

## EWOLUCJA ROLI I ZADAŃ SPECJALISTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ WOBEC WYZWAŃ OTOCZENIA

Joanna Piłacik, Żaneta Pietrzak  
Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki

**Abstrakt.** Zmiany zakresu, struktury i narzędzi rachunkowości zarządczej występujące w praktyce znacząco wpłynęły również na zmianę roli, umiejętności i metod działania specjalisty rachunkowości zarządczej. Kontroler dostarczając danych istotnych dla kierowników jednostek, coraz częściej uczestniczy w procesie zarządzania oraz wspiera menedżerów w podejmowaniu decyzji operacyjnych i strategicznych dla działalności przedsiębiorstw. Celem artykułu jest identyfikacja roli, funkcji oraz zadań realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce w kontekście doświadczeń badaczy zagranicznych. Cel zostanie zrealizowany poprzez studia literaturowe, obejmujące analizę publikacji krajowych oraz zagranicznych. Analiza ta pozwoli przybliżyć omawianą tematykę oraz określić kierunek ewolucji zawodu kontrolera w przedsiębiorstwie. W pierwszej części artykułu omówiono rolę i funkcję specjalisty rachunkowości zarządczej, w drugiej części przedstawiono zakres obowiązków kontrolera w kontekście ewolucji rachunkowości zarządczej oraz sformułowano wnioski końcowe.

**Słowa kluczowe:** specjalista rachunkowości zarządczej, kontroler, rachunkowość zarządcza

### WSTĘP

Rola i zadania specjalisty rachunkowości zarządczej podlegają zmianom wraz z przemianami celu, zakresu i metod rachunkowości zarządczej jako wiedzy i praktyki koncepcyjnej [Szychta 2011]. Do najczęściej cytowanych w literatu-

rze przedmiotu czynników, wpływających na analizowaną przemianę, zaliczane są: aspekt środowiskowy, globalizacja, postęp w zakresie technologii informatycznych i produkcyjnych oraz rosnąca konkurencja [Barbera 1996, Chenhall i Langfield-Smith 1998, Siegel i Sorensen 1999, Scapens i in. 2003]. Na poziomie organizacyjnym wyróżnić można z kolei: większy nacisk na kluczowe kompetencje, wzrost znaczenia relacji z dostawcami oraz odbiorcami, outsourcing, zmiany w strukturach organizacyjnych oraz wzrost znaczenia pracy zespołowej i projektowej [Barbera 1996, Binnensley 1997, Scapens i in. 2003]. Zmiany na poziomie środowiska biznesowego determinują organizację oraz sposób zarządzania przedsiębiorstwem, przez co pośrednio wpływają na rolę, funkcje i zadania stojące przed specjalistami w zakresie rachunkowości zarządczej. Zdaniem Szychty [2005] specjaliści z tego obszaru powinni brać czynny udział w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, być osi systemu komunikacji informacji, pracownikami umożliwiającymi osiągnięcie celów jednostki gospodarczej oraz wprowadzenie ciągłych usprawnień. Ich zadania nie powinny sprowadzać się wyłącznie do dostarczania danych w postaci różnorodnych raportów dla potrzeb kierowników.

Celem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie roli, funkcji oraz zadań realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej w kontekście zmian zachodzących we współczesnej gospodarce. Temat ten choć wielokrotnie opisywany w literaturze przedmiotu [np. Lebas 1994, Burns i Scapens 2000, Sychta 2005, Zarzycka 2014] wciąż pozostaje zagadnieniem aktualnym, zwłaszcza w kontekście dynamicznie zmieniającego się otoczenia, w którym funkcjonują współczesne przedsiębiorstwa, oraz konieczności nieustannego dostosowywania metod i technik zarządzania przedsiębiorstwem do wyzwań stawianych przez otoczenie.

Dla zrealizowania powyższego celu posłużono się studium literaturowym obejmującym publikacje krajowe oraz zagraniczne. Artykuł podzielony został na trzy części. Pierwsza prezentuje zmiany w zakresie roli funkcji realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej, druga zaś, na podstawie analizy badań empirycznych, przedstawia zadania i zakres odpowiedzialności specjalistów z tej dziedziny. Artykuł kończy się podsumowaniem, w którym ujęte zostały wnioski z przeprowadzonego badania.

## **ROLA I FUNKCJA SPECJALISTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

Rozwój technologii informacyjnych i procesów globalizacji gospodarki światowej miał duży wpływ na zmiany metod i technik wykorzystywanych w obszarze rachunkowości zarządczej w ostatnich trzydziestu latach. Na przełomie wieków XX i XXI powstały nowe narzędzia rachunkowości zarządczej pomocne przy zarzą-

dzianiu nowoczesnym przedsiębiorstwem. Zmiany zakresu i metod rachunkowości zarządczej wpływają na zmianę roli, funkcji i sposobów działania kontrolerów. Wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej oraz zakres ich obowiązków i funkcje w przedsiębiorstwie są przedmiotem wielu badań i tematem licznych publikacji naukowych [np. Lebas 1994, Burns i Scapens 2000, Szychta 2005, Zarzycka 2014].

Sobańska [2010] wskazuje, iż celem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom menedżerów wszystkich poziomów zarządzania, a pod wpływem dynamicznego otoczenia jej orientacja zmienia się wraz ze zmianami zachodzącymi w procesach decyzyjnych. Według założeń Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) podstawowym zadaniem specjalisty rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji przez kierowników jednostki oraz aktywne uczestnictwo w procesie zarządzania nią. R.S Kaplan [1995] dodatkowo podkreśla udział kontrolera w procesie budowania i realizacji strategii, a w dalszej kolejności działania na rzecz ciągłego doskonalenia procesów w funkcjonowaniu jednostki. Inaczej rolę kontrolera ujmuje R. Cooper [1996a]: nie identyfikuje tego stanowiska jedynie z dostarczaniem danych i sporządzaniem raportów, rozszerzając jego zakres do projektowania i wdrażania nowych systemów informatycznych w przedsiębiorstwie. Ten amerykański badacz zwraca również uwagę na różnice definiowania i funkcjonowania rachunkowości zarządczej oraz stanowisko specjalistów w tej dziedzinie w różnych krajach, które uwarunkowane są m.in. przez aspekty kulturowe, społeczne i ekonomiczne.

W literaturze na początku XXI w. pojawiło się także pojęcie „hybrydowego” księgowego, wprowadzone przez badaczy rachunkowości zarządczej – J. Burns i R. Scapens [2000]. Autorzy ci określili „hybrydowego” księgowego (ang. „*hybrid accountant*”) jako doradcę w podejmowaniu decyzji finansowych i niefinansowych rezultatów działań i procesów mających miejsce w jednostce. Oznacza to, iż specjalistę rachunkowości zarządczej powinna charakteryzować wiedza z zakresu rachunkowości i finansów, a także doskonała znajomość działalności operacyjnej i strategicznej przedsiębiorstwa. Burns i Scapens wiele lat zajmowali się badaniami o omawianej tematyce, często we współudziale innych autorów. Professor Scapens obecnie koncentruje się m.in. na kontynuacji projektu finansowanego przez Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) – „The Changing Nature of Management Accounting and the Changing Role of the Management Accountant”, którego głównym celem jest poprawne zrozumienie innowacji metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym procesów ewolucji i dyfuzji. Projekt ten został zapoczątkowany wspólnie z J. Burnsem, G. Baldvinsdóttir i H. Nørreklit [2009]. R. Scapens wraz z zespołem w latach 1980, 1990 i 2000 przeprowadził wśród specjalistów rachunkowości zarządczej wywiady na temat ich roli i zadań



w organizacji. Opierając się na zebranych w trakcie badań wywiadach, analizie czasopism wydawanych przez CIMA oraz analizie ogłoszeń o prace skierowanych do specjalistów rachunkowości zarządczej, badacze doszli do nieoczekiwanych wniosków. Uważają oni, że mimo zmian, jakie miały miejsce na przestrzeni trzydziestu lat trwania badań, co do samego postrzegania roli specjalisty rachunkowości zarządczej: od pracownika sporządzającego raporty o kosztach („liczyciel kosztów” – ang. *bean counter*) do nowoczesnego partnera biznesowego (ang. *business partner, business partner controller*), ich podstawowa rola w jednostce nie zmieniła się. Według badaczy kontroler powinien pełnić tradycyjną funkcję analityka decyzji zarządu i dostarczać menedżerom istotnych informacji strategicznych dla przedsiębiorstwa. Koncepcja „partnerów biznesowych” została nakreślona przez D. Urlicha [1996]. Szerzej na ten temat można przeczytać w publikacjach również polskich autorów m.in. Sobańska i Kabalski [2014].

W dyskusję o roli specjalisty rachunkowości zarządczej we współczesnej jednostce gospodarczej włączyły się największe międzynarodowe organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości, czyli CIMA oraz AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). W 2014 roku organizacje te rozpoczęły prace nad opracowaniem globalnych zasad rachunkowości zarządczej (ang. *global management accounting principles*). CIMA i AICPA uważają, że specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają coraz większą rolę we wspomaganiu zarządzania oraz podnoszeniu wydajności i efektywności przedsiębiorstw. Ponadto, założenia w projekcie podkreślają, iż specjaliści rachunkowości zarządczej wykorzystują w sposób zintegrowany wiedzę dotyczącą finansów i rachunkowości oraz zdolności analityczne i umiejętności biznesowe w celu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa [szerzej Nita 2015]. Zgodnie z przygotowanym projektem do głównych zadań specjalisty rachunkowości zarządczej należą: przygotowywanie istotnych informacji, modelowanie procesu tworzenia wartości i komunikowanie wyników przeprowadzonych analiz w celu wywierania wpływu na podejmowanie decyzji przez kierownictwo jednostki [Sobańska i Kabalski 2014]

Organizacją prowadzącą badania w zakresie zmian roli specjalisty rachunkowości zarządczej jest również Ernst & Young. W ramach badania przeprowadzono 44 wywiady wśród kontrolerów finansowych, dyrektorów finansowych oraz doradców zewnętrznych. Najczęściej wymienianymi zadaniami kontrolera finansowego były zwiększanie wartości oraz udoskonalenie sprawozdawczości jednostki [Ernst & Young Research Report 2008].

Reasumując, w przytoczonych badaniach przeważa pogląd, że specjalista rachunkowości zarządczej nadal powinien dostarczać informacji dla potrzeb zarządzania jednostką, ale również powinien koncentrować się na właściwym wykorzystaniu przetworzonych danych oraz pełnić funkcję doradcy menedżerów jednostki.



## ZADANIA I ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI SPECJALISTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Tematyka zmiany zakresu zadań i obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej była przedmiotem badań od połowy lat 90. ubiegłego wieku [Kaplan 1995, Lyne i Friedman 1996, Cooper 1996a, b]. W literaturze polskiej problematyka ta podejmowana jest od niedawna i szerzej objaśniona została w nielicznych publikacjach, obszar ten jest często jedynie jednym z elementów prowadzonych badań [Sobańska i Wnuk 2000, Szychta 2005, Szychta 2011, Zarzycka 2012, Sobańska i Kabalski 2014, Pietrzak i Wnuk-Pel 2015]. W dalszej części tego punktu dokonany zostanie przegląd wybranych badań dotyczących omawianej problematyki.

Scapens i inni [2003] w badaniu przeprowadzonym w 2000 r. w Wielkiej Brytanii skierowali do 1000 członków organizacji CIMA ankietę w celu określenia m.in. najważniejszych zadań praktyków rachunkowości zarządczej. W jej wyniku, na podstawie 279 odpowiedzi, udało im się określić, że do zadań tych należą:

- ocena wyników jednostki gospodarczej (84%),
- kontrola kosztów i kontrola finansowa (80%),
- interpretowanie i przedstawianie rachunków decyzyjnych dla kierowników (74%),
- planowanie, sporządzanie i korygowanie budżetów (72%),
- interpretowanie informacji operacyjnych (66%),
- zwiększenie zysku (58%),
- projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych (57%),
- wdrażanie strategii jednostki gospodarczej (56%),
- obniżanie kosztów (53%),
- ocena i kontrola nakładów kosztowych (50%).

Zmianę postrzegania roli specjalistów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii na początku XXI w. analizowali w formie badania kwestionariuszowego także Yazdifar i Tsamenyi [2005]. Poprosili oni specjalistów rachunkowości zarządczej o określenie ważności celów w zakresie ich pracy w przyszłości. Były to (w kolejności od najważniejszego): ocena dokonań, kontrola kosztów, poprawa rentowności, budżetowanie oraz planowanie strategiczne i implementacja strategii. Dla realizacji tych celów, według specjalistów rachunkowości zarządczej konieczne będzie wykorzystanie zarówno metod uznawanych powszechnie za tradycyjne (budżetowanie i analiza odchyleń), jak i nowoczesnych koncepcji (strategiczna rachunkowość zarządcza i prognozowanie). Szychta [2005] na podstawie przeprowadzonych w Polsce w latach 1999–2000 badań empirycznych oraz obserwacji innych autorów [Sobańska i Wnuk 2000] stwierdziła, że specjaliści rachunkowości zarządczej koncentrują się głównie na sporządzaniu budżetów operacyjnych



i analizie odchyień, przygotowaniu raportów wewnętrznych oraz rachunków kalkulacyjnych dla potrzeb decyzyjnych kierownictwa, analizie sprawozdań finansowych przy wykorzystaniu wskaźników oraz sporządzaniu planów długookresowych w formie biznes planu i planów nakładów inwestycyjnych (tylko w nieznacznym wykorzystując przy tym metody dyskontowe oceny inwestycji).

E. Zarzycka [2012] poprzez badanie w formie studium przypadku przeprowadzone w latach 2010–2011 w sześciu polskich przedsiębiorstwach do zakresu odpowiedzialności praktyków działów rachunkowości zarządczej zaliczyła: koordynowanie procedury budżetowej (jego przygotowanie, a następnie kontrolę), kalkulację kosztu wytworzenia, przeprowadzanie wielowymiarowych analiz rentowności, ocenę projektów inwestycyjnych i kontrolę ich wykonania, sporządzanie zestawień zawierających finansowe i niefinansowe wskaźniki działalności oraz zarządzanie kapitałem pracującym.

Ż. Pietrzak i T. Wnuk-Pel [2015] w badaniu przeprowadzonym wśród studentów studiów podyplomowych oraz uczestników kursów i szkoleń na polu rachunkowości zarządczej (208 poprawnie wypełnionych kwestionariuszy) zidentyfikowali m.in. zadania uważane przez specjalistów z tej dziedziny za najważniejsze (liczba w nawiasie określa procent respondentów uważających dane zadanie za średnio ważne, ważne lub bardzo ważne):

- pomiar wyników (96,94%),
- budżetowanie operacyjne i kontrola kosztów (90,73%),
- budżetowanie kapitałowe i ocena inwestycji (75,50%),
- implementacja strategii (57,14%),
- wdrożenie nowego system informacyjnego (56,70%).

Zgodnie z przytoczonymi badaniami zadania kontrolerów w polskich przedsiębiorstwach koncentrują się w głównej mierze na tradycyjnych obszarach rachunkowości zarządczej i analizy finansowej, takich jak: pomiar wyników, budżetowanie operacyjne oraz kontrola kosztów, mniej skupiając się na realizacji strategii i wsparciu procesu decyzyjnego w przedsiębiorstwie. Należy jednak zauważyć, co widoczne jest w badaniach prowadzonych przez zagranicznych badaczy, że proporcja ta ulegnie w przyszłości najprawdopodobniej odwróceniu i działania specjalistów rachunkowości zarządczej będą znacznie bardziej ukierunkowane na wymiar strategiczny oraz przejście do roli partnera biznesowego [szerzej Sobańska i Kabalski 2014].

## WNIOSKI

Badania prowadzone od połowy lat 90. XX w. do chwili obecnej pozwalają na zaobserwowanie zmiany w zakresie roli oraz funkcji realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej. Ewolucja ta jest wynikiem zmian otoczenia



wywołanych m.in. przez takie czynniki, jak: aspekt środowiskowy, globalizacja, postęp w zakresie technologii informatycznych i produkcyjnych oraz rosnąca konkurencja [Barbera 1996, Chenhall i Langfield-Smith 1998, Siegel i Sorensen 1999, Scapens i in. 2003]. Od pracowników zorientowanych jedynie na dostarczenie informacji dla zarządu oraz menedżerów ich rola ewaluowała do pozycji partnerów biznesowych [Burns i Scapens 2000, Sobańska i Kabalski 2014, Nita 2015], którzy mają koncentrować się na wsparciu zarządzających w procesie decyzyjnym o strategicznych (długofalowym) horyzoncie. Proces ten warunkuje zadania przez nich wykonywane, od podejścia operacyjnego i zarządzania w krótkim okresie do działań pozwalających na implementację oraz realizację strategii. Przytoczone w artykule badania [Szycha 2005, Zarzycka 2012, Pietrzak i Wnuk-Pel 2015] pokazują, że specjaliści rachunkowości zarządczej w polskiej praktyce koncentrują się w szczególności na takich zadaniach, jak: przygotowanie oraz analiza budżetów operacyjnych, sporządzanie raportów wewnętrznych oraz rachunków kalkulacyjnych dla potrzeb decyzyjnych kierownictwa czy analiza sprawozdań finansowych, czyli zadaniach wchodzących w skład operacyjnej części systemu rachunkowości. Uwzględniając jednak kierunek zmian widoczny w badaniach zagranicznych badaczy [Scapens i in. 2003, Yazdifar i Tsamenyi 2005], dodać należy, że najprawdopodobniej przyszłe lata powinny pokazać większy nacisk na uwzględnienie podejścia strategicznego, wymuszając tym samym zmiany roli, funkcji oraz zadań realizowanych przez osoby zatrudnione na stanowiskach specjalistów rachunkowości zarządczej.

Opisana w artykule ewolucja roli kontrolerów w przedsiębiorstwach pozwala na stwierdzenie, że konieczna jest modyfikacja w zakresie edukacji osób, które w przyszłości będą zajmować analizowane stanowiska, tak aby były one zgodne ze zmieniającymi się potrzebami rynku. Zmiany te wpływają także na zakres kompetencji, jakie tradycyjnie przypisywane były do specjalistów rachunkowości zarządczej w zakresie wiedzy, umiejętności oraz postaw społecznych.

## Spis literatury

- BALDVINDOTTIR G., BURNS J., NØRREKLIT H., & SCAPENS R. W. 2009: The image of accountants: From bean counters to extreme accountants, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22 (6), 858–882.
- BURNS J., SCAPENS R.W. 2000: Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Review* 11 (1), 3–25.
- BARBERA M.R. 1996: Management Accounting Futures: A Delphi Study, Australian Society of Certified Practicing Accountants.
- BINNERSLEY M. 1997: Do You Measure Up?, *Charter*, March, 32–35.
- CHENHALL R.H., LANGFIELD-SMITH K. 1998: Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: an Australian Study, *Management Accounting Research* 9 (1), 1–19.



- COOPER R. 1996a: Look out Management Accountants, part I, *Management Accounting* 16, 20–26.
- COOPER R. 1996b: Look out Management Accountants, part II, *Management Accounting* 16, 35–41.
- Ernst & Young 2008: The changing role of the finance controller, Research Report, [www.ey.com](http://www.ey.com) (dostęp 10.07.2015).
- KAPLAN R.S. 1995: New Roles for Management Accountants, *Journal of Cost Management*, Fall.
- LEBAS M. 1994: Managerial accounting in France: Overview of past traditions and current practice, *European Accounting Review* 3 (3), 471–487.
- LYNE S.R., FRIEDMAN A.L. 1996: Activity-based techniques and the ‘new management accountant’, *Management Accounting* 74 (7), 34–35.
- NITA B. 2015: Globalne zasady rachunkowości zarządczej – próba standaryzacji, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* 854, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 73, 139–147.
- PIETRZAK Ż., WNUK-PEL T. 2015: The roles and qualities of management accountants in organizations – evidence from the field, *Procedia – Social and Behavioral Sciences* (w druku).
- SCAPENS R., EZZAMEL M., BURNS J., BALDVINSDOTTIR G. 2003: *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*, Elsevier/CIMA Publishing, Oxford.
- SIEGEL G., SORENSEN J.E. 1999: Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession, *The 1999 Practice Analysis of Management Accounting, USA*, Institute of Management Accountants.
- SOBAŃSKA I. 2010: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- SOBAŃSKA I., KABALSKI P. 2014: Partner biznesowy – Nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* 7, 19–24.
- SOBAŃSKA I., WNUK T. 2000: Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP* 56, 215–221.
- SZYCHTA A. 2005: Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP* 25, Warszawa, 80–107.
- SZYCHTA A. 2011: Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP* 62, 289–311.
- URLICH D. 1996: *Human Resource Champion*, wyd. I, Harvard Business Review Press, Harvard.
- 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 & Organizational Change* 1, 2, 180–198.



ZARZYCKA E. 2012: Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych – badania własne przedsiębiorstw w Polsce, [w:] Współczesne nurty badawcze w rachunkowości, (red.) I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

### **THE EVOLUTION OF ROLE AND RESPONSIBILITIES OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS FACING THE CHALLENGES OF ENVIRONMENT**

**Abstract.** Changes in the scope, structure and methods of management accounting found in practice, also had a significant impact on changing the role, skills and methods of management accountants. Controller providing data essential for the heads of the units are increasingly involved in the management and supports managers in set up operational and strategic decisions for activities of enterprises. This article aim to identify the role, functions and tasks performed by managerial accounting professionals in Poland in the context of the experience of foreign researchers. The objective will be done through literature studies, including an analysis of national and international publications. This analysis will bring the discussed topics and determine the direction of the evolution of the profession controller in the enterprise. In the first part of the article discusses the role and function of management accountants, in the second part presents the responsibilities controller of in the context of the evolution of management accounting and formulated conclusions.

**Key words:** management accountants, controller, management accounting



