

**Bartłomiej Nita**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **ROLA SPECJALISTÓW RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ZARZĄDZANIU DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTWA**

---

**Streszczenie:** Artykuł dotyczy wykorzystania rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa. Rozpoznano w nim rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania dokonaniem. Wnioski wyprowadzono na podstawie badań prowadzonych przez wielu autorów. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej istotnie się zmieniła w ostatnich dwóch dekadach i obecnie pełnią oni raczej rolę wewnętrznych konsultantów i doradców uczestniczących w procesie zarządzania aniżeli wyłącznie analityków przetwarzających dane na potrzeby osób podejmujących decyzje. W tekście przedstawiono system rachunkowości zarządczej jako integralną część zarządzania dokonaniem. Zaproponowano podejście do modelowania rachunkowości zarządczej na potrzeby implementacji strategii. W jego ramach system rachunkowości zarządczej obejmuje komponenty: planowanie i budżetowanie, pomiar i raportowanie dokonań oraz projektowanie metod rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość zarządcza, pomiar dokonań, zarządzanie dokonaniem.

### **1. Wstęp**

Istota dokonań organizacyjnych jest złożona i nie można jej zawęzić do finansowych efektów działania organizacji. Tę wieloaspektowość dokonań można wyraźnie dostrzec w ramach rachunkowości zarządczej, która w swojej istocie uwzględnia większą liczbę czynników decydujących o szeroko rozumianym sukcesie organizacji. Ponadto specyfika rachunkowości zarządczej, w odróżnieniu od rachunkowości finansowej, zakłada zarówno obserwację zdarzeń historycznych, jak i estymację skutków przyszłych decyzji przy uwzględnieniu uwarunkowań sytuacyjnych. Współczesne koncepcje pomiaru dokonań koncentrują się bowiem nie tylko na wynikach finansowych, lecz również na satysfakcji klientów, rezultatach działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i pojedynczych pracowników, zużytych zasobach i realizowanych procesach czy też skuteczności działań marketingowych. Wymienione kategorie różnią się pod wieloma względami, lecz mają jedną cechę wspólną, mianowicie: mniej lub bardziej bezpośrednio determinują sukces organizacji i jej przewagę strategiczną.

Oczekiwanie odnoszące się do pomiaru dokonań stanowią wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej, przy czym należy podkreślić, że sam pomiar i monitorowanie, a także ocena dokonań są obecnie niewystarczające, ponieważ menedżerowie dążą do aktywnego kształtowania pożądanego stanu dokonań przedsiębiorstwa. W związku z tym potrzeba osiągania celów strategicznych przy współudziale instrumentarium z obszaru rachunkowości zarządczej doprowadziła do tego, że podejście ukierunkowane na pomiar dokonań (*performance measurement*) jest coraz częściej zastępowane znacznie szerszą koncepcją określaną jako zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa (*performance management*)<sup>1</sup>.

W ramach rozważań nad koncepcją *performance management* pojawia się pytanie o rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa. Tradycyjnie uznaje się, że rachunkowość zarządcza służy zaopatrywaniu menedżerów w odpowiednie informacje oraz wspomaganie procesu podejmowania decyzji. Jednak obecnie rachunkowość zarządcza jest silnie ukierunkowana na problemy zarządzania strategicznego. W związku z tym warto zwrócić uwagę na zmianę orientacji i roli specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach<sup>2</sup>. Wyniki wielu badań i obserwacji potwierdzają, że współczesna rachunkowość zarządcza w coraz większym stopniu obejmuje szeroko rozumiany pomiar dokonań i dzięki temu służy wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa oraz wdrożeniu strategii organizacyjnej.

Rozpoznanie roli specjalistów rachunkowości zarządczej stanowi przesłankę modelowania tego podsystemu rachunkowości, który powinien być kształtowany indywidualnie w zależności od potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa. Oznacza to konieczność kształtowania systemów rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem specyfiki danego podmiotu, potrzeb informacyjnych menedżerów i wielu innych czynników sytuacyjnych. W związku z tym w niniejszym opracowaniu przez model rozumie się konstrukcję teoretyczną, która umożliwi opis i zrozumienie istotnych elementów rachunkowości zarządczej oraz relacji zachodzących między nimi i służy projektowaniu systemu rachunkowości zarządczej w danym przedsiębiorstwie.

---

<sup>1</sup> Zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa (*performance management*) można postrzegać najbardziej ogólnie – z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniami jest rozumiane jako podejście do zarządzania ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych służących osiągnięciu celów związanych z dokonaniami przedsiębiorstwa, motywowanie polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowania zorientowanego na pożądany obraz dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniami jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciągłemu aktualizowaniu strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy. Koncepcję zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa przedstawiono w pracy [Nita 2008, s. 71-95].

<sup>2</sup> Zmianę orientacji i roli współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej przedstawia m.in. A. Szychta w artykule [Szychta 2005, s. 80-107].

Celem prezentowanego artykułu jest ukazanie roli specjalistów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniem współczesnych przedsiębiorstw na podstawie wyników badań prowadzonych na świecie i na tym tle przedstawienie autorskiej propozycji modelowania systemu rachunkowości zarządczej w nurcie *performance management*.

## **2. Przegląd badań i opinii dotyczących roli specjalistów rachunkowości zarządczej w nurcie *performance management***

Już pod koniec ubiegłego wieku w 1996 r., czyli w okresie zapowiadającym powstanie złożonych koncepcji należących do nurtu *performance management*, czasopismo „Management Accounting” we współpracy z Ernst&Young przeprowadziło badania ankietowe wśród członków brytyjskiego instytutu CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) dotyczące postrzegania przyszłej roli specjalistów rachunkowości zarządczej. Respondenci podali wówczas dwa podstawowe obszary, które będą znajdować się w ich sferze zainteresowania: strategiczne zarządzanie kosztami oraz zintegrowany pomiar dokonań. Wskazali ponadto na charakterystykę swojej profesji i przyszłe scenariusze odnoszące się do specjalistów rachunkowości zarządczej, którzy będą m.in. odgrywać znacznie większą rolę w organizacji, mieć większy dostęp do informacji i dzięki temu staną się niejako agentami zmian i menedżerami informacji. Wyniki badań uwzględniają również opinie na temat nasilającej się konwergencji rachunkowości zarządczej [Evans i in. 1996, s. 21].

Według amerykańskiego instytutu specjalistów rachunkowości zarządczej IMA (Institute of Management Accountants) implementacja zintegrowanych systemów zarządzania dokonaniem wymaga zarówno zaangażowania kadry menedżerskiej najwyższego szczebla, jak i wsparcia ze strony szeregowych pracowników z różnych obszarów funkcjonalnych, w tym z pionów rachunkowości. Zgodnie z deklaracją IMA to właśnie specjaliści rachunkowości zarządczej powinni odgrywać aktywną rolę w procesie zarządzania dokonaniem. Szczególne sposoby zaangażowania tych specjalistów we wdrażanie i w utrzymanie systemów *performance management* obejmują [Statement on management...1998, s. 4-5]:

- rozpoznawanie zapotrzebowania na zarządzanie w nurcie *performance management* i przekazywanie tych ustaleń innym pracownikom,
- ocenę istniejących rozwiązań w zakresie pomiaru i zarządzania dokonaniem przy uwzględnieniu krytycznych czynników sukcesu,
- uczestnictwo w opracowywaniu mierników dokonań,
- przegląd i ocenę stosowanych mierników finansowych i raportów z punktu widzenia zgodności z podejściem do projektowania, struktury i celów zarządzania dokonaniem,
- analizowanie potencjalnego wpływu mierników na zachowania pracowników,

- projektowanie metod zapewniających integralność danych wykorzystywanych w ramach zarządzania dokonaniami,
- wspomaganie wdrożenia przez rozwój programów treningowych i szkoleniowych,
- współuczestnictwo w planowaniu i przejściu na nowy system,
- współuczestnictwo w ponownej ocenie procesu *performance management*, w tym procedur motywowania pracowników,
- identyfikację i wdrażanie metod zapewniających ciągle doskonalenie dokonań i samego zarządzania dokonaniami.

Postulowany przez członków IMA zakres zadań specjalistów rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania w nurcie *performance management* jest niezwykle szeroki i w znacznym stopniu koncentruje się na uczestnictwie w jego projektowaniu i wdrażaniu, a nawet współudziale w zarządzaniu.

W 2003 r. firma konsultingowa Ernst&Young ponownie przeprowadziła badania ankietowe wśród członków IMA ukierunkowane na rozpoznanie zmieniającej się roli specjalistów rachunkowości zarządczej. Członkowie IMA wśród głównych priorytetów i wyzwań, którym powinni sprostać, wskazali wspomaganie realizacji podstawowej strategii (*contributing to core strategy*). Natomiast wśród instrumentów rachunkowości zarządczej, które zyskują coraz większą popularność, podali narzędzia związane z oceną dokonań (*performance evaluation tools*) [Ashish i in. 2003, s. 31-32].

Inne badania przeprowadzone pod koniec XX w. w Wielkiej Brytanii ujawniły, że specjaliści rachunkowości zarządczej przewidywali, iż zadania, jakimi będą się zajmować w ciągu najbliższych lat, obejmą [Burns, Yazdifar 2001, s. 34]:

- ocenę dokonań przedsiębiorstwa,
- kontrolę kosztów i kontrolę finansową,
- prezentowanie oraz interpretację sprawozdań zarządczych,
- działania ukierunkowane na zwiększanie zysku,
- zarządzanie metodą budżetową,
- planowanie strategiczne i podejmowanie decyzji,
- implementację strategii przedsiębiorstwa,
- kreowanie wartości,
- projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych,
- interpretowanie informacji o znaczeniu operacyjnym.

Oprócz omówionych przewidywań odnoszących się do zadań, które powinni wykonywać specjaliści rachunkowości zarządczej, istotna jest również rola, jaką będą odgrywać w organizacji. Na to pytanie odpowiedzi udzielają wyniki badań przeprowadzonych przez G. Siegela na przełomie wieków XX i XXI. Na podstawie wywiadów przeprowadzonych z 300. specjalistami rachunkowości zarządczej zidentyfikował on dziewięć cech charakterystycznych współczesnej rachunkowości zarządczej i osób zajmujących się nią [Lewandowski 2000, s. 31]. Są one następujące:

- Zwiększa się wartość, jaką wnoszą do organizacji specjaliści rachunkowości zarządczej. Większość respondentów stwierdziła, że inni członkowie organizacji postrzegają ich wkład w działanie przedsiębiorstwa jako znacznie bardziej wartościowy aniżeli w minionych latach.
- Poprawiła i rozwinęła się komunikacja z osobami z innych działów. Specjaliści rachunkowości zarządczej spędzają więcej niż pięć lat wcześniej czasu na przekazywaniu informacji.
- Podejmowane są lepsze decyzje. W przedsiębiorstwach, w których specjalistów rachunkowości zarządczej postrzega się jako partnerów, jakość podejmowanych decyzji jest lepsza.
- Wzrosło znaczenie zespołów pracowniczych. Ponad 50% specjalistów rachunkowości zarządczej pracuje w międzyfunkcyjnych zespołach roboczych, w których odgrywają oni role liderów.
- Zmienił się rodzaj wykonywanej pracy. Ponad 80% specjalistów rachunkowości zarządczej spędza dużą część czasu na analizowaniu informacji i współuczestniczeniu w podejmowaniu decyzji. Większość z nich przewiduje, że w kolejnych latach będą spędzać w ten sposób jeszcze więcej czasu.
- Wykonywana praca jest bardziej interesująca. Specjaliści rachunkowości zarządczej doceniają swój nowy status i mówiąc o interesującej pracy podkreślają swoje zaangażowanie w sprawy przedsiębiorstwa.
- Nazwa określająca ich stanowisko stała się przestarzała. Termin „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*) nadal występuje w literaturze akademickiej, przy czym jest coraz rzadziej stosowany w praktyce. Owi specjaliści postrzegają siebie bardziej jako „ludzi finansów”, analityków i partnerów biznesowych.
- Umiejętności do wyuczenia. Dla osób rozpoczynających pracę w rachunkowości zarządczej najważniejsze umiejętności obejmują: dobre zdolności komunikacyjne w mowie i w piśmie, umiejętność pracy w zespole, dobre rozumienie koncepcji z zakresu rachunkowości i w szczególności zrozumienie reguł rządzących biznesem.
- Planowanie strategiczne oraz proces ciągłego doskonalenia to dwa najważniejsze aspekty działania przedsiębiorstwa. Większość specjalistów rachunkowości zarządczej podziela to przekonanie, mimo że czują, iż o tych zagadnieniach nie mówi się w wystarczającym stopniu na uniwersytetach.

Reorientacja zakresu rachunkowości zarządczej i roli jej specjalistów jest obecnie tak silna, że w najnowszej deklaracji instytutu IMA z 2008 r. stwierdza się, że „rachunkowość zarządcza to dyscyplina, która pełni integracyjną rolę w formułowaniu i implementacji strategii organizacyjnej”. W tym dokumencie wyjaśniono również znaczenie specjalistów rachunkowości zarządczej jako członków zespołu zarządzającego przedsiębiorstwem na różnych poziomach: od najwyższego szczebla po wspomagające funkcje z zakresu finansów i rachunkowości. Specjaliści rachunkowości zarządczej wykorzystują swoją wiedzę i doświadczenie na potrzeby spra-

wodzawczości, budżetowania, wspomaganie podejmowania decyzji, zarządzania dokonaniaami, zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i zarządzania kosztami [Draft statement... 2008, s. 48].

### 3. Miejsce rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniaami – ujęcie modelowe

Modele i modelowanie stanowią podstawowe narzędzie poznania naukowego (por. [Flejterski 2007, s. 157]). Dotyczy to również rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej, a w szczególności badań dedukcyjnych, które w swojej istocie mają charakter teoretyczny i posługują się m.in. modelowaniem.

Modelowanie to sposób abstrahowania prowadzący do odwzorowania w abstrakcji istotnych cech badanej rzeczywistości [Gomółka 2000, s. 43]. Produktem modelowania jest model, który stanowi przybliżenie określonego wycinka sfery realnej, służy jego wyjaśnianiu i zrozumieniu, bliższemu poznaniu oraz interpretowaniu<sup>3</sup>. Innymi słowy, w nauce modeli używa się do gromadzenia i przekazywania posiadanej wiedzy na temat różnych aspektów rzeczywistości. Wykorzystuje się je do odsłaniania rzeczywistości oraz jako instrumenty do wyjaśniania przeszłości i teraźniejszości, a także do przewidywania przyszłości i wpływania na nią. W nauce model reprezentuje więc jedno twierdzenie lub zbiór twierdzeń na temat rzeczywistości. Twierdzenia te mogą dotyczyć faktów, mieć charakter praw lub być koncepcjami teoretycznymi [Ackoff 1969, s. 142-143].

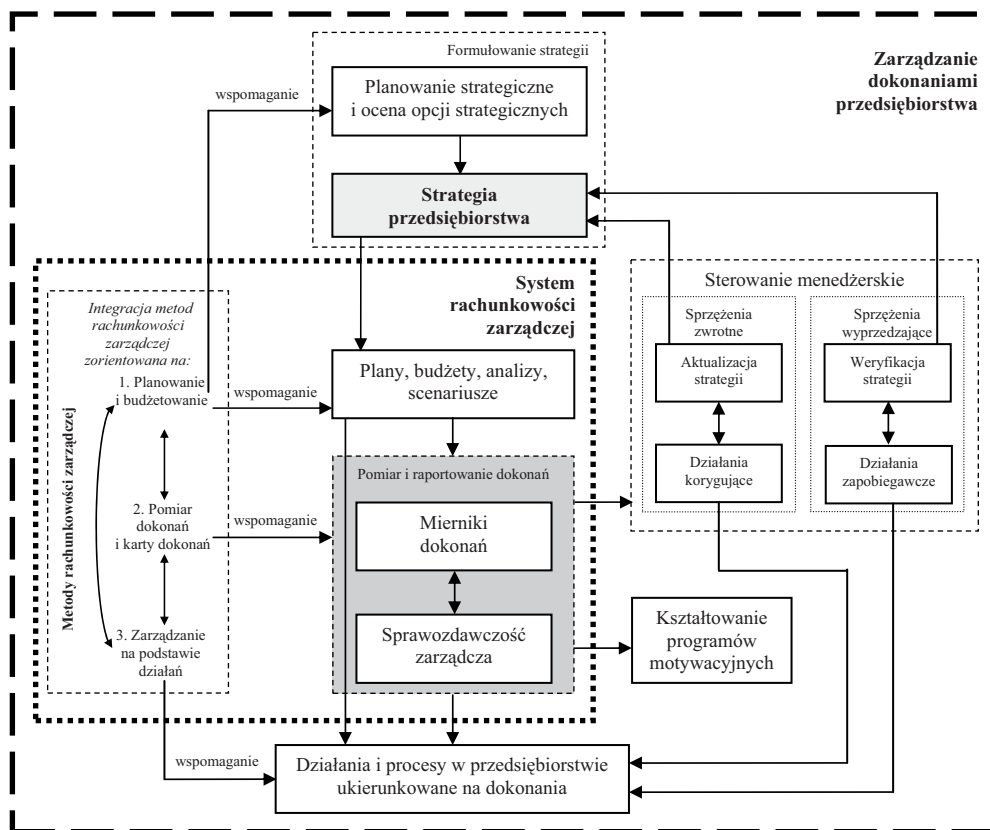
Przedmiotem dociekań w tym opracowaniu są relacje między rachunkowością zarządczą i koncepcją *performance management*. Projektowanie systemu rachunkowości zarządczej musi zatem uwzględniać znacznie szerszy kontekst i wskazać na jego miejsce w procesie zarządzania dokonaniaami. Propozycję rozwiązania postawionego problemu w ujęciu modelowym zaprezentowano w formie schematu na rys. 1. Na rysunku tym ukazano system rachunkowości zarządczej jako niezbędne ogniwo i podstawę procesu zarządzania dokonaniaami przedsiębiorstwa.

W proponowanym ujęciu system rachunkowości zarządczej obejmuje trzy zasadnicze komponenty powiązane siecią wzajemnych powiązań.

1. Sporządzanie planów oraz analiz długo- i krótkoterminowych, w tym budżetów, oraz różnego rodzaju symulacji i scenariuszy ukierunkowanych na rozpoznanie przyszłych skutków podejmowanych decyzji. Wymienione czynności stanowią pochodną strategii przedsiębiorstwa i powinny być z nią spójne.

---

<sup>3</sup> Niektórzy badacze, jak J. Semkow, argumentują, że modele w ekonomii stanowią swoisty substytut eksperymentu stosowanego w naukach przyrodniczych. Konstruowanie modeli ekonomicznych jest zatem zabiegiem zastępującym eksperymentowanie, które, jak wiadomo, nie może być szerzej stosowane w ekonomii (zob. [Flejterski 2007, s. 158]). W dziedzinie rachunkowości zarządczej wnioskowanie poprzez budowanie modeli jest wymieniane jako jedna z podstawowych metod badawczych [Smith 2007, s. 54].



**Rys. 1.** System rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa – ujęcie modelowe

Źródło: opracowanie własne.

2. Mierniki dokonań oraz raporty i sprawozdania wewnętrzne na temat dokonań. Moduł ten stanowi niezbędne ogniwo systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na dokonania oraz implementację strategii.

3. Metody rachunkowości zarządczej, które nie mogą być traktowane jako niezależne koncepcje. Indywidualne podejście do projektowania systemu rachunkowości zarządczej wymaga, aby traktować je jako zbiór dostępnych możliwości, które można wielowymiarowo i wieloaspektowo integrować po to, aby wspomagać:

- planowanie i budżetowanie w przedsiębiorstwie,
- pomiar i raportowanie dokonań,
- zarządzanie działaniami wykonywanymi w przedsiębiorstwie, a ukierunkowanymi na jego dokonania.



Ostatni komponent stanowi poważne wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej, sprowadza się bowiem niekiedy do projektowania zupełnie nowych metod na bazie istniejących koncepcji.

System rachunkowości zarządczej, który obejmuje produkty planowania i budżetowania, mierniki dokonań i sprawozdawczość zarządczą, a także odpowiednie metody kształtowanych na podstawie znanych rozwiązań, stanowi podstawę zarządzania dokonaniem ukierunkowanego na implementację strategii<sup>4</sup>.

We wstępie stwierdzono, że zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można postrzegać z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania, czyli planowania, organizowania, motywowania i sterowania. W związku z tym na rys. 1 akcentuje się znaczenie planowania strategicznego, które jest związane z oceną różnych opcji strategicznych i prowadzi do sformułowania strategii przedsiębiorstwa. System rachunkowości poprzez zastosowanie odpowiednich metod może wspomagać również ten proces. Na przykład dzięki wykorzystaniu technik szacowania oczekiwanych przepływów pieniężnych można ocenić wpływ danej opcji strategicznej na wartość przedsiębiorstwa. Ponadto w modelu zwrócono uwagę na to, że pomiar dokonań stanowi podstawę do kształtowania programów motywacyjnych ukierunkowanych na dokonanie przedsiębiorstwa. Wreszcie proponowane ujęcie modelowe wskazuje na znaczenie szeroko rozumianego sterowania w ramach koncepcji *performance management*. Sterowanie ma na celu wymuszenie pożądanego przez interesariuszy obrazu dokonań i implementację strategii przez działanie sprzężeń zarówno zwrotnych, jak i wyprzedzających. Sprzężenia zwrotne polegają na porównywaniu faktycznego stanu dokonań z zamierzeniami, ustaleniu odchyłeń, poszukiwaniu przyczyn ich powstawania, a w konsekwencji na wykonywaniu właściwych działań korygujących i aktualizacji strategii. Dużą rolę odgrywają również sprzężenia wyprzedzające, mające na celu przewidywanie niekorzystnych odchyłeń, które mogą nastąpić w przyszłości. Taka antycypacja jest możliwa, jeśli prowadzone są odpowiednie symulacje i analizy scenariuszowe, a w konsekwencji jeśli sporządzane są raporty problemowe. Umożliwia to wykonywanie działań zapobiegających powstawaniu odchyłeń, względnie weryfikację przyjętej i realizowanej strategii.

#### 4. Podsumowanie

Współczesna rachunkowość zarządcza jest bardzo silnie zorientowana na strategię oraz na zarządzanie dokonaniem ukierunkowane na jej realizację i wdrażanie. Wielu badaczy i członków profesjonalnych organizacji zajmujących się rachunkowością

<sup>4</sup> Podobne stanowisko prezentuje A.A. Jaruga, która pisze, że informacje z rachunkowości zarządczej powinny być dopasowane do zewnętrznych warunków sytuacyjnych przedsiębiorstwa oraz do wewnętrznych procesów i szczebli zarządzania w celu efektywnego i sprawnego sterowania [Jaruga 2001, s. 25]. Współcześnie sterowanie menedżerskie (*management control*) jest postrzegane jako znacznie bardziej złożona kategoria ekonomiczna określana mianem zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa (*performance management*).



zarządczą, takich jak IMA i CIMA, wyraża pogląd, że pomiar dokonań i wspomaganie zarządzania dokonaniem stanowi poważne wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej. Obserwuje się ponadto zmianę roli rachunkowości zarządczej i jej specjalistów, co przejawia się w odejściu od dostarczania informacji na potrzeby podejmowania decyzji w stronę współdziałania w procesie zarządzania. Jest to bardzo istotny wyróżnik rachunkowości zarządczej przy końcu pierwszej dekady XXI w. Obecnie specjaliści rachunkowości zarządczej są swoistego rodzaju partnerami biznesowymi i wewnętrznymi konsultantami wywierającymi duży wpływ na zarządzanie. Nie są już tylko analitykami, ale niekiedy są wręcz menedżerami dysponującymi niemal nieograniczonym dostępem do zasobów informacyjnych, co sprzyja ciągłemu doskonaleniu i kształtowaniu przyszłego, pożądanego obrazu dokonań przedsiębiorstwa.

W opracowaniu zaprezentowano modelowe podejście do projektowania systemu rachunkowości zarządczej w ramach koncepcji *performance management*. Potwierdzono wcześniejsze rozważania, że rachunkowość zarządcza stanowi niezbędne ogniwo i podstawę procesu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa. W tym ujęciu system rachunkowości zarządczej obejmuje trzy komponenty powiązane siecią wzajemnych zależności:

- sporządzanie planów i analiz długo- i krótkoterminowych,
- pomiar dokonań oraz sprawozdawczość zarządczą na temat dokonań,
- metody rachunkowości zarządczej i ich wieloaspektową integrację.

System rachunkowości zarządczej obejmujący produkty planowania i budżetowania, mierniki dokonań i sprawozdawczość zarządczą, a także odpowiednie metody kształtowanych indywidualnie na podstawie dostępnych rozwiązań stanowi podstawę zarządzania dokonaniem ukierunkowanego na implementację strategii.

## Literatura

- Ackoff R.L., *Decyzje optymalne w badaniach stosowanych*, PWN, Warszawa 1969.
- Ashish G., Ghosh D., Hudick J., Nowacki C., *Roles and practices in management accounting today*, "Strategic Finance" 2003, vol. 85, no 1.
- Burns J., Yazdifar H., *Tricks or treats?*, "Financial Management" 2001, March.
- Draft statement on management accounting: definition of management accounting and management accountants*, Institute of Management Accountants, "Strategic Finance" 2008, August.
- Evans H., Ashworth G., Gooch J., Davies R., *Who needs performance management?*, "Management Accounting" 1996, vol. 74, no 11.
- Flejterski S., *Metodologia finansów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Gomółka Z., *Cybernetyka w zarządzaniu. Modelowanie cybernetyczne. Sterowanie systemami*, Placet, Warszawa 2000.
- Jaruga A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001.
- Lewandowski R., *Changing roles. The new economy is creating a new generation of CMAs*, "CMA Management" 2000, vol. 74, no 2.

- Nita B., *Istota oraz ewolucja performance management w kontekście zmiany orientacji rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2008, t. 43(99).
- Smith M., *Research methods in accounting*, Sage Publications, London 2007.
- Statement on management accounting: tools and techniques for implementing integrated performance management systems*, Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey 1998, s. 4-5.
- Szychta A., *Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2005, t. 25(81).

## THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS IN CORPORATE PERFORMANCE MANAGEMENT

**Summary:** The paper deals with the usage of management accounting in performance management. In the first part of the article the role of managerial accountants in the process of performance management is recognized. The conclusions are drawn on the basis of research conducted by various authors. It turns out that the role of managerial accountants has significantly changed over the last two decades and contemporarily they rather serve as the internal consultants and advisors who participate in the management process than analysts who just process the data for decision makers.

In the second part of the paper management accounting system is described as an integral part of performance management. The original approach to the modelling of management accounting for the purposes of strategy implementation is proposed. Under this approach management accounting includes three major components: planning and budgeting, performance measurement and reporting, as well as design of management accounting methods.