

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

## Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa  
[www.pracenaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracenaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences .....	109
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results .....	128
<b>Michał Comperek:</b> Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis .....	139
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting .....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise .....	215
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises .....	305
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor .....	363
<b>Wojciech Lichota:</b> Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland .....	372
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest .....	461
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions .....	471
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM .....	491
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

## Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

*Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz*



### **Ewa Wanda Maruszewska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: ewa.maruszewska@ue.katowice.pl

### **Sabina Kołodziej**

Akademia Leona Koźmińskiego

e-mail: skolodziej@kozminski.edu.pl

---

## **ZNACZENIE PODEJŚCIA ETYCZNEGO DLA ORGANIZACJI I FUNKCJONOWANIA SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

---

## **SIGNIFICANCE OF ETHICAL APPROACH TO THE ORGANIZATION AND FUNCTIONING OF MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.42

**Streszczenie:** Teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że podejście etyczne specjalistów rachunkowości zarządczej odgrywa istotną rolę w organizacji i funkcjonowaniu systemu rachunkowości zarządczej. Prezentowane w artykule rozważania wynikają ze studiów literaturowych, a także z obserwacji praktyki gospodarczej, w której decyzyci często dokonują wyborów nie tylko w oparciu o wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej, lecz również uwzględniając kwestie moralne. W artykule zaprezentowano wyniki badań ankietowych analizujących częstość wyboru działań niezgodnych z zasadami etycznymi i odnoszących się do podejmowania decyzji z zakresu rachunkowości zarządczej. Badanie przeprowadzono wśród obecnych i potencjalnych pracowników działów rachunkowości, miało ono również na celu analizę związku między wyborem decyzji etycznej a preferowaniem określonej argumentacji zgodnie z teorią rozwoju moralnego Kohlberga. Wyniki wskazują, że zdecydowana większość badanych dokonywała wyboru rozwiązania zgodnego z zasadami etycznymi, wybory te zaś pozostawały w pozytywnym związku z kierowaniem się argumentacją właściwą dla wyższych poziomów rozwoju moralnego. W artykule podkreśla się, że podejmowanie decyzji w procesie tworzenia informacji w systemie rachunkowości zarządczej zależy nie tylko od wiedzy profesjonalnej decydentów, lecz również od ich cech indywidualnych, w tym rozwoju moralnego.

**Słowa kluczowe:** etyka zawodowa w rachunkowości, rozwój moralny, rachunkowość zarządcza.

**Summary:** The thesis of the article states that ethical conduct of management accounting professionals plays an important role in the organization and functioning of management accounting system. Presented deliberations are based on the literature study, as well as on

observation of business practice showing that decision-makers often make decisions that encompass not only the knowledge referring to management accounting methodology, but moral beliefs too. The article presents the results of a survey analyzing the frequency of unethical decisions within the scope of management accounting. The survey was conducted among present and future accounting professionals. Its aims were also to analyze the relationship between the ethical decision and the moral development stage of the participant. The results indicate that the vast majority of respondents made ethical decision and that their choice is correlated to higher levels of Kohlberg's moral development. The authors stress that the decision making process, that is inevitable in the creation of information prepared by management accounting professionals, depends on their knowledge and is related to professionals' individual characteristics, including moral development.

**Keywords:** ethics in accounting, moral development, management accounting.

## 1. Wstęp

Większość opracowań z zakresu rachunkowości zarządczej dotyczy prezentacji rozwiązań modelowych, uniwersalnych, które mają na celu wygenerowanie informacji przydatnych w procesie podejmowania decyzji. Tymczasem w sytuacji dostosowywania uniwersalnych metod i instrumentów rachunkowości zarządczej niejednokrotnie czynnikiem, który kształtuje otrzymane informacje poprzez podejmowane decyzje w procesie tworzenia informacji finansowych i niefinansowych, jest specjalista rachunkowości zarządczej. W przedsiębiorstwach, które przeprowadzają skomplikowane operacje finansowe, właściwe ich zobrazowanie w systemie informacyjnym rachunkowości wymaga nie tylko wiedzy o dostępnych metodach, ale również umiejętności doboru właściwej metodyki, a także odpowiedniego implementowania uniwersalnych rozwiązań do specyfiki jednostki. Nierzadko przyjmowane uproszczenia lub modyfikacje mogą istotnie wpłynąć na otrzymane wyniki. Powyższe nie oznacza nakazu stosowania metod w kształcie prezentowanym przez teorię i literaturę przedmiotu, ponieważ w większości przypadków rozwiązanie takie nie jest możliwe. Dostosowanie uniwersalnych metod rachunkowości zarządczej i ich modyfikacji do potrzeb konkretnej jednostki powinno być rozpatrywane nie tylko z punktu widzenia dostępności i terminowości danych, ale również z uwzględnieniem czynnika ludzkiego, który te operacje przeprowadza. Teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że cechy indywidualne specjalisty rachunkowości zarządczej, a w szczególności dokonywane wybory etyczne, są istotne w procesie tworzenia informacji ponieważ to, jak dana osoba podejmuje decyzje, jakie pytania stawia w procesie decyzyjnym, zależy przede wszystkim od jej indywidualnych atrybutów, w tym zasad etycznych, których przestrzega.

## 2. Podejście etyczne w rachunkowości zarządczej

O roli specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej szeroko w literaturze wypowiedziała się A. Szychta [Szychta 2004; 2007], podkreślając zmiany obserwowane na przestrzeni lat oraz określając atrybuty współczesnych praktyków rachunkowości zarządczej. W tekstach innych autorów też można znaleźć informacje o roli, funkcjach i zadaniach współczesnych służb rachunkowości zarządczej [Dobija 2009; Karmańska 2013; Piłacik, Pietrzak, 2015; Zarzycka 2015b]. Jednak prezentowane analizy dotyczą wpływu czynników środowiskowych, rynkowych, globalizacji czy postępu w zakresie technologii informacyjnej i produkcji na zakres i charakter zadań pracowników działów rachunkowości zarządczej. Podejście takie prezentowane jest również szeroko w literaturze zagranicznej [Burns, Scapens 2000; Szychta 2011], ponieważ – w związku z dynamiką zmian zachodzących we współczesnych gospodarkach – jest to temat stale aktualny. Tematyka ta podejmowana jest również z perspektywy koniecznych zmian w edukacji [Nadolna 2011; Zarzycka 2015a] oraz uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej [Nita 2013]. Krytyczną (i konstruktywną) analizę dotychczasowego podejścia do rachunkowości zarządczej przedstawiły także A. Kozarkiewicz i M. Łada, prezentując m.in. mit rachunkowości jako nauki ilościowej. Wśród nielicznych opracowań łączących etykę zawodową z rachunkowością zarządczą wymienić należy prace B. Zysnarskiej-Dworczak, w których autorka charakteryzuje istotę zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej [Zysnarska-Dworczak 2014] oraz publikację dotyczącą Kodeksu Etyki Zawodowej w Rachunkowości [Kalinowska, Kalinowski 2014].

Zdaniem autorek, naukowcy w badaniach dotyczących rachunkowości zarządczej w zbyt małym stopniu zajmują się zagadnieniem związku właściwości indywidualnych z decyzjami podejmowanymi przez specjalistów rachunkowości zarządczej. Sednem rachunkowości zarządczej nie powinna być implementacja unormowań teoretycznych, ale sprawdzenie, czy przyjęta metodyka odzwierciedla rzeczywiste związki przyczynowo-skutkowe. Pominięcie takiego sprawdzenia może prowadzić do błędów w tworzonych informacjach i, w następstwie tego, do zniekształceń rentowności, błędnego rozliczania ośrodków odpowiedzialności, czy podejmowania niewłaściwych decyzji o przyszłych operacjach jednostki.

Ranga informacji dostarczanych przez rachunkowość zarządczą systematycznie wzrasta, tak jak rośnie poziom skomplikowania dokonywanych operacji i uzależnienie zarządzających od danych potrzebnych do racjonalnego gospodarowania ograniczonymi zasobami. Istotność informacji tworzonych przez specjalistów rachunkowości zarządczej zmniejsza również tolerancję dla danych nieprecyzyjnych czy wręcz błędnych. Stąd zalecane jest zastąpienie podejścia systemowego, opartego na metodach ilościowych, podejściem elastycznym, włączającym również uwarunkowania sytuacyjne oraz osądy etyczne osoby przygotowującej informacje. Powyższa zmiana wymaga podkreślenia roli odpowiedzialnego, w tym etycznego, działania. Z drugiej strony, konieczna jest świadomość, że ważne jest także ciągłe analityczne

śledzenie istotnych danych, aby reagować, unikać działań rutynowych, które wraz z upływem czasu mogą powielać błędy. W podejściu etycznym do rachunkowości zarządczej popełniania błędów rozpatruje się nie jako konsekwencję niewiedzy lub błędów metodycznych, ale jako świadome tworzenie informacji mylnej lub nieprawdziwej. Podejście etyczne podkreśla również stosunek decydenta do prawdy, ponieważ osoba organizująca system rachunkowości zarządczej i wykorzystująca istniejące metody może zniekształcić tworzone informacje. W podejściu etycznym najważniejsze jest podkreślenie poprawności merytoryczno-ekonomicznej, która – bez zwrócenia uwagi na etykę – może zostać odsunięta na drugi plan, po poprawności formalno-rachunkowej. Działanie specjalisty rachunkowości zarządczej stanowi przejaw ludzkiej woli, ponieważ zawiera wybieranie jednych metod i sposobów prezentacji informacji oraz odrzucanie innych. Działanie takie, z jednej strony, uwarunkowane jest celem, dla którego tworzone są informacje (tj. rodzajem decyzji, której podjęciu mają służyć), jednak z drugiej strony, powinno być wolne od przyczynowości ludzkich działań, czyli neutralne wobec tworzonej informacji, co czyni ją wiarygodną. Neutralność tworzonej informacji wynika z obiektywizmu i uczciwości osób tworzących zbiory informacji w rachunkowości zarządczej, stąd etyka zawodowa wydaje się niezbędnym elementem pracy specjalisty rachunkowości zarządczej.

### **3. Psychologiczne uwarunkowania decyzji zawierających aspekty etyczne**

Psychologowie zajmujący się problematyką rozwoju moralnego człowieka oraz procesu podejmowania decyzji zawierających aspekty moralne podkreślają złożoność tych działań [Tyszka 2009]. Niektórzy z autorów wskazują też na powszechność i długą historię zachowań nieetycznych, których wystąpienie jest wypadkową czynników zewnętrznych i wewnętrznych, do czego nawiązuje koncepcja trójkąta oszustw finansowych, mówiąca o motywach, możliwościach oraz środkach jako trzech niezbędnych elementach omawianych działań [Trevino, Brown 2004].

Próby wyjaśnienia zachowań zgodnych lub łamiących ustalone zasady etyczne stosunkowo najczęściej odwołują się do koncepcji rozwoju moralnego Kohlberga lub sądów moralnych Resty. Teoria rozwoju moralnego L. Kohlberga zakłada trzy poziomy tego rozwoju, z których każdy składa się z dwóch stadiów i prowadzi do wykształcenia dojrzałego, odpowiedzialnego i sprawiedliwego człowieka, kierującego się w swych działaniach uniwersalnymi zasadami etycznymi. Stadia te odzwierciedlają zmiany w strukturach poznawczych młodego człowieka, których funkcją jest moralne lub logiczne rozumowanie [Brzezińska, Trempała 2000]. Pierwszym z opisanych przez Kohlberga etapów rozwoju moralnego jest poziom moralności przedkonwencjonalnej, w którym wybory jednostki regulowane są przez zewnętrzne względem niej normy lub konsekwencje zachowań. Oznacza to, że głównym

mechanizmem regulującym wybory i zachowania człowieka są kary i nagrody. Początek procesu internalizacji norm moralnych rozpoczyna się na poziomie moralności konwencjonalnej, gdy człowiek przestrzega standardów społeczności, do której należy, bez względu na związane z nimi kary. Wówczas istotna staje się kwestia aprobaty społecznej oraz zewnętrznych autorytetów. Ostatni poziom rozwoju moralnego został przez Kohlberga nazwany jako pokonwencjonalny, odnosi się bowiem do sytuacji, w której jednostka tworzy własne zasady etyczne, odwołujące się do uniwersalnych wartości, jak życie, wolność, sprawiedliwość. Jednakże, według autora teorii, poziom ten rzadko występuje w myśleniu ludzi dorosłych, gdyż większość w rozwoju moralnym zatrzymuje się na poziomie moralności konwencjonalnej, a więc związanej z internalizacją norm wyznawanych przez daną społeczność.

Niezależnie od dziedziny, której dotyczą podejmowane decyzje, psychologowie w swoich badaniach dążą też do wyznaczenia cech indywidualnych, które wiązałyby się ze skłonnością do zachowań zgodnych lub łamiących normy etyczne. Metaanalizy przeprowadzone przez O'Fallona i Butterfielda [2005] oraz Crafta [2012] wykazały wiele cech, które mogą mieć znaczenie dla indywidualnych skłonności do wyboru rozwiązań zgodnych lub łamiących zasady etyczne. Jednym ze stosunkowo często poruszanych aspektów jest kwestia filozofii moralnej człowieka i wywodzących się z niej ocen dokonywanych w myśl orientacji deontologicznej lub konsekwencjonalistycznej. Podkreśla się również kwestię pozytywnego związku edukacji, doświadczenia zawodowego, wieku oraz satysfakcji z wykonywanej pracy z podejmowaniem etycznych decyzji. Wyniki wskazują ponadto, że do czynników zwiększających prawdopodobieństwo podjęcia decyzji etycznej należy wewnętrzne umiejscowienie kontroli, a także odczuwanie pozytywnych emocji, natomiast emocje negatywne, tj. zazdrość, złość lub obniżony nastrój, mogą się przyczyniać do zaangażowania w działania niezgodne z zasadami etycznymi [Greene i in. 2001; Haidt 2001; Valdesolo, DeSteno 2006 ].

#### 4. Opis badania

Przedstawione w artykule badanie podjęto w celu określenia skłonności do podejmowania decyzji niezgodnej z zasadami etycznymi przez obecnych lub przyszłych pracowników działu księgowości, a także związku wybieranego rozwiązania z argumentacją przedstawioną zgodnie z koncepcją Kohlberga.

Badanie przeprowadzono za pomocą specjalnie skonstruowanej ankiety zawierającej opis sytuacji decyzyjnej dotyczącej opracowania budżetów operacyjnych poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa przez pracownika działu planowania. Po zgłoszeniu wstępnych preliminarzy wydatków przez poszczególne działy pracownik zajmujący się przygotowaniem budżetów ustalił mniejsze zapotrzebowanie na wydatki określonego rodzaju niż wstępnie przewidziana pula środków. Ze względu na istniejącą w przedsiębiorstwie organizację pracy oraz doświadczenie zawodowe, pracownik ten może samodzielnie zdecydować o rozdziale

wolnych środków lub może on przesunąć wolne środki do wykorzystania na inne zadania. Konstrukcja ankiety miała na celu takie ukształtowanie sytuacji decyzyjnej, aby ankietowany (decydent) miał możliwość podjęcia decyzji zgodnej z zasadami etyki (tj. uczciwej wobec wszystkich zainteresowanych stron), jak również podjęcia decyzji preferującej określoną grupę pracowników (pracownika) z jednoczesną szkodą dla pozostałych grup planu wydatków. Celem badania był pomiar skłonności do zachowania nieetycznego w przedstawionej sytuacji prezentującej zagadnienie właściwe rachunkowości zarządczej. W badaniu mierzono również zależność pomiędzy skłonnością do podejmowania decyzji naruszających zasady etyki a preferowaną przez decydenta argumentacją w odniesieniu do teorii rozwoju moralnego Kohlberga.

Badanie zasadnicze poprzedzono badaniem pilotażowym, w którym sprawdzono, czy badani w zaprezentowanym opisie sytuacji z zakresu rachunkowości zarządczej dostrzegają występowanie dylematu etycznego. Badanie to przeprowadzono na grupie 46 osób, których poproszono o odpowiedź na pytanie, czy opisana sytuacja zawiera w sobie dylemat etyczny. Odpowiedź zaznaczano na skali analogowej od 0 do 100, gdzie 0 oznaczało brak problemu etycznego, a 100 – bardzo duży problem etyczny. Średnia ocena wyniosła 61,02 (SD = 27,98), co pokazało, że badani dostrzegają trudność etyczną wiążącą się z podjęciem decyzji w opisanej sytuacji z zakresu rachunkowości zarządczej.

Badanie właściwe zostało przeprowadzone na grupie 90 osób z wykształceniem wyższym, słuchaczy studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości finansowej. Przeważającą część badanych stanowiły kobiety (78 osób), co jest zgodne ze specyfiką tego zawodu. Średnia wieku wynosiła 31,07 (SD = 5,42) lat, co oznacza, że w przeważającej większości osoby badane miały już doświadczenie zawodowe zdobyte po ukończeniu studiów wyższych. Prawie połowa z nich pracowała wcześniej lub w momencie badania w dziale zajmującym się rachunkowością, z czego 14% na stanowisku kierowniczym. Zgodnie ze stosunkowo młodym wiekiem osób badanych doświadczenie zawodowe zdecydowanej większości (86%) zamykało się w pięciu latach. Połowa osób badanych posiadała wykształcenie wyższe ekonomiczne, w tym 14% z zakresu rachunkowości lub finansów.

Zgodnie z uzyskanymi wynikami prawie 90% osób badanych w opisanej sytuacji decyzyjnej zdecydowało się na wybór rozwiązania zgodnego z zasadami etyki, które uwzględniało potrzeby wszystkich zainteresowanych stron, jedynie 10% skłaniało się do wyboru rozwiązania preferującego jedną z zainteresowanych stron. Dodatkowe analizy, które przeprowadzono, uwzględniając zgromadzone dane metryczkowe, nie wykazały związku między płcią, wiekiem lub wykształceniem i doświadczeniem zawodowym a wybieranym w badaniu rozwiązaniem.

Dodatkowo osobom badanym przedstawiono wiele argumentów etycznych, które mogły być brane pod uwagę przy podejmowaniu omawianej decyzji i nawiązywały do przedstawionej powyżej teorii rozwoju moralnego Kohlberga. Zadaniem respondentów było wskazanie uzasadnienia, które według nich było naj-

istotniejsze przy podejmowaniu omawianej decyzji w celu zmierzenia zakładanego związku między wyborem jednej z dwóch przedstawionych opcji, różniących się zgodnością z przyjętymi normami etycznymi, a argumentami wybieranymi przez badanych jako decydujące w danej sytuacji. W wyniku przeprowadzonej analizy korelacji otrzymano współczynnik rho Spearmana na poziomie 0,388 ( $p < 0,001$ ), który świadczy o istotnej pozytywnej zależności między skłonnością do wyboru rozwiązania zgodnego z kodeksem etycznym a wyborem uzasadnienia tej decyzji. Oznacza ona, że wybór zachowania uwzględniającego uniwersalne zasady etyczne pozostaje w związku z kierowaniem się uzasadnieniami charakterystycznymi dla wyższych poziomów rozwoju moralnego w koncepcji Kohlberga.

## 5. Wnioski

Analiza wyników badania ankietowego pozwala na stwierdzenie, że w przypadku rachunkowości zarządczej, która w żaden sposób nie jest regulowana legislacyjnie, ma miejsce szczególna zależność, której występowanie może determinować rzetelność tworzonych informacji. Połączenie zasad etycznych z przygotowaniem merytorycznym do wykonywania zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej jest warunkiem niezbędnym do dostarczania informacji neutralnych, które wiernie odzwierciedlają uwarunkowania ekonomiczne operacji prezentowanych w systemie informacyjnym rachunkowości. Innymi słowy, zaangażowanie osób, które posiadają wiedzę wymaganą do pracy w działach rachunkowości zarządczej, nie gwarantuje sukcesu w organizacji i funkcjonowaniu tego systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie. Warunkiem niezbędnym jest połączenie wiedzy i umiejętności z zasadami etycznymi, ponieważ osoba przygotowana merytorycznie, lecz bez wrażliwości etycznej właściwej dla wyższych poziomów rozwoju moralnego, może posiadaną przez siebie wiedzę wykorzystać do zachowań nieetycznych, kierując się np. swoim partykularnym interesem, nie zaś nadrzędnymi wartościami etycznymi. Techniki wykorzystywane w rachunkowości zarządczej oraz swoboda w dostosowywaniu szczegółowych rozwiązań do uwarunkowań przedsiębiorstwa powinny służyć odzwierciedleniu treści ekonomicznej i zachodzących zależności przyczynowo-skutkowych, a nie tworzeniu mylnych informacji lub „ułatwianiu życia” osobom pracującym w działach rachunkowości zarządczej. Z tego powodu uczciwość i sumienność w wykonywaniu obowiązków specjalisty rachunkowości zarządczej nabiera szczególnego znaczenia. Innymi słowy, kontrola i w dalszej kolejności analiza informacji otrzymywanych z rachunkowości zarządczej wymaga nie tylko sprawdzenia ich poprawności metodycznej, ale nade wszystko wiarygodności, w tym poprawności ekonomicznej, przez którą autorki rozumieją odzwierciedlenie treści ekonomicznej transakcji opisywanych za pomocą danych finansowych i niefinansowych. Sformalizowany, ale niewłaściwy system kalkulacji i rozliczeń powoduje tworzenie informacji błędnych, które nie są pomocne w procesie podejmowania decyzji.

Celem podejścia etycznego do teorii i praktyki rachunkowości zarządczej jest podkreślenie, że kompetencje zawodowe specjaliści rachunkowości zarządczej obejmują nie tylko odpowiednią wiedzę i umiejętności praktyczne, ale również znajomość i przestrzeganie zasad etyki zawodowej, co służy rzetelnemu i neutralnemu przekazywaniu informacji finansowych i niefinansowych. Rozpatrując podejście etyczne na poziomie całego przedsiębiorstwa, można stwierdzić, że dla prawidłowej organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej konieczne jest położenie nacisku nie tylko na doskonalenie merytoryczne pracowników, lecz również na kształtowanie ich zachowań etycznych.

## Literatura

- Brzezińska A., Trempała J., 2000, *Wprowadzenie do psychologii rozwoju*, [w:] Strelau J. (red.), *Psychologia. Podręcznik akademicki*, GWP, Sopot, s. 227-332.
- Burns J., Scapens R.W., 2000, *Conceptualizing management accounting change: An institutional framework*, *Management Accounting Review*, Vol. 11(10), s. 3-25.
- Craft J.L., 2012, *A Review of Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004-2011*, *Journal of Business Ethics*, Vol. 117(2), s. 221-259.
- Dobija D., 2009, *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Greene J.D., Sommerville R.B., Nystrom, L.E., Darley J.M., Cohen J.D., 2001, *An firm investigation of emotional engagement in moral judgment*, *Science*, Vol. 293, s. 2105-2108.
- Haidt J., 2001, *The emotional dog and its rational tail: A social intuitionist approach to moral judgment*, *Psychological Review*, Vol. 108, s. 814-834.
- Kalinowska K., Kalinowski M., 2014, *Zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w perspektywie etycznej*, *Annales. Etyka w życiu gospodarczym* nr 17 (1), s. 73-83.
- Karmańska A., 2013, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 71(127), s. 125-146.
- Kozarkiewicz A., Łada M., 2011, *Teoria rachunkowości zarządczej – pięć kluczowych mitów*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, nr 1/2, t. II, s. 167-176.
- Maruszewska E.W., 2014, *Postulat poszerzenia obecnego matematycznego podejścia do nauczania rachunkowości o wymiar ludzkich działań*, *General and Professional Education Journal*, No. 4, s. 29-35.
- Nadolna B., 2011, *Wartości etyczne i zawodowe w edukacji księgowego*, *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis*, nr 287(63), s. 179-188.
- Nita B., 2013, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 71(127), s. 193-209.
- O'Fallon M.J., Butterfield K.D., 2005, *A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003*, *Journal of Business Ethics*, Vol. 59, s. 375-413.
- Piłacik J., Pietrzak Ż., 2015, *Ewolucja roli i zadań specjalisty rachunkowości zarządczej wobec wyzwań otoczenia*, *Zarządzanie Finansami i Rachunkowość*, nr 3(3), s. 71-79.
- Szychta A., 2004, *Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 25, s. 80-107.
- Szychta A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Uniwersytet Łódzki, Łódź.



- Szychta A., 2011, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 62(118), s. 289-312.
- Trevino L.K., Brown M.E., 2004, *Managing to be ethical. Debunking five business ethics myths*, Academy of Management Executive, Vol. 18(2), s.69-81.
- Tyszka T., 2009, *Emocje moralne w podejmowaniu decyzji ekonomicznych*, [w:] Koziński J. (red.), *Nowe idee w psychologii*, GWP, Gdańsk, s. 88-109.
- Valdesolo P., DeSteno D., 2006, *Manipulations of emotional context shape moral judgment*, Psychological Science, Vol. 17, s. 476-477.
- Zarzycka E., 2015a, *Rola międzynarodowych kwalifikacji w procesie rozwoju i kształcenia specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 81(137), s. 137-154.
- Zarzycka E., 2015b, *Zmiany w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury światowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 85(141), s. 117-134.
- Zysnarska-Dworczak B., 2014, *System rachunkowości zarządczej w dobie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, Studia Oeconomica Posnaniensia, nr 5(266), s. 142-156.