



Czynniki sytuacyjne a stopień konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce

*PRZEMYSŁAW KABALSKI**, *EWELINA ZARZYCKA***

Streszczenie

Celem artykułu jest zbadanie związku stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce z wielkością przedsiębiorstwa, rodzajem jego działalności, pochodzeniem jego kapitału oraz stosowanymi zasadami rachunkowości. Pomiaru konwergencji dokonano w pięciu obszarach: planowania i budżetowania, raportowania, systemów informatycznych, organizacji systemu rachunkowości w organizacji. Do badania wykorzystano metodę sondażową z zastosowaniem kwestionariusza ankiety. Badanie wykazało, że firmy produkcyjne, duże i średnie oraz z kapitałem zagranicznym charakteryzują się wyższym poziomem konwergencji. Z kolei wyższy stopień konwergencji występuje w firmach stosujących ustawę o rachunkowości niż MSSF. Artykuł dostarcza nowej wiedzy na temat słabo zbadanego w Polsce, a niezmiernie ważnego problemu konwergencji rachunkowości oraz czynników determinujących stopień konwergencji. Niski stopień konwergencji skutkuje bowiem m.in.: nadmiernymi kosztami rachunkowości oraz niską jakością sprawozdań finansowych.

Słowa kluczowe: rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, konwergencja rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Abstract

Determinants of the level of convergence between financial and management accounting in companies in Poland

The aim of this article is to present the results of a study on the relationship between the level of convergence of financial accounting and management accounting in companies operating in Poland and the size of company, type of its activity, provenance of its capital and accounting standards used. Convergence was measured in five areas: planning and budgeting, reporting, IT systems, and organization of the accounting system in the company. In order to collect the data, the survey method was used. The research revealed that in manufacturing firms, large, medium sized and with foreign capital, the level of convergence between financial accounting and management accounting is higher. On the other hand, the level of convergence is higher in firms using the Polish Accounting Act than in firms using IFRS. The paper provides new knowledge on the poorly investigated but very important topic of accounting convergence and its determinants. The low level of convergence results in excessive accounting costs and poor quality of financial statements.

Keywords: financial accounting, management accounting, accounting convergence, International Financial Reporting Standards.

* Dr hab. Przemysław Kabalski, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, pkabal@interia.pl

** Dr Ewelina Zarzycka, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ezarzycka@uni.lodz.pl



Wprowadzenie

Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oznacza zbieżność między tymi obszarami (stan) lub powstawanie tej zbieżności (proces). Uważamy, że konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jest warunkiem koniecznym dla zapewnienia wysokiej jakości sprawozdań finansowych i optymalizacji kosztów funkcjonowania systemu rachunkowości. Dzięki konwergencji rachunkowości w przedsiębiorstwie wysokiej jakości informacje finansowe i niefinansowe tworzone dla celów zarządzania są jednocześnie wykorzystywane do sprawozdań finansowych. Umożliwia to spełnienie wysokich wymagań przepisów i standardów sprawozdawczości finansowej (np. w zakresie pomiaru utraty wartości, szacowania wartości godziwej aktywów, szacowania wartości rezerw). Jednocześnie harmonizowane są terminy tworzenia informacji do raportów wewnętrznych i zewnętrznych, integrowane są podsystemy informatyczne rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej, a zakresy obowiązków pracowników rachunkowości zarządczej obejmują także zadania z zakresu sprawozdawczości finansowej.

Badania w zakresie konwergencji rachunkowości zapoczątkowano pod koniec lat 90. XX wieku (zob. m.in. Joseph i in., 1996; Weißenberger i Angelkort, 2007), lecz ich liczba nie jest wystarczająca. Co więcej, badania identyfikujące czynniki przyczyniające się zachodzenia procesów konwergencji są również nieliczne. Część badaczy stwierdza, iż konwergencja powinna zachodzić przede wszystkim w dużych przedsiębiorstwach notowanych na giełdzie, a zwłaszcza stosujących Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (zob. m.in. Kabalski, 2012; Sobańska, 2004). Teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingent theory*) sugeruje jednak, iż wiele innych czynników zarówno organizacyjnych, jak i związanych z otoczeniem może mieć wpływ na zmiany zachodzące w systemach rachunkowości, w tym także na procesy konwergencji.

Badania przeprowadzone w Polsce pokazują, iż poziom konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jest umiarkowany, a także niższy niż w np.: przedsiębiorstwach niemieckich (por. Weißenberger, Angelkort, 2007; Zarzycka, Kabalski, 2018). Taki poziom konwergencji rachunkowości jest niepokojący i może skutkować nadmiernymi kosztami rachunkowości, niską jakością informacji w sprawozdaniach finansowych czy wreszcie problemami z podejmowaniem decyzji w związku z brakiem odpowiednich informacji. Niezbędne jest więc rozpoznanie czynników determinujących ten poziom. Celem artykułu jest zbadanie związku stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce z wielkością przedsiębiorstwa, rodzajem jego działalności, pochodzeniem jego kapitału oraz stosowanymi zasadami rachunkowości. Badanie pozwoliło na uzyskanie odpowiedzi na następujące pytanie badawcze: czy stopień konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce zależy

od wielkości przedsiębiorstwa, rodzaju jego działalności, pochodzenia kapitału oraz stosowanych regulacji rachunkowości. Przystępując do badania przypuszczamy, że stopień konwergencji jest wyższy w przedsiębiorstwach dużych, z kapitałem zagranicznym i stosujących MSSF. Do przeprowadzenia badania wykorzystano metodę sondażową z zastosowaniem kwestionariusza ankiety. Badania wpływu różnych czynników sytuacyjnych na stopień konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej nie były dotychczas prowadzone ani w Polsce, ani na świecie.

Pierwsza część artykułu zawiera przegląd literatury naukowej z zakresu konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. W drugiej zaś przedstawiona została metodyka badania i jego wyniki. Artykuł kończy podsumowanie.

1. Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej na świecie

Badania konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej na świecie są nieliczne. Pierwsze badanie empiryczne relacji między rachunkowością zarządczą a sprawozdawczością zewnętrzną przeprowadził Joseph z zespołem (1996; podane za: Zarzycka 2016, s. 158) w przedsiębiorstwach z Wielkiej Brytanii. Proces konwergencji rachunkowości w przedsiębiorstwach austriackich na podstawie własnych badań obszernie opisali B.E. Weißenberger i H. Angelkort (2007). A. Hoffjan, P. Nevries i R. Stienemannem (2009) stwierdzili, że w coraz większej liczbie przedsiębiorstw niemieckich następuje konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej i że przyczyną tego jest stosowanie przez te przedsiębiorstwa MSSF i standardów amerykańskich. J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009) przeprowadzili badanie i analizę przyczyn, charakteru i skutków konwergencji rachunkowości dokonującej się zarówno w aspekcie technicznym (z wykorzystaniem zintegrowanych narzędzi IT), jak też organizacyjnym i behawioralnym. Zjawisko konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jako efekt przyjęcia MSSF na przykładzie Czech badał D. Prohazka (2011). Weißenberger i Angelkort (2011) badali także wpływ integracji rachunkowości finansowej i zarządczej na efektywność controllingu w przedsiębiorstwach niemieckich. Badanie to było inspiracją dla badania przeprowadzonego w Brazylii przez A.C. Dani i I.M. Beuren (2014). W Polsce badanie konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jako pierwszy przeprowadził P. Kabalski (2012, s. 146–154). Następnie badanie stopnia konwergencji w przedsiębiorstwach działających w Polsce przeprowadzili P. Kabalski i E. Zarzycka (2018). Jednak w żadnym ze wspomnianych badań nie analizowano związku konwergencji z różnymi czynnikami sytuacyjnymi, takimi jak wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj działalności, pochodzenie kapitału czy stosowane zasady rachunkowości.

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingent theory*) jest jednym z najstarszych i najpopularniejszych podejść, stosowanych dla objaśnienia wpływu czynników

organizacyjnych i otoczenia na zmiany zachodzące w systemach rachunkowości. Wkład teorii uwarunkowań sytuacyjnych do rachunkowości polega w dużej mierze na identyfikacji powiązań między poszczególnymi elementami systemu rachunkowości i zachodzącymi warunkami sytuacyjnymi, w jakich te elementy występują (Otley, 1980, s. 431–432). Kolejni badacze, stosując wspomnianą teorię w obszarze rachunkowości już od lat 80. tych XX wieku (Nita, 2013, s. 194) dokonali identyfikacji i klasyfikacji kolejnych czynników sytuacyjnych. J. Fisher (1995) wymienił pięć grup czynników kształtujących systemy rachunkowości zarządczej: otoczenie organizacji, technologię, strategię konkurencyjności, czynniki dotyczące przedsiębiorstwa, a także te 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. Jak twierdzi R.J. Mockler (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 uwarunkowań sytuacyjnych i przeprowadzone dotychczas badania mogą być pewną wskazówką sugerującą potencjalny wpływ danego elementu na system rachunkowości. Nie gwarantują one jednak zajścia takich relacji. Przegląd badań, w których zastosowano teorię uwarunkowań sytuacyjnych pozwolił w dalszej części artykułu dokonać wyboru czynników, mogących różnicować stopień konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce, a także tych, które potencjalnie mogą wpływać na zmiany w tym obszarze.

2. Przebieg i wyniki badania empirycznego

2.1. Ogólne informacje na temat badania

Jak już wspomniano, celem pracy było zbadanie związku poziomu konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce z wielkością przedsiębiorstwa, rodzajem jego działalności, pochodzeniem jego kapitału oraz stosowanymi zasadami rachunkowości. W tym celu wykorzystano kwestionariusz ankiety zastosowany w badaniu Weißenberger i Angelkorta (2011). Miał on służyć do pomiaru stopnia konwergencji w pięciu obszarach (planowania i budżetowania, raportowania, pomiaru dokonań, systemów informatycznych, organizacji systemu rachunkowości w organizacji) oraz do pomiaru indeksu konwergencji (ogólnego stopnia konwergencji w badanych jednostkach). Kwestionariusz składał się z dwóch części: pierwszej – zawierającej pytania dotyczące respondenta i przedsiębiorstwa, które reprezentuje, oraz drugiej – dotyczącej konwergencji. Część merytoryczna zawierała 15 pytań służących zbadaniu stopnia konwergencji w obszarze planowania i budżetowania, raportowania,

pomiaru dokonań, stosowanych systemów informatycznych, a także pozostałych aspektów organizacji systemu rachunkowości w badanych przedsiębiorstwach. Respondenci udzielali odpowiedzi na pytania poprzez wstawienie liczby od 0 do 5 w odpowiedniej rubryce, gdzie 0 oznacza, iż zgadzają się z danym stwierdzeniem w bardzo niskim stopniu, zaś 5 – w bardzo wysokim stopniu.

Zebrane dane zostały poddane analizie statystycznej. W celu zbadania, czy pochodzenia kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy oraz stosowane regulacje rachunkowości wpływają na stopień konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej zastosowano test *t*-Studenta dla dwóch średnich. Założenia stosowności tego testu są spełnione.

Badanie ankietowe przeprowadzono w 2017 roku. Próbę 1200 przedsiębiorstw pobrano w sposób losowy w losowaniu prostym niezależnym, w którym losowano spośród dostępnej bazy Numerów Identyfikacji Podatkowej (NIP) firm. Następnie przesłano do kierownictwa firmy prośbę o wypełnienie ankiety przez kompetentne osoby z odpowiedniego działu (finansowo-księgowego lub bezpośrednio controllingu/analiz/rachunkowości zarządczej). Poprawnie wypełniło ankietę 40 firm (3,33%). W tabeli 1 przedstawiono charakterystykę tych przedsiębiorstw.

Tabela 1. Charakterystyka badanych firm

Rodzaj firmy	
produkcyjna	62,5%
nieprodukcyjna	37,5%
Wielkość firmy (liczba zatrudnionych osób)	
do 250	30%
powyżej 250	70%
Pochodzenie kapitału	
polski	20%
zagraniczny	80%
Stosowane regulacje rachunkowości	
jedynie UoR	25%
UoR i MSSF	75%

Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich tabel).

Zdecydowana większość badanych firm zajmuje się działalnością produkcyjną (63%). W badaniu wzięły udział zarówno firmy średnie i duże, zatrudniające powyżej 250 osób (70%), jak i firmy małe, które stanowiły 30%. Dominowały firmy z kapitałem zagranicznym. Jedynie 20% stanowiły firmy polskie. Tylko 25% firm stosuje przepisy ustawy o rachunkowości (UoR), pozostałe zaś, oprócz ustawy, stosują także Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

2.2. Zróżnicowanie stopnia konwergencji w obszarze budżetowania i planowania

W zakresie budżetowania i planowania krótko- oraz średniookresowego średnie oceny konwergencji okazały się w większości obszarów wyższe w firmach nieprodukcyjnych niż produkcyjnych. Tylko stopień zgodności pomiędzy zasadami przyjmowanymi w zakresie planowania i budżetowania a zasadami narzuconymi przez przyjęte standardy rachunkowości jest nieco wyższy w firmach produkcyjnych niż firmach nieprodukcyjnych (3,308 w porównaniu z 3,143). Wyższy poziom konwergencji widoczny jest natomiast w firmach średnich i dużych, a także z kapitałem zagranicznym. Interesujący jest fakt, iż wyższy poziom konwergencji w zakresie budżetowania i planowania jest obserwowany w firmach stosujących ustawę o rachunkowości. Natomiast stopień zgodności pomiędzy zasadami przyjmowanymi w zakresie planowania i budżetowania a zasadami narzuconymi przez przyjęte standardy rachunkowości jest wyższy w firmach raportujących według MSSF (3,545 w porównaniu z 3,200). Różnice w konwergencji w obszarze budżetowania i planowania przedstawione zostały w tabeli 2.

Tabela 2. Średnia ocena konwergencji w obszarze budżetowania i planowania

Badany aspekt budżetowania i planowania	Pro- duk- cyjne	Nie- pro- duk- cyjne	Małe	Duże i śred- nie	Kapitał		MSFF	UoR
					polski	zagra- niczny		
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie krótkookresowe opiera się na metodach wyceny narzuconych przez przyjęte standardy rachunkowości?	3,231	4,000	3,333	3,571	3,250	3,563	3,455	3,800
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie średniookresowe opiera się na metodach wyceny narzuconych przez przyjęte standardy rachunkowości?	3,385	3,857	3,167	3,714	3,000	3,688	3,545	4,000
Jaki jest stopień zgodności pomiędzy zasadami przyjmowanymi w zakresie planowania i budżetowania a zasadami narzuconymi przez przyjęte standardy rachunkowości?	3,308	3,143	2,833	3,429	2,500	3,438	3,545	3,200

W celu określenia zróżnicowania stopnia konwergencji w obszarze budżetowania i planowania, stosując test *t*-Studenta dla dwóch średnich, porównano stopień konwergencji:

- w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych;
- z kapitałem polskim i zagranicznym;
- dużych (zatrudnienie powyżej 250 osób) oraz małych i średnich (zatrudnienie poniżej 250 osób);
- stosujących jedynie ustawę o rachunkowości i stosujących także MSSF.

Przyjęto więc hipotezy (test *t*-Studenta dla dwóch średnich):

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

gdzie μ_1 i μ_2 to średnie wartość badanej cechy w porównywanych populacjach, przeciwko hipotezie alternatywnej:

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

Tabela 3 zawiera wyznaczone *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów. 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.

Tabela 3. Wyniki *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów konwergencji

Integracja w obszarze budżetowania i planowania	Produkcyjne vs nieprodukcyjne	Małe vs duże i średnie	Kapitał polski vs kapitał zagraniczny	Stosujące UoR vs MSSF
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie krótkookresowe opiera się na metodach wyceny narzuconych przez standardy rachunkowości?	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,030$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,539$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,478$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,364$
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie średniookresowe opiera się na metodach wyceny narzuconych przez standardy rachunkowości?	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,154$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,118$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,083$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,145$
Jaki jest stopień zgodności pomiędzy zasadami przyjmowanymi w zakresie planowania i budżetowania a zasadami narzuconymi przez standardy rachunkowości?	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,658$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,126$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,031$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,330$

Przyjmując poziom istotności 1%, nie stwierdzono istotnych różnic w stopniu konwergencji w obszarze budżetowania i planowania z punktu widzenia rodzaju firmy, jej wielkości i struktury kapitału, a także stosownych regulacji rachunkowości. Poziom integracji w tym obszarze w badanych firmach jest podobny.

2.3. Zróżnicowanie stopnia konwergencji w obszarze raportowania

Z badania konwergencji w obszarze raportowania wynika, iż jest ona wyższa w firmach dużych i średnich oraz z kapitałem zagranicznym. Firmy produkcyjne w większym stopniu stosują koszty alternatywne w raportowaniu zarządczym (wewnętrznym) (2,231 w porównaniu z 2,000). Z kolei stopień, w jakim dana pozycja z raportu zarządczego (wewnętrznego) może zostać uzgodniona z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym jest wyższy w przypadku firm nieprodukcyjnych (3,857 w porównaniu z 3,769). Podobnie jak w przypadku budżetowania, także dla raportowania stwierdzono wyższą konwergencję w firmach stosujących ustawę o rachunkowości, przy czym stopień zharmonizowania terminów sprawozdawczości finansowej i raportowania wewnętrznego jest wyższy w przedsiębiorstwach raportujących według MSSF (3,727 w porównaniu z 3,200). Tabela 4 zawiera wyniki badania konwergencji w obszarze raportowania.

Tabela 4. Średnia ocena konwergencji w obszarze raportowania

Badany aspekt raportowania	Produkcyjne	Nieprodukcyjne	Małe	Duże i średnie	Kapitał		MSFF	UoR
					polski	zagraniczny		
W jakim stopniu terminy sprawozdawczości finansowej i raportowania zarządczego (wewnętrznego) są zharmonizowane?	3,385	3,571	3,667	3,357	3,000	3,563	3,727	3,200
W jakim stopniu koszty i przychody alternatywne są wykorzystywane na potrzeby raportowania zarządczego (wewnętrznego)?	2,231	2,000	2,000	2,214	1,250	2,375	2,545	2,000
W jakim stopniu dana pozycja z raportu zarządczego (wewnętrznego) może zostać uzgodniona z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym?	3,769	3,857	3,833	3,786	3,500	3,875	3,727	4,200

Badany aspekt raportowania	Pro-dukcyjne	Nie-pro-dukcyjne	Małe	Duże i średnie	Kapitał		MSFF	UoR
					polski	zagraniczny		
W jakim stopniu wynik finansowy z raportu zarządczego (wewnętrznego) jest zgodny z wynikiem finansowym prezentowanym w sprawozdaniu finansowym?	3,846	3,857	3,500	4,000	2,750	4,125	4,000	4,400
Jak wielu korekt należy dokonać, aby wynik finansowy w sprawozdaniu finansowym został uzgodniony do wyniku finansowego z raportów zarządczych (wewnętrznych)?	3,385	2,286	2,667	3,143	1,750	3,313	2,818	4,400

Dla zbadania, czy ocena konwergencji w zakresie raportowania różni się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzeniu kapitału, wielkość i rodzaj działalności oraz stosowane zasady rachunkowości zastosowano test *t*-Studenta dla dwóch średnich. Tabela 5 zawiera wyznaczone *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych aspektów. 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.

Tabela 5. Wyniki *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów konwergencji

Integracja w zakresie raportowania	Produkcyjne vs nieprodukcyjne	Małe vs duże i średnie	Kapitał polski vs kapitał zagraniczny	Stosujące UoR vs MSR/MSSF
W jakim stopniu terminy sprawozdawczości finansowej i raportowania zarządczego (wewnętrznego) są zharmonizowane?	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,657$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,484$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,268$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,238$
W jakim stopniu koszty i przychody alternatywne są wykorzystywane na potrzeby raportowania zarządczego (wewnętrznego)?	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,466$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,523$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,002$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,111$

ciąg dalszy tabeli 5

Integracja w zakresie raportowania	Produkcyjne vs nieprodukcyjne	Małe vs duże i średnie	Kapitał polski vs kapitał zagraniczny	Stosujące UoR vs MSR/MSSF
W jakim stopniu dana pozycja z raportu zarządczego (wewnętrznego) może zostać uzgodniona z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym?	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,795	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,000	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,352	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,130
W jakim stopniu wynik finansowy z raportu zarządczego (wewnętrznego) jest zgodny z wynikiem finansowym prezentowanym w sprawozdaniu finansowym?	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,976	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,187	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,001	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,154
Jak wielu korekt należy dokonać, aby wynik finansowy w sprawozdaniu finansowym został uzgodniony do wyniku finansowego z raportów zarządczych (wewnętrznych)?	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,046	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,418	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,018	Dwustronny obszar krytyczny p = 0,009

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w:

- stopniu, w jakim dana pozycja z raportu zarządczego (wewnętrznego) może zostać uzgodniona z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym w firmach małych oraz dużych i średnich;
- stopniu, w jakim koszty i przychody alternatywne są wykorzystywane dla potrzeb raportowania zarządczego (wewnętrznego) w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym;
- stopniu, w jakim wynik finansowy z raportu zarządczego (wewnętrznego) jest zgodny z wynikiem finansowym prezentowanym w sprawozdaniu finansowym w firmach z kapitałem polskim i zagranicznym;
- liczby korekt, jakich należy dokonać, aby wynik finansowy w sprawozdaniu finansowym został uzgodniony do wyniku finansowego z raportów zarządczych (wewnętrznych) w firmach stosujących regulacje UoR i MSSF.

Wyniki te są potwierdzeniem zidentyfikowanych wcześniej różnic. Pokazują, iż stopień konwergencji w zakresie raportowania jest wyższy w firmach średnich i dużych, a także z kapitałem zagranicznym.

2.4. Zróżnicowanie stopnia konwergencji w pozostałych obszarach

W przypadku aspektów informatycznych poziom konwergencji jest wyższy w firmach produkcyjnych, dużych i średnich oraz z kapitałem zagranicznym. Wynika to zapewne z faktu, iż to właśnie te przedsiębiorstwa posiadają zintegrowane systemy informatyczne, które przyczyniają się do konwergencji (np. przez wykorzystanie tych samych informacji na potrzeby sprawozdawczości finansowej i zarządczej). Na podstawie średnich odpowiedzi można zauważyć, iż w zakresie aspektów administracyjnych konwergencja jest wyższa w firmach średnich i dużych oraz nieprodukcyjnych. Interesujące jest również to, iż w przypadku firm zagranicznych i raportujących według MSSF oceny konwergencji są wyższe. Wyniki badania konwergencji w obszarze pomiaru dokonania, systemów IT oraz administracyjnym przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Średnia ocena konwergencji w pozostałych obszarach

Pozostałe aspekty konwergencji	Produkcyjne	Nieprodukcyjne	Małe	Duże i średnie	Kapitał		MSFF	UoR
					polski	zagraniczny		
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje zintegrowany system informatyczny (ERP), który dostarcza danych zarówno dla działu controllingu/rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości finansowej	4,308	3,143	3,000	4,286	2,250	4,313	4,182	4,600
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje baza danych, która zawiera aktualne i planowane dane wykorzystywane przez działy controllingu/rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości finansowej	3,385	2,571	2,167	3,500	2,250	3,313	3,182	3,600
Zarówno dział działu controllingu/rachunkowości zarządczej, jak i finansowej korzystają z danych z tego samego systemu finansowo-księgowego (konta, MPK)	4,154	3,429	3,167	4,214	2,750	4,188	4,000	4,600

Pozostałe aspekty konwergencji	Produkcyjne	Nieprodukcyjne	Małe	Duże i średnie	Kapitał		MSFF	UoR
					polski	zagraniczny		
W naszym przedsiębiorstwie kontrolerzy finansowi/specjaliści controllingu i księgowi raportują do tego samego menedżera	2,692	4,429	3,667	3,143	3,000	3,375	2,727	4,800
W naszym przedsiębiorstwie dział controllingu/rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej aktywnie ze sobą współpracują	3,385	4,429	3,667	3,786	3,250	3,875	4,000	3,600
Dział controllingu przekazuje informacje zarządcze do działu rachunkowości finansowej	2,923	2,714	2,167	3,143	2,500	2,938	3,091	2,600

Podobnie jak w poprzednich przypadkach, dla zbadania, czy ocena pozostałych aspektów konwergencji różni się istotnie w populacjach firm wyodrębnionych ze względu na różne pochodzenie kapitału, wielkość i rodzaj działalności firmy, stosowane regulacje rachunkowości zastosowano test *t*-Studenta dla dwóch średnich. Tabela 7 zawiera wyznaczone *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych aspektów. 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.

Tabela 7. Wyniki *p*-wartości dla porównywanych populacji oraz wyróżnionych obszarów konwergencji

Pozostałe aspekty konwergencji	Produkcyjne vs nieprodukcyjne	Małe vs duże i średnie	Kapitał polski vs kapitał zagraniczny	Stosujące UoR vs MSR/MSSF
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje zintegrowany system informatyczny (ERP), który dostarcza danych zarówno dla działu controllingu/rachunkowości zarządczej, jak i rachunkowości finansowej	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,004$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,003$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,000$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,260$

Pozostałe aspekty konwergencji	Produkcyjne vs nieprodukcyjne	Małe vs duże i średnie	Kapitał polski vs kapitał zagraniczny	Stosujące UoR vs MSR/MSSF
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje baza danych, która zawiera aktualne i planowane dane wykorzystywane przez działy controllingu/rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości finansowej	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,050$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,002$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,035$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,379$
Zarówno dział controllingu/rachunkowości zarządczej, jak i finansowej korzystają z danych z tego samego systemu finansowo-księgowego (konta, MPK)	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,075$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,012$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,002$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,137$
W naszym przedsiębiorstwie kontrolerzy finansowi/specjaliści controllingu i księgowi raportują do tego samego menedżera	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,382$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,588$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,001$
W naszym przedsiębiorstwie dział controllingu/rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej aktywnie ze sobą współpracują	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,005$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,770$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,175$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,278$
Dział controllingu przekazuje informacje zarządcze do działu rachunkowości finansowej	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,593$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,015$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,355$	Dwustronny obszar krytyczny $p = 0,259$

Przyjmując poziom istotności 1%, stwierdzono istotną różnicę w:

- zastosowaniu zintegrowanego systemu informatyczny (ERP), który dostarcza danych dla działu controllingu/rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości finansowej zarówno w firmach produkcyjnych, jak i nieprodukcyjnych, z kapitałem polskim i zagranicznym, a także małych oraz średnich i dużych;
- zastosowaniu bazy danych, zawierającej aktualne i planowane dane wykorzystywane zarówno przez działu controllingu/rachunkowości zarządczej, jak i rachunkowości finansowej w przedsiębiorstwach małych oraz średnich i dużych;
- wykorzystaniu przez działu controllingu/rachunkowości zarządczej i finansowej danych z tego samego systemu finansowo-księgowego (konta, MPK) zarówno w firmach z kapitałem polskim, jak i zagranicznym, a także małych oraz średnich i dużych;
- osobie, do której raportują kontrolerzy finansowi/specjaliści controllingu i księgowi w firmach nieprodukcyjnych i produkcyjnych oraz raportujących według UoR i MSSF;

- ocenie stopnia współpracy pomiędzy działami controllingu/rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w firmach produkcyjnych i nieprodukcyjnych.

Te zidentyfikowane różnice potwierdzają, iż konwergencja w zakresie systemów IT przebiega wolniej w firmach małych, z kapitałem polskim i nieprodukcyjnych, gdyż firmy te zazwyczaj nie wykorzystują systemów zintegrowanych. Z kolei w zakresie pomiaru dokonań firmy z kapitałem zagranicznym charakteryzują się wyższą konwergencją, co wynika prawdopodobnie z wymagań spółki-matki kontrolującej filie i kładącej zazwyczaj duży nacisk na zastosowanie szerokiego spektrum wskaźników finansowych i niefinansowych w pomiarze dokonań. Wreszcie firmy o różnym profilu działalności i różnej wielkości charakteryzują się istotnie odmiennymi ocenami stopnia konwergencji.

Podsumowanie

Przeprowadzone badanie pozwoliło na poznanie zróżnicowania stopnia konwergencji w badanych firmach i tym samym zidentyfikowanie czynników przyczyniających się do procesu konwergencji. Interesujący jest fakt, iż duży wpływ na konwergencję mają stosowane systemy informatyczne. Zastosowanie systemu zintegrowanego oraz wspólnej bazy danych wykorzystywanej przez działy rachunkowości zarządczej i finansowej przyczynia się do konwergencji tych dwóch elementów systemów rachunkowości. Firmy małe, które nie mogą pozwolić sobie na stosowanie takich rozwiązań informatycznych charakteryzują się niższą konwergencją. Także rozwiązania administracyjne, takie jak sposób organizacji działów i ich współpraca determinują poziom konwergencji.

Choć pomiędzy poszczególnymi aspektami konwergencji występują pewne różnice, to można ogólnie stwierdzić, iż to firmy produkcyjne, duże i średnie oraz z kapitałem zagranicznym charakteryzują się wyższym poziomem konwergencji. Stopień konwergencji zależy zatem od wielkości firmy, charakteru jej działalności oraz pochodzenia kapitału. Dużym zaskoczeniem jest natomiast nieco wyższy stopień konwergencji w przypadku firm stosujących przepisy ustawy o rachunkowości niż tych, które stosują MSSF (stopień konwergencji zależy zatem od stosowanych zasad rachunkowości, ale ta zależność jest odwrotna niż przypuszczaliśmy). To przecież właśnie standardy międzynarodowe uznawane są za jeden z ważniejszych czynników przyczyniających się do konwergencji. Niemniej te różnice są niewielkie i tylko w dwóch przypadkach statystycznie istotne.

Ograniczeniem naszego badania była niewielka liczba ankietowanych oraz koncentracja na wybranych czynnikach sytuacyjnych. Warto zatem prowadzić dalsze badania konwergencji rachunkowości, w tym czynników warunkujących ten proces.

Literatura

- Dani A.C., Beuren I.M. (2014), *Nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria*, „Journal of Education and Research in Accounting”, 8 (3).
- Fisher J. (1995), *Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity*, „Journal of Accounting Literature”, 14, s. 24–53.
- Hoffjan A., Nevries P., Stienemann R. (2009), *Comparative Management Accounting – Literature Review on Similarities and Differences Between Management Accounting in Germanic and Anglophone Countries*, „Controlling in einem globalen Markt”, 1, s. 13–146.
- 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.
- Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kabalski P., Zarzycka E. (2018), *Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle badań ankietowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 93 (149), s. 235–253.
- Merchant K.A. (1998), *Modern Management Control Systems. Text and Cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Mockler R.J. (2002), *Multinational Strategic Management: An Integrative Entrepreneurial Context-Specific Process*, International Business Press, New York.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Nita B. (2013), *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 193–209.
- Otley D. (1980), *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*, „Accounting, Organizations and Society”, 5 (4), s. 413–428.
- 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> (dostęp 10.11.2017).
- Taipaleenmäki J., Ikäheimo S. (2009), *On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting*, <http://ssrn.com/abstract=1394373> lub <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1394373> (dostęp 15.05.2015).
- Weissenberger B.E., Angelkort H. (2007), *Controlling under IFRS in Austria – Empirical Results from Austrian IFRS Users* (maszynopis).
- Weissenberger B.E., Angelkort H. (2011), *Integration of financial and management accounting: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, „Management Accounting Research”, 22, s. 160–180.
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

