



Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle badań ankietowych

PRZEMYSŁAW KABALSKI *, *EWELINA ZARZYCKA* **

Streszczenie

Celem artykułu jest określenie stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce. Do zbadania stopnia konwergencji wykorzystano metodę sondażową z zastosowaniem kwestionariusza ankiety. Okazało się, że poziom konwergencji rachunkowości w badanych przedsiębiorstwach jest umiarkowany. Badania konwergencji rachunkowości na świecie nie są liczne, a w Polsce – zupełnie wyjątkowe. Z tego względu badanie prezentowane w artykule jest istotne zarówno dla nauki, jak i praktyki rachunkowości.

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

Abstract

Convergence of financial accounting and management accounting in Poland in the light of empirical research

The aim of the article is to determine the level of convergence of financial accounting and management accounting in companies operating in Poland. In order to determine the level of the convergence, the survey method was used. It was found that the level of convergence of accounting in the companies examined is moderate. The number of studies on the convergence of accounting is very limited in the world, and in Poland they are quite unique. For this reason, the research presented in this article is relevant for both the science and the practice of accounting.

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

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

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



Wprowadzenie

Słowo „konwergencja” oznacza według *Słownika wyrazów obcych* PWN (Tokarski (red.), 1980) m.in. zbieżność, tworzenie się jakichś zbieżności¹. W odniesieniu do rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej konwergencja oznacza zbieżność między tymi obszarami (stan) lub powstawanie tej zbieżności (proces). Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej zaczęła następować w przedsiębiorstwach przede wszystkim pod wpływem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, które zmieniły tradycyjną orientację rachunkowości finansowej z retrospektywnej opartej na koszcie historycznym na prospektywną opartą na wartości godziwej.

Celem artykułu jest określenie stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce. Dla jego realizacji przeprowadzono badanie metodą sondażową z zastosowaniem kwestionariusza ankiety. Badania konwergencji rachunkowości na świecie nie są liczne, a w Polsce – zupełnie wyjątkowe. Badanie prezentowane w artykule zmniejsza zatem istniejącą lukę badawczą. Problematyka konwergencji rachunkowości jest również ważna ze względów praktycznych.

Pierwsza część artykułu zawiera przegląd literatury naukowej z zakresu konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Następnie przedstawiona została metodyka i wyniki przeprowadzonego badania oraz wnioski płynące z niego. Artykuł kończy podsumowanie.

1. Literatura naukowa na temat konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej

Pierwsze badanie empiryczne relacji między rachunkowością zarządczą a sprawozdawczością zewnętrzną przeprowadził Joseph z zespołem (1996; podane za: Zarzycka 2016, s. 158). Okazało się, że w analizowanych przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii występują silne tendencje w kierunku integracji sprawozdań finansowych i raportów wewnętrznych oraz systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Proces konwergencji rachunkowości w przedsiębiorstwach austriackich obszernie opisali B.E. Weißenberger i H. Angelkort (2007). Najpierw przedstawili tradycyjną relację rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, w której oba te podsystemy były całkowicie odrębne. Istniały dwa osobne kręgi kosztów i dwie odrębne bazy danych. Informacje dla celów sprawozdawczości finansowej to były przychody i koszty ujmowane kasowo, a dla celów zarządzania wykorzystywano przychody i koszty „założone” (koszt alternatywny, koszt zastąpienia). Rachunkowość finansowa podlegała dyrektorowi

¹ Pochodzi od średnio-wiecznołacińskiego *convergo*, oznaczającego „skłaniam się ku czemuś”.

finansowemu, a rachunkowość zarządcza dyrektorowi generalnemu (Weißenberger, Angelkort 2007, s. 2–3). Weißenberger i Angelkort w celu zbadania procesu konwergencji rachunkowości w przedsiębiorstwach austriackich opracowali ankietę, którą w połowie 2006 roku rozesłali do wszystkich 159 znanych im austriackich spółek stosujących MSSF. Uzyskali 51 odpowiedzi użytecznych z punktu widzenia celu badania. Wnioski z badania były następujące:

- a) działanie specjalistów rachunkowości zarządczej jest przydatne dla MSSF, ale jednocześnie informacje tworzone dla potrzeb MSSF są użyteczne do zarządzania;
- b) istnieje potrzeba zdobycia przez specjalistów rachunkowości zarządczej wiedzy z zakresu MSSF (tym większa, im wyższa jest pozycja pracownika w hierarchii organizacyjnej);
- c) 20% przebadanych podmiotów wykorzystało wdrożenie MSSF do integracji rachunkowości finansowej i zarządczej;
- d) integracja rachunkowości finansowej i zarządczej nie była pełna (stopień integracji różnie wraz ze szczeblem organizacyjnym);
- e) skutkiem powiązania rachunkowości zarządczej ze sprawozdawczością finansową było zwiększenie zakresu zadań kontrolera o dostarczanie informacji niezbędnych osobom odpowiedzialnym w przedsiębiorstwie za sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF;
- f) kontrolerzy poświęcali na dostarczanie informacji do sprawozdań finansowych 17% czasu pracy;
- g) kontrolerzy byli świadomi swojej współodpowiedzialności za proces sprawozdawczości finansowej i przyjmowali ją.

W konkluzji Weißenberger i Angelkort (2007, s. 5–14) stwierdzili, że współzależność MSSF i rachunkowości zarządczej prawdopodobnie będzie w kolejnych latach coraz większa.

O tym, że w coraz większej liczbie niemieckich przedsiębiorstw następuje harmonizacja rachunkowości zewnętrznej i wewnętrznej, pisali A. Hoffjan, P. Nevries i R. Stienemannem (2009). Ich zdaniem było to związane ze stosowaniem przez tamtejsze spółki (zwłaszcza korporacje ponadnarodowe, takie jak Siemens, Bayer, Daimler) MSSF lub amerykańskich standardów rachunkowości (US GAAP). Możliwość konwergencji rachunkowości wynika zdaniem tych autorów z charakteru rozwiązań współczesnych standardów rachunkowości, dzięki któremu informacje o wynikach działalności dla potrzeb sprawozdań finansowych są przydatne do zarządzania. W tej sytuacji nie ma potrzeby prowadzenia dualnego rachunku kosztów i wyników.

O konwergencji rachunkowości w Niemczech pisała także I. Sobańska (2010, s. 98). Zwróciła uwagę na to, że odejście od dwóch kręgów kosztów na rzecz jednego oznaczało konieczność zasilania *controllingu* informacjami przez rachunkowość zewnętrzną w celu sterowania zyskiem. Natomiast informacje z systemu *controllingu* stały się niezbędne dla tworzenia licznych danych szacunkowych wymaganych przez MSSF. W ten sposób w przedsiębiorstwach niemieckich wdrożono rozwiązania zgodne z anglosaskim modelem rachunkowości, w którym system rachunkowości jest

zbudowany ze zintegrowanych ze sobą obszarów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

J. Taipaleenmäki i S. Ikäheimo (2009) przeprowadzili badanie i analizę przyczyn, charakteru i skutków konwergencji rachunkowości dokonującej się zarówno w aspekcie technicznym (z wykorzystaniem zintegrowanych narzędzi IT), jak też organizacyjnym i behawioralnym. Wymienili następujące przejawy konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w przebadanych przedsiębiorstwach:

- a) integracja informatycznych systemów gromadzenia i przetwarzania danych (jest to, zdaniem badaczy, warunek konieczny konwergencji w sferze organizacyjnej i behawioralnej);
- b) synchronizacja procesu rachunkowości finansowej i zarządczej (m.in. poprzez ujednoczenie terminów raportowania, zgranie terminów dostarczania określonych informacji);
- c) pełnienie przez specjalistę rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i finansowej, co wymaga posiadania wiedzy z obu dziedzin; taki specjalista rachunkowości pełni rolę hybrydową tzw. superksięgowego i może mieć rangę nawet dyrektora naczelnego.

Taipaleenmäki i Ikäheimo stoją na stanowisku, że proces konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej dalej będzie postępował, a nawet dopuszczają możliwość pełnej integracji obydwu obszarów w przyszłości.

Zjawisko konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej jako efekt przyjęcia MSSF na przykładzie Czech badał D. Prohazka (2011). Jego zdaniem przyjęcie MSSF przez czeskie spółki stało się bodźcem do doskonalenia rachunkowości zarządczej, która wcześniej była słabo rozwinięta. Informacje tworzone na potrzeby MSSF okazały się jednocześnie przydatne do zarządzania przedsiębiorstwem.

Weißberger i Angelkort (2011) badali także wpływ integracji rachunkowości finansowej i zarządczej na efektywność *controllingu* w przedsiębiorstwach niemieckich. Stwierdzili umiarkowaną korelację między stopniem integracji systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej a trzema zmiennymi: spójnością języka finansowego, jakością świadczonych usług oraz wpływem na decyzje menedżerów. Badanie Weißberger i Angelkorta było inspiracją dla badania przeprowadzonego w Brazylii przez A.C. Dani i I.M. Beuren (2014). Autorki te wykazały, że w badanych przedsiębiorstwach integracja systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej pod wpływem MSSF zwiększa efektywność działu *controllingu*.

W Polsce, oprócz Sobańskiej, problem konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej analizował P. Kabalski (2012, rozdz. 4). Wyodrębnił dwa rodzaje konwergencji w zależności od poziomu rozwoju rachunkowości zarządczej przed wdrożeniem MSSF. W sytuacji, gdy rachunkowość zarządcza przed zastosowaniem MSSF była dobrze rozwinięta, informacje tworzone od dawna dla celów zarządzania zaczynały być jednocześnie wykorzystywane do sprawozdań finansowych. Baza danych rachunkowości zarządczej stawała się automatycznie źródłem informacji do sprawozdań finansowych. Kabalski (2012, s. 144) określił to mianem konwergencji (zbliżenia się)

rachunkowości finansowej do rachunkowości zarządczej. W sytuacji gdy rachunkowość zarządcza jest słabo rozwinięta, wdrożenie MSSF jest bodźcem do jej rozwoju. W tej sytuacji mamy do czynienia z indukcją rachunkowości zarządczej pod wpływem MSSF.

Kabalski (2012, s. 146–154) jako pierwszy w Polsce przeprowadził w 2011 roku badanie konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej. Inspirując się częściowo badaniami Weißenberger i Angelkorta z 2007 roku, opracował kwestionariusz ankiety złożony z dziesięciu pytań skierowanych do przedsiębiorstw stosujących MSSF. Uzyskał jedynie trzystaście prawidłowo wypełnionych ankiet. Najważniejsze wyniki badania były następujące:

- a) w ankietowanych spółkach dla celów sprawozdawczości finansowej według MSSF najczęściej wykorzystywano plany strategiczne i budżety oraz pomiar kosztu kapitału;
- b) rachunkowość zarządcza była najczęściej wykorzystywana przy szacowaniu rezerw i wartości godziwej, pomiarze kosztu wytworzenia, alokacji kosztów na obiekty, prezentacji informacji o segmentach operacyjnych oraz ocenie zdolności do kontynuacji działania;
- c) tylko w jednej spółce na potrzeby sprawozdawczości finansowej według MSSF zostały specjalnie wdrożone metody rachunkowości zarządczej, które wcześniej nie były stosowane (wyodrębnianie kosztów stałych i zmiennych, rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów działań i pomiar średniego ważonego kosztu kapitału);
- d) 85% ankietowanych uznało, że działanie specjalistów rachunkowości zarządczej (*controllingu*) jest przydatne do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF;
- e) 92% ankietowanych stwierdziło, że specjaliści rachunkowości zarządczej (*controllingu*) dostarczają informacji niezbędnych do prowadzenia rachunkowości (sporządzania sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF;
- f) 85% ankietowanych stwierdziło, że specjaliści rachunkowości zarządczej (*controllingu*) są świadomi merytorycznej odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF;
- g) tylko w pięciu spółkach na trzystaście specjalistów rachunkowości zarządczej (*controllingu*) byli formalnie odpowiedzialni za prowadzenie rachunkowości (sporządzanie sprawozdań finansowych) zgodnie z MSSF;
- h) w 85% ankietowanych spółek specjaliści rachunkowości zarządczej (*controllingu*) zostali przeszkoleni z zakresu MSSF przynajmniej w stopniu podstawowym;
- i) w pięciu spółkach na trzystaście nastąpiła integracja informatycznych systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, które do tej pory były odrębne;
- j) w 77% ankietowanych spółek nastąpiła synchronizacja procesu rachunkowości finansowej i zarządczej (np. poprzez ujednoczenie terminów raportowania wewnętrznego i zewnętrznego, zgranie terminów dostarczania określonych informacji);
- k) w 62% ankietowanych spółek mieliśmy do czynienia z pełnieniem przez specjalistów rachunkowości zadań zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i finansowej;
- l) tylko w czterech spółkach na trzystaście miało miejsce objęcie obszaru sprawozdawczości finansowej MSSF i rachunkowości zarządczej (*controllingu*) jednym kierownictwem.

Ze względu na fakt, iż od badania Kabalskiego minęło sześć lat, a przede wszystkim z uwagi na to, że zakres tego badania był bardzo ograniczony, postanowiono przeprowadzić badanie konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach. Metodyka badania empirycznego i jego wyniki są przedstawione w kolejnych częściach artykułu.

2. Cel i metodyka badania empirycznego

Celem badania było określenie stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej w poszczególnych obszarach w przedsiębiorstwach w Polsce oraz porównanie go ze stopniem konwergencji w przedsiębiorstwach niemieckich (z badania Weißenberger i Angelkorta z 2011 r.). W związku z tym opracowano kwestionariusz ankiety oparty na badaniu Weißenberger i Angelkorta (2011). Miał on służyć do pomiaru stopnia konwergencji w pięciu obszarach (planowania i budżetowania, raportowania, pomiaru dokonań, systemów informatycznych, organizacji systemu rachunkowości w organizacji) oraz do pomiaru indeksu konwergencji (ogólnego stopnia konwergencji w badanych jednostkach). Kwestionariusz składał się z dwóch części: pierwszej – zawierającej pytania dotyczące respondenta i przedsiębiorstwa, które reprezentuje, oraz drugiej – dotyczącej konwergencji. Część merytoryczna zawierała 15 pytań służących zbadaniu stopnia konwergencji w obszarze planowania i budżetowania, raportowania, pomiaru dokonań, stosowanych systemów informatycznych, a także pozostałych aspektów organizacji systemu rachunkowości w badanych przedsiębiorstwach. Respondenci udzielali odpowiedzi na pytania poprzez wstawienie liczby od 0 do 5 w odpowiedniej rubryce, gdzie 0 oznacza, iż zgadzają się z danym stwierdzeniem w bardzo niskim stopniu, zaś 5 – w bardzo wysokim stopniu.

Następnie zebrane dane zostały poddane analizie statystycznej, w której ramach na podstawie średniej, odchylenia standardowego oraz wskaźników struktury dla poszczególnych odpowiedzi określono stopień konwergencji w badanych obszarach. Kolejny krok analizy polegał na obliczeniu indeksu konwergencji dla poszczególnych obszarów. Został on wyznaczony dla każdego z badanych obszarów na podstawie średnich ocen nadawanych przez ankietowanych przy odpowiedzi na pytania z danego obszaru. Przyjęto następujące przedziały w ocenie stopnia konwergencji:

- a) $0 \leq \text{indeks} \leq 2$: (bardzo) niska konwergencja,
- b) $2 < \text{indeks} < 4$: umiarkowana konwergencja,
- c) $4 \leq \text{indeks} \leq 5$: (bardzo) wysoka konwergencja.

3. Przebieg i wyniki badania empirycznego

Badanie ankietowe przeprowadzono w roku 2017. Próbę 1200 przedsiębiorstw pobrano w sposób losowy w losowaniu prostym niezależnym, w którym losowano spośród dostępnej bazy Numerów Identyfikacji Podatkowej (NIP) firm. Następnie przesłano do

kierownictwa firmy prośbę o wypełnienie ankiety przez kompetentne osoby z odpowiedniego działu (finansowo-księgowego lub bezpośrednio *controllingu*/analiz/rachunkowości zarządczej). Poprawnie wypełniło ankietę 40 firm (3,33%). Zwrotność ankiet była zatem niewielka. Ze względu na niereprezentatywność badanej próby wyników badania nie można uogólniać na całą populację przedsiębiorstw w Polsce. W tabeli 1 przedstawiono charakterystykę zbadanych firm.

Tabela 1. Charakterystyka zbadanych firm

Firma		
rodzaj	wielkość (według liczby zatrudnionych)	pochodzenie kapitału
produkcyjna (63%)	50 (13%)	polski (20%)
	50–250 (18%)	
nieprodukcyjna (38%)	250–500 (25%)	zagraniczny (70%)
	500–1000 (15%)	
	powyżej 1000 (30%)	mieszany (10%)

Źródło: opracowanie własne.

Zdecydowana większość zbadanych firm zajmuje się działalnością produkcyjną (63%). W badaniu wzięły udział zarówno firmy duże, zatrudniające powyżej 500 osób (45%), jak i firmy małe i średnie, które stanowiły 55%. Dominowały firmy z kapitałem zagranicznym. Jedynie 20% stanowiły firmy polskie.

W pierwszej kolejności zbadano konwergencję w obszarze budżetowania i planowania. Ponad połowa ankietowanych oceniła wysoko stopień konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej zarówno w procesie planowania krótkookresowego (55% ankietowanych), jak i średniookresowego (50% ankietowanych). Stosunkowo wysoko oceniono również stopień zgodności pomiędzy strukturą systemu kontroli zarządczej a strukturą narzuconą przez standardy rachunkowości w zakresie planowania i budżetowania (50% ankietowanych). Uzyskane wyniki w tym obszarze przedstawiono w tabeli 2. Warto zauważyć, iż w przypadku przedsiębiorstw niemieckich badanych przez Weißenberger i Angelkorta (2011) średnie oceny były jeszcze wyższe, np. konwergencję w obszarze budżetowania i planowania krótkookresowego i średniookresowego ocenili oni odpowiednio na 4,08 i 4,05 (przy 3,5 i 3,6 w zbadanych przedsiębiorstwach polskich). Natomiast ocena stopnia zgodności struktury kontroli dla celów zarządzania i struktury narzuconej przez standardy rachunkowości jest taka sama w zbadanych przedsiębiorstwach polskich i w Niemczech.

Tabela 2. Wyniki badania konwergencji w obszarze budżetowania i planowania

Konwergencja w obszarze budżetowania i planowania			Ocena					
			(bardzo) niska konwergencja		umiarkowana konwergencja		(bardzo) wysoka konwergencja	
			0	1	2	3	4	5
Pytanie	średnia ocena	odchylenie standardowe	odpowiedzi (w %)					
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie krótkookresowe opiera się na metodach wyceny zgodnych ze standardami rachunkowości?	3,5	1,1	0	10	5	25	45	15
W jakim stopniu planowanie i budżetowanie średniookresowe opiera się na metodach wyceny zgodnych ze standardami rachunkowości?	3,6	1,0	0%	5	5	40	30	20
Jaki jest stopień zgodności pomiędzy strukturą systemu kontroli zarządczej a strukturą narzuconą przez standardy rachunkowości w zakresie planowania i budżetowania?	3,3	1,1	0	10	15	25	40	10

Objaśnienie: ocena w skali od 0 do 5, gdzie 0 oznacza bardzo niski stopień, 5 oznacza bardzo wysoki stopień.

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym krokiem było zbadanie konwergencji w obszarze raportowania. W przypadku ponad połowy ankietowanych firm terminy raportowania finansowego oraz zarządczego są zharmonizowane w stopniu wysokim lub bardzo wysokim. Respondenci deklarują, iż można w dużej mierze uzgodnić pozycję z raportu zarządczego z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym (70% ankietowanych). Wynik finansowy na potrzeby zarządzania oraz wynik ze sprawozdawczości zewnętrznej są również zbieżne w dużym stopniu (65% ankietowanych), choć tylko w przypadku 45% przedsiębiorstw nie są wymagane żadne korekty lub wymagane są tylko 1–2 korekty.

Należy zauważyć, iż w zbadanych firmach w umiarkowanym stopniu stosowane są koszty i przychody alternatywne w celu raportowania zarządczego. Wynika to najprawdopodobniej z faktu, iż dla uzyskania zgodności sprawozdawczości finansowej i zarządczej zrezygnowano z tej kategorii. W przypadku zbieżności terminów sprawozdawczości i stopnia zastosowania przychodów i kosztów alternatywnych średnie oceny dokonane przez niemieckich menedżerów badanych przez Weißenberger i Angelkorta (2011) były wyższe (w zbadanych przedsiębiorstwach polskich średnia ocena zbieżności terminów wyniosła 3,5, zaś w Niemczech 4,28; w przypadku zastosowania kosztów i przychodów alternatywnych średnia ocena w zbadanych przedsiębiorstwach polskich wynosiła 2,2, zaś w Niemczech 3,62). Średnia ocena stopnia uzgodnienia poszczególnych elementów wyniku finansowego była w zbadanych przedsiębiorstwach polskich taka sama jak w Niemczech (3,8). Natomiast ocena zgodności tego wyniku w raportach zarządczych i finansowych w zbadanych przedsiębiorstwach polskich była nieco niższa niż w Niemczech (3,9 przy 4,2). Uzyskane wyniki w obszarze raportowania przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Wyniki badania konwergencji w obszarze raportowania

Konwergencja w zakresie raportowania			Ocena					
			(bardzo) niska konwergencja		umiarkowana konwergencja		(bardzo) wysoka konwergencja	
			0	1	2	3	4	5
Pytanie	średnia ocena	odchylenie standardowe	odpowiedzi (w %)					
W jakim stopniu terminy sprawozdawczości finansowej i raportowania zarządczego są zharmonizowane?	3,5	1,3	0	10	15	20	30	25
W jakim stopniu koszty i przychody alternatywne są wykorzystywane dla potrzeb raportowania zarządczego?	2,2	1,0	0	30	35	25	10	0
W jakim stopniu dana pozycja z raportu zarządczego może zostać uzgodniona z odpowiadającą jej pozycją w sprawozdaniu finansowym?	3,8	1,0	0	5	5	20	45	25

ciąg dalszy tabeli 3

Konwergencja w zakresie raportowania			Ocena					
			(bardzo) niska konwergencja		umiarkowana konwergencja		(bardzo) wysoka konwergencja	
			0	1	2	3	4	5
Pytanie	średnia ocena	odchylenie standardowe	odpowiedzi (w %)					
W jakim stopniu wynik finansowy z raportu zarządczego jest zgodny z wynikiem finansowym prezentowanym w sprawozdaniu finansowym?	3,9	1,1	0	5	5	25	30	35
Jak wielu korekt należy dokonać, aby wynik finansowy w sprawozdaniu finansowym został uzgodniony do wyniku finansowego z raportów zarządczych? (0 korekt – 5, 1–2 korekty – 4, 3–4 korekty – 3, 5–7 korekt – 2, 8–10 korekt – 1, powyżej 10 korekt)	3,0	1,7	10	10	25	10	15	30

Objaśnienie: ocena w skali od 0 do 5, gdzie 0 oznacza bardzo niski stopień, 5 oznacza bardzo wysoki stopień.

Źródło: opracowanie własne.

Ciekawe rezultaty pokazuje badanie konwergencji w pozostałych obszarach funkcjonowania systemu rachunkowości. W przypadku pomiaru i oceny dokonań można zauważyć, iż połowa ankietowanych wskazała, że w stosunkowo umiarkowanym stopniu wynagrodzenia menedżerów zależą od wskaźników finansowych. Natomiast możemy mówić o stosunkowo wysokim stopniu konwergencji w obszarze zastosowania systemów informatycznych. W większości zbadanych przedsiębiorstw zarówno rachunkowość finansowa, jak i rachunkowość zarządcza korzystają z tych samych systemów informatycznych. Choć w większości zbadanych firm specjaliści rachunkowości finansowej i zarządczej raportują do tej samej osoby (50%) oraz aktywnie ze sobą współpracują (65%), to tylko w części z nich kontrolerzy przekazują informacje zarządcze

księgowym. Także w tych obszarach poziom konwergencji w firmach niemieckich jest wyższy niż w zbadanych przedsiębiorstwach polskich (średnia ocena dotycząca wymiany informacji w zbadanych przedsiębiorstwach polskich wyniosła 2,9, zaś w Niemczech 3,83). Jedynie w sferze wykorzystania systemów ERP przez oba systemy rachunkowości poziom konwergencji jest zbliżony. Uzyskane wyniki w pozostałych aspektach funkcjonowania systemu rachunkowości przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Wyniki badania konwergencji w pozostałych obszarach funkcjonowania systemu rachunkowości

Pozostałe aspekty integracji			Ocena					
			(bardzo) niska konwergencja		umiarkowana konwergencja		(bardzo) wysoka konwergencja	
			0	1	2	3	4	5
Pytanie	średnia ocena	odchylenie standardowe	odpowiedzi (w %)					
W jakim stopniu wynagrodzenia menedżerów są oparte na wskaźnikach wyliczanych na bazie sprawozdań finansowych?	2,8	1,2	0	20	20	30	20	10
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje zintegrowany system informacyjny (ERP), który dostarcza danych zarówno dla działu <i>controllingu</i> /rachunkowości zarządczej, jak i rachunkowości finansowej?	3,9	1,3	0	5	15	15	15	50
W naszym przedsiębiorstwie funkcjonuje baza danych, która zawiera aktualne i planowane dane wykorzystywane zarówno przez dział <i>controllingu</i> /rachunkowości zarządczej, jak i rachunkowości finansowej?	3,1	1,3	0	15	15	35	15	20

ciąg dalszy tabeli 3

Pozostałe aspekty integracji			Ocena					
			(bardzo) niska konwergencja		umiarkowana konwergencja		(bardzo) wysoka konwergencja	
			0	1	2	3	4	5
Pytanie	średnia ocena	odchylenie standardowe	odpowiedzi (w %)					
Zarówno dział <i>controllingu</i> /rachunkowości zarządczej, jak i finansowej korzystają z danych z tego samego systemu finansowo-księgowego (konta, MPK)?	3,9	1,3	0	10	5	10	35	40
W naszym przedsiębiorstwie kontrolerzy finansowi/specjaliści <i>controllingu</i> i księgowi raportują do tego samego menadżera?	3,3	1,7	0	30	5	15	5	45
W naszym przedsiębiorstwie dział <i>controllingu</i> /rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej aktywnie ze sobą współpracują?	3,8	1,2	0	10	0	25	35	30
Dział <i>controllingu</i> przekazuje informacje zarządcze do działu rachunkowości finansowej?	2,9	1,2	0	15	25	30	20	10

Objaśnienie: ocena w skali od 0 do 5, gdzie 0 oznacza bardzo niski stopień, 5 oznacza bardzo wysoki stopień.

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowaniem przeprowadzonych badań jest wyznaczenie indeksu konwergencji. Wymagało to wyznaczenia średniej z odpowiedzi udzielonych w ramach danej grupy przez każdego z respondentów, a następnie obliczenia wskaźnika struktury odpowiedzi dla trzech grup konwergencji. Pierwszy (niski) poziom konwergencji obejmuje średnie odpowiedzi w przedziale 0–2, kolejny (umiarkowany) poziom konwergencji stanowią średnie odpowiedzi w przedziale 2–4, zaś ostatni (wysoki) poziom

konwergencji znajduje się w przedziale 4–5. Przyjęte przedziały nieco odbiegają od zakresów zastosowanych w badaniu Weißenberger i Angelkorta (2011), w którym przyjęto 0–1,5; 1,5–3,5 oraz 3,5–5. Tabela 5 zawiera indeksy konwergencji.

Tabela 5. Wyniki pomiaru indeksu konwergencji

Konwergencja w obszarze	Średnia	Odchylenie standardowe	$0 \leq$ indeks ≤ 2 (bardzo) niska konwergencja	$2 <$ indeks < 4 umiarkowana konwergencja	$4 \leq$ indeks ≤ 5 (bardzo) wysoka konwergencja
Budżetowania i planowania	3,4	1,1	10%	50%	40%
Raportowania	3,3	1,4	10%	75%	15%
Pomiaru dokonań	2,8	1,2	20%	50%	30%
Systemów informatycznych	3,6	1,3	15%	30%	55%
Organizacyjnych aspektów systemów rachunkowości	3,3	1,4	5%	80%	15%

Źródło: opracowanie własne.

Zarówno w obszarze budżetowania i planowania, raportowania, jak i organizacyjnych aspektów systemu rachunkowości można mówić o występowaniu umiarkowanego poziomu konwergencji. Średnie oceny dokonywane przez respondentów wyniosły 3,4, a ponad połowa badanych dokonywała oceny pomiędzy 2 a 4. Nieco silniejszą konwergencję można zauważyć w przypadku stosowanych systemów informatycznych (średnia ocena 3,6), a 55% badanych osób oceniło ten obszar pomiędzy 4 a 5. Najślabszą konwergencją charakteryzuje się natomiast obszar pomiaru dokonań (średnia ocena 2,8).

Podsumowanie

Poziom konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w zbadanych przedsiębiorstwach polskich jest umiarkowany. Jest on niższy niż w analogicznym badaniu przeprowadzonym przez Weißenberger i Angelkorta w przedsiębiorstwach niemieckich (od opublikowania wyników tego badania minęło sześć lat, zatem obecnie poziom konwergencji w przedsiębiorstwach niemieckich może być jeszcze wyższy). Taki poziom konwergencji rachunkowości jest niewystarczający. Prawdopodobnie skutkiem tego są nadmierne koszty rachunkowości oraz nie dość wysoka jakość informacji w sprawozdaniach finansowych.

Ograniczeniem przedstawionego w artykule badania jest niewielka liczba ankietowanych. Warto zatem podejmować kolejne próby ilościowego badania stopnia konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach. Równie ważne i interesujące byłyby badania jakościowe (z wykorzystaniem wywiadów i obserwacji) prezentujące konwergencję rachunkowości w konkretnym przedsiębiorstwie oraz bariery stojące na drodze do jej uzyskania. Można przypuszczać, że są to bariery techniczne, organizacyjne, kulturowe, społeczne i psychologiczne.

Na koniec należy stwierdzić, że konwergencja rachunkowości w przedsiębiorstwach w Polsce stanowi wciąż niezgłębiony obszar badań, ważny zarówno ze względów poznawczych, jak i praktycznych.

Literatura

- Dani A.C., Beuren I.M. (2014), *Nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria*, „Journal of Education and Research in Accounting”, 8 (3).
- Hoffjan A., Nevries P., Stienemann R. (2009), *Comparative Management Accounting - Literature Review on Similarities and Differences Between Management Accounting in Germanic and Anglophone Countries*, [w:] W. Berens, A. Hoffjan, T. Burgartz (Hrsg.), *Controlling in einem globalen Markt*, vol. 37, Edition Controlling und Management, Peter Lang Verlag, Bern, s. 113–146.
- Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Procházka D. (2011), *The Development of Financial and Management Accounting after the IFRS Adoption: A Case from the Czech Republic*, <http://ssrn.com/abstract=1660122> (dostęp 10.11.2017).
- Tokarski J. (red.) (1980), *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa.
- Sobańska I. (2010), *Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Taipaleenmäki J., Ikäheimo S. (2009), *On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting*, <http://ssrn.com/abstract=1394373> lub <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1394373> (dostęp 15.05.2015).
- Weißberger B.E., Angelkort H. (2007), *Controlling under IFRS in Austria – Empirical Results from Austrian IFRS Users* (maszynopis).
- Weißberger B.E., Angelkort H. (2011), *Integration of financial and management accounting: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, „Management Accounting Research”, 22, s. 160–180.
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.