	50	62
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	50	21	21	50	41
Generowanie i tworzenie wartości	36	24	24	36	68
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	36	24	24	36	68
Wsparcie sprawozdawczości	36	24	24	36	68
Analityk finansowy vs. specjalista ds. controllingu	D = 74,32				
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu					
Zadania	w_{xm}	w_{xn}	min	max	min/max
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	95	72	72	95	77
Budżetowanie i jego kontrola	95	72	72	95	77
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	89	86	86	89	97
Raportowanie	90	69	69	90	76

Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	89	66	66	89	74
Analiza opłacalności projektów	74	38	38	74	51
Propozycje optymalizujące i usprawniające	71	31	31	71	44
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	45	21	21	45	46
Generowanie i tworzenie wartości	44	24	24	44	55
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	33	24	24	33	73
Wsparcie sprawozdawczości	19	24	19	24	79
Kontroler finansowy vs. specjalista ds. controllingu	D = 68,04				

Źródło: opracowanie własne.

Wstępna analiza zadań realizowanych na różnych stanowiskach, dokonana na podstawie ilustracji 6.2, wskazuje, że pomiędzy poszczególnymi stanowiskami nie występują zasadnicze różnice w badanym zakresie. Kolejnym krokiem będzie stwierdzenie za pomocą miary D, czy jest tak istotnie i w jakim stopniu stanowiska różnią się od siebie. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tabeli 6.10.

Podobieństwo wynosi $D = 63,37\%$, a zatem ponad 60% zadań na omawianych stanowiskach jest takich samych. Wynik jest bardzo zbliżony do uzyskanego na podstawie badania ogłoszeń o pracę ($D = 59,36\%$) i jest kolejnym dowodem na standaryzację działań podejmowanych w ramach stanowisk związanych z rachunkowością zarządczą. Dalsze analizy, zawarte w tabeli 6.11, pokazują, że pomiędzy poszczególnymi stanowiskami, takimi jak kontroler finansowy, specjalista ds. controllingu czy analityk finansowy, nie występują istotne różnice w zadaniach.

Jak widać w tabeli 6.11, zadania wykonywane na poszczególnych stanowiskach są do siebie podobne. Duże podobieństwo można zauważyć pomiędzy stanowiskami „analityk finansowy” i „kontroler finansowy”, gdzie ponad 80% zadań jest takich samych. Dla pozostałych par stanowisk podobieństwo jest również wysokie. Tym samym hipoteza pomocnicza H2.1 została zweryfikowana.

Do zbadania, czy zadania specjalistów różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzeniu kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej, zastosowano test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji). W tym celu, wykorzystując test, porównano poszczególne zadania realizowane:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- przez kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów ds. controllingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- przez specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i pozostałym (NKIER).

Mamy więc hipotezy (test dla dwóch proporcji) (Białek, Depta, 2010): $H_0 : p_1 = p_2$ (gdzie p_1 i p_2 to wskaźniki struktury wyznaczone dla badanej cechy w wyodrębnionych populacjach firm) przeciwko hipotezie alternatywnej $H_1 : \sim H_0$.

Tabela 6.12 zawiera wyznaczone p -wartości (p -values) dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych zadań. Jeśli wartość p jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji odpowiedzi z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych w przypadku następujących zadań:

- budżetowanie i jego kontrola,
- kontrola kosztów i kontrola finansowa,
- analiza opłacalności projektów.

Można zauważyć, że firmy produkcyjne przywiązują do wymienionych zadań większą uwagę niż firmy nieprodukcyjne. W przeprowadzonym badaniu 95% firm produkcyjnych przygotowuje budżety i kontroluje koszty, podczas gdy w przypadku firm nieprodukcyjnych jest to 78% badanych podmiotów. Jeszcze większa rozbieżność występuje w analizie opłacalności projektów (70% firm produkcyjnych i 38% firm nieprodukcyjnych). Różnica ta może być wynikiem tego, że firmy nieprodukcyjne w mniejszym zakresie niż produkcyjne realizują projekty inwestycyjne. Należy podkreślić, że w badaniu ofert pracy także zaobserwowano rozbieżność dla frakcji ogłoszeń z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych w przypadku zadania „kontrola kosztów i kontrola finansowa”.

Weryfikacja hipotezy, że rodzaj działalności firmy nie wpływa na różnice pomiędzy zadaniami realizowanymi przez badaną grupę zawodową została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat, potwierdzając wyniki uzyskane w rezultacie stosowania testu istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji). Tabela 6.13 zawiera wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat

Tabela 6.12. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych zadań

Zadanie	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Budżetowanie i je- go kontrola	Statystyka testowa: $z = (0,7778 - 0,95) / 0,061118 = -2,8175$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,00484$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,00242$)	Statystyka testowa: $z = (0,75 - 0,9524) / 0,0632613 = -3,19943$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001377$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0006885$)	Statystyka testowa: $z = (0,9 - 0,8) / 0,0666585 = 1,50018$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1336$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,06678$)	Statystyka testowa: $z = (0,95 - 0,99) / 0,0595556 = -0,671642$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5018$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2509$)	Statystyka testowa: $z = (0,83 - 0,94) / 0,0579767 = -1,89731$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05779$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02889$)
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	Statystyka testowa: $z = (0,7778 - 0,95) / 0,061118 = -2,8175$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,00484$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,00242$)	Statystyka testowa: $z = (0,75 - 0,9524) / 0,0632613 = -3,19943$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001377$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0006885$)	Statystyka testowa: $z = (0,9 - 0,8) / 0,0666585 = 1,50018$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1336$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,06678$)	Statystyka testowa: $z = (0,94 - 0,99) / 0,0647528 = -0,772168$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,44$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,22$)	Statystyka testowa: $z = (0,83 - 0,94) / 0,0579767 = -1,89731$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05779$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02889$)
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	Statystyka testowa: $z = (0,8511 - 0,9) / 0,0633098 = -0,614439$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5389$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2695$)	Statystyka testowa: $z = (0,75 - 0,9405) / 0,0655266 = -2,90722$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,003647$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,001823$)	Statystyka testowa: $z = (0,92 - 0,85) / 0,0595457 = 1,77557$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2398$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1199$)	Statystyka testowa: $z = (0,89 - 0,92) / 0,0895065 = -0,335171$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7375$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3687$)	Statystyka testowa: $z = (0,83 - 0,92) / 0,0606452 = -1,48404$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1378$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0689$)
Raportowanie	Statystyka testowa: $z = (0,9167 - 0,8) / 0,0742722 = 1,57125$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1161$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,05806$)	Statystyka testowa: $z = (0,875 - 0,8214) / 0,0768849 = 0,697146$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4857$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2429$)	Statystyka testowa: $z = (0,83 - 0,83) / 0,0697948 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,5$)	Statystyka testowa: $z = (0,9 - 0,78) / 0,0945768 = 1,26881$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2045$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1023$)	Statystyka testowa: $z = (0,79 - 0,86) / 0,0705373 = -0,992383$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,321$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1605$)

Tabela 6.12. (cd.)

Zadanie	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Pomiar dokonania jednostki gospodarczej	Statystyka testowa: $z = (0,8611 - 0,7875) / 0,078678 = 0,935459$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3496$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1748$)	Statystyka testowa: $z = (0,6563 - 0,869) / 0,0814423 = -2,61167$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,00901$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,004505$)	Statystyka testowa: $z = (0,875 - 0,75) / 0,0728411 = 1,71606$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,08615$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,04308$)	Statystyka testowa: $z = (0,89 - 0,71) / 0,100925 = 1,78351$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0745$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,03725$)	Statystyka testowa: $z = (0,83 - 0,798) / 0,0735154 = 0,435283$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6634$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3317$)
Analiza opłacalności projektów	Statystyka testowa: $z = (0,3889 - 0,7) / 0,0981753 = -3,16882$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001531$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0007653$)	Statystyka testowa: $z = (0,4688 - 0,6548) / 0,101619 = -1,83036$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0672$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0336$)	Statystyka testowa: $z = (0,8 - 0,4) / 0,0912781 = 4,38221$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,175e-005$ (jednostronny obszar krytyczny $= 5,874e-006$)	Statystyka testowa: $z = (0,7 - 0,35) / 0,13973 = 2,50483$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01225$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,006126$)	Statystyka testowa: $z = (0,51 - 0,67) / 0,0919934 = -1,73926$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,08199$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,04099$)
Propozycje optymalizujące i usprawniające	Statystyka testowa: $z = (0,5833 - 0,5875) / 0,0988443 = -0,0424911$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9661$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4831$)	Statystyka testowa: $z = (0,5625 - 0,5952) / 0,102314 = -0,319604$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7493$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3746$)	Statystyka testowa: $z = (0,678571 - 0,5) / 0,0915117 = 1,95135$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05102$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02551$)	Statystyka testowa: $z = (0,7 - 0,5) / 0,137421 = 1,45539$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1456$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,07278$)	Statystyka testowa: $z = (0,57 - 0,59) / 0,0927275 = -0,215686$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8292$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4146$)
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	Statystyka testowa: $z = (0,2778 - 0,45) / 0,0981757 = -1,754$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,07943$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,03972$)	Statystyka testowa: $z = (0,6563 - 0,2976) / 0,101621 = 3,52978$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0004159$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,000208$)	Statystyka testowa: $z = (0,39 - 0,4) / 0,0908382 = -0,110086$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9123$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4562$)	Statystyka testowa: $z = (0,45 - 0,5) / 0,1453368 = -0,343954$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7309$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3654$)	Statystyka testowa: $z = (0,4 - 0,38) / 0,0916171 = 0,2183$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8272$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4136$)

Zadanie	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Generowanie i tworzenie wartości	Statystyka testowa: $z = (0,4722 - 0,3375) / 0,0973791 = 1,38325$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1666$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,08329$)	Statystyka testowa: $z = (0,4063 - 0,369) / 0,100796 = 0,370053$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7113$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,3557$)	Statystyka testowa: $z = (0,42 - 0,33) / 0,0898779 = 1,00136$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3167$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,1583$)	Statystyka testowa: $z = (0,43 - 0,35) / 0,143865 = 0,556077$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5782$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,2891$)	Statystyka testowa: $z = (0,4 - 0,35) / 0,0908102 = 0,550599$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5819$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,291$)
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	Statystyka testowa: $z = (0,3333 - 0,3) / 0,0928468 = 0,358655$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7199$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,3599$)	Statystyka testowa: $z = (0,4063 - 0,2783) / 0,0963818 = 1,32805$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1842$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,09208$)	Statystyka testowa: $z = (0,35 - 0,26) / 0,0854237 = 1,05357$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2921$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,146$)	Statystyka testowa: $z = (0,32 - 0,35) / 0,136637 = -0,21956$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8262$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,4131$)	Statystyka testowa: $z = (0,32 - 0,29) / 0,0863572 = 0,347394$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7283$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,3641$)
Wsparcie sprawozdawczości	Statystyka testowa: $z = (0,2222 - 0,225) / 0,0836908 = -0,0334565$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9733$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,4867$)	Statystyka testowa: $z = (0,1875 - 0,2381) / 0,0866297 = -0,584095$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5592$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,2796$)	Statystyka testowa: $z = (0,16 - 0,28) / 0,0772278 = -1,55384$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1202$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,06011$)	Statystyka testowa: $z = (0,19 - 0,35) / 0,120015 = -1,33317$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1825$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,09124$)	Statystyka testowa: $z = (0,24 - 0,2) / 0,0774693 = 0,516334$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6056$ (jednostronny obszar krytyczny $ny = 0,3028$)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.13. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych

Zadanie	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Budżetowanie i jego kontrola	7,94
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	7,94
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	0,377
Raportowanie	2,467
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	0,875
Analiza opłacalności projektów	10,04
Propozycje optymalizujące i usprawniające	0,002
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	3,077
Generowanie i tworzenie wartości	1,914
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	0,129
Wsparcie sprawozdawczości	0,001

Źródło: opracowanie własne.

z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla poziomu istotności 1%. W przypadku zadań „budżetowanie i jego kontrola”, „kontrola kosztów i kontrola finansowa”, „analiza opłacalności projektów” hipotezę H_0 odrzucamy na korzyść H_1 , przy poziomie istotności 1%. W pozostałych przypadkach uzyskane wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy poziomie istotności 1%. Można przyjąć, że nie ma znaczących różnic w wymaganiach stawianych kandydatom na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych, a więc hipoteza pomocnicza $H_{2.3}$ została zweryfikowana z zakresie zadań.

Kontynuując analizę danych zamieszczonych w tabeli 6.13, dla poziomu istotności 1% stwierdzono istotną różnicę dla frakcji odpowiedzi firm z kapitałem polskim i zagranicznym w przypadku następujących zadań:

- budżetowanie i jego kontrola,
- kontrola kosztów i kontrola finansowa,
- wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu,
- pomiar dokonań jednostki gospodarczej,
- współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce.

Specjaliści z firm z kapitałem zagranicznym częściej wskazywali budżetowanie, kontrolę kosztów, wspieranie decyzji i pomiar dokonań (wskaźnik struktury dla firm zagranicznych 95%, podczas gdy dla firm polskich 75%). Z kolei z sytuacją odwrotną mamy do czynienia w przypadku zadania „współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce”. Tylko

30% praktyków z firm zagranicznych deklaruje, że działanie to należy do ich obowiązków, podczas gdy w firmach polskich aż 65% ankietowanych tym się zajmuje. Oznacza to, że w firmach polskich w dalszym ciągu system rachunkowości zarządczej wymaga rozwoju, zaś w przedsiębiorstwach zagranicznych kompleksowe i sprawdzone rozwiązania przenoszone z centrali do spółek córek nie wymagają wprowadzania dużych zmian.

Weryfikacja hipotezy, że kraj pochodzenia kapitału nie wpływa na różnice pomiędzy zadaniami wykonywanymi przez badaną grupę zawodową została dokonana także za pomocą testu niezależności chi-kwadrat. Tabela 6.14 zawiera wyniki testu niezależności chi-kwadrat.

W celu weryfikacji hipotezy o braku zależności pomiędzy badanymi

Tabela 6.14. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym

Zadania	Uzyskane wartości chi-kwadrat
Budżetowanie i jego kontrola	10,233
Kontrola kosztów i kontrola finansowa	10,233
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	8,449
Raportowanie	0,486
Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	6,828
Analiza opłacalności projektów	3,351
Propozycje optymalizujące i usprawniające	0,102
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	4,648
Generowanie i tworzenie wartości	0,136
Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	1,899
Wsparcie sprawozdawczości	0,341

Źródło: opracowanie własne.

cechami porównano wyznaczoną wartość statystyki chi-kwadrat z wartością krytyczną dla tego testu wynoszącą 6,6349, ustaloną dla poziomu istotności 1%. W przypadku zadań „budżetowanie i jego kontrola”, „kontrola kosztów i kontrola finansowa”, „wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu”, „pomiar dokonań jednostki gospodarczej” hipotezę H_0 odrzucamy na korzyść H_1 , przy poziomie istotności 1%. W pozostałych przypadkach wyniki przeprowadzonego testu niezależności chi-kwadrat nie dają podstaw do odrzucenia hipotezy H_0 mówiącej o niezależności badanych cech, przy poziomie istotności 1%.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji odpowiedzi dotyczących zadania „analiza opłacalności projektów” i udzielonych przez praktyków rachunkowości zarządczej mających wykształcenie kierunkowe oraz inne. Dla pozostałych zadań i pozostałych badanych populacji nie stwierdzono istotnych różnic.

Podsumowując, choć testy wskazały na występowanie pewnych różnic w niektórych zadaniach realizowanych przez specjalistów z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz z kapitałem polskim i zagranicznym, można przyjąć, że ogólny zakres obowiązków jest zbliżony bez względu na specyfikę firmy oraz wykształcenie praktyków. Wszystkie hipotezy pomocnicze (H2.1, H2.2, H2.3, H2.4 i H2.5), a tym samym hipoteza główna H2 zostały zweryfikowane w zakresie podobieństwa zadań.

6.4.4. Informacje o narzędziach stosowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Z zadaniami realizowanymi przez specjalistów rachunkowości zarządczej ściśle związane są stosowane przez nich narzędzia. Wskazane przez ankietowanych narzędzia podzielono na sześć ogólnych kategorii zaprezentowanych w tabeli 6.15. Najczęściej stosowane są tradycyjne narzędzia rachunkowości zarządczej, zarówno w zakresie budżetowania, jak i systemów rachunku kosztów oraz pomiaru dokonań. Wśród wymienionych narzędzi dominowało tradycyjne budżetowanie operacyjne i analiza odchyleń (90%). Najpopularniejsze rachunki kosztów to rachunek kosztów standardowych (90%) oraz rachunek kosztów pełnych i zmiennych (odpowiednio 72% i 79%). Tradycyjny pomiar dokonań obejmuje stosowanie wskaźników finansowych (80%) i tradycyjne analizy rentowności (79%).

Tabela 6.15. Stosowane narzędzia rachunkowości zarządczej i ich ocena

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Procent odpowiedzi	Średnia ocena
Tradycyjne systemy rachunku kosztów	90	3,028
Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	90	3,181
Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	82	3,258
Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	78	3,278
Pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	57	3,138
Nowoczesne systemy rachunku kosztów	28	3,278

Źródło: opracowanie własne.

Pozytywnym aspektem jest coraz szersza implementacja nowoczesnych narzędzi, szczególnie w zakresie pomiaru dokonań. Dominują tu pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych i jakościowych (78%), a także *benchmarking* (40%) i zbilansowana karta wyników (28%). Ponad połowa badanych przyznaje, że wykorzystuje narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej (na przykład nowoczesne metody oceny projektów inwestycyjnych – 60%, zarządzanie poprzez działania – 15%).

Choć nowoczesne rachunki kosztów nie są częstymi praktykami, aż 28% badanych specjalistów wskazało ich stosowanie, w tym rachunek kosztów działań (34%), *Kaizen costing* (24%) i rachunek kosztów docelowych (14%).

Do zbadania, czy stosowane przez specjalistów narzędzia i metody różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej, zastosowano test istotności dla dwóch wskaźników struktury (proporcji). W tym celu, przeprowadzając test, porównano wykorzystanie poszczególnych narzędzi:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- przez kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów ds. controllingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- przez specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i pozostałym (NKIER).

Tabela 6.16 zawiera wyznaczone *p*-wartości (*p-values*) dla porównywalnych populacji oraz wyróżnionych narzędzi. Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy badanymi frakcjami.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę dla frakcji odpowiedzi:

- z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych w przypadku wykorzystywania nowoczesnych systemów rachunku kosztów,
- udzielonych przez specjalistów z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych odnośnie do zastosowania nowoczesnych narzędzi pomiaru dokonań,
- udzielonych przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w przypadku tradycyjnych narzędzi pomiaru dokonań.

W większości badanych przypadków nie zaobserwowano istotnych różnic, co potwierdza duże podobieństwo stosowanych narzędzi w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Wysokie podobieństwo zadań wykonywanych przez badaną grupę specjalistów powoduje, że również w zakresie narzędzi nie ma istotnych rozbieżności. Natomiast fakt, że przedstawiciele firm produkcyjnych deklarowali stosowanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów i narzędzi pomiaru częściej niż ich odpowiednicy w firmach nieprodukcyjnych, może wynikać z tego, iż większe skomplikowanie procesów produkcyjnych wymaga użycia

Tabela 6.16. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych grup narzędzi

Narzędzia	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Tradycyjne systemy rachunku kosztów	Statystyka testowa: $z = (0,99 - 0,85) / 0,0619224 = 2,26089$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02377$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,01188)	Statystyka testowa: $z = (0,875 - 0,9) / 0,064187 = -0,389487$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6969$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3485)	Statystyka testowa: $z = (0,92 - 0,78) / 0,0775169 = 1,80606$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,07091$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03545)	Statystyka testowa: $z = (0,89 - 0,999) / 0,0592117 = -1,84085$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06564$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,03282)	Statystyka testowa: $z = (0,88 - 0,91) / 0,0581829 = -0,515615$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6061$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3031)
Nowoczesne systemy rachunku kosztów	Statystyka testowa: $z = (0,44 - 0,2) / 0,08956 = 2,67977$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,007367$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,003684)	Statystyka testowa: $z = (0,37 - 0,23) / 0,0920779 = 1,52045$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1284$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0642)	Statystyka testowa: $z = (0,28 - 0,22) / 0,113939 = 0,526598$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5985$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,2992)	Statystyka testowa: $z = (0,33 - 0,14) / 0,0981192 = 1,93642$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05282$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,02641)	Statystyka testowa: $z = (0,2 - 0,4) / 0,084807 = -2,3583$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01836$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,00918)
Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	Statystyka testowa: $z = (0,999 - 0,999) / 0,0063433 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,5)	Statystyka testowa: $z = (0,99 - 0,99) / 0,0206696 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,5)	Statystyka testowa: $z = (0,98 - 0,96) / 0,038525 = 0,519144$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6037$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3018)	Statystyka testowa: $z = (0,99 - 0,95) / 0,0317451 = 1,26004$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2077$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1038)	Statystyka testowa: $z = (0,94 - 0,94) / 0,0446409 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,5)
Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	Statystyka testowa: $z = (0,86 - 0,7625) / 0,081347 = 1,19857$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2307$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1153)	Statystyka testowa: $z = (0,87 - 0,762) / 0,0843466 = 1,28043$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2004$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1002)	Statystyka testowa: $z = (0,777 - 0,79) / 0,104815 = -0,124028$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9013$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,4506)	Statystyka testowa: $z = (0,73 - 0,94) / 0,0894511 = -2,34765$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01889$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,009446)	Statystyka testowa: $z = (0,76 - 0,83) / 0,0766202 = -0,913597$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3609$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1805)

Narzędzia	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	Statystyka testowa: $z = (0,99 - 0,87) / 0,0582199 = 2,06115$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,03929$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01964$)	Statystyka testowa: $z = (0,92 - 0,762) / 0,0822118 = 1,92187$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05462$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02731$)	Statystyka testowa: $z = (0,61 - 0,95) / 0,0778652 = -4,36652$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,262e-005$ (jednostronny obszar krytyczny $= 6,312e-006$)	Statystyka testowa: $z = (0,75 - 0,95) / 0,0866508 = -2,30812$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02099$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0105$)	Statystyka testowa: $z = (0,94 - 0,85) / 0,0558913 = 1,61027$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1073$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,05367$)
Pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	Statystyka testowa: $z = (0,55 - 0,57) / 0,0995265 = -0,200951$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8407$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4204$)	Statystyka testowa: $z = (0,5 - 0,59) / 0,102982 = -0,873935$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3822$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1911$)	Statystyka testowa: $z = (0,61 - 0,56) / 0,127035 = 0,393591$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6939$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3469$)	Statystyka testowa: $z = (0,69 - 0,75) / 0,0998982 = -0,600611$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5481$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,274$)	Statystyka testowa: $z = (0,53 - 0,61) / 0,093218 = -0,858204$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3908$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1954$)

Źródło: opracowanie własne.

bardziej zaawansowanych systemów rachunku kosztów i pomiaru dokonań. Tym samym wszystkie hipotezy pomocnicze oraz hipoteza główna H_2 zostały zweryfikowane w zakresie narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Ankietowani zostali również poproszeni o ocenę przydatności stosowanych narzędzi do realizacji powierzonych zadań w skali od 2 do 4 (2 – mało przydatne, 3 – średnio przydatne, 4 – bardzo przydatne). Opinie są surowe, gdyż najwyżej ocenione narzędzia – nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań oraz nowoczesne systemy rachunku kosztów – uzyskały średnią 3,278, a więc badani przedstawiciele zawodu uznali je za nieco bardziej niż średnio przydatne. Należy także zauważyć, że oceny są bardzo zbliżone (średnia ocen wszystkich narzędzi wynosi nieco powyżej trzy) i nie ma dramatycznych różnic pomiędzy poszczególnymi narzędziami.

Do zbadania, czy ocena metod i narzędzi wykorzystywanych do realizacji powierzonych zadań różni się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzeniu kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej, zastosowano test t-Studenta dla dwóch średnich. W tym celu, przeprowadzając test, porównano ocenę poszczególnych narzędzi:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- przez kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów ds. controllingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- przez specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i innym (NKIER).

Mamy więc hipotezy (test t-Studenta dla dwóch średnich):

$H_0 : \mu_1 = \mu_2$ (gdzie μ_1 i μ_2 to średnie wartości badanej cechy w porównywanych populacjach) przeciwko hipotezie alternatywnej $H_1 : \sim H_0$.

Tabela 6.17 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*) dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych narzędzi. Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy średnimi wartościami badanej cechy w porównywanych populacjach.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w średniej ocenie przydatności:

- tradycyjnych systemów rachunku kosztów dokonanej przez specjalistów z firm dużych oraz małych i średnich,
- nowoczesnych systemów rachunku kosztów dokonanej przez praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także z firm dużych oraz małych i średnich,

Tabela 6.17. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz ocen wyróżnionych grup narzędzi

Narzędzia	PL vs. ZAGRA	PROD vs. NPROD	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Tradycyjne systemy rachunku kosztów	Statystyka testowa: $t(102) = (2,929 - 3,065) / 0,147149 = -0,924231$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3575$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1788)	Statystyka testowa: $t(102) = (3,146 - 2,966) / 0,136517 = 1,31851$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1903$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,09514)	Statystyka testowa: $t(102) = (3,141 - 2,915) / 0,129169 = 1,74965$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,08319$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,04159)	Statystyka testowa: $t(92) = (3,19 - 2,839) / 0,147304 = 2,38283$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01924$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,009618)	Statystyka testowa: $t(102) = (3,243 - 2,746) / 0,122735 = 4,04937$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0001002$ (jednostronny obszar krytyczny = 5,012e-005)
Nowoczesne systemy rachunku kosztów	Statystyka testowa: $t(30) = (3,3 - 3,222) / 0,176836 = 0,441086$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6623$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,3312)	Statystyka testowa: $t(30) = (3,167 - 3,375) / 0,167601 = -1,24104$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2242$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1121)	Statystyka testowa: $t(30) = (3,5 - 2,889) / 0,138224 = 4,42037$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,000119$ (jednostronny obszar krytyczny = 5,948e-005)	Statystyka testowa: $t(26) = (3 - 3,417) / 0,243568 = -1,71205$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,09879$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0494)	Statystyka testowa: $t(30) = (3,033 - 3,667) / 0,134811 = -4,70288$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 5,384e-005$ (jednostronny obszar krytyczny = 2,692e-005)
Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	Statystyka testowa: $t(114) = (2,823 - 3,371) / 0,119612 = -4,58149$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,188e-005$ (jednostronny obszar krytyczny = 5,938e-006)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,295 - 3,13) / 0,122833 = 1,34329$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1818$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,09092)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,021 - 3,352) / 0,110457 = -2,99664$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,00335$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,001675)	Statystyka testowa: $t(100) = (3,256 - 3,034) / 0,137366 = 1,61612$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1092$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,05461)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,384 - 2,903) / 0,106934 = 4,4981$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,66e-005$ (jednostronny obszar krytyczny = 8,298e-006)
Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonanych	Statystyka testowa: $t(90) = (3,095 - 3,329) / 0,119847 = -1,95249$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05399$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,02699)	Statystyka testowa: $t(90) = (3,261 - 3,252) / 0,119073 = 0,0755838$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,9399$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,47)	Statystyka testowa: $t(90) = (3,127 - 3,401) / 0,109067 = -2,51221$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01378$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,00689)	Statystyka testowa: $t(90) = (2,941 - 3,47) / 0,111357 = -4,75047$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 8,79e-006$ (jednostronny obszar krytyczny = 4,395e-006)	Statystyka testowa: $t(90) = (2,965 - 3,493) / 0,0986753 = -5,35088$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 6,612e-007$ (jednostronny obszar krytyczny = 3,306e-007)

Tabela 6.17. cd.)

Narzędzia	PL vs. ZAGRA	PROD vs. NPROD	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	Statystyka testowa: $t(103) = (3,439 - 2,835) / 0,0912773 = 6,6172$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,677e-009$ (jednostronny obszar krytyczny = 8,385e-010)	Statystyka testowa: $t(103) = (3,339 - 3,246) / 0,101127 = 0,919634$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3599$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,18)	Statystyka testowa: $t(103) = (3,511 - 3,011) / 0,083057 = 6,01996$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 2,71e-008$ (jednostronny obszar krytyczny = 1,355e-008)	Statystyka testowa: $t(92) = (3,312 - 3,208) / 0,107461 = 0,967796$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3357$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1678)	Statystyka testowa: $t(103) = (3,484 - 2,968) / 0,0841849 = 6,12937$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,641e-008$ (jednostronny obszar krytyczny = 8,205e-009)
Pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	Statystyka testowa: $t(64) = (2,929 - 3,205) / 0,178935 = -1,54246$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1279$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,06395)	Statystyka testowa: $t(64) = (3,185 - 3,032) / 0,168909 = 0,905811$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3684$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,1842)	Statystyka testowa: $t(64) = (3,39 - 2,775) / 0,138914 = 4,42721$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 3,801e-005$ (jednostronny obszar krytyczny = 1,9e-005)	Statystyka testowa: $t(57) = (2,938 - 3,283) / 0,220287 = -1,56614$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1229$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,06143)	Statystyka testowa: $t(64) = (3,886 - 3,348) / 0,145808 = 3,68979$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0004654$ (jednostronny obszar krytyczny = 0,0002327)

Źródło: opracowanie własne.

- tradycyjnego budżetowania i analizy odchyłeń dokonanej przez reprezentantów firm dużych oraz małych i średnich, posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także tych z firm z kapitałem polskim i zagranicznym,
- tradycyjnych narzędzi pomiaru dokonań dokonanej przez pracowników firm dużych oraz małych i średnich, praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllingu,
- nowoczesnych narzędzi pomiaru dokonań dokonanej przez pracowników z firm dużych oraz małych i średnich, praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także tych z firm z kapitałem polskim i zagranicznym,
- pozostałych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej przez praktyków z wykształceniem kierunkowym oraz innym, a także pracowników z firm dużych oraz małych i średnich.

O ile nie stwierdzono różnic w średniej ocenie przydatności wymienionych narzędzi rachunkowości przez reprezentantów firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych, o tyle w pozostałych populacjach różnice są liczne. Należy zauważyć, że przedstawiciele firm dużych oceniają przydatność wszystkich narzędzi wyżej niż jest to w przypadku firm małych i średnich. Ciekawy jest fakt, że takie samo zjawisko można zaobserwować wśród praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe, które prawdopodobnie pomaga im w lepszym zrozumieniu użyteczności wymienionych narzędzi.

Ta część badania pokazuje interesujący obraz wyłaniający się z analiz odpowiedzi badanych specjalistów. Z jednej strony, obserwowane jest w badanych populacjach wysokie podobieństwo zadań i stosowanych narzędzi, będące wynikiem działania mechanizmów izomorfizmu, następnie instytucjonalizacji i rutynizacji praktyk w organizacjach. Te procesy powodują zanikanie różnic pomiędzy systemami rachunkowości zarządczej i ich homogeniczność. Z drugiej strony, oceny narzędzi są stosunkowo niskie i rozbieżne, co może wskazywać, że aktualny stan systemu rachunkowości zarządczej nie spełnia oczekiwań badanej grupy odnośnie do stosowanych narzędzi. Warto przypomnieć, że podobne wyniki w zakresie oceny wykorzystywanych narzędzi otrzymano we wspólnym badaniu IMA oraz Ernst & Young (Clinton, White, 2012). Zdecydowana większość badanych praktyków deklarowała, że nie jest zadowolona z narzędzi, które stosują.

6.4.5. Informacje o czynnikach wywołujących zmiany w roli specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Jedno z pytań badania ankietowego dotyczyło czynników przyczyniających się do zmian w roli, jaką odgrywają specjaliści rachunkowości zarządczej w organizacji. Ankietowani zostali poproszeni o dokonanie oceny wpływu przy zastosowaniu skali Likerta, nadając poszczególnym czynnikom następujące znaczenie: 1 – brak wpływu, 2 – słaby wpływ, 3 – średni wpływ, 4 – duży wpływ, 5 – bardzo duży wpływ¹. Następnie wskazane czynniki pogrupowano według kategorii omówionych w rozdziale czwartym. Wyniki oceny wpływu poszczególnych czynników, dokonanej przez praktyków rachunkowości zarządczej, przedstawiono w tabeli 6.18.

Tabela 6.18. Czynniki przyczyniające się do zmian w pełnionej funkcji i ich ocena

Czynnik	Średnia ocena
Nowe technologie informatyczne	3,754
Fuzje i przejęcia	3,099
Wymagania sprawozdawczości	3,017
Sytuacja ekonomiczna	2,932
Zmiany w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem	2,718
Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	2,698

Źródło: opracowanie własne.

Czynnikiem, który według ankietowanych ma stosunkowo duży wpływ (średnia ocena 3,75) na ich rolę w organizacji, są nowe technologie informatyczne. Średnia ocena jest jeszcze wyższa niż w badaniu przeprowadzonym

¹ Skala Likerta (1932) jest, oprócz skali Stapela i Thurstone'a, najczęściej używana w pomiarze złożonych zjawisk społeczno-ekonomicznych (por. Tarka, 2015). Z punktu widzenia zastosowań interesujący jest fakt, jak podaje Kozyra (2004), że „operacyjna teoria pomiaru umożliwia zakwalifikowanie wyników otrzymanych za pomocą poszczególnych skal pomiaru cech psychologicznych, bazujących m.in. na skali Likerta, do skal mocnych”. Takie same wnioski można również znaleźć w pracy Węziak-Białowolskiej (2011), w której postrzega się skalę Likerta o co najmniej pięciu kategoriach odpowiedzi jako skalę ciągłą. Według Kozyry (2004, s. 75) liczby pochodzące ze skali Likerta można traktować jako wyniki pomiaru na skali przedziałowej (a więc mocnej), jeśli różnice w wynikach pomiaru będą odpowiadać w przybliżeniu różnicom w nasileniu cech psychologicznych. Również zdaniem Walesiaka (2011) dla porangowanych w ten sposób danych można zastosować odpowiednie miary odległości właściwe dla skal metrycznych (na przykład odległość euklidesową). Krokiem poprzedzającym ich zastosowanie powinna być jednak odpowiednia normalizacja (zob. Kaufman, Rousseeuw, 1990).

przez A. Szychtę (2007), co wskazuje na coraz większy wpływ IT na pracę specjalistów. Zdecydowanie wyżej niż we wspomnianym badaniu Szychty (2007) ankietowani ocenili wpływ fuzji i przejęć, sytuację ekonomiczną oraz wymagania sprawozdawczości. Obecnie procesy globalizacyjne są bardzo dynamiczne, skutkując między innymi częstymi fuzjami i przejęciami. Ponadto mamy do czynienia z coraz szerszym zastosowaniem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), stąd przypisanie takiego znaczenia tym czynnikom nie jest dużym zaskoczeniem. Ocena zmian w zakresie organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem jest natomiast podobna do tej, jaka miała miejsce w latach 2000–2005.

Do zbadania, czy ocena wpływu czynników determinujących zmiany w roli badanej grupy zawodowej różni się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej, posłużono się testem t-Studenta dla dwóch średnich. Stosując test, porównano ocenę poszczególnych czynników:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- przez kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów do spraw controllingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- przez specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i innym (NKIER).

Tabela 6.19 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*) dla porównywalnych populacji oraz wyróżnionych czynników. Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy średnimi wartościami badanej cechy w porównywanych populacjach.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w przypadku średniej oceny wpływu następujących czynników:

- powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości, dokonanej przez praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także przez specjalistów z dużych i małych/średnich przedsiębiorstw,
- zmiany w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem, dokonanej przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllingu, przez praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne, a także przez specjalistów z dużych i małych/średnich przedsiębiorstw.

Wyższa ocena wpływu nowych technik i narzędzi rachunkowości oraz zmian w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem wśród praktyków

Tabela 6.19. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych czynników

Czynnik	KF vs. S.C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Nowe technologie informatyczne	Statystyka testowa: t(100) = (3,71233 – 3,60345) / 0,253284 = 0,429875 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6682 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3341)	Statystyka testowa: t(114) = (3,625 – 3,80357) / 0,231448 = -0,771539 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,442 (jednostronny obszar krytyczny = 0,221)	Statystyka testowa: t(114) = (3,78125 – 3,69444) / 0,224036 = 0,387463 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6991 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3496)	Statystyka testowa: t(114) = (3,70408 – 3,79104) / 0,209815 = -0,414475 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,6793 (jednostronny obszar krytyczny = 0,3397)	Statystyka testowa: t(114) = (3,73214 – 3,775) / 0,207515 = -0,206526 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,8367 (jednostronny obszar krytyczny = 0,4184)
Fuzje i przejęcia	Statystyka testowa: t(100) = (3,06164 – 3,34483) / 0,193267 = -1,46524 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,146 (jednostronny obszar krytyczny = 0,073)	Statystyka testowa: t(114) = (2,98438 – 3,14286) / 0,17888 = -0,885969 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,3775 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1887)	Statystyka testowa: t(114) = (3,00625 – 3,30556) / 0,171128 = -1,74902 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,08298 (jednostronny obszar krytyczny = 0,04149)	Statystyka testowa: t(114) = (3,21429 – 3,01493) / 0,16134 = 1,23565 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2191 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1096)	Statystyka testowa: t(114) = (3,125 – 3,075) / 0,160477 = 0,311572 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,7559 (jednostronny obszar krytyczny = 0,378)
Wymagania sprawozdawczości	Statystyka testowa: t(100) = (3,27586 – 2,9726) / 0,273929 = 1,10707 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2709 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1355)	Statystyka testowa: t(114) = (3,21875 – 2,94048) / 0,250807 = 1,10951 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,2695 (jednostronny obszar krytyczny = 0,1348)	Statystyka testowa: t(114) = (2,975 – 3,1111) / 0,243274 = -0,559498 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,5769 (jednostronny obszar krytyczny = 0,2885)	Statystyka testowa: t(114) = (2,79592 – 3,1791) / 0,225326 = -1,70059 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,09175 (jednostronny obszar krytyczny = 0,04587)	Statystyka testowa: t(114) = (3,21429 – 2,83333) / 0,222696 = 1,71063 Dwustronny obszar krytyczny p = 0,08987 (jednostronny obszar krytyczny = 0,04493)

Czynnik	KF vs. S.C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Sytuacja ekonomiczna	Statystyka testowa: $t(100) = (2,97489 - 2,82759) / 0,181313 = 0,812404$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4185$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,2092$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,63542 - 3,04563) / 0,162317 = -2,52726$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01287$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,006433$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,93333 - 2,93333) / 0,161146 = 0$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,5$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,02721 - 2,86318) / 0,150148 = 1,09243$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2769$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,1385$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,96131 - 2,90556) / 0,149101 = 0,373934$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7091$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,3546$)
Zmiany w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem	Statystyka testowa: $t(100) = (2,97945 - 2,27586) / 0,204016 = 3,4487$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,008258$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,004129$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,5 - 2,8006) / 0,193806 = -1,55101$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1237$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,06184$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,84687 - 2,43056) / 0,185138 = 2,2487$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02645$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,01323$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,54592 - 2,84328) / 0,175005 = -1,69918$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,09201$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,04601$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,03125 - 2,425) / 0,165706 = 3,65858$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0003855$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,0001928$)
Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	Statystyka testowa: $t(100) = (2,91781 - 2,48276) / 0,239196 = 1,8188$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,07193$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,03597$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,53125 - 2,7619) / 0,221159 = -1,04294$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2992$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,1496$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,775 - 2,52778) / 0,213424 = 1,15836$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2491$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,1246$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,28571 - 3) / 0,189614 = -3,76705$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0002631$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,0001315$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,39286 - 2,05) / 0,153897 = 8,72569$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 2,527e-014$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 1,263e-014$)

Źródło: opracowanie własne.

z dużych firm nie jest zaskoczeniem, gdyż to właśnie te firmy częściej niż sektor MSP doświadczają wspomnianych zmian i wdrażają nowe techniki. Podsumowując, stwierdzone różnice są nieliczne. W większości badanych przypadków odpowiedzi specjalistów były zbliżone.

6.4.6. Informacje o wymaganiach wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Podobnie jak w poprzednim badaniu podjęta została próba ustalenia, jakie wymagania stawiane są wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w zakresie wiedzy, umiejętności i posiadanych cech. W tym celu poproszono ankietowanych o ocenę przydatności w pracy zawodowej wiedzy z różnych dziedzin, umiejętności oraz cech osobowych przy zastosowaniu skali Likerta, nadając im następujące znaczenie: 1 – brak przydatności, 2 – niska przydatność, 3 – średnia przydatność, 4 – duża przydatność, 5 – bardzo duża przydatność. Następnie uzyskane wyniki pogrupowano w bardziej ogólne kategorie.

6.4.6.1. Wymagania w zakresie wiedzy niezbędnej do wykonywania zawodu

Do zbadania wiedzy niezbędnej w wykonywaniu zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu odpowiedzi ankietowanych i ich oceny pogrupowano według sześciu kategorii, co przedstawia tabela 6.20.

Tabela 6.20. Ocena przydatności wiedzy z poszczególnych obszarów w pracy zawodowej specjalistów rachunkowości

Dziedzina wiedzy	Średnia ocena
Finanse i rachunkowość	4,088
Technologia informatyczna (IT)	4,026
Zarządzanie i ekonomia	3,031
Etyka i <i>corporate governance</i>	2,737
Audyt i podatki	2,556
Prawo	2,237

Źródło: opracowanie własne.

Wiedza z finansów i rachunkowości jest zdecydowanie niezbędna w realizacji zadań stawianych przed badaną grupą specjalistów. Podobnie wysoko została oceniona znajomość systemów informatycznych. Warto przypomnieć, że również wśród wymagań stawianych przez pracodawców, zidentyfikowanych na podstawie ogłoszeń o pracę, wiedza z tych dwóch obszarów plasowała się w czołówce wskazań. Interesujący

jest też fakt, że we wcześniej zaprezentowanym badaniu w niewielu ogłoszeniach pojawiły się wymagania dotyczące postaw etycznych oraz rozumienia i znajomości biznesu. Dokonana ocena pokazuje, że także badana grupa praktyków rachunkowości zarządczej uznaje wiedzę z zakresu zarządzania i ekonomii za średnio przydatną w wykonywaniu zawodu, a znajomość etyki i zasad *corporate governance* nawet za mniej niż średnio przydatną. Jest to potwierdzenie postawionej tezy, że w analizowanych przedsiębiorstwach nie doszło jeszcze do wykształcenia się najbardziej zaawansowanego modelu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu będącego partnerem biznesu. Taki specjalista powinien dysponować wiedzą nie tylko z obszaru finansów i rachunkowości oraz IT, ale także rozumieć otoczenie biznesowe, co nie jest możliwe bez znajomości ekonomii czy zarządzania.

Do zbadania, czy wymagania w zakresie wiedzy z poszczególnych obszarów różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej zastosowano test t-Studenta dla dwóch średnich. Stosując test, porównano wymagania odnośnie do wiedzy:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów do spraw controllersingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i innym (NKIER).

Tabela 6.21 zawiera wyznaczone p-wartości (*p-values*) dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów wiedzy. Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy średnimi wartościami badanej cechy w porównywanych populacjach.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w średniej ocenie przydatności dla zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej następujących obszarów wiedzy:

- technologii informatycznych (IT), ocenianej przez specjalistów z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllersingu,
- zarządzania i ekonomii, dokonanej przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllersingu, a także praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne,

Tabela 6.21. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów wiedzy

Obszar wiedzy	KF vs. S. C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Finanse i rachunkowość	Statystyka testowa: $t(114) = (4,14726 - 3,89655) / 0,185176 = 1,35389$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1788$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,08941$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,29688 - 4,00893) / 0,168481 = 1,70908$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,09016$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,04508$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,06562 - 4,13889) / 0,164697 = -0,44484$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6573$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3286$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,07836 - 4,10204) / 0,154376 = -0,153409$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8783$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4392$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,19196 - 3,99167) / 0,151455 = 1,32249$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1887$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,09433$)
Technologia informatyczna (IT)	Statystyka testowa: $t(100) = (3,84932 - 4,68966) / 0,243983 = -3,44425$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0008381$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,000419$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,125 - 3,9881) / 0,249534 = 0,548642$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5843$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2922$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,55556 - 3,7875) / 0,221394 = 3,46919$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0007377$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0003689$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,98507 - 4,08163) / 0,225909 = -0,42742$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,6699$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,3349$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,14286 - 3,91667) / 0,222478 = 1,01669$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3115$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1557$)
Zarządzanie i ekonomia	Statystyka testowa: $t(100) = (3,34521 - 2,38621) / 0,151592 = 6,32616$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 7,132e-009$ (jednostronny obszar krytyczny $= 3,566e-009$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,84375 - 3,10238) / 0,161966 = -1,59683$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1131$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,05654$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,82222 - 3,125) / 0,155652 = -1,94522$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,05421$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02711$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,14925 - 2,86939) / 0,145849 = 1,91888$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0575$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,02875$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,41786 - 2,67) / 0,128646 = 5,81332$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 5,677e-008$ (jednostronny obszar krytyczny $= 2,839e-008$)

Obszar wiedzy	KF vs. S. C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Etyka i corporate governance	Statystyka testowa: $t(100) = (2,89041 - 2,53448) / 0,211212 = 1,68517$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,09507$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,04754$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,5625 - 2,80357) / 0,203022 = -1,18741$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2375$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1188$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,05556 - 2,31875) / 0,184658 = -1,42531$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1568$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0784$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,62687 - 2,88776) / 0,183216 = -1,42394$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1572$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0786$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,0625 - 2,43333) / 0,172945 = 3,63796$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,000412$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0002071$)
Audyt i podatki	Statystyka testowa: $t(100) = (2,9863 - 1,98276) / 0,175228 = 5,72707$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,078e-007$ (jednostronny obszar krytyczny $= 5,39e-008$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,375 - 2,625) / 0,198834 = -1,25733$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2112$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1056$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,45833 - 2,6) / 0,192963 = -0,734164$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4644$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2322$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,74627 - 2,29592) / 0,17618 = 2,55619$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0119$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,005949$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,05357 - 2,09167) / 0,154758 = 6,21552$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 8,632e-009$ (jednostronny obszar krytyczny $= 4,316e-009$)
Prawo	Statystyka testowa: $t(100) = (2,60274 - 1,60345) / 0,177877 = 5,61787$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 1,746e-007$ (jednostronny obszar krytyczny $= 8,729e-008$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,125 - 2,27976) / 0,192289 = -0,804839$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4226$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2113$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,55556 - 3,7875) / 0,221394 = 3,46919$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0007377$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0003689$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,49254 - 1,88776) / 0,165038 = 3,66451$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0003776$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0001888$)	Statystyka testowa: $t(114) = (2,55357 - 1,94167) / 0,162677 = 3,76147$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0002683$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0001342$)

Źródło: opracowanie własne.

- etyki i zasad *corporate governance*, dokonanej przez praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne,
- audytu i podatków, dokonanej przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllingu, a także praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne,
- prawa, dokonanej przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllingu, specjalistów z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz dużych i małych/średnich przedsiębiorstw, a także praktyków legitymujących się wykształceniem kierunkowym oraz innym.

Porównanie odpowiedzi w zakresie wymaganej wiedzy pozwala zauważyć, że ocena przydatności znajomości finansów i rachunkowości jest bardzo zbliżona, bez względu na stanowisko i wykształcenie badanego praktyka, rodzaj i wielkość firmy, w której pracuje, a także pochodzenie jej kapitału. Największe różnice w ocenie przydatności wiedzy z różnych obszarów zidentyfikowano wśród osób mających wykształcenie kierunkowe oraz inne. Co ciekawe, ci ankietowani, którzy ukończyli kierunek *Finanse i rachunkowość* uważają znajomość zarządzania i ekonomii, prawa, etyki oraz zasad *corporate governance* za bardziej przydatną niż osoby z innym wykształceniem. Przedstawiciele dużych firm uważają znajomość prawa za istotniejszą dla wykonywania zawodu niż ich odpowiednicy pracujący w małych i średnich przedsiębiorstwach. W firmach produkcyjnych wiedza z obszaru IT i prawa jest uważana za bardziej przydatną niż w firmach nieprodukcyjnych. Ostatni wniosek, jaki można wysnuć na podstawie przeprowadzonej analizy, jest nieco zaskakujący. Otóż osoby piastujące stanowisko kontrolera finansowego oceniły wyżej przydatność wszystkich dziedzin, z wyjątkiem etyki oraz finansów i rachunkowości, gdzie oceny są bardzo zbliżone. Mogłoby to oznaczać, że według ankietowanych kontroler finansowy powinien posiadać szerszą wiedzę niż specjalista rachunkowości zarządczej. Natomiast wcześniej przeprowadzona analiza zadań i stosowanych narzędzi nie wskazuje na występowanie istotnych różnic.

Podsumowując, według ankietowanych najważniejsza jest znajomości finansów i rachunkowości oraz technologii informatycznych (IT). Nie ma znaczących różnic w stosunkowo niskiej ocenie przydatności wiedzy z obszaru etyki, *corporate governance*, ekonomii, zarządzania, a także audytu i podatków, dokonywanej przez przedstawicieli różnych badanych grup. Ten ostatni aspekt jest niepokojący i powinien zwrócić uwagę społeczności akademickiej i instytucji certyfikujących na potrzebę ustawicznego podkreślenia znaczenia tych aspektów dla wykonywania zawodu. Nie ma szans na ewolucję zawodów z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu w kierunku obecnie promowanego modelu biznes partnera bez szerokiej wiedzy z zakresu zarządzania, ekonomii, ale również etyki i ładu korporacyjnego.

6.4.6.2. Wymagania w zakresie pozostałych umiejętności i cech osobowych niezbędnych do wykonywania zawodu

Analiza oceny przydatności pozostałych umiejętności i cech przeprowadzona na podstawie odpowiedzi udzielonych przez ankietowanych praktyków rachunkowości zarządczej pozwoliła na identyfikację ważnej cechy, o której niewiele pisano w dotychczas przeprowadzonych badaniach – odporności na stres. Oznacza to, że badana grupa zawodowa podlega naciskom pozostałych członków organizacji, działa pod presją czasu i odczuwa odpowiedzialność, jaka na niej ciąży. Nie należy o tym zapominać, przygotowując kandydatów do wykonywania tego zawodu. Innym ważnym aspektem jest stosunkowo wysoka ocena umiejętności zawodowych (kompetencje, poufność, uczciwość i wiarygodność). Taka ocena może być dowodem na silny wpływ organizacji certyfikujących, promujących kodeks zawodowy księgowego, który podkreśla właśnie znaczenie tych czterech elementów.

Pozostałe wskazywane umiejętności nie są już tak wielkim zaskoczeniem. Wysoko ocenione zostały zdolności analityczne i interpretacyjne, a także umiejętności informatyczne. Praktycznie wszystkie kolejne pozycje pojawiły się we wskazaniach zidentyfikowanych w ogłoszeniach o pracę, a ich ocena jest bardzo zbliżona. Pozytywne jest wskazywanie przez ankietowanych na dużą przydatność zrozumienia mechanizmów biznesu.

Tabela 6.22. Ocena przydatności pozostałych umiejętności i cech osobowych w pracy zawodowej specjalistów rachunkowości

Umiejętności i cechy osobowe	Średnia ocena
Odporność na stres	4,379
Zdolności analityczne i interpretacyjne	4,319
Umiejętności informatyczne	4,246
Umiejętności zawodowe	4,140
Zrozumienie biznesu	4,110
Umiejętności prezentacji i przekonywania	4,067
Umiejętności pracy w zespole	3,987
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	3,961

Źródło: opracowanie własne.

Tak jak poprzednio, do zbadania czy wymagania dotyczące pozostałych umiejętności oczekiwanych od specjalistów różnią się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej zastosowano test dla dwóch średnich. Porównano wymagania:

- w firmach produkcyjnych (PROD) i nieprodukcyjnych (NPROD),
- w firmach z kapitałem polskim (PL) i zagranicznym (ZAGR),
- wobec kontrolerów finansowych (KF) i specjalistów do spraw controllingu (S.C.),
- w firmach dużych (D – zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (MŚ – zatrudnienie poniżej 250 osób),
- wobec specjalistów z wykształceniem kierunkowym (KIER) i pozostałym (NKIER).

Tabela 6.23 zawiera wyznaczone *p*-wartości (*p-values*) dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych umiejętności i cech. Jeśli wartość *p* jest mniejsza od założonego poziomu istotności, to hipotezę zerową odrzucamy na korzyść alternatywnej, co świadczy o istotnych różnicach pomiędzy średnimi wartościami badanej cechy w porównywanych populacjach.

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w średniej ocenie przydatności do wykonywania zawodu następujących umiejętności i cech:

- odporności na stres, dokonanej przez specjalistów z firm polskich i zagranicznych,
- zrozumienia biznesu, dokonanej przez kontrolerów finansowych i specjalistów do spraw controllingu,
- umiejętności zawodowych, dokonanej przez praktyków posiadających wykształcenie kierunkowe oraz inne,
- umiejętności prezentacji/przekonywania, dokonanej przez specjalistów z firm polskich i zagranicznych,
- umiejętności pracy w zespole, dokonanej przez specjalistów z firm polskich i zagranicznych oraz dużych i małych/średnich przedsiębiorstw,
- komunikatywności i umiejętności interpersonalnych, dokonanej przez specjalistów z firm polskich i zagranicznych oraz dużych i małych/średnich przedsiębiorstw.

W zakresie badanych wymagań nie stwierdzono różnic w odpowiedziach ankietowanych specjalistów z firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych. Kontrolerzy finansowi częściej niż specjaliści do spraw controllingu wskazywali na istotność zrozumienia biznesu jako przydatnej umiejętności, co jest powiązane z szerokim zakresem wiedzy, jaki według nich powinien mieć praktyk rachunkowości zarządczej. Osoby pracujące w firmach zagranicznych oceniały przydatność umiejętności takich, jak odporność na stres, umiejętność przekonywania i prezentacji, praca w zespole, komunikatywność wyżej niż ich odpowiednicy w firmach polskich. Praktycy rachunkowości zarządczej z dużych firm większe

Tabela 6.23. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych umiejętności i cech

Umiejętności i cechy osobowe	KF vs. S.C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Odporność na stres	Statystyka testowa: $t(100) = (4,52055 - 4,7586) / 0,230229 = 1,06279$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2904$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,1452$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,6875 - 4,64286) / 0,202347 = -4,72138$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 6,717e-006$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 3,358e-006$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,36111 - 4,3875) / 0,213731 = -0,123468$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,902$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,451$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,50746 - 4,20408) / 0,19817 = 1,53091$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1286$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,06428$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,60714 - 4,16667) / 0,193542 = 2,27587$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02472$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,01236$)
Zdolności analityczne i interpretacyjne	Statystyka testowa: $t(100) = (4,25342 - 4,32759) / 0,240653 = -0,308168$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,7586$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,3793$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,92188 - 4,47024) / 0,21066 = -2,60307$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01047$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,005234$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,38889 - 4,2875) / 0,209263 = 0,484506$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,629$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,3145$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,51493 - 4,05102) / 0,191329 = 2,42465$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01689$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,008447$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,45536 - 4,19167) / 0,19236 = 1,37082$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1731$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,08656$)
Umiejętności i formatyczne	Statystyka testowa: $t(100) = (4,13014 - 4,31034) / 0,252877 = -0,712631$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4777$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,2389$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,0625 - 4,31548) / 0,22878 = -1,10576$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2712$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,1356$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,34722 - 4,2) / 0,221776 = 0,663832$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,5081$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,2541$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,22388 - 4,27551) / 0,208064 = -0,248143$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8045$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,4022$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,47321 - 4,03333) / 0,201554 = 2,18245$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,03113$ (jednostronny obszar krytyczny $p = 0,01556$)

Tabela 6.23. (cd.)

Umiejętności i cechy osobowe	KF vs. S.C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Umiejętności zawodowe	Statystyka testowa: $t(100) = (4,30479 - 3,86207) / 0,23639 = 1,87286$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,06401$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,032$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,94531 - 4,21429) / 0,21968 = -1,22439$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2233$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1117$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,97917 - 4,2125) / 0,212501 = -1,09803$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,2745$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1373$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,22761 - 4,02041) / 0,199138 = 1,0405$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,3003$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1502$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,43304 - 3,86667) / 0,190529 = 2,97261$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,003603$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,001802$)
Zrozumienie biznesu	Statystyka testowa: $t(100) = (4,23288 - 3,62931) / 0,205758 = 2,93338$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,004158$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,002079$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,85156 - 4,20833) / 0,189724 = -1,88048$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0626$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0313$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,81944 - 4,24062) / 0,181883 = -2,31567$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02236$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01118$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,16418 - 4,03571) / 0,173899 = 0,738732$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,4616$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,2308$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,30357 - 3,92917) / 0,1687 = 2,21935$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02844$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01422$)
Umiejętności prezentacji i przekonywania	Statystyka testowa: $t(100) = (4,18151 - 3,81034) / 0,219765 = 1,6889$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,09435$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,04718$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,67188 - 4,21726) / 0,191403 = -2,84942$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,005199$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,002599$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,82639 - 4,175) / 0,188579 = -1,84862$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0671$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,03355$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,24254 - 3,82653) / 0,174968 = 2,37762$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,01909$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,009545$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,26339 - 3,88333) / 0,173575 = 2,1896$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,03059$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0153$)

Umiejętności i cechy osobowe	KF vs. S.C.	PL vs. ZAGR	PROD vs. NPROD	D vs. MŚ	KIER vs. NKIER
Umiejętności pracy w zespole	Statystyka testowa: $t(100) = (3,99315 - 4,03448) / 0,234583 = -0,176194$ Dwustronny obszar krytyczny $p=0,8605$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4302$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,48438 - 4,17857) / 0,198478 = -3,49761$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0006703$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0003351$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,80556 - 4,06875) / 0,200262 = -1,31425$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,1914$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0957$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,20896 - 3,68367) / 0,182468 = 2,87876$ Dwustronny obszar krytyczny $p=0,004769$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,002384$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,20536 - 3,78333) / 0,182576 = 2,31149$ Dwustronny obszar krytyczny $p=0,0226$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0113$)
Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	Statystyka testowa: $t(100) = (3,96575 - 4,18966) / 0,210392 = -1,06421$ Dwustronny obszar krytyczny $p=0,2898$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,1449$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,4375 - 4,16071) / 0,180908 = -3,99769$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0001139$ (jednostronny obszar krytyczny $= 5,694e-005$)	Statystyka testowa: $t(114) = (3,93056 - 3,975) / 0,186576 = -0,23821$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,8121$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,4061$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,21642 - 3,61224) / 0,165381 = 3,65322$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,0003928$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,0001964$)	Statystyka testowa: $t(114) = (4,16071 - 3,775) / 0,16896 = 2,28287$ Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,02429$ (jednostronny obszar krytyczny $= 0,01215$)

Źródło: opracowanie własne.

znaczenie przypisywali także pracy zespołowej niż było to w przypadku ich kolegów z MSP. Wreszcie osoby z wykształceniem kierunkowym wysoko ceniły umiejętności zawodowe (kompetencje, poufność, uczciwość, wiarygodność), co może wynikać z faktu, że wspomniany kodeks etyki księgowego stanowi element nauczania akademickiego na kierunkach związanych z finansami i rachunkowością.

Podsumowując badanie w zakresie wymaganych umiejętności, podobnie jak w przypadku ogłoszeń o pracę stwierdzono potrzebę posiadania przez praktyków rachunkowości zarządczej umiejętności analitycznych, w zakresie IT, prezentacji, komunikatywności i pracy w zespole. Ankieta ujawniła jednak większe znaczenie odporności na stres, kompetencji zawodowych oraz zrozumienia mechanizmów biznesu niż pokazywały to ogłoszenia o pracę. Choć zidentyfikowano pewne rozbieżności w zakresie oceny poszczególnych wymagań przez różne grupy, to można mówić o dużym podobieństwie odpowiedzi. Oznacza to, że hipotezy pomocnicze, a także hipoteza główna H2 zostały zweryfikowane w tym zakresie.

6.4.7. Wyniki analizy skupień

Badanie występowania istotnych różnic w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzeniu kapitału, wielkość i rodzaj działalności, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej pokazało duże podobieństwo odpowiedzi i ocen ankietowanych w zakresie zadań, stosowanych narzędzi, umiejętności oraz wiedzy przydatnej w zawodzie. Dlatego też została podjęta próba przeprowadzenia badania, które pozwoli na ułożenie obserwowanych danych w grupy, tak aby stopień powiązania obiektów z pozostałymi obiektami należącymi do tej samej grupy był jak największy, a z obiektami z pozostałych grup jak najmniejszy. W tym celu posłużono się analizą skupień, która pozwala wykryć występujące struktury w danych i umożliwia organizowanie obserwowanych obiektów w wyraźne struktury. Taka klasyfikacja mówi o niejednorodnościach wewnątrz ankietowanych i podziale na grupy. Analizę skupień użyto w odniesieniu do pytań dotyczących zastosowania i oceny narzędzi rachunkowości zarządczej, oceny czynników determinujących zmiany w pracy zawodowej badanej grupy, a także oceny przydatności wiedzy i umiejętności w realizowaniu powierzonych zadań.

W pierwszej kolejności dokonana została klasyfikacja po zmiennych metodą aglomeracyjną (hierarchiczną), w której do liczenia odległości pomiędzy obiektami zastosowano odległość euklidesową, a jako metodę łączenia obiektów i klas – metodę Warda, która uważana jest za jedną z najefektywniejszych (*Internetowy Podręcznik Statystyki, StatSoft*

Electronic Statistic Textbook). W ten sposób połączono zmienne w pary lub większe grupy (skupienia, klastry) najbardziej do siebie podobne.

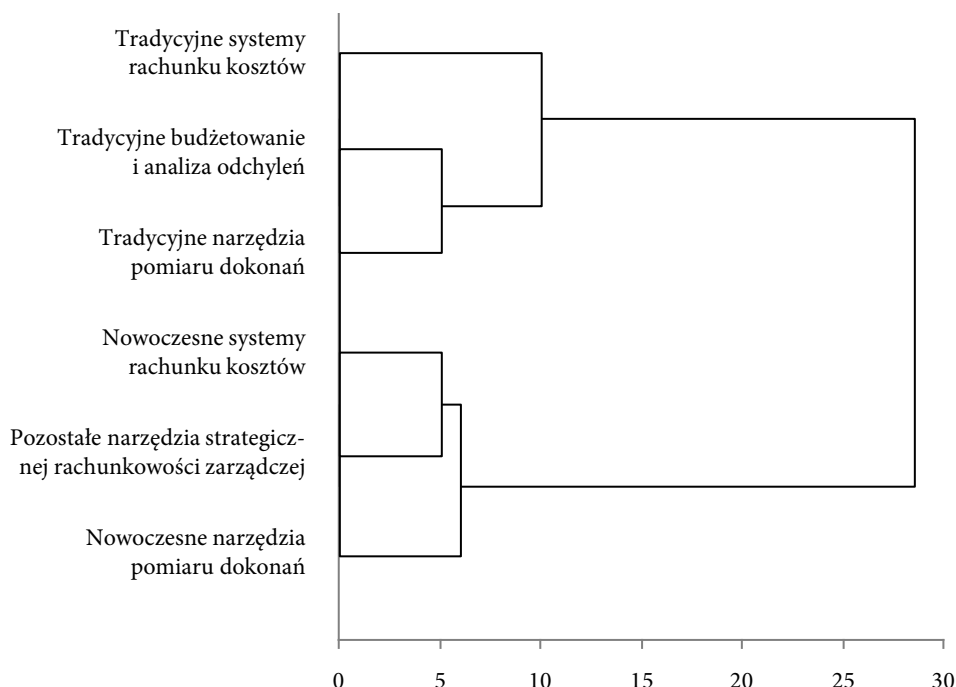
Kolejny krok polegał na pogrupowaniu danych po obiektach (respondentach) za pomocą metody *k*-średnich, która pozwala na narzucenie liczby tworzonych skupień. Przyjęto, że respondenci będą dzieleni na dwie grupy.

6.4.7.1. Wyniki analizy skupień dla stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej

Zastosowanie metody aglomeracyjnej dla zmiennych pokazało nowy, ciekawy obraz oceny i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej przez badanych praktyków. Na najniższym poziomie aglomeracji skupienia utworzyły cechy: tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń oraz tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań (skupienie 1); tradycyjne systemy rachunku kosztów (skupienie 2); nowoczesne systemy rachunku kosztów i pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej (skupienie 3); nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań (skupienie 4). Na wyższym poziomie aglomeracyjnym mamy dwa główne skupienia. Pierwsze tworzą wszystkie tradycyjne metody i narzędzia rachunkowości zarządczej: tradycyjne systemy rachunku kosztów, tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań, tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń. Drugie skupienie tworzą wszystkie pozostałe metody i narzędzia rachunkowości zarządczej: nowoczesne systemy rachunku kosztów, pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej, nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań.

Ilustracja 6.3 przedstawia dendrogram zawierający wyniki zastosowania metody aglomeracyjnej dla zmiennych w obszarze zastosowania i oceny metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach.

Ten podział wyraźnie pokazuje, że oceny respondentów w zakresie metod tradycyjnych są sobie bliskie, podobnie w przypadku metod nowoczesnych. Sugerować to może, że respondenci wyraźnie stosują i preferują jedną bądź drugą grupę metod. Innymi słowy, odpowiedzi respondentów w zakresie stosowanych metod i narzędzi można podzielić na cztery jednorodne grupy metod (jednorodne wewnątrz skupienia, natomiast maksymalnie różniące się pomiędzy grupami) lub, na wyższym szczeblu agregacji, na dwie jednorodne grupy (skupienia). W tym drugim przypadku może to sugerować podział praktyków na dwie jednorodne grupy: stosujących tradycyjne metody i narzędzia rachunkowości zarządczej (grupa 1) oraz stosujących nowoczesne metody i narzędzia w pracy zawodowej (grupa 2). Co więcej, można stwierdzić, że oceny narzędzi tradycyjnych były podobne między sobą, podobnie oceny narzędzi nowoczesnych były dość zbieżne. Oznacza to, że z reguły jeżeli ktoś



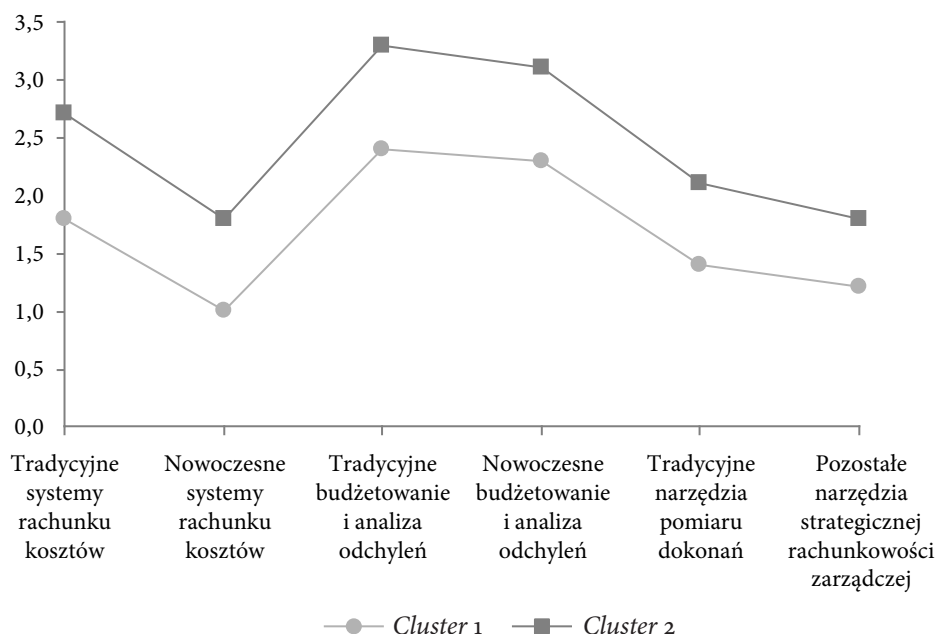
Ilustracja 6.3. Dendrogram dla zastosowania i oceny metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach

Źródło: opracowanie własne.

na przykład wysoko ocenił przydatność tradycyjnego systemu rachunku kosztów, to na ogół wysoko oceniał też przydatność tradycyjnych narzędzi pomiaru dokonań.

Uzupełnieniem wniosków jest wynik grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich (gdzie $k = 2$) przedstawiony na ilustracji 6.4.

W podziale na dwa klastry można zauważyć wyraźny podział na respondentów nisko i wysoko oceniających przydatność w pracy zawodowej analizowanych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, a więc ogólnych sceptyków i zwolenników. Należy podkreślić, że klastry różnią się średnimi ocenami wszystkich narzędzi. Z reguły osoby znajdujące się w grupie respondentów oceniających wyżej niż osoby z drugiej grupy przydatność nowoczesnych narzędzi, wyżej również (w stosunku do tej grupy) oceniały przydatność narzędzi tradycyjnych. Tabele 6.23 i 6.24 zawierają informacje o różnicach w średnich wskazaniach tych dwóch grup widocznych na ilustracji 6.4. Liczebność pierwszego skupienia (osób niżej oceniających przydatność metod) jest relatywnie większa (69 osoby vs. 47 z drugiego skupienia).



Ilustracja 6.4. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny i stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.24. Wskazania pierwszej grupy (*cluster 1*) dokonującej niższej średniej oceny przydatności i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) zawierającej 69 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Tradycyjne systemy rachunku kosztów	1,828985	0,519361	0,269736
Nowoczesne systemy rachunku kosztów	1,028986	0,117700	0,013853
Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	2,374741	0,413678	0,171129
Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	2,275362	0,501880	0,251884
Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	1,360507	0,392535	0,154084

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.25. Wskazania drugiej grupy (*cluster 2*) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) zawierającej 47 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Tradycyjne systemy rachunku kosztów	2,668085	0,606166	0,367438
Nowoczesne systemy rachunku kosztów	1,765957	0,690393	0,476642
Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	3,300912	0,658865	0,434103
Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	3,068085	0,548954	0,301351
Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	2,147606	0,521681	0,272151

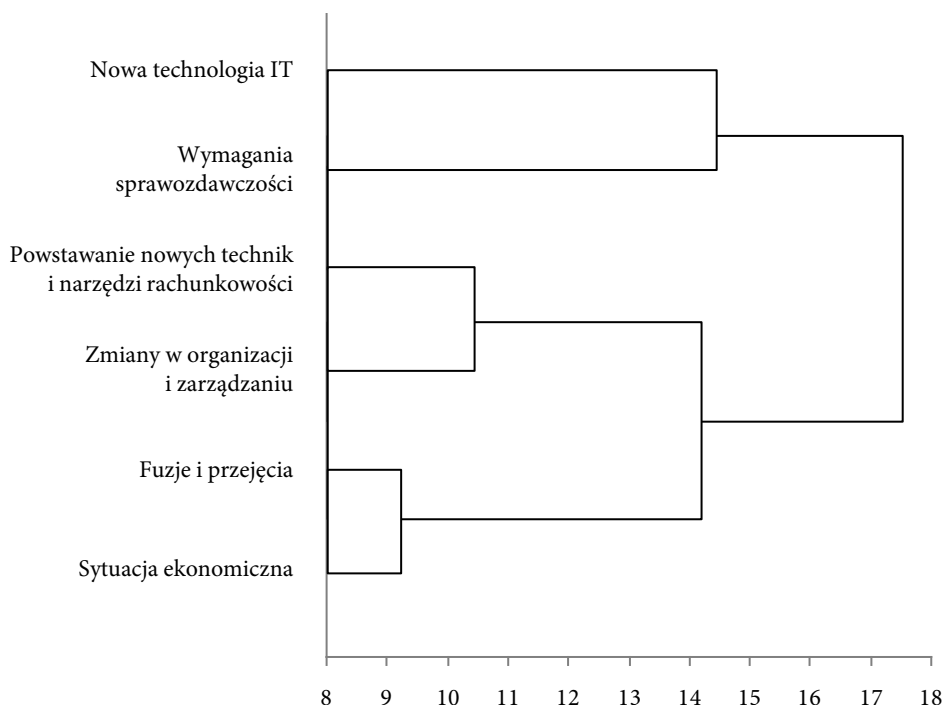
Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, omówione wyżej wyniki analizy skupień są interesujące. Analiza skupień metodą *k*-średnich ocen przydatności i zastosowania narzędzi oraz metod rachunkowości zarządczej utworzyła dwa skupienia: specjalistów wysoko i nisko oceniających te narzędzia, innymi słowy, dwie grupy: sceptyków i zwolenników stosowanych narzędzi. Z kolei metoda aglomeracyjna dała możliwość wykrycia skupień praktyków rachunkowości zarządczej o nastawieniu tradycyjnym lub nowoczesnym z punktu widzenia oceny i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej.

6.4.7.2. Wyniki analizy skupień dla czynników wywołujących zmiany w zadaniach i narzędziach specjalistów rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Metoda aglomeracyjna dla zmiennych została zastosowana także do analizy skupień w zakresie oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej. Na najniższym poziomie aglomeracji skupienia utworzyły cechy: wdrażanie nowych technologii IT oraz wymagania sprawozdawczości (skupienie 1); powstanie nowych technik i narzędzi rachunkowości zarządczej oraz zmiany w organizacji i zarządzaniu (skupienie 2); fuzje i przejęcia oraz sytuacja ekonomiczna (skupienie 3). Na wyższym poziomie aglomeracyjnym mamy dwa główne skupienia. Pierwsze tworzą nowe technologie IT oraz wymagania sprawozdawczości, drugie wszystkie pozostałe czynniki: powstanie nowych technik i narzędzi rachunkowości zarządczej, zmiany w organizacji i zarządzaniu, fuzje i przejęcia oraz sytuacja ekonomiczna.

Ilustracja 6.5 przedstawia dendrogram zawierający wyniki zastosowania metody aglomeracyjnej dla zmiennych w obszarze oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej.



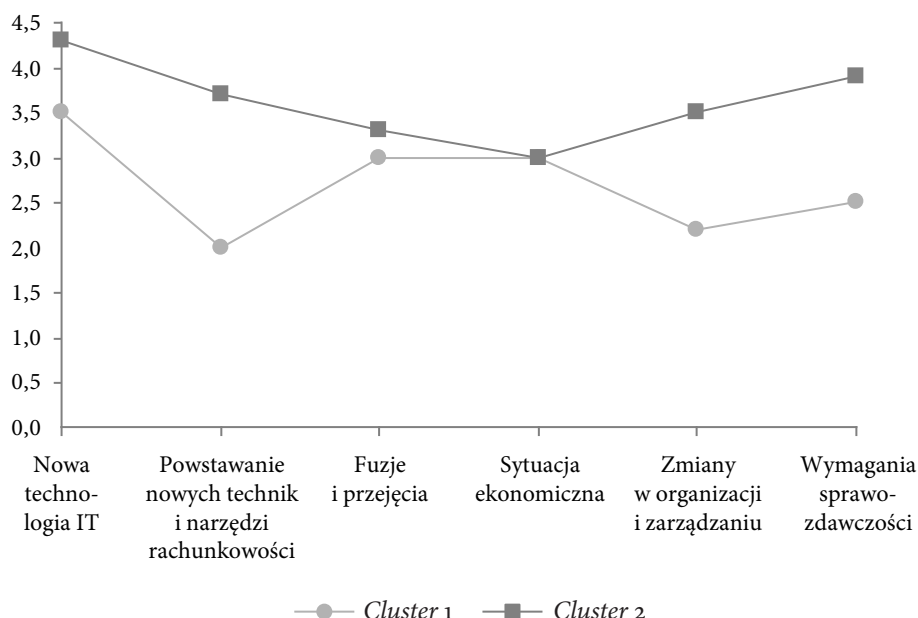
Ilustracja 6.5. Dendrogram dla oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Ten podział pokazuje, że oceny respondentów w zakresie elementów wpływających na zmiany w ich pracy zawodowej można podzielić na trzy jednorodne grupy czynników (jednorodne wewnątrz skupienia, natomiast maksymalnie różniące się pomiędzy grupami) lub, na wyższym szczeblu agregacji, na dwie jednorodne grupy (skupienia). W tym pierwszym przypadku oceny trzech par przyczyn były pomiędzy sobą zgodne. Takie skupienia mogą sugerować jednoczesne występowanie danych czynników, z jakim zetknęli się ankietowani w pracy zawodowej. Powstanie grupy pierwszej wynika z faktu, że wdrożenie nowych technologii IT, na przykład nowych systemów finansowo-księgowych, jest odpowiedzią na wymagania sprawozdawczości i coraz bardziej rozbudowane raportowanie. Grupa druga jest wynikiem tego, że zmiany w organizacji i zarządzaniu wywołują potrzebę stosowania nowych technik i narzędzi rachunkowości zarządczej. Wreszcie grupa trzecia powstała w związku z podobną oceną wpływu fuzji i przejęć oraz sytuacji ekonomicznej, co jest zrozumiałe, gdyż właśnie fuzje i przejęcia są skutkiem sytuacji ekonomicznej, w szczególności procesów globalizacyjnych. Najwyższy poziom agregacji,

czyli dwie jednorodne grupy (skupienia), oznacza, że oceny nowych technologii IT i wymagań sprawozdawczości były zbliżone, podobnie jak oceny pozostałych czynników. Z reguły jeżeli ktoś wysoko ocenił na przykład fuzje i przejęcia, to wysoko oceniał wpływ sytuacji ekonomicznej.

Podobnie jak w poprzednim pytaniu, wnioski zostały uzupełnione o wynik uzyskany dzięki grupowaniu obiektów (respondentów) metodą k -średnich (gdzie $k = 2$) i przedstawiony na ilustracji 6.6.



Ilustracja 6.6. Wyniki grupowaniu obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak w poprzednim przypadku, w podziale na dwa klastry można zauważyć podział na respondentów nisko i wysoko oceniających wpływ większości czynników przyczyniających się do zmian w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej. Wyjątek stanowią fuzje i przejęcia oraz sytuacja ekonomiczna, które były oceniane w podobny sposób przez ankietowanych z obu grup. Tabele 6.26 i 6.27 zawierają informacje dotyczące różnic w średnich wskazaniach tych dwóch grup widocznych na ilustracji 6.6. Liczebność pierwszego skupienia (osób niżej oceniających znaczenie czynników) jest relatywnie większa (68 osoby vs. 48 z drugiego skupienia).

Tabela 6.26. Wskazania pierwszej grupy (*cluster 1*) dokonującej niższej średniej oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) zawierającej 68 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Nowa technologia IT	3,419118	1,238711	1,534405
Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	2,014706	0,657736	0,432616
Fuzje i przejęcia	2,926471	0,749451	0,561677
Sytuacja ekonomiczna	2,933824	0,911571	0,830962
Zmiany w organizacji i zarządzaniu	2,216912	0,750503	0,563254
Wymagania sprawozdawczości	2,455882	1,098626	1,206980

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.27. Wskazania drugiej grupy (*cluster 2*) dokonującej wyższej średniej oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) zawierającej 48 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Nowa technologia IT	4,229167	0,668106	0,446365
Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	3,666667	0,724446	0,524823
Fuzje i przejęcia	3,343750	0,951797	0,905918
Sytuacja ekonomiczna	2,930556	0,615821	0,379236
Zmiany w organizacji i zarządzaniu	3,427083	0,689894	0,475953
Wymagania sprawozdawczości	3,812500	0,866793	0,751330

Źródło: opracowanie własne.

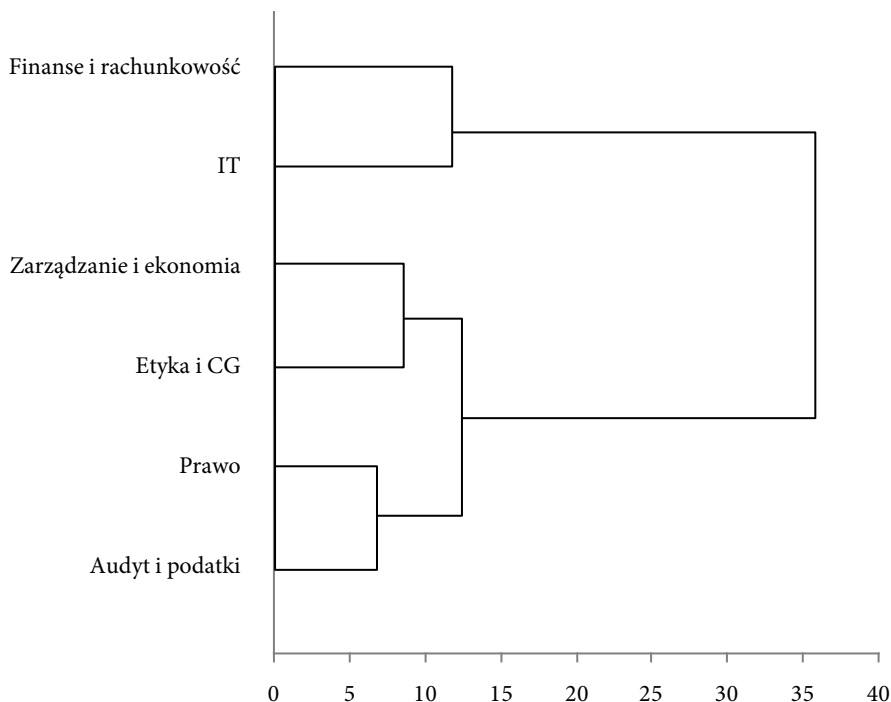
Podsumowując, analiza skupień metodą *k*-średnich ocen wpływu czynników przyczyniających się do zmian w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej utworzyła dwa skupienia: specjalistów wysoko i nisko oceniających większość czynników. Wyjątek stanowią tu fuzje i przejęcia oraz sytuacja ekonomiczna, które zostały podobnie ocenione przez obie grupy. Z kolei metoda aglomeracyjna dała możliwość wykrycia trzech jednorodnych grup, w których oceny każdej z par czynników je tworzących były między sobą zgodne. Przeprowadzona analiza każdej z par wskazuje na jednoczesne występowanie czynników tworzących daną parę. Wysoka ocena danej pary pozwala sądzić, że właśnie wpływu tego zestawu czynników doświadczyli ankietowani w pracy zawodowej.

6.4.7.3. Wyniki analizy skupień dla oceny wiedzy wymaganej w badanym zawodzie

Metoda aglomeracyjna dla zmiennych zastosowana do oceny wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej pokazuje, że na najniższym poziomie aglomeracji skupienia utworzyły cechy:

finanse i rachunkowość oraz IT (skupienie 1), zarządzanie i ekonomia oraz etyka i *corporate governance* (skupienie 2), prawo oraz audyt i podatki (skupienie 3). Na wyższym poziomie aglomeracyjnym mamy dwa główne skupienia. Pierwsze tworzą finanse i rachunkowość oraz IT. Drugie skupienie tworzą wszystkie pozostałe obszary wiedzy: zarządzanie i ekonomia, etyka i *corporate governance* (CG), prawo oraz audyt i podatki.

Ilustracja 6.7 przedstawia dendrogram zawierający wyniki zastosowania metody aglomeracyjnej dla zmiennych w obszarze oceny wiedzy wymaganej w zawodach realizujących zadania rachunkowości zarządczej.



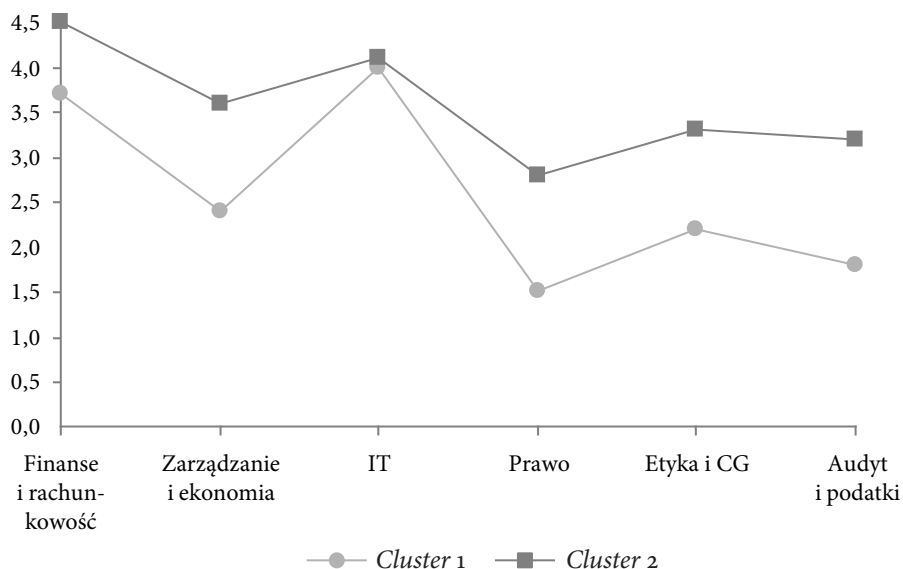
Ilustracja 6.7. Dendrogram dla oceny wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Oceny respondentów w zakresie wiedzy wymaganej w pracy zawodowej można podzielić na trzy jednorodne grupy dziedzin (jednorodne wewnątrz skupienia, natomiast maksymalnie różniące się pomiędzy grupami) lub, na wyższym szczeblu agregacji, na dwie jednorodne grupy (skupienia). W tym drugim przypadku sugeruje to, że praktyków można podzielić na dwie jednorodne grupy: uważających, że wiedza z finansów i rachunkowości oraz technik informatycznych stanowi podstawowy zestaw edukacyjny dla wykonywania zawodu (grupa 1 – kształcenie podstawowe) i tych, którzy są zdania, że wykształcenie specjalisty powinno obejmować szerszy

zakres, to jest zarządzanie i ekonomię, etykę i CG, a także prawo i podatki (grupa 2 – kształcenie poszerzone). Oceny przydatności obszarów wiedzy składających się na wiedzę podstawową (finanse i rachunkowość oraz IT) były podobne między sobą, również oceny dziedzin składających się na wiedzę poszerzoną były dość zbliżone. Oznacza to, że z reguły jeżeli ktoś na przykład wysoko ocenił przydatność wiedzy z zarządzania i ekonomii, to na ogół wysoko oceniał też przydatność etyki i CG.

Grupowanie obiektów (respondentów) metodą k -średnich (gdzie $k = 2$) stanowi uzupełnienie wniosków i jego wynik został przedstawiony na ilustracji 6.8.



Ilustracja 6.8. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Analiza ilustracji 6.8 pokazuje, że w obu klastrach można zauważyć podział na respondentów nisko i wysoko oceniających przydatność wiedzy z różnych obszarów, wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej. Wyjątek stanowi wiedza z zakresu IT, która była oceniana w podobny sposób przez ankietowanych z obu grup. Tabele 6.28 i 6.29 zawierają informacje dotyczące różnic w średnich wskazaniach tych dwóch grup, widocznych na ilustracji 6.8. Liczebności pierwszego i drugiego klastra są do siebie zbliżone.

Analiza skupień metodą k -średnich ocen przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej utworzyła dwa skupienia: specjalistów wysoko i nisko oceniających wiedzę

Tabela 6.28. Wskazania pierwszej grupy (*cluster 1*) dokonującej niższej średniej oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) zawierającej 53 przypadki	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Finanse i rachunkowość	3,632076	0,915418	0,837990
Zarządzanie i ekonomia	2,362264	0,549204	0,301625
IT	4,000000	1,480644	2,192308
Prawo	1,500000	0,596464	0,355769
Etyka i CG	2,113208	0,744476	0,554245
Audyt i podatki	1,764151	0,662192	0,438498

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.29. Wskazania drugiej grupy (*cluster 2*) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) zawierającej 63 przypadki	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Finanse i rachunkowość	4,472222	0,458150	0,209901
Zarządzanie i ekonomia	3,593651	0,431005	0,185766
IT	4,047619	0,905691	0,820276
Prawo	2,857143	0,656411	0,430876
Etyka i CG	3,261905	0,836935	0,700461
Audyt i podatki	3,222222	0,594177	0,353047

Źródło: opracowanie własne.

z różnych obszarów. Wyjątkiem w tej ocenie były wiedza z IT, która jest podobnie oceniana przez obie grupy. Metoda aglomeracyjna dała możliwość wykrycia skupień praktyków rachunkowości zarządczej będących zwolennikami podstawowego obszaru kształcenia obejmującego wiedzę z finansów, rachunkowości i IT oraz praktyków opowiadających się za szerszym zakresem wymaganej wiedzy.

6.4.7.4. Wyniki analizy skupień dla oceny pozostałych wymagań stawianych przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllingu

Ostatni etap badania polegał na zastosowaniu metody aglomeracyjnej do zmiennych w celu analizy skupień w zakresie oceny pozostałych wymagań stawianych przed specjalistami rachunkowości zarządczej/controllingu. Najniższy poziom aglomeracji skupienia utworzyły cechy: umiejętność prezentacji i przekonywania oraz pracy w zespole (skupienie 1); komunikatywność i umiejętności interpersonalne (skupienie 2); zrozumienie biznesu i umiejętności zawodowe (skupienie 3); zdolności analityczne i interpretacyjne oraz odporność na stres (skupienie 4); umiejętności informatyczne (skupienie 5). Pośredni poziom agregacji tworzą trzy skupienia. Na pierwsze z nich składają się umiejętności, które można określić jako „miękkie” oraz biznesowe (umiejętność prezentacji i przekonywania, pracy w zespole,

komunikatywność i umiejętności interpersonalne, zrozumienie biznesu i umiejętności zawodowe). Druga grupa obejmuje zdolności analityczne i interpretacyjne oraz odporność na stres. Ostatnie skupienie zawiera jedynie umiejętności informatyczne. Na najwyższym poziomie aglomeracyjnym mamy dwa główne skupienia. Pierwsze tworzą umiejętności informatyczne, drugie wszystkie pozostałe wymagania.

Ilustracja 6.9 przedstawia dendrogram zawierający wyniki zastosowania metody aglomeracyjnej do zmiennych w obszarze oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej.

Oceny respondentów w zakresie umiejętności w pracy zawodowej można podzielić na pięć jednorodnych grup dziedzin (jednorodne wewnątrz skupienia, natomiast maksymalnie różniące się pomiędzy grupami) lub, na wyższym szczeblu agregacji, na dwie jednorodne grupy (skupienia). W tym drugim przypadku interesujący jest fakt, że umiejętności informatyczne stanowią odrębne skupienie. Jak już wspomniano, skupienie pierwsze i drugie dotyczy umiejętności miękkich (umiejętność prezentacji i przekonywania, pracy w zespole, komunikatywność i umiejętności interpersonalne). Skupienie trzecie zawiera wymagania biznesowe (zrozumienie biznesu i umiejętności zawodowe).

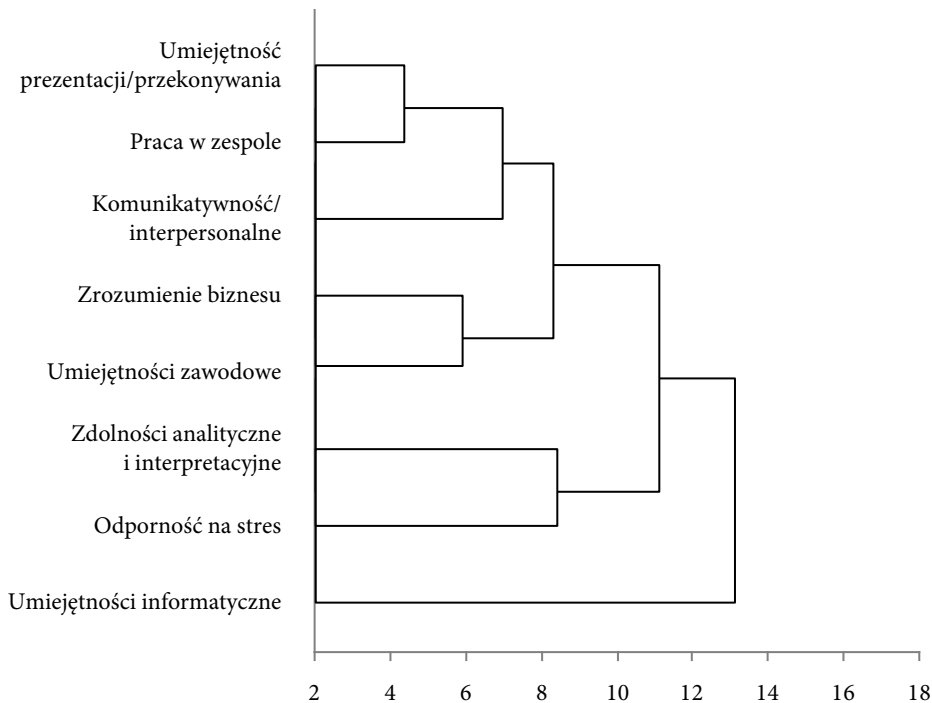
Grupowanie obiektów (respondentów) metodą k -średnich (gdzie $k = 2$) uzupełnia powyższe wnioski, a jego wynik został przedstawiony na ilustracji 6.10.

Ilustracja 6.10 pokazuje bardzo widoczny podział respondentów na dwa klastry: nisko i wysoko oceniających przydatność pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej. Należy podkreślić, że dwa klastry różnią się średnimi ocenami, ale wszystkich wymagań. Tabele 6.30 i 6.31 zawierają informacje dotyczące różnic w średnich wskazaniach tych dwóch grup, widocznych na ilustracji 6.10. Liczebność pierwszego skupienia (osób wyżej oceniających przydatność metod) jest zdecydowanie większa (101 osoby vs. 15 z drugiego skupienia).

Tabela 6.30. Wskazania pierwszej grupy (*cluster 1*) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) zawierającej 101 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Umiejętność prezentacji/przekonywania	4,378713	0,468527	0,219517
Zrozumienie biznesu	4,386138	0,537965	0,289406
Umiejętności informatyczne	4,549505	0,694640	0,482525
Zdolności analityczne i interpretacyjne	4,633663	0,393008	0,154455
Umiejętności zawodowe	4,457921	0,608348	0,370087
Praca w zespole	4,287129	0,625885	0,391733
Komunikatywność/interpersonalne	4,153465	0,709727	0,503713
Odporność na stres	4,643564	0,672074	0,451683

Źródło: opracowanie własne.



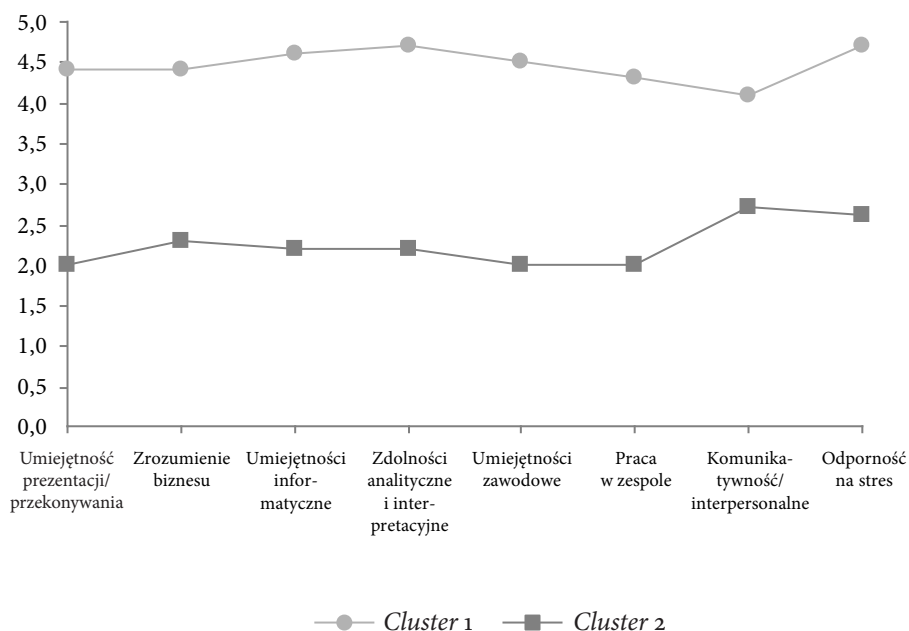
Ilustracja 6.9. Dendrogram dla oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6.31. Wskazania drugiej grupy (*cluster 2*) dokonującej niższej średniej oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Statystyki opisowe dla drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) zawierającej 15 przypadków	Średnia	Odchylenie standardowe	Wariancja
Umiejętność prezentacji/przekonywania	1,966667	0,639941	0,409524
Zrozumienie biznesu	2,250000	0,823754	0,678571
Umiejętności informatyczne	2,200000	1,177164	1,385714
Zdolności analityczne i interpretacyjne	2,200000	1,497617	2,242857
Umiejętności zawodowe	2,000000	0,972846	0,946429
Praca w zespole	1,966667	0,639941	0,409524
Komunikatywność/interpersonalne	2,666667	1,175139	1,380952
Odporność na stres	2,600000	1,454058	2,114286

Źródło: opracowanie własne.



Ilustracja 6.10. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, metoda aglomeracyjna dała możliwość wykrycia skupień praktyków rachunkowości zarządczej podobnie oceniających wymagania w zakresie umiejętności miękkich (prezentacji i przekonywania, pracy w zespole, komunikatywności i umiejętności interpersonalnych) oraz wszystkich umiejętności biznesowych (zrozumienie biznesu i umiejętności zawodowe). Na uwagę zasługuje fakt, że umiejętności informacyjne tworzą osobny klaster znajdujący się na najwyższym poziomie aglomeracyjnym. Analiza skupień metodą k -średnich ocen przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej utworzyła dwa skupienia: specjalistów wysoko i nisko oceniających wskazane wymagania. Należy jednak zauważyć, że grupa nisko oceniających była stosunkowo nieliczna.

6.5. Podsumowanie

Badanie ankietowe przeprowadzone wśród praktyków rachunkowości zarządczej/controllingu dało ciekawy obraz tej grupy zawodowej, widziany z perspektywy samych respondentów. Zastosowana metoda badawcza niesie za sobą pewne ograniczenia, głównie subiektywizm odpowiedzi i ich ocen, jednakże pozwala na potwierdzenie i uzupełnienie wniosków wyciągniętych z badania ofert pracy. Należy podkreślić, że wyniki badania ankietowego i ogłoszeń o pracę charakteryzują się dużym podobieństwem. Oznacza to, że role, zadania i wymagania wobec analizowanej grupy zawodowej są w zbliżony sposób postrzegane zarówno przez samych praktyków, jak i pracodawców.

Trzy najważniejsze określenia wykorzystywane do nazywania zawodów realizujących zadania rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce są takie same jak zidentyfikowane w badaniu ogłoszeń o pracę. Oznacza to, że w polskiej praktyce gospodarczej dominującym terminem jest „controlling”, nie zaś „rachunkowość zarządcza”. Przy tym terminy te są tożsame, na co wskazują zidentyfikowane w badaniu zadania i stosowane narzędzia. Co więcej, pomiędzy poszczególnymi stanowiskami nie ma istotnych różnic w wykonywanych obowiązkach, na przykład prawie 70% zadań realizowanych na stanowisku „kontroler finansowy” jest wykonywana także przez specjalistów do spraw controllingu.

Pięć najważniejszych zadań wskazywanych przez ankietowanych specjalistów należy do kanonu tradycyjnych obowiązków, jakie stawiane są przed tą grupą zawodową: kontrola, budżetowanie, wspieranie procesów podejmowania decyzji, raportowanie i pomiar dokonań. Tylko połowa badanych przedstawia propozycje optymalizujące i usprawniające, a mniej niż połowa przyznaje, że zajmuje się generowaniem i tworzeniem wartości oraz opracowywaniem i wdrażaniem strategii jednostki, czyli zadaniami, które realizuje partner biznesu. Niemniej jednak, w przypadku ogłoszeń o pracę, nie zidentyfikowano zadania „generowanie wartości”, a wskaźniki struktury dla zadań „przedstawianie propozycji optymalizacji i usprawnień” i „wdrażanie strategii jednostki” były znacznie niższe.

Tradycyjne obowiązki wiążą się również z zastosowaniem tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Praktycznie wszyscy ankietowani wykorzystują tradycyjne: sposoby budżetowania, systemy rachunku kosztów i pomiaru dokonań. Nie dziwi więc tak niska średnia ocena przydatności narzędzi do realizacji postawionych zadań, a także znaczna liczebność skupienia osób nisko oceniających przydatność wskazywanych metod. Pozytywnym symptomem jest natomiast coraz śmielsze stosowanie nowoczesnych narzędzi pomiaru dokonań i wybranych narzędzi

strategicznej rachunkowości zarządczej. Warto zauważyć, że badanie odpowiedzi respondentów pokazało, iż pewna ich grupa preferuje tradycyjne metody rachunkowości zarządczej, a inna nowoczesne. Sugeruje to, że zastosowanie danej grupy narzędzi może być uwarunkowane subiektywnymi ocenami i preferencjami samego specjalisty. Innymi słowy, część osób może mieć nastawienie konserwatywne i tradycyjne, które będzie barierą dla wykorzystywania nowoczesnych rozwiązań w praktyce.

W opiniach badanych specjalistów, do wykonywania zawodu bezdyskusyjnie niezbędna jest znajomość finansów i rachunkowości oraz IT. Praktyków można podzielić jednak na dwie grupy: uważających, iż wiedza z finansów i rachunkowości oraz technik informatycznych stanowi podstawowy zestaw edukacyjny do wykonywania zawodu, i tych, którzy uważają, że wykształcenie specjalisty powinno obejmować szerszy zakres wiedzy, to jest zarządzanie i ekonomię, etykę i *corporate governance*, a także prawo i podatki. Badanie pozostałych wymagań potwierdziło duże znaczenie umiejętności analitycznych i informatycznych oraz prezentacji, pracy w zespole i interpersonalnych.

Pewnym zaskoczeniem była wysoka ocena odporności na stres, do tychczas rzadko podkreślana w innych badaniach. Pozytywnym aspektem jest fakt, że sami praktycy wysoko cenią umiejętności zawodowe (poufność, kompetencje, uczciwość i wiarygodność) oraz zrozumienie biznesu. Co ważne, ich świadomość w tym zakresie jest wyższa niż pracodawców, gdyż w badanych ofertach pracy pierwsza umiejętność nie pojawiła się wcale, a druga uplasowała się na ostatnim miejscu. Może to wynikać z wpływów organizacji profesjonalnych, silnie promujących te właśnie kompetencje zawodowe jako wymagane od biznes partnera. Do osiągnięcia tego właśnie modelu zawodu zdecydowanie brakuje jednak badanym praktykom umiejętności przywódczych, a także myślenia strategicznego.

Przedstawione powyżej obserwacje dotyczące realizowanych zadań, stosowanych narzędzi i niezbędnych wymagań, jakie musi spełniać praktyk rachunkowości zarządczej potwierdzają, że polscy specjaliści odgrywają tradycyjną rolę polegającą na dostarczaniu informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i zarządzania organizacjami, jak również wspieraniu menedżerów i doradzaniu im w tych procesach. Oprócz roli „historyka” i „stróża” organizacji, pełnią oni także funkcję doradcy – konsultanta. Wyniki badania ankietowego potwierdzają więc, że zasugerowane w poprzednim rozdziale określenie „wewnętrzny konsultant biznesu” jest właściwe i najlepiej określa rolę praktyków rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Można mówić więc o weryfikacji pierwszej hipotezy głównej H1.

Pojawiają się sygnały sugerujące, że rola ta ulega ewolucyjnym przemianom, zgodnie ze światowymi tendencjami. Coraz częściej do

tradycyjnych zadań dochodzą te, które zbliżają polskiego praktyka do modelu partnera biznesu. Badanie pokazało bowiem, że pewna grupa ankietowanych deklaruje zaangażowanie w procesy tworzenia wartości oraz opracowywania i wdrażania strategii, a także stosuje najnowsze narzędzia i metody rachunkowości zarządczej. Mają oni też świadomość tego, że wśród koniecznych wymagań niezbędne jest posiadanie szerokiej wiedzy zarówno branżowej, jak i biznesowej, w tym w zakresie zagadnień etycznych i *corporate governance*. Ta grupa wydaje się technicznie i mentalnie przygotowana do realizowania funkcji biznes partnera w stosunkowo niedalekiej przyszłości. Niestety, powstaje wątpliwość, czy sami pracodawcy i pozostali menedżerowie są gotowi zaakceptować taką rolę. Badania ogłoszeń o pracę pokazały bowiem, że na żadne z analizowanych stanowisk nie był poszukiwany biznes partner. W związku z tym nie można mówić o wykształceniu się modelu biznes partnera w Polsce.

Dalsza ewolucja modelu specjalisty rachunkowości zarządczej w Polsce w przyszłości zależeć będzie od czynników przyczyniających się do zmian w tym zakresie. Obecnie największe znaczenie przypisywane jest wdrażaniu nowych technologii, fuzjom i przejęciom oraz wymaganiom sprawozdawczości. Najniżej ocenione zostały zmiany w organizacji i zarządzaniu oraz nowe techniki i narzędzia rachunkowości.

Mimo że liczne analizy podkreślają znaczenie wymienionych czynników, to ich średnia ocena dokonana przez polskich specjalistów jest stosunkowo niska. Co więcej, w badaniu zidentyfikowano dwie grupy respondentów: nisko i wysoko oceniających wpływ większości czynników, przy czym ta pierwsza była relatywnie liczniejsza. Wyjątek stanowiły fuzje i przejęcia oraz sytuacja ekonomiczna, które były oceniane w podobny sposób przez ankietowanych z obu grup. Przewiduje się, że również w najbliższej dekadzie te czynniki będą wywierały wpływ na rolę i zadania badanej grupy specjalistów, choć trudno określić siłę ich wpływu.

Na koniec rozważań należy dodać, że wyniki badania ankietowego pozwoliły na weryfikację hipotez pomocniczych H2.1, H2.2, H2.3, H2.4 i H2.5, a tym samym hipotezy głównej H2, potwierdzając, iż ta grupa zawodowa charakteryzuje się znacznym podobieństwem w zakresie udzielanych odpowiedzi odnośnie do zadań, wymagań i stosowanych narzędzi. Podobnie jak w przypadku ofert pracy, można zauważyć nieliczne różnice w badanych populacjach. Co więcej, ankieta pozwoliła także na poszerzenie zakresu badania występujących różnic o populacje nie tylko firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzeniu kapitału i rodzaj działalności firmy, ale także wielkość przedsiębiorstwa, stanowisko oraz wykształcenie praktyków rachunkowości zarządczej.

Tabela 6.32 przedstawia podsumowanie zidentyfikowanych różnic w udzielanych odpowiedziach w badanych populacjach.

Zarówno w zakresie realizowanych zadań, stosowanych narzędzi, wymagań, jak i oceny czynników wpływających na pracę zawodową nie stwierdzono wielu różnic pomiędzy pracownikami wykonującymi zadania w firmach produkcyjnych, nieprodukcyjnych, z kapitałem polskim i zagranicznym, małych/średnich oraz dużych, a także wśród praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne. Stanowi to kolejny dowód na wysoką homogeniczność zadań rachunkowości zarządczej realizowanych przez specjalistów tej dziedziny w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Tabela 6.32. Podsumowanie zidentyfikowanych różnic w badanych populacjach

Obszar	Zakres	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Zadania	Budżetowanie i jego kontrola	Tak	Tak	Nie	Nie	Nie
	Kontrola kosztów i kontrola finansowa	Tak	Tak	Nie	Nie	Nie
	Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo dla kierowników i zarządu	Nie	Tak	Nie	Nie	Nie
	Raportowanie	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Pomiar dokonań jednostki gospodarczej	Nie	Tak	Nie	Nie	Nie
	Analiza opłacalności projektów	Tak	Nie	Tak	Nie	Nie
	Propozycje optymalizujące i usprawniające	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	Nie	Tak	Nie	Nie	Nie
	Generowanie i tworzenie wartości	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Wdrażanie strategii jednostki gospodarczej	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Wsparcie sprawozdawczości	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
Stosowane narzędzia	Tradycyjne systemy rachunku kosztów	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Nowoczesne systemy rachunku kosztów	Tak	Nie	Nie	Nie	Nie
	Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	Nie	Nie	Nie	Tak	Nie
	Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	Nie	Nie	Tak	Nie	Nie
	Pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie

Tabela 6.32. (cd.)

Obszar	Zakres	PROD vs. NPROD	PL vs. ZAGR	KIER vs. NKIER	KF vs. S.C.	D vs. MŚ
Ocena narzędzi	Tradycyjne systemy rachunku kosztów	Nie	Nie	Nie	Tak	Tak
	Nowoczesne systemy rachunku kosztów	Nie	Nie	Tak	Nie	Tak
	Tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń	Nie	Tak	Tak	Nie	Tak
	Tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań	Nie	Nie	Tak	Tak	Tak
	Nowoczesne narzędzia pomiaru dokonań	Nie	Tak	Tak	Nie	Tak
	Pozostałe narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	Nie	Nie	Tak	Nie	Tak
Ocena czynników determinujących zmiany	Nowe technologie informatyczne	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Fuzje i przejęcia	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Wymagania sprawozdawczości	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Sytuacja ekonomiczna	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Zmiany w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem	Nie	Nie	Tak	Tak	Nie
	Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	Nie	Nie	Tak	Nie	Tak
Ocena przydatności wiedzy	Finanse i rachunkowości	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Technologie informatyczne (IT)	Tak	Nie	Nie	Tak	Nie
	Zarządzanie i ekonomia	Nie	Nie	Tak	Tak	Nie
	Etyka i nadzór korporacyjny (<i>corporate governance</i>)	Nie	Nie	Tak	Nie	Nie
	Audyt i podatki	Nie	Nie	Tak	Tak	Nie
	Prawo	Tak	Nie	Tak	Tak	Tak
Ocena przydatności umiejętności	Odporność na stres	Nie	Tak	Nie	Nie	Nie
	Zdolności analityczne i interpretacyjne	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Umiejętności informatyczne	Nie	Nie	Nie	Nie	Nie
	Umiejętności zawodowe	Nie	Nie	Tak	Nie	Nie
	Zrozumienie biznesu	Nie	Nie	Nie	Tak	Nie
	Umiejętności prezentacji i przekonywania	Nie	Tak	Nie	Nie	Nie
	Umiejętności pracy w zespole	Nie	Tak	Nie	Nie	Tak
	Komunikatywność i umiejętności interpersonalne	Nie	Tak	Nie	Nie	Tak

Źródło: opracowanie własne.

Zakończenie

Podejmowana w ostatnim okresie aktywna dyskusja dotycząca zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej i roli jej specjalistów w organizacji nabiera szczególnego znaczenia w globalnej gospodarce. Postęp technologiczny, zachodzące nowe zjawiska ekonomiczne i procesy profesjonalizacji to czynniki, które mogą sprawić, że zawód ten będzie charakteryzował się nowym globalnym wymiarem.

Choć okres funkcjonowania rachunkowości zarządczej w nauce i praktyce polskiej jest stosunkowo krótki, to od lat 90. XX w. można zauważyć istotne zmiany i rozwój tej dziedziny. Polscy specjaliści stoją przed ogromną szansą stania się częścią globalnej sieci profesjonalistów zajmujących istotną pozycję w organizacji i dodatkowo zdolnych do podejmowania działań zawodowych na całym świecie, w każdej organizacji. O tym, czy tak się stanie, będą decydowały najbliższe lata. Będzie to w dużej mierze zależało od zmian w procesach kształcenia zawodowego i akademickiego, a także wymagało instytucjonalnego wsparcia tej grupy zawodowej.

Przedstawione w monografii badania literaturowe oraz wyniki badań własnych pozwoliły na weryfikację hipotez głównych i pomocniczych. Obecnie specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce odgrywają tradycyjną rolę, polegającą na dostarczaniu menedżerom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i zarządzania organizacją, a także wspierają ich w tych procesach, służąc radami i proponując określone rozwiązania. Taka rola przekracza kompetencje przypisywane typowemu „liczykrupie” (*bean counter*), ale daleka jest od modelu partnera biznesu. Określeniem najlepiej oddającym aktualną rolę badanej grupy jest „wewnętrzny konsultant biznesu”, a więc profesjonalista nie tylko dostarczający informacji, ale także doradzający

menedżerom, nieuczestniczący jednak osobiście w procesach podejmowania decyzji.

Należy podkreślić, że zarówno pracodawcy, jak i sami specjaliści w przedsiębiorstwach działających w Polsce w podobny sposób postrzegają tę rolę. Świadczy to o jej wysokiej instytucjonalizacji i rutynizacji w organizacjach. Oznacza to, że przemiana specjalisty w bardziej dojrzały model, między innymi partnera biznesu czy chociażby hybrydowego księgowego, będzie wymagała nie tylko zmiany nastawienia praktyków rachunkowości zarządczej, ale także menedżerów z nimi współpracujących. Bez akceptacji nowej roli i odczuwania potrzeby transformacji przez wewnętrzne otoczenie, a więc zmiany funkcjonujących w organizacji instytucji, a dalej praktyk i reguł, nie będzie możliwy dalszy rozwój tej grupy zawodowej.

Procesy tych zmian mają charakter ciągły, lecz ewolucyjny. Mogą być jednak przyspieszone przez czynniki zewnętrzne, w tym sytuację ekonomiczną i mechanizmy izomorfizmu, lub opóźnione, chociażby przez mechanizmy władzy czy świadomego sprawstwa. Ważne jest, aby ocena badanej roli przez samych profesjonalistów, jak również pozostałych menedżerów, pozostała zgodna. W świetle koncepcji A. Giddensa przesunięcie we władzy, do jakiego musi dojść wraz z transformowaniem specjalisty w bardziej rozwinięty model, nie musi spowodować konfliktów w organizacjach, jeżeli wszystkie strony będą miały wspólny interes.

Podsumowując, istnieją duże szanse na dalszy rozwój roli badanej grupy zawodowej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, wymaga to jednak zmiany sposobów myślenia w organizacji, które muszą ulec instytucjonalizacji i być współdzielone przez wszystkich jej członków. Stąd teza, że zmiana w roli specjalistów rachunkowości zarządczej ma charakter psychologiczno-społeczny, wydaje się słuszna. Niestety, tempo tych zmian jest trudne do określenia i będzie zależało w dużej mierze od siły oddziaływania wspomnianych czynników instytucjonalnych, ekonomicznych i indywidualnych.

Badanie zadań pokazało, że polski specjalista realizuje przede wszystkim tradycyjne zadania rachunkowości zarządczej: budżetowanie, kontrolę kosztów, wspieranie decyzji, raportowanie i pomiar dokonań. Należą one do kanonu zadań badanej grupy zawodowej i świadczą o bliskości polskiego modelu praktyka rachunkowości zarządczej z tradycyjnymi standardami światowymi oraz są dowodem na podobieństwo tych właśnie praktyk w skali światowej. Niestety, zadania klasyfikowane jako nowoczesne w literaturze światowej, czyli opracowywanie i wdrażanie strategii, generowanie wartości czy propozycje usprawnień i optymalizacji, są realizowane przez zdecydowaną mniejszość specjalistów działających w Polsce.

Taki stan rzeczy wynika ze specyfiki przedsiębiorstw działających w Polsce. Część z nich to filie bądź oddziały korporacji transnarodowych,

które mimo dostępu do *know-how* w dziedzinie rachunkowości zarządczej, nie mają potrzeby stosowania między innymi narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, gdyż decyzje o charakterze strategicznym zapadają w centrali. Z kolei polskie przedsiębiorstwa są w dalszym ciągu na etapie rozwoju systemów rachunkowości zarządczej, stopniowo wzbogacając je o najnowsze rozwiązania.

Warto jednak podkreślić, że porównanie z wcześniejszymi badaniami przeprowadzonymi w Polsce pokazuje częstsze i odważniejsze stosowanie najnowszych narzędzi rachunkowości zarządczej niż chociażby dekadę wcześniej. Co więcej, dominacja tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej nie satysfakcjonuje badanych specjalistów, gdyż oceniają oni ich przydatność stosunkowo nisko. Z drugiej strony wyodrębnione skupienia sugerują, że respondenci preferują wyraźniej tradycyjne bądź nowoczesne narzędzia, co może wynikać z czynników indywidualnych, przekonań czy przyzwyczajęń. Nie bez znaczenie może być także edukacja akademicka. Krytyczna analiza programów nauczania pokazuje, że dominują w nich zagadnienia dotyczące tradycyjnych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, co może powodować niechęć bądź obawy praktyków rachunkowości zarządczej do proponowania nowych rozwiązań. Bez wątpienia problemowi temu poświęcić należy dalsze studia i badania.

Wymagania stawiane przed specjalistami rachunkowości zarządczej wskazują na duże podobieństwo do tych, jakie muszą spełniać ich odpowiednicy w krajach rozwiniętych. Analiza przeprowadzona w tym obszarze pokazuje zarówno wpływy modelu anglosaskiego, jak i niemieckiego, potwierdzając tezy mówiące o globalizacji i homogeniczności badanych praktyk. Istotnymi oczekiwaniami są: posiadanie wykształcenia wyższego kierunkowego, znajomość języka obcego (przede wszystkim języka angielskiego) oraz doświadczenie zawodowe. Tym samym praktyk w Polsce powinien bazować na doświadczeniu zawodowym, choć równie ważne jest posiadanie wiedzy z obszaru finansów i rachunkowości zdobytej na studiach wyższych i w procesie certyfikacji zawodowej. Zazwyczaj rozpoczyna on pracę w dziedzinie finansów i rachunkowości po ukończeniu studiów, a dopiero zdobywając doświadczenie, aplikuje na stanowisko specjalisty. Polska ścieżka kariery jest połączeniem tego, jak wygląda ten proces w krajach anglosaskich i w Niemczech.

Jeżeli chodzi o wiedzę, to bez wątpienia wymagana jest znajomość rachunkowości i finansów, a także technik informatycznych. Część ankietowanych jest zdania, że do wykonywania zawodu niezbędna jest również znajomość ekonomii i zarządzania, a także etyki i *corporate governance* oraz prawa i audytu. Te opinie świadczą o przygotowaniu ankietowanych do realizowania bardziej odpowiedzialnych zadań stawianych przed partnerem biznesu i wymagających podejścia holistycznego. Z drugiej jednak strony niepokoi brak umiejętności przywódczych i egzekwowania we

wskazaniach badanych praktyków rachunkowości zarządczej, co w praktyce może uniemożliwiać pełnienie funkcji pełnoprawnego członka zespołu zarządzającego.

Wśród pozostałych wymagań niezbędnych do wykonywania zawodów z obszaru rachunkowości zarządczej można wymienić umiejętności analityczne, komunikacji i interpersonalne, pracy w zespole i prezentacji. Pracodawcy podkreślają także duże znaczenie dokładności i umiejętności organizacyjnych, zaś sami praktycy wysoko cenią odporność na stres i umiejętności zawodowe (kompetencje, poufność, uczciwość i wiarygodność). Interesujące jest, że w przedsiębiorstwach działających w Polsce przywiązuje się uwagę zarówno do cech osobowości i do umiejętności, jak i wiedzy eksperckiej. Komunikacja jest zaś uważana za ważny element pracy.

Wymagania wobec praktyków w Polsce są więc zbiorem oczekiwań, jakie stawiane są pracownikom w krajach rozwiniętych, między innymi w Niemczech i Wielkiej Brytanii. Można ocenić je jako stosunkowo wysokie, gdyż taki modelowy specjalista wyłaniający się z badania ankietowego i ogłoszeń o pracę powinien posiadać wykształcenie wyższe, doświadczenie zawodowe i wiedzę ekspercką, a także szerokie spektrum cech oraz umiejętności zarówno biznesowych, jak i „miękkich”. Tabela 7.1 zawiera podsumowanie wyników przeprowadzonych badań.

Tabela 7.1. Podsumowanie wymagań i zadań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce

Specjalista rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce	
Zadania	Budżetowanie, wspieranie decyzji, kontrola kosztów, raportowanie i pomiar dokonań
Narzędzia	Tradycyjne systemy rachunku kosztów, tradycyjne budżetowanie i analiza odchyleń, tradycyjne narzędzia pomiaru dokonań
Wymagania w zakresie wykształcenia	Wykształcenie wyższe kierunkowe, kwalifikacje zawodowe
Wymagania w zakresie wiedzy	Znajomość języka obcego, znajomość IT, wiedza z finansów i rachunkowości
Doświadczenie zawodowe	Rozpoczyna pracę w obszarze finansów i rachunkowości po ukończeniu studiów, zdobywając doświadczenie (średnio 2,5 roku), aplikuje na stanowisko specjalisty
Umiejętności zawodowe	Umiejętności analityczne i interpretacyjne, informatyczne, prezentacji i przekonywania, zrozumienie biznesu
Inne wymagania	Komunikatywność i umiejętności interpersonalne, praca w zespole, odporność na stres
Rola	„Wewnętrzny konsultant biznesu”

Źródło: opracowanie własne.

Wśród najważniejszych czynników o charakterze zewnętrznym, oddziałujących na funkcję pełnioną przez specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, wymieniane są nowe technologie IT, fuzje i przejęcia oraz wymagania sprawozdawczości. O ile pierwszy wspomniany czynnik od kilku lat plasuje się w czołówce wskazywanych przez praktyków rachunkowości zarządczej na całym świecie, o tyle dwa kolejne są wynikiem silnych procesów globalizacji, jakich doświadczają przedsiębiorstwa i pracujący w nich specjaliści. Najbliższa dekada upłynie zapewne pod znakiem dalszego oddziaływania tych czynników, przy czym ich siła i kierunek wpływu nie są do końca jasne.

Nowe technologie IT przyczyniają się do decentralizacji zadań rachunkowości zarządczej, poprawy jakości informacji zarządczej, a co za tym idzie lepszych i bliższych relacji tej grupy zawodowej oraz pozostałych menedżerów. Dalszy rozwój systemów IT i ich doskonała znajomość pozwoli praktykom rachunkowości zarządczej jeszcze bardziej zbliżyć się do grupy zarządzającej, ale w dalszym ciągu raczej w charakterze doradcy niż podejmującego decyzje. Fuzje i przejęcia będą wymagały zaangażowania specjalistów rachunkowości zarządczej w procesy integracji systemów łączących się organizacji, ale prawdopodobnie nie spowodują radykalnych zmian w ich roli. Wreszcie rozpowszechnienie się Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej/Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSSF/MSR) przyczyni się do integracji rachunkowości finansowej i zarządczej oraz ściślejszej współpracy przedstawicieli tych dziedzin, nie zaś przejmowania zadań i zmiany rangi którejkolwiek grupy w organizacji. Transformacja praktyków rachunkowości zarządczej w Polsce wymaga oddziaływania zdecydowanie bardziej radykalnych czynników niż wymienione, w szczególności wewnętrznych i zewnętrznych o charakterze instytucjonalnym, także indywidualnych.

Oprócz wymienionych obserwacji, warto jeszcze wspomnieć o dwóch ważnych ustaleniach, na jakie pozwoliło przeprowadzone badanie. Pierwsze z nich dotyczy rozbieżności w rozumieniu terminów „rachunkowość zarządcza” i „controlling”, jakie istnieje w rodzimej literaturze przedmiotu. Badanie praktyki polskiej pokazuje, że terminy te są tożsame z punktu widzenia zadań oraz funkcji, jakie pełnią specjaliści reprezentujący te dziedziny, choć częściej stosowane jest to drugie określenie. Stosunkowo rzadko można spotkać stanowisko „specjalista rachunkowości zarządczej” czy dział rachunkowości zarządczej. W przedsiębiorstwach działających w Polsce dominują działy controllingu, zaś specjaliści określani są terminami „specjalista controllingu” lub „kontroler finansowy”. Taki stan rzeczy jest niezwykle interesujący i może wskazywać na silne mieszane wpływy, z jednej strony niemieckie, skąd wywodzi się termin *controlling*, z drugiej anglosaskie, skąd pochodzi kontroler finansowy. A przecież w większości przypadków zarówno polskie uczelnie, jak

i instytucje certyfikujące posługują się terminem „rachunkowość zarządcza” (*management accounting*), dlatego dominacja terminu *controlling* jest dużym zaskoczeniem. Aby uniknąć dalszego zamieszania związanego z terminologią, najrozsądniej jest stosować określenie „rachunkowość zarządcza/controlling”, zarówno w klasyfikacji zawodów i specjalności, jak i w kształceniu akademickim.

Drugie istotne ustalenie dotyczy dużej jednorodności praktyk, wymagań i ocen, jaką charakteryzuje się badana grupa zawodowa w Polsce. Tym samym można mówić o zweryfikowaniu drugiej hipotezy głównej. Zidentyfikowane różnice w zadaniach, wymaganiach, stosowanych narzędziach pomiędzy pracownikami realizującymi zadania w firmach produkcyjnych, nieprodukcyjnych, z kapitałem polskim i zagranicznym, małych/średnich oraz dużych, a także wśród praktyków mających wykształcenie kierunkowe oraz inne, są bowiem niewielkie. Wskazuje to na oddziaływanie mechanizmów izomorfizmu, szczególnie zaś na silne wpływy korporacji na praktyki stosowane w filiach działających w Polsce i kopiowanie rozwiązań. Duże znaczenie można przypisać również edukacji uniwersyteckiej i profesjonalizacji zawodu, które promują określone rozwiązania.

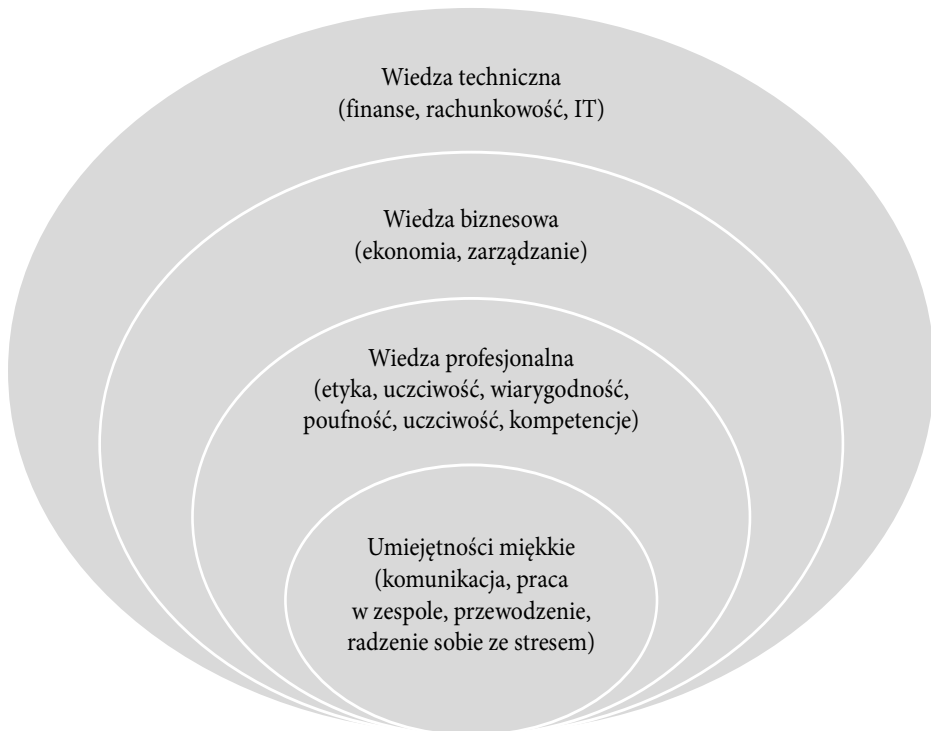
Wyniki badania zawierają wskazówki dla praktyki w zakresie wymagań zawodowych wobec specjalistów rachunkowości zarządczej. Szczególnie przydatne są one dla działów personalnych poszukujących najlepszych kandydatów do wykonywania zawodu, a także w celu planowania ścieżki rozwoju zawodowego takich osób. Bez wątpienia transformacja specjalistów w partnerów biznesu nie będzie możliwa bez rozwoju umiejętności zarządzania zasobami ludzkimi i przewodzenia.

Co więcej, w świetle poczynionych obserwacji, planowanie zmian w obszarze rachunkowości zarządczej, w szczególności w rolach i zadaniach specjalistów tej dziedziny, wymaga w pierwszej kolejności dokładnego zrozumienia funkcjonujących w organizacji instytucji, ale także identyfikacji czynników zewnętrznych oddziałujących na strukturę organizacji. Z kolei wdrażanie i utrwalanie planowanych zmian nie powiedzie się bez uwzględnienia przekształceń stanowiących fundament procesów strukturacji, a więc znaczeń, dominacji i legitymizacji, niezbędnych dla komunikowania zmian, sankcjonowania i sprawowania władzy. Konieczna jest też kontrola powiązań pomiędzy systemem rachunkowości zarządczej a zinstytucjonalizowanymi relacjami społecznymi w organizacji oraz wzajemnych oddziaływań między nimi. Pozwoli to uniknąć niepokoju w organizacji w wyniku zakłócania rutyny przez wprowadzane zmiany, a także przesunięć we władzy i konfliktów wynikających z rozbieżnych interesów.

Wreszcie przeprowadzone badanie może być wykorzystane do przygotowania programów nauczania dotyczących kształcenia akademickiego i zawodowego w obszarze rachunkowości zarządczej. W programach tych

powinny znaleźć się nie tylko tradycyjne metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, ale także najnowsze koncepcje. Silne nastawienie uczelni wyższych na prezentację tradycyjnych metod jest najprawdopodobniej jedną z przyczyn ich dominacji w systemach rachunkowości zarządczej badanych przedsiębiorstw. Sami praktycy deklarują chęć poznania najnowszych rozwiązań, szczególnie z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej.

Do pełnienia funkcji pełnoprawnego członka zespołu zarządzającego niezbędne jest również posiadanie szerokiej wiedzy ekonomicznej i menedżerskiej. Absolutnie niedopuszczalne jest pomijanie kwestii związanych z etyką i kwalifikacjami zawodowymi (kompetencje, poufność, uczciwość i wiarygodność). Skutkuje to brakiem tych aspektów w wymaganiach zawodowych stawianych tej grupie specjalistów, a co gorsza, zapewne i w codziennych praktykach. Wreszcie ważną kwestią jest wzbogacenie programów o rozwój tzw. umiejętności miękkich, wskazywanych jako przydatne w wykonywaniu zawodu, między innymi komunikacji, pracy w zespole czy radzenia sobie ze stresem. Na ilustracji 7.1 przedstawiono propozycję modelu kształcenia specjalistów rachunkowości zarządczej/controllersingu.



Ilustracja 7.1. Model kształcenia specjalistów rachunkowości zarządczej/controllersingu

Źródło: opracowanie własne.

Niedobory w kształceniu akademickim i brak instytucjonalnego wsparcia są przyczyną dużego sukcesu w Polsce międzynarodowych organizacji certyfikujących zawody z obszaru rachunkowości. Organizacje te wypełniają lukę istniejącą w Polsce, wydając certyfikaty zawodowe respektowane na całym świecie, zrzeszając członków i studentów, a także organizując spotkania integracyjne i oferując literaturę fachową. Obowiązek zdawania egzaminów w celu uzyskania dyplomów pozwala na uzupełnienie braków w kształceniu akademickim. Powstaje w związku z tym pytanie, czy jest potrzeba stworzenia polskiej organizacji zrzeszającej praktyków rachunkowości zarządczej i czy jest jeszcze dla takiej organizacji miejsce w rodzimej praktyce.

Niezwykle istotne jest kontynuowanie badań w zakresie zmian, jakie zachodzą zarówno w roli, jak i zadaniach oraz wymaganiach wobec specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Zrozumienie czynników determinujących te zmiany bądź blokujących je jest także kluczowe dla dalszego rozwoju rachunkowości zarządczej jako dziedziny praktyki i nauki w naszym kraju. Szczególnie badania we współpracy z praktykami mogą przynieść opracowanie nowych teorii rachunkowości zarządczej, w tym modeli zawodowych specjalistów rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Abdel-Kader M., Luther R. (2008), *The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis*, „The British Accounting Review”, 40 (1), s. 2–27.
- Abernethy M., Comerford s. (1999), *Budgeting and the management of role conflict in hospitals*, „Behavioural Research in Accounting”, 11, s. 93–110.
- Ahadiat N. (2008), *In search of practiced – based topics for management accounting education*, „Management Accounting Quarterly”, 9 (4), s. 42.
- Ahrens T. (1997), *Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers*, „Accounting, Organizations and Society”, 22, s. 617–637.
- Ahrens T. (1996), *Styles of accountability*, „Accounting, Organizations and Society”, 21 (2–3), s. 139–173.
- Ahrens T., Chapman Ch. (2000), *Occupational identity of management accountants in Britain and Germany*, „European Accounting Review”, 9 (4), s. 477–498.
- Ahrens T., Chapman Ch. (1999), *The role of management accountants in Britain and Germany*, „Management Accounting”, May, s. 42–43.
- Ahrens T., Chapman C.S. (2005), *Organizational roles of management accountants*, [in:] *Blackwell Encyclopaedia of Management: Accounting*, Vol. 3, s. 327–332.
- Albrecht W.S., Sack R.J. (2002), *Accounting education: charting the course through a perilous future*, „Accounting Education Series”, 16, American Accounting Association, Sarasota, FL.
- Albu C.N., Albu N., Faff R., Hodgson A. (2011), *Accounting competencies and the changing role of accountants in emerging economies: the case of Romania*, „Accounting in Europe”, 8 (2), s. 155–184.
- Almer E.D., Kaplan S.E. (2002), *The effects of flexible work arrangements on stressors, burnout, and behavioral job outcomes in public accounting*, „Behavioral Research in Accounting”, 14, s. 1–34.
- Alvesson M., Berg P.O. (1992), *Corporate Culture and Organizational Symbolism*, Walter de Gruyter, Berlin.

- Anderson S.W. (1995), *A framework for assessing cost management changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993*, „Journal of Management Accounting Research”, 7, s. 1–51.
- Anderson S.W., Lanen W.N. (1999), *Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India*, „Accounting, Organizations and Society”, 24 (5–6), s. 379–412.
- Anderson-Gough F., Grey C., Robson K. (2001), *Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multinational accounting firms*, „Accounting, Organizations and Society”, 26, s. 99–122.
- Angay F.K., Ersoy A. (2010), *Literature review of behavioral research in accounting between 1999–2008*, „Journal of Yasar University”, 5 (19), s. 3171–3198.
- Angelakis G., Theriou N., Floropoulos I. (2010), *Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greek and Finland*, „Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting”, 26, s. 87–96.
- Anthony R.N. (1989), *Reminiscences about management accounting*, „Journal of Management Accounting Research”, 1 (Fall), s. 1–20.
- Aranya N., Ferris K. (1984), *A reexamination of accountants' organizational-professional conflict*, „The Accounting Review”, 69 (1), s. 1–15.
- Archer M.S. (1995), *Realist Social Theory: the Morphogenetic Approach*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Argyris C. (1953), *Human problems with budgets*, „The Harvard Business Review”, January–February, s. 97–110.
- Argyris C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, Controllershhip Foundation, New York.
- Armstrong M.B. (2003), *Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior*, „Journal of Accounting Education” (Elsevier), s. 1–16.
- Armstrong P., Jones C. (1992), *The decline of operational expertise in the knowledge base of management accounting: an examination of some post-war trends in the qualifying requirements of the Chartered Institute of Management Accountants*, „Management Accounting Research”, 3 (1), s. 53–75.
- Artienwicz N. (2009), *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość”, 9, s. 1–4.
- Ashton R. H. (1990), *Pressure and performance in effects of incentives, feedback and justification*, „Journal of Accounting Research”, Supplement, 28, s. 148–180.
- A Statement of Basic Accounting Theory* (1966), American Accounting Association, Sarasota, FL.
- Babbage C. (1963), *On the Economy of Machinery and Manufactures*, Augustus Kelley Publishers, New York (reprint of 1835 edition).
- Backhaus K.K. (2004), *An exploration of corporate recruitment descriptions on Monster.com*, „Journal of Business Communication”, 41 (2), s. 115–136.
- Baines A., Langfield-Smith K. (2003), *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, „Accounting, Organizations and Society”, 28 (7–8), s. 675–698.
- Baldvinsdottir G., Burns J., Norreklit H., Scapens R.W. (2010), *Risk manager or risqué manager: the new platform for the*

- management accountant*, „CIMA Research Executive Summary Series”, 6 (6).
- Baldvinsdottir G., Burns J., Norreklit H., Scapens R.W. (2009), *The management accountant's role*, „Financial Management”, September, s. 33–34.
- Baldvinsdottir G., Burns J., Norreklit H., Scapens R.W. (2009a), *The image of accountants: from bean counters to extreme accountants*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 22 (6), s. 858–882.
- Becker S.W. (1967), *Discussion of the effect of frequency of feedback on attitudes and performance*, „Journal of Accounting Research”, 5 (Supplement), s. 25–228.
- Becker A., Messner M. (2005), *After scandals: a German-speaking perspective on management accounting research and education*, „European Accounting Review”, 14 (2), s. 417–427.
- Berard T.J. (2005), *Rethinking practices and structures*, „Philosophy of the Social Sciences”, 35 (2), s. 196–230.
- Bergeron B. (2003), *Essentials of Shared Services*, Wiley, NJ.
- Berry A.J. (1994), *Spanning traditional boundaries: organization and control of embedded operations*, „Leadership & Organization Development Journal”, 15, s. 4–10.
- Bhimani A. (2002), *European management accounting research: traditions in the making*, „The European Accounting Review”, 11 (1), s. 99–117.
- Bhimani A., Pigott D. (1992), *Implementing ABC: a case study of organisational and behavioural consequences*, „Management Accounting Research”, 3 (2), s. 119–132.
- Biadacz R. (2011), *Rachunkowość zarządcza w Polsce po roku 1990*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 181.
- Biadacz R. (2011a), *Teoria i praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce – studium dobrych przypadków w regionie częstochowskim*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 668, s. 353–364.
- Biadacz R. (2010), *Rachunkowość zarządcza w Polsce w latach 1950–1990*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 123.
- Biatek J., Depta A. (2010), *Statystyka dla studentów z programem STAT_STUD 1.0*, C.H. Beck, Warszawa.
- Birkett W.P. (2002), *Competency profiles for management accounting practice and practitioners*, Study 12, The International Federation of Accountants, New York.
- Birnberg J.G., Shields J.F. (1989), *Three decades of behavioral accounting research: a search for order*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 23–74.
- Birnberg J.G., Snodgrass C. (1988), *Culture and control: a field study*, „Accounting, Organizations and Society”, 13, s. 447–464.
- Boateng A., Bampton R. (2010), *Integrating management accounting systems in mergers and acquisition: the role of management accountants*, „Research Executive Summaries Chartered Institute of Management Accountants”, 6 (5).
- Booth P., Matolcsy Z., Wieder B. (2000), *The impact of enterprise resources planning on accounting practice – Australian experience*, „Australian Accounting Review”, 10 (3), s. 4–18.
- Boyns T., Edwards J.R. (2007), *The development of cost and management accounting in Britain*, [in:] Ch.S. Chapman,

- A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford.
- Böer B.G. (2000), *Management accounting education: yesterday, today and tomorrow*, „Issues in Accounting Education”, May, s. 213.
- Bramseman R. (1990) *Berufsfeldbezogene Controller-Ausbildung an Hochschulen*, [in:] H. Siegwart (Hrsg.), *Meilensteine im Management*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Brewer P.C. (2000), *An approach to organizing a management accounting curriculum*, „Issues in Accounting Education”, 15 (2), s. 211–236.
- Briers M., Chua W.F. (2001), *The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing*, „Accounting, Organizations and Society”, 26 (3), s. 237–269.
- Brignall S., Fitzgerald L., Johnston R., Markou E. (1999), *Improving Service Performance*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Bromwich M. (1986), *Management accounting research: the state of the art*, [in:] M. Bromwich, A.G. Hopwood (eds), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, s. 217–231.
- Brownell P. (1982), *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness*, „Journal of Accounting Research”, 20 (1), s. 12–27.
- Brownell P., McInnes M. (1986), *Budgetary participation, motivation, and managerial performance*, „The Accounting Review”, 61, s. 587–600.
- Burney L., Widener S.K. (2007), *Strategic performance measurement systems, job-relevant information, and managerial behavioral responses – role stress and performance*, „Behavioral Research in Accounting”, 19, s. 43–69.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2007), *The changing role of management accountants*, [in:] T. Hopper, D. Northcott, R.W. Scapens (eds), *Issues in Management Accounting*, 3rd edition, FT Prentice Hall, Harlow, Essex, s. 117–132.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2005), *An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis*, „European Accounting Review”, 14 (4), s. 725–757.
- Burns J., Scapens R.W. (2000), *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, „Management Accounting Review”, 11 (1), s. 3–25.
- Burns J., Vaivio J. (2001), *Management accounting change*, „Management Accounting Research”, 12 (4), s. 389–402.
- Burns J., Yazdifar H. (2001), *Tricks or treats*, „Financial Management”, March, s. 33–35.
- Burns J., Ezzamel M., Scapens R. (2003), *The Challenge of Management Accounting Change*, CIMA Publishing, Elsevier, Oxford.
- Burns J., Ezzamel M., Scapens R. (1999), *Management accounting change in the UK*, „Management Accounting”, March, s. 28–30.
- Burns J., Warren L., Oliviera J. (2014), *Business partnering: is it all that good?*, „Controlling & Management Review”, 2.
- Burzymowa E. (1971), *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa.

- Burzymowa E. (1963), *O istocie pojęć wydatku, nakład, koszt*, „Rachunkowość”, 5.
- Busco C. (2009), *Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research*, „Journal of Management and Governance”, 13, s. 249–260.
- Busco C., Riccaboni A., Scapens R.W. (2002), *When culture matters: process of organizational learning and transformation*, „Reflections: the Society for Organizational Learning Journal”, 4 (1), s. 43–54.
- Busco C., Riccaboni A., Scapens R.W. (2001), *Culture vultures*, „Financial Management”, March, s. 30–31.
- Byrne S., Pierce B. (2007), *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, „European Accounting Review”, 16 (3), s. 469–498.
- Cable J.R., Healy P., Mathew E. (2009), *Teaching future management accountants*, „Management Accounting Quarterly”, 10 (4), s. 44–50.
- Cacciaguidy-Fahy S., Currie J., Fahy M. (2002), *Financial Shared Service Centres: Opportunities and Challenges for Accounting Profession*, ACCA Research Report No. 79, Certified Accountants and Educational Trust, London.
- Caglio A (2003), *Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization?*, „European Accounting Review”, 12 (1), s. 123–153.
- Caplan E.H. (1966), *Behavioral assumptions of management accounting*, „The Accounting Review”, 41 (3), s. 496–509.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutierrez F. (1998), *Towards an institutional analysis of accounting change in the royal tobacco factory of Seville*, „Accounting Historians Journal”, 25, s. 115–147.
- Carr C., Ng J. (1995), *Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnership*, „Management Accounting Research”, 6, s. 347–365.
- Chalos P., Poon M.C.C. (2000), *Participation and performance in capital budgeting teams*, „Behavioral Research in Accounting”, 12, s. 199–229.
- Chatfield M. (1977), *A History of Accounting Thought*, Robert E. Krieger Publishing, Huntington.
- Chatman J. (1989), *Improving interactional organisational research: a model of person-organisation fit*, „Academy of Management Review”, 14 (2), s. 333–349.
- Chenhall R. (2008), *Accounting for the horizontal organization: a review essay*, „Accounting, Organizations and Society”, 33, s. 517–550.
- Chenhall R. (2003), *Management control systems design within its organisational context: findings from contingency based research and direction from the future*, „Accounting, Organizations and Society”, 28, s. 127–168.
- Chenhall R., Langfield-Smith K. (1998), *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*, „Management Accounting Research”, 9, s. 1–19.
- Chong V.K., Chong K.M. (2002), *Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach*, „Behavioral Research in Accounting”, 14, s. 65–86.
- Chow C.W., Linquist T.M., Wu A. (2001), *National culture and the implementation of high-stretch performance standards: an exploratory study*, „Behavioral Research in Accounting”, 13, s. 85–110.

- Chow C.W., Kato Y., Shields M.D. (1994), *National culture and the preference for management controls: an exploratory study of the firm-labor market interface*, „Accounting, Organizations and Society”, 19, s. 381–400.
- CIMA (2012), *Acting under Pressure*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- CIMA (2009), *Improving Decision Making in Organisations: the Opportunity to Reinvent Finance Business Partners*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- CIMA (2007), *Improving Decision Making in Organisations: the Opportunity to Transform Finance*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Civichiono A. (2013), *Financial steward or business partner? The changing role of management accountants*, „CMA Magazine”, March–April, s. 16–20.
- Clinton B.D., White L.R. (2012), *The role of management accountant 2003–2012*, „Management Accounting Quarterly”, 14 (1), s. 40–74.
- Clinton B.D., Hunton J.E. (2001), *Linking participative budgeting congruence to organization performance*, „Behavioral Research in Accounting”, 13 (1), s. 127–141.
- Cockrell S.R., Meyer D. (2012), *The role of the management accountant in Total Quality Management*, „Franklin Business & Law Journal”, 12 (4), s. 1–19.
- Coe M., Delaney J. (2008), *The impact of certifications on accounting education*, „Strategic Finance”, July, s. 47–51.
- Collier P. (2001), *The power of accounting: a field study of local financial management in a police force*, „Management Accounting Research”, 12, s. 465–486.
- Cooper P. (2006), *Adapting management accounting knowledge needs to functional and economic change*, „Accounting Education”, 15 (3), s. 287–300.
- Cooper P., Dart E. (2009), *Change in Management Accountant's Role: Drivers and Diversity*, Working Paper Series 2009.06, University of Bath, School of Management, s. 1–26.
- Cooper R. (1996), *Look out, management accountants*, „Management Accounting”, June, s. 35–41.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988), *Measure costs right: make the right decisions*, „Harvard Business Review”, 66, s. 96–103.
- Coyte R., Emsley D., Boyd D. (2010), *Examining accounting change as rules and routines: the effect of rule precision*, „Australian Accounting Review”, 20 (2), s. 96–109.
- Craib I. (1992), *Anthony Giddens*, Routledge, London, New York.
- Cullen J. (2004), *LIS labour market research: implications for management development*, „Library Management”, 25 (3), s. 138–145.
- Czubakowska K. (1999), *Charakterystyka sylwetki controllera*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 51, SKwP, Warszawa, s. 38–43.
- DeCoster D., Fertakis J. (1968), *Budget-induced pressure and its relationship to supervisory behaviour*, „Journal of Accounting Research”, 6, s. 237–246.
- Dekker H.C. (2003), *Value chain analysis in interfirm relationships: a field study*, „Management Accounting Research”, 14, s. 1–23.
- De With E. (2012), *The Dutch way*, „Strategic Finance”, September, s. 49–53.
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (1991), *The New Institutionalism in Organizational*

- Analysis*, University of Chicago Press, Chicago.
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, „American Sociological Review”, 48, s. 147–160.
- Dixon R., Smith D.R. (1997), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 145, s. 16–40.
- Dobroszek J., Zarzycka E. (2015), *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllership w Polsce i Niemczech – studia porównawcze*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 389, s. 329–337.
- Dunk A.S. (1993), *The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack*, „The Accounting Review”, 68 (2), s. 400–410.
- Dutton J.J., Ferguson M. (1996), *Target costing at Texas Instruments*, „Journal of Cost Management”, Fall, s. 33–38.
- Dynowska J. (2011), *Zadania controllera w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 181, s. 147–155.
- Dynowska J., Łapińska A. (2011), *Zakres zadań i oznaczenia stanowiska controllera w przedsiębiorstwie w świetle badań ankietowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 123, s. 318–327.
- Dynowska J., Kęs Z. (2010), *Evolution of professional requirements for the position of controller in Poland*, „Management”, 14 (1), s. 158–167.
- Edwards R.S. (1937), *Some notes on the early literature and development of cost accounting in Great Britain*, „The Accountant”, 97 (August–September), s. 193–195, 225–231, 253–255, 283–287.
- Eisenhardt K.M. (1989), *Building theories from case study research*, „Academy of Management Review”, 14, s. 532–550.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K.A. (1990), *Accounting for management control*, 2nd edition, Chapman & Hall, London.
- Emsley D. (2005), *Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness*, „Management Accounting Research”, 16, s. 157–177.
- Emsley D., Chung L.H. (2010), *How management accountants' cognitive style and role involvement combine to affect the effort devoted to initiating change*, „Abacus”, 46 (3), s. 232–257.
- Englund H., Gerdin J., Burns J. (2011), *25 Years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future*, „Accounting, Organizations and Society”, 36, s. 494–513.
- Endenich Ch. (2014), *Economic crisis as a driver of management accounting change*, „Journal of Applied Accounting Research”, 15 (1), s. 123–149.
- Ewert R., Wagenhofer A. (2007), *Management accounting theory and practice in German-speaking countries*, [in:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford.
- Fedak Z. (1967), *Kierunki rozwoju rachunku kosztów*, [w:] *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa, s. 103–130.
- Fedak Z. (1962), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej*, PWE, Warszawa.
- Feeney O., Pierce B. (2007), *Today's management accountant: honest bean*

- counter and savvy business advisor?, „Accountancy Ireland”, 39 (5), s. 16–21.
- Firth M. (1996), *The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures*, „Accounting, Organizations and Society”, 21 (7–8), s. 629–654.
- Fisher J. (1995), *Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity*, „Journal of Accounting Literature”, 14, s. 24–53.
- Fleischman R., Tyson T. (2007), *The history of management accounting in the U.S.*, [in:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1997), *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution 1760–1850*, Garland Publishing, New York.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1991), *British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management*, „Accounting Review”, 66 (2), s. 361–375.
- Fliegstein N. (1989), *Institutional patterns and organization: culture and environment*, „Administrative Science Quarterly”, 34 (3), s. 501–503.
- Fogarty T.J., Singh J., Rhoads G.K. (2000), *Antecedents and consequences of burnout in accounting: beyond the role stress model*, „Behavioral Research in Accounting”, 12, s. 31–68.
- France A. (2008), *Management accounting practices reflected in job advertisements*, „Journal of New Business Ideas & Trends”, 8 (2), s. 41–57.
- Frederickson J. (1992), *Relative performance information: the effects of common uncertainty and contract form on agent effort*, „The Accounting Review”, 67, s. 647–669.
- Friedman A.L., Lyne S.R. (1997), *Activity-based techniques and the death of the beancounter*, „European Accounting Review”, 6 (1), s. 19–44.
- Fuller L., Hargadon J., Lawson R., Smith C. (2011), *The CMA exam: how well does it align with typical undergraduate and graduate business programs?*, „Management Accounting Quarterly”, 13 (1), s. 1–30.
- Gallivan M.J., Truex D.P., Kvasny L. (2004) *Changing patterns in IT skill sets 1988–2003: a content analysis of classified advertising*, „Database for Advances in Information Systems”, 35 (3), s. 64–87.
- Garcke E., Fells J.M. (1893), *Factory Accounts, their Principle and Practice*, 4th edition, Crosby, Lockwood & Son, London.
- Garrison R.M., Noreen E.W. (1996), *Managerial Accounting*, Irwin, Burr Ridge, Boston, Sydney.
- Geertz C. (1973), *The Interpretation of Cultures*, Basic Books, New York.
- Gerhard B., Milkovich G.T. (1990), *Organizational differences in managerial compensation and financial performance*, „Academy of Management Journal”, 33 (4), s. 663–691.
- Ghosh D. (2005), *Alternative measures of managers' performance, controllability, and the outcome effect*, „Behavioral Research in Accounting”, 17, s. 55–70.
- Gibson D.A. (2002), *On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles*, „International Journal of Hospitality Management”, 21 (1), s. 5–23.
- Giddens A. (1991), *Structuration theory: past, present and future*, [in:] C.G.A. Bryant,

- D. Jary (eds), *Giddens' Theory of Structuration: a Critical Appreciation*, Routledge, London, s. 201–221.
- Giddens A. (1991a), *Modernity and Self-Identity: Self and Society in the Late Modern Age*, Polity Press, Cambridge, MA.
- Giddens A. (1979), *Central Problems in Social Theory*, Macmillan Press, London.
- Gierusz J., Kujawski J., Kujawski L. (1996), *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 35, SKWP, Warszawa, s. 69–88.
- Gietzmann M. (1991), *Implementation issues associated with the construction of an activity-based costing system in an engineering components manufacturer*, „Management Accounting Research”, 2 (3), s. 189–199.
- Global Management Accounting Principles* (2014), Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Goldman Recruitment Salary Survey 2013* (2013), Goldman Recruitment, Warszawa.
- Goliszewski J. (2002), *Rozwój controllingu w Polsce na podstawie ogłoszeń o pracę*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 6, s. 21–27.
- Goliszewski J. (2002a), *Rozwój controllingu w Polsce na podstawie ogłoszeń o pracę – controlling funkcjonalny*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 8, s. 18–23.
- Gordon L.A., Miller D. (1976), *Design of accounting information systems*, „Accounting, Organizations and Society”, 1, s. 59–69.
- Goretzki L., Strauss E., Weber J. (2013), *An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role*, „Management Accounting Research”, 24 (1), s. 41–63.
- Granlund M. (2003), *Management accounting system integration in corporate mergers: a case study*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 16 (2), s. 208–243.
- Granlund M. (2001), *Towards explaining stability in and around management accounting systems*, „Management Accounting Research”, 12, s. 141–166.
- Granlund M., Lukka K. (1998), *It's a small world of management accounting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, 10, s. 153–179.
- Granlund M., Lukka K. (1998a), *Towards increasing business orientation: Finish management accountants in a changing cultural context*, „Management Accounting Research”, 9, s. 185–211.
- Granlund M., Lukka K. (1997), *From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition*, „LTA”, 3, s. 213–255.
- Granlund M., Malmi T. (2002), *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?*, „Management Accounting Research”, 13, s. 299–321.
- Gray S.J. (1988), *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, „Abacus”, 24, s. 1–16.
- Greenwood R., Hinings C.R. (1996), *Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism*, „The Academy of Management Review”, 21 (4), s. 1022–1054.
- Hakansson H., Lind J. (2007), *Accounting in an interorganizational setting*, [in:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook*

- of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford.
- Hall R. (1968), *Professionalization and bureaucratization*, „American Sociological Review”, 33 (1), s. 92–104.
- Harris J., Durden Ch. (2012), *Management accounting research: an analysis of recent themes and directions for the future*, „Journal of Applied Management Accounting Research”, 10 (2), s. 21–41.
- Harrison G.L., McKinnon J.L. (1999), *Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state*, „Accounting, Organizations and Society”, 24 (5–6), s. 483–506.
- Hartmann F., Kramer S., Bosman C., Slapnicar S., Dalla Via D. (2012), *Can neuroscience inform management accountants?*, „Financial Management”, June, s. 50–53.
- Herbert I., Seal W. (2012), *Shared services as a new organisational form: some implications for management accounting*, „British Accounting Review”, 44 (2), s. 83–97.
- Herbert I., Seal W. (2012a), *Shared services as an organisational hybrid and the role of management accounting*, Congress of the European Accounting Association, 9–11 May, Ljubljana.
- Heraty N., Morley M. (1998), *In search of good fit: policy and practice in recruitment and selection in Ireland*, „Journal of Management Development”, 17 (9), s. 662–685.
- Hesford J.W., Lee S., Van der Stede W.A., Young S.M. (2007), *Management accounting: a bibliographic study*, [in:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Oxford, s. 3–26.
- Hoffjan A., Nevries P., Stienemann R. (2009), *Comparative management accounting – literature review on similarities and differences between management accounting in Germanic and Anglophone countries*, [in:] W. Berens, A. Hoffjan, T. Burgartz (Hrsg.), *Controlling in einem globalen Markt*, Edition Controlling und Management, Vol. 37, Peter Lang Verlag, Frankfurt a. M., s. 113–146.
- Hofstede G. (2000), *Kultura i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, PWE, Warszawa.
- Hofstede G., Ohayv D. (1987), *Diagnosing Organizational Cultures*, Working Paper 87 (1), Institute for Research on Intercultural Cooperation.
- Holtzman Y. (2004), *The transformation of the accounting profession*, „Journal of Management Development”, 23 (10), s. 949–961.
- Hopper T.A. (1980), *Role conflicts of management accountants and their position within organisational structures*, „Accounting Organisations and Society”, 5 (4), s. 401–411.
- Hopwood A. (2009), *The economic crisis and accounting: implications for the research community*, „Accounting, Organizations and Society”, 34 (6–7), s. 797–802.
- Hopwood A. (2008), *Management accounting research in a changing world*, „Journal of Management Accounting Research”, 20, s. 3–13.
- Hopwood A. (2002), *If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research*, „The European Accounting Review”, 11 (4), s. 777–786.
- Hopwood A. (1996), *Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of*

- information, „Accounting, Organizations and Society”, 21, s. 589–590.
- Hopwood A. (1987), *The archeology of accounting systems*, „Accounting, Organizations and Society”, 12 (3), s. 207–234.
- Hopwood A. (1972), *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, „Journal of Accounting Research”, 10 (Supplement), s. 156–182.
- Horngren Ch.T. (1986), *Cost and management accounting: yesterday and today*, [in:] M. Bromwich, A.G. Hopwood (eds), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, s. 31–43.
- Horngren C., Datar S.M., Foster G. (2003), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Pearson Education International, Upper Saddle River.
- Horngren C., Sundem G., Stratton W., Burgstahler D., Schatzberg J. (2007), *Introduction to Management Accounting*, 14th edition, Pearson Prentice Hall, NJ.
- Horváth P. (2006), *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Horvath P. (2002), *Controlling – von der Kostenkontrolle zur strategischen Steuerung*, [in:] E. Gaugler, R. Köhler (Hrsg.), *Entwicklungen der Betriebswirtschaftslehre*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 326–354.
- Hyvonen J. (2005), *Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia*, „Advances in International Accounting”, 18, s. 97–120.
- IMA Standards of Ethical Conduct of Management Accounting (1982), Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Innes J., Mitchell F. (1990), *The process of change in management accounting: some field study evidence*, „Management Accounting Research”, 1, s. 3–19.
- Itnner Ch.D., Larcker D.F. (2002), *Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?*, „The European Accounting Review”, 11 (4), s. 787–794.
- Jablonsky S.F., Keating P.J. (1998), *Changing Roles of Financial Management: Integrating Strategy, Control and Accountability*, Financial Executives Research Foundation, NJ.
- Jablonsky S.F., Keating P.J., Heian J.B. (1993), *Business Advocate or Corporate Policeman?*, Financial Executives Research Foundation, NJ.
- Jarugowa A. (1972), *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych. Rachunek i kontrola*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A. (1966), *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1982), *Niektóre zastosowania rachunkowości przy podejmowaniu samodzielnych decyzji przez przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość”, 5.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1975), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Järvenpää M. (2007), *Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed*, „European Accounting Review”, 16 (1), s. 99–142.
- Järvenpää M. (2001), *Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion: a longitudinal case evidence from the modern business environment*, „The Finnish Journal of Business Economics”, 50 (4), s. 431–458.

- Jeacle I. (2008), *Beyond the boring grey: the construction of the colourful accountant*, „Critical Perspectives on Accounting”, 19, s. 1296–1320.
- Johnson H.T. (1995), *Management accounting in the 21st century*, „Journal of Cost Management”, 9 (3), s. 15–19.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Johnston R., Brignall S., Fitzgerald L. (2002), *The involvement of management accountants in operational process change*, „International Journal of Operations and Production Management”, 22 (12), s. 1325–1338.
- Jones C.S. (1992), *The attitudes of owner-managers towards accounting control systems following management buy-out*, „Accounting, Organisations and Society”, 17, s. 151–168.
- Jones C.S. (1986), *Organisational change and the functioning of accounting*, „Journal of Business Finance and Accounting”, 13, s. 283–310.
- Jones C.S. (1985), *An empirical study of the role of management accounting systems following takeover and merger*, „Accounting, Organisations and Society”, 10, s. 177–200.
- Jones C.S. (1985a), *An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change*, „Accounting, Organisations and Society”, 10, s. 303–328.
- Jones T.M. (1991), *Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model*, „Academy of Management Review”, 16 (2), s. 366–395.
- Joseph N., Turley S., Burns J., Lewis L., Scapens R.W., Southworth A. (1996), *External financial reporting and management information: a survey of U.K. management accounts*, „Management Accounting Research”, 7, s. 73–93.
- Joshi P.L. (2001), *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*, „Journal of International Accounting, Auditing & Taxation”, 10, s. 85–109.
- Kabalski P. (2012), *Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 57–73.
- Kalinowska K., Kalinowski M. (2014), *Zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w perspektywie etycznej*, „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym”, 17 (1), s. 73–83.
- Kaplan R.S. (1995), *New roles for management accountants*, „Journal of Cost Management”, 9 (3), s. 6–13.
- Kaplan R.S. (1984), *Yesterday's accounting undermines production*, „Harvard Business Review”, July–August, s. 61–66.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996), *The Balance Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Publishing, Boston, MA.
- Kasurinen T. (2001), *Influence of the implementation process on management accounting change in a hierarchical corporation*, „LTA”, 4, s. 459–479.
- Kaufman L., Rousseeuw P.J. (1990), *Finding Groups in Data – an Introduction to Cluster Analysis*, Wiley, New York.
- Keating P.J., Ansari S. (1997), *The Organizational Role of Management Accountants*, Version 1, The McGraw-Hill Companies, USA.
- Kennan M.A., Cole F., Willard P., Wilson C., Marion L. (2006), *Changing workplace*

- demands: what job ads tell us*, „Aslib Proceedings”, 58 (3), s. 179–196.
- Kershaw R., Mahenthiran S. (1998), *A taxonomy of business process change and the role of management accountants*, „Journal of Cost Management”, 2, s. 31–38.
- Khan Z.U., Cianciolo T.A., Peacock P.E. (2000), *A plan for reengineering management accounting education based on the IMA's practice analysis*, „Management Accounting Quarterly”, Winter, s. 36–41.
- Kim S., O'Connor J.G. (2009), *Assessing electronic recruitment implementation in state governments: issues and challenges*, „Public Personnel Management”, 38 (1), s. 47–66.
- Klein K., Ralls R., Carter P. (1989), *The implementation of a computerized inventory control system*, Technical Report, College Park, University of Maryland, Department of Psychology.
- Klein K., Hall R., Laliberte M. (1990), *Training and the organizational consequences of technological change: a case study of computer-aid design and drifting*, [in:] U.E. Gattiker, L. Larwood (eds), *Technological Innovations & Human Resources: End-user Training*, Walter de Gruyter, New York, s. 7–36.
- Kohlberg L. (1969), *Stage and sequence: the cognitive-developmental approach to socialization*, [in:] D.A. Goslin (ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research*, Rand McNally, Chicago.
- Koleśnik K. (2013), *The role of culture in accounting in the light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's cultural dimensions theories – a literature review*, „eFinanse”, 9 (3), s. 33–41.
- Kowalak R. (2009), *Wymagania i zadania controllera i specjalisty ds. benchmarkingu w przedsiębiorstwie*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 53, s. 45–49.
- Kozyra C. (2004), *Zasady budowy skal pomiarowych*, [w:] C. Kozyra, *Modele analizy i oceny jakości usług*, praca doktorska.
- Krajowy standard kompetencji zawodowych (2013), Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich, Warszawa.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Krell E. (2011), *Forecasting the Future Role of the Management Accountant*, CMA, Ontario.
- Küpfer H.U. (1990), *Controller-Anforderungsprofil in der Theorie*, [in:] E. Mayer, J. Weber (Hrsg.), *Handbuch Controlling*, Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Laitinen E.K. (2006), *Explaining management accounting change: evidence from Finland*, „International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation”, 3 (2), s. 252–281.
- Laitinen E.K. (2001), *Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm*, „Management Accounting Research”, 12 (4), s. 507–541.
- Lambert C., Sponem S. (2011), *Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective*, „European Accounting Review”, 21 (3), s. 565–589.
- Landsberg G., Mayer E. (1988), *Berufsbild des Controllings*, Stuttgart.
- Lebas M. (1994), *Management accountants, the challenges of the next decade*, [in:] *A View of Tomorrow Management*

- Accountancy in the Year 2004*, IFAC, Financial and Management Accounting Committee, New York.
- Leung M., Dunk A.S. (1992), *The effects of managerial roles on the relation between budgetary participation and job satisfaction*, „Accounting and Finance”, s. 1–14.
- Leitheiser R.L. (1992), *MIS skills for the 1990s: a survey of MIS managers; perceptions*, „Journal of Management Information Systems”, 9 (1), s. 69–91.
- Lewis R.D. (1996), *When Cultures Collide. Managing Successfully Across Cultures*, Nicholas Brealey, London.
- Libby T., Waterhouse J.H. (1996), *Predicting change in management accounting systems*, „Journal of Management Accounting Research”, 8, s. 137–150.
- Likert R. (1932), *A technique for the measurement of attitudes*, „Archives of Psychology”, 140, s. 5–55.
- Lipe M., Salterio S. (2000), *The balanced scorecard: judgment effects of common and unique performance measures*, „The Accounting Review”, 75, s. 283–298.
- Lord A.T. (1989), *The development of behavioral thought in accounting, 1952–1981*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 124–149.
- Luft J., Shields M. (2002), *Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research*, „The European Accounting Review”, 11 (4), s. 795–803.
- Lukka K. (2007), *Management accounting changes and stability: loosely coupled rules and routines in action*, „Management Accounting Research”, 18, s. 76–101.
- Lukka K., Mouritsen J. (2002), *Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?*, „The European Accounting Review”, 11 (4), s. 805–811.
- Ma Y., Tayles M. (2009), *On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective*, „Accounting and Business Research”, 39 (5), s. 473–495.
- MacArthur J.B. (2006), *Cultural influences on German versus U.S. management accounting practices*, „Management Accounting Quarterly”, 7 (2), s. 10–16.
- Madalina G., Albu N., Albu C. (2011), *The role of the accountancy professional bodies in developing social and environmental reporting*, „The Journal of the Faculty of Economics – Economic”, 1 (1), s. 622–628.
- Malc W. (1969), *Pomiar poziomu kosztów w przemyśle, PWE, Warszawa*.
- Malc W. (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym, PWE, Warszawa*.
- Malcolm I. (1999), *Shared services: re-run of an old movie or part of a continuing revolution?*, „Management Accounting”, December.
- Malmi T. (1997), *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization*, „Management Accounting Research”, 8 (4), s. 459–480.
- Malmi T. (1994), *Exploring reasons for limited effect of activity-based costing systems: some case study evidence*, the 17th Annual Congress of the European Accounting Association, 6–8 April, Venice.
- Malmi T., Granlund M. (2009), *In search of management accounting theory*, „European Accounting Review”, 18 (3), s. 597–620.
- Malmi T., Seppälä T., Rantanene M. (2001), *The practice of management*

- accounting in Finland – a change?*, „LTA”, 4, s. 480–501.
- Management Accounting Concepts (1997), *International Management Accounting Practice Statement*, Financial and Management Accounting Committee, IFAC, New York.
- Marsden P.V. (1994), *The hiring process recruitment methods*, „American Behavioral Scientist”, 37 (7), s. 979–991.
- Matejka M., De Waegenaere A.M.B. (2000), *Organizational design and management accounting change*, „CentER Discussion Paper”, 200-61, s. 1–25.
- Maurer S.D., Howe V., Lee T.W. (1992), *Organizational recruiting as marketing management: an interdisciplinary study of engineering graduates*, „Personnel Psychology”, 45, s. 807–833.
- Mathenge G.D. (2012), *Ethical dimensions in responsible professionalism and accounting procedures in Kenya: a critical analysis of theory and practice*, „Research Journal of Finance and Accounting”, 3 (2), s. 58–69.
- Matthews D. (1998), *The business doctors: accountants in British management from the nineteenth century to the present day*, „Business History”, 40, s. 72–103.
- Mayer E. (1986), *Controlling als Führungskonzept*, [in:] E. Mayer (Hrsg.), *Controlling Konzepte. Perspektiven für die 90er Jahre*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- McChlery S., Paisey C. (2003), *Quality in professional education in the UK – the CIMA experience*, „Accounting Education”, 12 (2), s. 197–225.
- McGee R.W. (2005), *Accounting certification in transition economies: recent developments in Russia, Ukraine, Moldova and Central Asia*, Paper presented at the 17th Annual Meeting of the International Academy of Business Disciplines, 7–10 April, Pittsburgh, PA.
- Merchant K.A. (1998), *Modern Management Control Systems. Text and Cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Merchant K.A. (1985), *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, „Accounting, Organizations and Society”, 10 (2), s. 201–210.
- Merchant K.A., Chow C.W., Wu A. (1995), *Measurement, evaluation and reward of profit center managers: a cross-cultural field study*, „Accounting, Organizations and Society”, 20 (7–8), s. 619–638.
- Messner Z. (1972), *Rachunek kosztów jako instrument operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Messner Z. (1971), *Informacja ekonomiczna w zarządzaniu*, PWN, Warszawa.
- Meyer M., Rigsby J.T. (2001), *A descriptive analysis of the content and contributors of Behavioral Research in Accounting 1989–1998*, „Behavioral Research in Accounting”, 12, s. 253–278.
- Michalak J. (2008), *Wpływ globalizacji na pomiar wyników w rachunkowości zarządczej. Model teoretyczny i jego weryfikacja empiryczna*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 42 (98), s. 231–249.
- Michalak M., Zarzycka E. (2013), *Lean w procesach rachunkowości*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean accounting. Integralny element lean management*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 113–139.
- Mitchell F. (2002), *Research and practice in management accounting: improving integration and communication*, „The European Accounting Review”, 11 (2), s. 277–290.

- Mockler R.J. (2002), *Multinational Strategic Management: an Integrative Entrepreneurial Context-Specific Process*, International Business Press, New York.
- Molinsky A.L. (1999), *Sandind down the edgers: paradoxical impedients to organizational change*, „The Journal of Applied Behavior Science”, 35 (1), s. 8–24.
- Montano J.L.A, Anes J.A.D., Hassall T., Joyce J. (2001), *Vocational skills in the accounting professional profile: the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) employers' opinion*, „Accounting Education”, 10 (3), s. 299–313.
- Montgomery C. (1996), *Organisation fit is key to job success*, „HR Magazine”, 41 (1), s. 94–97.
- Morton N.A., Hu Q. (2008), *Implications of the fit between organizational structure and ERP: a structural contingency theory perspective*, „International Journal of Information Management”, 28, s. 391–402.
- Nishimura A. (1995), *Transplanting Japanese management accounting and cultural relevance*, „The International Journal of Accounting”, 30, s. 318–330.
- Nita B. (2013), *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), SKWP, Warszawa, s. 193–209.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Nor-Aziah A.K. (2006), *Role of accounting in a corporatized public organization intertwined issues of accountability and trust*, „Malaysian Accounting Review”, 5 (2), s. 29–45.
- Norris G. (1995), *User perceptions of an application of activity based costing*, „Advances in Management Accounting”, 3, s. 139–177.
- Nowak M. (2014), *Motywacje do pracy w controllingu. Wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 69, s. 115–123.
- Nowak M. (2014a), *Male and female controllers. Between controlling and gender studies*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 345, s. 85–93.
- Nowak M. (2014b), *Potential future controllers' perception of the effectiveness of information sources on job offers. Research report*, [in:] J. Dyczkowska, P. Kuźdowicz (eds), *Controlling and Knowledge. Shaping an Information Environment in Contemporary Business Organizations*, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław.
- Nowak M. (2014c), *Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 344, s. 405–413.
- Nowak M. (2014d), *Psychologiczna charakterystyka osób realizujących zadania controllingu*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn, s. 239–251.
- Nowak M. (2013), *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M. (2013a), *Świadomość wykonywania zadań controllera. Deklaracje*

- dotyczące pracy w controllingu a rzeczywista realizacja zadań z jego zakresu, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 61 (2), s. 481–497.
- Nowak M. (2013b), *Controllers, non-controllers and potential future controllers. Preferences on individualism or collectivism in professional work*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 290, s. 72–86.
- Nowak M. (2013c), *Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 289, Wrocław.
- Nowak M. (2013d), *Risk preferences of controllers, non-controllers and potential future controllers. Analysis of empirical study*, [in:] R. Mtoryn, E. Nowak (eds), *Quantitative Methods in Accounting and Finance*, Ukrainian State University of Finance and Foreign Trade, Kyiv.
- O'Connor N.G., Chow C.W., Wu A. (2004), *The adoption of „Western” management accounting/controls in China’s state-owned enterprises during economic transition*, „Accounting, Organizations and Society”, 29, s. 349–375.
- Olofsson C., Svalander P.A. (1975), *The Medical Services Change Over to a Poor Environment*, Working Paper, University of Linköping, Linköping.
- O’Mahony A., Doran J. (2008), *The changing role of management accountants: evidence from the implementation of ERP systems in large organisations*, „International Journal of Business and Management”, August, s. 109–115.
- Otley D. (2008), *Did Kaplan and Johnson get it right?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 21 (2), s. 229–239.
- Otley D. (1987), *Accounting Control and Organisational Behavior*, CIMA, London.
- Otley D. (1980), *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, „Accounting, Organizations and Society”, 5 (4), s. 413–428.
- Parker L.D. (2002), *Reinventing the Management Accountant*, Transcript of CIMA address at Glasgow University, 15th March.
- Peters T., Waterman R. (1982), *In Search of Excellence*, Harper & Row, New York.
- Pierce B., O’Dea T. (2003), *Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared*, „British Accounting Review”, 35 (3), s. 257–290.
- Pietrzak Z., Wnuk-Pel T. (2014), *Wkład Profesora Alicji Jarugowej w rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), SKWP, Warszawa, s. 21–38.
- Pollard s. (1965), *The Genesis of Modern Management*, Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Previts G.J., Merino B.D. (1979), *A History of Accounting in America: an Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, Ronald Press, New York.
- Quattrone P., Hopper T. (2001), *If I Don’t See It I Cannot Manage It: the Quasi-ontology of SAP. Accounting, Translations, and Visibility in Multinational Organisations*, Paper presented at the 24th Annual Congress of the European Accounting Association, Athens.
- Quinn M., Rochford D. (2013), *What management accountants do?*, „Accountancy Ireland”, 45 (1), s. 58–60.
- Rafaeli A., Oliver A.L. (1998), *Employment ads: a configurational research agenda*, „Journal of Management Inquiry”, 7 (4), s. 342–358.

- Radek M., Schwarz R. (2000), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 1 (57), SKWP, Warszawa, s. 58–83.
- Raschke G.K. (2003), *Hiring and recruitment practices in academic libraries: problems and solutions*, „Portal: Libraries and the Academy”, 3 (1), s. 53–67.
- Rest J.R. (1986), *Moral Development: Advances in Research and Theory*, Praeger, New York.
- Roll E.L. (1968), *An Early Experiment in Industrial Organization*, Augustus Kelley Publishers, New York (reprint of 1930 edition).
- Roberts M.L., Albright T.L., Hibbets A.R. (2004), *Debiasing balanced scorecard evaluations*, „Behavioral Research in Accounting”, 16, s. 75–88.
- Roberts J., Scapens R.W. (1985), *Accounting systems and systems of accountability: understanding accounting practices in their organisational contexts*, „Accounting, Organizations and Society”, 10, s. 443–456.
- Sangster A. (1996), *Expert system diffusion among management accountants: a UK perspective*, „Journal of Management Accounting Research”, 8, s. 171–182.
- Sathe V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Sawicki K. (1973), *Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Sawicki K. (1966), *Operatywna informacja o kosztach dla celów zarządzania*, „Biblioteka SKWP”, PWE, Warszawa.
- Scapens R.W. (2006), *Understanding management accounting practices: a personal journey*, „The British Accounting Review”, 38, s. 1–30.
- Scapens R.W. (2004), *Innovation in Management Accounting Practice and Research in the United Kingdom*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, 9–11 December, Brussels.
- Scapens R.W., Jazayeri M. (2003), *ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts?*, „European Accounting Review”, 12 (1), s. 201–233.
- Scapens R.W., Roberts J. (1993), *Accounting and control: a case study of resistance to accounting change*, „Management Accounting Research”, 4, s. 1–32.
- Scapens R., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G. (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, CIMA Publishing, Elsevier, Oxford.
- Scapens R.W., Turley S., Burns J., Lewis L., Southworth A. (1996), *External Reporting and Management Decisions: a Study of Interrelationships in UK Companies*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Scott W.R. (1987), *The adolescence of institutional theory*, „Administrative Science Quarterly”, 2 (4), s. 493–511.
- Shafer W.E. (2002), *Ethical pressure, organizational – professional conflict, and related work outcomes among management accountants*, „Journal of Business Ethics”, 38, s. 263–275.
- Shaub M.K., Collins F., Holzmann O., Lowensohn S.H. (2005), *Self-interest vs. concern for others*, „Strategic Finance”, March, s. 40–45.
- Shea J.E., Kleinsorge I.K. (1994), *TQM: are cost accountants meeting the challenge?*, „Management Accounting”, 75 (10), s. 65–67.

- Shields M. (1998). *Management accounting in Europe: a perspective from the States*, „Management Accounting Research”, 9, s. 501–513.
- Shields M.D. (1997), *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*, „Journal of Management Accounting Research”, 9, s. 3–61.
- Shields M.D., Young S.M. (1991), *Managing product life-cycle costs: an organizational model*, „Journal of Cost Management”, 5, s. 39–52.
- Siegel G. (1996), *The Practice Analysis of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Siegel G., Kulesza C.S. (1994), *The 1994 Practice Analysis of Management Accounting*, A research project of the Institute of Management Accountants, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Siegel G., Sorensen J.E., (1999), *The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*, A research project of the Institute of Management Accountants, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Siegel G., Sorensen J.E. (1999a), *Counting More Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*, A research project of the Institute of Management Accountants, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Siegel G., Sorensen J.E., Richtermeyer S.B. (2007), *Impact of Sarbanes Oxley on Management Accounts and Business Partners*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Siegel G., Sorensen J.E., Richtermeyer S.B. (2003a), *Are you a business partner?*, „Strategic Finance”, 85 (3), s. 39–43.
- Siegel G., Sorensen J.E., Richtermeyer S.B. (2003b), *Becoming a business partner?*, „Strategic Finance”, 85 (4), s. 1–5.
- Siegel G., Sorensen J.E., Klammer T., Richtermeyer S.B. (2010), *The ongoing preparation gap in management accounting education: a guide for change*, „Management Accounting Quarterly”, 11 (4), s. 29–30.
- Siegel G., Sorensen J.E., Klammer T., Richtermeyer S.B. (2007), *Synchronizing Accounting Education with Practice*, School of Accountancy, University of Denver, Denver.
- Simons R. (1987), *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*, „Accounting, Organizations and Society”, 12, s. 357–374.
- Siti-Nabiha A.K., Scapens R.W. (2005), *Stability and change: an institutionalist study of management accounting change*, „Accounting Auditing and Accountability”, 18 (1), s. 44–73.
- Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S. (1964), *Wspomnienia*, „Rachunkowość”, 7, s. 204–209.
- Skrzywan S. (1963), *Rachunek kosztów jako narzędzie zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie*, „Rachunkowość”, 6.
- Skrzywan S. (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*, „Prace Zakładu Rachunkowości SGH w Warszawie”, 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa.
- Slovic P., MacPhillamy D. (1974), *Dimensional commensurability and cue utilization in comparative judgment*, „Organizational Behavior and Human Performance”, 11, s. 172–194.

- So S., Smith M. (2002), *Colour graphics and task complexity in multivariate decision-making*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, 15 (4), s. 565–592.
- Sobańska I. (2013), *Lean accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean accounting. Integralny element lean management*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 113–139.
- Sobańska I. (2010), *Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2004), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 18 (74), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I. (2002), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowości Zarządcza”, 1.
- Sobańska I., Kabalski P. (2014), *Partner biznesowy – nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej*, „Przegląd Organizacji”, 7, s. 19–25.
- Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 56, SKwP, Warszawa.
- Sojak S. (2002), *System rachunkowości*, [w:] S. Sojak, J. Stankiewicz (red.), *Podstawy rachunkowości*, Dom Organizatora, Toruń.
- Sorensen J. (2009), *Management accountants in the United States: practitioner and academic views of recent developments*, [in:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 3, Elsevier, Oxford.
- Sorensen J., Sorensen T. (1974), *The conflict of professionals in bureaucratic organizations*, „Administrative Science Quarterly”, 19 (1), s. 98–106.
- Statements on Management Accounting (2008), *Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Statements on Management Accounting (1997), *IF Draft Definition and Objectives of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ.
- Stedry A. (1960), *Budget Control and Cost Behaviour*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Stępień-Andrzejewska J. (2014), *Wpływ doświadczeń profesora Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), SKwP, Warszawa, s. 69–88.
- Stoffel K. (1995), *Controllingship im internationalen Vergleich*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Stone W.E. (1973), *An early English cotton mill cost accounting system: Charlton Mills, 1810–1889*, „Accounting and Business Research”, 4 (Winter), s. 71–78.
- Strebelt P. (1996), *Why do employees resist change?*, „Harvard Business Review”, May–June, s. 86–92.
- Sulaiman S., Mitchell F. (2005), *Utilising a typology of management accounting change: an empirical analysis*, „Management Accounting Research”, 16 (4), s. 422–437.
- Sulaiman S., Ramli A., Mitchell F. (2008), *What factors drive change in*

- management accounting in Malaysian organisations*, „Malaysian Accounting Review”, 7 (1), s. 61–76.
- Sullivan J.J. (1988), *Financial presentation format and managerial decision-making: tables versus graphics*, „Management”, 2 (2), s. 194–216.
- Szczupaczyński J. (2012), *Moralne aspekty podejmowania decyzji przez menadżerów liniowych w świetle badań jakościowych*, „Współczesne Zarządzanie”, 3, s. 116–126.
- Szychta A. (2015), *19th Century Factory Accounting in the Light of Polish Accounting Manuals, 38th Annual Congress of European Accounting Association, 28–30 April, Glasgow*.
- Szychta A. (2014), *Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 161–179.
- Szychta A. (2014a), *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 80 (136), SKwP, Warszawa, s. 193–223.
- Szychta A. (2011), *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 62 (118), SKwP, Warszawa, s. 289–312.
- Szychta A. (2011a), *Cechy współczesnych badań i teorii w dziedzinie rachunkowości zarządczej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 249, s. 11–35.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2006), *Kierunki i czynniki rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 35 (91), SKwP, Warszawa, s. 123–156.
- Szychta A. (2006a), *Od zróżnicowania do konwergencji rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 32 (88), SKwP, Warszawa, s. 194–216.
- Szychta A. (2005), *Rola współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 25 (81), SKwP, Warszawa, s. 80–107.
- Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 5 (61), SKwP, Warszawa, s. 80–107.
- Szychta A. (1997), *Controlling a rachunkowość*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 141–151.
- Takatera S., Yamamoto M. (1989), *The cultural significance of accounting in Japan*, „Scandinavian Journal of Management”, 5, s. 235–250.
- Tarka P. (2015), *Własności 5- i 7-stopniowej skali Likerta w kontekście normalizacji zmiennych metodą Kaufmana i Rouseuwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 385, s. 286–295.
- Todd P.A., McKeen J.D., Gallupe R.B. (1995), *The evolution of IS skills: a content analysis of IS job advertisements from 1979–1990*, „Management Information Systems Quarterly”, 19 (1), s. 1–27.
- Tomkins C. (2001), *Interdependencies, trust and information in relationships*,

- alliances and networks*, „Accounting, Organizations and Society”, 26, s. 161–191.
- Treviño L.K. (1986), *Ethical decision making in organizations: a person–situation interactionist model*, „Academy of Management Review”, 11 (3), s. 601–617.
- Tuan Mat T.Z., Smith M., Djajadikerta H. (2010), *Management accounting and organisational change: an explanatory study in Malaysian manufacturing firms*, „JAMAR”, 8 (2), s. 51–80.
- Tyson T.N. (1998), *Mercantilism, management accounting managerialism? Cost accounting in early 19th century US textile mills*, „Accounting, Business and Financial History”, 8, s. 211–229.
- Tyson T.N. (1992), *The nature and environment of cost management among early 19th century U.S. textile manufactures*, „Accounting Historians Journal”, 19, s. 1–24.
- Van der Stede W.A. (2011), *Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections*, „European Accounting Review”, 20 (4), s. 605–623.
- Van der Stede W.A. (2003), *The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism*, „European Accounting Review”, 12 (2), s. 263–285.
- Van Zante N.R. (2010), *IMA's Professional Certification Program has changed*, „Management Accounting Quarterly”, 11 (4), s. 22–25.
- Van Zante N.R. (2005), *IMA's Professional Certification Program*, „Management Accounting Quarterly”, 6 (2), s. 48–51.
- Wagenhofer A. (2006), *Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS*, [in:] A. Wagenhofer (Hrsg.), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung – Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Waldmann E. (2011), *Management Accounting as a Profession in Australia: Role and Trends*, CAFS Occasional Papers Series, November.
- Walesiak M. (2011), *Uogólniona miara odległości GDM w statystycznej analizie wielowymiarowej z wykorzystaniem programu R*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978), *A contingency framework for management accounting system research*, „Accounting, Organizations and Society”, 3, s. 65–76.
- Watts D., Yapa, P.W.S., Dellaportass. (2014), *The case of a newly implemented modern management accounting system in a multinational manufacturing company*, „Australasian Accounting Business & Finance Journal”, 8 (2), s. 121–137.
- Waweru N., Ulian E. (2008), *Predicting change in management accounting systems: a contingent approach*, „Problems and Perspectives in Management”, 6 (2), s. 72–84.
- Weber R.P. (1990), *Basic Content Analysis*, Sage Publications, Newbury Port.
- Weber J., Kosmider A. (1991), *Controlling-Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland im Spiegel von Stellenanzeigen*, „ZfB-Ergänzungsheft”, 3, *Controlling: Selbstverständnis – Instrumente – Perspektiven*, s. 17–35.
- Weber J., Schäffer U. (1998), *Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994*, „Kostenrechnungspraxis”, 4, s. 227–234.
- Weißberger B.E. (2002), *Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre: Konzeptionelle Einordnung und*

- Konsequenzen für Forschung und Lehre*, Working Paper 1, Justus-Liebig Universität, Gießen.
- Weissenberger B.E., Angelkort H. (2009), *Integration of Financial and Management Accounting: the Mediating Influence of a Consistent Financial Language on Controllability Effectiveness*, Working Paper Series Controlling & Business Accounting 1, Justus Liebig University Giessen.
- Węziak-Białowolska D. (2011), *Operacjonalizacja i skalowanie w ilościowych badaniach społecznych*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Statystyki i Demografii SGH”, 16, s. 3–47.
- Whitley R. (1994), *The internationalization of firms and markets: its significance and institutional structuring*, „Organisation”, 1 (1), s. 101–124.
- Wickramasinghe D., Alawattage C. (2007), *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*, Routledge, Taylor & Francis Group, London, New York.
- Williams J.J., Seaman A.E. (2001), *Predicting change in management accounting systems: national culture and industrial effects*, „Accounting, Organizations and Society”, 26 (4), s. 443–460.
- Wnuk-Pel T. (2013), *Management Accounting Innovations. The Case of ABC in Poland*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.
- Wooden M., Harding D. (1998), *Recruitment practices in the private sector: results from national survey of employers*, „Asia Pacific Journal of Human Resources”, 36 (2), s. 73–87.
- Wootton C.W., Wolk C.M. (1992), *The development of “The Big Eight” accounting firms in the United States, 1900 to 1990*, „The Accounting Historians Journal”, 19 (June), s. 1–27.
- Wu J., Boateng A. (2010), *Factors influencing changes in Chinese management accounting practices*, „Journal of Change Management”, 10 (3), s. 315–329.
- Yazdifar H., Askarany D., Askary S. (2008), *Management accountants’ role in dependent and independent companies: does ownership matter?*, „Journal of Accounting – Business & Management”, 15 (2), s. 1–21.
- Yazdifar H., Zaman M., Tsanemyi M., Askarany D. (2008a), *Management accounting change in a subsidiary organisation*, „Critical Perspectives on Accounting”, 19, s. 404–430.
- Yazdifar H., Tsamenyi M. (2005), *Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations*, „Journal of Accounting and Organizational Change”, 1 (2), s. 180–198.
- Young S.M. (1996), *Survey research in management accounting: a critical assessment*, [in:] A.J. Richardson (ed.), *Research Methods in Accounting: Issues and Debates*, The Canadian General Accountants Research Foundation, Vancouver, s. 55–67.
- Zarzycka E. (2015), *Rola międzynarodowych kwalifikacji w procesie rozwoju i kształcenia specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 81 (137), SKwP, Warszawa, s. 137–154.

- Zarzycka E. (2013), *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu na studiach I i II stopnia na kierunku Finanse i Rachunkowość w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 79 (135), SKwP, Warszawa, s. 215–234.
- Zarzycka E. (2012), *Implementation of an ERP package and its effect on the management accounting system – author’s own research into enterprises in Poland*, „eFinanse”, 8 (3), s. 85–96.
- Zarzycka E. (2012a), *Management accountant’s role and functions in the ERP environment – focus on internal reporting and performance measurement*, „Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe”, 15 (2), s. 47–64.
- Zarzycka E., Michalak M. (2013), *Centra usług wspólnych (SSC) jako forma organizacji procesów rachunkowości – wyzwania dla praktyki i badań naukowych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 130, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 183–207.
- Zarzycka E., Firkowska-Jakobsze Z. (2012), *Wpływ metod prywatyzacji na kształt systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 67 (123), SKwP, Warszawa, s. 135–155.
- Zarzycka E., Firkowska-Jakobsze Z. (2012a), *Integracja systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw w warunkach fuzji i przejęć*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 663–677.
- Zarzycka E., Firkowska-Jakobsze Z. (2011), *Wpływ przejęcia przedsiębiorstwa na kształt jego systemu rachunkowości zarządczej – analiza studium przypadku firmy farmaceutycznej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 261, s. 567–578.
- Zimmerman J.L. (2001), *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*, „Journal of Accounting and Economics”, 32 (1), s. 411–427.
- Zoni L., Dossi A., Morelli M. (2012), *Management accounting system (MAS) change: field evidence*, „Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics”, 19 (1), s. 119–138.
- Zucker L.G. (1988), *Where do institutional patterns come from? Organizations as actors in social systems*, [in:] L. Zucker (ed.), *Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environment*, Ballinger, Cambridge, s. 23–52.
- Zünd A. (1981), *Begriffsinhalte Controlling-Controller*, [in:] *Handbuch Revision, Controlling, Consulting*, 4. Auflage, Verlag Moderne Industrie, München.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, Dz. U. 2010, nr 82, poz. 537.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. 1991, nr 10, poz. 35.

Źródła internetowe

- 2015 CIMA Professional Qualification Syllabus (2014), <http://www.cimaglobal.com/Documents/Student%20docs/>

- 2015-syllabus/CIMA-2015-professional-qualification-syllabus.pdf (dostęp 01.05.2014).
- About IMA (2014), http://www.imanet.org/about_ima/our_mission.aspx (dostęp 08.05.2014).
- Accounting Education Change Committee (AECC) (1993), *Improving the Early Employment Experience of Accountants: Position and Issues Statements Number Four*, American Accounting Association, Sarasota, FL, <http://www2.aaahq.org/AECC/PositionsandIssues/issues4.htm> (dostęp 15.12.2014).
- American Accounting Association (AAA) (1986), *The Bedford Report – Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession*, Sarasota, FL, <http://www2.aaahq.org/AECC/future/cover.htm> (dostęp 01.06.2014).
- Burns J., Scapens R.W. (2000a), *The Changing Nature of Management Accountants and the Emergence of „Hybrid” Accountants*, IFAC in the News & Video Library, www.ifac.org/Library/ November (dostęp 15.08.2013).
- CIMA Code of Ethics for Professional Accountants (2015), http://www.cimaglobal.com/Documents/Professional%20ethics%20docs/2015%20code%20of%20ethics/CIMA_Code_of_Ethics_15.pdf (dostęp 01.05.2015).
- CMA Certification (2014), http://www.imanet.org/cma_certification.aspx (dostęp 08.05.2014).
- Ernst & Young (2008), *The Changing Role of the Financial Controller*, Research report, www.ey.com (dostęp 15.08.2011).
- ICV Internationaler Controller Verein (2007), *Controllern-Statements. Controller-Leitbild*, http://www.controllerverein.com/Controller_Statements.187.html (dostęp 02.03.2015).
- Institute of Management Accountants (2005), *IMA Statement of Ethical Professional Practice*, Montvale, http://www.imanet.org/pdfs/statement%20of%20Ethics_web.pdf (dostęp 04.12.2014).
- Institute of Management Accountants and Ernst & Young (2003), *2003 Survey of Management Accounting*, Ernst & Young, LLP, http://www.imanet.org/PDFs/Secure/Member/Research/IMA_Sponsored_Studies/2003_Survey_of_Mgt_Accting_EandY.pdf (dostęp 21.03.2014).
- Internetowy Podręcznik Statystyki, StatSoft Electronic Statistic Textbook, http://www.statsoft.pl/textbook/stathome_stat.html?http%3A%2F%2Fwww.statsoft.pl%2Ftextbook%2Fstcluan.html (dostęp 01.08.2015).
- Kodeks etyki zawodowych księgowych (2009), IFAC, http://www.skwp.pl/files/zg/Kodeks_etyki_IFAC.pdf (dostęp 21.03.2015).
- Procházka D. (2011), *The Development of Financial and Management Accounting after the IFRS Adoption: a Case from the Czech Republic*, <http://ssrn.com/abstract=1660122>.
- Taipaleenmäki J., Ikäheimo S. (2009), *On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting*, 24 April, <http://ssrn.com/abstract=1394373> lub <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1394373> (dostęp 15.05.2015).
- Witaj w CIMA Polska (2014), <http://www.cimaglobal.com/Our-locations/Poland/Witaj-w-CIMA-Polska/CIMA-midzynarodowa-profesjonalna-kwalifikacja-zawodowa/> (dostęp 08.05.2014).

Summary

Development Concepts and Trends for Experts in the Field of Management Accounting – Global and National Perspective

Management accounting, which provides information for the purposes of the decision-making process and managing any given company, is becoming increasingly significant in the demanding environment of the global economy. In the last 30 years, management accounting is reported to have been gaining in importance as far as managing an organisation is concerned. A controller, also known as an expert in management accounting/controlling, who 'specialises in information-related issues', is becoming one of the key positions within any enterprise, supporting executives in its effective management.

In the second decade of the 21st century, however, one can notice a certain deficiency regarding the research into the role and responsibilities of management accountants who work for companies operating in Poland. Undoubtedly, there is a substantive lack of a comprehensive and systematised review of ongoing changes and the reasons behind them. The main purpose of this monograph is to recognise the development trends and the nature of the functioning of management accounting/controlling experts who are employed in Polish enterprises, against the background of internationally applied solutions. In striving to attain the research goal, an attempt was made to verify two major hypotheses. The first one concerns the traditional role of management accountants within companies operating in Poland, which consists in providing managers with the information necessary to make decisions, and supporting and advising them in such processes. The second major hypothesis is related to the high degree of similarity in terms of duties and requirements imposed upon the professional group under scrutiny.

The successful completion of the goal was only possible through the triangulation of research methods, i.e. the application of miscellaneous

research and analytical approaches, including the scrutiny of foreign and Polish literature in regard to management accounting, the analysis of documentation compiled by leading international institutions which associate and certify management accounting experts, the study of content within job advertisements related to management accounting, and a survey conducted among the practitioners of management accounting. The structure of the monograph, which has been subordinated to the completion of the major objective, consists of six chapters.

In the course of the conducted research, it has been affirmed that, despite becoming more and more important in Polish companies, the position of experts in management accounting and controlling is still limited to the traditional role of business advisor, who provides executives with information necessary to make decisions, advises directors and employees, and supports them in the process of managing the organisation. Regrettably, these experts do not share the status of executive board members yet, and thus, they are not considered business partners for managers. Another intriguing aspect of the conducted research is the confirmed high level of similarity in terms of duties, responsibilities and requirements imposed upon experts in management accounting in various organisations, which may prove the hypothesis of high homogeneity of practices within the field in the global economy.

Nevertheless, the applied research methods face certain limitations. In the case of job advertisements, their concise form renders it impossible to recognise all duties and requirements imposed by the future employer, while questionnaire surveys may be characterised by a substantial dose of subjectivity regarding the replies and their assessment. What is more, the respondents are often likely to provide false information.

The presented monograph expands the existing pool of knowledge with a description of the current level of development and role of management accountants in Poland against the background of concepts which are considered standard in highly developed countries. Therefore, it also narrows the gap between the theory and practice of management accounting. The research conducted for the purposes of this study can be perceived as an indication of the future development and refinement of curricula by institutions of higher learning, and of the willingness by employers to enhance the effectiveness of recruitment procedures related to hiring specialists in the field of management accounting and controlling.

Załączniki

Załącznik nr 1. Szczegółowe wymagania stawiane kandydatom realizującym zadania rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę

Wymagania	Frakcja (w %)
Posiadanie doświadczenia zawodowego	92,8
Wykształcenie wyższe kierunkowe	86,6
Znajomość MS Office	84,0
Umiejętność analitycznego myślenia	75,8
Znajomość języka angielskiego	74,9
Znajomość systemów ERP	41,9
Komunikatywność	38,9
Dobra organizacja pracy	37,5
Umiejętność pracy w zespole	30,1
Skrupulatność i dokładność	29,5
Znajomość zasad rachunkowości finansowej i zarządczej	28,3
Samodzielność	27,9
Umiejętność pracy pod presją czasu	20,4
Umiejętność formułowania wniosków i rekomendacji	15,6
Zaangażowanie	14,4
Znajomość MSR/MSSF oraz polskich regulacji rachunkowości	11,8
Odporność na stres	10,8
Dyspozycyjność	11,0
Otwartość	8,2
Znajomość SQL	7,8
Znajomość języka niemieckiego	7,4
Odpowiedzialność	7,4
Terminowość	7,4
Chęć uczenia się	7,0

Załącznik nr 1 (cd.)

Wymagania	Frakcja (w %)
Inicjatywa	6,4
Znajomość procesów biznesowych	7,6
Doświadczenie w pracy w zespole międzynarodowym	6,2
Posiadanie międzynarodowych kwalifikacji (ACCA, CIMA)	5,4
Posiadanie silnej osobowości	4,0
Elastyczność	3,8
Posiadanie wiedzy z zarządzania finansami	3,2
Umiejętność opracowywania strategii biznesowych	3,0
Mobilność	2,6
Umiejętność przewodzenia	2,4
Dociekliwość	2,4
Znajomość US GAAP oraz SOX	1,8
Znajomość języka francuskiego	1,4
Znajomość języka rosyjskiego	1,4
Umiejętność prezentacji danych	1,4
Znajomość zagadnień podatkowych	1,2
Posiadanie prawa jazdy	1,2
Znajomość specyfiki rachunkowości towarzystw ubezpieczeniowych	1,0
Doświadczenie w dużych spółkach audytorskich	1,0
Wysoka kultura osobista	0,8
Znajomość hurtowni danych	0,8
Etyczna postawa	0,4
Dynamiczność	0,4
Znajomość języka włoskiego	0,2
Znajomość specyfiki rachunkowości banków	0,2
Znajomość procesów księgi głównej	0,2

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik nr 2. Szczegółowe zadania stojące przed kandydatami realizującymi zadania rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę

Zadania	Frakcja (w %)
Udział w procesie budżetowania i prognozowania	80
Sporządzanie analiz i raportów systemowych	74
Kontrola wykonania budżetu	66
Przygotowywanie zestawień, prezentacji i komentarzy dla zarządu	57
Wsparcie w podejmowaniu decyzji oraz doradztwo	54
Kontrola kosztów	53
Analiza odchylenia od budżetów	44
Współpraca przy rozwoju rachunkowości zarządczej w spółce	37
Analiza wyników finansowych i operacyjnych	33

Zadania	Frakcja (w %)
Przygotowanie propozycji optymalizacji i usprawnień	33
Analizy rentowność kanałów produkcji/kontraktów sprzedaży	33
Analiza opłacalności projektów	30
Udział w procesie kalkulacji miesięcznego wyniku finansowego	27
Monitorowanie i analizowanie mierników ocen efektywności	23
Zarządzanie danymi na kontach, MPK, alokacje kosztów, weryfikacja poprawności księgowania	18
Zarządzania kapitałem pracującym	15
Sporządzanie sprawozdań finansowych	11
Kalkulacja cen	11
Kalkulacja kosztów wytworzenia/produktów	9
Nadzór nad audytami wewnętrznymi i zewnętrznymi	9
Współpraca z zewnętrznymi partnerami biznesowymi i raportowanie	9
Kontrola gospodarki magazynowej	9
Zapewnienie zgodnej z wymogami grupy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej i zarządczej	8
Identyfikacja i komunikowanie rodzajów ryzyka	3
Opracowanie strategii biznesowych	5
Kalkulacja cen transferowych	3
<i>Benchmarking</i>	2
Konsolidowanie sprawozdań spółek zależnych	1
Analizy SWOT	1
Nadzór nad środkami trwałymi i wyposażeniem operacyjnym	1
Zarządzanie podatkami	1

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik nr 3. Ankieta – zmiany w zawodzie specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej/kontrolera finansowego

Uwaga! Ankieta jest anonimowa i zostanie wykorzystana do celów naukowych w sposób uniemożliwiający identyfikację osób odpowiadających oraz firmy, którą osoby te reprezentują.

Z góry dziękujemy za poświęcony czas.

dr Ewelina Zarzycka

Załącznik nr 3 (cd.)

Informacje dotyczące organizacji działu rachunkowości zarządczej/controllingu

1. Ile osób pracuje aktualnie w dziale rachunkowości zarządczej/controllingu?

.....

2. Czy w Twojej firmie istnieją procedury w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu?

- a) tak,
- b) nie.

3. Kto określa kształt systemu rachunkowości zarządczej/controllingu?

- a) praktycznie niezależnie kierownictwo firmy,
- b) częściowo kierownictwo, częściowo centrala (spółka matka),
- c) praktycznie w całości centrala (spółka matka),
- d) inne (jakie?)

4. Jakie zmiany zachodzą w systemie rachunkowości zarządczej/controllingu przedsiębiorstwa, w którym pracujesz?

- a) w systemie rachunkowości zarządczej nie są wprowadzane żadne zmiany,
- b) system rachunkowości zarządczej ulega nieznacznej modyfikacji,
- c) systematycznie wdrażane są różne, także najnowsze, narzędzia rachunkowości zarządczej,
- d) system rachunkowości zarządczej ulega ciągłej i znaczącej modyfikacji,
- e) inne

5. Jakie zmiany w systemie rachunkowości zarządczej/controllingu przedsiębiorstwa planowane są w ciągu najbliższego roku?

- a) wprowadzenie nowego systemu rachunku kosztów,
- b) zmiana/modyfikacja systemu pomiaru dokonań o nowe wskaźniki,
- c) rozwinięcie systemu budżetowania,
- d) pogłębienie kontroli kosztów,
- e) pogłębienie analizy opłacalności projektów inwestycyjnych,
- f) wdrożenie nowego systemu-finansowo księgowego,
- g) pogłębienie analizy rentowności,
- h) nie planujemy żadnych zmian,
- i) nie wiem,
- j) inne

6. Jakie zmiany w systemie rachunkowości zarządczej/controllersingu przedsiębiorstwa planowane są w ciągu najbliższych dziesięciu lat?

- a) wprowadzenie nowego systemu rachunku kosztów,
- b) zmiana/modyfikacja systemu pomiaru dokonań o nowe wskaźniki,
- c) rozwinięcie systemu budżetowania,
- d) pogłębienie kontroli kosztów,
- e) pogłębienie analizy opłacalności projektów inwestycyjnych,
- f) wdrożenie nowego systemu-finansowo księgowego,
- g) pogłębienie analizy rentowności,
- h) nie planujemy żadnych zmian,
- i) nie wiem,
- j) inne

7. Jakie narzędzia informatyczne stosowane są do wsparcia rachunkowości zarządczej/controllersingu?

.....

.....

8. Czy informacja pochodząca z rachunkowości zarządczej/controllersingu wykorzystywana jest w systemie premiowania pracowników i menedżerów?

- a) tak,
- b) nie,
- c) nie wiem.

9. Na obecnym stanowisku odpowiadam za:

- a) planowanie oraz sporządzanie budżetów,
- b) ocenę dokonań/wyników jednostki gospodarczej,
- c) kontrolę kosztów i kontrolę finansową,
- d) interpretowanie i prezentowanie informacji operacyjnych przedsiębiorstwa,
- e) zwiększanie zysku,
- f) obniżanie kosztów,
- g) dostarczanie informacji wspierających kierowników przy podejmowaniu decyzji,
- h) projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych,
- i) wdrażanie strategii jednostki gospodarczej,
- j) ocenę i kontrolę nakładów kapitałowych/inwestycji,
- k) przygotowywanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu,
- l) generowanie i tworzenie wartości,
- ł) ocenę finansowych konsekwencji podejmowanych decyzji operacyjnych,

Załącznik nr 3 (cd.)

- m) rozpatrywanie zagadnień podatkowych o charakterze krótkookresowym,
- n) ustalanie nowych kontraktów (na przykład z dostawcami),
- o) wspieranie prac w zakresie badań i rozwoju,
- p) asystowanie przy zawieraniu umów licencyjnych i określaniu zasad działania,
- q) inne:

10. Jakie narzędzia i metody rachunkowości zarządczej stosujesz w pracy zawodowej i jak oceniasz ich przydatność do realizacji powierzonych zadań? (dokonaj oceny przydatności, nadając poszczególnym narzędziom następujące znaczenie: 1 – nie stosuję, 2 – stosuję i oceniam jako mało przydatne, 3 – stosuję i oceniam jako średnio przydatne, 4 – stosuję i oceniam jako bardzo przydatne)

Narzędzia/Metody	Czy stosujesz? Jak oceniasz?
Budżetowanie operacyjne	
Analiza odchyleń	
Budżetowanie wyniku finansowego	
Budżetowanie kroczące	
Budżetowanie wyniku finansowego, zasobów i działań (<i>Activity Based Budgeting</i>)	
Budżetowanie <i>cash flow</i>	
<i>Activity based management</i> (Zarządzanie poprzez działania)	
<i>Benchmarking</i> procesów operacyjnych	
<i>Benchmarking</i> procesów zarządczych	
<i>Benchmarking</i> cech produktów	
<i>Benchmarking</i> celów strategicznych	
<i>Benchmarking</i> w ramach organizacji	
<i>Benchmarking</i> poza organizacją	
Analizy prognozy rentowności	
Analiza wartości ekonomicznej (EVA)	
Analiza cyklu życia produktu	
Analiza rentowności produktów	
Analiza rentowności klientów	
<i>Target costing</i>	
Analiza łańcucha wartości	
<i>Value based management</i>	
Techniki badań operacyjnych	
Rachunek kosztów jakości	
<i>Kaizen costing</i>	
TQM	

Narzędzia/Metody	Czy stosujesz? Jak oceniasz?
<i>Open book accounting</i>	
Budżetowanie kapitałowe (<i>payback</i> , ROI)	
Budżetowanie kapitałowe (IRR, NPV)	
Planowanie strategiczne	
Prognozowanie długookresowe	
Planowanie sprzedaży, działalności operacyjnej i finansowej (SOFP)	
Planowanie <i>Hoshin</i>	
Rachunek kosztów pełnych	
Rachunek kosztów zmiennych	
Rachunek kosztów działań	
Rachunek kosztów i i przychodów strumienia wartości	
Rachunek kosztów standardowych	
Zbilansowana karta wyników	
Wieloblokowy/wielostopniowy rachunek kosztów	
Pomiar dokonań za pomocą ROI	
Pomiar dokonań za pomocą RI	
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych	
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników jakościowych	
Pomiar dokonań za pomocą ankiet badających zadowolenie klientów	
Pomiar dokonań za pomocą wielkości zysku całego przedsiębiorstwa	
Pomiar dokonań za pomocą wielkości zysku danej dywizji	
Pomiar dokonań zespołów	
Ciągła ocena dostawców	
Inne	
Inne	
Inne	
Inne	
Inne	

11. Czy jesteś zainteresowana/y zdobyciem szerszej wiedzy o narzędziach i metodach rachunkowości zarządczej?

- a) tak,
- b) nie, mam już wystarczającą wiedzę w obszarze rachunkowości zarządczej.

Jeżeli wybrałeś odpowiedź Tak w pytaniu 11, przejdź do pytania 12.

Jeżeli wybrałeś odpowiedź Nie w pytaniu 11, przejdź do pytania 13.

12. Wybierz te narzędzia i metody rachunkowości zarządczej, które chciałabyś/byś szerzej studiować i poznać oraz rozpocząć ich stosowanie w praktyce (zaznacz X w tabeli dla tych narzędzi).

Załącznik nr 3 (cd.)

Narzędzia/Metody	Chcę poznać
Budżetowanie operacyjne	
Analiza odchyleń	
Budżetowanie wyniku finansowego	
Budżetowanie kroczące	
Budżetowanie wyniku finansowego, zasobów i działań (<i>Activity Based Budgeting</i>)	
Budżetowanie <i>cash flow</i>	
<i>Activity based management</i> (Zarządzanie poprzez działania)	
<i>Benchmarking</i> procesów operacyjnych	
<i>Benchmarking</i> procesów zarządczych	
<i>Benchmarking</i> cech produktów	
<i>Benchmarking</i> celów strategicznych	
<i>Benchmarking</i> w ramach organizacji	
<i>Benchmarking</i> poza organizacją	
Analizy progu rentowności	
Analiza wartości ekonomicznej (EVA)	
Analiza cyklu życia produktu	
Analiza rentowności produktów	
Analiza rentowności klientów	
<i>Target costing</i>	
Analiza łańcucha wartości	
<i>Value based management</i>	
Techniki badań operacyjnych	
Rachunek kosztów jakości	
<i>Kaizen costing</i>	
TQM	
<i>Open book accounting</i>	
Budżetowanie kapitałowe (<i>payback</i> , ROI)	
Budżetowanie kapitałowe (IRR, NPV)	
Planowanie strategiczne	
Prognozowanie długookresowe	
Planowanie sprzedaży, działalności operacyjnej i finansowej (SOFP)	
Planowanie <i>Hoshin</i>	
Rachunek kosztów pełnych	
Rachunek kosztów zmiennych	
Rachunek kosztów działań	
Rachunek kosztów i i przychodów strumienia wartości	
Rachunek kosztów standardowych	
Zbilansowana karta wyników	
Wieloblokowy/wielostopniowy rachunek kosztów	
Pomiar dokonań za pomocą ROI	

Narzędzia/Metody	Chcę poznać
Pomiar dokonań za pomocą RI	
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych	
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników jakościowych	
Pomiar dokonań za pomocą ankiet badających zadowolenie klientów	
Pomiar dokonań za pomocą wielkości zysku całego przedsiębiorstwa	
Pomiar dokonań za pomocą wielkości zysku danej dywizji	
Pomiar dokonań zespołów	
Ciągła ocena dostawców	
Inne	
Inne	
Inne	
Inne	
Inne	

13. Jakie czynniki według Ciebie przyczyniają się do zmian w pełnionych przez Ciebie funkcjach i stosowanych narzędziach rachunkowości zarządczej? (dokonaj oceny wpływu, nadając poszczególnym czynnikom następujące znaczenie: 1 – brak wpływu, 2 – słaby wpływ, 3 – średni wpływ, 4 – duży wpływ, 5 – bardzo duży wpływ)

Czynnik	Ocena
Zmiany w technologii informatycznej	
Restrukturyzacja przedsiębiorstwa	
Wdrażanie nowych koncepcji zarządzania	
Wzrost orientacji przedsiębiorstwa na potrzeby klienta	
Wdrażanie nowego informatycznego programu finansowo-księgowego	
Procesy globalizacji	
Działania konkurencji	
Wzrost konkurencji na rynku	
Konieczność poprawy wyników finansowych	
Fuzje i przejęcia	
Powstawanie nowych technik i narzędzi rachunkowości	
Wdrażanie nowych technologii produkcji	
Wymagania sprawozdawczości finansowej	
Zalecenia firm doradczych	
Wdrażanie programów poprawy jakości	
Naciski menedżerów i kierowników organizacji	
Zdobycie nowych klientów i ich sugestie	
Inne	
Inne	
Inne	

Załącznik nr 3 (cd.)

14. Wiedza z jakich innych obszarów jest także przydatna w Twojej pracy zawodowej? (dokonaj oceny przydatności, nadając poszczególnym obszarom następujące znaczenie: 1 – brak przydatności, 2 – niska przydatność, 3 – średnia przydatność, 4 – duża przydatność, 5 – bardzo duża przydatność)

Obszar	Ocena
Finanse	
Zarządzanie	
Ekonomia	
Rachunkowości finansowa	
Sporządzanie sprawozdań finansowych	
Analiza sprawozdań finansowych	
Prawo gospodarcze i handlowe	
Prawo pracy	
Podatki	
Audyt	
Systemy oraz narzędzia IT	
<i>Corporate governance</i>	
Etyka	
Analizy biznesowe	
HR	
Marketing	
Inne	
Inne	

15. Jakimi umiejętnościami powinien według Ciebie wykazywać się specjalista ds rachunkowości zarządczej? (dokonaj oceny przydatności, nadając poszczególnym umiejętnościom następujące znaczenie: 1 – brak przydatności, 2 – niska przydatność, 3 – średnia przydatność, 4 – duża przydatność, 5 – bardzo duża przydatność)

Umiejętność	Ocena
Szerokie rozumienie biznesu i otoczenia gospodarczego	
Szybkie dostosowanie się do zmian zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu	
Umiejętność myślenia strategicznego	
Umiejętność podejmowania decyzji	
Umiejętność rozpoznawania ryzyka i jego oceny	
Zdolności analityczne i interpretacyjne	
Koncentracja na dostarczaniu istotnych danych	
Kojarzenie informacji finansowych z danymi niefinansowymi	
Zrozumienie i znajomość procesów zachodzących w jednostce gospodarczej	
Umiejętności wykorzystania zaawansowanej technologii informacyjnej	
Dobre umiejętności obsługi komputera	
Umiejętność prezentacji	
Inne	
Inne	

16. Jakie cechy osobowe powinny według Ciebie charakteryzować specjalistę do spraw rachunkowości zarządczej? (dokonaj oceny potrzeby posiadania wymienionych cech, nadając im następujące znaczenie: 1 – cecha zbędna, 2 – cecha potrzebna w stopniu niewielkim, 3 – cecha potrzebna w stopniu średnim, 4 – cecha potrzebna w stopniu dużym, 5 – cecha potrzebna w stopniu bardzo dużym)

Cecha	Ocena
Umiejętność pracy w zespole	
Komunikatywność	
Zdolność do przekonywania	
Łatwość w nawiązywaniu kontaktów	
Umiejętność współpracy z różnymi członkami wielodyscyplinarnych zespołów problemowych	
Odporność na stres	
Uczciwość	
Profesjonalizm	
Dyskrecja	
Inne	
Inne	

Informacje o osobie wypełniającej ankietę

17. Wiek

18. Płeć:

- a) kobieta,
- b) mężczyzna.

19. Posiadane wykształcenie:

- a) średnie,
- b) wyższe licencjackie,
- c) wyższe magisterskie,
- d) inne (jakie?)

20. Charakter wykształcenia:

- a) finanse i rachunkowość,
- b) inne ekonomiczne,
- c) filologiczne,
- d) inne humanistyczne,
- e) informatyczne/programistyczne,
- f) techniczne/inżynierskie,
- g) inne (jakie?)

Załącznik nr 3 (cd.)

21. Znajomość języków obcych (zaznacz X we właściwych polach)

Język (jaki):	1 – poziom podstawowy	3 – poziom komunikatywny	5 – biegle w mowie i piśmie

22. Jakie uprawnienia zawodowe w obszarze rachunkowości i finansów posiadasz?

- a) certyfikat usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- b) doradca podatkowy,
- c) biegły rewident,
- d) I stopień certyfikacji zawodowej SKwP – księgowy,
- e) II stopień certyfikacji zawodowej SKwP – specjalista ds. rachunkowości,
- f) III stopień certyfikacji zawodowej SKwP – główny księgowy,
- g) IV stopień certyfikacji zawodowej SKwP – dyplomowany księgowy,
- h) Diploma in Accounting and Business ACCA,
- i) Advanced Diploma in Accounting and Business ACCA,
- j) ACCA Qualification,
- k) CIMA Qualification,
- l) CMA Qualification,
- ł) doradca finansowy,
- m) inne:
-

23. Jakie uprawnienia zawodowe w obszarze rachunkowości i finansów zamierzasz wkrótce uzyskać? (poczyniono już w tym kierunku jakieś starania)

- a) certyfikat usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- b) doradca podatkowy,
- c) biegły rewident,
- d) I stopień certyfikacji zawodowej SKwP – księgowy,
- e) II stopień certyfikacji zawodowej SKwP – specjalista ds. rachunkowości,
- f) III stopień certyfikacji zawodowej SKwP – główny księgowy,
- g) IV stopień certyfikacji zawodowej SKwP – dyplomowany księgowy,
- h) Diploma in Accounting and Business ACCA,
- i) Advanced Diploma in Accounting and Business ACCA,
- j) ACCA Qualification,

- k) CIMA Qualification,
 l) CMA Qualification,
 ł) doradca finansowy,
 m) inne:

24. Stanowisko osoby ankietowanej

25. Ile lat pracujesz na obecnym stanowisku?

26. W momencie rozpoczynania pracy na obecnym stanowisku posiadałam/em (dokonaj oceny, stawiając liczbę w odpowiedniej rubryce: 1 – nie posiadałam/em żadnej wiedzy zakresu rachunkowości zarządczej, 2 – posiadałam/em podstawową wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej, 3 – posiadałam/em szeroką wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej):

1	2	3

27. Pracując na obecnym stanowisku, mam poczucie, że moja wiedza i umiejętności z zakresu rachunkowości zarządczej (dokonaj oceny, stawiając liczbę w odpowiedniej rubryce: 1 – nie zmieniły się, 2 – nieznacznie wzrosły, 3 – wzrosły, 4 – istotnie wzrosły):

1	2	3	4

Informacje ogólne o firmie

28. Rodzaj działalności:

- a) produkcyjna,
 b) nieprodukcyjna,
 c) *shared services centre* (SSC),
 d) inna

29. Branża

30. Zatrudnienie (liczba osób)

31. Roczne przychody ze sprzedaży (w mln PLN)

32. Własność kapitału (można zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź):

- a) polski prywatny,
 b) polski państwowy,
 c) zagraniczny prywatny,
 d) zagraniczny państwowy.

Załącznik nr 3 (cd.)

33. Kto jest dominującym udziałowcem?

- a) inwestor branżowy,
- b) inwestor finansowy,
- c) skarb państwa.

34. Czy przedsiębiorstwo należy do grupy kapitałowej?

- a) tak,
- b) nie.

Spis ilustracji

Ilustracja 1.1. Zastosowanie teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad zmianami w systemach rachunkowości zarządczej	34
Ilustracja 1.2. Ramy koncepcji opracowanej przez J. Burnsa i R.W. Scapensa	40
Ilustracja 1.3. Proces strukturalizacji według A. Giddensa	43
Ilustracja 2.1. Model specjalisty rachunkowości zarządczej według M. Granlunda i K. Lukki	83
Ilustracja 2.2. Ewolucja określeń i terminów wykorzystywanych do opisu typów zawodowych specjalistów rachunkowości zarządczej	88
Ilustracja 2.3. Zmiany miejsc specjalistów rachunkowości zarządczej w informacyjnym łańcuchu wartości według IMA	90
Ilustracja 2.4. Obszary działalności specjalisty rachunkowości zarządczej	91
Ilustracja 2.5. T-owy księgowy – cechy wymagane od partnera biznesowego	103
Ilustracja 2.6. Ramy kompetencyjne zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej według CGMA	104
Ilustracja 2.7. Rozwój biznes partnera	110
Ilustracja 2.8. Koncepcja akademii finansów Unilever mającej kształcić i rozwijać biznes partnerów w organizacji	111
Ilustracja 4.1. Czynniki wpływające na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej	144
Ilustracja 4.2. Rola specjalisty rachunkowości zarządczej w procesach integracji systemów rachunkowości zarządczej w wyniku fuzji i przejęć	169
Ilustracja 4.3. Działania instytucjonalne i ich wpływ na rolę specjalisty rachunkowości zarządczej	179

Ilustracja 4.4. Ramy koncepcji przyjęte przez M. Järvenpää	181
Ilustracja 4.5. Ramy koncepcyjne kulturowych interwencji zmieniających elementy i strukturę kultury organizacyjnej, które oddziałują na role i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej	185
Ilustracja 5.1. Zarys koncepcji badań nad rolą, zadaniami i wymaganiami stawianymi specjalistom rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce z perspektywy pracodawcy	193
Ilustracja 5.2. Wymagania wskazane w ofertach pracy na poszczególne stanowiska	202
Ilustracja 5.3. T-owy księgowy w Polsce w świetle badań ogłoszeń o pracę	204
Ilustracja 5.4. Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej w Polsce według ram kompetencyjnych zawodu CGMA	205
Ilustracja 5.5. Zadania realizowane na poszczególnych stanowiskach	222
Ilustracja 5.6. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ogłoszeń o pracę	240
Ilustracja 5.7. Wyniki badania zaprezentowane w „modelu cebulowym”	241
Ilustracja 6.1. Zarys koncepcji badawczej w zakresie roli, zadań i wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce w świetle badania ankietowego	247
Ilustracja 6.2. Zadania realizowane na poszczególnych stanowiskach (wszystkie dane w procentach)	256
Ilustracja 6.3. Dendrogram dla zastosowania i oceny metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach	290
Ilustracja 6.4. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny i stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej	291
Ilustracja 6.5. Dendrogram dla oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	293
Ilustracja 6.6. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	294
Ilustracja 6.7. Dendrogram dla oceny wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	296
Ilustracja 6.8. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	297
Ilustracja 6.9. Dendrogram dla oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	300
Ilustracja 6.10. Wyniki grupowania obiektów (respondentów) metodą k -średnich w zakresie oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	301
Ilustracja 7.1. Model kształcenia specjalistów rachunkowości zarządczej/controllingu	313

Spis tabel

Tabela 1.1. Egzaminy w ramach kwalifikacji CIMA	52
Tabela 1.2. Egzaminy w ramach kwalifikacji ACCA	54
Tabela 1.3. Egzaminy w ramach kwalifikacji CMA	56
Tabela 2.1. Funkcje kontrolerów w Niemczech i Stanach Zjednoczonych	80
Tabela 2.2. Różnice między specjalistą rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii i niemieckim kontrolerem	81
Tabela 2.3. Najbardziej istotne zadania specjalisty rachunkowości zarządczej	92
Tabela 2.4. Dziesięć kluczowych zadań specjalistów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii w okresie 1995–2001 oraz prognoza na lata 2000–2005	93
Tabela 2.5. Dziesięć kluczowych metod i narzędzi stosowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii w okresie 1995–2001 oraz prognoza na lata 2000–2005	96
Tabela 2.6. Najważniejsze umiejętności, cechy i wiedza wymagana od specjalistów rachunkowości zarządczej	99
Tabela 2.7. Dziesięć najważniejszych umiejętności wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej	100
Tabela 2.8. Szczegółowe zestawienie umiejętności i cech wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej według IFAC ..	101
Tabela 3.1. Przegląd najważniejszych opracowań związanych z problematyką specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu ..	123
Tabela 3.2. Klasyfikacja zawodów i specjalności związanych z rachunkowością zarządczą	133
Tabela 3.3. Wymagania zawodowe stawiane specjalistom do spraw kontrolingu oraz rachunkowości zarządczej według <i>Krajowych standardów kompetencji zawodowych</i>	134

Tabela 3.4. Zadania zawodowe specjalistów do spraw kontrolingu oraz rachunkowości zarządczej według <i>Krajowych standardów kompetencji zawodowych</i>	135
Tabela 4.1. Czynniki determinujące zmiany w rolach i zadaniach specjalistów rachunkowości zarządczej	144
Tabela 4.2. Ramy koncepcyjne wpływu sposobu zmiany procesów biznesowych na specjalistę rachunkowości zarządczej	155
Tabela 4.3. Najważniejsze różnice w zadaniach, rolach i narzędziach rachunkowości zarządczej w firmach niezależnych i zależnych ...	163
Tabela 4.4. Charakterystyka umiejętności i cech typów osobowych menedżerów rachunkowości zarządczej według M. Järvenpää ..	181
Tabela 4.5. Czynniki ograniczające zmiany w roli i zadaniach specjalisty rachunkowości zarządczej	186
Tabela 5.1. Charakterystyka badanych firm	196
Tabela 5.2. Stanowiska z obszaru rachunkowości zarządczej	198
Tabela 5.3. Wskaźniki struktury dla poszczególnych wymagań i dla analizowanych stanowisk wśród badanych ofert pracy (wszystkie dane w procentach)	200
Tabela 5.4. Ogólne podobieństwo wymagań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)	206
Tabela 5.5. Podobieństwo wymagań dla poszczególnych par stanowisk pracy (wszystkie dane w procentach)	207
Tabela 5.6. Wyniki testu istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji)	212
Tabela 5.7. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych) i wyróżnionych wymagań	214
Tabela 5.8. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych wymagań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych	215
Tabela 5.9. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym) i wyróżnionych wymagań	217
Tabela 5.10. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych wymagań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym	218
Tabela 5.11. Wskaźniki struktury dla poszczególnych zadań i dla analizowanych stanowisk wśród badanych ofert pracy (wszystkie dane w procentach)	220
Tabela 5.12. Porównanie zadań nowoczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej według CIMA oraz jego odpowiednika w przedsiębiorstwach działających w Polsce	225
Tabela 5.13. Ogólne podobieństwo zadań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)	226
Tabela 5.14. Podobieństwo zadań dla poszczególnych par stanowisk pracy (wszystkie dane w procentach)	227

Tabela 5.15. Wyniki testu istotności dla wielu wskaźników struktury (proporcji)	231
Tabela 5.16. Wyniki p-wartości dla badanych par stanowisk i wyróżnionych zadań	233
Tabela 5.17. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk (w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych) i wyróżnionych zadań	234
Tabela 5.18. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych	235
Tabela 5.19. Wyniki p-wartości dla par poszczególnych stanowisk w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym i wyróżnionych zadań	237
Tabela 5.20. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym	238
Tabela 6.1. Charakterystyka badanych firm	248
Tabela 6.2. Wielkość zatrudnienia w badanych firmach	249
Tabela 6.3. Odpowiedzialność za kształt rachunkowości zarządczej/controllingu (wszystkie dane w procentach)	251
Tabela 6.4. Zmiany zachodzące w systemach rachunkowości zarządczej/controllingu badanych firm	251
Tabela 6.5. Planowane zmiany w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w ciągu najbliższego roku oraz kolejnych 10 lat	252
Tabela 6.6. Podstawowe informacje o respondentach (wszystkie dane w procentach)	253
Tabela 6.7. Kwalifikacje zawodowe posiadane lub zdobywane (wszystkie dane w procentach)	253
Tabela 6.8. Stanowiska z obszaru rachunkowości zarządczej	254
Tabela 6.9. Wskaźniki struktury dla poszczególnych zadań i dla analizowanych stanowisk (wszystkie dane w procentach)	255
Tabela 6.10. Ogólne podobieństwo zadań na stanowiska pracy (wszystkie dane w procentach)	257
Tabela 6.11. Podobieństwo zadań dla poszczególnych par stanowisk pracy (wszystkie dane w procentach)	257
Tabela 6.12. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych zadań	261
Tabela 6.13. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych	264
Tabela 6.14. Uzyskane wyniki testu niezależności chi-kwadrat dla poszczególnych zadań realizowanych w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym	265
Tabela 6.15. Stosowane narzędzia rachunkowości zarządczej i ich ocena	266

Tabela 6.16. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych grup narzędzi	268
Tabela 6.17. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz ocen wyróżnionych grup narzędzi	271
Tabela 6.18. Czynniki przyczyniające się do zmian w pełnionej funkcji i ich ocena	274
Tabela 6.19. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych czynników	276
Tabela 6.20. Ocena przydatności wiedzy z poszczególnych obszarów w pracy zawodowej specjalistów rachunkowości	278
Tabela 6.21. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów wiedzy	280
Tabela 6.22. Ocena przydatności pozostałych umiejętności i cech osobowych w pracy zawodowej specjalistów rachunkowości ...	283
Tabela 6.23. Wyniki p-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych umiejętności i cech	285
Tabela 6.24. Wskazania pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) dokonującej niższej średniej oceny przydatności i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej	291
Tabela 6.25. Wskazania drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności i zastosowania metod oraz narzędzi rachunkowości zarządczej	292
Tabela 6.26. Wskazania pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) dokonującej niższej średniej oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	295
Tabela 6.27. Wskazania drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) dokonującej wyższej średniej oceny czynników wpływających na zmiany w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	295
Tabela 6.28. Wskazania pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) dokonującej niższej średniej oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	298
Tabela 6.29. Wskazania drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności wiedzy wymaganej w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	298
Tabela 6.30. Wskazania pierwszej grupy (<i>cluster 1</i>) dokonującej wyższej średniej oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	299
Tabela 6.31. Wskazania drugiej grupy (<i>cluster 2</i>) dokonującej niższej średniej oceny przydatności pozostałych wymagań w pracy zawodowej praktyków rachunkowości zarządczej	300
Tabela 6.32. Podsumowanie zidentyfikowanych różnic w badanych populacjach	305
Tabela 7.1. Podsumowanie wymagań i zadań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce	310

Od Redakcji

Doktor Ewelina Zarzycka ukończyła w 2002 r studia magisterskie na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego na kierunku *Międzynarodowe stosunki gospodarcze i polityczne*, specjalność *Finanse międzynarodowe*. W 2006 r. ukończyła czteroletnie studia doktoranckie na tym samym Wydziale. W pierwszych latach pracy na uczelni Ewelina Zarzycka koncentrowała swoje zainteresowania naukowe na problematyce finansów, w szczególności rynków kapitałowych i pozyskiwania kapitału na tych rynkach. Stopień naukowy uzyskała w 2006 r. na podstawie rozprawy *Pozyskiwanie kapitału na międzynarodowych rynkach finansowych i jego wpływ na rozwój lokalnego i zagranicznego rynku* (promotor prof. dr hab. Wiesław Dębski).

W latach 2001–2006 autorka pracowała na stanowisku kontrolera fabryki w jednej z korporacji transnarodowych zlokalizowanych w Łodzi, a od roku 2006 do roku 2009 pełniła funkcję kierownika finansowego obszaru industrialnego w Polsce w tej samej firmie. W pracy zawodowej zajmowała się tworzeniem i kontrolą budżetów zarówno operacyjnych, jak i inwestycyjnych, a także współpracowała z zarządem w zakresie działań optymalizujących obszar finansowy organizacji. Zajmowane stanowisko wymagało również aktywnego uczestnictwa we wprowadzaniu nowych produktów oraz wdrażaniu projektów technologicznych. Do zadań autorki należało też sporządzanie długookresowych planów finansowych, współudział w ustalaniu i realizacji strategii firmy, wsparcie sprawozdawczości finansowej oraz przygotowywanie raportów i analiz na potrzeby zagranicznej centrali firmy.

Wykonywane obowiązki zawodowe skierowały zainteresowania naukowe autorki na obszar rachunkowości zarządczej, szczególnie na zastosowanie jej nowoczesnych metod i narzędzi przez największe

przedsiębiorstwa globalne. Od roku 2008 autorka pracuje w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, gdzie zatrudniona jest na stanowisku adiunkta. Wyrazem jej dociekań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej oraz praktycznych doświadczeń zawodowych są liczne artykuły i referaty wygłaszane na krajowych i zagranicznych konferencjach naukowych.

Doktor Ewelina Zarzycka opublikowała ponad 50 opracowań poświęconych rachunkowości zarządczej, w tym jest współautorką 30 artykułów z zakresu między innymi budżetowania, rachunku kosztów i *lean accounting* oraz wykorzystania nowoczesnych technologii informatycznych w rachunkowości zarządczej. Jej badania i studia dotyczą aktualnych problemów rachunkowości zarządczej nie tylko w przedsiębiorstwach, ale także w organizacjach pożytku publicznego i jednostkach sektora publicznego.

Szczególnym obszarem naukowych zainteresowań autorki w ostatnich latach są zagadnienia związane z rolą i funkcjami specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, którym poświęciła wiele artykułów, między innymi *Management accountant's role and functions in the ERP environment – focus on internal reporting and performance measurement* (2012), *Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych – badania własne przedsiębiorstw w Polsce* (2012), *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu na studiach I i II stopnia na kierunku Finanse i rachunkowość w Polsce* (2013), *Rola międzynarodowych kwalifikacji w procesie rozwoju i kształcenia specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w Polsce* (2015) oraz *Zmiany w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury światowej* (2015).

Rezultaty studiów literaturowych i badań empirycznych autorka prezentowała na konferencjach w Polsce (w tym na corocznych zjazdach katedr rachunkowości) i za granicą (między innymi na dorocznych kongresach European Accounting Association w Rzymie w 2011 r., Ljubljanie w 2012 r., Paryżu w 2013 r. i Glasgow w 2015 r.). Zainteresowanie nowoczesnymi sposobami organizacji rachunkowości zarządczej znalazło swoje odzwierciedlenie w pracach komitetu organizacyjnego i naukowego pierwszej i drugiej w Polsce międzynarodowej konferencji *Lean accounting – problemy wdrażania w Polsce* organizowanej na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego.

W latach 2011–2012 autorka realizowała zespołowy projekt naukowy, finansowany w ramach badań młodych naukowców Uniwersytetu Łódzkiego pod tytułem *Wpływ aliansów strategicznych na system rachunkowości zarządczej i rachunek kosztów*. Obecnie uczestniczy w dwóch projektach międzynarodowych. Pierwszy z nich jest realizowany wraz z naukowcami z Rumunii i dotyczy oceny przydatności informacji

pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej dokonywanej przez menedżerów w Polsce i Rumunii. Drugi projekt badawczy koncentruje się na problematyce *outsourcingu* rachunkowości zarządczej. Jest on prowadzony wspólnie z badaczami rachunkowości zarządczej z Uniwersytetu Oulu oraz Uniwersytetu Tampere w Finlandii.

Działalność naukowa autorki pozostaje w związku z jej pracą dydaktyczną. Doświadczenie naukowe i dydaktyczne autorka zdobywała, prowadząc wykłady i zajęcia na uczelniach zagranicznych między innymi w Hiszpanii i Rumunii. Ewelina Zarzycka aktywnie uczestniczy w procesach kształcenia na kierunkach pierwszego stopnia *Rachunkowość* oraz *Business Management*, gdzie jest koordynatorem trzech przedmiotów z zakresu rachunkowości zarządczej (*Wprowadzenie do rachunku kosztów*, *Podstawy rachunkowości zarządczej/controllersingu* i *Cost accounting*). Prowadzi liczne zajęcia w języku angielskim, również dla studentów programów Erasmus, między innymi *Cost accounting* oraz *Management accounting*.

Jest też wykładowcą na studiach podyplomowych organizowanych przez Katedrę Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz na studiach MBA i EMBA organizowanych przez Polsko-Amerykańskie Centrum Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, gdzie prowadzi zajęcia z takich przedmiotów, jak *Operacyjna rachunkowość zarządcza*, *Strategiczna rachunkowość zarządcza* i *Systemy rachunkowości zarządczej w praktyce*. Od 2015 r. pełni ponadto funkcję kierownika Programu MBA w Polsko-Amerykańskim Centrum Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz jest członkiem Rady Programowej tych studiów. Aktywnie uczestniczy w tworzeniu programów kształcenia na studiach podyplomowych MBA i EMBA. Prowadzi szkolenia z zakresu rachunku kosztów i budżetowania dla pracowników oraz kadry zarządzającej przedsiębiorstw z różnych branż, a także kursy przygotowujące do egzaminów F2, F3, F5 ACCA na Wydziale Zarządzania. Od 2012 r. jest odpowiedzialna za proces akredytacji ACCA na tym Wydziale.

Osiągnięcia naukowe i organizacyjne autorki zostały wyróżnione przez rektora Uniwersytetu Łódzkiego naukową i organizacyjną nagrodą zespołową za książkę *Lean accounting. Integralny element lean management* (2013), nagrodą za organizację konferencji *Lean accounting* oraz indywidualną nagrodą organizacyjną w 2015 r.

Autorka łączy pracę naukową i dydaktyczną z praktyką. Jest nie tylko doświadczonym praktykiem biznesu, ale także uczestniczyła w realizacji kilkunastu projektów wdrażania systemów rachunkowości zarządczej i jej wybranych narzędzi w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Jest członkiem European Accounting Association oraz Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

W warunkach globalnej gospodarki rachunkowość zarządcza, generująca informacje niezbędne do podejmowania decyzji strategicznych oraz operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem, nabiera coraz większego znaczenia. Publikacja jest pierwszą w polskim piśmiennictwie pozycją, w której zaprezentowano tendencje rozwoju i funkcjonowania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersingu w przedsiębiorstwach w Polsce na tle rozwiązań międzynarodowych. Krytyczna analiza wzbogacająca dotychczasowy stan wiedzy naukowej na temat kompetencji specjalisty rachunkowości zarządczej umożliwia sformułowanie odpowiedzi m.in. na takie pytania: Jak bardzo zróżnicowaną grupą zawodową są badani specjaliści w Polsce i jak bardzo odbiegają oni od profilu zawodowego ich odpowiedników w krajach rozwiniętych? Jakie zadania realizują oni aktualnie i jakie narzędzia do tego wykorzystują? Jakie wymagania w zakresie umiejętności, wiedzy i cech charakteru są niezbędne do wykonywania tego zawodu?

Przeprowadzone badania mogą stać się wskazówką zarówno dla uczelni wyższych w zakresie tworzenia i udoskonalania programów kształcenia, jak i dla pracodawców chcących zwiększyć efektywność procesów rekrutacji pracowników na stanowiska związane z rachunkowością zarządczą/controllersingiem.

Książka dostępna również
jako e-book



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

ISBN 978-83-8088-552-3



9 788380 885523