



## Wielkość przedsiębiorstwa jako determinanta praktyki rachunkowości zarządczej

ANNA SZYCHTA \*

### Streszczenie

Celem artykułu jest wskazanie różnic w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej i rodzaju zadań jej specjalistów oraz określenie typu i znaczenia czynników determinujących stosowanie tych metod w małych, średnich i dużych przedsiębiorstwach w Polsce, objętych badaniem empirycznym. W artykule odpowiedziano na kilka pytań badawczych na podstawie danych pozyskanych z przedsiębiorstw w badaniu ankietowym przeprowadzonym w 2016 roku. Z badania wynika m.in., że w trzeciej dekadzie rozwoju gospodarki rynkowej po transformacji systemu politycznego w Polsce przedsiębiorstwa stosują nadal, niezależnie od ich wielkości, głównie tradycyjne systemy rachunku kosztów, a wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstw rośnie udział podmiotów wdrażających metody operacyjnej rachunkowości zarządczej. Z kolei metody strategicznej rachunkowości są stosunkowo rzadko wdrażane nawet w średnich i dużych podmiotach. Wyjątek stanowi planowanie długookresowe mające zastosowanie w około 83% dużych przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu. Na praktykę rachunkowości zarządczej w Polsce w większym stopniu wpływają obecnie czynniki ekonomiczne niż instytucjonalne. Spośród dziesięciu zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej wskazanych w badaniu za najważniejsze uznano w każdej grupie przedsiębiorstw obniżanie kosztów i wydatków oraz pomiar i ocenę wyników przedsiębiorstwa.

**Słowa kluczowe:** przedsiębiorstwa małe, średnie i duże, rachunkowość zarządcza, metody, uwarunkowania, specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej, zadania, Polska.

### Abstract

#### The size of the enterprise as a determinant of management accounting practice

The aim of the paper is to indicate differences in the application of management accounting methods and the type of tasks that management accountants perform. It will also identify the type and importance of factors determining the application of these methods in small, medium and large enterprises in Poland that participated in the empirical study. The paper answers several research questions based on data obtained from companies in a survey conducted in 2016. The study shows, among others, that in the third decade of the development of the market economy, after the transformation of the political system in Poland, enterprises, regardless of size, still mainly use traditional cost accounting systems; along with the increase in the size of enterprises, the number of entities implementing the operational management accounting methods increases. Strategic management accounting methods in large and medium-sized entities are relatively rarely implemented, excluding long-term planning in large companies, which is used in around 83% of the surveyed companies. Management accounting practice in Poland is now more

---

\* Dr hab. Anna Szychta, prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ORCID: 0000-0001-8465-0542, [anna.szychta@uni.lodz.pl](mailto:anna.szychta@uni.lodz.pl)



influenced by economic factors than by institutional ones. Of the ten tasks of management accountants indicated in the study, the reduction of costs and expenses and the measurement of company performance were considered the most important.

**Keywords:** small, medium and large enterprises, management accounting, methods, determinants, management accountants, tasks, Poland.

## Wprowadzenie

Zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych<sup>1</sup> wielkość przedsiębiorstwa jest jednym z ważnych czynników warunkujących potrzeby informacyjne jego kierowników, które z kolei determinują dobór i sposoby wykorzystania w przedsiębiorstwach metod rachunkowości zarządczej (controllingu), służących spełnieniu tych potrzeb. Z dotychczasowych badań empirycznych w Polsce, dotyczących zastosowania tych metod nie wynika jednoznaczny obraz stopnia podobieństwa albo zróżnicowania praktyki rachunkowości zarządczej (RZ) w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych. Z jednej strony uznaje się, że w małych przedsiębiorstwach wdrożenie narzędzi RZ napotyka przeszkody, takie jak brak wiedzy ich pracowników na temat istoty i potencjalnych korzyści zastosowania RZ, przekonanie przedsiębiorców, że wdrożenie metod wspomagających procesy decyzyjne wymaga wysokich nakładów finansowych i jest czasochłonne (np. Kaszuba-Perz, 2011, s. 366–367). W konsekwencji nieliczne małe firmy stosują jedynie niektóre metody RZ/controllingu (por. Kuchciak, Jabłońska, 2017; Lichtarski, Nowosielski, 2006). Z drugiej zaś strony, np. E. Zarzycka (2016, s. 267) stwierdza, że występuje duże podobieństwo stosowanych narzędzi RZ w przedsiębiorstwach w Polsce bez względu na wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej i pochodzenie kapitału (krajowy, zagraniczny). Wysokie podobieństwo zadań specjalistów w zakresie RZ i stosowanych przez nich narzędzi jest skutkiem działania mechanizmów izomorfizmu, następnie instytucjonalizacji i rutynizacji praktyki RZ. Te procesy powodują zanikanie różnic między systemami RZ i ich homogeniczność (Zarzycka, 2016, s. 273).

Wobec tych rozbieżnych opinii celem tego artykułu jest wskazanie, czy występują różnice w zastosowaniu metod RZ i rodzaju zadań wykonywanych przez jej specjalistów oraz określenie typu i znaczenia czynników wpływających na stosowanie tych metod w małych, średnich i dużych przedsiębiorstwach w Polsce, objętych badaniem ankietowym. W artykule zawarto odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Jakie działy w badanych przedsiębiorstwach wykonują zadania z zakresu RZ?
2. Jakie metody RZ, w tym systemy rachunku kosztów, są stosowane w drugiej dekadzie XXI wieku w badanych podmiotach gospodarczych?

---

<sup>1</sup> Teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*) przyjmuje, że struktury organizacyjne i systemy są funkcją czynników pochodzących z otoczenia i specyficznych dla danego przedsiębiorstwa. Wyniki działalności danej organizacji są produktem odpowiedniego dopasowania między jej strukturą i kontekstem, tj. czynnikami warunkującymi (Chenhall, 2007). Według tej teorii nie istnieje uniwersalny system rachunkowości zarządczej, który nadawałby się do zastosowania w każdym warunkach.

3. Jakie różnice występują w stopniu zastosowania tych metod w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych?
4. Jakie czynniki wpływają na stosowanie metod RZ w przedsiębiorstwach w zależności od wielkości przedsiębiorstwa?
5. Jakie zadania specjalistów do spraw RZ/controllerów są uznawane za najważniejsze w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych?

Podstawę odpowiedzi na te pytania stanowią wyniki badania ankietowego na temat roli RZ i znaczenia jej specjalistów w przedsiębiorstwach w Polsce, które przeprowadzono w 2016 roku, uzyskując odpowiedzi ze 102 przedsiębiorstw<sup>2</sup>. Wyniki badania przedstawione w artykule nie mogą być uogólnione na wszystkie przedsiębiorstwa w Polsce, ponieważ badane podmioty nie zostały wybrane jako próba losowa. Ankiety wypełniali respondenci z przedsiębiorstw, które wyraziły zgodę na udział w badaniu. Próba nie jest wystarczająco reprezentatywna, co stanowi ograniczenie badania. Jednak uzyskane wyniki mogą w pewnym stopniu stanowić weryfikację opinii innych badaczy na temat stopnia podobieństwa albo zróżnicowania zastosowania metod RZ oraz zadań specjalistów ds. RZ w przedsiębiorstwach w Polsce o różnej wielkości.

Metody RZ zostały podzielone w opisie wyników badania ankietowego na dwie zasadnicze grupy, tj. zaliczane do rachunkowości zarządczej operacyjnej (RZO), zwanej też tradycyjną, i rachunkowości zarządczej strategicznej (RZS), zgodnie z podziałem tego zakresu rachunkowości na dwa obszary, dokonywanym w literaturze przedmiotu od lat 80. XX wieku (np. Nowak, 2008; Simmonds, 1981; Sobańska, 2010; Szychta, 2007; Wilson, 1995). Rozważania w artykule dotyczące czynników wpływających na zastosowanie metod RZ w przedsiębiorstwach nawiązują do teorii uwarunkowań sytuacyjnych i teorii instytucjonalnej.

Artykuł wnosi wkład do dotychczasowej wiedzy o praktyce RZ w Polsce przez prezentację i analizę szczegółowych ocen praktyków rachunkowości i zarządzania dotyczących stanu wdrożenia jej metod i zadań w przedsiębiorstwach, głównie w spółkach, w drugiej dekadzie XXI wieku.

Przyjęty cel artykułu i pytania badawcze stanowiły podstawę ukształtowania jego struktury, na którą składają się cztery części i podsumowanie. Część pierwsza zawiera główne wnioski, wynikające z dokonanego przeglądu wybranych pozycji literatury przedmiotu dotyczących praktyki rachunkowości zarządczej w relacji do wielkości przedsiębiorstwa. W części drugiej przedstawiono metodykę badania empirycznego, a w części trzeciej – charakterystykę przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu. W części czwartej, podzielonej na cztery podrozdziały, zaprezentowano wyniki badania, udzielając odpowiedzi na pięć pytań sformułowanych we wstępie. W końcowej części artykułu zawarto syntetyczne podsumowanie wyników badania.

---

<sup>2</sup> Jest to liczba przedsiębiorstw zbliżona do liczby uzyskanej przez innych badaczy, co jest w znacznym stopniu skutkiem dużej niechęci menedżerów i praktyków RZ w Polsce do udziału w badaniach empirycznych z zakresu RZ i controllingu (por. np. Bieńkowska i in., 2017; Dobroszek, 2016; Sobańska, 2010; Szychta, 2017; Wnuk-Pel, 2011; Zarzycka, 2016).

## **1. Wielkość przedsiębiorstwa jako czynnik warunkujący praktykę rachunkowości zarządczej w świetle literatury przedmiotu**

Praktyka rachunkowości zarządczej i czynniki ją warunkujące są od kilku dziesięcioleci przedmiotem licznych badań empirycznych w krajach zachodnich (np. Chenhall, 2003, 2007; Langfield-Smith, 2007; Otley, 1980, 2016). W ostatnich latach wzrosła liczba i różnorodność studiów empirycznych w obszarze RZ w Polsce, z których wynika, że zwiększa się zastosowanie metod RZ w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym (np. Sobańska, 2002; Sobańska, Wnuk, 2001, Szychta, 2002, 2007, 2018; Wnuk-Pel, 2011; Zarzycka, 2016).

W myśl teorii uwarunkowań sytuacyjnych, wdrożenie RZ zależy od wielu zmiennych, spośród których wielkość przedsiębiorstwa jest często uwzględniana w badaniach empirycznych opartych na teorii uwarunkowań sytuacyjnych, w tym dotyczących przedsiębiorstw w krajach Europy Środkowo-Wschodniej (np. Albu, Albu, 2012; Cades, Guilding, 2008; Chenhall, 2003, 2007; Haldma, Lääts, 2002; Laitinen, Kadak, 2018; Merchant, 1981; Šiška, 2016; Zarzycka, 2016). Badacze sprawdzający wpływ wielkości przedsiębiorstw na systemy kontroli zarządczej, których sednem jest rachunkowość zarządcza, albo na stosowanie określonych metod RZ rozpatrywali ten wpływ łącznie z innymi uwarunkowaniami sytuacyjnymi. Do tych innych czynników warunkujących należą przede wszystkim: rodzaj otoczenia przedsiębiorstwa, technologia produkcji, struktura organizacyjna i strategia przedsiębiorstwa oraz kultura narodowa (Chenhall, 2007).

W większości badań praktyki RZ w krajach zachodnich koncentrowano się na relatywnie dużych przedsiębiorstwach, firmach międzynarodowych i ich oddziałach (m.in. Jazayeri, Hopper, 1999; Merchant, 1981; Scapens i in., 2003; Seal, 2001). Studia empiryczne w krajach wysoko rozwiniętych dostarczyły poparcia dla tezy o rosnącym zastosowaniu bardziej formalnych metod i bardziej wyrafinowanych systemów RZ w dużych firmach (Chenhall, 2007, s. 183). Na przykład K. Merchant (1981) wnioskował, że duże podmioty były bardziej zdecentralizowane i były w nich sporządzane złożone partycypacyjne budżety.

Z dokonanego przeglądu publikacji dotyczących praktyki RZ w krajach postkomunistycznych wynika, że wielkość przedsiębiorstwa była uwzględniana w kilku badaniach empirycznych. S. Cades i Ch. Guilding (2008, s. 851) potwierdzili na podstawie badania ankietowego, w którym uczestniczyło 193 słoweńskich przedsiębiorstw, iż wielkość przedsiębiorstwa, wraz z zastosowaniem strategii poszukiwacza i przemyślanym podejściem do formułowania strategii, pozytywnie wpływa na zastosowanie strategicznej RZ w Słowenii. C.N. Albu i N. Albu (2012), którzy rozpatrywali uwarunkowania rozwoju praktyk RZ w Rumunii, uważają, że wielkość przedsiębiorstwa i pochodzenie kapitału własnego są dominującymi czynnikami zastosowania metod RZ w tym kraju. Analiza relacji wielkości przedsiębiorstwa i metod RZ w 160 firmach w Republice Czeskiej przeprowadzona przez L. Šiškę (2016, s. 1388) wykazała, że wielkość firmy ma istotny i pozytywny wpływ na zastosowanie tych metod. Szczegółowa analiza regresji

pokazała, że większe podmioty stosują metody strategicznej RZ i w przypadku tych metod ich interaktywne<sup>3</sup> użycie jest statystycznie istotne. Ten wniosek jest spójny z ustaleniami E.K. Laitinena i T. Kadaka (2018) na podstawie badania ankietowego obejmującego 85 przedsiębiorstw z Estonii i Finlandii, dotyczącego zróżnicowania systemów pomiaru wyników w małych, średnich i dużych firmach. Badania te ujawniły, że duże podmioty mają bardziej zaawansowane systemy pomiaru dokonań finansowych i niefinansowych niż działające w sektorze MŚP. Małe firmy stosują bardziej nieformalne systemy pomiaru i skupiają się bardziej na operacyjnych aspektach kontroli, a duże przedsiębiorstwa wprowadzają bardziej formalne systemy i przykładają istotną uwagę do strategicznych aspektów kontroli. Z kolei E. Zarzycka (2016, s. 267) stwierdza, analizując wyniki badania ankietowego wśród 116 przedsiębiorstw działających w Polsce, że występuje duże podobieństwo stosowanych w nich narzędzi RZ, bez względu m.in. na wielkość przedsiębiorstwa. Jednocześnie respondenci z 67 dużych przedsiębiorstw wyżej ocenili przydatność wszystkich narzędzi RZ niż pracujący w 49 małych i średnich jednostkach.

Badania odnoszące się do praktyki RZ i jej zmian w byłych krajach socjalistycznych są też prowadzone w kontekście teorii instytucjonalnej (Albu, Albu, 2012; Jinga, Dumitru, 2015; Zarzycka, 2016). W myśl teorii instytucjonalnej<sup>4</sup> system RZ jest częścią reguł i procedur organizacji gospodarczej, stanowiąc jej *know-how*. Zgodnie z tą teorią czynniki mające wpływ na wdrożenie metod RZ zalicza się do uwarunkowań ekonomicznych i instytucjonalnych. Czynniki ekonomiczne obejmują np. rosnącą konkurencję, globalne wahania koniunktury, deregulację rynków, zaawansowaną technologię produkcji i nowoczesną technologię informatyczną. Do uwarunkowań instytucjonalnych należą różnorodne czynniki odgórne, normatywne i mimetyczne (zob. Granlund, Lukka, 1998, s. 157; Szychta, 2007, s. 208–209). W zbiorze czynników odgórnych są m.in.: ustawodawstwo krajowe, w tym dotyczące rachunkowości finansowej, wpływ firm wielonarodowych (globalnych) na jednostki zależne oraz decyzji głównego zarządu przedsiębiorstwa na oddziały zagraniczne. Z kolei kultura organizacyjna i profesjonalizacja praktyków RZ są istotnymi czynnikami normatywnymi, zaś imitowanie praktyki wiodących przedsiębiorstw i działalność konsultantów firm międzynarodowych w zakresie RZ stanowią czynniki mimetyczne.

W dalszej części artykułu w analizie czynników wpływających na zastosowanie RZ w badanych przedsiębiorstwach w Polsce w zależności od ich wielkości (zmienna sytuacyjna) uwzględniono podział na czynniki ekonomiczne i instytucjonalne.

---

<sup>3</sup> Interaktywne i diagnostyczne wykorzystanie metod RZ są dwoma komplementarnymi sposobami ich użycia w podmiotach gospodarczych. Występują one równocześnie, lecz w różnych celach. Diagnostyczne użycie oznacza formalną, mechanistyczną kontrolę stosowaną do monitorowania, przeglądu i wsparcia osiągnięcia założonych celów, a interaktywne wykorzystanie stanowi organiczny system kontroli, wspierający procesy komunikacji i wzajemne dostosowania członków organizacji (Henri, 2006, s. 80; Šiška, 2016, s. 1386).

<sup>4</sup> Instytucjonalna koncepcja ramowa w obszarze RZ opracowana przez J. Burnsę i R. Scapensę (2000) pomaga wyjaśnić złożoną i powtarzającą się relację między działaniami członków organizacji gospodarczej i instytucjami kształtującymi te działania oraz opisuje wpływ działań organizacyjnych i instytucji na proces zmian w systemie RZ organizacji.

## 2. Metodyka badania

Przedmiotem badania ankietowego były zakres i determinanty zastosowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce m.in. w zależności od wielkości przedsiębiorstwa mierzonej liczbą zatrudnienia. Badanie ankietowe przeprowadzono od marca 2016 roku do stycznia 2017 roku.

Kwestionariusz ankiety zawierał 20 pytań. Respondenci byli proszeni o zaznaczenie sugerowanego wariantu odpowiedzi właściwego dla przedsiębiorstwa, w którym pracują, albo sformułowanie własnej odpowiedzi w przypadku braku wariantu odpowiedniego dla ich podmiotu. Podawali także dane liczbowe lub opisowe przy niektórych pytaniach. Odpowiadając na kilka pytań, oceniali daną kwestię za pomocą skali porządkowej od 1 do 5, gdzie 1 oznaczało najniższą, a 5 najwyższą ocenę.

Dobór próby badawczej był celowy. Badaniem objęto 480 przedsiębiorstw, których wykaz przygotowano wybierając podmioty z dwóch list firm opublikowanych przez dziennik „Rzeczpospolita”, tj. „Listy 500” za 2015 rok i „Rankingu Biznesu TLS 2015”, oraz dodając około 150 przedsiębiorstw z bazy adresowej firm, w których byli zatrudnieni absolwenci studiów podyplomowych rachunkowości zarządczej i controllingu oraz studiów doktoranckich na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego w latach 2014–2016. Brakujące dane adresowe przedsiębiorstw zostały znalezione w Internecie. Z badania wyłączono banki i inne instytucje finansowe.

Kwestionariusz ankiety wraz z listem przewodnim został dostarczony do przedsiębiorstw tradycyjną pocztą albo osobiście przez autorkę (192) oraz za pośrednictwem poczty elektronicznej (288). Przy tym drugim sposobie w większości przypadków konieczne było powtórzenie prośby o zwrot wypełnionej ankiety. Respondenci zwrócili 106 ankiet, ale z uwagi na niekompletność czterech z nich w analizie danych uwzględniono 102 przedsiębiorstwa. Ankiety te wypełnili specjaliści rachunkowości zarządczej lub controllerzy (30%), księgowi (27%), członkowie zarządu lub właściciele firm (29%) oraz menedżerowie niższego szczebla (14%).

W celu analizy i interpretacji wyników badania zastosowano w tym artykule procedury statystyki opisowej. Identyfikacji stopnia zastosowania systemów rachunku kosztów i innych metod RZ w trzech grupach przedsiębiorstw dokonano na podstawie wskaźników procentowego udziału odpowiedzi respondentów, którzy wskazali stosowanie określonej metody, w ogólnej liczbie badanych przedsiębiorstw w danej grupie. Interpretację wyników dotyczących czynników wpływających na wdrożenie metod RZ oraz znaczenia zadań specjalistów RZ oparto na przeciętnych ocenach obliczonych z ocen poszczególnych kwestii dokonanych przez respondentów oraz na miarach względnych zmienności tych ocen. Średnie arytmetyczne oraz współczynniki zmienności obliczono dla trzech grup podmiotów i ogółu ankietowanych przedsiębiorstw. Analiza indywidualnych wyników ocen wskazywała na brak asymetrii, co stanowiło podstawę do dokonania analiz za pomocą miar klasycznych.

### 3. Charakterystyka przedsiębiorstw uczestniczących w badaniu

Przedsiębiorstwa objęte badaniem podzielono na podstawie kryterium przeciętnego rocznego zatrudnienia na małe (zatrudniające do 50 osób), średnie (zatrudniające 51–250 pracowników) i duże (ponad 250 zatrudnionych)<sup>5</sup>. Dominującą grupę stanowiły duże przedsiębiorstwa (47,1%). Udział podmiotów z sektora MŚP wynosił 52,9%. Wśród badanych były przedsiębiorstwa o różnych okresach życia rynkowego. Największą grupę (52,9%) tworzyły przedsiębiorstwa działające od 11 do 25 lat. Wśród badanych było dziewięć podmiotów o okresie funkcjonowania ponad 50 lat (zob. tab. 1).

Spółki handlowe stanowiły największą grupę badanych jednostek (prawie 80%). Wśród pozostałych podmiotów były spółki cywilne, oddziały państwowej jednostki gospodarczej nieposiadającej osobowości prawnej i spółdzielnie. Prawie 60% badanych podmiotów prowadziło działalność usługową lub handlową, a w około 40% głównym rodzajem działalności była produkcja, choć część z nich zajmowała się handlem albo świadczeniem usług.

**Tabela 1.** Charakterystyka podmiotów gospodarczych uczestniczących w badaniu ankietowym

Wyszczególnienie	Liczba	%	Wyszczególnienie	Liczba	%
<b>Wielkość przedsiębiorstw</b>			<b>Czas funkcjonowania na rynku</b>		
Małe (do 50 osób)	23	22,5	1 – 10 lat	27	26,5
Średnie (51–250 osób)	31	30,4	11–25 lat	54	52,9
Duże (powyżej 250 osób)	48	47,1	26–50 lat	6	5,9
<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>	Ponad 50 lat	9	8,8
			Brak danych	6	5,9
			<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>
<b>Forma organizacyjno-prawna</b>			<b>Rodzaj prowadzonej działalności</b>		
Spółka akcyjna	21	20,6	Produkcyjna, produkcyjno-usługowa, produkcyjno-handlowa	41	40,2
Spółka z o.o.	57	55,9	Usługowa	42	41,2
Inna spółka handlowa	3	3,0	Handlowa	11	10,8
Spółka cywilna i osoba fizyczna	5	4,9	Usługowo-handlowa	8	7,8
Jednostka bez osobowości prawnej	5	4,9	<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>
Inna forma	11	10,8			
<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>			

<sup>5</sup> Podział przedsiębiorstw na te trzy grupy został dokonany na podstawie jednego kryterium, tj. przeciętnej liczby zatrudnionych. W badaniu ankietowym zdecydowano nie zamieszczać pytań dotyczących wartości aktywów na koniec roku obrotowego i rocznej kwoty przychodów ze sprzedaży przedsiębiorstwa, dążąc do ograniczenia liczby pytań i ułatwienia respondentom odpowiedzi.

## Ciąg dalszy tabeli 1

Wyszczególnienie	Liczba	%	Wyszczególnienie	Liczba	%
<b>Rodzaj kapitału własnego</b>			<b>Kierunek sprzedaży</b>		
Polski (100%)	67	65,7	Polska (100%)	47	46,1
Zagraniczny (100%)	28	27,5	Zagranica (100%)	1	1,0
Krajowy i zagraniczny	7	6,8	Polska i zagranica	54	52,9
<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>	<b>Razem</b>	<b>102</b>	<b>100,0</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego (dotyczy wszystkich tabel).

Kapitał własny w 65,7% przedsiębiorstw pochodził w całości ze źródeł krajowych, w 27,5% ze źródeł zagranicznych, a w pozostałych przedsiębiorstwach (6,8%) kapitał pochodził z Polski i zagranicy. Spośród wszystkich podmiotów 46,1% sprzedawało swoje produkty wyłącznie w Polsce, 52,9% na rynku krajowym i zagranicznym, przy czym przychody ze sprzedaży w tej drugiej grupie przedsiębiorstw w około 38% osiągnano ze sprzedaży zagranicznej, a w 62% ze sprzedaży krajowej. Jedno przedsiębiorstwo objęte badaniem sprzedawało w całości swoje produkty wyłącznie na rynku zagranicznym (tab. 1).

## 4. Wyniki badania ankietowego

### 4.1. Działy wykonujące zadania z zakresu rachunkowości zarządczej

Z badania ankietowego wynika, że w 90% przedsiębiorstw zadania z zakresu RZ były realizowane przez specjalnie utworzone działy (tab. 2). Uczestnicy badania z dziesięciu firm, głównie małych, odpowiedzieli, że nie ma u nich takiego działu, a niezbędne działania w tym zakresie są wykonywane przez kierownika firmy lub księgowego. W badaniach przeprowadzonych wcześniej przez A. Szychtę (2007, s. 237) mniej firm posiadało odrębny dział realizujący zadania z obszaru RZ, tj. 72% firm w 1999 r. i 74,2% podmiotów w 2005 r., co potwierdza tezę o wzroście podmiotowym zastosowania RZ wraz z rozwojem gospodarki rynkowej w Polsce.



**Tabela 2.** Liczba przedsiębiorstw mających działy wykonujące zadania z zakresu RZ<sup>a</sup>

Nazwa działu	Wielkość przedsiębiorstwa			
	małe	średnie	duże	razem
Dział controllingu	3	14	39	56
Dział rachunkowości zarządczej	1	1	7	9
Dział rachunku kosztów	0	1	6	7
Inny dział	11	9	6	26
Brak działu	8	2	0	10

<sup>a</sup> W niektórych przedsiębiorstwach wskazano dwa różne działy.

Zadania z zakresu RZ są realizowane przez pracowników działów controllingu, rachunkowości zarządczej lub rachunku kosztów. Jednak w jednej czwartej przypadków respondenci stwierdzili, że informacje do celów zarządzania są dostarczane przez osoby pracujące w działach lub sekcjach o innych nazwach, np. biuro analiz ekonomicznych, dział analizy finansowej, dział budżetowania, sekcja analizy i planowania, dział ekonomiczny. Z tego badania, tak jak i z wcześniejszych ustaleń (Szychta, 2007, s. 236–237), wynika, że firmy w Polsce częściej tworzą działy controllingu niż działy RZ. Mając na uwadze organizację rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzających przedsiębiorstwami badania te potwierdziły, że wpływ niemieckiej idei *Controlling* w praktyce w Polsce jest silniejszy niż anglo-amerykańskiej koncepcji *management accounting*.

Warto zauważyć, że w ośmiu spółkach, w których funkcjonuje dział controllingu, wyodrębniono też dział RZ (cztery przypadki) lub sekcję rachunku kosztów (cztery przypadki). Może to wskazywać, że w spółkach, w których istnieje dział controllingu i RZ, rachunkowość zarządcza i controlling są traktowane jako dwie różne koncepcje, co jest niesłuszne, jak przekonuje np. I. Sobańska (2010, s. 97).

Zadania należące do RZ są wykonywane w tych działach przez specjalistów najczęściej nazywanych controllerami albo analitykami, a rzadziej specjalistami ds. RZ. Jeden albo dwóch takich specjalistów pracowało w małych i średnich przedsiębiorstwach (w około 46% firm z działem controllingu lub podobnym), 3–5 controllerów pracowało w 30% firm z takim działem, a 6–9 w około 9% przedsiębiorstw. Respondenci wskazali, że w 17 dużych firmach zatrudniających powyżej 2000 osób jest zatrudnionych 11 lub więcej controllerów. W trzech przypadkach było to 35, 50, a nawet 485 specjalistów (w 460 oddziałach bardzo dużego podmiotu gospodarczego).

#### 4.2. Metody rachunkowości zarządczej stosowane w badanych przedsiębiorstwach

Przed odpowiedzią na pytanie o metody RZ stosowane w przedsiębiorstwach w zależności od ich wielkości warto przeanalizować ocenę przez respondentów przydatności systemów rachunkowości w badanych przedsiębiorstwach do celów wskazanych tabeli 3. Systemy te są oceniane jako przydatne do podejmowania decyzji przez zarząd w około

97% zarówno w zbiorze przedsiębiorstw średnich, jak i dużych, a w nieco ponad 60% w małych firmach. Ich przydatność do podejmowania decyzji przez kierowników niższych szczebli zarządzania została wskazana w 77% średnich i dużych przedsiębiorstwach, a tylko w około 17% małych podmiotów. Respondenci ocenili jedynie w około 11% przedsiębiorstw, bez względu na ich wielkość, że są to systemy użyteczne do zarządzania strategicznego. Niepokojący jest fakt, że w grupie dużych przedsiębiorstw tylko 12,5% wykorzystuje dane z systemu rachunkowości do zarządzania strategicznego.

**Tabela 3.** Ocena przydatności informacyjnej systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie (% odpowiedzi w danej grupie)<sup>a</sup>

Przydatność informacyjna systemu rachunkowości	Wielkość przedsiębiorstw i ich liczba			
	małe 23	średnie 31	duże 48	ogółem 102
1. Sporządzanie sprawozdań finansowych oraz statystycznych (GUS)	78,3	93,5	89,6	88,2
2. Ustalanie i rozliczanie się z podatków	87,0	87,1	72,9	80,4
3. Podejmowanie decyzji przez zarząd	60,9	96,8	97,9	89,2
4. Podejmowanie decyzji przez kierowników niższych szczebli	17,4	77,4	77,1	63,7
5. Bieżąca kontrola i ocena prowadzonej działalności gospodarczej	69,6	87,1	95,8	87,3
6. Wykonywanie innych zadań, np. sporządzanie sprawozdań branżowych oraz dla instytucji regulatora i dla potrzeb nadzoru korporacyjnego	21,7	45,2	81,3	56,9
7. Zarządzanie strategiczne	8,7	9,7	12,5	10,8

<sup>a</sup> Respondenci mogli udzielić więcej niż jedną odpowiedź.

W celu odpowiedzi na drugie pytanie badawcze dokonano zestawienia wyników badania ankietowego w tabeli 4, przedstawiającej dane o stosowaniu systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach, oraz w tabeli 5, prezentującej dane dotyczące zastosowania innych (oprócz systemów rachunku kosztów) metod RZ.

Największy odsetek przedsiębiorstw we wszystkich grupach stosuje rachunek kosztów pełnych rzeczywistych albo standardowych, czyli takie systemy, w których ustala się koszty bezpośrednie i pośrednie, w tym pośrednie wytworzenia (tab. 4). Te kategorie kosztów stanowią podstawę kalkulacji kosztu wytworzenia produktu na potrzeby wyceny bilansowej w sprawozdaniu finansowym. Wykazano, że w części badanych średnich i dużych podmiotów jest stosowana, oprócz tego systemu, inna odmiana rachunku kosztów dla celów zarządzania. Rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych bądź standardowych – dostarczający danych na potrzeby zarządzania operacyjnego – jest prowadzony w ponad 38% średnich i prawie 50% dużych firm. Z kolei rachunek kosztów działań (ABC), przydatny w zarządzaniu operacyjnym i strategicznym, wdrożyło jedynie

około 16% średnich i 20,8% dużych przedsiębiorstw (łącznie 14,7% w całym badanym zbiorze).

Jedna duża firma produkcyjna, której kapitał własny w stu procentach pochodzi z zagranicy, stosuje rachunek kosztów strumienia wartości jako element *lean management*. Fakt ten, wraz z informacją, że łącznie 14,7% firm w całym badanym zbiorze wdrożyło rachunek ABC i występują przypadki stosowania innych systemów rachunku kosztów potrzebnych w zarządzaniu strategicznym, jest wskaźnikiem stopniowych, pozytywnych zmian w polskiej praktyce rachunku kosztów w ostatnich latach.

**Tabela 4.** Systemy rachunku kosztów stosowane w badanych przedsiębiorstwach<sup>a</sup> (% odpowiedzi w danej grupie)

Rodzaj systemu rachunku kosztów	Wielkość przedsiębiorstwa			
	małe	średnie	duże	ogółem
Rachunek kosztów pełnych rzeczywistych	87,0	67,2	75,0	75,5
Rachunek kosztów pełnych standardowych	21,7	22,6	18,6	20,6
Rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych	0	19,4	31,3	20,6
Rachunek kosztów zmiennych standardowych	4,3	19,4	18,6	15,7
Rachunek kosztów działań	0	16,1	20,8	14,7
Rachunek kosztów docelowych	4,3	3,2	10,4	6,9
Rachunek redukcji kosztów	0	6,4	8,3	5,9
Rachunek kosztów cyklu życia produktu	0	0	6,3	2,9
Inny typ rachunku kosztów	0	0	8,3	3,9

<sup>a</sup> Respondenci mogli wskazać więcej niż jeden system rachunku kosztów.

Należy dodać, że pytano respondentów o rok, w którym wprowadzono obecny system rachunku kosztów. W przypadku 15 podmiotów, których cykl życia przekracza 25 lat, tj. w przedsiębiorstwach utworzonych w gospodarce centralnie planowanej, zmiana systemu została wprowadzona w latach 90. XX wieku, a kilka z tych jednostek ponownie zmodernizowało system w ostatnich kilku latach. Około 64% ankietowanych podmiotów nie planuje żadnych zmian w systemie rachunku kosztów w najbliższej przyszłości. Jednak około 19% przedsiębiorstw planuje zmiany polegające na wprowadzeniu rachunku kosztów zmiennych w formie wielostopniowej i wieloblokowej (7%), rachunku kosztów działań (5%), rachunku kosztów zmiennych standardowych (2%) lub modyfikacji aktualnie powadzonego systemu (5%).

W badaniu ankietowym też ustalono, jakie inne metody RZ były stosowane w przedsiębiorstwach w latach 2010–2015 (tab. 5). Respondenci tylko w dwóch przypadkach podali dodatkowe metody (zob. wiersz „Inne metody” w tab. 5) oprócz wymienionych w kwestionariuszu ankiety, tj. analizę wskaźnikową oraz analizę porównawczą produktywności i wyników przedsiębiorstwa z innymi filiami w spółce międzynarodowej. Badanie potwierdziło wcześniejsze ustalenia (np. Szychta, 2007; Wnuk-Pel, 2011;

Zarzycka, 2016), że najczęściej stosowaną metodą operacyjnej RZ jest roczne budżetowanie. W badanym zbiorze znalazło ono zastosowanie w prawie 80% przedsiębiorstw niezależnie od ich wielkości, przy czym budżety sporządzano w prawie 94% dużych, 74% średnich i w około 56% małych podmiotach. Analiza odchyień, która jest integralnym elementem budżetowania, uplasowała się na drugim miejscu w firmach dużych i średnich, a dokonywano jej tylko w co czwartej małej firmie.

**Tabela 5.** Metody rachunkowości zarządczej stosowane w badanych przedsiębiorstwach (% odpowiedzi w danej grupie)

Rodzaj metody	Wielkość przedsiębiorstwa			
	małe	średnie	duże	ogółem
<b>Metody operacyjnej rachunkowości zarządczej</b>				
Roczne budżetowanie operacyjne	56,5	74,2	93,8	79,4
Analiza odchyień kosztów, przychodów i wyników	26,1	71,0	85,4	67,6
Ocena opłacalności sprzedaży produktów/towarów	30,4	48,4	60,4	50,0
Kalkulacja kosztu jednostkowego	17,4	51,6	58,3	47,1
Próg rentowności	4,3	22,9	43,8	28,4
Inne metody	0	1,0	1,0	2,0
<b>Metody strategicznej rachunkowości zarządczej</b>				
Planowanie długookresowe	34,8	38,7	83,3	58,8
Prognozowanie kroczące podstawowych wielkości operacyjnych i finansowych	0	29,0	56,3	35,3
Ocena opłacalności projektów inwestycyjnych	8,7	45,2	45,8	30,4
Strategiczna karta wyników (BSC)	0	9,7	10,4	7,8
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	0	3,2	12,5	6,9

Z kolei analizę rentowności sprzedaży towarów lub produktów (wyrobów, usług) przeprowadzano w 60% dużych podmiotów, w mniej niż połowie średnich i jedynie w 30% małych firm. Z badania wynika, że koszty jednostkowe wyrobów lub usług na poziomie kosztu wytworzenia lub zmiennego bądź pełnego obliczano jedynie w 17% małych podmiotów i w co drugim średnim i dużym przedsiębiorstwie. Niepokojący jest fakt niekalkulowania kosztów jednostkowych produktów w znacznej części badanych przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych, ponieważ brak danych o jednostkowych kosztach uniemożliwia ocenę rentowności sprzedaży wyrobów i usług. Najrzadziej w badanych podmiotach ustalano wielkość lub wartość prognozy rentowności, przy czym ta metoda operacyjnej RZ prawie nie znalazła zastosowania w małych jednostkach.

Spośród metod zaliczanych do strategicznej RZ największy odsetek (ponad 83%) zastosowania odnotowano w dużych przedsiębiorstwach dla planowania długookresowego. Prognozowanie kroczące, strategiczną kartę wyników (BSC) i ekonomiczną wartość dodaną (EVA) nie wdrożono w żadnej małej firmie. Metody pomiaru dokonań

(BSC, EVA) zaliczane do strategicznej RZ znalazły zastosowanie w nielicznych dużych przedsiębiorstwach. Respondenci stwierdzili, że BSC była sporządzana w pięciu dużych przedsiębiorstwach, głównie produkcyjnych, oraz w trzech średnich firmach usługowych. Siedem z tych firm finansowało swoją działalność w całości kapitałem zagranicznym, a w jednej kapitał pochodził ze źródeł krajowych i zagranicznych.

Prezentowane badanie potwierdziło, że w niewielkim odsetku przedsiębiorstw w Polsce wdraża się metody pomiaru dokonań (BSC, EVA) i systemy rachunku kosztów potrzebne do zarządzania strategicznego (rachunek ABC, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia), co może świadczyć m.in. o małym stopniu rozwoju tego typu zarządzania w praktyce, słabej znajomości metod strategicznej RZ wśród specjalistów RZ lub niskiej ocenie ich przydatności decyzyjnej przez menedżerów<sup>6</sup>.

### 4.3. Czynniki wpływające na stosowanie metod RZ w przedsiębiorstwach w zależności od ich wielkości

Respondenci wskazali, które z czynników wymienionych w kwestionariuszu – lub inne, które mogli sami podać<sup>7</sup> – oraz w jakim stopniu uznają za czynniki wpływające na praktykę RZ w ich organizacji w latach 2010–2015. Określili oni wpływ czynników, nadając im oceny według pięciostopniowej skali: 1 – brak wpływu, 2 – wpływ słaby, 3 – znaczny, 4 – duży, 5 – bardzo duży.

Obliczone przeciętne oceny tych czynników i współczynniki zmienności tych ocen, wykazane w tabeli 6, tworzą podstawę do odpowiedzi na czwarte pytanie badawcze: Jakie czynniki wpływają na stosowanie metod RZ w zależności od wielkości przedsiębiorstwa?

**Tabela 6.** Przeciętne oceny wpływu czynników na zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w latach 2010–2015 i miary względne zmienności tych ocen

Czynniki	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	wielkość przedsiębiorstwa							
	małe	średnie	duże	ogółem	małe	średnie	duże	ogółem
1. Konieczność obniżenia kosztów (E)	3,71	4,11	4,18	4,07	0,39	0,23	0,20	0,25
2. Konieczność poprawy wyników finansowych (E)	3,22	4,30	3,96	3,91	0,39	0,19	0,26	0,28
3. Wzrost konkurencji (E)	2,37	2,92	3,07	2,88	0,43	0,53	0,41	0,46

<sup>6</sup> Identyfikacja przyczyn tego stanu nie była objęta badaniem ankietowym. Przyczyny zastosowania metod strategicznej RZ w małym zakresie podmiotowym w Polsce warto poznać w toku kolejnych badań empirycznych.

<sup>7</sup> Niestety, żaden respondent nie wskazał innych czynników.

## Ciąg dalszy tabeli 6

Czynniki	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	wielkość przedsiębiorstwa							
	małe	średnie	duże	ogółem	małe	średnie	duże	ogółem
4. Zastosowanie zintegrowanych informatycznych programów zarządzania (E)	2,35	2,33	2,74	2,55	0,62	0,55	0,46	0,51
5. Decyzje nowego zarządu (I)	1,71	2,38	2,93	2,53	0,74	0,70	0,49	0,60
6. Dążenie do odzyskania utraconych rynków zbytu (E)	1,94	2,21	2,19	2,14	0,67	0,60	0,60	0,61
7. Wprowadzenie standardów ISO (I)	1,94	1,65	1,90	1,84	0,69	0,65	0,62	0,64
8. Wdrożenie nowych technologii produkcji (E)	1,35	1,57	1,86	1,67	0,52	0,57	0,65	0,62
9. Nakaz nowego właściciela przedsiębiorstwa (I)	1,35	1,55	1,80	1,63	0,52	0,65	0,71	0,68
10. Prywatyzacja przedsiębiorstwa (E)	1,29	1,28	1,20	1,24	0,53	0,70	0,43	0,54

Objaśnienie: E oznacza czynnik ekonomiczny, I – czynnik instytucjonalny.

Dwa powiązane ze sobą czynniki wpływały w największym stopniu na zastosowanie RZ: konieczność obniżenia kosztów oraz konieczność poprawy wyników finansowych przedsiębiorstwa. Wpływ pierwszego czynnika był duży (przeciętny wynik powyżej 4) w średnich i dużych podmiotach. Drugi zaś czynnik najsilniej oddziaływał w średnich przedsiębiorstwach (4,30), a najslabiej w małych (3,22). Dla tych dwóch czynników zmienność ocen jest znacznie większa w przypadku małych przedsiębiorstw w porównaniu ze zmiennością dla średnich i dużych przedsiębiorstw. Znaczny wpływ wzrostu konkurencji wskazali respondenci w firmach dużych i średnich. Czynnik ten raczej słabo oddziaływał na stosowanie metod RZ w małych jednostkach.

Śród pozostałych czynników decyzje nowego zarządu oraz wdrażanie zintegrowanych programów IT mają przeciętnie nieco mniej niż znaczne oddziaływanie na RZ w dużych podmiotach. Te procesy miały z kolei przeciętnie niewielkie oddziaływanie w firmach z sektora MŚP. Dla czynnika „decyzje nowego zarządu” odnotowano stosunkowo wysoki poziom współczynnika zmienności w grupie małych i średnich podmiotów. Czynniki uznane za niemające prawie wpływu były prywatyzacja przedsiębiorstwa i rekomendacja nowego właściciela firmy. Niska przeciętna ocena wpływu prywatyzacji jest związana z nieznacznymi procesami prywatyzacyjnymi w trzeciej dekadzie rozwoju gospodarki rynkowej w Polsce po transformacji ustrojowej. Czynnik ten uznawano za istotny w latach 90. XX wieku, kiedy to następowały przemiany w sferze własnościowej w naszym kraju (zob. np. Sobańska, Wnuk 2001; Sobańska, 2002).

Większość czynników wpływających na zmiany RZ (wymienionych w tabeli 6) ma więc charakter ekonomiczny. Czynnikiem instytucjonalnym są decyzje nowego kierownictwa, rekomendacje nowego właściciela firmy i wdrażanie standardów ISO. Na wdrażanie metod RZ wpływają zatem silniej czynniki ekonomiczne. Jest to prawdopodobnie związane z założeniem przyjętym przez zarządy, że zastosowanie RZ może obniżyć koszty i poprawić wyniki finansowe ich przedsiębiorstw.

#### 4.4. Zadania specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach

Badanie ankietowe pozwoliło odpowiedzieć także na pytanie: Jakie zadania specjalistów do spraw RZ/controllerów są uznawane za najważniejsze w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych? Na podstawie ocen dokonanych przez poszczególnych respondentów znaczenia dziesięciu, wymienionych w arkuszu ankietowym, podstawowych zadań tych specjalistów obliczono przeciętne oceny, wykazane w tabeli 7 w kolejności od najwyższej do najniższej, biorąc po uwagę wyniki w kolumnie „ogółem”. Tabela ta zawiera także współczynniki zmienności obliczone dla zadań w przekroju grup wielkościowych zbadanych przedsiębiorstw.

**Tabela 7.** Przeciętne oceny i miary względne zmienności ocen znaczenia zadań specjalistów do spraw RZ/controllerów w latach 2010–2015<sup>a</sup>

Zadanie	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	wielkość przedsiębiorstwa							
	małe	średnie	duże	ogółem	małe	średnie	duże	ogółem
1. Kontrola kosztów i wydatków	4,00	4,42	4,22	4,40	0,16	0,17	0,14	0,15
2. Ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa	4,14	4,43	4,47	4,24	0,17	0,18	0,18	0,18
3. Przygotowanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu	3,21	4,23	4,17	4,03	0,39	0,21	0,18	0,22
4. Sporządzanie i korygowanie budżetów	2,57	4,12	4,19	3,91	0,52	0,25	0,20	0,29
5. Interpretowanie wyników operacyjnych przedsiębiorstwa	3,38	4,00	3,93	3,87	0,28	0,26	0,24	0,25
6. Poprawa wyniku finansowego	3,29	3,85	3,85	3,76	0,35	0,33	0,27	0,30
7. Dostarczanie informacji wspierających kierowników niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji	1,71	3,22	3,43	3,09	0,53	0,36	0,33	0,41

## Ciąg dalszy tabeli 7

Zadanie	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	wielkość przedsiębiorstwa							
	małe	średnie	duże	ogółem	małe	średnie	duże	ogółem
8. Ocena i kontrola nakładów inwestycyjnych	2,71	2,88	3,20	3,02	0,42	0,43	0,35	0,38
9. Wdrażanie strategii przedsiębiorstwa	2,43	2,78	2,98	2,83	0,50	0,45	0,40	0,43
10. Projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie	2,64	2,48	2,74	2,64	0,59	0,54	0,42	0,48

<sup>a</sup> Respondenci oceniali znaczenie zadań według skali: 1 – brak znaczenia, 2 – małe, 3 – średnie, 4 – duże, 5 – bardzo duże.

Duże znaczenie w każdej grupie przedsiębiorstw mają dwa zadania: kontrola kosztów i wydatków oraz ustalanie i ocena wyników. Przeciętna ocena pierwszego zadania jest najwyższa w grupie średnich podmiotów (4,42). Zadanie „ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa” ma zaś przeciętną ocenę bardzo zbliżoną w dużych (4,47) i średnich przedsiębiorstwach (4,43). Odnotowano stosunkowo niskie współczynniki zmienności dla tych dwóch zadań w każdej grupie przedsiębiorstw, co świadczy o małym rozproszeniu ocen. Te dwa zadania są spójne z dwoma czynnikami (tab. 6) uznanymi za najważniejsze uwarunkowania wdrażania metod rachunkowości RZ, tj. koniecznością obniżenia kosztów oraz koniecznością poprawy wyników finansowych.

Dwa kolejne zadania specjalistów ds. RZ, przygotowanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu oraz sporządzanie i korygowanie budżetów, uznano za mające również duże znaczenie w podmiotach średnich i dużych. W firmach małych te dwa zadania mają średnie znaczenie. Zadanie określone jako „poprawa wyniku finansowego” ma przeciętnie jednakowe znaczenie w średnich i dużych podmiotach (3,85) i nieco wyższe niż w małych firmach (3,29).

Najmniejsze znaczenie w opinii respondentów ma w małych przedsiębiorstwach dostarczanie informacji wspierających kierowników niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji, co jest związane z reguły z płaskimi strukturami organizacyjnymi w tej grupie podmiotów. Natomiast zadania specjalistów RZ polegające na projektowaniu i implementacji nowych systemów informacyjnych oraz wdrażaniu strategii przedsiębiorstwa są oceniane przeciętnie jako mające małe znaczenie niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, przy czym współczynniki zmienności wskazują na znaczne rozproszenie opinii. Niska ocena tych dwóch zadań potwierdza fakt, że w badanych przedsiębiorstwach nie jest wystarczająco rozwijana strategiczna RZ.



## Podsumowanie

Zgodnie z przyjętym celem, w artykule przedstawiono i zinterpretowano wyniki badania ankietowego ze 102 przedsiębiorstw działających w Polsce, dotyczące zastosowania metod RZ, znaczenia czynników wpływających na wdrożenie tych metod oraz rodzaju zadań wykonywanych przez specjalistów ds. RZ/controllerów w małych, średnich i dużych przedsiębiorstwach. Wyniki prezentowanego badania ankietowego, ze względu na brak losowości próby, nie mogą być uogólnione na wszystkie przedsiębiorstwa w Polsce. Badanie umożliwiło jedynie rozpoznanie stanu praktyki RZ w podmiotach, które wzięły w nim udział, a także ustalenie różnic w rodzaju zastosowanych metod RZ w zależności od wielkości przedsiębiorstwa. Artykuł stanowi uzupełnienie dotychczasowej wiedzy we wskazanym obszarze przedmiotowym.

Z badania wynika, że w drugiej dekadzie XXI wieku zadania z zakresu RZ są realizowane w dużych i średnich firmach w większości przypadków przez działy controllingu, a w małych firmach przez działy – jeśli je wyodrębniono – o innych nazwach. Przedsiębiorstwa stosują nadal głównie tradycyjne systemy rachunku kosztów i inne metody zaliczane do operacyjnej RZ. Spośród metod strategicznej RZ największe użycie w średnich i dużych firmach mają planowanie długookresowe i metody oceny efektywności inwestycji. Jedynie w nielicznych dużych przedsiębiorstwach są stosowane nowe metody z tego obszaru RZ, takie jak rachunek kosztów docelowych i zbilansowana karta wyników. Wdrażanie w Polsce przeważnie metod operacyjnej RZ jest zgodne z ostatnimi ustaleniami w innych krajach europejskich, np. w Grecji (Angelakis i in., 2010), Estonii (Lääts, Haldma, 2012), Czechach (Šiška, 2016) oraz Turcji (Uyar, 2010; Yalcin, 2012). W tych krajach praktyka RZ, podobnie jak w Polsce, rozwija się od początku lat 90. XX wieku.

Przedsiębiorstwa w trzecim dziesięcioleciu po przywróceniu gospodarki rynkowej w Polsce przywiązują największą uwagę do dwóch zadań specjalistów RZ: kontroli kosztów i wydatków oraz pomiaru wyników przedsiębiorstw. Nadal uznaje się, że zadania polegające na projektowaniu i implementacji systemów RZ oraz działania i metody związane z wdrażaniem strategii przedsiębiorstwa mają niewielkie znaczenie w firmach niezależnie od ich wielkości. Na wdrażanie RZ w Polsce i zadania controllerów bez względu na rozmiary firm wpływają głównie czynniki ekonomiczne, a w mniejszym stopniu czynniki instytucjonalne.

Badanie ankietowe wykazało zatem wyraźne zróżnicowanie zastosowania rodzaju metod RZ w zależności od wielkości przedsiębiorstwa. Choć przedsiębiorstwa stosują przede wszystkim, niezależnie od ich wielkości, tradycyjne systemy rachunku kosztów, to wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstw zwiększa się udział podmiotów wdrażających metody operacyjnej RZ. Natomiast metody strategicznej RZ są stosunkowo rzadko stosowane nawet w średnich i dużych podmiotach. Z kolei ocena oddziaływania wpływu trzech zasadniczych czynników ekonomicznych (konieczność obniżania kosztów, konieczność poprawy wyników finansowych, wzrost konkurencji) na praktykę RZ jest mniej zróżnicowana w poszczególnych grupach przedsiębiorstw.

## Literatura

- Albu C.N., Albu N. (2012), *Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania*, „Journal of International Financial Management & Accounting”, 23 (3), s. 50–69.
- Angelakis G. Theriou N., Floropoulos I. (2010), *Adoption and benefits of management accounting: Evidence from Greece and Finland*, „Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting”, 26, s. 87–96.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A. (2017), *Stan, bariery i przesłanki wdrożenia controllingu strategicznego – wyniki badań ogólnopolskich*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471, s. 46–60.
- Burns J., Scapens R.W. (2000), *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, „Management Accounting Research”, 11 (1), s. 3–25.
- Chenhall R. H. (2003), *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, „Accounting, Organizations and Society”, 28 (2–3), s. 127–168.
- Chenhall R.H. (2007), *Theorizing contingencies in management control systems research*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.), *Handbook of management accounting research*, vol. 1, Elsevier, Amsterdam, s. 163–205.
- Cades S., Guilding Ch. (2008), *An exploratory investigation of integrated contingency model of strategic management accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, 33, s. 836–863.
- Dobroszek J. (2016), *Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu łańcuchem dostaw w świetle wyników badań literaturowych i ankietowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89 (145), s. 29–54.
- Grandlund M., Lukka K. (1998), *It's a small world of management accounting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, 10, s. 151–179.
- Haldma T., Lääts K. (2002), *Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies*, „Management Accounting Research”, 13 (4), s. 379–400.
- Henri J.-F. (2006), *Organizational culture and performance measurement systems*, „Accounting, Organizations and Society”, 31, s. 77–103.
- Jazayeri M., Hopper T. (1999), *Management Accounting within World-class Manufacturing: Case Study*, „Management Accounting Research”, 10 (3), s. 263–301.
- Jinga G., Dumitru M. (2015), *The Change in Management Accounting from an Institutional and Contingency Perspective: A Case Study for a Romanian Company*, „World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering”, 9 (6), s. 1913–1920.
- Kaszuba-Perz A. (2011), *Wzrost małych i średnich przedsiębiorstw w kontekście stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, 20, s. 364–373.
- Kuchciak I., Jabłońska M. (2017), *Rachunkowość zarządcza jako proces wspierający przedsiębiorczość na wczesnych etapach funkcjonowania mikro i małych przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 95 (151), s. 59–80.
- Laitinen E.K., Kadak T. (2018), *Does the company size affect performance management system? PMSs on small, medium-sized, and large companies*, „International Journal of Management and Enterprise Development”, 17(3), s. 281–305.
- Langfield-Smith K. (2007), *Management Control Systems and Strategy*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields. (eds.), *Handbook of management accounting research*, vol. 2, Elsevier, Amsterdam, s. 753–783.
- Lääts K., Haldma T. (2012), *Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context*, „Economics and Management”, 17 (2), s. 441–447.
- Lichtarski J.M., Nowosielski K. (2006), *Metodyka pomiaru stanu zaawansowania controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 1101, s. 139–152.

- Nowak E. (2008), *Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Otley D. (1980), *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*, „Management Accounting Research”, 5, s. 413–428
- Otley D. (2016), *The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014*, „Management Accounting Research”, 31, s. 45–62.
- Merchant K. (1981), *The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance*, „The Accounting Review”, 4, s. 813–829.
- Scapens R.W., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G. (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, CIMA Publishing, Elsevier, Amsterdam–Boston–London.
- Seal W. (2001), *Management accounting and the challenge of strategic focus*, „Management Accounting Research”, 12, s. 487–506.
- Simmonds K. (1981), *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting”, April, s. 26–29.
- Sobańska I. (2002), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 1, s. 6–11.
- Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Wnuk T. (2001), *Management accounting practice in Poland*, [w:] *Economics and Management*, vol. 1, *Accounting Changes in European Organizations*, Kaunas University of Technology, Kaunas, s. 225–231.
- Szychta A. (2002), *The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises*, „Management Accounting Research”, 13 (4), s. 401–418.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2009), *Changes in management accounting practice in Poland*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (eds.), *Enterprise Accounting and Management under Globalization: recent Evidence from Poland and Lithuania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 75–97.
- Szychta A. (2018), *Management accounting practices in developing countries since the 1990s: the case of Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99 (155), s. 119–148.
- Šiška L. (2016), *The contingency factors affecting management accounting in Czech companies*, „Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis”, 64 (4), s. 1384–1392.
- Uyar A. (2010), *Cost and Management Accounting Practice: A Survey of Manufacturing Companies*, „Eurasian Journal of Business and Economics” 3 (6), s. 113–125.
- Wilson R.M.S. (1995), *Strategic Management Accounting*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London, s. 159–190.
- Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Yalcin S. (2012), *Adoption and benefits of management accounting practice: An intercountry comparison*, „Accounting in Europe”, 9 (1), s. 95–110.
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

## Podziękowanie

Autorka dziękuje Recenzentom za cenne uwagi, których rozważenie przyczyniło się do ostatecznego kształtu artykułu.

