



Monika Łada

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza
Wydział Zarządzania
Katedra Ekonomii, Finansów
i Zarządzania Środowiskiem
mlada@zarz.agh.edu.pl

Bartłomiej Bartnik

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza
Wydział Zarządzania
Katedra Ekonomii, Finansów
i Zarządzania Środowiskiem
bbartnik@zarz.agh.edu.pl

MODELE TEORII UWARUNKOWAŃ SYTUACYJNYCH W BADANIACH NAD RACHUNKOWOŚCIĄ ZARZĄDCZĄ

Streszczenie: Artykuł prezentuje rozważania związane z zastosowaniem modeli teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach praktycznych w rachunkowości zarządczej. W jego pierwszej części omówiono istotę teorii uwarunkowań sytuacyjnych oraz jej główne założenia. W kolejnych punktach dokonano przeglądu najbardziej popularnych modeli w podziale na dwa kluczowe podejścia – orientację na efektywność zastosowań rachunkowości zarządczej oraz na analizę przyczyn zmian. Ostatnia część artykułu to omówienie dynamicznych modeli zmian sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej. Celem artykułu jest zatem przybliżenie najbardziej znanych modeli teorii uwarunkowań sytuacyjnych w ramach wskazanych powyżej podejść, które mogą być później stosowane w badaniach w obszarze praktyki.

Przedstawione rozważania zostały przygotowane na podstawie analizy literatury przedmiotu.

Słowa kluczowe: teoria uwarunkowań sytuacyjnych, rachunkowość zarządcza, modele.

JEL Classification: M41.

Wprowadzenie

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych należy do jednych z najbardziej znanych i chętnie stosowanych przez badaczy teorii tłumaczących zarówno skalę, jak i heterogeniczność zastosowań rachunkowości zarządczej [Łada i Kozarkiewicz, 2014]. Stopień akceptacji dla jej założeń przejawia się m.in. tym, że wielu autorów, prezentując wyniki badań empirycznych dotyczących czynników determinujących wykorzystanie określonych metod, nie powołuje się na ten konstrukt

teoretyczny, traktując go jako swego rodzaju oczywistość. Analiza dotychczasowych badań prowadzonych na gruncie tej teorii sygnalizuje możliwość jej zastosowania w różnych ujęciach (przekrojowym i porównawczym) oraz w powiązaniu z różnymi metodami badawczymi (ilościowymi i jakościowymi).

Celem artykułu jest przedstawienie głównych modeli teorii uwarunkowań sytuacyjnych, które mogą być stosowane w badaniach nad praktyką rachunkowości zarządczej. W kolejnych częściach opracowania omówiono ogólne założenia tej teorii oraz dwa najpopularniejsze modele jej zastosowań w badaniach empirycznych – podejścia zorientowane odpowiednio na badanie źródeł efektywności wykorzystania określonych metod oraz analizę przyczyn zmian w obserwowanych praktykach. W ostatniej części sformułowano trzecią możliwą opcję wykorzystania założeń teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach dynamicznych nad zmianami zachodzącymi w rachunkowości zarządczej w czasie pod wpływem zmieniających się czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Przedstawione rozważania mają charakter teoretyczny i zostały przygotowane na podstawie przeglądu literatury przedmiotu.

1. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych rachunkowości zarządczej

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych – nazywana także teorią kontyngencji – zaliczana jest [Łada, 2014, s. 44-45] do teorii średniego zasięgu i wywodzi się z badań organizacyjnych, pierwotnie koncentrujących się na skutecznym przywództwie, efektywnej motywacji zespołów pracowniczych oraz kształtowaniu struktur organizacyjnych. Jej popularyzacja jest związana z odejściem od uniwersalistycznego postrzegania praktyki zarządzania jako lepiej lub gorzej stosowanego zestawu metod i technik uznawanych w danym okresie za nowoczesne i sprzyjające poprawie efektywności. Badacze korzystający z tej teorii zakładają niepowtarzalność każdego podmiotu oraz uwarunkowań, w których funkcjonuje. Centralnym punktem teorii jest [Krzakiewicz, 1995, s. 29] kontekst/sytuacja, konkretny zbiór uwarunkowań determinujących sposób zachowań i dobór metod działania. Powstanie teorii kontyngencji jest pochodną wniosków, iż niektóre rozwiązania, bardzo skuteczne w jednej sytuacji, zawodzą w innych.

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych z reguły jest stosowana jako teoria pozytywna wyjaśniająca obserwowaną heterogeniczność wykorzystania danych praktyk oraz ich efektywności. Przyczyn tego zróżnicowania upatruje się w dwóch grupach czynników [Otley, 2016, s. 45-62]: zewnętrznych i wewnętrznych. Czynniki zewnętrzne odpowiadają specyfice otoczenia gospodarczego, w któ-

rym funkcjonują podmioty gospodarcze. Uwarunkowania zewnętrzne tłumaczą skalę określonych praktyk podejmowanych przez organizacje w odpowiedzi na oczekiwania i ograniczenia mające źródło w otoczeniu. Czynniki wewnętrzne są wzajemnie ze sobą powiązane, co przemawia za uwzględnieniem tej grupy uwarunkowań w podejściu sytuacyjnym do badania zastosowań określonych praktyk.

Opisane teorie zależności są traktowane przez badaczy jako obiektywne, dlatego też studia empiryczne zorientowane na identyfikację określonych czynników sytuacyjnych i wykazanie ich powiązań z zastosowaniem wybranych metod są realizowane w paradygmacie funkcjonalnym. Niektórzy akademicy stosują tę teorię również w ujęciu normatywnym [Donaldson, 2001, s. 2], opierając formułowane zalecenia na założeniu, że efektywność organizacji jest bezpośrednio skorelowana ze stopniem dopasowania jej kluczowych charakterystyk do czynników kontekstualnych – zmiennych sytuacyjnych. Jako typowy przejaw rozważań tego nurtu można wskazać liczne propozycje projektowania systemów zarządzania lub jego elementów w powiązaniu z określonymi uwarunkowaniami, np. branżowymi.

Podstawowe założenia teorii uwarunkowań sytuacyjnych w ujęciu normatywnym przetransponowane na grunt rachunkowości zarządczej mówią o konieczności dostosowania systemów rachunkowości zarządczej do specyficznej sytuacji analizowanego podmiotu. Wzajemne dopasowanie struktur i procesów rachunkowości zarządczej i odpowiednie ich wpisanie w kontekst uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych przesądza o efektywności systemu informacyjnego i w ten sposób uzasadnia racjonalność zastosowań określonych rozwiązań. W ujęciu pozytywnym teoria uwarunkowań sytuacyjnych rachunkowości zarządczej [Langfield-Smith, 1997, s. 228-229; Otley, 1999, s. 367] jest zorientowana na wyjaśnianie zjawisk związanych z tworzeniem i ewolucją wewnętrznych systemów informacyjnych zarządzania, stosowanymi metodami obliczeniowymi, mechanizmami pozyskiwania i tworzenia informacji oraz oceną ich użyteczności lub skalą zastosowań.

Sytuacyjne podejście do rachunkowości zarządczej zostało zapoczątkowane w latach 70. [Otley, 1980, s. 413-414]. Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych na gruncie tej teorii, opublikowanych w latach 1980-2014 [Otley, 2016, s. 45-62] potwierdził, że mimo bardzo szerokiej wiedzy o potencjalnych czynnikach sytuacyjnych rachunkowości zarządczej dynamika zmian praktyki gospodarczej wymaga kontynuacji badań. Do najczęściej wskazywanych w dotychczasowych badaniach czynników zewnętrznych cytowany autor zaliczył: technologię, konkurencję rynkową, dynamikę i niepewność otoczenia oraz kul-

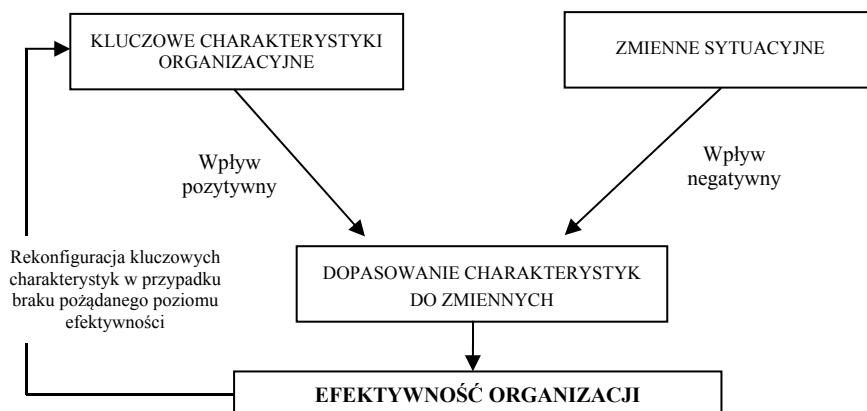
ture narodową. Wśród zidentyfikowanych czynników wewnętrznych natomiast za najważniejsze uznał: wielkość organizacji, jej strukturę i strategię, systemy informacyjne, partycypację pracowników w zarządzaniu, pozycję rynkową, etap w cyklu życia produktów, a także cechy osobowe pracowników. Żadna z tych list nie jest traktowana jako wyczerpująca i są one istotnie zróżnicowane dla wybranych metod, a to sprawia, że zestaw uwarunkowań sytuacyjnych wymaga dalszej weryfikacji i uzupełniania.

2. Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych zorientowane na efektywność zastosowań rachunkowości zarządczej

Zewnętrzne i wewnętrzne czynniki sytuacyjne są najczęściej badane w kontekście efektywności wykorzystania metod rachunkowości zarządczej. Ogólny układ kierunków oddziaływania badanych zmiennych w tym ujęciu bardzo dobrze ilustruje model zaproponowany przez Donaldsona [2001, s. 12]. Model (por. rys. 1) składa się z trzech powiązanych grup elementów: zmiennych sytuacyjnych, kluczowych charakterystyk i efektywności organizacyjnej. Centrum schematu powiązań stanowi dopasowanie charakterystyk organizacyjnych do uwarunkowań, w których dany podmiot funkcjonuje. Stopień dopasowania determinuje efektywność organizacyjną. Menedżerowie są zobligowani do ciągłej rekonfiguracji charakterystyk celem dostosowania ich do zmiennych kontekstowych, aby osiągnąć pożądaną poziom efektywności realizowanych procesów. Autor modelu nadaje negatywną konotację działaniom zmiennych sytuacyjnych na podmiot – zmieniająca się konfiguracja otoczenia może wpływać negatywnie na stopień dopasowania kluczowych charakterystyk, które będą wymagały dalszych rekonfiguracji. Zmiana konfiguracji kluczowych charakterystyk jest natomiast zorientowana pozytywnie na lepsze dopasowanie do uwarunkowań, a w ten sposób finalnie na poprawę efektywności.

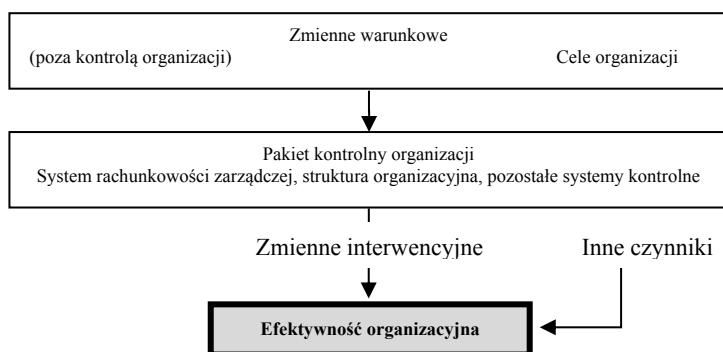
Podobna orientacja na efektywność organizacyjną została przyjęta w klasycznym modelu odnoszącym się bezpośrednio do rachunkowości zarządczej zaproponowanym przez Otleya [1980, s. 421]. Model ten (rys. 2) w relacji do poprzedniego charakteryzuje większy stopień złożoności. Uszczegółowiony został zakres zmiennych warunkowych, na które nie ma wpływu organizacja, np. regulacje prawne. Do grupy zmiennych warunkowych autor zalicza też cele organizacji głównie z powodu ich specyficznego charakteru – ich konfiguracja jest często poza wpływem zarządzających. W porównaniu do poprzedniego modelu struktura organizacyjna została zastąpiona tzw. pakietem kontrolnym organizacji – do tego obszaru, oprócz systemu rachunkowości zarządczej, zaliczono

także takie elementy wewnętrznych rozwiązań organizacyjnych, jak np. struktura organizacyjna. System rachunkowości jest w tym modelu jedną z kluczowych charakterystyk, a nie tylko elementem, na który te charakterystyki mają wpływ.



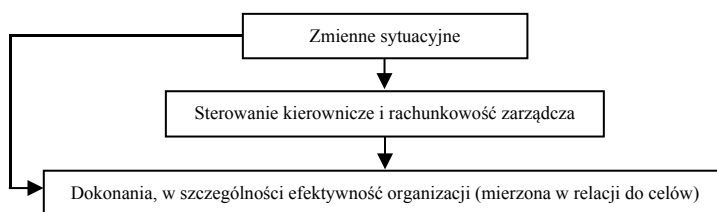
Rys. 1. Model Donaldsona

Źródło: Donaldson [2001, s. 12].



Rys. 2. Model Otleya

Źródło: Otley [1980, s. 421].



Rys. 3. Model Nity

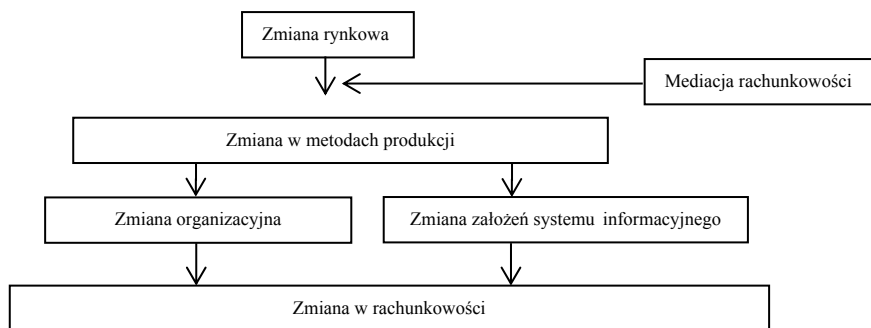
Źródło: Nita [2013, s. 19].

Akceptacja dla tak prezentowanych założeń teorii uwarunkowań sytuacyjnych znajduje wyraz także w polskiej literaturze przedmiotu. Nita [2013] w rozważaniach teoretycznych przedstawia model (por. rys. 3), w którym zmienne sytuacyjne (bez podziału na zewnętrzne i wewnętrzne) oddziałują na tzw. sterowanie kierownicze i rachunkowość zarządczą, a także na poziom dokonań organizacji, w tym efektywność rozumianą jako zdolność do realizacji celów. Ponadto zgodnie ze schematem sterowanie kierownicze oraz rachunkowość zarządcza bezpośrednio wpływają na poziom dokonań.

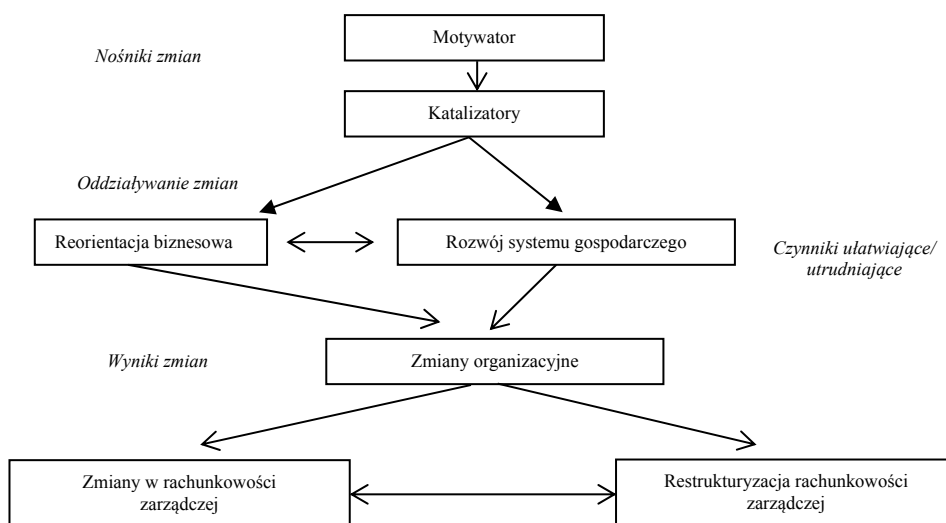
3. Statyczne modele zmian sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej

Drugą zidentyfikowaną grupą modeli są te skierowane na badanie przyczyn zmiany w systemie rachunkowości zarządczej. Zewnętrzne i wewnętrzne czynniki sytuacyjne są w tym ujęciu traktowane jako potencjalny powód wpływający na potrzebę zmiany i decyzje o jej przeprowadzeniu. Badania takie są z reguły prowadzone przez porównanie uwarunkowań sytuacyjnych oraz praktyki rachunkowości zarządczej przed zmianą i po zmianie. Porównanie siły i kierunku zmian jest podstawą wnioskowania o występujących zależnościach.

Podójście takie znajduje wyraz w sytuacyjnym modelu zmian w rachunkowości zaproponowanym przez Hopewooda [1987, s. 222]. Autor (por. rys. 4) dzieli czynniki sytuacyjne na zmiany rynkowe, które powodują zmiany w metodach produkcji, a te z kolei oddziałują na równoległe wprowadzane zmiany organizacyjne oraz zmiany w systemie informacyjnym. Łącznie te dwa czynniki ostatecznie kształtują zmianę zachodzącą w rachunkowości zarządczej. Interesującym elementem modelu jest stwierdzenie, iż istotne zmiany w otoczeniu rynkowym przedsiębiorstwa są wychwytywane przez system informacyjny rachunkowości (mediacja rachunkowości). Dopiero po identyfikacji zmian otoczenia przez system rachunkowości następują w czynnikach wewnętrznych, w tym w systemie rachunkowości.

**Rys. 4.** Model Hopewooda

Źródło: Hopewood [1987, s. 222].

**Rys. 5.** Model zmiany w rachunkowości Groota i Lukki

Źródło: Groot i Lukka [2000, s. 7].

Ciekawym rozwinięciem modelu Hopewooda jest schemat zależności zmian zaproponowany przez Groota i Lukkę [2000, s. 7]. Badacze (por. rys. 5) wyodrębnili trzy grupy elementów modelu: nośniki zmian, oddziaływanie i wyniki oraz podzielili przyczyny zmian na motywatory i katalizatory. Pośrednie oddziaływanie nośników na zmiany wewnętrzne stanowi dodatkowe utrudnienie lub ułatwienie w przeniesieniu przyczyn na ostateczne efekty w postaci zmian organizacyjnych oraz zmian w systemie rachunkowości zarządczej.

Sytuacyjne podejście do badania zmiany w systemach rachunkowości zarządczej było także wykorzystywane w badaniach empirycznych prowadzonych

w polskich przedsiębiorstwach. Łada i Kozarkiewicz [2004], badając czynniki powodujące pojawienie się zapotrzebowania na informację z systemu rachunkowości zarządczej, wskazały prywatyzację jako główny zewnętrzny czynnik sytuacyjny powodujący wzrost orientacji przedsiębiorstw na realizację celów finansowych. Do istotnych czynników wewnętrznych zaliczono zmiany wywołane zmianami zewnętrznymi, przededefiniowanie celów działalności, opracowanie nowej strategii przedsiębiorstwa oraz modyfikację struktury organizacyjnej. Nałożenie się oddziaływania tych czynników spowodowało podjęcie prac nad rozwojem rachunkowości zarządczej.

4. Dynamiczne modele zmian sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej

Potencjalnie teoria uwarunkowań sytuacyjnych może być także stosowana w analizach dynamiki zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej. Zdaniem Stańczyk-Hugiet [2014, s. 45] badania dynamiki procesów organizacyjnych oraz zarządczych powinny mieć charakter longitudinalny – skupiający się na poszukiwaniach mechanizmów oraz wzorców tych zmian w relatywnie długim przedziale czasowym. Badania tego typu [Frątczak, 2014, s. 83] polegają na powtarzalnym badaniu tego samego podmiotu (podmiotów) w określonych odstępach czasowych przy użyciu tych samych metod i narzędzi. Uzyskiwane w ten sposób dane stanowią przesłankę do konstruowania twierdzeń odnośnie do zmian rozwojowych, jakie dokonały się w badanych podmiotach. Badania dynamiczne umożliwiają identyfikowanie incydentów i zdarzeń mających znaczenie dla kształtowania się procesów zmian i rozwoju.

Z uwagi na złożoność oraz dynamikę zdarzeń i procesów zachodzących w organizacjach, ich otoczeniu oraz praktykach rachunkowości badania te z konieczności mogą być prowadzone przede wszystkim w formie studium przypadku, na podstawie wykorzystania zarówno danych ilościowych, jak i bardzo zróżnicowanego materiału empirycznego o charakterze jakościowym [dokumenty, wywiady, obserwacje itp.]. Interesującą techniką badawczą, która umożliwia identyfikację i prezentację złożonych relacji między czynnikami sytuacyjnymi i praktykami informacyjnymi, są tzw. mapy wizualne. Typowa mapa wizualna [Langley, 1999, s. 701] skupia się na ukazaniu struktury badanego procesu – zwykle prezentuje chronologię zdarzeń skupionych wokół niego. Zdarzenia są klasyfikowane na:

- decyzje zarządcze – zaokrąglone prostokąty,

- aktywności w obrębie organizacji – prostokąty zaostrome,
- zdarzenia będące poza kontrolą organizacji – owale.

Proces jest usytuowany w centrum, a cała mapa jest podzielona na sektory dotyczące wybranych obszarów działalności. Zdarzenia, decyzje oraz aktywności lokalizuje się w obrębie wymienionych sektorów. Strzałki (+ -) pokazują efekt, z jakim działają na przebieg procesu dane zdarzenie, decyzje lub aktywności. Kształt linii wizualizującej proces ukazuje jego przebieg. Wydzielenie na mapie sektorów dotyczących zidentyfikowanych grup czynników sytuacyjnych, ulokowanie procesów rachunkowości zarządczej w centrum mapy oraz powiązanie ich zidentyfikowanymi zależnościami przyczynowo-skutkowymi pozwala na wizualizację wyników empirycznych badań dynamicznych przeprowadzonych na gruncie teorii uwarunkowań sytuacyjnych.

Podsumowanie

Przedstawione rozważania potwierdzają, że teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest klasyczną, ale nadal interesującą teoretyczną podstawą prowadzenia badań empirycznych. Opisanie w opracowaniu trzy grupy modeli odzwierciedlają zróżnicowanie orientacji dotychczasowych analiz. Modele efektywności są zorientowane na badanie wpływu dopasowania metod rachunkowości zarządczej i specyfiki stosujących je podmiotów na osiągnięcia ekonomiczne organizacji. Statyczne modele umożliwiają wyjaśnienie zrozumienia wystąpienia istotnych zmian w rachunkowości zarządczej obserwowanych w praktyce. Modele dynamiczne natomiast są przydatne w badaniach, uwarunkowanych sytuacyjnie, długoterminowych trendów zmian w praktyce wewnętrznych systemów informacyjnych. Łącznie modele te stanowią odzwierciedlenie różnych możliwych podejść do zastosowań teorii uwarunkowań sytuacyjnych w kolejnych badaniach naukowych nad praktyką rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Donaldson L. (2001), *The Contingency Theory of Organizations*, SAGE Publications.
- Frątczak E. (2014), *Analiza danych wzdluznych – wybrane zagadnienia* [w:] E. Frątczak, A. Kamińska, J. Kordos (red.), *Statystyka – zastosowania biznesowe i społeczne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie, Warszawa.
- Groot T., Lukka K.L. (2000), *Cases in Management Accounting, Current Practices in European Companies*, Pearson Education.

- Hopwood A.G. (1987), *Archeology of Accounting Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 12(3).
- Krzakiewicz K. (1995), *Podejście sytuacyjne w systemie zarządzania przez wyniki*, Wydawnictwo Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Langfield-Smith K. (1997), *Management Control Systems and Strategy: A Critical Review*, „Accounting Organizations and Society”, Vol. 22, No. 2.
- Langley A. (1999), *Strategies for Theorizing from Process Data*, „Academy of Management Review”, Vol. 24(4).
- Łada-Cieślak M., Kozarkiewicz-Chlebowska A. (2004), *Wpływ prywatyzacji na rozwój systemów rachunkowości zarządczej wspomagających kontrolę kierowniczą w polskich przedsiębiorstwach*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 1.
- Łada M. (2014), *Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 344.
- Łada M., Kozarkiewicz A. (2014), *Rachunkowość zarządcza – dwa wymiary prowadzenia badań naukowych*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, nr 2(5).
- Nita B. (2013), *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71(127).
- Otley D.T. (1980), *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 5(4).
- Otley D.T. (1999), *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, „Management Accounting Research”, Vol. 10, Iss. 4.
- Otley D.T. (2016), *The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014*, „Management Accounting Research”, Vol. 31.
- Stańczyk-Hugiet E. (2014), *Badania longitudinalne w zarządzaniu, czyli jak dostrzec prawidłowości w dynamice*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 2.

THEORETICAL MODELS OF DETERMINANTS IN RESEARCHES IN MANAGEMENT ACCOUNTING AREA

Summary: This article presents considerations about Contingency Theory's models application in process of practical researches conducted in management accounting area. In the first part of the article, essence of Contingency Theory and key assumptions were elaborated. In the following chapters the most popular models – separated into two approaches – effectiveness and change, were overviewed. Last part of the article is focused on dynamic models of Contingency in management accounting. The main purpose of this article is to present the most known Contingency Theory models, that can be used in practical researches conducted in management accounting areas.

Keywords: determinants in researches, models, managerial accounting.