

**Anna Stronczek**

AGH w Krakowie

---

## RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W KONTEKŚCIE ZACHOWAŃ CZŁONKÓW ORGANIZACJI

---

**Streszczenie:** W nowoczesnym spojrzeniu na zarządzanie podkreśla się znaczenie stworzenia korzystnego klimatu organizacyjnego poprzez wykorzystanie narzędzi zarządzania, które są zaprojektowane tak, aby umożliwić każdemu członkowi organizacji wykorzystanie własnego potencjału w jak największym stopniu. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie, w jakim zakresie rachunkowość zarządcza zależy od zachowania i postaw osób kształtujących daną organizację, a przede wszystkim pracowników różnego szczebla.

**Słowa kluczowe:** organizacja, zachowanie organizacji, behawioralna rachunkowość zarządcza.

### 1. Wstęp

Każda organizacja składa się z podsystemów, a jednym z nich jest podsystem psychospołeczny. Podsystem ten: „obejmuje uczestników organizacji, ich motywacje, postawy, wartości, kulturę i więzi występujące pomiędzy nimi” [Koźmiński, Piotrowski (red.) 2007, s. 30]. Innym aspektem organizacji jest jej formalizacja, która przejawia się jako: „ograniczenie dowolności działań w organizacji poprzez narzucenie pisemnych standardów, dotyczących tego, co i w jaki sposób ma być wykonane” [Koźmiński, Piotrowski (red.) 2007, s. 273]. Wielowymiarowość współczesnych organizacji powoduje, że chęć opisania ich złożonego funkcjonowania wymaga dołączenia do nauk o organizacji i zarządzaniu także psychologii i socjologii. Psychologia jako nauka o ludzkich zachowaniach również zajmuje się badaniem zachowań ekonomicznych. Natomiast teorie organizacji coraz częściej i chętniej podejmują problem funkcjonowania człowieka w relacjach społecznych, w konfrontacji z innymi ludźmi, a także ich wpływu na kształtowanie się postaw czy przekonań – co przekłada się na psychospołeczną etiologię procesu tworzenia obrazu organizacji oraz jej funkcjonowania [Haich 2002].

Jednym z istotnych problemów, mających korzenie w praktyce, a stojących przed nauką, jest określenie, jak radzić sobie z restrykcyjnym charakterem pojęcia racjonalności, aby nie sprowadzić ludzkich działań do stricte „racjonalnego wyboru” poprzez zniesienie znaczenia innych czynników, takich jak: kultura, normy i warto-

ści, historia – także w obszarze działań ekonomicznych. Stąd pojawienie się kategorii ekonomii behawioralnej. „Ekonomia behawioralna zajmuje się analizowaniem zachowań człowieka w sprawach ekonomicznych. Poprzez analizę mechanizmów społeczno-ekonomicznych leżących u podstaw zachowań ekonomicznych zajmuje się tworzeniem modelu »człowieka rzeczywistego«, a nie »człowieka ekonomicznego«. Ekonomia behawioralna zmierza do wzbogacenia analitycznych ekonomii poprzez nadanie modelom ekonomicznym bardziej realistycznego wymiaru i przez to zwiększenie ich trafności. Takie podejście jest z konieczności interdyscyplinarne, zapożycza dane z nauk społecznych i nauk behawioralnych, a następnie znajduje ich zastosowanie w ekonomii” [Tyszka (red.) 2004, s. 26]. Zatem psychologia ekonomiczna bądź ekonomia behawioralna (te pojęcia często są traktowane jako tożsame) podejmuje próbę objaśnienia zjawisk ekonomicznych w ujęciu interdyscyplinarnym. Określeniem „psychologia ekonomiczna” posługują się zazwyczaj psycholodzy, którym przyszło zajmować się i wyjaśniać problemy z zakresu ekonomii. Natomiast „[...] pojęcie ekonomii behawioralnej zazwyczaj dotyczy prób włączenia przez ekonomistów myślenia psychologicznego oraz psychologicznych metod badawczych w sferę ekonomii” [Tyszka (red.) 2004, s. 26].

Zainteresowanie koncepcjami i teoriami psychologicznymi, a także ich zastosowanie w interpretacji zjawisk ekonomicznych ma wieloletnią tradycję. Najczęściej znajduje zastosowanie w obszarze finansów (finanse behawioralne), wyjaśnianiu zachowań konsumenckich, marketingu, zachowań dotyczących podejmowania ryzyka, ale też w zakresie szeroko pojętej rachunkowości (finansowej i zarządczej) czy też controllingu<sup>1</sup>. Zainteresowanie to znalazło również przełożenie na przeprowadzane badania, mające na celu określenie i spopularyzowanie problematyki badań behawioralnych oraz aspektów zarządzania w środowiskach akademickich<sup>2</sup> [Williams i in. 2006].

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie, w jakim zakresie rachunkowość zarządcza jest uzależniona od zachowania i postaw osób kształtujących daną organizację, a przede wszystkim pracowników różnego szczebla.

## 2. Rachunkowość zarządcza w kontekście behawioralnym

Powszechnie uważa się, że głównym celem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie danych, które są przydatne do podejmowania decyzji zarządczych, a uściślając: zwiększenie wartości firmy poprzez zapewnienie skutecznego i efektywnego wykorzystania ograniczonych zasobów. Aby jednak system rachunkowości zarządczej był bardziej skuteczny, musi dostarczyć informacji, które [Zimmerman 2000]:

<sup>1</sup> Wielu autorów utożsamia współczesną rachunkowość zarządczą z controllingiem, pisała o tym m.in. [Marcinkowska 2006, s. 258].

<sup>2</sup> Przeprowadzone badania dotyczyły m.in. ilości publikacji podejmujących problematykę rachunkowości/ekonomii behawioralnej w czasopismach „The Accounting Review and Journal” i „Accounting Research” w ciągu ostatnich trzydziestu lat.

- wspierają menedżerów i pracowników w określaniu tych sposobów działania, które są w najlepszym interesie organizacji (czyli niezbędnych do planowania i podejmowania decyzji),
- zachęcają odpowiednie osoby do wyboru i wdrożenia kierunków działań pożądanых z punktu widzenia organizacji (wspierają funkcję motywacyjną).

Realizacja tychże celów wymaga nie tylko posiadania wystarczającej wiedzy merytorycznej w obszarach budżetowania, zachowania kosztów i systemów księgowych itd., ale również umiejętności zrozumienia ludzkich zachowań i motywacji. Nie dziwi zatem, że jednym z obszarów badawczych rachunkowości zarządczej jest obszar badań behawioralnych. Literatura podpowiada tutaj następujące pola odniesienia [Riahi-Belkaoui 2002]:

- postrzeganie przez pracowników celów organizacji,
- badanie reakcji na kreowane raporty,
- przyswajanie i przetwarzanie informacji w celu podejmowania decyzji,
- projektowanie i tworzenie systemów informacyjnych,
- stosowanie odpowiednich systemów motywacyjnych,
- wpływanie na rozwój pracowników.

W literaturze opisane są różne badania<sup>3</sup> mające na celu rozwinięcie naszej wiedzy na temat zmienności i złożoności ludzkich postaw w ich relacjach: do pracy i wydajności, analizy wpływu kontroli budżetowej na pracę poszczególnych osób (i odwrotnie – badanie dotyczące tego, jak ludzie wpływają na kształtowanie się budżetów), ale też wpływu różnic profilów osobowości, motywacji, niechęci do podejmowania ryzyka itp. na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

W wielu organizacjach najbardziej aktualne i – wydawałoby się – skuteczne instrumenty zarządzania nie przynoszą oczekiwanych rezultatów, ponieważ osoby, które są za nie odpowiedzialne, nie dostrzegają behawioralnych aspektów rachunkowości zarządczej. Co więcej, często zdarza się, że nie są nawet świadome, że takie aspekty istnieją. Niejednokrotnie automatycznie zakłada się, że menedżerowie i pracownicy reagują na system rachunkowości w dający się przewidzieć sposób, który jest zgodny z racjonalnym widzeniem świata. Takie postrzeganie implementacji narzędzi rachunkowości zarządczej prowadzi do tego, że ich wdrażanie w sposób nikły przyczynia się do realizacji celów organizacji. Może się też zdarzyć, że takie niepełne postrzeganie organizacji (nieostrzegające podsystemu psychospołecznego) przyczyni się do wielu niepożądanych zachowań i działań, które faktycznie doprowadzą do pogorszenia stopnia realizacji celów organizacji. Skuteczne podejmowanie decyzji przez kierownictwo wymaga spełnienia następujących warunków, uwzględniających zachowania członków organizacji [Caplan 1992]:

1. Każdy decydent musi znać swoją rolę w zakresie realizacji celów organizacji.
2. Decydent musi dysponować wystarczającymi i istotnymi informacjami, tak aby jego decyzje były zgodne z przyjętymi celami organizacji.

---

<sup>3</sup> Badania takie zostały opisane m.in. w [Dunk 2001, s. 24-45; Ryan i in. 2002].

3. Decydent musi być zmotywowany do podejmowania celów pożądaných z punktu widzenia organizacji. Oznacza to, że musi istnieć zbieżność między celami jednostki i celami organizacji (tzn. człowiek musi zobaczyć, że robiąc to, co jest najlepsze dla organizacji, równocześnie będzie robić to, co jest najlepsze dla niego).

4. Decydent musi być w stanie komunikować swoje decyzje pozostałym członkom organizacji, którzy z kolei powinni podjąć działania wynikające z przekazanych im decyzji. Podwładni muszą być zmotywowani do podjęcia odpowiednich działań (istotny staje się element motywacji wynikającej z postrzegania zbieżności celów).

5. Decydent musi uzyskać wystarczające informacje zwrotne na temat wyników jego decyzji, aby mógł w razie potrzeby podjąć dodatkowe decyzje.

Rachunkowość zarządcza ma ważną rolę do odegrania w każdym z wymienionych pięciu obszarów. Na przykład w procesie budżetowania przyczynia się do ustanawiania celów. Ponadto służy jako narzędzie komunikacji i koordynacji usprawniające przepływ danych do centra decyzji, aby zapewnić informacje niezbędnych do podejmowania decyzji. Zapewnia ona także kanały komunikacji kadry zarządzającej i innych uczestników organizacji (aby decyzje mogły dotrzeć do osób realizujących poszczególne zadania). I ostatecznie, rachunkowość zarządcza staje się podstawowym źródłem formalnych opinii na temat skutków działań, które zostały podjęte (poprzez kontrolę rezultatów działań). Cały opisany proces decyzyjny wpływa na zachowanie członków organizacji (a z kolei ich zachowania oddziałują na prawidłowość tego procesu).

Z powyższego wynika, że, posiadanie odpowiednich zasobów informacyjnych skutkuje tym, że potencjalny decydent ma szansę na właściwe rozpoznanie sytuacji decyzyjnej, ustosunkowanie się do tejże sytuacji oraz na wybór optymalnego rozwiązania problemu decyzyjnego. Pojawia się jednak pytanie, jakie zasoby informacyjne są odpowiednie? Posiadanie bowiem odpowiednich zasobów informacyjnych stanowi o jakości systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Jego kształt zależy od [Marcinkowska 2010]: stylu podejmowania decyzji przez kierownictwo, typu technologii oraz stylu informacyjnego. Z kolei styl informacyjny stanowi bezpośrednie przełożenie ilości informacji do podejmowania decyzji (od minimalnej do maksymalnej) i stopnia skupienia w zakresie korzystania z danych (od jednego rozwiązania do wielu rozwiązań). Połączenie tych dwu wymiarów pozwala na wyznaczenie czterech charakterystycznych stylów informacyjnych: decydującego, elastycznego, hierarchicznego i integracyjnego [Riahi-Belkaoui 2002, s. 142]:

- Styl decydujący zakłada użycie minimalnej ilości danych do generowania informacji skupionej na określonym problemie. Styl charakterystyczny dla osób zdecydowanych, dla których ważna jest efektywność, szybkość i spójność wykorzystywanej informacji. W stylu tym preferowane są komunikaty i raporty zbiorcze oraz skrócone sprawozdania, dające możliwość skupienia się na jednym, konkretnym rozwiązaniu.
- Styl elastyczny preferowany jest przez osoby, dla których istotna jest szybkość uzyskania informacji (często pobieżnej), decyzje podejmowane są często intuicyjnie, a działania niejednokrotnie wykraczają poza ramy przyjętego planu.

- Styl hierarchiczny zakłada wykorzystanie ogromnych ilości danych do wygenerowania konkretnej informacji. Preferowany jest przez osoby ceniące dokładność, precyzję i perfekcjonizm, które potrzebują formalnych, dokładnych raportów, pozwalających bardzo precyzyjnie przeanalizować dany problem czy metodę, a następnie powoli i w rozważny sposób wygenerować (najlepsze) rozwiązanie.
- Styl integracyjny zakłada wykorzystanie ogromnych ilości danych do generowania wielu możliwych rozwiązań. Preferowany przez osoby poszukujące twórczego wykorzystania informacji w ramach eksperymentów, symulacji i gier, lubiące pracować w zespołach o nieformalnych strukturach. Często informacje uzyskiwane są poprzez wywiady czy bezpośrednie rozmowy, a nie tworzenie raportów.

### 3. Wpływ budżetowania na zachowania uczestników organizacji

Głównym narzędziem planowania w jednostce jest budżetowanie. Pomaga ono koordynować poszczególne typy działalności i procesów realizowanych w przedsiębiorstwie [Sobańska (red.) 2006, s. 291]. W każdym etapie procesu budżetowania (tworzenie, realizacja, ocena wykonania budżetów) wskazać można liczne kwestie dotyczące zachowań członków organizacji. W fazie tworzenia budżetów pojawia się problem: zgodności celów, partycypacji i zaangażowania; w fazie realizacji budżetów: komunikacji, współpracy i koordynacji, a w fazie oceny: motywacji (co wiąże się z presją i realizacją aspiracji) [Siegel, Ramanauskas-Marconi 1988, s. 137]. Zatem nie jest nadużyciem stwierdzenie, że budżetowanie ma wpływ zarówno na zachowania, jak i postawy członków organizacji (pracowników) poprzez wskazanie oczekiwań z nimi związanych oraz wprowadzenie norm, limitów, ograniczeń itp. Ponadto nie dziwi postrzeganie budżetów jako instrumentu wywołującego presję [Marcinkowska 2006, s. 262-268].

Wpływ, jaki ma proces budżetowania na zachowania uczestników organizacji, badali między innymi Shastri i Stout. Swoje badania opisali w artykule *Budżetowanie: perspektywy z realnego świata*. Autorzy ci zadali swoim respondentom<sup>4</sup> pytania dotyczące pozytywnych i negatywnych skutków budżetowania [Shastri, Stout 2008]. Wśród respondentów istniała zgodność, że budżety mogą być wykorzystane do ciągłego doskonalenia procesu zarządzania; mogą zapewniać menedżerom informacje niezbędne do reagowania na zmiany; motywować do wymiany informacji i wiedzy w pododdziałach / ośrodkach odpowiedzialności i zachęcać odpowiednio

<sup>4</sup> Przeprowadzone badania miały na celu uzyskanie odpowiedzi na pytania dotyczące postrzegania budżetowania w zakresie znacznie szerszym niż tylko przez pryzmat zachowania członków organizacji: Jak funkcjonuje budżetowanie w nowoczesnych organizacjach? Czy stanowi wartość dodaną w organizacjach? Jaką rolę odgrywa budżetowanie w organizacjach? Jakie konsekwencje wprowadza budżetowanie w postawach i zachowaniach? Czy istnieje (a jeśli tak, to jaki) związek pomiędzy budżetowaniem a innymi procesami zarządzania?

do podejmowania ryzyka. Z kolei w zakresie negatywnych skutków dotyczących zachowań część respondentów zgodziła się z tym, że budżetowanie:

- blokuje inicjatywy pracownicze,
- wywiera presję na menedżerów do podejmowania działań krótkoterminowych,
- hamują reakcje zarządzających w sytuacjach nieprzewidzianych zmian,
- wywiera presję na pracowników ukierunkowaną na osiągnięcie celów,
- zachęca do krótkowzrocznej perspektywy planowania.

#### **4. Postulaty organizacji rachunkowości zarządczej uwzględniające aspekt behawioralny**

W literaturze przedmiotu przyjęto ciekawe założenia dotyczące organizacji rachunkowości zarządczej, biorąc pod uwagę aspekty behawioralne [Barabasz 2008, s. 29]. Próbę opracowania koncepcji ram do modelu rachunkowości zarządczej, uwzględniającej aspekty behawioralne, podjął E.H. Caplan. W jego modelu przyjęte zostały w kilku obszarach istotne założenia. Są to: założenia w zakresie celów organizacji, założenia dotyczące roli rachunkowości zarządczej, założenia odnoszące się do roli menedżera i sposobu zarządzania, oraz zachowania uczestników [Caplan 1992].

##### **Założenia w zakresie celów organizacji:**

- należy przyjąć, że sama organizacja jest „bezmyślna”, to jednostki mają cele (funkcjonowanie poprzez organizacje „koalicji” poszczególnych uczestników),
- cele postrzegane zazwyczaj jako cele firmy, w rzeczywistości są celami dominującej grupy członków koalicji, z zastrzeżeniem wszelkich ograniczeń nałożonych przez innych uczestników i otoczenie zewnętrzne organizacji,
- cele organizacji zmieniają się w odpowiedzi na: zmiany celu dominującej grupy uczestników, zmiany w stosunkach w koalicji, zmiany w otoczeniu zewnętrznym organizacji,
- celem ponadczasowym jest samo przetrwanie organizacji, pozostałe cele zmieniają się (jak powyżej),
- cele indywidualne często przedkładane są nad cele ogólne, a ponadto są często sprzeczne i niejednorodne.

##### **Założenia dotyczące roli rachunkowości zarządczej:**

- rachunkowość zarządcza jest systemem informacyjnym, którego główny cel polega na zapewnieniu informacji na różnych szczeblach zarządzania danymi, które ułatwią podejmowanie decyzji, wspomogą funkcję planowania i kontroli, a ponadto informacja ma służyć jako płaszczyzna komunikacji w organizacji,
- efektywne wykorzystanie budżetów i innych technik kontroli rachunkowości wymaga zrozumienia interakcji pomiędzy nimi, technikami motywacji i poziomem dążenia jednostki do kontroli (do poddania się jej),
- obiektywizm rachunkowości zarządczej jest w dużej mierze dyskusyjny, ponieważ osoby ją realizujące mają dużą swobodę w zakresie wyboru, przetwarzania i przekazywania danych,

- można spodziewać się wpływu celów indywidualnych menedżerów na wyznaczanie celów ogólnych.

**Założenia odnoszące się do roli menedżera i sposobu zarządzania:**

- podstawową rolą menedżera jest utrzymanie właściwych proporcji pomiędzy wymaganiami stawianymi pracownikom a czynnikami motywacyjnymi, oferowanymi jako zachęta do ich wykonania (muszą być dostrzegane potrzeby i czynniki satysfakcji członków organizacji),
- menedżer musi podejmować decyzje sam i równocześnie musi skutecznie wpływać na decyzje podwładnych (tak aby ich decyzje były korzystne dla organizacji),
- istotą kontroli zarządzania jest wzbudzenie chęci respektowania organów zarządzania – ta gotowość jest wynikiem odpowiedniego motywowania,
- istnieje równowaga pomiędzy odpowiedzialnością a uprawnieniami.

**Założenia w odniesieniu do zachowania uczestników organizacji:**

- zachowanie ludzi w organizacji jest adaptacyjne (dot. rozwiązywania problemów, podejmowania decyzji),
- uczestnicy organizacji są motywowani ekonomicznie i pozaekonomicznie (poprzez zaspokajanie potrzeb materialnych, ale też społecznych i innych). Potrzeby poszczególnych jednostek różnią się między sobą (z czasem zmieniają się również w odniesieniu do konkretnej osoby),
- decyzje uczestnika organizacji o podjęciu realizacji celów tej organizacji są uzależnione od indywidualnego postrzegania tego, w jakim stopniu takie działanie przyczyni się do osiągania osobistych celów (premia, wzrost wynagrodzenia, prestiż itp.),
- efektywność i skuteczność ludzkich zachowań i podejmowanie decyzji w ramach organizacji jest ograniczone przez: niezdolność do koncentracji na więcej niż kilku rzeczach naraz, ograniczoną świadomość środowiska, w którym przyszło funkcjonować, ograniczoną wiedzę na temat alternatywnego sposobu działania i ewentualnych skutków takich działań, ograniczoną zdolność rozumowania, niekompletne i niespójne systemy własnych preferencji; w wyniku tych ograniczeń ludzkiej racjonalności, indywidualne i organizacyjne zachowania są zwykle skierowane na próby, aby znaleźć rozwiązania zadowalające zamiast optymalnych.

## 5. Podsumowanie

Siła narzędzi implementowanych w przedsiębiorstwie nie tkwi w nich samych, lecz w ludziach, którzy je wdrażają, realizują. Powodzenie i efektywność nie wynikają z narzędzi i instrumentów jako takich, ale z ludzi – gdy są doceniani, identyfikują się z rozwiązaniami, stają się bardziej efektywni.

Nowoczesne widzenie zarządzania podkreśla znaczenie stworzenia korzystnego klimatu organizacyjnego poprzez wykorzystanie narzędzi zarządzania, które są zaprojektowane tak, aby umożliwić każdemu członkowi organizacji wykorzystanie własnego potencjału w największym możliwym stopniu. Zatem systemy rachunkowości zarządczej powinny być projektowane i eksploatowane w taki sposób, który zapewni spełnienie tego postulatu.

## Literatura

- Barabasz A., *Osobowość organizacji. Zastosowanie w praktyce zarządzania*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2008.
- Caplan E.H., *The behavioral implications of management accounting*, „Management International Review” 1992, vol. 32, no. 1, s. 92-102.
- Dunk A.S., *Behavioral research in management accounting: The past, present and future*, „Advances in Accounting Behavioral Research” 2001, vol. 4, s. 24-45.
- Haich M., *Teoria organizacji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Koźmiński A., Piotrowski W. (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Marcinkowska M., *Budżetowanie w świetle teorii behawioralnych*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Art.-Tekst, Kraków-Zakopane 2006.
- Marcinkowska M., *Wykorzystanie informacji controllingu – spojrzenie behawioralne*, „Przegląd Organizacji” 2010, nr 1.
- Riahi-Belkaoui A., *Behavioral Management Accounting*, Quorum Books, Westpoint, Connecticut 2002.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2nd ed., Thomson, London 2002.
- Scapens R.W., *Understanding management accounting practices: A personal journey*, „The British Accounting Review” 2006, vol. 38, no. 1-30.
- Shastri K., Stout D.E., *Budgeting: Perspectives from the real world*, „Management Accounting Quarterly” 2008, vol. 10, no. 1.
- Siegel G., Ramanauskas-Marconi H., *Behavioral Accounting*, South-Western Educational Publishing, Cincinnati 1988.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Tyszka T. (red.), *Psychologia ekonomiczna*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2004.
- Williams P.F., Jenkins J. G., Ingraham L., *The winnowing away of behavioral accounting research in the US: The process for anointing academic elites*, „Accounting, Organizations and Society” 2006, vol. 31, s.783-818.
- Zimmerman J.L., *Accounting for Decision Making and Control*, The McGraw-Hill Companies, Inc., New York 2000.



## **MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE BEHAVIOURAL CONTEXT OF AN ORGANISATION**

**Summary:** Modern perspective of the management focuses on creating favourable climate of an organisation with the use of managerial tools that are designed so that to enable every member of an organisation to utilise his/her own potential to the maximum possible extent. The paper aims at revealing how far the managerial accounting depends on behaviours and attitudes of people who shape an organisation – most of all, employees at various levels.