

Postrzeganie kompetencji specjalistów rachunkowości zarządczej w kontekście zmian otoczenia biznesowego przedsiębiorstw

MARTA KAWCZYŃSKA *

Streszczenie

Celem artykułu jest określenie zakresu cech osobowości oraz umiejętności, jakie posiadają specjaliści rachunkowości zarządczej zatrudnieni w przedsiębiorstwach w Polsce. Poprzez porównanie uzyskanych wyników z rezultatami analogicznego badania z 2015 roku, artykuł ten ma także na celu przedstawienie kierunku zmian w zakresie kompetencji wymaganych od controllerów w organizacjach w Polsce. Dla realizacji celu badawczego przeprowadzone zostało badanie przy użyciu kwestionariusza ankiety. Do analizy wykorzystano 143 poprawnie wypełnione kwestionariusze. Wyniki badania wskazują, że do najistotniejszych cech osobowości i umiejętności, jakie powinien posiadać specjalista rachunkowości zarządczej, należą zaangażowanie, uczciwość i obiektywność oraz umiejętności analityczne. Wśród wymagań dotyczących przygotowania zawodowego największe znaczenie przypisano znajomości narzędzi informatycznych, wiedzy o rachunkowości zarządczej oraz szerokiemu rozumieniu biznesu. Porównanie wyników aktualnego badania z wnioskami badania z 2015 roku pozwala na stwierdzenie, że zmiany w zakresie kompetencji controllerów zatrudnionych w przedsiębiorstwach w Polsce w dużej mierze podążają zgodnie za światowym trendem wynikającym z ewolucji otoczenia biznesowego organizacji.


Słowa kluczowe: kompetencje specjalistów rachunkowości zarządczej, ewolucja otoczenia biznesowego, zmiany kompetencji controllerów.

Abstract

Perception of the competences of management accounting specialists in the context of changes in the business environment of enterprises

The purpose of the paper is to determine the scope of personal qualities and professional skills of management accounting specialists in enterprises in Poland. By comparing the results obtained with the results of an analogous survey from 2015, this paper also aims to present the direction of changes in terms of competences required from controllers in organizations in Poland. To achieve the research objective, a study was conducted using a questionnaire. 143 correctly completed questionnaires were used for the analysis. The results of the study indicate that the most important personal qualities that a management accounting specialist should have include commitment, integrity and objectivity, and analytical skills. Among the requirements for professional preparation, the most important was the knowledge of IT tools, knowledge of management accounting and the broad understanding of business. Comparison of the results of the current survey with the conclusions of the 2015 survey allows to state that changes in the scope of competences of controllers employed in enterprises in Poland largely follow the global trend resulting from the evolution of the organization's business environment.

Keywords: competencies of management accounting specialists, evolution of the business environment, changes in controllers' competences.

* Mgr Marta Kawczyńska, doktorantka, asystent, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0002-6520-0076>, marta.kawczynska@uni.lodz.pl

Wprowadzenie

Przedsiębiorstwa działające we współczesnym świecie nieustannie zmagają się ze zmianami zachodzącymi w ich otoczeniu. Procesy, takie jak globalizacja, rozwój technologii informatycznych, automatyzacja procesów czy ciągły wzrost konkurencyjności, w coraz większym stopniu wpływają na funkcjonowanie organizacji. W rezultacie wzrasta również niepewność prowadzenia działalności gospodarczej, a zarządzanie przedsiębiorstwem w dużej mierze opiera się na ciągłym podejmowaniu ryzyka (Rybicka, 2018).

Turbulentne otoczenie przedsiębiorstwa wymaga stosowania różnych podejść do zarządzania, aby organizacja mogła osiągnąć sukces (Denning, 2018). Nie jest możliwe stosowanie jednej uniwersalnej metody w każdej sytuacji. Współczesne przedsiębiorstwa muszą posiadać umiejętność rozpoznania napotkanego problemu i znalezienia odpowiedniego rozwiązania. Zarówno zarządzający przedsiębiorstwami, jak również specjaliści rachunkowości zarządczej powinni nieustannie dążyć do wdrażania nowych koncepcji i metod, które ułatwiają rozwiązywanie złożonych problemów organizacji.

Nieustanny i szybki rozwój technologiczny sprawia, że znane i stosowane dotychczas koncepcje zarządzania ulegają zmianie. W warunkach stosowania rozwiniętych technologii informatycznych i zaawansowanych procesów produkcyjnych, coraz trudniej uzyskać przewagę konkurencyjną na rynku. Zmiany technologiczne prowadzą do wzrostu poziomu konkurencji, ponieważ świadomy konsument oczekuje takiego samego, wysokiego poziomu jakości produktów i usług od wszystkich organizacji działających w danym sektorze. W obecnych czasach komunikacja stała się niezwykle prosta i szybka, co prowadzi z jednej strony do przyspieszenia procesu od powstania idei do stworzenia nowego produktu. Jednak z drugiej strony łatwy dostęp do informacji sprzyja szybkiemu kopiowaniu pomysłów przez konkurencję. Zmiany technologiczne wpływają również na relacje przedsiębiorstwa z konkurencyjnymi organizacjami oraz na sposób komunikowania się z klientami i innymi interesariuszami (CGMA, 2019c).

Kolejną nowością w działalności przedsiębiorstwa, wynikającą z ewolucji otoczenia organizacji, jest korzystanie z mediów społecznościowych zarówno w celu komunikacji z interesariuszami, jak również do pozyskiwania niezbędnych informacji (Rybicka, 2018). Najważniejszą cechą technologii opartej na mediach społecznościowych jest możliwość uzyskania dostępu oraz publikowania różnego rodzaju informacji w sposób ciągły i w czasie rzeczywistym, a także komunikowania się z innymi użytkownikami na całym świecie. Takie możliwości sprawiają, że korzystanie z mediów społecznościowych poszerza zasięg funkcjonowania przedsiębiorstwa, a w związku z tym również wpływa na poprawę wyników organizacji (Arnaboldi i in., 2017).

We współczesnych przedsiębiorstwach coraz częściej wykorzystuje się również sztuczną inteligencję. Jej zadaniem jest m.in. opracowywanie oraz analiza ogromnej ilości danych, do jakich obecnie mają dostęp organizacje. Dzięki wykorzystaniu sztucznej inteligencji w przedsiębiorstwach zmienia się sposób współpracy z klientami, projektowania i wprowadzania na rynek nowych produktów i usług, zwiększa się optymalizacja działalności oraz produktywność pracowników (CGMA, 2019c).

Nieustanne zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa wpływają również na praktykę rachunkowości zarządczej. Rodzi to wiele wyzwań, przed którymi stają obecnie controllerzy/specjaliści rachunkowości zarządczej (Zainuddin, Sulaiman, 2016). Ewolucja procesów zachodzących w przedsiębiorstwach spowodowała zmianę roli specjalisty rachunkowości zarządczej w organizacji, a rosnąca presja ze strony konkurencji rynkowej sprawia, że od specjalistów tych wymaga się nowych kompetencji, umiejętności i sposobu myślenia (Abdel-Maksoud, 2007). Aby sprostać wyzwaniom, przed którymi stoją współczesne przedsiębiorstwa działające w zmiennym otoczeniu, controllerzy, pełniąc swoje zadania, powinni wykorzystywać różne metody i koncepcje. Bardzo istotne jest również to, aby nieustannie aktualizowali swoją wiedzę w tym zakresie i dążyli do wdrażania w działalność organizacji nowych rozwiązań, bez których przedsiębiorstwa nie są w stanie osiągnąć sukcesu w dynamicznym otoczeniu (CGMA, 2019c).

Aby móc efektywnie wykonywać swoje obowiązki, specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej powinni posiadać określone cechy osobowości oraz umiejętności. W związku z tym niezmiernie istotne są również badania naukowe przeprowadzane w celu określenia zakresu kompetencji, jakimi powinni charakteryzować się controllerzy. Ze względu na nieustannie zmieniające się warunki funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw, autorzy dotychczasowych publikacji podkreślają także konieczność sprecyzowania atrybutów, jakie powinni posiadać specjaliści rachunkowości zarządczej w przyszłości (Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Burns i in., 2014; Gray, Irons, 2016). Jednak w badaniach polskich autorów rzadziej niż w publikacjach zagranicznych pojawiają się wzmianki o kompetencjach, jakich pracodawcy wymagać będą od przyszłych controllerów (Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Szychta, 2018).

Przegląd dotychczasowych publikacji poruszających tematykę kompetencji specjalistów rachunkowości zarządczej, przedstawiony szerzej w kolejnej części artykułu, pozwolił na zidentyfikowanie luki badawczej. Z analizy literatury wynika, że w dalszym ciągu niewiele zostało przeprowadzonych w Polsce badań naukowych, zgłębiających zakres cech osobowości oraz wymagań dotyczących przygotowania zawodowego, stawianych współczesnym specjalistom rachunkowości zarządczej. Autorka podjęła próbę zniwelowania zidentyfikowanej luki badawczej, przeprowadzając w 2018 roku badanie dotyczące zakresu kompetencji, jakie powinni posiadać controllerzy w przedsiębiorstwach w Polsce. W badaniu tym postawione zostały następujące pytania badawcze:

1. Jakie kompetencje powinien posiadać współczesny specjalista do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce?
2. Czy zakres kompetencji wymaganych od specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce zmienia się zgodnie ze światowym trendem?

Celem niniejszego artykułu była analiza kompetencji, jakie powinien posiadać współczesny specjalista ds. rachunkowości zarządczej. Została ona przeprowadzona na podstawie badań ankietowych. Pozwoliło to na określenie cech osobowości i umiejętności oraz wymagań dotyczących przygotowania zawodowego controllera, a w dalszej kolejności na uzupełnienie stanu badań oraz odpowiedź na postawione pytania badawcze.

Uzyskane wyniki porównane zostały z wynikami analogicznego badania przeprowadzonego w 2015 roku oraz z wynikami badań innych autorów. W pierwszej części artykułu przedstawione zostały wyniki przeglądu dotychczasowych publikacji poruszających tematykę kompetencji specjalistów rachunkowości zarządczej. W kolejnej części przedstawione zostały cechy i umiejętności, jakie będą wymagane od przyszłych controllerów, według organizacji takich jak IMA oraz CGMA. W ostatniej części zaprezentowano wyniki własnego badania empirycznego oraz ich porównanie z wynikami dotychczasowych badań empirycznych.

1. Cechy i umiejętności wymagane od specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury

Nowoczesna technologia zwiększa możliwości specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, sprawia, że pracują szybciej, są bardziej wydajni i produktywni. Dzięki technologii dostęp do szerokiej informacji stał się tani i szybki, co sprawiło, że dotychczasowa rola controllera jako dostarczyciela niezbędnych informacji przestała mieć tak istotne znaczenie. W dzisiejszym świecie rolą specjalisty rachunkowości zarządczej jest postawienie właściwego pytania i znalezienie odpowiednich metod do rozwiązywania złożonych problemów organizacji (Kelly, 2017). Wprowadzenie automatyzacji i nowoczesnych technologii znacząco zmniejsza liczbę obowiązków controllerów, co powoduje uwolnienie zasobów. Specjaliści rachunkowości zarządczej mogą więc stać się partnerami biznesowymi, uczestniczącymi w procesach decyzyjnych i pomagającymi osiągać cele strategiczne, zamiast skupiać się na pozyskiwaniu i analizie danych. Również sposób pracy controllerów ulega zmianie. Zamiast dotychczasowej pracy w izolacji, obecnie specjaliści ci powinni współpracować z pracownikami wszystkich działów organizacji (CGMA, 2019a).

Postęp technologiczny sprawia, że nieustannie zmieniają się umiejętności i kwalifikacje specjalistów rachunkowości zarządczej cenione przez zatrudniające ich organizacje. Kompetencje controllerów mające obecnie duże znaczenie, najprawdopodobniej staną się mało istotne na przestrzeni jedynie kilku lat. W związku z tym jedną z najważniejszych umiejętności specjalisty rachunkowości zarządczej, a jednocześnie największym wyzwaniem, staje się zdolność ciągłego uczenia się i poszerzania wiedzy (CGMA, 2019b). Controllerom stawia się wymagania, aby stali się pracownikami adaptacyjnymi, potrafiącymi przystosować się do zmiennych warunków w jakich funkcjonuje współczesne przedsiębiorstwo. Taki stan rzeczy znajduje swoje odzwierciedlenie również w filozofii ciągłego doskonalenia – *Kaizen*, będącej koncepcją zyskującą w ostatnich latach w rachunkowości zarządczej coraz większe znaczenie.

Specjaliści rachunkowości zarządczej, oprócz szerokiej wiedzy z zakresu finansów i rachunkowości, powinni posiadać odpowiednie umiejętności i cechy osobowości. Dlatego też tematyka kwalifikacji i kompetencji jest często poruszana w publikacjach dotyczących działalności controllerów (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker,

2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Gray, Irons, 2016; Zainuddin, Sulaiman, 2016).

W dynamicznym środowisku rola i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej oraz wymagania, jakie są im stawiane, nieustannie ulegają zmianie. Obecnie kompetentny i niezawodny controller aktywnie angażuje się w zarządzanie strategiczne i operacyjne oraz procesy podejmowania decyzji, a także ma świadomość konieczności ciągłego doskonalenia i uczenia się (Zainuddin, Sulaiman, 2016). Tworzenie wartości przedsiębiorstwa wymaga od specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej koncentrowania się w głównej mierze na wspieraniu procesów decyzyjnych (Beaman, Richardson, 2007). W związku z tym w pełnieniu zadań controllera niezbędna jest umiejętność współpracy z menedżerami na wszystkich szczeblach, dzięki czemu możliwy jest szybki przepływ informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Szybko zmieniające się otoczenie, w którym funkcjonuje organizacja, wymaga natomiast od controllerów zdolności dostosowywania się do nieoczekiwanych zmian oraz kreatywności, niezbędnej do proponowania nowych rozwiązań. Przyszłość tych specjalistów zależy od tego, czy będą w stanie przystosować się do nowych technologii i wzrastającej konkurencyjności (Zainuddin, Sulaiman, 2016).

Wyniki badań zagranicznych autorów wskazują, że od współczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga się nabywania nowych cech i umiejętności, ale również bardzo ważne jest zachowanie przez niego części dotychczasowych kompetencji. Jedną z nich jest umiejętność analitycznego myślenia, będąca, w dotychczasowych publikacjach, najczęściej wymienianą kompetencją controllerów (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Paulsson, 2012; Gray, Irons, 2016; Odia, Oke, 2018). Jest to atrybut najwyżej oceniany wśród kompetencji współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej, ale również najbardziej pożądana przez pracodawców umiejętność controllerów w najbliższych latach (Yazdifar i in., 2008). Umiejętności analityczne to również posiadanie przez specjalistę rachunkowości zarządczej zdolności interpretacji zbieżnych informacji, bez których nie jest możliwe efektywne funkcjonowanie organizacji w złożonym otoczeniu biznesowym (Parker, 2002). Bez względu na zmiany zachodzące we współczesnych przedsiębiorstwach, niezmiennie ważną kompetencją wymaganą od controllerów jest także zdolność rozwiązywania pojawiających się problemów (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003).

Kolejną umiejętnością specjalisty rachunkowości zarządczej, uznawanej na przestrzeni lat za jedno z najistotniejszych wymagań, jest dogłębne rozumienie biznesu (Burns, Yazdifar, 2001; Yazdifar i in., 2008; Ahid, Augustine, 2012). Oznacza ono znajomość specyfiki otoczenia organizacji oraz zmian zachodzących w globalnej gospodarce. Rozumienie funkcjonowania biznesu to umiejętność niezmiernie ważna dla specjalistów rachunkowości zarządczej, ponieważ pozwala im zrozumieć potrzeby informacyjne osób kierujących przedsiębiorstwem, przez co stają się oni integralną częścią zespołu zarządzającego.

Pomimo zmian zachodzących w otoczeniu organizacji, takich jak globalizacja czy rozwój technologiczny, umiejętności interpersonalne, jakich pracodawcy wymagają od specjalistów rachunkowości zarządczej, pozostają niezmiennie. Na podstawie dotychczasowych publikacji zauważyć można, że od controllerów w dalszym ciągu wymaga się przede wszystkim rozwiniętych zdolności komunikacyjnych, pozwalających na efektywną współpracę ze wszystkimi pracownikami organizacji (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016; Oda, Oke, 2018). Równie istotne są umiejętności pracy w zespole oraz wzajemnego oddziaływania (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Scapens i in., 2003; Ahid, Augustine, 2012). Kompetencje moralno-emocjonalne, takie jak intuicja czy subiektywność, również zyskują coraz większe znaczenie (Järvenpää, 2001). Współczesny controller powinien cechować się elastycznością, przejawiającą się zarówno w otwartości oraz umiejętności komunikacji z pracownikami różnych szczebli organizacyjnych, jak również w chęci wdrażania nowych rozwiązań (Byrne, Pierce, 2007). Istotna jest także świadomość konieczności bliskiej współpracy controllera z osobami zarządzającymi przedsiębiorstwem, która warunkuje podejmowanie efektywnych decyzji (Goretzki i in., 2013). Autorzy podkreślają, że rola specjalisty rachunkowości zarządczej zmienia się i od tradycyjnego zarządzania informacją dąży do zarządzania ludźmi oraz szerokiej współpracy z nimi (Järvenpää, 2001; Zainuddin, Sulaiman, 2016).

Kolejnym równie ważnym wymaganiami stawianym przed controllerami jest według autorów znajomość narzędzi IT takich jak arkusze kalkulacyjne, systemy zintegrowane czy nawet podstawy programowania (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003; Yazdifar i in., 2008). Implementacja oraz umiejętność wykorzystania potencjału dostępnych współcześnie narzędzi informatycznych, ogranicza rutynowe wykonywanie zadań przez specjalistów rachunkowości zarządczej, dając im w ten sposób możliwość wykorzystania uwolnionych zasobów czasowych na działania związane z realizacją strategii organizacji (Järvenpää, 2007; O' Mahony, Doran, 2008). Jednak wraz ze zmianami otoczenia biznesowego organizacji, od specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga się również nowych kompetencji z tego obszaru. Controllerzy powinni nieustannie poszerzać swoje umiejętności technologiczne, poznawać najnowsze narzędzia i wdrażać je do działalności organizacji, aby jak najlepiej wykorzystać szeroki zakres informacji dostępnych we współczesnym świecie (Parker, 2002; Mishra, 2011).

Autorzy publikacji podkreślają konieczność poszerzania swoich kompetencji przez specjalistów rachunkowości zarządczej, będącą konsekwencją zmieniającej się roli tych specjalistów w organizacjach (Järvenpää, 2001; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016). Od współczesnego controllera wymaga się, aby miał świadomość potrzeby ciągłego doskonalenia, zdobywania nowych umiejętności oraz poszerzania wiedzy w różnych dziedzinach. Bardzo ważne stają się również kompetencje innowacyjne znajdujące swoje odzwierciedlenie w pracy kreatywnej oraz dążeniu do poszerzania zakresu wykorzystywanych metod i koncepcji rachunkowości (Järvenpää, 2001; Zainuddin, Sulaiman, 2016). Controller powinien proponować osobom zarządzającym

nowe rozwiązania, będące reakcją na wyzwania, przed którymi obecnie stają przedsiębiorstwa (Zainuddin i in., 2014). W dotychczasowych publikacjach autorzy, wśród cech współczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej, wymieniają również dynamizm, rozumiany jako umiejętność ukierunkowania organizacji na przyszłość i podążanie wraz z postępem, a także rozumienie powiązań między rachunkowością zarządczą, biznesem oraz strategią (Lepistö, Ihtantola, 2018).

Dotychczasowe badania poruszające tematykę działalności controllerów przedstawiają jasny i spójny zestaw cech i umiejętności, jakie będą wymagane od tych specjalistów w przyszłości (Parker, 2002; Mishra, 2011). Do kluczowych kompetencji przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej zaliczane będą m.in. zdolności myślenia strategicznego i krytycznego oraz umiejętności zarządzania zmianą i ryzykiem (Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Gray, Irons, 2016). Dużego znaczenia w wykonywaniu zadań specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej nabiera również wiedza z zakresu zarządzania wydajnością (Paulsson, 2012). Kompetencje te wskazują zmieniającą się rolę controllerów ukierunkowaną na doradztwo w procesach zarządzania i podejmowania decyzji (Mishra, 2011). Jako biznes partnerzy specjaliści rachunkowości zarządczej koncentrują się na realizacji strategii jednostki oraz kształtowaniu działań mających na celu ciągłe doskonalenie i tworzenie wartości organizacji. W związku z tym umiejętność myślenia strategicznego to atrybut niezbędny w wykonywaniu zadań współczesnego controllera (Burns i in., 2014).

Do grupy najważniejszych atrybutów poszukiwanych u przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej, coraz częściej zaliczane są również takie kompetencje jak zdolności przywódcze, umiejętności wywierania wpływu oraz przekonywania poprzez odpowiednią argumentację, a także zdolności negocjacyjne (Parker, 2002; Mishra, 2011; Gray, Irons, 2016). Współpracując z osobami decyzyjnymi w organizacji, controller powinien posiadać umiejętność radzenia sobie z pojawiającymi się różnicami osobowości i sposobów myślenia, a także stażem pracy (Burns i in., 2014; Král, Šoljaková, 2016). Nie bez znaczenia pozostają również umiejętności podejmowania decyzji (Scapens i in., 2003), które pojawiają się wśród wymaganych kompetencji, jednoznacznie wskazując rolę specjalisty rachunkowości zarządczej wzrastającą do pozycji partnera biznesowego, uczestniczącego w najważniejszych procesach zachodzących w organizacji.

Tematyka cech i umiejętności specjalistów rachunkowości zarządczej jest również poruszana w publikacjach polskich autorów (Szychta, 2005, 2018, 2019; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Zarzycka, 2017; Nowak, 2018). Kompetencje, jakie powinni posiadać controllerzy, zostały także zawarte w Krajowym Standardzie Kompetencji Zawodowych z 2013 roku, opracowanym przez Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej. Według Standardu wykonywanie zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga posiadania m.in. takich cech jak podzielność uwagi, konsekwencja w realizacji zadań, asertywność i kreatywność. Ponadto controller powinien posiadać umiejętności analityczne i organizacyjne, być otwartym na zmiany, potrafić przewidywać skutki podejmowanych działań, radzić sobie ze stresem i potrafić współpracować w zespole. Nie bez znaczenia jest również wykształcenie

wyższe o profilu ekonomicznym oraz wiedza z zakresu finansów, rachunkowości, ekonomii i prawa. Zgodnie z opracowanym standardem w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej wymagana jest także umiejętność obsługi komputera wraz ze specjalistycznym oprogramowaniem oraz znajomość co najmniej jednego języka obcego z opanowanym słownictwem branżowym.

Aby w sposób efektywny móc pełnić wyznaczone zadania, specjalista rachunkowości zarządczej powinien posiadać określone kompetencje. Do tradycyjnych atrybutów, wymienianych przez polskich autorów w dotychczasowych publikacjach, zaliczyć można przede wszystkim umiejętności analityczne i interpretacyjne (Szychta, 2005, 2018, 2019; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Zarzycka, 2017). Od specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga się posiadania zdolności integracji danych finansowych i niefinansowych (Szychta, 2005, 2019) oraz koncentracji na dostarczaniu wiarygodnych i szczegółowych informacji (Rydzewska-Włodarczyk, 2014).

Różni pracodawcy oczekują od specjalistów rachunkowości zarządczej posiadania zróżnicowanych kompetencji. Wynika to z faktu, że specjaliści ci wykonują różne zadania, w zależności od specyfiki działalności i wielkości przedsiębiorstwa (Rydzewska-Włodarczyk, 2014). Jednak do kluczowych kompetencji, jakie powinni posiadać wszyscy controllerzy niezależnie od miejsca wykonywania pracy, zaliczyć można dogłębne rozumienie biznesu (Szychta, 2005, 2018; Rydzewska-Włodarczyk, 2014) oraz znajomość systemów informatycznych i narzędzi IT (Szychta, 2005, 2018; Zarzycka, 2017). Na podstawie wyników badań polskich autorów zauważyć można, że pracodawcy w dalszym ciągu dużą uwagę zwracają na doświadczenie controllerów w pracy na podobnym stanowisku, wykształcenie wyższe o profilu związanym z finansami i rachunkowością lub ekonomią oraz znajomość języków obcych (w szczególności języka angielskiego) (Zarzycka, 2017).

Poza wiedzą i umiejętnościami controller powinien charakteryzować się również odpowiednimi atrybutami behawioralnymi i wartościami, takimi jak rzetelność, obiektywizm oraz odpowiedzialność w wykonywaniu obowiązków (Szychta, 2005). Aspekt etyczny zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej jest niezmiernie istotny, na co wskazuje stosowana w odniesieniu do controllera metafora „ekonomicznego sumienia przedsiębiorstwa”, opierając się na niej można wnioskować, że ponosi on moralną odpowiedzialność za ekonomiczny i finansowy stan organizacji (Nowak, 2018). Nieodzowne w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej są również zdolności komunikacyjne oraz umiejętności pracy w zespole (Szychta, 2005; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Zarzycka, 2017), które warunkują efektywną współpracę z pracownikami innych działów. Controller często postrzegany jest w przedsiębiorstwie jako „tłumacz”, interpretujący i wyjaśniający język rachunkowości osobom wykorzystującym przekazywane przez niego informacje do podejmowania decyzji (Nowak, 2018). To także wskazuje duże znaczenie umiejętności interpersonalnych, a przede wszystkim komunikacyjnych, w wykonywaniu zadań specjalisty rachunkowości zarządczej.

W badaniach polskich autorów rzadziej niż w publikacjach zagranicznych pojawiają się wzmianki o nowych kompetencjach, których pracodawcy wymagać będą od

przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej (Szychta, 2005; Rydzewska-Włodarczyk, 2014). Wyniki badań poruszających tę tematykę wskazują, że współczesny controller powinien cechować się zdolnością oceny ryzyka i szybkiej reakcji na wprowadzane zmiany oraz myśleniem strategicznym (Szychta, 2005, 2018). Specjalista rachunkowości zarządczej powinien być również stanowczy w przekonywaniu do swoich racji, przedstawiając przy tym właściwe argumenty, a także powinien posiadać umiejętność postrzegania pojawiających się problemów z różnych perspektyw (Rydzewska-Włodarczyk, 2014).

Zakres wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej cech i umiejętności to tematyka, która często poruszana była w dotychczasowych publikacjach (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Szychta, 2005, 2019; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Gray, Irons, 2016; Zainuddin, Sulaiman, 2016; Zarzycka, 2017; Nowak, 2018). Do najczęściej wymienianych kompetencji zaliczyć można umiejętności analitycznego myślenia, zdolności współpracy w grupie, komunikatywność, szerokie rozumienie biznesu oraz wiedzę w zakresie finansów i rachunkowości, a także znajomość narzędzi IT. Autorzy często podkreślają zmieniającą się rolę controllerów w organizacji, a co za tym idzie również zmiany z zakresie wymaganych od nich kompetencji. Coraz większego znaczenia nabierają umiejętności szybkiego przystosowywania się do zmian oraz świadomość konieczności ciągłego doskonalenia (Mishra, 2011; Zainuddin, Sulaiman, 2016).

2. Kompetencje wymagane od przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej

Rozwój technologii, automatyzacja procesów i coraz większa popularność outsourcingu w rachunkowości zarządczej sprawiają, że zakres dotychczasowych zadań przypisywanych controllerom staje się coraz mniejszy. W związku z tym pracodawcy oczekują, że specjaliści rachunkowości zarządczej zaczną pełnić nowe obowiązki pojawiające się w wyniku ewolucji otoczenia przedsiębiorstwa. Oznacza to zmianę roli controllerów w organizacjach, a co za tym idzie również nowe wymagania dotyczące kompetencji, jakie stawiane są specjalistom rachunkowości zarządczej. Zmiany zachodzące w otoczeniu organizacji, takie jak globalizacja, szybki rozwój technologii informatycznych czy automatyzacja procesów, stanowią duże wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej, ale również stwarzają wiele nowych możliwości (Lawson, Smith, 2018). Osoby zajmujące stanowisko controllera stają się coraz ważniejszym ogniwem w procesach zarządzania i podejmowania decyzji, a ich rola w organizacjach stale rośnie.

Ze względu na zmiany zachodzące w ostatnich latach w otoczeniu biznesowym Institute of Management Accountants (IMA) podjął decyzję o poszerzeniu opracowanych przez tę organizację ram kompetencji (*The Competency Framework*) o dodatkowe umiejętności, jakie powinni posiadać przyszli specjaliści rachunkowości zarządczej (IMA, 2019). Zaktualizowane ramy grupują podstawowe kompetencje controllerów

w sześciu obszarach wiedzy: strategia, planowanie i dokonania (*strategy, planning & performance*), raportowanie i kontrola (*reporting & control*), technologia i analityka (*technology & analytics*), doświadczenie biznesowe (*business acumen & operations*), przywództwo (*leadership*), etyka zawodowa i wartości (*professional ethics & values*). W tych sześciu grupach zawarte zostały kluczowe umiejętności, które niezbędne są specjalistom rachunkowości zarządczej, aby móc efektywnie pełnić swoje obowiązki (Lawson, 2019).

W pierwszym obszarze zawartym w nowych ramach kompetencji znalazły się umiejętności przewidywania przyszłych skutków podejmowanych decyzji oraz zdolności kierowania procesem planowania strategicznego. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien również potrafić zarządzać ryzykiem i dokonaniem w przedsiębiorstwie (IMA, 2019).

Drugi obszar nowych ram kompetencji – raportowanie i kontrola – zawiera przede wszystkim umiejętności niezbędne specjalistom rachunkowości zarządczej do mierzenia i raportowania wyników przedsiębiorstwa zgodnie z odpowiednimi przepisami i regulacjami. Do nowych kompetencji, jakie znalazły się w tym obszarze, zaliczyć można m.in. umiejętności pozwalające controllerom na raportowanie zintegrowane (IMA, 2019).

Ze względu na szybki rozwój technologii informatycznych, aktualizując ramy kompetencji, instytut IMA dodał nowy obszar umiejętności – technologia i analityka. Obszar ten obejmuje kompetencje związane z zarządzaniem i analizowaniem danych w celu zwiększenia efektywności organizacji (IMA, 2019). Specjalista rachunkowości zarządczej powinien potrafić pozyskiwać, analizować i prezentować dane w taki sposób, aby jednocześnie zapewnić ich integralność i bezpieczeństwo, wykorzystując przy tym najnowsze systemy informacyjne i narzędzia IT (Lawson, 2019). Połączenie wiedzy z zakresu najnowszych technologii oraz umiejętności strategicznych i przywódczych pozwoli specjalistom rachunkowości zarządczej w pełni wykorzystać dostępne informacje.

Kolejny obszar – doświadczenie biznesowe – został rozszerzony o kompetencje wskazujące nową rolę controllera w organizacji, jako partnera biznesowego. Kluczową kompetencją w tym obszarze nadal pozostaje szerokie rozumienie biznesu i działalności organizacji, jednak w obecnych czasach partner biznesowy powinien również rozumieć wpływ rozwoju technologii na procesy zachodzące w przedsiębiorstwie i na ryzyko prowadzenia działalności (IMA, 2019). Równie ważna w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej jest wiedza na temat nowych koncepcji wykorzystywanych w rachunkowości zarządczej, takich jak zarządzanie jakością, ciągłe doskonalenie czy zarządzanie projektami (Lawson, 2019).

Obszar umiejętności nazwany ogólnie przywództwem jako jedyny nie został zmieniony w porównaniu do opublikowanych w 2017 roku przez IMA ram kompetencji (Lawson, 2019; IMA, 2017). Zawarte tu kompetencje odnoszą się do umiejętności współpracy i inspirowania innych do osiągania celów organizacji. Do najważniejszych atrybutów controllera, które wymieniono w tym obszarze, zaliczyć można komunikatywność, zdolności negocjacyjne, umiejętności zarządzania relacjami i konfliktem (IMA, 2019). Są to fundamentalne cechy jakie powinien posiadać specjalista rachunkowości zarządczej, niezmiennie na przestrzeni lat.

W zaktualizowanych ramach kompetencji został również wyodrębniony obszar nazywany etyka zawodowa i wartości. Dodanie tego obszaru podkreśla fundamentalne znaczenie etyki zawodowej oraz wyznawanych wartości w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej (Lawson, 2019). Zawarte tu zostały takie atrybuty jak zdolność do osobistego wykazywania etycznych zachowań zawodowych, umiejętność rozpoznawania konfliktów etycznych i uchybień w miejscu pracy oraz podejmowania odpowiednich działań, a także zdolność do prowadzenia działań w organizacji w sposób uczciwy, zgodny z prawem oraz standardami i regulacjami przyjętymi w regionie funkcjonowania przedsiębiorstwa (IMA, 2019).

Kolejną organizacją, która na skutek zmian otoczenia biznesowego przedsiębiorstw postanowiła zaktualizować opracowane przez nią ramy kompetencji, jest Chartered Global Management Accountant (CGMA). Do dotychczasowych czterech grup, na jakie podzielone zostały kompetencje controllerów, tj. umiejętności techniczne (*technical skills*), znajomość biznesu (*business skills*), umiejętności interpersonalne (*people skills*) i umiejętności przywódcze (*leadership skills*), dodana została jeszcze jedna grupa kompetencji – umiejętności cyfrowe (*digital skills*) (CGMA, 2019c). Podstawą tych pięciu grup, spajającą wszystkie zawarte w nich kompetencje, jest etyczne zachowanie, obiektywizm, uczciwość oraz zobowiązanie do ciągłego zdobywania nowej wiedzy i umiejętności (CGMA, 2019a).

Umiejętności techniczne to zestaw kompetencji umożliwiających specjalistom rachunkowości zarządczej gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie informacji, aby w następnej kolejności przekazać je poszczególnym interesariuszom. Obejmują one również umiejętności przygotowywania oraz prezentacji zewnętrznych i wewnętrznych raportów z działalności zgodnie ze standardami rachunkowości (CGMA, 2019b).

Znajomość biznesu to zbiór umiejętności pozwalających specjalistom rachunkowości zarządczej wykorzystać swoją wiedzę o biznesie i otoczeniu makroekonomicznym przedsiębiorstwa do przekształcania zebranych danych w taki sposób, aby na ich podstawie zarządzający organizacją podejmowali efektywne decyzje (CGMA, 2019b). Controller powinien charakteryzować się ciekawością funkcjonowania przedsiębiorstwa, a także ciągłym dążeniem do lepszego zrozumienia i uczenia się organizacji oraz jej otoczenia (CGMA, 2019a).

W grupie umiejętności interpersonalnych zawarte zostały zdolności efektywnego komunikowania się oraz wpływania na decyzje, jak również na zachowania i działania decydentów oraz innych osób w organizacji. Bardzo ważne w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej są również umiejętności negocjacyjne oraz zdolność współpracy w zespole (CGMA, 2019b).

Kluczowym atrybutem w grupie umiejętności przywódczych jest zdolność budowania zespołu, polegająca na zwiększaniu jego wydajności poprzez promowanie i zachęcanie do uczestnictwa oraz dzielenia się pomysłami pozwalającymi na osiągnięcie celów organizacji. CGMA podkreśla również istotność coachingu i mentoringu, czyli umiejętności specjalisty rachunkowości zarządczej w zakresie szkolenia i doradzania innym jak osiągnąć sukces i polepszyć wyniki (CGMA, 2019b). Ważnymi atrybutami controllerów są także umiejętności motywowania i zarządzania zmianami.

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa we współczesnym, dynamicznie zmieniającym się otoczeniu sprawia, że oprócz dotychczas wymienianych kompetencji, od specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga się nowych umiejętności. Są to umiejętności cyfrowe (CGMA, 2019c). Przyszli controllerzy będą musieli wykorzystywać umiejętności techniczne, interpersonalne, przywódcze oraz znajomość biznesu, aby nauczyć się, jak powinno się zarządzać organizacją w cyfrowym świecie. Będzie to wymagało szerokiego rozumienia nowych technologii, algorytmów oraz nowych struktur organizacyjnych (CGMA, 2019c). Umiejętności cyfrowe stają się niezbędne w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej, od podstawowej znajomości zagadnień cyfrowych po szeroką wiedzę w zakresie technologii przetwarzania w chmurze, bezpieczeństwa cybernetycznego, zaawansowanych analiz danych i kalkulacji kosztów (CGMA, 2019b).

Oprócz umiejętności cyfrowych, przyszli specjaliści ds. rachunkowości zarządczej potrzebują również nowego sposobu myślenia. CGMA (2019c) przeprowadziło badania dotyczące powstawania nowych kompetencji w cyfrowym świecie. Wyniki tych badań wskazują trzy kluczowe obszary przedstawiające nowe umiejętności i sposób myślenia, które pozwolą przyszłym controllerom dotrzymać kroku postępowi technologicznemu oraz wynikającym z tego zmianom w otoczeniu organizacji. Pierwszy obszar zwiera podstawowe umiejętności z zakresu technologii cyfrowej. Są to przede wszystkim umiejętności tworzenia treści cyfrowych, komunikacji za pomocą cyfrowych kanałów oraz zapewnienia bezpieczeństwa podczas korzystania z danych (CGMA, 2019c). W drugim obszarze zawarta została specjalistyczna wiedza technologiczna. Istotne jest również, aby controller miał świadomość wpływu postępu technologicznego na działalność przedsiębiorstwa i rozumiał, w jaki sposób technologia cyfrowa może zmieniać model biznesowy organizacji (CGMA, 2019c). Trzeci obszar dotyczy sposobu myślenia i zachowania. CGMA przedstawia cyfrowy sposób myślenia jako połączenie umiejętności radzenia sobie ze złożonymi problemami, zdolności pracy w kreatywny sposób oraz ciekawości procesów biznesowych i chęci ciągłego uczenia się (CGMA, 2019c). Przyjęcie takiego sposobu myślenia przez specjalistę rachunkowości zarządczej daje możliwość osiągnięcia sukcesu w cyfrowym świecie.

Atrybuty przedstawione w ramach kompetencji przygotowanych przez obie organizacje – IMA i CGMA – częściowo się pokrywają, jednak w niektórych przypadkach przyporządkowane zostały do innych obszarów zdefiniowanych przez te organizacje. W obu dokumentach, wszystkie zawarte tam cechy i umiejętności controllerów przedstawione zostały na różnych poziomach zaawansowania wiedzy tych specjalistów. IMA przedstawia kompetencje w pięciu możliwych poziomach (ograniczona wiedza, podstawowa wiedza, standardowa wiedza, wykwalifikowany specjalista, ekspert), natomiast w dokumencie CGMA zastosowana została czterostopniowa skala (podstawowa wiedza, pośrednia wiedza, zaawansowana wiedza, ekspert) (CGMA, 2019b; IMA, 2019).

Dwa pierwsze obszary kompetencji controllerów, zamieszczone w dokumencie przygotowanym przez organizację IMA, to strategia, planowanie i dokonania oraz raportowanie i kontrola. Porównując dokumenty obu organizacji zauważyć można, że praktycznie wszystkie umiejętności przedstawione w tych dwóch obszarach znaleźć

można w pierwszej części ram kompetencji organizacji CGMA, nazwanej umiejętnościami technicznymi (CGMA, 2019b; IMA, 2019). Jest to najbardziej rozbudowana część tego dokumentu, zostało w niej zawarte najwięcej atrybutów wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej. Poza umiejętnościami planowania strategicznego, prognozowania, zarządzania ryzykiem i wydajnością, raportowania zintegrowanego czy zdolnościami sporządzania sprawozdań finansowych zgodnych ze standardami rachunkowości, które znajdują się również w dokumencie IMA, Ramy Kompetencji CGMA dodatkowo zaliczają do tego obszaru m.in. umiejętność dostosowywania i wdrażania nowych technologii oraz rozwiązań cyfrowych (CGMA, 2019b; IMA, 2019). Połączenie cech i umiejętności controllerów związanych z planowaniem strategicznym i wydajnością w tym jednym obszarze zwraca uwagę na ewolucję roli specjalistów rachunkowości zarządczej oraz coraz większe znaczenie posiadania przez nich kompetencji pozwalających na opracowywanie, weryfikację i wdrażanie strategii w przedsiębiorstwie (Lawson, 2019).

W ramach kompetencji obu organizacji znalazły się obszary dotyczące doświadczenia biznesowego. Jednak zauważyć można, że kompetencje zawarte w tych obszarach różnią się od siebie (CGMA, 2019b; IMA, 2019). Obie organizacje zgodnie przyznają, że specjalista rachunkowości zarządczej powinien rozumieć procesy zachodzące na rynku i w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz posiadać specjalistyczną wiedzę branżową i potrafić zarządzać projektami. Jednak CGMA rozszerza ten obszar o umiejętności z zakresu zarządzania procesami, znajomość strategii i modeli biznesowych, świadomość wpływu czynników zewnętrznych na przedsiębiorstwo oraz umiejętności zarządzania relacjami biznesowymi. IMA podkreśla natomiast istotność wiedzy operacyjnej oraz znajomości koncepcji, takich jak zarządzanie jakością czy ciągle doskonalenie, jako kompetencje niezbędne dla partnera biznesowego.

Specjalista rachunkowości zarządczej powinien również posiadać umiejętności interpersonalne, dlatego w opracowaniach obu organizacji znalazły się obszary nawiązujące do tych kompetencji. W obszarze prezentowanym przez organizację IMA znalazły się umiejętności komunikacyjne i negocjacyjne, motywowanie i inspirowanie, zdolność do współpracy oraz pracy zespołowej, a także umiejętności zarządzania zmianami (IMA, 2019). Wszystkie te kompetencje znajdują się również w opracowaniu CGMA, jednak podzielone zostały na dwa odrębne obszary – umiejętności interpersonalne i umiejętności przywódcze. CGMA prezentuje dodatkowo umiejętności wywierania wpływu, budowania zespołu oraz szkolenia i doradzania innym pracownikom podkreślając tym przywódczą rolę specjalisty rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie (CGMA, 2019c).

Bardzo ważnym aspektem działalności controllera jest również etyka. W ramach kompetencji organizacji IMA wyodrębniony został osobny obszar dla atrybutów z tego zakresu – etyka zawodowa i wartości. Od specjalisty rachunkowości zarządczej wymaga się etycznego, profesjonalnego, uczciwego i zgodnego z prawem zachowania oraz interweniowania w przypadku wykrycia uchybień i nieetycznego postępowania współpracowników (IMA, 2019). Organizacja CGMA nie poświęciła kompetencjom

z zakresu etyki odrębnego obszaru. Podkreśla jednak, że podstawą całego dokumentu jest potrzeba obiektywizmu, uczciwości i etycznego zachowania controllera oraz jego zaangażowanie w ciągle doskonalenie (CGMA, 2019b).

W zaktualizowanych opracowaniach obu organizacji pojawiły się nowe obszary kompetencji – technologia i analityka (IMA) oraz umiejętności cyfrowe (CGMA). Podstawą obu obszarów są umiejętności zarządzania danymi oraz analizowania i wizualizacji danych. IMA do kompetencji tego obszaru zalicza dodatkowo znajomość systemów informatycznych, natomiast w opracowaniu CGMA znalazły się umiejętności cyfrowe, takie jak tworzenie treści cyfrowych, czy zdolności rozwiązywania problemów technicznych przy korzystaniu z narzędzi cyfrowych (CGMA, 2019b; IMA, 2019).

Zmiany zachodzące w otoczeniu organizacji – globalizacja, szybki rozwój technologii informatycznych czy ciągły wzrost konkurencyjności – sprawiają, że zakres kompetencji wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej ewoluuje. Jak wynika z ram kompetencji organizacji IMA oraz CGMA, od przyszłych controllerów wymaga się coraz szerszej wiedzy technologicznej i cyfrowej oraz zaawansowanych umiejętności w tym zakresie (CGMA, 2019b; IMA, 2019). Aby we współczesnym świecie controller efektywnie wykonywał swoje zadania i stał się partnerem biznesowym, będącym ważnym ogniwem wspierającym procesy zarządzania i podejmowania decyzji, musi dotrzymywać kroku nieustającemu postępowi technologicznemu.

3. Kompetencje specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce – wyniki badania ankietowego

3.1. Metodyka i cel badania

Celem przeprowadzonego badania empirycznego było określenie zakresu cechowości oraz umiejętności, jakie posiadają specjaliści rachunkowości zarządczej, zatrudnieni w przedsiębiorstwach w Polsce. Poprzez porównanie uzyskanych wyników z rezultatami analogicznego badania z 2015 roku, badanie to miało także na celu przedstawienie kierunku zmian w zakresie kompetencji wymaganych od controllerów w organizacjach w Polsce. Badanie zrealizowane zostało w 2018 roku przy użyciu kwestionariusza ankiety. Został on rozdystrybuowany wśród pracowników działów controllingu i działów księgowości w polskich przedsiębiorstwach oraz wśród studentów studiów podyplomowych o tematyce rachunkowości zarządczej i controllingu. Łącznie badaniem objęto 227 osób, z czego do dalszej analizy wzięto 143 poprawnie wypełnione kwestionariusze (niecałe 63%). Odrzucono te ankiety, które zostały wypełnione niepoprawnie lub pochodziły z tych samych organizacji. Tak wysoki odsetek wypełnionych ankiet wynika z faktu, że kwestionariusze rozdystrybuowane zostały wśród respondentów osobiście. W związku z tym próba badawcza nie była reprezentatywna, co oznacza, że nie będzie mogła stanowić podstawy do wnioskowania na temat kompetencji wszystkich specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce.

Dzięki zastosowaniu w obu badaniach tego samego formularza ankiety możliwe było porównanie wyników badań przeprowadzonych w 2015 i 2018 roku. Kwestionariusz wykorzystany w badaniach empirycznych składał się z 15 pytań. Były to pytania o charakterze zamkniętym, w przeważającej części jednokrotnego wyboru. Ankieta podzielona została na dwie części. W pierwszej z nich znalazły się zmienne charakteryzujące respondenta oraz organizację, w której jest zatrudniony. Druga część dotyczyła natomiast działalności specjalistów rachunkowości zarządczej, ich cech osobowości oraz umiejętności. Wyboru grup i poszczególnych zmiennych w kwestionariuszu dokonano mając na uwadze cele badania, tak aby rzetelnie scharakteryzować rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce oraz zakres wymaganych od nich kompetencji. Do analizy uzyskanych danych wykorzystano statystykę opisową oraz testy nieparametryczne.

3.2. Charakterystyka respondentów i przedsiębiorstw

Informacje zebrane przy wykorzystaniu kwestionariuszy pozwoliły na sklasyfikowanie respondentów według czterech kryteriów: wieku, stażu pracy, wykształcenia oraz zajmowanego stanowiska. Wśród ankietowanych dominowały osoby w wieku od 31 do 40 lat (52,44%) oraz poniżej 30 lat (34,97%). Łącznie grupy te stanowiły 87,41% wszystkich badanych. Jedyne jedna osoba spośród ankietowanych była w wieku powyżej 50 lat.

Respondenci poproszeni zostali również o określenie swojego doświadczenia na podstawie długości stażu pracy. Ponad 65% badanych wskazało, że ich staż pracy mieści się w przedziale od 6 do 10 lat (35,66%) lub jest krótszy niż 5 lat (29,37%). Najmniejszą grupę stanowili ankietowani, którzy przepracowali więcej niż 15 lat. Było to niecałe 14% ogółu badanych. Kolejnym kryterium opisującym respondentów było wykształcenie. Prawie 80% biorących udział w badaniu miało wyższe wykształcenie o profilu ekonomicznym. Może to wynikać z faktu, że badanie przeprowadzane było m.in. i wśród studentów studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu. Respondenci sklasyfikowani zostali również na podstawie zajmowanego stanowiska. 79,72% badanych pracowało na stanowisku controllera, analityka kosztów, specjalisty ds. rachunkowości zarządczej lub podobnym.

Do scharakteryzowania przedsiębiorstw, w których zatrudnieni byli respondenci, posłużyło sześć zmiennych: rodzaj działalności, wielkość zatrudnienia, struktura kapitału, pozycja controllera w strukturze organizacyjnej, wielkość działu controllingu oraz wpływ controllera na działalność organizacji.

Odpowiedzi ankietowanych odnośnie do rodzaju działalności ich przedsiębiorstw rozkładają się dość równomiernie. 55,94% osób wskazało, że pracuje w przedsiębiorstwie produkcyjnym. Natomiast pozostałe 44,06% ankietowanych zatrudnionych było w organizacji o działalności nieprodukcyjnej. Najwięcej respondentów pochodziło z przedsiębiorstw bardzo dużych, zatrudniających ponad 500 osób (40,56% badanych). Pozostałe odpowiedzi charakteryzowały się zbliżoną częstotliwością (tabela 1). W ankiecie pojawiło się również pytanie dotyczące struktury kapitału przedsiębiorstwa. Liczba

wskazań respondentów dla dwóch możliwych odpowiedzi była praktycznie identyczna. Wśród badanych przedsiębiorstw w 72 jednostkach kapitał był w 100% polski, natomiast 71 miało udział kapitału zagranicznego.

Tabela 1. Wielkość zatrudnienia w badanych przedsiębiorstwach – liczba i procent odpowiedzi

Wielkość zatrudnienia	Liczebność ankietowanych	Skumulowana liczebność	Wskaźnik struktury	Skumulowany wskaźnik struktury
			w %	
Do 50 osób	22	22	15,38	15,38
51–100 osób	14	36	9,79	25,17
101–250 osób	27	63	18,89	44,06
251–500 osób	22	85	15,38	59,44
Powyżej 500 osób	58	143	40,56	100,00
Razem	143	143	100,00	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego.

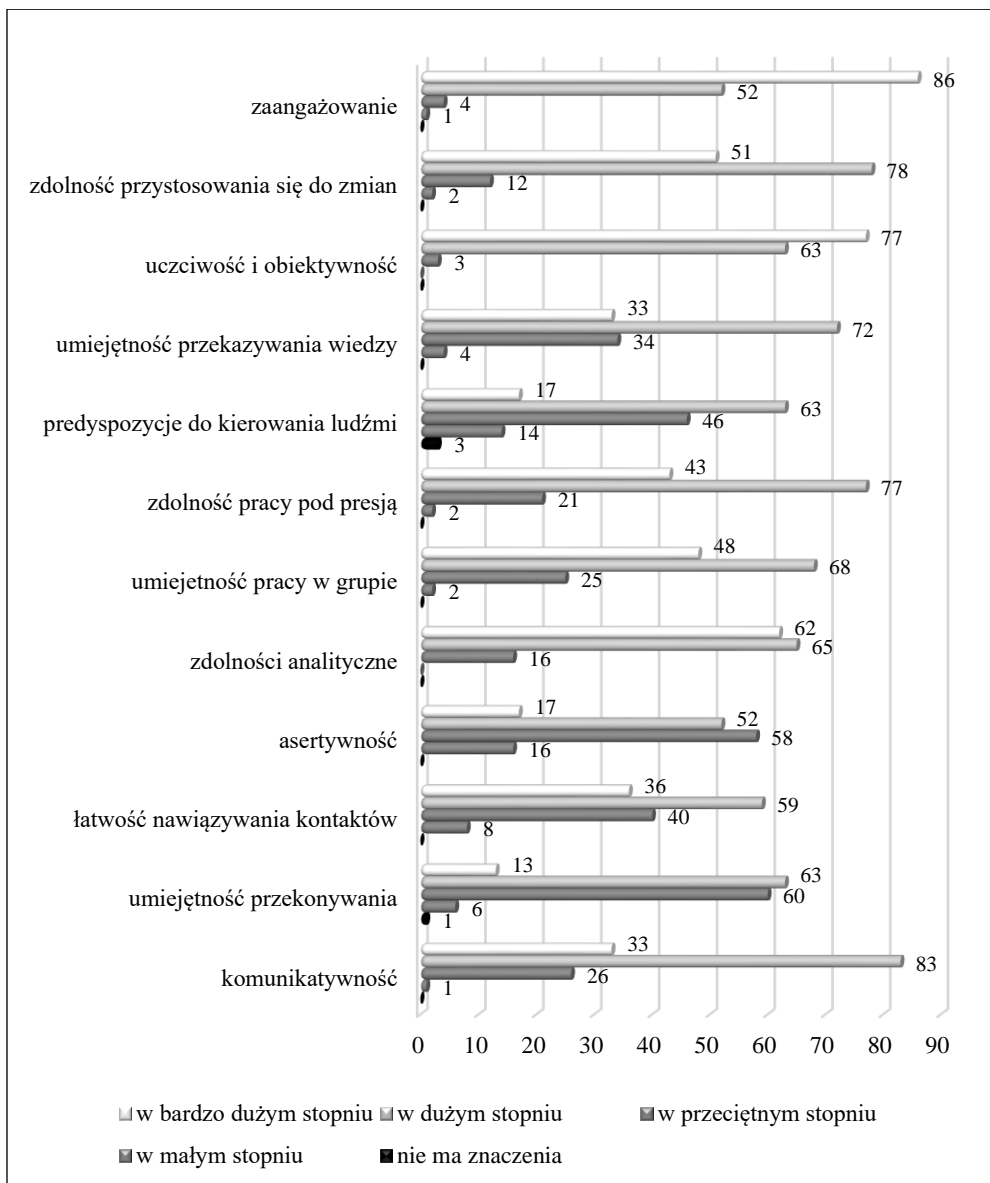
Kolejne pytania miały na celu scharakteryzowanie działów controllingu oraz pozycji specjalisty rachunkowości zarządczej w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Zdecydowana większość ankietowanych (70,63%) wskazała, że controller zajmuje w ich organizacjach pozycję sztabową, co oznacza, że jest on podporządkowany kierownictwu i pełni jedynie funkcje doradcze. W pozostałych przedsiębiorstwach (29,37%) controller zajmował natomiast pozycję liniową, czyli działał na tym samym szczeblu, co kierownicy innych działów. W następnym pytaniu ponad 58% respondentów odpowiedziało, że specjalista rachunkowości zarządczej ma średni wpływ na działalność ich przedsiębiorstw, ale kolejne 25,17% określiło ten wpływ jako znaczący. Jedynie dwie osoby stwierdziły, że controller nie wpływa w żadnym stopniu na funkcjonowanie ich jednostki. W większości analizowanych organizacji dział controllingu składał się z 2–3 osób (31,47%) lub z 4 osób i więcej (36,36%). Jednak prawie 20% respondentów wskazało, że w przedsiębiorstwach, w których są zatrudnieni nie ma w strukturze organizacyjnej wyodrębnionego działu controllingu, a zadania z zakresu rachunkowości zarządczej pełni jedna osoba i jest to jedynie część ich obowiązków.

3.3. Cechy osobowości oraz przygotowanie zawodowe controllerów

Pierwsze z pytań dotyczących działalności controllerów w przedsiębiorstwach w Polsce, miało na celu przedstawienie cech osobowości i umiejętności, jakie posiadają ci specjaliści. Zadaniem respondentów było wskazanie, w jakim stopniu współczesny specjalista rachunkowości zarządczej charakteryzuje się wymienionymi atrybutami. Posłużyła do

tego 5-stopniowa skala, na której 1 oznaczała, że dana cecha nie ma znaczenia w pracy zawodowej controllera, natomiast 5 wskazywała, że cecha ta w bardzo dużym stopniu jest przydatna w realizowaniu zadań rachunkowości zarządczej. W pytaniu tym zawarte zostało 12 cech osobowości i umiejętności. Uzyskane wyniki dla poszczególnych atrybutów wraz z liczebnością wskazań przedstawione zostały na rysunku 1.

Rysunek 1. Cechy osobowości i umiejętności controllerów – liczba odpowiedzi



Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Według respondentów najistotniejszym atrybutem, jakim charakteryzują się współcześni specjaliści rachunkowości zarządczej, jest zaangażowanie. Ponad 96% ankietowanych wskazało, że controller w dużym (36,36%) lub bardzo dużym (60,14%) stopniu powinien angażować się w wykonywanie swoich obowiązków. Jedynie jedna badana osoba uznała, że cecha ta w małym stopniu przydaje się specjalistom rachunkowości zarządczej w codziennej pracy, co wpłynęło na bardzo wysoką średnią ocenę tego atrybutu na poziomie 4,56. Zaangażowanie to cecha, która wysoko oceniana jest również w badaniach innych autorów (Järvenpää, 2001; Zainuddin, Sulaiman, 2016). Najczęściej rozumiana jest ona jako dążenie do rozwoju przedsiębiorstwa poprzez ciągłe doskonalenie oraz implementację nowych metod rachunkowości zarządczej. Zaangażowanie może być również postrzegane w kontekście chęci samorealizacji jako motywacji do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej (Nowak, 2014).

Nieznacznie niższa średnia – 4,52 – uzyskana została w przypadku uczciwości i obiektywności. Prawie wszyscy respondenci (97,91%) uznali, że specjalista rachunkowości zarządczej powinien być w dużym lub bardzo dużym stopniu uczciwy i obiektywny przy pełnieniu swoich obowiązków oraz kontaktach ze współpracownikami. Pozostałe trzy osoby wskazały na przeciętny stopień istotności tych cech.

Nie mniej istotne okazały się zdolności analityczne. Wszyscy ankietowani uznali, że controllerzy powinni przynajmniej w przeciętnym stopniu posiadać takie umiejętności. Zdecydowana większość (88,81%) uważa natomiast, że w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej zdolności analityczne przydatne są w dużym (45,45%), a nawet bardzo dużym stopniu (43,36%). Wyniki te pokrywają się z wnioskami płynącymi z badań innych autorów. Umiejętności analityczne nieustannie zaliczane są do najważniejszych kompetencji, jakie powinien posiadać specjalista rachunkowości zarządczej (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003; Szychta, 2005; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Gray, Irons, 2016; Zarzycka, 2017; Szychta, 2018).

Według ankietowanych czwartą pod względem istotności umiejętnością, jaką charakteryzują się współcześni controllerzy w polskich przedsiębiorstwach, jest zdolność przystosowania się do zmian. Średnia ocena przypisana przez respondentów tej kompetencji to 4,24. Ponad 54% badanych wskazało, że specjaliści rachunkowości zarządczej w dużym stopniu cechują się takimi umiejętnościami, co najprawdopodobniej wynika z funkcjonowania organizacji w turbulentnym otoczeniu. Również według autorów dotychczasowych badań cecha ta ma bardzo duże znaczenie w pracy współczesnego controllera. Podkreślają oni przede wszystkim potrzebę samodoskonalenia specjalistów rachunkowości zarządczej oraz zdobywania nowych umiejętności (Järvenpää, 2001; Szychta, 2005; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016).

Kolejne dwa atrybuty – umiejętność pracy w grupie oraz zdolność pracy pod presją – uzyskały średnie oceny na poziomie 4,13. W obu przypadkach największa grupa respondentów uznała, że controllerzy w dużym stopniu wykorzystują te zdolności w wykonywaniu swoich obowiązków. Było to odpowiednio 47,55% oraz 53,85% badanych.

Przy każdym z tych atrybutów tylko dwie osoby wskazały mały stopień istotności tych umiejętności.

Umiejętności interpersonalne, takie jak komunikatywność, umiejętność przekazywania wiedzy oraz łatwość nawiązywania kontaktów, respondenci ocenili na podobnym poziomie. Prawie wszyscy ankietowani (99,3%) wskazali, że specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce cechują się komunikatywnością przynajmniej w przeciętnym stopniu, z czego 58% wskazało duży stopień istotności tej cechy, co pozwoliło na uzyskanie średniej oceny równej 4,03. Dwie pozostałe umiejętności z tej grupy uzyskały średnie oceny poniżej 4. Na duży stopień istotności umiejętności przekazywania wiedzy wskazało 50,35% ankietowanych, a w przypadku łatwości nawiązywania kontaktów było to jedynie 41,26% badanych.

Jak wynika z przeprowadzonego badania, według respondentów specjaliści rachunkowości zarządczej w najmniejszym stopniu cechują się umiejętnościami przekonywania, predyspozycjami do kierowania ludźmi oraz asertywnością. Może to sugerować, że w polskich przedsiębiorstwach controllerzy nadal mają ograniczony wpływ na działalność organizacji. Atrybuty te uzyskały najniższe oceny, oscylujące w granicach 3,57–3,49. Wynika to z faktu, że wśród respondentów pojawiały się osoby wskazujące na brak znaczenia tych kompetencji w wykonywaniu zawodu controllera. Dodatkowo zdecydowana większość badanych uznała, że specjaliści rachunkowości zarządczej cechują się tymi umiejętnościami w dużym lub tylko przeciętnym stopniu.

Wyniki te stanowią niejako przeciwieństwo wniosków przedstawianych przez autorów innych badań. Zarówno zdolności interpersonalne, w tym głównie komunikatywność, jak również umiejętności przekonywania oraz predyspozycje przywódcze oceniane były w dotychczasowych badaniach bardzo wysoko (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016; Zarzycka, 2017). Dodatkowo, na podstawie tych publikacji zauważyć można, że ze względu na zmiany w otoczeniu biznesowym przedsiębiorstw, kompetencje te stają się w ostatnim czasie coraz bardziej istotne w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej.

Analogiczne badanie, przy którym wykorzystano ten sam kwestionariusz ankiety, przeprowadzone zostało w 2015 roku (Kawczyńska, Wnuk-Pel, 2016). Badaniem objęto wówczas 190 osób. Uzyskano 130 poprawnie wypełnionych kwestionariuszy, które zostały wykorzystane do dalszej analizy (odsetek wypełnionych ankiet wyniósł 68,4%). Porównanie wyników tych dwóch badań w zakresie cech osobowości i umiejętności specjalistów rachunkowości zarządczej przedstawione zostało w tabeli 2. W ramach porównania zestawione zostały ze sobą średnie oceny przypisane przez respondentów poszczególnym atrybutom controllerów. Czynnikiem umożliwiającym porównanie wyników badań przeprowadzonych w 2015 i 2018 roku było zastosowanie w obu badaniach tego samego kwestionariusza ankiety.

Tabela 2. Cechy osobowości i umiejętności – porównanie wyników

Cechy osobowości i umiejętności	Średnie oceny respondentów		
	2018	2015	różnica
Zaangażowanie	4,56	4,47	0,09
Uczciwość i obiektywność	4,52	4,30	0,22
Zdolności analityczne	4,32	4,19	0,13
Zdolność przystosowania się do zmian	4,24	4,12	0,12
Umiejętność pracy w grupie	4,13	4,02	0,11
Zdolność pracy pod presją	4,13	4,04	0,09
Komunikatywność	4,03	4,15	-0,12
Umiejętność przekazywania wiedzy	3,94	3,76	0,18
Łatwość nawiązywania kontaktów	3,86	3,90	-0,04
Umiejętność przekonywania	3,57	3,63	-0,06
Predyspozycje do kierowania ludźmi	3,54	3,42	0,12
Asertywność	3,49	3,52	-0,03

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego oraz Kawczyńska, Wnuk-Pel (2016).

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że w przypadku większości atrybutów średnie oceny respondentów wzrosły. Największą różnicę zaobserwowano dla uczciwości i obiektywności (wzrost z 4,30 do 4,52). Oceniając te atrybuty w 2015 roku największa grupa ankietowanych (48,46%) wskazała, że specjaliści rachunkowości zarządczej w dużym stopniu charakteryzują się tymi cechami. Pojawiły się również takie osoby, według których cechy te nie mają znaczenia w pracy controllera (0,77%) lub stopień ich istotności jest mały (1,54%) (Kawczyńska, Wnuk-Pel, 2016). Odpowiedzi ankietowanych odnośnie do tych cech w 2018 roku znacząco się różniły. Wszyscy badani wskazali, że specjaliści rachunkowości zarządczej, przynajmniej w przeciętnym stopniu, charakteryzują się uczciwością i obiektywnością, a ponad 53% respondentów uznała, iż współcześni controllerzy w bardzo dużym stopniu odznaczają się tymi cechami. Nieznacznie niższa różnica pojawiła się przy umiejętności przekazywania wiedzy (wzrost z 3,76 do 3,94). W przeciwieństwie do badania z 2015 roku, w bieżącym badaniu nie pojawiła się ani jedna osoba, która wskazałaby na brak znaczenia tej zdolności w wykonywaniu zadań z zakresu rachunkowości zarządczej. Dodatkowo grupa respondentów wskazujących bardzo dużą istotność tego atrybutu wzrosła z 12,31% do 23,08% badanych (Kawczyńska, Wnuk-Pel, 2016). Duży wzrost średnich ocen zauważyć można również w przypadku kompetencji, takich jak zdolności analityczne, umiejętność przystosowania się do zmian oraz predyspozycje do kierowania ludźmi. Wskazuje to na trend zgodny z obserwacjami innych autorów (Parker, 2002; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Gray, Irons, 2016; Zainuddin, Sulaiman, 2016). W dotychczasowych badaniach z tego zakresu również zaobserwować można wzrastające znaczenie tych

atrybutów wśród wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej. Szczególnego znaczenia nabierają zdolności przystosowania się do zmian, co wynika z ewolucji otoczenia biznesowego przedsiębiorstw.

W przypadku czterech z wymienionych w kwestionariuszu cech osobowości i umiejętności, średnie oceny przypisane przez ankietowanych spadły w porównaniu do poprzedniego badania. Są to: komunikatywność, łatwość nawiązywania kontaktów, umiejętność przekonywania i asertywność. Największy spadek zaobserwowano dla umiejętności komunikacyjnych (spadek z 4,15 do 4,03). Porównując oba badania zauważyć można, że coraz więcej respondentów uznaje komunikatywność za cechę, która jedynie w przeciętnym stopniu charakteryzuje controllerów (wzrost z 15,38% do 18,18%), a coraz mniej osób wskazuje, iż w bardzo dużym stopniu odznaczają się oni tą cechą (spadek z 30,77% do 23,08%). W bieżącym badaniu pojawiła się również odpowiedź, według której komunikatywność jest mało istotna. Wyniki te różnią się od obserwacji innych autorów. Z dotychczas przeprowadzonych badań wynika, że umiejętności interpersonalne, a w szczególności komunikatywność to kompetencje, które stają się coraz bardziej pożądane na stanowisku specjalisty rachunkowości zarządczej (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Szychta, 2005; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Zarzycka, 2017).

W celu zweryfikowania istotności różnic pomiędzy badanymi populacjami w zakresie ocen przypisywanych poszczególnym cechom osobowości i umiejętnościom specjalistów rachunkowości zarządczej, przeprowadzony został nieparametryczny test U Manna-Whitneya. Wyniki testu przedstawione zostały w tabeli 3. Jedynie w zakresie średnich ocen respondentów dla atrybutu uczciwość i obiektywność występuje istotna statystycznie różnica pomiędzy badanymi populacjami ($p = 0,036849$).

Oprócz cech osobowości i umiejętności, w badaniu analizowane były również wymagania dotyczące przygotowania zawodowego, jakie powinien spełniać specjalista rachunkowości zarządczej. Analogicznie do poprzedniego pytania, posłużyła do tego 5-stopniowa skala. Wymagania zamieszczone w tym pytaniu oraz uzyskane wyniki przedstawione zostały na rysunku 2.

Respondenci uznali, że w wykonywaniu zadań z zakresu controllingu najważniejsza jest znajomość narzędzi informatycznych, takich jak arkusze kalkulacyjne, bazy danych czy PowerPoint. Średnia ocena, jaką badani przypisali temu wymaganiu to 4,61. Ponad 65% ankietowanych uznało, że specjaliści rachunkowości zarządczej powinni posiadać zdolności w zakresie obsługi narzędzi IT na bardzo wysokim poziomie, a kolejne 30,77% określiło ten poziom jako wysoki. Tylko 2,8% badanych uznało, że controllerom jedynie w przeciętnym stopniu potrzebna jest znajomość narzędzi informatycznych. Wyniki badań innych autorów również wskazują umiejętności w zakresie IT, jako jedne z najistotniejszych zdolności współczesnego specjalisty rachunkowości zarządczej (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003; Szychta, 2005, 2018; Zarzycka, 2017). W dotychczasowych publikacjach podkreślana jest także konieczność nieustannego rozwoju controllerów w tym zakresie ze względu na zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw, a przede wszystkim szybki postęp technologiczny (Parker, 2002; Mishra, 2011).

Tabela 3. Wyniki zastosowania testu U Manna-Whitneya dla cech osobowości i umiejętności controllerów

Cechy osobowości i umiejętności	N – liczebność grupy		Z	P
	2018	2015		
Komunikatywność	143	130	-1,28854	0,197561
Umiejętność przekonywania	143	130	-0,65693	0,511226
Łatwość nawiązywania kontaktów	143	130	-0,24328	0,807789
Asertywność	143	130	-0,28626	0,774682
Zdolności analityczne	143	130	1,34609	0,178273
Umiejętność pracy w grupie	143	130	1,04219	0,297326
Zdolność pracy pod presją	143	130	0,75363	0,451073
Predyspozycje do kierowania ludźmi	143	130	1,22867	0,219195
Umiejętność przekazywania wiedzy	143	130	1,53872	0,123873
Uczciwość i obiektywność	143	130	2,08744	0,036849
Zdolność przystosowania się do zmian	143	130	1,45737	0,145015
Zaangażowanie	143	130	0,91249	0,361512

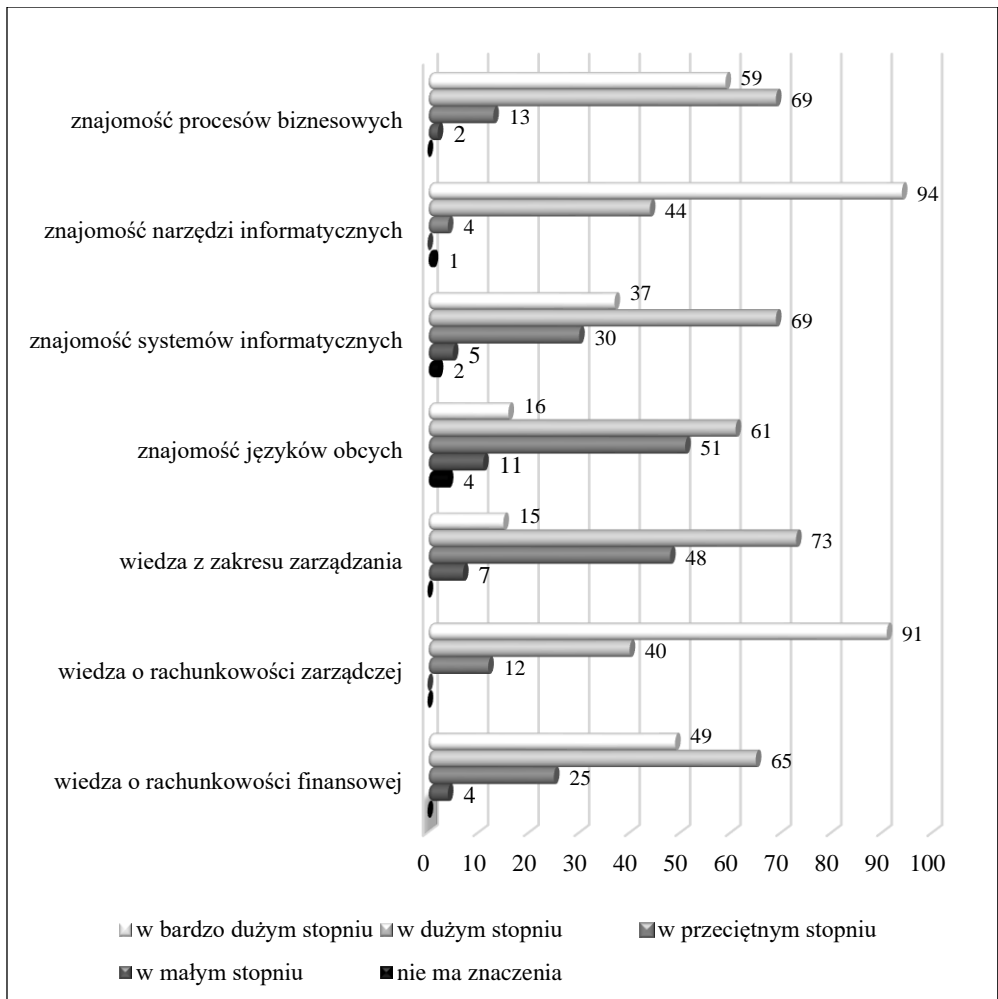
Objaśnienia: Z – wartość statystyki testowej w teście U Manna-Whitneya, P – p-value dla testu U Manna-Whitneya.

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym równie ważnym wymaganiem stawianym controllerom jest posiadanie wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej (średnia ocena respondentów – 4,55). Wszyscy respondenci zgodnie stwierdzili, że specjalista rachunkowości zarządczej powinien posiadać wiedzę w tym zakresie przynajmniej na przeciętnym poziomie. Dodatkowo 91,61% ogółu badanych uznało, że wiedza ta powinna być wymagana od controllerów w dużym (27,97%) lub bardzo dużym stopniu (63,64%).

Wśród oczekiwań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej na trzecim miejscu znalazła się znajomość procesów biznesowych ze średnią oceną na poziomie 4,29. Ponad 89,5% respondentów wskazało, że od controllera powinno się wymagać rozumienia biznesu w dużym lub bardzo dużym zakresie. Znalazły się również takie osoby (1,4%), według których znajomość procesów zachodzących w biznesie w małym stopniu przydatna jest w pełnieniu obowiązków controllera. Dogłębne rozumienie biznesu to umiejętność, która często pojawiała się również w badaniach innych autorów (Burns, Yazdifar, 2001; Szychta, 2005, 2018; Ahid, Augustine, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, 2014). Z wyników tych badań wnioskować można, że rozumienie procesów zachodzących w organizacji i jej otoczeniu oraz posiadanie wiedzy branżowej jest bardzo istotne w pełnieniu zadań specjalistów rachunkowości zarządczej.

Rysunek 2. Wymagania dotyczące przygotowania zawodowego controllerów – liczba odpowiedzi



Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Oprócz wiedzy z rachunkowości zarządczej oraz szerokiego rozumienia biznesu, od controllera wymaga się również wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej. To wymaganie ocenione zostało przez ankietowanych na poziomie 4,11. Największa grupa badanych (45,45%) określiła wymagany poziom wiedzy z tego zakresu jako wysoki. Jednak 20,28% respondentów wskazała, że znajomość rachunkowości finansowej powinna być wymagana jedynie w małym lub przeciętnym stopniu.

W wymaganiach dotyczących przygotowania zawodowego, jakie powinien spełniać controller, pojawiła się również znajomość systemów informatycznych, takich jak ERP, *business intelligence* czy systemy finansowo-księgowo. Respondenci usytuowali

to wymaganie dopiero na piątym miejscu, przypisując mu średnią ocenę równą 3,94. Wysoki lub bardzo wysoki poziom oczekiwań w zakresie znajomości tych systemów wskazało łącznie około 74% ankietowanych, jednak były również takie osoby, które uznały, że umiejętność posługiwania się systemami IT nie ma znaczenia w pracy specjalisty rachunkowości zarządczej.

Według respondentów najniższe oczekiwania stawiane są controllerom w zakresie wiedzy z dziedziny zarządzania oraz znajomości języków obcych. Wymaganiom tym przypisane zostały odpowiednio oceny 3,67 oraz 3,52. W obu przypadkach ankietowani wskazywali głównie na przeciętny bądź duży poziom oczekiwań w tym zakresie. Według 2,8% badanych znajomości języków obcych nie powinno się w ogóle wymagać od specjalistów rachunkowości zarządczej, gdyż nie mają one znaczenia w wykonywaniu ich obowiązków.

Wyniki bieżącego badania, dotyczące wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej również zostały porównane z rezultatami badania przeprowadzonego w 2015 roku (Kawczyńska, Wnuk-Pel, 2016). Średnie oceny, jakie zostały przypisane poszczególnym atrybutom w obu badaniach przedstawione zostały w tabeli 4.

Tabela 4. Wymagania dotyczące przygotowania zawodowego
– porównanie wyników

Wymagania dotyczące przygotowania zawodowego	Średnie oceny respondentów		
	2018	2015	różnica
Znajomość narzędzi informatycznych	4,61	4,55	0,06
Wiedza o rachunkowości zarządczej	4,55	4,62	- 0,07
Znajomość procesów biznesowych	4,29	4,17	0,12
Wiedza o rachunkowości finansowej	4,11	4,19	- 0,08
Znajomość systemów informatycznych	3,94	3,90	0,04
Wiedza z zakresu zarządzania	3,67	3,75	- 0,08
Znajomość języków obcych	3,52	3,50	0,02

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania empirycznego oraz Kawczyńska, Wnuk-Pel (2016).

Porównując wyniki uzyskane w obu badaniach zauważyć można, że średnie oceny respondentów wzrosły dla czterech wymienionych w kwestionariuszu wymagań, natomiast dla kolejnych trzech oceny te spadły. Największy wzrost zaobserwowano w przypadku wymagania dotyczącego znajomości procesów biznesowych (wzrost z 4,17 do 4,29). Oceniając stopień istotności tego wymagania, w 2015 roku niecałe 80% ankietowanych wskazało, że specjalista rachunkowości zarządczej powinien charakteryzować się szerokim rozumieniem biznesu w dużym lub bardzo dużym stopniu (Kawczyńska, Wnuk-Pel, 2016). Z analizy przeprowadzonej w 2018 roku wynika, że grupa osób wskazujących duży lub bardzo duży stopień istotności tego wymagania wzrosła prawie

do 90% ogółu badanych. Wnioski te pokrywają się z wynikami autorów dotychczasowych badań prowadzonych w tym zakresie. Dogłębne rozumienie biznesu wymieniane jest w badaniach innych autorów, jako jeden z najistotniejszych atrybutów, których oczekuje się od przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej (Burns, Yazdifar, 2001; Szychta, 2005, 2018; Ahid, Augustine, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, 2014).

Według ankietowanych, w 2015 roku najważniejszym oczekiwaniem stawianym przed controllerami w polskich przedsiębiorstwach było posiadanie zaawansowanej wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej (średnia ocena 4,62) (Kawczyńska, Wnuk-Peł, 2016). Analizując wyniki badania przeprowadzonego trzy lata później zauważyć można, że wymaganie to uzyskało tym razem niższą ocenę w zestawieniu, a za najważniejszą w wykonywaniu zadań specjalisty rachunkowości zarządczej respondenci uznali znajomość narzędzi informatycznych (średnia ocena 4,61). Znajomość systemów informatycznych, takich jak ERP czy systemy finansowo-księgowo, również uzyskała nieznacznie wyższą średnią ocenę w porównaniu z poprzednim badaniem (wzrost z 3,90 do 3,94). Może to wskazywać wpływ zmian technologicznych zachodzących w otoczeniu organizacji na działalność specjalistów rachunkowości zarządczej.

Tabela 5. Wyniki zastosowania testu U Manna-Whitneya dla wymagań dotyczących przygotowania zawodowego controllerów

Wymagania dotyczące przygotowania zawodowego	N – liczebność grupy		Z	P
	2018	2015		
Wiedza o rachunkowości finansowej	143	130	-0,624698	0,532170
Wiedza o rachunkowości zarządczej	143	130	-0,928605	0,353095
Wiedza z zakresu zarządzania	143	130	-0,815791	0,414620
Znajomość języków obcych	143	130	0,267070	0,789416
Znajomość systemów informatycznych	143	130	0,307744	0,758277
Znajomość narzędzi informatycznych	143	130	0,323093	0,746625
Znajomość procesów biznesowych	143	130	1,101279	0,270776

Objaśnienia: Z – wartość statystyki testowej w teście U Manna-Whitneya, P – *p*-value dla testu U Manna-Whitneya.

Źródło: opracowanie własne.

Porównując wyniki obu badań dotyczące przygotowania zawodowego controllerów, autorka przeprowadziła również nieparametryczny test U Manna-Whitneya, w celu sprawdzenia istotności różnic pomiędzy badanymi populacjami. Wartości poziomu prawdopodobieństwa testowego *p* dla wszystkich analizowanych wymagań okazały się być wyższe od poziomu istotności $\alpha = 0,05$, co oznacza, że uzyskane wyniki nie są istotne statystycznie (tab. 5).

4. Dyskusja

W dynamicznym otoczeniu biznesowym organizacji zakres obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej podlega nieustannym zmianom. Rola controllerów w działalności przedsiębiorstw także ciągle wzrasta, dążąc do pełnienia funkcji partnera biznesowego, uczestniczącego w najważniejszych procesach zachodzących w organizacjach. W związku z tym od współczesnych i przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga się nowych kompetencji oraz zaawansowanej wiedzy i umiejętności. Z badań przeprowadzonych dotychczas przez różnych autorów wynika, że od controllerów oczekuje się świadomości potrzeby ciągłego doskonalenia oraz zdobywania nowych umiejętności, a także zdolności do szybkiego przystosowywania się do zmian zachodzących w otoczeniu (Järvenpää, 2001; Szychta, 2005; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016). Konsekwencją zmiany roli tych specjalistów jest konieczność poszerzania zakresu posiadanych przez nich kompetencji. Od współczesnych controllerów oczekuje się również dużego zaangażowania w działalność przedsiębiorstwa, przejawiającego się między innymi w dążeniu do wdrażania nowych metod rachunkowości zarządczej oraz chęci samorealizacji (Järvenpää, 2001; Nowak, 2014; Zainuddin, Sulaiman, 2016). Wnioski te pokrywają się w wynikami badania przeprowadzonego przez autorkę tego opracowania. Respondenci uznali zaangażowanie za najważniejszy atrybut, jakim charakteryzują się specjaliści rachunkowości zarządczej w Polsce. Na wysokim miejscu wśród umiejętności controllerów usytuowali oni również zdolności do przystosowania się do zmian, co potwierdza wpływ ewolucji otoczenia biznesowego przedsiębiorstw na zmiany zakresu kompetencji wymaganych od specjalistów rachunkowości zarządczej. Podobne wnioski wysunąć można z opracowanych przez CGMA ram kompetencji, w których podkreślono, że podstawą działalności przyszłych controllerów jest ich zaangażowanie w ciągłe doskonalenie (CGMA, 2019b).

Niezmiernie ważnym atrybutem współczesnego controllera jest dogłębne rozumienie biznesu, pozwalające między innymi na właściwe zaspokajanie potrzeb informacyjnych osób podejmujących w organizacji najważniejsze decyzje. W badaniu przeprowadzonym przez autorkę znajomość procesów biznesowych znalazła się wśród trzech najistotniejszych wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej w Polsce. Dodatkowo, porównując to badanie z badaniem przeprowadzonym w 2015 roku, zauważyć można, że przy tym wymaganiu odnotowano największy wzrost średnich ocen respondentów. Oznacza to, że według ankietowanych szerokie rozumienie biznesu jest wymaganiem, któremu przypisuje się coraz większą istotność w pracy controllera. Autorzy dotychczasowych publikacji również wymieniają dogłębne rozumienie biznesu, jako jedno z najistotniejszych wymagań stawianych specjalistom rachunkowości zarządczej (Burns, Yazdifar, 2001; Szychta, 2005, 2018; Ahid, Augustine, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, 2014; Szychta). W opracowaniach organizacji IMA oraz CGMA, doświadczeniu biznesowemu poświęcone zostały natomiast odrębne obszary kompetencji wymaganych od controllerów. Z obu dokumentów wywnioskować można, że od specjalisty rachunkowości zarządczej oczekuje się rozumienia procesów

zachodzących na rynku i w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz posiadania specjalistycznej wiedzy branżowej (CGMA, 2019b; IMA, 2019).

Autorzy dotychczasowych badań zgodnie podkreślają, że wśród najważniejszych zdolności controllerów nieustannie znajdują się umiejętności analityczne. W badaniu własnym autorki zdolności analitycznego myślenia również uzyskały bardzo wysoką średnią ocenę respondentów. Jednak nie jest to atrybut, którym według ankietowanych, specjalista rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach cechuje się w największym stopniu. Ważniejszymi kompetencjami okazały się uczciwość i obiektywność. Z porównania badań z 2015 i 2018 roku wynika, że dla respondentów istotność posiadania tych cech przez controllera wzrosła w największym stopniu. Odwołując się do ram kompetencji opracowanych przez organizacje IMA i CGMA zauważyć można, że również według nich etyka zachowania i postępowania specjalisty rachunkowości zarządczej zyskuje coraz większe znaczenie. Wyrazem tego jest chociażby wyodrębnienie dla kompetencji z zakresu etyki osobnego obszaru w zaktualizowanym opracowaniu organizacji IMA, w którym od controllerów wymaga się etycznego, profesjonalnego, uczciwego i zgodnego z prawem zachowania (IMA, 2019). CGMA podkreśla natomiast, że podstawą wszystkich kompetencji oczekiwanych od specjalistów rachunkowości zarządczej jest potrzeba obiektywizmu, uczciwości i etycznego zachowania (CGMA, 2019b).

Zarówno w badaniach dotychczasowych autorów, jak również w opracowaniach przygotowanych przez organizacje profesjonalne, bardzo istotne miejsce w zakresie kompetencji wymaganych od controllerów zajmują umiejętności interpersonalne. Od specjalistów rachunkowości zarządczej oczekuje się rozwiniętych zdolności komunikacyjnych, negocjacyjnych oraz umiejętności pracy w zespole (Burns, Yazdifar, 2001; Järvenpää, 2001; Parker, 2002; Scapens i in., 2003; Mishra, 2011; Ahid, Augustine, 2012; Zainuddin, Sulaiman, 2016; CGMA, 2019b; IMA, 2019). Coraz większe znaczenie przypisywane jest również zdolnościom przywódczym, umiejętnościom wywierania wpływu i przekonywania (Parker, 2002; Mishra, 2011; Gray, Irons, 2016). W badaniu własnym autorki kompetencje, takie jak predyspozycje do kierowania ludźmi czy umiejętność przekonywania, zostały uznane przez respondentów jako te, którymi polscy specjaliści rachunkowości zarządczej charakteryzują się w najmniejszym stopniu. Komunikatywność to kolejna cecha oceniona przez badanych dość nisko. Dodatkowo cecha ta na przestrzeni dwóch badań przeprowadzonych w 2015 i 2018 roku, w największym stopniu straciła na znaczeniu. Oznacza to, że w zakresie kluczowych umiejętności interpersonalnych, wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce różnią się w stosunku do tych, oczekiwanych od controllerów na świecie. Dodatkowo zauważyć można, że zmiany zachodzące w zakresie tych kompetencji podążają w przeciwnym kierunku, niż trendy wskazywane przez autorów badań zagranicznych.

Wyniki badania przeprowadzonego przez autorkę pokrywają się z wnioskami innych autorów w zakresie wymagań dotyczących znajomości narzędzi IT (Burns, Yazdifar, 2001; Scapens i in., 2003; Szychta, 2018). Umiejętności posługiwania się narzędziami,

takimi jak arkusze kalkulacyjne czy bazy danych, zostały uznane przez ankietowanych za najważniejsze oczekiwania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej. Dodatkowo znaczenie tych umiejętności wzrosło w porównaniu z badaniem przeprowadzonym w 2015 roku, co wskazuje na wpływ ewolucji otoczenia organizacji, a przede wszystkim rozwoju technologii, na zmiany kompetencji specjalistów rachunkowości zarządczej. W dotychczas przeprowadzonych badaniach autorzy również podkreślają, że w związku ze zmianami otoczenia przedsiębiorstw oraz postępowaniem technologicznym, od controllerów wymaga się poznawania nowych narzędzi z tego obszaru oraz wdrażania ich w działalność organizacji (Parker, 2002; Mishra, 2011). IMA i CGMA także wskazują konieczność podążania specjalisty rachunkowości zarządczej wraz ze zmianami technologicznymi. Aktualizując ramy kompetencji controllerów obie organizacje dodały obszary dotyczące umiejętności z zakresu IT, w których znalazły się m.in. znajomość systemów informatycznych, tworzenie treści cyfrowych, czy wiedza w zakresie technologii przetwarzania w chmurze (CGMA, 2019b; IMA, 2019).

Na podstawie wyników dotychczasowych badań oraz kierunków wyznaczanych przez organizacje profesjonalne, wnioskować można, że specjalista rachunkowości zarządczej staje się jedną z najważniejszych osób, stanowiącą ogniwo łączące wszystkie działy w organizacji. Od współczesnych controllerów wymaga się podążania za nieustającymi zmianami technologicznymi i ciągłego wdrażania w przedsiębiorstwie nowych rozwiązań, pozwalających na zachowanie konkurencyjności na rynku branżowym. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien bezustannie doskonalić swoje umiejętności i zdobywać nową wiedzę, nie tylko z zakresu rachunkowości i zarządzania. Istotne jest również, aby potrafił działać w warunkach ciągłej presji wywieranej przez turbulentne otoczenie, a także posiadał umiejętności komunikacyjne, pozwalające na efektywną współpracę z pracownikami wszystkich działów organizacji i zaspokajanie ich potrzeb informacyjnych. Wyniki badania własnego opisanego w niniejszym opracowaniu wpisują się w trend, wskazujący konieczność ewolucji zakresu kompetencji specjalistów rachunkowości zarządczej na skutek zmian zachodzących w otoczeniu biznesowym przedsiębiorstw. Zmiany te sprawiają, że od controllerów wymaga się większego zaangażowania oraz zdolności przystosowania się do zmian i ciągłego doskonalenia przede wszystkim w zakresie IT, co potwierdzają badania przeprowadzone przez autorkę. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien proponować osobom zarządzającym nowe rozwiązania, będące reakcją na wyzwania, przed którymi stają obecnie przedsiębiorstwa. Jako biznes partner, controller ma za zadanie koncentrować się na realizacji strategii jednostki oraz kształtować działania mające na celu ciągłe doskonalenie i tworzenie wartości organizacji. Tym samym wyniki uzyskane z przeprowadzonego badania własnego autorki stanowią odpowiedź na postawione pytania badawcze. Określenie cech osobowości i umiejętności oczekiwanych od współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej oraz stawianych im wymagań w zakresie przygotowania zawodowego, wpływa natomiast na zniwelowanie zidentyfikowanej luki badawczej.

Zakończenie

Badanie opisane w powyższym opracowaniu umożliwiło określenie najważniejszych kompetencji, jakie posiadają specjaliści rachunkowości zarządczej zatrudnieni w przedsiębiorstwach w Polsce. Według respondentów najważniejszym atrybutem, jakim powinni charakteryzować się controllerzy, było zaangażowanie. Na przestrzeni badanych lat największy wzrost istotności odnotowano natomiast przy kompetencjach, takich jak znajomość procesów biznesowych oraz uczciwość i obiektywność. Cechą, której ankietowani przypisali niewielkie znaczenie, była komunikatywność. Oznacza to, że w zakresie kluczowych umiejętności interpersonalnych, wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce różnią się w stosunku do tych, oczekiwanych od controllerów na świecie. Dodatkowo zauważyć można, że zmiany zachodzące w zakresie tych kompetencji podążają w przeciwnym kierunku niż trendy wskazywane przez autorów badań zagranicznych. Wnioski z przeprowadzonego badania mają znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Pod względem teoretycznym zrealizowane badanie może wpłynąć na poszerzenie wiedzy na temat kompetencji, jakie powinien posiadać współczesny specjalista do spraw rachunkowości zarządczej. Poprzez porównanie wyników bieżącego badania z analogicznym badaniem przeprowadzonym w 2015 roku, zaprezentowane wnioski mogą posłużyć do określenia kierunku, w którym podążają zmiany zakresu kompetencji controllerów. Dzięki temu możliwe będzie również sprawdzenie, czy zmiany te podążają zgodnie z trendem obserwowanym na świecie. Wskazanie zakresu cech i umiejętności, jakich pracodawcy oczekują od współczesnych i przyszłych specjalistów rachunkowości zarządczej jest także istotne z praktycznego punktu widzenia. Świadomość wpływu ewolucji otoczenia biznesowego przedsiębiorstwa na zmiany zakresu wymaganych kompetencji, może pomóc controllerom przystosować się do współczesnych warunków funkcjonowania oraz oczekiwań, jakie są im stawiane.

Badanie przeprowadzone zostało na podstawie ankiety, co pozwoliło na zebranie informacji o cechach osobowości oraz wymaganiach dotyczących przygotowania zawodowego stawianych współczesnym controllerom w przedsiębiorstwach w Polsce. Respondenci biorący udział w badaniu byli uczestnikami szkoleń oraz studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu. W związku z tym próba badawcza nie była reprezentatywna, co oznacza, że nie może stanowić podstawy do wnioskowania na temat kompetencji wszystkich specjalistów rachunkowości zarządczej w Polsce.

Tematyka ewolucji kompetencji controllerów w kontekście zmian otoczenia biznesowego organizacji jest obszarem, który podlegać powinien dalszym badaniom, szczególnie w zakresie określenia kierunku, w którym te zmiany podążają. Ze względu na zmienne warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, takie jak nieustanny rozwój technologii informatycznych, upowszechnianie się automatyzacji procesów czy ciągły wzrost konkurencyjności, badania dotyczące wymagań stawianych współczesnym i przyszłym specjalistom rachunkowości zarządczej cechują się dużą istotnością i aktualnością.

Literatura

- Abdel-Maksoud A. (2007), *Non-Financial Performance Measurement and Management Practices in Manufacturing Firms: A Comparative International Analysis*, „Studies in Managerial and Financial Accounting Series”, 17 (3), s. 35–70.
- Ahid M., Augustine A. (2012), *The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization*, „Global Journal of Management and Business Research”, 12 (15), s. 43–53.
- Amaboldi M., Busco C., Cuganesan S. (2017), *Accounting, accountability, social media and big data: Revolution or hype?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 30 (4), s. 762.
- Beaman I., Richardson B. (2007), *Information technology, decision support and management accounting roles*, „Journal of Applied Management Accounting Research”, 5 (1), s. 59–68.
- Burns J., Warren L., Oliveira J. (2014), *Business partners: Is it all that good?*, „Controlling & Management Review”, 58 (2), s. 36–41.
- Burns J., Yazdifar H. (2001), *Tricks or treats*, „Financial Management”, March, s. 33–35.
- Byrne S., Pierce B. (2007), *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, „European Accounting Review”, 16 (3), s. 469–498.
- Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich (2013), *Krajowy Standard Kompetencji Zawodowych. Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej*, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa.
- CGMA (2019a), *Changing competencies and mindsets*.
- CGMA (2019b), *Competency Framework*.
- CGMA (2019c), *Re-inventing Finance for a Digital World*.
- Denning S. (2018), *The Age of Agile: How smart companies are transforming the way work gets done*, Amacom, New York.
- Goretzki L., Strauss E., & Weber J. (2013), *An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role*, „Management Accounting Research”, 24 (1), s. 41–63.
- Gray D., Irons P. (2016), *Managers' Opinions of Management Accountants' Competency Skills and Personal Qualities*, „World Journal of Business and Management”, 2 (1), s. 33–40.
- IMA (2017), *IMA Management Accounting Competency Framework*.
- IMA (2019), *IMA Management Accounting Competency Framework*.
- Järvenpää M. (2001), *Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion: a longitudinal case evidence from the modern business environment*, „Finnish Journal of Business Economics”, 50 (4), s. 431–458.
- Järvenpää M. (2007), *Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed*, „European Accounting Review”, 16 (1), s. 99–142.
- Kawczyńska M., Wnuk-Pel T. (2016), *The role and functions of controllers in organization management*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kelly K. (2017), *The Inevitable: Understanding The 12 Technological Forces That Will Shape Our Future*, Viking Press, London.
- Král B., Šoljaková L. (2016), *Development of Controllers' Professional Competence: the Case of Czech Republic*, „Economics and Sociology”, 9 (1), s. 86–100.
- Lawson R. A. (2019), *New competencies for management accountants*, „Strategic Finance”, March, s. 41–47.
- Lawson R. A., Smith D. (2018), *How to master digital age competencies*, „Strategic Finance”, September, s. 31–37.
- Lepistö L., Ihtantola E. M. (2018), *Understanding the recruitment and selection processes of management accountants*, „Qualitative Research in Accounting & Management”, 15 (1), s. 104–123.
- Mishra S. K. (2011), *Management Accountant: Role & Future Challenges*, „SSRN Electronic Journal”.
- Nowak M. (2014), *Psychological aspects of controlling*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 375, s. 126–134.
- Nowak M. (2018), *Controlling w paradygmacie interpretatywno-symbolicznym: metafora controllera a jego rola w przedsiębiorstwie*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 369, s. 174–183.
- Odia J. O., Oke R. S. (2018), *Change in management accountant roles: a comparative study of two public sector organizations in Nigeria*, „Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies”, 4 (3), s. 198–222.

- O'Mahony A., Doran J. (2008), *The changing role of management accountants; evidence from the implementation of ERP systems in large organisations*, „International Journal of Business and Management”, 3 (8), s. 109–115.
- Parker L.D. (2002), *Reinventing The Management Accountant*, The Chartered Institute of Management Accountant (CIMA).
- Paulsson G. (2012), *The role of management accountants in new public management*, „Financial Accountability & Management”, 28 (4), s. 378–394.
- Rybicka K. (2018), *New technologies – the impact on contemporary management accounting*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 515, s. 26–36.
- Rydzewska-Włodarczyk M. (2014), *Kompetencje specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica”, 311 (75), s. 189–198.
- Scapens R.W., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G. (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, The Chartered Institute of Management Accountants, Elsevier, Oxford.
- Szychta A. (2005), *Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 25 (81), s. 80–107.
- Szychta A. (2018), *Management accounting practices in developing countries since the 1990s: the case of Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99 (155), s. 119–148.
- Szychta A. (2019), *Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych w świetle wyników badania empirycznego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 63 (11), s. 276–292.
- Yazdifar H., Askarany D., Askary S. (2008), *Management accountants' role in dependent and independent companies: does ownership matter?*, „Journal of Accounting – Business & Management”, 15 (2), s. 1–21.
- Zainuddin Z. N., Sulaiman S. (2016), *Challenges Faced by Management Accountants in the 21st Century*, „Procedia Economics and Finance”, 37, s. 466–470.
- Zainuddin Z. N., Sulaiman S., Hamid S. F. A. (2014), *Transformation of the Roles and Tasks of Management Accountants in a Malaysian Organisation*, „Asia-Pacific Management Accounting Journal”, 9 (2), s. 1–18.
- Zarzycka E. (2017), *The role of management accountant in enterprises operating in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 93 (149), s. 235–252.

