

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

[Kup książkę](#)

Finanse

Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej

Wymiar krajowy i międzynarodowy

Ewelina Zarzycka



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2016

[Kup książkę](#)

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

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

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

[Kup książkę](#)

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 przezwartościowane, 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 doświadczaają 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.