

D E B I U T Y S T U D E N C K I E

2025

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W ERZE GLOBALIZACJI, ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I NOWYCH TECHNOLOGII

pod redakcją
Piotra Bednarka



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu



70 LAT WYDAWNICTWA

UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO
WE WROCŁAWIU

1955-2025

D E B I U T Y S T U D E N C K I E

2025

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W ERZE GLOBALIZACJI, ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I NOWYCH TECHNOLOGII

pod redakcją
Piotra Bednarka



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2025

Recenzja

Joanna Dyczkowska, Piotr Luty, Aleksandra Łakomiak, Marta Nowak

Redakcja wydawnicza

Aleksandra Śliwka

Korekta

Katarzyna Gwizda

Skład i łamanie

Beata Mazur

Projekt okładki

Beata Dębska

Na okładce wykorzystano zdjęcia z zasobów Adobe Stock

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa

Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0).

Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>



ISBN 978-83-68699-00-5 (wersja drukowana)

ISBN 978-83-68699-01-2 (wersja elektroniczna)

DOI: [10.15611/2025.01.2](https://doi.org/10.15611/2025.01.2)

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	6
Część 1: Controlling i rachunkowość zarządcza	
Katarzyna Palma: Teoria kontyngencji a konfiguracja systemu controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych.....	9
Patrycja Muszelik, Viktoriia Smyrnova, Weronika Sikora: Elastyczne budżetowanie jako alternatywa dla tradycyjnych metod planowania finansowego	23
Dominika Ostrowska, Agnieszka Kuświk, Martyna Mickiewicz: Behawioralne aspekty rachunkowości zarządczej – analiza systemów motywacyjnych ...	34
Anna Fiecek: <i>Lean accounting</i> jako strategia optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji	44
Część 2: Psychologia i behawioryzm w zarządzaniu	
Kinga Mielcarek, Marcelina Wilk, Kinga Wróbel: Teorie behawioralne w systemach kontroli zarządzania – psychologiczne podejście do efektywności organizacyjnej.....	55
Sara Skowron, Natalia Binkowska, Michał Komarczewski: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji w organizacjach – wpływ intuicji i wartości	69
Szymon Arciemowicz, Wiktor Kukielka, Tomasz Pater: Jak psychologia behawioralna może wspierać rachunkowość zarządczą?	84
Część 3: Globalizacja i rachunkowość międzynarodowa	
Martika Pośnik, Maja Molendowska: Globalizacja i rachunkowość międzynarodowa – analiza trendów i wyzwań	98
Część 4: Rachunkowość zrównoważonego rozwoju i środowiskowa	
Mariusz Ściegienka, Patrycja Smejda Gabriela Krala: Zrównoważony rozwój w rachunkowości – metody oceny ekologicznej działalności firm.....	111
Sandra Krych, Natalia Sitek: Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska – analiza praktyk firmy Sony.....	123
Dominika Dera, Aleksandra Wilczyńska: Rachunkowość zrównoważonego rozwoju – kluczowe wyzwania i strategie dla współczesnych przedsiębiorstw	136
Część 5: Nowoczesne technologie w rachunkowości	
Michał Łaban: Sztuczna inteligencja w raportowaniu niefinansowym – ocena skuteczności narzędzi AI	149

Wstęp

Współczesne zarządzanie oraz rachunkowość znajdują się w fazie dynamicznych zmian, napędzanych zarówno przez postęp technologiczny, jak i rosnące wymagania dotyczące zrównoważonego rozwoju. Tradycyjne podejścia do controllingu, budżetowania czy raportowania finansowego muszą być dostosowane do nowych realiów rynkowych, w których kluczową rolę odgrywają globalizacja, digitalizacja oraz czynniki behawioralne. Wraz z rosnącym znaczeniem rachunkowości międzynarodowej przedsiębiorstwa muszą radzić sobie z różnicami kulturowymi i regulacyjnymi, które wpływają na ich strategię zarządzania.

Coraz większą rolę w podejmowaniu decyzji zarządczych zaczynają ponadto odgrywać czynniki psychologiczne oraz behawioralne. Analiza mechanizmów motywacyjnych, intuicji oraz percepcji ryzyka w systemach kontroli wewnętrznej umożliwia skuteczniejsze przewidywanie i minimalizowanie błędów w zarządzaniu organizacjami. Równocześnie rozwój sztucznej inteligencji oraz automatyzacja procesów finansowych otwiera nowe możliwości optymalizacji pracy księgowych i menedżerów finansowych.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie szerokiego spektrum zagadnień związanych z nowoczesnym podejściem do rachunkowości zarządczej, controllingu oraz zarządzania. Studenci i studentki Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu będący autorami artykułów naukowych podejmują próbę analizy wyzwań stojących przed współczesnymi organizacjami oraz prezentują rozwiązania, które mogą wspierać przedsiębiorstwa w ich rozwoju i adaptacji do zmieniającego się otoczenia biznesowego.

Zbiór ten podzielono na pięć sekcji, które obejmują kluczowe obszary współczesnej rachunkowości.

Pierwsza część poświęcona jest controllingowi oraz nowoczesnym metodom rachunkowości zarządczej. Rozdziały w tej sekcji przedstawiają zarówno klasyczne, jak i innowacyjne podejścia do zarządzania finansami w przedsiębiorstwach, w tym teorię kontyngencji w controllingu, elastyczne budżetowanie oraz *lean accounting* jako strategię redukcji kosztów i optymalizacji procesów.

Druga sekcja skupia się na psychologicznych aspektach rachunkowości i zarządzania. Autorzy analizują wpływ behawioryzmu na efektywność systemów kontroli zarządczej, mechanizmy motywacyjne oraz rolę intuicji i wartości w procesach decyzyjnych. Uwzględnienie czynników psychologicznych w systemach rachunkowości i zarządzania staje się kluczowe w kontekście poprawy skuteczności procesów kontrolnych i optymalizacji strategii organizacyjnych.

W trzeciej części omówione zostają kwestie globalizacji i rachunkowości międzynarodowej, w tym dokonana zostaje analiza wpływu globalnych trendów na systemy rachunkowości oraz standardy międzynarodowe. Autorzy podejmują tematykę

różnic kulturowych i regulacyjnych, które wpływają na praktyki księgowe i sprawozdawczość finansową na całym świecie.

Czwarta sekcja koncentruje się na aspektach środowiskowych w rachunkowości. W dobie rosnącej liczby regulacji dotyczących ochrony środowiska i odpowiedzialności społecznej organizacje muszą wdrażać strategie raportowania niefinansowego oraz optymalizować wykorzystanie zasobów. Rozdziały w tej części omawiają tematykę rachunkowości zrównoważonego rozwoju, środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA) oraz strategii firm na rzecz minimalizacji wpływu na środowisko.

Ostatnia sekcja poświęcona jest wpływowi nowych technologii na rachunkowość. Autorzy analizują zastosowanie sztucznej inteligencji w raportowaniu niefinansowym. Digitalizacja i automatyzacja księgowości zmieniają sposób pracy specjalistów z zakresu finansów, przynosząc nie tylko nowe możliwości, ale też wyzwania związane z bezpieczeństwem danych i wiarygodnością informacji finansowych.

Niniejszy zeszyt naukowy prezentuje interdyscyplinarne podejście do współczesnych problemów rachunkowości zarządczej. Przedstawione opracowania dostarczają zarówno teoretycznych podstaw, jak i praktycznych przykładów wdrażania nowoczesnych narzędzi zarządczych.

Publikacja ta kierowana jest do szerokiego grona odbiorców – studentów, badaczy akademickich, menedżerów finansowych, księgowych oraz specjalistów ds. controllingu, którzy chcą poszerzyć swoją wiedzę na temat nowoczesnych metod zarządzania finansami i strategii optymalizacji rachunkowości w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym.

Mamy nadzieję, że rozdziały zawarte w niniejszym zeszycie zainspirują Czytelników do dalszych badań i poszukiwań innowacyjnych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości i zarządzania.

Piotr Bednarek

Część 1

Controlling i rachunkowość zarządcza

Teoria kontyngencji a konfiguracja systemu controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych

Katarzyna Palma

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 183948@student.ue.wroc.pl

© 2025 Katarzyna Palma

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Palma, K. (2025). Teoria kontyngencji a konfiguracja systemu controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 9-22). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Stworzenie systemu controllingu przez wiele lat stanowiło przedmiot zainteresowania zarówno praktyków, jak i badaczy. Przedsiębiorstwa dążą do rozwiązań zapewniających skuteczność i przejrzystość działania, jednak literatura wciąż koncentruje się głównie na klasyfikacji i częstotliwości stosowania poszczególnych narzędzi. Celem rozdziału jest zbadanie konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych z uwzględnieniem założeń teorii kontyngencji. W badaniach zastosowano przegląd literatury, autorskie badanie ankietowe oraz jakościową analizę porównawczą zbiorów rozmytych (fsQCA). Wyniki nie wykazały istotnych różnic pomiędzy konfiguracjami w zależności od typu działalności. Nie zidentyfikowano również narzędzi o charakterze warunku koniecznego, co wskazuje na dominację rozwiązań sytuacyjnych, dopasowywanych indywidualnie do potrzeb organizacji. Uzyskane rezultaty potwierdzają zasadność dalszych badań nad konfiguracjami systemów controllingu, uwzględniającymi czynniki kontekstowe i organizacyjne.

Słowa kluczowe: controlling, konfiguracja controllingu, narzędzia controllingu, jakościowa analiza porównawcza zbiorów rozmytych

1. Wstęp

Controlling w ostatnich latach zyskał na znaczeniu, stając się istotnym narzędziem wspierającym zarządzanie w wielu przedsiębiorstwach. Jego rola szczególnie wzrosła w kontekście dynamicznego rozwoju analityki danych i potrzeby podejmowania

decyzji opartych na wiedzy (ICV POLSKA, 2024). Pomimo braku jednoznacznych regulacji dotyczących jego wdrażania, elastyczność tego systemu otwiera przed organizacjami przestrzeń do tworzenia innowacyjnych i dostosowanych do własnych potrzeb rozwiązań. Elastyczne podejście i związana z nim swoboda mogą być postrzegane zarówno jako zaleta, jak i jako wyzwanie. Przedsiębiorcy, rozważając dostępne opcje, często napotykają trudności wynikające z szerokiego zakresu narzędzi i metod (instrumentów) controllingu. Ich różnorodność może utrudniać wybór tych, które realnie przyniosą korzyści z ich stosowania w przedsiębiorstwach. Wdrożenie skutecznego controllingu, czyli takiego, który realizuje cele jednostki oraz wspiera w osiąganiu oczekiwanych wyników (Janik i Paździor, 2012), wymaga świadomego doboru narzędzi oraz zaangażowania całej organizacji we wprowadzane zmiany.

Utworzenie controllingu wiąże się z dostosowaniem jego konfiguracji do potrzeb przedsiębiorstwa. W niniejszym opracowaniu przez konfigurację narzędzi controllingu rozumie się celowy dobór i zestawienie rozwiązań dostosowanych do specyfiki organizacji. Szczegółowe ujęcie tego pojęcia zaprezentowano w dalszej części rozdziału.

Dobór narzędzi musi być dostosowany do specyfiki danej organizacji, co wymaga wcześniejszych analiz, prognoz i nakładów pracy. W praktyce przedsiębiorcy często poszukują gotowych wskazówek lub studium przypadków, opierając się na doświadczeniach innych firm o podobnym profilu działalności. Okazuje się jednak, że zastosowanie rozwiązań, które sprawdziły się w innych przedsiębiorstwach, nie zawsze przynosi oczekiwane rezultaty. Wynika to z założeń teorii uwarunkowań sytuacyjnych (teorii kontyngencji), zgodnie z którą systemy zarządzania – w tym również controlling – muszą być dostosowane do zmiennych warunków otoczenia (Otley, 2016).

Niniejsza praca ma na celu zbadanie konfiguracji controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych z uwzględnieniem założeń teorii kontyngencji. Analiza umożliwi określenie, które narzędzia controllingu mogą być niezbędne dla realizacji jego celów, a które można uznać za fakultatywne. Zbadano również możliwość istnienia wzorcowych konfiguracji narzędzi stosowanych w controllingu w zależności od charakterystyki przedsiębiorstwa, mając na względzie teorię uwarunkowań sytuacyjnych.

W pracy postawiono dwa pytania badawcze:

- Czy istnieją znaczące różnice w konfiguracjach controllingu pomiędzy przedsiębiorstwami usługowymi oraz handlowymi?
- Czy istnieją narzędzia controllingu, których brak uniemożliwia osiągnięcie założonych celów?

W badaniu zastosowano metody jakościowe i ilościowe. Na potrzeby analizy przeprowadzono przegląd literatury oraz badanie ankietowe z wykorzystaniem autorskiego kwestionariusza. Do opracowania wyników i ich analizy posłużyła jakościowa analiza porównawcza zbiorów rozmytych (fsQCA) oraz program statystyczny fsQCA 4.1 w celu zobrazowania możliwych konfiguracji na podstawie udzielonych przez respondentów odpowiedzi.

2. Literatura o controllingu i narzędziach controllingu

W literaturze przedmiotu istnieje wiele podejść do definiowania controllingu, co odzwierciedla jego złożoność i różnorodność zastosowań w praktyce zarządzania. Controlling jest często postrzegany jako system wspierający procesy decyzyjne poprzez dostarczanie informacji niezbędnych do planowania, kontroli i koordynacji działań w przedsiębiorstwie. Zgodnie z publikacjami controlling może być:

- koncepcją zarządzania zorientowaną na wynik, wspierającą działania menedżerów na wszystkich szczeblach organizacji (Materac, 2020),
- narzędziem identyfikacji, pomiaru, analizy, kontroli i doskonalenia procesów, dostarczając menadżerom wiarygodnych i aktualnych informacji niezbędnych do efektywnego zarządzania (Szydełko, 2017),
- narzędziem sterowania działalnością gospodarczą, które służy osiągnięciu wyznaczonego celu (Nesterak, 2001),
- strategią, która powinna zostać opracowana przez przedsiębiorstwo przy szczególnym uwzględnieniu jego perspektywy rozwoju w najbliższych latach (Sekuła, 1998).

Jak można zauważyć, niezależnie od okresu publikacji przytoczonych prac, literatura konsekwentnie ukazuje controlling jako pojęcie niejednoznaczne i wielowymiarowe. Wskazuje to na zdolność controllingu do adaptacji i funkcjonowania w różnych kontekstach organizacyjnych i czasowych. Zauważalny jest brak jednej, powszechnie akceptowalnej definicji controllingu.

Wszystkie podejścia łączy jednak wspólny element – odwołanie do funkcji, jakie controlling ma pełnić w przedsiębiorstwie. Można zatem przyjąć, że to właśnie zakładane funkcje controllingu determinują jego rozumienie oraz sposób wdrażania w organizacji.

Do podstawowych funkcji controllingu zalicza się:

- koordynację – jako podstawę funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie (Horvath i in., 2017);
- planowanie – które opiera się na analizie najbliższego otoczenia przedsiębiorstwa, jego warunków oraz możliwości (Nesterak, 2015);
- kontrolę – która polega na weryfikacji planów ze stanem faktycznym (Griffin, 2017);
- sterowanie – które ma na celu identyfikację i przewidywanie odchyłeń od planowanego stanu oraz ustalenie przyczyn odchyłeń (Surmacz i in., 2010).

W realizacji powyższych funkcji controllingu kluczową rolę odgrywają systemy informacyjne, których zadaniem jest agregowanie zbieranych danych. W warunkach rosnącej zmienności otoczenia gospodarczego zdolność do szybkiego i trafnego przetwarzania informacji staje się jednym z głównych czynników determinujących skuteczność działania przedsiębiorstwa. Ostatecznie wszystkie funkcje controllingu sprowadzają się do dostarczania informacji o wysokiej użyteczności i trafności.

Integralną częścią systemu controllingu są jego narzędzia, które umożliwiają realizację jego funkcji i wspierają osiąganie celów organizacyjnych. Narzędzia controllingu to grupa rozwiązań, sposobów lub projektów, dzięki którym realizacja celów przedsiębiorstwa w zakresie controllingu staje się możliwa (Janik i Paździor, 2012). Ich zakres może obejmować zarówno obszary finansowe i zarządcze, jak i konkretne jednostki organizacyjne. Ze względu na szeroki wachlarz możliwych rozwiązań literatura przedmiotu często odnosi się do narzędzi controllingu jako do „oferty”, z której organizacje powinny świadomie wybierać te elementy, które najlepiej odpowiadają ich potrzebom i celom (Janik i Paździor, 2012; Nowak, 2011).

Na potrzeby niniejszego rozdziału wyodrębniono piętnaście narzędzi controllingu, które na podstawie analizy literatury przedmiotu oraz rozeznania autorki na etapie przygotowania narzędzia badawczego uznane zostały za reprezentatywne dla praktyki przedsiębiorstw handlowych i usługowych. Zestaw ten obejmuje narzędzia często przywoływane w opracowaniach dotyczących controllingu, uwzględniane w ujęciu zarówno operacyjnym, jak i strategicznym. Dobór ten miał charakter celowy – jego celem było uchwycenie szerokiego zakresu funkcji realizowanych przez controlling oraz umożliwienie dalszej analizy konfiguracji tych narzędzi.

Wyodrębnione zostały następujące narzędzia:

- analiza progu rentowności (BEP),
- budżetowanie,
- metoda portfelowa,
- krótkoterminowy rachunek wyników,
- strategiczna karta wyników (BSC),
- sprawozdawczość finansowa,
- *Time Based Management*,
- analiza SWOT,
- rachunek kosztów,
- analiza wskaźnikowa,
- ceny transferowe,
- raportowanie,
- wskaźniki relacji z klientami,
- finansowe systemy motywacyjne pracowników,
- system pomiaru i oceny dokonań.

Dostosowanie odpowiedniej konfiguracji narzędzi controllingu stanowi wyzwanie zarówno dla małych, jak i dla dużych przedsiębiorstw. Proces ten wiąże się z koniecznością poniesienia kosztów, przeprowadzenia szczegółowych analiz oraz testowania różnych rozwiązań w celu dopasowania systemu do zmieniających się warunków otoczenia.

W niniejszym opracowaniu przez konfigurację narzędzi controllingu rozumie się celowy i świadomy dobór rozwiązań wspierających realizację funkcji controllingu, dostosowany do specyfiki organizacji, jej potrzeb i celów. Konfiguracja – poza

aspektem wyboru narzędzi – obejmuje również sposób ich zestawienia, stopień wykorzystania i wszelkie wzajemne powiązania, które w efekcie przekładają się na skuteczność działania controllingu.

Pomimo nieustającego zainteresowania tematyką controllingu, dotychczasowe badania koncentrowały się głównie na częstotliwości stosowania poszczególnych narzędzi, pomijając ich rolę w strukturze i sposób, w jaki oddziałują one na siebie w różnych konfiguracjach. Ta luka badawcza wskazuje na potrzebę dalszej analizy, uwzględniając formę funkcjonowania przedsiębiorstw.

3. Teoria kontyngencji w controllingu

W literaturze przedmiotu problematyka doboru narzędzi do systemów controllingu coraz częściej analizowana jest z perspektywy teorii kontyngencji (*contingency theory*), znanej również jako teoria uwarunkowań sytuacyjnych. Koncepcja ta zakłada, że skuteczność systemów zarządczych – w tym systemów controllingu – zależy od warunków, w jakich funkcjonuje dana organizacja (Otley, 1980). Tym samym nie istnieje jedno uniwersalne rozwiązanie, które sprawdzi się we wszystkich przedsiębiorstwach, niezależnie od ich otoczenia, struktury czy rodzaju prowadzonej działalności.

Zgodnie z tym podejściem, organizacje o podobnej strukturze, zbliżonym poziomie technologii czy identycznym profilu produkcji, mogą używać zupełnie odmiennych zestawów narzędzi controllingu. Nawet niewielkie różnice względem czynników zewnętrznych mogą istotnie wpływać na sposób konfiguracji narzędzi oraz ich efektywność.

3.1. Poszukiwanie konfiguracji systemu controllingu

Odnosnie do rachunkowości zarządczej badania przeprowadzone przez Ładę i Bartnika (2018) wskazały, że teoria kontyngencji znajduje uzasadnienie przede wszystkim w orientacji na efektywność. Analizowanie konfiguracji narzędzi controllingu z uwzględnieniem ich wpływu na realizację celów przedsiębiorstwa jest znacznie bardziej zasadne niż jedynie częstotliwość ich stosowania.

Jednocześnie wciąż brakuje badań, które dążyłyby do identyfikacji zestawień narzędzi wykazujących spójność w ramach określonych typów działalności. Niedostatecznie rozpoznana pozostaje również kwestia istnienia narzędzi zbędnych – takich, których obecność nie wpływa znacząco na funkcjonowanie systemu, oraz narzędzi niezbędnych – bez których nie dochodzi do realizacji podstawowych funkcji controllingu.

W niniejszym rozdziale skoncentrowano się na poszukiwaniu konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych, uwzględniających sytuacyjny charakter organizacji. Zatem analiza, której wyniki zostały przedstawione w punkcie 5 niniejszego opracowania pozwala na wnioskowanie o narzędziach controllingu również ze względu na ich rolę w systemie.

4. Metody badawcze

Celem przeprowadzonych badań była identyfikacja konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach o profilu handlowym i usługowym oraz ocena ich potencjalnego wpływu na realizację celów systemu controllingu. W szczególności podjęto próbę odpowiedzi na dwa pytania badawcze:

- Czy istnieją istotne różnice w konfiguracjach systemu controllingu pomiędzy przedsiębiorstwami handlowymi i usługowymi?
- Czy istnieje narzędzie controllingu, którego brak uniemożliwia osiągnięcie oczekiwanych rezultatów w przedsiębiorstwie?

Badania miały charakter ilościowo-jakościowy i zostały przeprowadzone w kwietniu 2024 roku z wykorzystaniem autorskiego kwestionariusza ankiety. Formularz został przygotowany w narzędziu Microsoft Forms i rozesłany drogą mailową do przedsiębiorstw handlowych oraz usługowych zlokalizowanych w różnych województwach w Polsce. Dane kontaktowe pozyskano z ogólnodostępnych baz firm. Kryterium kwalifikującym do udziału w badaniu było prowadzenie działalności o wskazanym profilu oraz znajomość systemu controllingu w danej organizacji.

W badaniu wzięło udział 103 respondentów. Po weryfikacji poprawności odpowiedzi do analizy zakwalifikowano 102 wypełnione ankiety. Uczestnikami badania były osoby zajmujące się controllinglem w przedsiębiorstwach lub mające wiedzę na temat jego funkcjonowania w jednostce.

Kwestionariusz zawierał 11 pytań zamkniętych jednokrotnego wyboru. Jego struktura była dwuczęściowa i zawierała:

- Pytania kluczowe – służące ocenie stopnia wykorzystania piętnastu wybranych narzędzi controllingu oraz ocenie konfiguracji systemu (m.in. zgodność z celami, wzajemne dopasowanie narzędzi, oczekiwane rezultaty).
- Pytania wdrożeniowe – ich celem było zapewnienie świadomego odniesienia się do treści właściwej części ankiety.

Ocena narzędzi została przeprowadzona przy użyciu pięciostopniowej skali Likerta – od 1 „wcale” do 5 „w bardzo dużym stopniu”. Podobną skalę zastosowano przy pytaniach dotyczących oceny efektywności konfiguracji systemu.

Ze względu na potrzebę modelowania niejednoznaczności i nieprecyzyjności niektórych odpowiedzi zastosowano metodę jakościowej analizy porównawczej zbiorów rozmytych (fsQCA), umożliwiającą analizę zależności pomiędzy zestawami narzędzi a uzyskaniem pożądaných rezultatów. Kalibracja danych została przeprowadzona zgodnie z przyjętą logiką wartości przypisanych do odpowiedzi na skali Likerta. Dane zostały skalibrowane przy użyciu programu fsQCA 4.1.

5. Wyniki badań

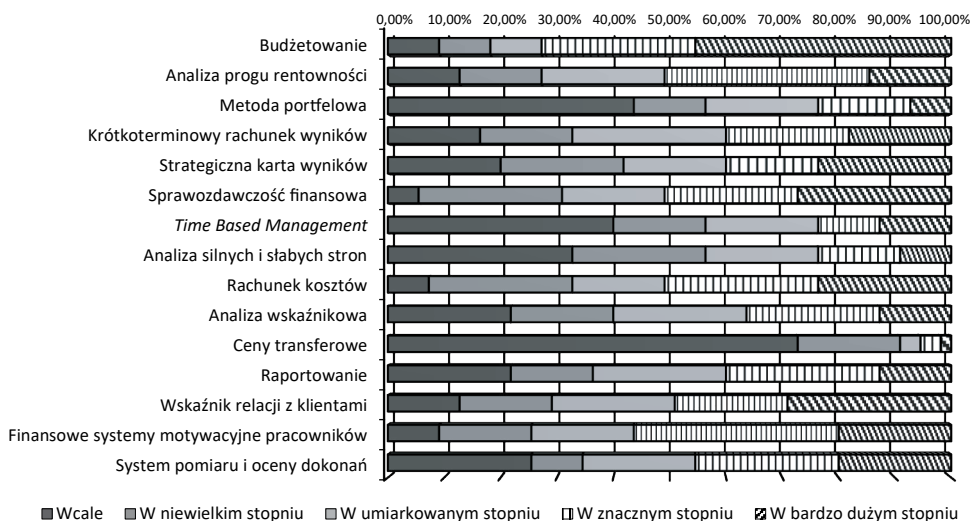
Zgodnie z przyjętym celem badawczym w niniejszym artykule podjęto próbę identyfikacji konfiguracji narzędzi controllingu, które – w zależności od charakterystyki przedsiębiorstwa – mogą prowadzić do realizacji zakładanych celów. Analiza została przeprowadzona z uwzględnieniem teorii kontyngencji, zgodnie z którą skuteczność systemu zarządzania zależy od warunków sytuacyjnych, w jakich funkcjonuje organizacja.

Wyniki badań oraz przeprowadzona analiza zbiorów rozmytych pozwalają wskazać odpowiedzi na pytania badawcze – które narzędzia controllingu mogą być niezbędne dla efektywnego działania systemu, które należy uznać za fakultatywne oraz – co najistotniejsze – czy możliwe jest wskazanie wzorcowych konfiguracji narzędzi stosowanych przez przedsiębiorstwa handlowe i usługowe.

Uwzględnienie teorii kontyngencji stanowi podstawę do analizy zróżnicowania konfiguracji narzędzi controllingu oraz ich funkcjonalnego dopasowania do specyfiki działalności. W kolejnych podrozdziałach zaprezentowano zestawienie wyników w ujęciu porównawczym, a także omówiono konfiguracje prowadzące do uzyskania oczekiwanych rezultatów.

5.1. Porównanie roli narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach

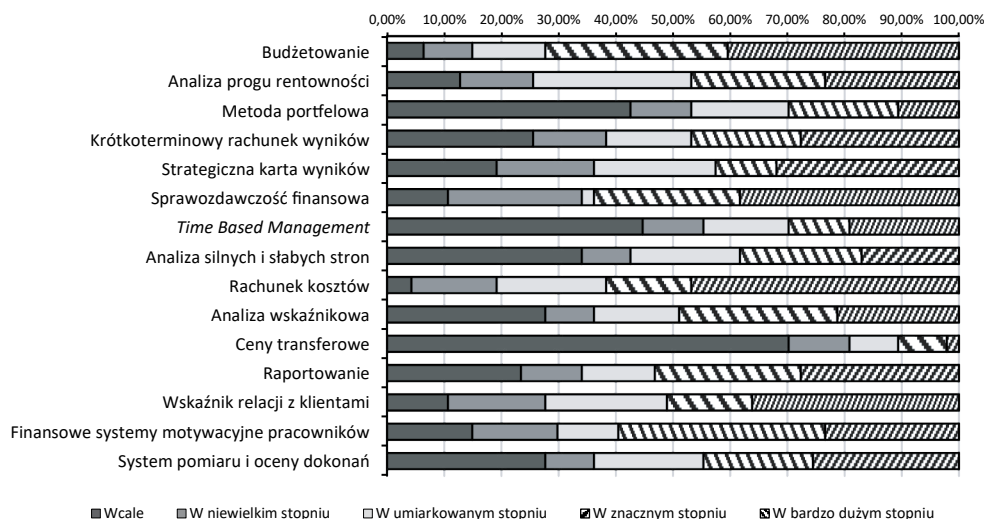
W pierwszym etapie analizy porównano stopień wykorzystania piętnastu wybranych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. Zestawienie odpowiedzi respondentów umożliwia wstępne rozpoznanie różnic w zastosowaniu poszczególnych rozwiązań w zależności od profilu działalności jednostki.



Rys. 1. Częstotliwość użytkowania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych

Źródło: opracowano na podstawie badań własnych.

Rysunek 1 przedstawia stopień wykorzystania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych, rys. 2 zaś – w przedsiębiorstwach usługowych.



Rys. 2. Częstotliwość użytkowania poszczególnych narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach usługowych

Źródło: opracowano na podstawie badań własnych.

Wyniki potwierdziły ogólną różnorodność w stosowaniu narzędzi, jednak nie wykazały istotnych i systematycznych różnic, które umożliwiłyby jednoznaczne powiązanie profilu działalności z określoną konfiguracją.

W obu grupach respondentów najrzadziej wykorzystywanym narzędziem okazały się ceny transferowe (ponad 70% wskazań „wcale”), natomiast budżetowanie należało do narzędzi stosowanych najczęściej – zarówno w przedsiębiorstwach handlowych, jak i usługowych.

W przedsiębiorstwach handlowych, obok budżetowania, stosunkowo często wskazywano również wskaźniki relacji z klientami (29,09% odpowiedzi „w bardzo dużym stopniu”). W usługowych – obok budżetowania – przeważało zastosowanie rachunku kosztów (46,81% odpowiedzi „w bardzo dużym stopniu”).

W świetle teorii kontyngencji te różnice – choć widoczne – należy traktować jako wynik dostosowania systemu controllingu do warunków funkcjonowania danego przedsiębiorstwa. Nie oznaczają one jeszcze istnienia odrębnych, wzorcowych konfiguracji – do ich identyfikacji konieczne było zastosowanie narzędzia analitycznego uwzględniającego relacje między elementami systemu, tj. metody fsQCA. Ze względu na skalę Likerta niewielkie różnice w ich stosowaniu mogą być zauważalne jedynie wstępnie.

5.2. Określenie konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych

Jakościowa analiza porównawcza (QCA), opracowana przez Ragina (1987), wykorzystuje algebrę Boole'a do analizy wzorców rzeczywistych i logicznych w celu formułowania wniosków. Tradycyjna forma QCA opiera się na zmiennych dychotomicznych, ale dzięki rozwojowi metody powstała wersja rozmyta QCA (fsQCA), która pozwala na kalibrację danych o charakterze ciągłym (Ragin, 2008).

W niniejszym badaniu, dotyczącym narzędzi controllingu stosowanych w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych, dane pozyskane z ankiet zostały przekształcone zgodnie z zasadami kalibracji skali Likerta do wartości od 0,05 do 0,95, zgodnie z następującym podziałem:

- „wcale” oraz w „niewielkim stopniu” (odpowiedzi 1 i 2 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,05;
- „w umiarkowanym stopniu” (odpowiedź 3 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,5;
- „w znacznym stopniu” oraz „w bardzo dużym stopniu” (odpowiedzi 4 i 5 w skali Likerta) – wartość po kalibracji: 0,95.

W przypadku zmiennej wynikowej, czyli obecności oczekiwanych rezultatów, odpowiedzi zostały skalibrowane w sposób niepozostawiający niepewności granicznej:

- odpowiedzi 1 i 2 – wartość: 0,
- odpowiedź 3 – wartość: 0,5,
- odpowiedzi 4 i 5 – wartość: 1.

Następnie, z wykorzystaniem programu fsQCA 4.1, zbudowano tabelę prawdy, przyjmując minimalną liczbę przypadków równą 1 oraz próg spójności na poziomie 0,6. Taka konfiguracja umożliwiła identyfikację kombinacji przyczynowych prowadzących do wystąpienia oczekiwanych rezultatów. Wartość spójności mieści się w przedziale od 0 do 1, gdzie 1 oznacza całkowite dopasowanie (Ragin, 2008).

W efekcie przeprowadzono analizę warunków przyczynowych – tj. badanych narzędzi controllingu – w kontekście ich obecności w konfiguracjach skutkujących osiągnięciem oczekiwanych rezultatów.

Poniżej została wskazana reguła poddana analizie pod kątem spójności i pokrycia z założeniami osiągniętymi przez controlling w badanych przedsiębiorstwach.

REZULTAT = (Budżetowanie, Analiza prognozy rentowności, Metoda portfelowa, Krótkoterminowy rachunek wyników, Strategiczna karta wyników, Sprawozdawczość finansowa, Time Based Management, Analiza SWOT, Rachunek kosztów, Analiza wskaźnikowa, Ceny transferowe, Raportowanie, Wskaźnik relacji z klientami, Finansowe systemy motywacyjne pracowników, System pomiaru i oceny dokonań).

Celem tej analizy było określenie, które z narzędzi pełnią funkcję warunku koniecznego dla wystąpienia efektu, a które pojawiają się w konfiguracjach jako fakultatywne lub neutralne. Weryfikacji dokonano na podstawie poziomu spójności i pokrycia – przedstawionych w tab. 1 (przedsiębiorstwa handlowe) i tab. 2 (przedsiębiorstwa usługowe).

Kryterium uznania danego narzędzia za warunek konieczny obejmowało przyjęcie wysokiego poziomu spójności. Żadne z analizowanych narzędzi controllingu nie spełniło tego warunku – ani w grupie przedsiębiorstw handlowych, ani usługowych. Oznacza to, że w świetle analizy fsQCA nie istnieje pojedyncze narzędzie, które byłoby niezbędne do osiągnięcia oczekiwanych rezultatów. Podejście to potwierdza założenia teorii kontyngencji – z uzyskanych odpowiedzi nie można wskazać jednego z piętnastu narzędzi, którego brak uniemożliwiłaby firmom osiągnięcie określonych rezultatów.

Porównując poszczególne konfiguracje, można wyróżnić przypadki konfiguracji o zakładanej spójności: 0,6 – dla przedsiębiorstw handlowych, oraz 0,5 – dla przedsiębiorstw usługowych. Pomniejszony próg spójności w przypadku przedsiębiorstw usługowych wynika z mniejszej liczby spójnych ze sobą konfiguracji, które byłyby możliwe do wykazania. Analiza przy założeniu większego poziomu spójności byłaby mniej efektywna ze względu na mniejszą liczbę rezultatów w tabeli – aby liczba konfiguracji była porównywalna, przyjęto niższy próg spójności w przedsiębiorstwach usługowych, kwalifikując jednocześnie dwie konfiguracje poniżej poziomu spójności 0,6.

Na podstawie odpowiedzi respondentów w tab. 1 wskazano możliwości konfiguracji narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych, natomiast w tab. 2 – w przedsiębiorstwach usługowych

Tabela 1. Konfiguracje narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach handlowych

Wyszczególnienie	Rozwiązania							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Budżetowanie	○	○	●	●	●	●	●	●
Analiza prognozy rentowności	○	○	○	●	●	●	●	●
Metoda portfelowa	○	○	○	●	○	○	●	●
Krótkoterminowy rachunek wyników	○	○	●	○	●	●	●	●
Strategiczna karta wyników	○	○	○	○	●	●	●	●
Sprawozdawczość finansowa	●	○	○	●	●	●	●	●
<i>Time Based Management</i>		○	○	○	○	○	○	●
Analiza silnych i słabych stron	○	○	○	○	○	●	●	○
Rachunek kosztów	○	○	○	●	●	○	●	●
Analiza wskaźnikowa	○	○	○	●	●	●	●	●
Ceny transferowe	○	○	○	○	○	○	○	○
Raportowanie	○	○	○	○	●	●	●	●

Wyszczególnienie	Rozwiązania							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Wskaźnik relacji z klientami	○	○	●	○	●	●	●	●
Finansowe systemy motywacyjne pracowników	○	●	○	○	●	○	●	●
System pomiaru i oceny dokonań	○	○	●	○	○	●	●	○
Spójność	0,6923	0,7682	0,8630	0,8630	0,7682	0,8630	0,8780	0,8901
Stopień pokrycia	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0225	0,0337	0,0450
Spójność dla całego rozwiązania: 0,824427								
Stopień pokrycia dla całego rozwiązania: 0,27								

Symbol ● oznacza obecność narzędzia w konfiguracji, symbol ○ oznacza nieobecność uwarunkowania. Brak symbolu oznacza obojętność obecności narzędzia w konfiguracji.

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Tabela 2. Konfiguracje narzędzi controllingu w przedsiębiorstwach usługowych

Wyszczególnienie	Rozwiązania						
	1	2	3	4	5	6	7
Budżetowanie	●	○	○	●	●	●	●
Analiza prognozy rentowności	●	○	●	○	●	●	●
Metoda portfelowa	●	○	○	○	○	○	●
Krótkoterminowy rachunek wyników	○	○	○	○	○	●	●
Strategiczna karta wyników	○	○	○	○	○	○	●
Sprawozdawczość finansowa	○	●	●	●	●	●	●
<i>Time Based Management</i>	○	○	○	○	○	○	●
Analiza silnych i słabych stron	○	○	○	○	○	●	●
Rachunek kosztów	○	●	●	●	●	●	●
Analiza wskaźnikowa	○	○	●	○	●	●	●
Ceny transferowe	○	○	○	○	○	○	●
Raportowanie	○	○	○	○	○	●	●
Wskaźnik relacji z klientami	○	○	○	●	●	○	●
Finansowe systemy motywacyjne pracowników	○	○	●	●	○	●	●
System pomiaru i oceny dokonań	○	○	○	○	○	○	●
Spójność	0,5692	0,6627	0,5692	0,8462	0,6216	0,7077	0,7744
Stopień pokrycia	0,0529	0,0257	0,0529	0,0257	0,0129	0,0129	0,129
Spójność dla całego rozwiązania: 0,605351							
Pokrycie dla całego rozwiązania: 0,25857							

Symbol ● oznacza obecność narzędzia w konfiguracji, symbol ○ oznacza nieobecność uwarunkowania. Brak symbolu oznacza obojętność obecności narzędzia w konfiguracji.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wykazano w analizie zbiorów rozmytych, możliwe jest wskazanie pewnych konfiguracji narzędzi controllingu, które mogą sprzyjać osiągnięciu oczekiwanych rezultatów. Należy jednak podkreślić ograniczoną spójność tych rozwiązań – dla przedsiębiorstw zarówno handlowych, jak i usługowych nie było konfiguracji, która wykazywałaby wysoką zgodność – żadna z konfiguracji, ani w grupie przedsiębiorstw handlowych, ani usługowych, nie przekroczyła wartości 0,9. Zauważalne są znaczące różnice pomiędzy zestawieniami narzędzi controllingu, co potwierdza, że ich konfiguracje mają charakter sytuacyjny i nie mogą być traktowane jako rozwiązania uniwersalne.

Przeprowadzona analiza pozwala zatem traktować uzyskane konfiguracje jako wskazówki – punkty odniesienia dla praktyki, a nie gotowe modele możliwe do wdrożenia w każdej organizacji.

W niektórych przypadkach zaobserwowano marginalne znaczenie wybranych narzędzi controllingu, np. *Time Based Management*, cen transferowych czy – w przedsiębiorstwach usługowych – systemu pomiaru i oceny dokonań. Należy jednak pamiętać, że ograniczone zastosowanie nie musi wynikać z niskiej efektywności, ale może być konsekwencją charakterystyki działalności. Przykładowo ceny transferowe znajdują zastosowanie wyłącznie w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, przez co są istotne tylko w wybranym segmencie firm.

Uzyskane wyniki potwierdzają również, że nie istnieje uniwersalna konfiguracja narzędzi controllingu odpowiednia dla każdej organizacji. Badania nie wykazały istnienia jednego narzędzia, którego brak jednoznacznie uniemożliwia skuteczne funkcjonowanie systemu controllingu. Konfiguracje narzędzi powinny być więc dopasowywane indywidualnie – z uwzględnieniem kontekstu działania jednostki, jej potrzeb i celów.

Zróznicowanie potrzeb wewnętrznych organizacji oraz wpływ czynników zewnętrznych sprawiają, że nawet firmy o tym samym profilu działalności mogą potrzebować odmiennych konfiguracji. Ograniczeniem niniejszych badań jest również ich zakres – analiza dotyczyła wyłącznie wybranych piętnastu narzędzi, które według przeglądu literatury są powszechnie stosowane w praktyce. Mimo to konfiguracje te wykazały dużą zmienność i brak pełnej spójności.

6. Podsumowanie

Opierając się na przeprowadzonych badaniach, można stwierdzić, że temat konfiguracji systemów controllingu – w szczególności w kontekście teorii kontyngencji – pozostaje aktualny i istotny z punktu widzenia praktyki zarządzania. Wyniki analizy wskazują, że dostosowanie konfiguracji narzędzi do charakterystyki przedsiębiorstwa wymaga uwzględnienia uwarunkowań zarówno wewnętrznych, jak i sytuacyjnych.

Różnice w branży, odbiorcach, strukturze czy otoczeniu powodują, że każda konfiguracja powinna być projektowana indywidualnie, z uwzględnieniem celów, jakie przedsiębiorstwo zamierza realizować. Do tego nawiązuje również przytoczona w artykule teoria uwarunkowań sytuacyjnych.

W ramach badania nie stwierdzono wyraźnych różnic pomiędzy konfiguracjami controllingu w przedsiębiorstwach handlowych i usługowych. Zaobserwowano jednak zróżnicowanie na poziomie konkretnych zestawień narzędzi, co potwierdza, że profil działalności może wpływać na wybór konkretnych rozwiązań, choć nie jest czynnikiem decydującym.

Jednym z kluczowych wniosków badania jest wskazanie narzędzi, które – niezależnie od typu działalności – relatywnie często występowały w konfiguracjach o wysokiej spójności. Zidentyfikowano także narzędzia, których obecność była praktycznie obojętna względem efektywności konfiguracji – np. *Time Based Management*. Tego typu obserwacje mogą stanowić istotne źródło informacji dla praktyków poszukujących optymalnego controllingu w swoich organizacjach.

Widoczne braki w badaniach nad konfiguracjami systemów controllingu są uzasadnione. Jest to temat złożony, wymagający wielu podejść oraz zebrania odpowiedniej ilości materiału do badań względem zwiększenia spójności odpowiedzi. Warto podejmować próby, zważając na potrzeby firm w tym zakresie.

Zasadniczym ograniczeniem badań była liczba uzyskanych odpowiedzi, a tym samym ograniczona możliwość dalszego różnicowania analizowanych grup. Dodatkowym wyzwaniem była niska dostępność literatury koncentrującej się na konfiguracjach narzędzi controllingu – większość opracowań skupia się na ich klasyfikacji i częstotliwości stosowania.

Rekomenduje się kontynuowanie badań, uwzględniając metodę fsQCA ze względu na potencjał akumulacji dużej ilości danych. Punktem wyjścia mogą być badania oparte na cesze wielkości przedsiębiorstwa. Przyszłe analizy powinny uwzględniać dodatkowe cechy różnicujące przedsiębiorstwa oraz rozszerzać katalog analizowanych narzędzi, aby zwiększyć dokładność i trafność formułowanych wniosków.

Literatura

- Griffin, R. W. (2017). *Podstawy zarządzania organizacjami*. PWN.
- Horvath, P., Gleich, R. i Seiter, M. (2017). *Controlling*. Vahlen Franz GmbH.
- ICV POLSKA. (2024, kwiecień). XVIII Kongres ICV POLSKA: CIA 2024 – Race for talent & future work in finance and controlling (22-23 kwietnia 2024, Poznań). Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów. <https://icvpolska.pl/news/xviii-kongres-icv-polska-cia-2024-race-for-talent-future-work-in-finance-and-controlling-22-23-kwietnia-2024-poznan/>
- Janik, W. i Paździor, M. (2012) *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Politechnika Lubelska.
- Łada, M. i Bartnik, B., (2018). Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad rachunkowością zarządczą. *Studia Ekonomiczne / Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, 369, 7-18. <https://www.sbc.org.pl/dlibra/publication/edition/355456>
- Marciniak, S. (2001). *Controlling. Filozofia, projektowanie*. Difin.
- Materac, J. (2020). Controlling jako koncepcja zorientowana na wynik. *Zeszyty Naukowe ZPSB Firma i Rynek*, 1(57), 53-63.
- Nesterak, J. (2001). *Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu* (materiały ogólnopolskiej konferencji naukowej). Wyższa Szkoła Menedżerska w Legnicy.

- Nesterak, J. (2015). *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*. Oficyna Ekonomiczna Grupa Wolters Kluwer.
- Nowak, E. (red.). (2011). *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. PWE.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Otley, D. T. (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Ragin, C. C. (1987). *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. University of California Press. <http://www.jstor.org/stable/10.1525/j.ctt1pnx57>
- Ragin, C. C. (2008). *Redesigning Social Inquiry: Fuzzy Sets and Beyond*. University of Chicago Press. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226702797.001.0001>
- Sekuła, Z. (1998). Istota controllingu. *Organizacja i Kierowanie*, 3, 65-77. <https://doi.org/10.33141/po.1998.78.11>
- Surmacz, A., Brojak-Trzaskowska, M., Porada-Rochoń, M. i Lubomska-Kalisz, J. (2010). *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*. CeDeWu.
- Szydełko, Ł. (2017). Controlling procesów biznesowych w systemie controllingu przedsiębiorstwa – wybrane aspekty. *Studia Ekonomiczne*, 333, 248-260.

Contingency Theory and the Configuration of the Controlling System in Trading and Service Enterprises

Abstract: The development of controlling systems has long been a subject of interest for both practitioners and researchers. Enterprises seek solutions that ensure operational efficiency and transparency, while the literature continues to focus mainly on the classification and frequency of use of individual tools. The aim of this chapter is to examine the configuration of controlling tools in trading and service enterprises, taking into account the assumptions of contingency theory. The study employed a literature review, an original survey, and fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA). The results did not indicate significant differences in configurations depending on the type of business activity. No tools were identified as necessary conditions for the proper functioning of a controlling system, which suggests the prevalence of situational solutions individually adapted to the needs of each organisation. The findings confirm the importance of further research on controlling system configurations that take contextual and organisational factors into account.

Keywords: controlling, controlling configuration, controlling tools, fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA)

Elastyczne budżetowanie jako alternatywa dla tradycyjnych metod planowania finansowego

Patrycja Muszelik

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188053@student.ue.wroc.pl

Viktoriiia Smyrnova

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188071@student.ue.wroc.pl

Weronika Sikora

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188091@student.ue.wroc.pl

© 2025 Patrycja Muszelik, Viktoriiia Smyrnova, Weronika Sikora

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Muszelik, P., Smyrnova, V. i Sikora W. (2025). Elastyczne budżetowanie jako alternatywa dla tradycyjnych metod planowania finansowego. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 23-33). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: W opracowaniu porównano tradycyjne procesy budżetowania z elastycznym budżetowaniem, ukazując ich główne założenia, różnice oraz zastosowanie w dynamicznym środowisku biznesowym. Celem pracy było przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatyw dla tradycyjnych metod planowania finansowego. W ramach osiągnięcia celu zastosowano metodę analizy literatury. We wstępie przedstawiono pojęcia budżetu i budżetu elastycznego oraz pokrótce je opisano. W pierwszej części skupiono się na metodach, które są wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym, koncentrując się na różnicach pomiędzy metodą budżetu elastycznego a wymogami budżetu tradycyjnego. W drugiej części poddano dyskusji istotę budżetu tradycyjnego, zwracając uwagę na realizację tworzenia budżetu, a także przedstawiając stanowiska zarówno krytyków tej metody budżetowania, jak i jej zwolenników. Ze względu na ciągłe doskonalenie się procesu budżetowania do potrzeb konkretnej organizacji nie należy skupiać się wyłącznie na modelach tradycyjnych, a szukać również alternatyw w budżetowaniu elastycznym.

Słowa kluczowe: tradycyjne procesy budżetowania (tradycyjne budżetowanie), elastyczne procesy budżetowania (elastyczne budżetowanie), metody planowania finansowego

1. Wstęp

Celem badawczym pracy jest przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatywy dla tradycyjnych metod planowania finansowego, aby lepiej dostosować się do dynamicznego środowiska biznesowego, zwinnych metodologii zarządzania projektami oraz zmieniających się priorytetów strategicznych.

Przyjęcie za podstawę rozważań wspomnianych zagadnień wydaje się w pełni uzasadnione, gdyż wokół problematyki budżetowania nagromadziło się wiele nieporozumień. Budżetowanie w przedsiębiorstwie obejmuje zespół czynności polegający na formułowaniu celów i rozpisywaniu ich na poszczególne jednostki organizacyjne. Budżet jest planem finansowym sporządzanym zazwyczaj na jeden rok. Efektem procesu budżetowania jest budżet całościowy, umożliwiający również spełnianie funkcji kontrolnej. Pojęcie budżetowania wywodzi się z rachunkowości skarbowej i oznacza „zestawienie i porównywanie przewidywanych pozycji przychodów i wydatków instytucji publicznych” (Steinmann i Chreyogg, 1992).

Z punktu widzenia rachunkowości zarządczej budżetowanie jest instrumentem służącym do przedstawienia wpływu podejmowanych decyzji na wyniki ekonomiczno-finansowe przedsiębiorstwa. Cel ten realizowany jest poprzez sporządzanie budżetu i sprawozdania z jego wykonania. Budżet jest dokumentem dotyczącym przyszłych decyzji, które mają być podjęte w określonym czasie i przy pewnych warunkach oraz założeniach (Sojak, 2010).

Budżet to wyrażony w liczbach plan na pewien okres. Liczbowe przedstawienie planu narzuca pewnego rodzaju porządek, umożliwiając zorientowanie się, jakie środki pieniężne i przez jakie jednostki organizacyjne będą wydatkowane oraz gdzie i jakie koszty będą ponoszone, a także jakie przychody będą uzyskiwane. Budżet łączy funkcje planowania i kontroli. Dodatkową cechą budżetu jest ukazanie równowagi ekonomicznej, której utrzymaniu ma być podporządkowana działalność jednostki. W dobrze prowadzonym przedsiębiorstwie proces planowania trwa nieustannie. W rezultacie zawsze istnieją wzorce działania i wzorce służące do oceny wykonania zadań. Cechą dobrego budżetu jest elastyczność, która pociąga za sobą wzajemne zmienności wielkości ekonomicznych (Sojak, 2010).

Budżet elastyczny w ujęciu najbardziej ogólnym oznacza budżet sporządzony dla różnych rozmiarów działalności. Na potrzeby sterowania pod koniec okresu budżetowego sporządza się budżet elastyczny przeliczony dla rzeczywistych rozmiarów działalności. Taki budżet ukazuje poziom kosztów, które byłyby poniesione, oraz wielkość sprzedaży, która byłaby uzyskana, przy założeniu rzeczywistych rozmiarów działalności. Innymi słowy taki budżet można interpretować jako budżet, który byłby sporządzony na początku okresu budżetowego, jeśli osoby odpowiedzialne za jego konstrukcję przewidziałyby bezbłędnie rzeczywiste rozmiary działalności przedsiębiorstwa. W odróżnieniu od budżetu tradycyjnego, który jest sporządzany dla jednego, stałego poziomu działalności, jest mało elastyczny, co wskazuje, że sprawdza się bardziej do stałych oraz przewidywalnych środowisk (Nita, 2014).

Budżet elastyczny umożliwia dynamiczną ocenę bieżących rezultatów. Jest sporządzany dla różnych rozmiarów działalności i dzięki możliwości reakcji na zmiany warunków gospodarczych jego stosowanie może w dużym stopniu ułatwić interpretację stopnia wykonania. Tym samym przedsiębiorstwo będzie miało możliwość podjęcia skutecznych działań, które wpłyną na poprawę wyniku finansowego (Piskorska, 2011).

Realizacja budżetu polega, z jednej strony na podejmowaniu planowanych działań operacyjnych, z drugiej na cyklicznej kontroli wykonania (uzyskanych przychodów, poniesionych kosztów) poszczególnych pozycji budżetowych we wszystkich budżetach częściowych oraz budżecie głównym. Rzeczywistość gospodarcza wymusza jednak często podejmowanie działań nieplanowanych i sprawia, że w trakcie realizacji budżetu pojawiają się odchylenia na pozycjach planowanych. W sytuacji, gdy poziom odchylenia nie jest akceptowalny, a normalne działania nie przynoszą skutku, należy podejmować decyzje zmierzające do aktualizacji budżetu. Aktualizacja budżetu, oprócz kolejnych prac związanych z wprowadzaniem zmian w budżetach częściowych i budżecie głównym, pociąga za sobą konieczność zarchiwizowania dotychczasowych dokumentów budżetowych (zmienianych wersji), co pozwala w trakcie analizy wykonania budżetu zrozumieć, gdzie i dlaczego konieczne było dokonywanie poprawek, a w przyszłości wpłynie na lepsze opracowanie budżetu na kolejny okres. Do najważniejszych funkcji budżetowania można zaliczyć także: mobilizowanie do okresowego planowania, koordynację działań i współpracy, umożliwienie komunikowania zamierzeń, dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań oraz dostarczanie danych do opracowania systemów motywacyjnych. Warto dodać, iż możliwości, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo w zakresie informacji, powinny uwzględniać nie tylko dostępność do danych historycznych lub dotyczących przyszłości, ale również koszt rozbudowanej, aktualnej ewidencji (Adamowicz i Łuniewska, 2015).

Głównym powodem, dlaczego przedsiębiorstwo decyduje się na stosowanie budżetu elastycznego, jest zmienność kosztów. W każdym przedsiębiorstwie można wyodrębnić podział kosztów na stałe oraz zmienne. Stanowi to podstawową zasadę tworzenia budżetu elastycznego. Dodatkowo budżetowanie elastyczne wprowadza również w tym podziale koszty *quasi*-stałe, które w tym przypadku muszą być dokładnie rozdzielone na element stały oraz zmienny (Piskorska, 2011).

Skoro budżet elastyczny bazuje na zmienności kosztów, można powiedzieć, że jest budżetem pierwotnym, który bierze pod uwagę zmiany w wolumenie sprzedaży oraz produkcji. Dzięki takiemu budżetowaniu co do działalności można ustalić optymalny poziom kosztów przy danym, rzeczywistym poziomie produkcji. Wykonuje się go na podstawie założeń przyjmowanych na etapie planowania, co sprowadza budżet pierwotny przedsiębiorstwa do poziomu rzeczywistego działania operacyjnej. Taki budżet umożliwia porównanie efektywności w obszarze sprzedaży i ponoszonych kosztów (Piskorska, 2011).

Kluczem do opracowania dobrego budżetu elastycznego są zdefiniowane funkcje budżetowe, zwane także równaniami budżetowymi. Dzięki nim przedsiębiorstwo

może szybko i poprawnie go przygotować. Wspomniano już, że budżet elastyczny dzieli koszty na zmienne, *quasi*-stałe oraz stałe. Funkcja budżetowa każdy z tych kosztów uwzględnia, a ile takich funkcji powinno się zastosować, zależy od tego, jak bardzo proces produkcyjny jest złożony (Piskorska, 2011).

- 1. Pierwszy typ równań, które mogą być użyte przez firmę, to te, które uwzględniają koszty stałe.** Ze względu na to, że koszty stałe nie zależą od wielkości produkcji, równanie przyjmuje bezwzględną ich wartość. Pozwala to przedsiębiorstwu ustalić tzw. próg rentowności, czyli minimalny poziom przychodów, który pozwala pokryć wszystkie koszty bez względu na wielkość produkcji. Budżet elastyczny, oparty na tej informacji, umożliwia skuteczniejsze planowanie finansowe w warunkach zmiennego popytu.
- 2. Drugi rodzaj równań to te, które dotyczą kosztów zmiennych, czyli przypadających na jednostkę produkcji, i zależnych od jej wielkości.** Koszty zmienne zmieniają się razem ze zmianą produkcji. Ta zmiana jest proporcjonalna do zmiany rozmiaru produkcji, czyli oznacza, że wzrost wolumenu produkcji pociąga za sobą wzrost całkowitych kosztów zmiennych. W kontekście budżetu elastycznego natomiast uwzględnienie tych kosztów pozwala przedsiębiorstwu precyzyjnie oszacować, jak zmiany w poziomie produkcji wpływają na ogólne wydatki. Umożliwia zatem dostosowanie planów kosztowych do różnych scenariuszy operacyjnych, co wspiera podejmowanie decyzji w sytuacjach dynamicznego otoczenia rynkowego.
- 3. Trzeci rodzaj równań uwzględnia koszty zarówno stałe, jak i zmienne.** Tego typu funkcje budżetowe odzwierciedlają rzeczywiste warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa. Powinny one posłużyć jako podstawa do przedstawienia praktycznych zastosowań budżetu elastycznego i jego przewagi nad budżetem sztywnym.

2. Metody wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym

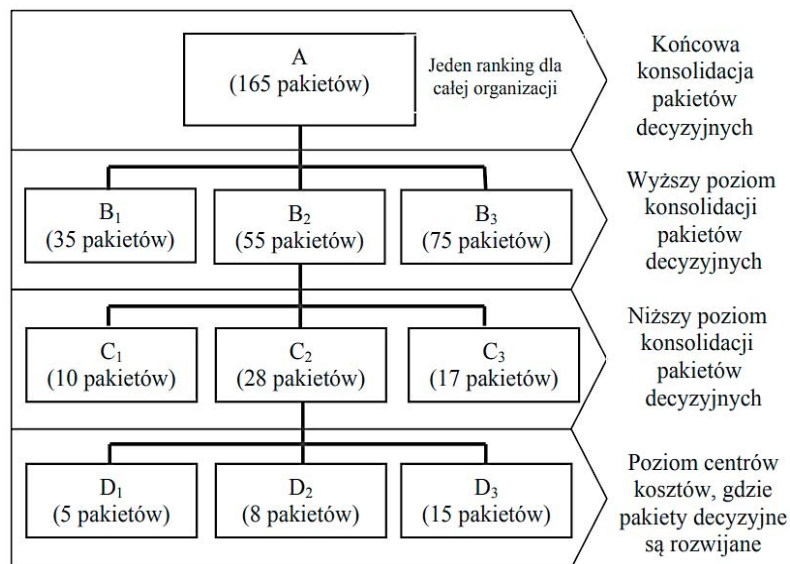
Budżetowanie elastyczne różni się od tradycyjnego budżetowania przede wszystkim większą zdolnością adaptacji do zmieniających się warunków rynkowych i operacyjnych. Poniżej wymieniono kluczowe metody wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym.

2.1. Budżetowanie od zera

Budżetowanie od zera (*Zero-Based Budgeting*, ZBB) polega na szacowaniu wielkości produkcji, sprzedaży, przychodów, kosztów, wydatków oraz zysków dla przyszłego okresu od samego początku, czyli tak, jakby realizowane przez przedsiębiorstwo procesy występowały po raz pierwszy. Przy budżetowaniu od podstaw kierownicy systematycznie rozważają najważniejsze cele jednostki oraz alternatywne sposoby ich wykonania. Są oni zobowiązani do oceny wszystkich rodzajów działań pod kątem

oceny, które z nich należy kontynuować, które wyeliminować lub wykonać na niższym poziomie (Kuchciak, 2008).

W budżetowaniu od zera tworzy się pakiety decyzyjne oddolnie, rozpoczynając całą procedurę od poziomu centrów kosztów, następnie ustala się ranking poszczególnych pakietów decyzyjnych i dokonuje ich konsolidacji aż do poziomu całego przedsiębiorstwa (rys. 1). Weryfikacja systemu planowania jest realizowana z comiesięczną częstotliwością ze szczególnym naciskiem na efekty redukcji kosztów w poszczególnych centrach. Podstawowym miernikiem wykorzystywanym w centrach kosztów jest stopa ich redukcji, ze szczególnym naciskiem na ciągłe doskonalenie wykonywanej działalności i wprowadzanie innowacyjnych zmian. Oczywiście kierownicy centrów odpowiadają wyłącznie za zarządzanie kosztami, na które mają realny wpływ. Budżetowanie od zera jako istotny, nowy element systemu zarządzania wymusza wprowadzanie zmian, doskonalenie działalności, koncentrację na redukcji kosztów oraz ciągłe poszukiwanie nowych sposobów realizacji podejmowanych decyzji (Kowalewski, 2017).



Rys. 1. Proces rankingu i konsolidacji pakietów decyzyjnych

Źródło: (Pyhr, 1973, s. 16).

W koncepcji budżetowania „od zera” procedura tworzenia budżetu składa się z czterech podstawowych etapów:

- opis zadań każdej jednostki wewnętrznej w formie tzw. pakietów decyzyjnych, czyli zadań o zbliżonej charakterystyce;
- ocena i weryfikacja pakietów decyzyjnych na podstawie analizy kosztów i korzyści;

- c) rangowanie pakietów decyzyjnych;
- d) lokowanie zasobów zgodnie z przeprowadzoną oceną (Korzeniowska, 2002).

Przedstawione etapy budżetowania „od zera” odzwierciedlają fundamentalne założenia tej koncepcji, zakładającej konieczność każdorazowego uzasadnienia wszystkich planowanych wydatków, niezależnie od ich poziomu w latach poprzednich. Procedura ta opiera się na analizie pakietów decyzyjnych, które umożliwiają identyfikację i hierarchizację zadań pod kątem ich opłacalności i znaczenia dla organizacji. W efekcie budżetowanie „od zera” stanowi narzędzie wspierające efektywne gospodarowanie zasobami, eliminację zbędnych kosztów oraz optymalizację struktury wydatków na podstawie rzeczywistych potrzeb i celów strategicznych jednostki.

2.2. Budżetowanie kroczące

Budżetowanie kroczące (*rolling forecasts*) zmusza menedżerów do ciągłego patrzenia w przyszłość – ze względu na fakt, że planowanie nie jest tylko czymś, co zdarza się raz do roku. Budżetowanie to umożliwia porównywanie rzeczywistych wyników z bardziej realistycznymi zadaniami, gdyż budżety będą poddawane ciągłym aktualizacjom. Budżety kroczące i prognozowanie kroczące (*rolling budgets and forecasts*) służą wprowadzeniu bardziej efektywnego, precyzyjnego i aktualizowanego z większą częstotliwością planowania operacyjnego. To podejście zmienia sztywny tradycyjny budżet w bardziej elastyczną prognozę (Walczak, 2012).

Proces budżetowania kroczącego powoduje ciągłe tworzenie budżetów. Planowanie na podstawie budżetów kroczących zakłada, że aktualizacja budżetu odbywa się częściej niż raz na rok, np. co kwartał. Nowy budżet obejmuje swoim zasięgiem całe przyszłe 12 miesięcy, przy czym nacisk położony jest na dużą dokładność budżetu w początkowych miesiącach planowanego roku. Przy założeniu, że budżet kroczący jest przygotowywany co kwartał, plan obejmujący pierwsze trzy miesiące naprzód jest przygotowywany z bardzo dużą dokładnością, a na następne dziewięć ujmowany ogólnie, ponieważ jego dokładna aktualizacja nastąpi w następnym kwartale (Kuchciak, 2008).

Prognozowanie kroczące polega na prognozowaniu finansowym działalności przedsiębiorstwa, najczęściej w perspektywie pięciu kolejnych kwartałów i cokwartalnej jej aktualizacji. Narzędziami wspomagającymi planowanie są system zarządzania dokonaniem (*performance management*) oraz benchmarking (Kowalewski, 2014).

2.3. Budżetowanie oparte na działaniach ABB

Budżetowanie oparte na działaniach ABB (*Activity-Based Budgeting*) jest przeniesieniem idei rachunku kosztów działań ABC (*Activity-Based Costing*) i zarządzania opartego na działaniach ABM (*Activity-Based Management*) do budżetowania. Sposób jego przeprowadzania i cel są takie same jak w przypadku budżetowania tradycyj-

nego, różnica polega na odmiennym ujęciu kosztów – tradycyjnym rachunku kosztów koszty są bowiem rozliczane na poszczególne produkty, a w ABC – na działania (Walczak, 2012).

Podstawowym wymogiem prawidłowego wdrożenia budżetu kosztów działań jest dostosowanie go do strategii działań przyjętej przez przedsiębiorstwo. Budżetowanie rozpoczyna się od identyfikacji słabych stron przedsiębiorstwa, takich jak np. występowanie towarów wadliwych, niezadowolenie klientów z wyrobów firmy lub poziomu jej usług. Następnie planuje się budżet w taki sposób, aby – po wskazaniu przyczyn powstania lub niekorzystnych czynników – ustalić taki ich poziom, który pozwoli firmie osiągnąć pożądany zysk i jednocześnie umożliwi eliminację lub poprawę tych czynników. Przebieg budżetowania opartego na kosztach działań przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Budżetowanie kosztów oparte na kosztach działań

Źródło: (Leszczyński, 2012, s. 231).

Według R.S. Kaplana oraz R. Coopera (2002) budżetowanie oparte na działaniach składa się z pięciu podstawowych etapów:

- 1) oszacowania przewidywanej w następnym okresie wielkości produkcji i sprzedaży dla poszczególnych produktów i klientów;
- 2) prognozowania zapotrzebowania na działania organizacyjne;
- 3) obliczania zapotrzebowania na zasoby potrzebne do przeprowadzenia działań;
- 4) ustalania rzeczywistego zapotrzebowania na zasoby dla realizacji zapotrzebowania;
- 5) ustalania mocy przerobowej dla działania.

2.4. *Beyond budgeting*

Podstawowe założenia koncepcji *beyond budgeting* (bez budżetowania) sprowadzają się do reorganizacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i zmiany jego tradycyjnej filozofii funkcjonowania (Kowalewski, 2014).

Po pierwsze, należy zrezygnować z czasochłonnej, kosztownej procedury budżetowania. Celem głównym jest spójne powiązanie planowania operacyjnego z realizowaną strategią i koncentracją na jej skutecznym wykonaniu, a nie ukierunkowanie na strukturę organizacyjną, którą przede wszystkim uwzględnia tradycyjny budżet. Z tego powodu do planowania wykorzystuje się prognozowanie kroczące (*rolling forecast*), które nie jest tak szczegółowe jak tradycyjny budżet, ale za to dużo bardziej elastyczne i ukierunkowane na strategię. Narzędziami wspomagającymi planowanie są system zarządzania dokonaniaми (*performance management*) oraz benchmarking (Bochenek, 2018).

Autorzy koncepcji „bez budżetowania” opowiadają się za połączeniem *beyond budgeting* z innymi koncepcjami wspierającymi zarządzanie strategiczne i operacyjne w jednostce gospodarczej, a także z metodami rachunkowości zarządczej. Obejmuje to przykładowo następujące podejścia:

- 1) benchmarking;
- 2) ABM (*Activity-Based Management*) – koncepcję zarządzania stworzoną na bazie rachunku kosztów działań;
- 3) prognozowanie kroczące i system informacyjny jednostki gospodarczej;
- 4) modele wartości dla akcjonariuszy;
- 5) *balanced scorecard* – strategiczną kartę wyników;
- 6) zarządzanie relacjami z klientami (Szychta, 2014).

Przygotowanie budżetu elastycznego obejmuje zaś cztery podstawowe etapy:

- wyznaczenie przedziału wykorzystania mocy produkcyjnych przedsiębiorstwa, dla którego zostanie przeprowadzona analiza kosztów;
- badanie kształtowania się kosztów w określonym wcześniej przedziale i wyznaczenie funkcji kosztów dla poszczególnych pozycji kosztów;
- przygotowanie budżetu;
- porównanie wielkości rzeczywistych z zaplanowanymi (Kuchciak, 2008).

Etapy przygotowania budżetu elastycznego ukazują logiczny ciąg działań, od określenia przedziału produkcyjnego, przez analizę kosztów i ich modelowanie, aż po porównanie wyników rzeczywistych z planowanymi. Takie podejście pozwala lepiej dostosować planowanie finansowe do zmieniających się warunków działalności oraz wspiera skuteczne zarządzanie kosztami.

3. Budżet tradycyjny

Budżet tradycyjny jest jedną z najpowszechniejszych metod zarządzania finansami w przedsiębiorstwach. Charakteryzuje się przewidywalnością, uporządkowaną strukturą oraz dużym naciskiem na kontrolowanie kosztów i wydatków. Budżetowanie stałe jest procesem obejmującym sporządzanie, zatwierdzanie i kontrolę rocznego budżetu głównego w przedsiębiorstwie (Kuchciak, 2008).

Procedura tradycyjnego budżetowania prowadzi do stworzenia budżetu głównego, tzw. *master budget*, który składa się z budżetów operacyjnych (dotyczących podstawowej działalności) i finansowych (dotyczących wpływów i wydatków pieniężnych). Budżety operacyjne są to budżety cząstkowe zawierające dane dotyczące działalności operacyjnej. Są one sporządzane dla wybranych segmentów działalności przedsiębiorstwa. Z kolei budżety finansowe budowane są dla całego przedsiębiorstwa. Ich rolą jest przedstawienie całościowej sytuacji finansowej jednostki w formie sprawozdań finansowych pro forma (Kuchciak, 2008).

Budżet jest skwantyfikowanym planem działania przypisanym jednostkom organizacyjnym (ośrodkom odpowiedzialności) oraz całemu przedsiębiorstwu w określonym przedziale czasu (najczęściej jest to rok kalendarzowy). W budżetowaniu zazwyczaj wyróżnia się trzy podstawowe fazy:

- tworzenie budżetu;
- realizację budżetu;
- kontrolę budżetową (Kowalewski, 2014).

W fazie tworzenia budżetu następuje jego przygotowanie i zatwierdzenie. Opracowanie budżetu polega na ustaleniu zadań dla określonych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Na tym etapie powinny być również określone planowane koszty oraz środki finansowe potrzebne do wykonania zadań w okresie budżetowym. Opracowanie budżetu powinno rozpocząć się od stworzenia planu działalności jednostki gospodarczej (Kowalewski, 2017).

Realizacja budżetu w przedsiębiorstwie wymaga zaangażowania pracowników. Kadra zarządzająca powinna zadbać o to, aby wszyscy pracownicy rozumieli procesy zachodzące na skutek przyjętych w budżecie celów. Faza kontroli budżetu odnosi się do oceny wykonanych zadań. Ważne jest to, że kontrola budżetu nie rozpoczyna się dopiero po realizacji zadań w nim zawartych, ale właściwie już na etapie tworzenia budżetu. Dzieje się tak dlatego, że zadaniem do wykonania jest także akceptacja budżetu (Bochenek, 2018).

Krytyka tradycyjnego podejścia do budżetowania pojawiła się w momencie kompletnej zmiany warunków do prowadzenia działalności biznesowej, w tym możliwości jej planowania. W obliczu coraz większej dynamiki zmian na rynkach i ich nieprzewidywalności, tworzenia się gospodarki globalnej, nasilającej się konkurencji w poszczególnych branżach, skracania się cyklu życia produktów, ciągłej presji na osiągnięcie wyników oraz wprowadzanie innowacji tradycyjne budżetowanie przestało być w wielu przedsiębiorstwach efektywną formą planowania operacyjnego. Podstawowy zarzut formułowany przez krytyków dotyczył wykorzystywania w procesie budżetowania sztywnych, przestarzałych procedur, które są za bardzo czasochłonne i kosztowne, a wynik tych procedur, czyli opracowany budżet, szybko staje się nieaktualny ze względu na dynamikę zmian w otoczeniu (Bochenek, 2018).

Krytycy tradycyjnych budżetów rocznych, operacyjno-finansowych, twierdzą, że są one jedną z głównych barier zarządzania jednostkami gospodarczymi w dzisiej-

szych czasach, gdy podstawową rolę odgrywają wiedza i informacje, a przy realizacji zadań i celów liczą się kapitał ludzki i aktywa niematerialne (Szychta, 2014).

Mimo wielu wad budżetowania i głosów krytyki odnośnie do tego procesu, zagadnienie to cieszy się nadal dużym zainteresowaniem odbiorców. Budżetowanie zdobywa zwolenników między innymi w sektorze publicznym. Pojawiają się również nowe wdrożenia i artykuły dotyczące budżetowania (Nowak, 2017).

4. Podsumowanie

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatywy dla tradycyjnych metod planowania finansowego. Budżetowanie to metoda zarządzania, która jest znana i wdrażana już od dawna. System budżetowania, jak każda inna koncepcja, ma zarówno zalety, jak i wady. Często krytyka budżetowania, w rozumieniu klasycznym, powstaje z ograniczeń, które stawiają budżetom sami zarządzający. Współcześnie należy dostosować budżetowanie do potrzeb konkretnej organizacji. Należy także wychodzić poza ramy myślenia tradycyjnego. Proces budżetowania ewoluuje i jest udoskonalany, tak aby spełniał swoje cele i założenia jak najlepiej. Coraz częściej spotyka się opracowania, które integrują budżetowanie z innymi metodami rachunkowości zarządczej czy controllingu. Takie rozwiązanie pozwala na ograniczenie wad budżetowania, a także wzmacnia korzyści związane z tworzeniem budżetu, dlatego w przyszłości można się spodziewać, że budżetowanie będzie rozwijane właśnie w tym kierunku. Budżety pełnią w jednostkach gospodarczych szereg zadań i wyznaczają cele zarówno operacyjne, jak i strategiczne. Ze względu na duże zróżnicowanie typów budżetów oraz możliwych metod ich sporządzania budżetowanie operacyjne ma tak szerokie zastosowanie w różnego typu podmiotach gospodarczych na całym świecie. Elastyczność tego narzędzia pozwala na dopasowywanie go do danych warunków oraz wymagań (m.in. informacyjnych) udziałowców oraz osób zarządzających przedsiębiorstwem. Zdaniem krytyków budżetowanie operacyjne nie sprawdza się w jednostkach gospodarczych, które są zarządzane według nowoczesnych standardów, gdzie dominują np. sieciowe lub macierzowe struktury organizacyjne.

Literatura

- Adamowicz, M. i Łuniewska, S. (2015). Planowanie i budżetowanie jako narzędzie zarządzania finansami przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia: Rachunkowość w Zarządzaniu Jednostkami Gospodarczymi*, 357-366.
- Bochenek, M. (2018). Ocena systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (513), 25-34.
- Kaplan, R. S. i Cooper, R. (2002). *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Oficyna Ekonomiczna.
- Korzeniowska, A. (2002). Budżetowanie jako narzędzie systemu zarządzania przedsiębiorstwem. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia*, (36), 101-113.

- Kotapski, R. (2006). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Kompendium*. Marina.
- Kowalewski, M. (2014). Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (335), 152-161.
- Kowalewski, M. (2017). Ewolucja koncepcji budżetowania od zera. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Rachunkowość a Controlling*, 2017, 10(471), 258-265.
- Kuchciak, I. (2008). Budżetowanie jako narzędzie wspomagające efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa. *Acta Universitatis Lodzensis, Folia Oeconomica*, (218).
- Leszczyński, Z. (2012). *Projektowanie i wdrażanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie*. ODDiK.
- Nita, B. (2014). Budżetowanie jako instrument sterowania w przedsiębiorstwie. *Studia Oeconomica Posnaniensis*, 2(5), 97-110.
- Nowak, E. (red.). (2017). *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość – teraźniejszość – przyszłość*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Piskorska, K. (2011). *Budżet elastyczny*. Infor.
- Pyhrr, P. (1973). *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*. John Wiley & Sons.
- Sierpińska, M. i Niedbała, B. (2008). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sojak, S. (2010). *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Zarząd Główny w Warszawie.
- Steinmann, P. i Chreyogg, H. S. (1992). *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Politechniki Wrocławskiej.
- Szycha, A. (red.). (2014). *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer business.
- Walczak, M. (2012). Budżetowanie w przedsiębiorstwie i jego uwarunkowania. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie: Finansowe Aspekty Zarządzania Organizacjami*, 14, 239-248.

Flexible Budgeting as an Alternative to Traditional Financial Planning Methods

Abstract: The paper compares traditional budgeting processes with flexible budgeting processes. The aim of the study was to present flexible budgeting as an alternative to traditional financial planning methods. In order to achieve the aim, the literature analysis method was used. The introduction outlines the concepts of budget and flexible budget, providing a brief description of each. The first part focuses on the methods used in flexible budgeting, focusing on the differences between the flexible budget method and the requirements of the traditional budget. The second part discusses the essence of the traditional budget, where attention is paid to the implementation of budget creation, as well as criticism of the approach of this budgeting method and its supporters. Due to the continuous improvement of the budgeting process to the needs of a specific organization, one should not focus only on traditional models, but also look for alternatives in flexible budgeting.

Keywords: traditional budgeting process (traditional budgeting), flexible budgeting process (flexible budgeting), financial planning methods

Behawioralne aspekty rachunkowości zarządczej – analiza systemów motywacyjnych

Dominika Ostrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188173@student.ue.wroc.pl

Agnieszka Kuświk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188136@student.ue.wroc.pl

Martyna Mickiewicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188070@student.ue.wroc.pl

© 2025 Dominika Ostrowska, Agnieszka Kuświk, Martyna Mickiewicz

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Ostrowska, D., Kuświk, A. i Mickiewicz, M. (2025). Behawioralne aspekty rachunkowości zarządczej – analiza systemów motywacyjnych. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 34-43). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Opracowanie skupia się na roli rachunkowości zarządczej jako kluczowego elementu zarządzania organizacją. Jest ona nie tylko istotna dla procesu podejmowania decyzji, ale także odgrywa fundamentalną rolę w motywowaniu pracowników do osiągnięcia określonych celów i rezultatów. Celem niniejszej pracy jest identyfikacja i charakterystyka kluczowych aspektów rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem roli systemów motywacyjnych oraz wpływu technik oceny wyników i błędów decyzyjnych na efektywność zarządzania. Wyniki analizy wskazują, że skutecznie zaprojektowane systemy motywacyjne oraz świadome zarządzanie błędami poznawczymi mogą znacząco zwiększyć efektywność decyzji zarządczych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, systemy motywacyjne, ocena wyników, błędy decyzyjne

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza jest klasyfikowana jako kluczowy element zarządzania organizacją. Odgrywa fundamentalną rolę nie tylko w procesie podejmowania decyzji, ale także w motywowaniu pracowników do osiągnięcia określonych celów i rezultatów. Celem niniejszej pracy jest identyfikacja i charakterystyka kluczowych aspektów rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem roli systemów motywacyjnych oraz wpływu technik oceny wyników i błędów decyzyjnych na efektywność zarządzania w organizacji. Przedstawiona analiza ma na celu ukazanie wpływu tych elementów na procesy zarządcze i skuteczność działania organizacji.

2. Geneza rachunkowości behawioralnej

Początki psychologii ekonomicznej są związane z genezą rachunkowości behawioralnej, w drugiej połowie XX wieku. Encyklopedia PWN definiuje behawioryzm (*behavioral* – zachowanie się) jako kierunek w psychologii XX wieku, w którym przedmiotem badań psychologicznych może być tylko dostrzegalne zachowanie ludzi i zwierząt. Behawioryzm aż do połowy lat 70. stanowił jeden z podstawowych paradygmatów teorii zachowania, bodźca lub reakcji (Artienewicz, 2013). Obszar behawioralny rozwinął się w naukach ekonomicznych jako krytyka dwóch założeń: o efektywności rynku oraz o racjonalności uczestników rynku (Bąk, 2011). Założenie było takie, iż racjonalne z ekonomicznego punktu widzenia były decyzje podejmowane przez uczestników rynku, takich jak właściciele kapitału lub inwestorzy. W neoklasycznej ekonomii na decyzje podejmowane przez człowieka nie miały wpływu uczucia i emocje, a jedynie jego intelekt. Pod wpływem krytyki pojęcia człowieka ekonomicznego (*homo oeconomicus*) zrodziło się wskazanie człowieka realnego, który ma ograniczoną racjonalność. Twórcą pojęcia „ograniczonej racjonalności” jest ekonomista i psycholog, profesor Uniwersytetu w Pittsburghu – H.A. Simon (1955), który to zdecydował się wskazać dwa rodzaje ograniczeń w podejmowaniu działania przez człowieka: wewnętrzne (umysłowe) i zewnętrzne (środowiskowe). Z czasem coraz więcej autorów decydowało się zwracać uwagę, co jest dla człowieka motywatorem do podejmowania decyzji, które mogą powodować negatywne skutki, spowodowane ograniczeniami podczas momentu decyzyjnego.

W latach 70. i 80. XX wieku pojawiło się zainteresowanie stosowaniem teorii psychologii do nauk ekonomicznych. Zaowocowało to powstaniem *behavioral finance*, czyli tak zwanych finansów behawioralnych. Badania prowadzone w tym obszarze skoncentrowały się na analizie zachowań inwestorów i procesów podejmowania decyzji finansowych. Rachunkowość behawioralna jest dziedziną łączącą w sobie elementy ekonomii, finansów i psychologii. Ekonomisci zauważyli, iż uczestnicy rynku nie zawsze odzwierciedlają rzeczywistość, jaka na nim panuje.

Kluczowym momentem w kształtowaniu *behavioral finance* był artykuł opublikowany w 1979 roku przez ekonomistę Richarda Thaler’a i psychologa Daniela Kah-

nemana. Praca ta wniosła wkład w zrozumienie, w jaki sposób ludzie podejmują decyzje finansowe, zwracając uwagę na to, że ich wybory nie zawsze są racjonalne i łatwe do przewidzenia. (Thaler i Kahneman, 1979)

W ciągu ostatnich kilku dziesięcioleci *behavioral finance* stały się istotnym obszarem badawczym dla ekonomistów i psychologów. Zasady związane z tym pojęciem są coraz częściej uwzględniane w analizie finansowej, zarządzaniu środkami i podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Zaobserwowanie zachodzących zmian przyczyniło się do lepszego zrozumienia ruchów rynkowych, co praktycznie przełożyło się na optymalne zarządzanie ryzykiem i portfelem inwestycyjnym. Wraz z rozwojem finansów behawioralnych pojawiła się idea, by zaimplikować tę koncepcję do rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość behawioralna rozwijała się w takim tempie, że w latach 90. i na początku XXI wieku zaczęła ewaluować jako odrębna dziedzina. Rachunkowość behawioralna stanowi pole badawcze, które wyróżnia się spośród tradycyjnych obszarów rachunkowości zarządczej ze względu na skoncentrowanie na ludzkim zachowaniu i psychologicznych czynnikach wpływających na podejmowanie decyzji w kontekście zarządzania finansami i zasobami organizacji. W następnych latach coraz większą uwagę poświęcano na zrozumienie tej dziedziny, która to stała się kluczowa dla efektywnego funkcjonowania przedsiębiorstw. Badacze dołożyli wszelkich starań, aby przeanalizować, jak czynniki psychologiczne wpływają na podejmowanie decyzji zarządczych, systemy motywacyjne, a także – co kluczowe – na ostateczną ocenę wyników organizacji. Wykracza ona poza tradycyjne modele rachunkowości zarządczej, które zakładają racjonalność i optymalne podejmowanie decyzji przez jednostki. Zamiast tego skupia się na badaniu tego, jak ludzie rzeczywiście podejmują decyzje, jakie czynniki wpływają na ich zachowania oraz jak te zachowania następnie wpływają na efektywność zarządzania organizacją. Z jednej strony, model rachunkowości zarządczej opiera się na potrzebach zgłaszanych przez osoby z każdego szczebla zarządzania, ich opinie zaś podyktowane są różnorodnymi czynnikami behawioralnymi w zakresie posiadanej wiedzy, innowacyjności, skłonności do ryzyka, podatności na sugestie otoczenia (Kiziukiewicz i Jaworska, 2017). Osoby tworzące systemy również podlegają czynnikom behawioralnym w zakresie posiadanej wiedzy, swojego doświadczenia lub cech osobowości. W miarę rozwoju nowej dziedziny naukowej zaczęły powstawać programy edukacyjne na poziomie akademickim, oferujące specjalizację w obszarze *behavioral finance*, co również przyczyniło się do uznania tej dziedziny za nowy obszar badawczy. W efekcie tych procesów stała się ona istotnym obszarem badań i praktyki, stanowiącej połączenie pomiędzy finansami a naukami behawioralnymi. Przyczyniła się do bardziej kompleksowego zrozumienia procesów decyzyjnych i zachowań uczestników rynku, co ma praktyczne implikacje w zarządzaniu finansami i inwestycjami. Wszystkie te czynniki i obserwacje poskutkowały wyodrębnieniem dziedziny zwanej rachunkowością behawioralną.

3. Behawioralne systemy rachunkowości zarządczej

System motywacyjny to zestaw narzędzi i mechanizmów stosowanych przez organizację w celu pobudzania pracowników do efektywnego działania, osiągania celów i realizacji strategii firmy (Armstrong, 2020).

Rachunkowość behawioralna stała się systemem nabierającym tempa w ostatnich dekadach. Złamano klasyczne założenie teorii finansów, które opierało się na przekonaniu, że uczestnicy rynku są zawsze racjonalni, zdolni do optymalnego podejmowania decyzji przy posiadaniu pełnych informacji. Jednakże zaobserwowano wydarzenia rynkowe, takie jak bańki spekulacyjne, gwałtowne spadki kursów bądź ich nagłe skoki, które nie dały się wytłumaczyć za pomocą przyjętych wcześniej założeń. Wraz z rozwojem badań naukowcy zauważyli, że ludzkie emocje, błędy poznawcze i heurystyki wpływają na procesy decyzyjne w zakresie finansów. Rachunkowość behawioralną zaczęto stosować w praktyce zarządczej i finansowej. Firmy, doradcy finansowi i instytucje finansowe zaczęły uwzględniać aspekty psychologiczne w analizach i strategiach, aby zrozumieć sytuacje zachodzące na rynku i lepiej nimi zarządzać. Wśród aspektów rachunkowości zarządczej znajdują się (Dobija i Kucharczyk, 2009):

- relacje międzywydziałowe;
- cele zarządzających;
- wynagrodzenia menadżerów;
- wybór pracowników;
- społeczna odpowiedzialność organizacji;
- etyka w biznesie;
- jakość;
- ochrona środowiska.

Każdy z tych obszarów rachunkowości zarządczej jest narażony na wystąpienie określonych problemów behawioralnych, wpływających na całą organizację.

Systemy motywacyjne są niezmiernie istotnym elementem skutecznego zarządzania zasobami ludzkimi w organizacji. Badania w obszarze rachunkowości zarządczej wskazują, że efektywne systemy motywacyjne opierają się nie tylko na wynikach finansowych, lecz także na uwzględnieniu aspektów behawioralnych (Shields, 2015).

Wprowadzenie celów strategicznych, dopasowanych do indywidualnych umiejętności oraz aspiracji pracowników, może mieć istotny wpływ na zaangażowanie i efektywność całego zespołu. Kiedy cele są klarowne i zrozumiałe dla pracowników, stają się motorem napędzającym ich do osiągania wyznaczonych rezultatów. Ponadto personalizacja celów motywacyjnych pozwala pracownikom czuć się docenionymi i zrozumianymi przez swoich przełożonych, co z kolei wpływa na ich zaangażowanie i poziom satysfakcji z pracy.

Współczesne podejście do systemów motywacyjnych uwzględnia również różnorodne formy nagradzania, nie tylko w postaci pieniężnej, lecz także w formie nagród niematerialnych, takich jak pochwały, awanse czy możliwość rozwoju zawodowego.

Pracownicy coraz częściej poszukują nie tylko stabilnego wynagrodzenia, ale także możliwości rozwoju osobistego i zawodowego, dlatego kluczowe jest uwzględnienie tych potrzeb w projektowaniu systemów motywacyjnych.

Skuteczne systemy motywacyjne nie są statyczne, lecz dynamicznie ewoluują wraz z potrzebami pracowników i zmieniającym się otoczeniem biznesowym. Regularna ocena i dostosowywanie systemów motywacyjnych do zmieniających się warunków jest kluczowym elementem utrzymania ich efektywności i skuteczności w długim okresie.

Przy motywacji warto również wspomnieć o kontroli pracowników, ponieważ może się ona przejawiać w negatywnych aspektach, takich jak zatajanie informacji, przekształcenie rzeczywistych wartości i wyników, motywowanie takimi aspektami, jak na przykład premie otrzymywane za nieprzekroczenie limitu kosztów zawartych w budżecie. Każda jednostka świadoma możliwości wystąpienia czynników behawioralnych i ich wpływu na generowane informacje powinna we własnym zakresie wypracować właściwy model, który będzie w najbardziej wiarygodny sposób odzwierciedlał potrzeby jednostki. Jednostka powinna stworzyć procedury, których celem będzie ograniczanie negatywnego wpływu czynników o charakterze behawioralnym płynących z otoczenia.

Decyzje podejmowane w kontekście rachunkowości zarządczej mogą występować pod wpływem czynników behawioralnych. Może to prowadzić do różnorodnych błędów decyzyjnych. Zarówno pracownicy na niższych szczeblach organizacyjnych, jak i kierownicy czy decydenci na najwyższych stanowiskach stają się podatni na takie błędy, które mogą skutkować istotnym wpływem na efektywność zarządzania i osiągnięcie celów organizacyjnych (Bazerman i Moore, 2009).

Do głównych czynników behawioralnych mogących mieć wpływ na podejmowane decyzje osób prowadzących rachunkowość jednostki należy zaliczyć (Kiziukiewicz i Jaworska, 2017).

- możliwości poznawcze,
- motywacje i intencje,
- emocje,
- cechy charakteru.

Na jakość i efektywność pracy wpływają motywacje i intencje osób znajdujących się w przedsiębiorstwie. Podejście do pracy wpływa na metody tworzenia planów i budżetów, a co za tym idzie następnie – na ich kontrolę i prezentację w raportach.

Jednym z najczęstszych błędów decyzyjnych jest dopuszczenie do głosu zbyt wyrazistych emocji podczas procesu podejmowania decyzji. Mogą to być np. strach, złość czy entuzjazm, które zaburzają obiektywność i logiczne myślenie, prowadząc do podejmowania decyzji opartych na impulsie lub przekonaniach osobistych, a nie na racjonalnych analizach danych. Przykładowo menadżer może podjąć decyzję o natychmiastowym zwolnieniu pracownika ze względu na emocjonalną reakcję podczas zaistniałego incydentu, tymczasem powinien przeprowadzić analizę sytu-

acji i przemyśleć motywację jego zachowania, co umożliwiłoby znalezienie zrównoważonego rozwiązania.

Kolejnym często występującym błędem decyzyjnym są uprzedzenia, czyli przyjmowanie pewnych założeń lub opinii na podstawie stereotypów lub wcześniejszych doświadczeń, zamiast skupienia się na faktach i danych. Na przykład kierownik może nieprawidłowo ocenić umiejętności i potencjał pracownika na podstawie jego wieku, płci czy pochodzenia etnicznego, co może prowadzić do podjęcia niesprawiedliwych decyzji lub ograniczania możliwości rozwoju zespołu, które mogłyby wprowadzić nowy pracownik.

Świadomość popełnianych błędów decyzyjnych oraz stosowanie metod korygujących może znacznie poprawić jakość podejmowanych decyzji w obszarze rachunkowości zarządczej. Przykładowymi metodami korygującymi mogą być np. systemy kontroli i dane generowane przez systemy, które umożliwiają analizę decyzji pod kątem emocjonalnych lub awersyjnych reakcji. Jakość podejmowanych decyzji powinna być kluczowym aspektem, motywującym do stosowania przez jednostkę danych, które są generowane, a nie tworzone przez pojedyncze osoby lub grupy.

Rola zaangażowania pracowników łączy się z potrzebą utrzymania wartościowych pracowników, którzy powinni identyfikować się nie tylko ze swoją pracą, ale również ze swoim przedsiębiorstwem, aby chcieli w nim pozostać na dłuższy okres. W tej koncepcji cele strategiczne oraz wartości pracowników i pracodawców powinny się pokrywać, a wkład pracy należy odpowiednio wynagradzać.

Zarządzanie przez zaangażowanie umożliwia rozwój innowacyjności przedsiębiorstwa, poprawę jakości produktów oraz zadowolenie klientów, co pozycjonuje przedsiębiorstwo wyżej na rynku niż tylko jego sama produktywność. Skutkuje to zmniejszeniem kosztów kontroli pracowników, którzy nie są zobowiązani do sztywnego trzymania się procedur, lecz kierownictwo stawia na własną inwencję w dążeniu do celów i umiejętność współpracy z innymi osobami i wydziałami. Kluczowe jest dla zespołu dążenie do zadowolenia odbiorców przez usprawnianie ich obsługi oraz zwiększanie jakości produktów lub usług. Pracownicy mają szeroki zakres kompetencji oraz otrzymują różnorodne zadania do wykonania, co skutkuje tym, iż przejście na wyższe stanowisko nie jest determinantą rozwoju umiejętności i uprawnień, ponieważ są one ciągle zmieniane, modyfikowane i elastyczne do zmiany przez samych pracowników. Nowy model zarządzania oparty jest na współpracy i integracji jednostek z organizacją (Juchnowicz, 2010, s. 45-55).

4. Zachowania behawioralne a wyniki

Ocena wyników to kluczowy element rachunkowości zarządczej, który ma wpływ na motywację pracowników. Badania wskazują, że regularna i sprawiedliwa ocena osiągnięć pracowników może skutkować zwiększoną motywacją do osiągania celów organizacyjnych (Ittner i Larcker, 2003).

W genezie rachunkowości behawioralnej kluczową rolę odegrało zastosowanie wiedzy psychologicznej do analizy tradycyjnych zagadnień rachunkowości, takich jak

budżetowanie, ocena wyników czy zarządzanie kosztami. Obecnie rachunkowość behawioralna jest rozwijającą się dziedziną i kontynuuje się badania nad wpływem czynników behawioralnych na procesy rachunkowe i zarządcze. Jej geneza jest ściśle związana z rozwojem podejścia łączącego ekonomię, psychologię i rachunkowość.

Badania nad wpływem świadomości błędów na podejmowanie racjonalnych decyzji są istotne dla zrozumienia oddziaływania rozpoznawania własnych błędów na procesy decyzyjne. Z prowadzonych badań w tym obszarze można wyciągnąć kilka kluczowych wniosków dotyczących czynników wpływających na powstawanie błędów:

- Świadomość błędów poprawia procesy decyzyjne – w przeciwdziałaniu błędom poznawczym, motywacyjnym i wynikającym z emocji szczególne znaczenie mają indywidualne cechy człowieka. Powinien on zdawać sobie sprawę z możliwości wystąpienia zniekształceń oraz specyfiki działań, a także umiejętnie rozpoznać kierunek i siłę uprzedzeń w celu doboru odpowiedniej techniki lub metody jej redukcji. Kluczowe pod tym względem są zdolności poznawcze człowieka, które zależą m.in. od jego wiedzy i umiejętności zdobytych podczas nauki na różnych poziomach edukacji oraz w życiu zawodowym (Rutkowska i Przybyszewski, 2015). Świadomość błędów może pomóc w zmniejszeniu powstających błędów systematycznych, które wynikają z przywiązania do pewnych przekonań czy strategii. Osoby, które są zdolne do samokrytyki, mogą skutecznie unikać tych pułapek.
- Budowanie elastyczności decyzyjnej – osoby świadome swoich błędów w zakresie rachunkowości wykazują tendencję do budowania elastyczności decyzyjnej. Polega ona na gotowości dostosowania swoich strategii i podejścia w zależności od zmieniających się warunków, co może prowadzić do optymalnych rezultatów. Osoby rozumiejące swoje ograniczenia i tendencje mogą być bardziej skłonne do analizy danych, poszukiwania różnych scenariuszy i alternatyw. Prowadzi to również do większej otwartości na feedback oraz naukę płynącą ze zdobywanego doświadczenia. Osoby, które akceptują swoje błędy jako naturalną część procesu uczenia się, mogą być bardziej skłonne do korzystania z informacji zwrotnych i doświadczeń przeszłych w celu doskonalenia swoich umiejętności decyzyjnych. Zwiększa się również skłonność do eksperymentowania i podejmowania kontrolowanego ryzyka. Osoby te również podejmują się realizacji nowych strategii oraz niestosowanych wcześniej działań, nawet jeśli wiąże się to z pewnym ryzykiem. Taka eksploatacja nowych ścieżek może zwiększyć elastyczność decyzyjną i umożliwić szybszą adaptację do zmieniających się warunków.
- Wpływ kultury organizacyjnej – kultura organizacyjna według Lisa W. Rue, Peter G. Holland to „zbiór wierzeń, przekonań, szerzących się w firmie, dotyczących tego, jak prowadzić interesy, jak powinni zachowywać się pracownicy i jak powinni być traktowani” (Wudarzewski, 2005). Pracownicy w strukturach tolerancyjnych wobec błędów czują się bardziej swobodnie, aby zgłaszać własne pomyłki

oraz wspólnie poszukiwać możliwych rozwiązań. Zidentyfikowaniu nieprawidłowości pomaga również konstruktywna krytyka, umożliwiającą zauważenie szczegółów sytuacji. Istotna jest również rola przywódcy, który sam przyznaje się do błędów i zachęca innych do dzielenia się swoimi pomyłkami.

Programy edukacyjne i treningowe skoncentrowane na rozwijaniu świadomości błędów mogą przyczynić się do poprawy umiejętności podejmowania decyzji, zwłaszcza w kontekście rachunkowości. W dzisiejszym środowisku biznesowym, gdzie ryzyko i niepewność są nieodłącznymi elementami, umiejętność rozpoznawania i akceptowania własnych błędów staje się kluczowa dla skutecznego zarządzania.

W kontekście zawodowym rozwijanie świadomości błędów może być nie tylko korzystne, ale wręcz niezbędne do osiągania sukcesów. Pracownicy, którzy są świadomi swoich błędów, są bardziej skłonni do refleksji nad własnymi działaniami, analizowania możliwych przyczyn popełnionych pomyłek oraz podejmowania odpowiednich działań naprawczych. W rachunkowości, gdzie precyzja i dokładność są kluczowe, umiejętność rozpoznawania błędów może mieć szczególne znaczenie dla utrzymania jakości informacji finansowych i podejmowania trafnych decyzji. Umiejętność rozpoznawania i akceptacji błędów może przyczynić się do elastyczności, adaptacji i skutecznego zarządzania ryzykiem, co z kolei może przynieść korzyści zarówno dla jednostki, jak i dla organizacji jako całości.

Badania nad wpływem świadomości błędów decyzyjnych na poprawę jakości podejmowanych decyzji w kontekście rachunkowości zarządczej są obszarem badań behawioralnych. Analiza przeprowadzonych badań i literatury ukazuje, że rozwinięta świadomość błędów decyzyjnych może istotnie przyczynić się do usprawnienia procesów decyzyjnych i ograniczenia wpływu czynników behawioralnych.

Badania przeprowadzone przez Bazermana i Moore'a (2009) koncentrują się na identyfikowaniu błędów decyzyjnych popełnianych przez menedżerów. Autorzy podkreślają, że kluczowym etapem w dążeniu do poprawy jakości decyzji jest świadomość tych błędów. Badania wskazują, że menedżerowie, którzy rozpoznają typowe pułapki decyzyjne, takie jak nadmierna pewność siebie czy wpływ uprzedzeń, mają większą tendencję do korzystania z narzędzi naprawczych, takich jak analiza ryzyka, dyskusje grupowe czy konsultacje z ekspertami, aby zniwelować te czynniki i dokonać bardziej racjonalnych decyzji. Edukacja i szkolenia menedżerów w temacie błędów decyzyjnych mogą prowadzić do świadomych procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwie. Poprawa jakości decyzji w firmie może przyczynić się do zwiększenia efektywności operacyjnej, redukcji ryzyka oraz lepszego wykorzystania zasobów.

Badania autorstwa laureatów Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii, Daniela Kahnemana i Amosa Tversky'ego (1974), skupiają się na uproszczonych regułach myślenia, które wpływają na oceny i podejmowane decyzje. Przybliżone strategie

myślenia pozwalają na szybkie podejmowanie decyzji w warunkach niepewności oraz ograniczonej wiedzy. Jednak mogą one prowadzić do błędów systematycznych, czyli powtarzalnych odchyień od racjonalnych decyzji. Menedżerowie, księgowi, kontrolerzy mogą lepiej zrozumieć, że na ich procesy podejmowania decyzji wpływają również inne czynniki wykluczające całkowicie racjonalną decyzyjność.

Zaangażowanie stanowi inspirację do badania wielu modeli. Wyniki otrzymane z diagnozy kapitału ludzkiego, kształtowania postaw i zachowań pracowników są cenne dla przedsiębiorstw. Grupa M. Juchniewicza z SGH w Warszawie dokonała pewnych analiz. W jednej z nich diagnozowano zaangażowanie, posługując się badaniami opinii pracowników przeprowadzonymi metodą ankietową. Pracownicy oceniali, w jakim stopniu zgadzają się z zawartymi stwierdzeniami, a ogólny poziom ustalany był według skali. Pracownicy odpowiadający pozytywnie („zdecydowanie” i „raczej tak”) na przynajmniej 80% pytań charakteryzowali się wysokim zaangażowaniem. Pracownicy udzielający pozytywnej odpowiedzi dla 60-80% pytań są pracownikami zaangażowanymi. Przedział 40-50% odpowiada niskiemu poziomowi zaangażowania, a poniżej 40% pozytywnych odpowiedzi oznacza brak zaangażowania pracowników. Zaprezentowana metoda mogłaby być stosowana przez kierowników w celu oceny kapitału ludzkiego, którym dysponuje.

Procesy w organizacjach mogą być ulepszone przez edukację i szkolenia z zakresu świadomości powszechnie występujących pułapek, pozwalając na lepsze oraz szybsze radzenie sobie z występującymi trudnościami, zwłaszcza w obszarze rachunkowości zarządczej.

5. Podsumowanie

Behawioralne aspekty mają istotny wpływ na rachunkowość zarządczą, stwarzając istotne konsekwencje dla organizacji. Skuteczne systemy motywacyjne, eliminacja błędów decyzyjnych bądź sprawiedliwa ocena wyników stanowią obszary, na które należy zwrócić uwagę. Wdrażanie szkoleń i odpowiedniej komunikacji w przedsiębiorstwach może przyczynić się do poprawy ich wydajności poprzez zwiększone zaangażowanie oraz satysfakcję pracowników. Do osiągania wspólnych celów przez zespoły mobilizują skuteczne systemy motywacyjne oraz sprawiedliwa ocena wyników, która jest elementem budowania zaufania i lojalności w organizacji. W rezultacie uwzględnienie behawioralnych aspektów rachunkowości zarządczej może przynieść liczne korzyści, takie jak zwiększona wydajność, zadowolenie pracowników oraz odpowiednie stosunki. Menedżerowie i pracownicy, rozumiejąc potencjalne pułapki, uzyskują narzędzia do skutecznego radzenia sobie z codziennymi wyzwaniami, które niesie za sobą proces podejmowania decyzji w obszarze niepewnego otoczenia biznesowego.

Literatura

- Armstrong M. (2000). *Zarządzanie zasobami ludzkimi*. Oficyna Ekonomiczna.
- Artienewicz, N. (2013). Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKWP*.
- Bazerman, M. H. i Moore, D. A. (2009). *Judgment in managerial decision making*. Wiley.
- Bąk, M. (2011). Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (625).
- Dobja, D. i Kucharczyk, M. (2009). *Rachunkowość zarządcza. Teoria. Praktyka. Aspekty behawioralne*. WAiP.
- Ittner, C. D. i Larcker, D. F. (2003). *Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement*. Harvard Business Review.
- Juchnowicz, M. (2010). *Zarządzanie przez zaangażowanie*. PWE.
- Kahneman, D. i Tversky, A. (1974). *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*. New Science, 4157.
- Kiziukiewicz, T. i Jaworska, E. (2017). Obszary oddziaływań behawioralnych na rachunkowość finansową w zarządzaniu. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 4(88/1).
- Rutkowska, D. i Przybyszewski, K. (2015). Efekt sformułowania: zaangażowanie poznawczego wysiłku a wpływ kontekstualnych informacji o zysku lub stracie na podejmowanie decyzji. *Psychologia Społeczna*, t. 10, 3(34), 248-265.
- Shields, J. F. (2015). *Managing Employee Performance and Reward: Concepts, Practices, Strategies*. Cambridge University Press.
- Simon, H. A. (1955). A Behavioral Model of Rational Choice. *Quarterly Journal of Economics*, 69.
- Thaler R. i Kahneman D. (1979) Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 2.
- Wudarszewski, G. (2005). Konceptualizacja pojęć „kultura organizacyjna” i „klimat organizacyjny”. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej we Wrocławiu*, (5).

Behavioral Aspects of Management Accounting – An Analysis of Incentive Systems

Abstract: The chapter focuses on the role of management accounting as a key element of organisational management. It is not only essential for decision-making processes but also plays a fundamental role in motivating employees to achieve specific goals and results. The aim of the study is to identify and characterise the main issues related to management accounting, with particular emphasis on incentive systems, performance evaluation methods, and decision-making errors. The analysis indicates that well-designed incentive systems and conscious management of cognitive biases can significantly enhance the effectiveness of managerial decisions.

Keywords: management accounting, incentive systems, performance evaluation, decision-making errors

***Lean accounting* jako strategia optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji**

Anna Fiecek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188126@student.ue.wroc.pl

ORCID: [0009-0009-6509-5278](https://orcid.org/0009-0009-6509-5278)

© 2025 Anna Fiecek

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Fiecek, A. (2025). *Lean accounting* jako strategia optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 44-53). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Współczesne przedsiębiorstwa, funkcjonujące w warunkach dynamicznie zmieniającej się gospodarki rynkowej, muszą nieustannie doskonalić swoje procesy zarządcze, aby utrzymać konkurencyjność. Jednym z podejść do usprawniania działań jednostki jest koncepcja *lean management* oraz wynikający z jej założeń – *lean accounting*. Wdrożenie filozofii biznesowej *lean* w procesach rachunkowości ma na celu nie tylko ich usprawnienie, ale także ogólną poprawę wydajności organizacji oraz maksymalizację wartości dostarczanej jej klientom. Celem pracy jest przedstawienie możliwości zastosowania metod ciągłego doskonalenia wywodzących się z *lean management* we wdrażaniu koncepcji *lean accounting* w przedsiębiorstwie i tym samym przedstawienie jej jako strategii optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji. Rozdział powstał na podstawie badań nad koncepcją *lean management*, zasadami i wymiarami *lean accounting* oraz narzędziami ciągłego doskonalenia. W pracy zastosowano metody badawcze, takie jak studia literaturowe, analiza oraz wnioskowanie. Wykazano, że narzędzia *lean management*, takie jak ciągły przepływ, 5S, SMED, Just in Time i *kanban*, znajdują zastosowanie również w procesach rachunkowości, sprzyjając optymalizacji kosztów i zwiększeniu efektywności działania organizacji.

Słowa kluczowe: *lean*, *lean accounting*, *lean management*, ciągłe doskonalenie

1. Wstęp

Prowadzenie działalności w warunkach gospodarki rynkowej, z zamiarem przetrwania i dalszego rozwoju, wymaga od przedsiębiorców ciągłego dostosowywania się do zmieniających się okoliczności – o charakterze zarówno wewnętrznym, jak i ze-

wnętrznym. Zmiany te wymuszają wprowadzanie usprawnień w zarządzaniu przedsiębiorstwami, aby mogły one utrzymywać efektywność funkcjonowania w warunkach wysokiej konkurencji.

Jedną z metod zwiększania efektywności działania jednostki jest *lean management*. Podejście to, koncentrujące się na ciągłym doskonaleniu procesów i maksymalizacji wartości dla klientów, może być wdrożone w przedsiębiorstwach bez względu na ich wielkość czy branżę. Oprócz poprawy efektywności funkcjonowania organizacji poprzez redukcję marnotrawstwa koncepcja ta przyczynia się również do optymalizacji ponoszonych kosztów. Aspekt ten ma szczególne znaczenie z perspektywy rachunkowości zarządczej, której kluczowym celem jest dostarczanie informacji wspierających proces podejmowania decyzji oraz efektywne zarządzanie kosztami. Wdrażanie *lean management* w organizacjach spowodowało, z jednej strony, zapotrzebowanie na inny rodzaj informacji księgowej, co przyczyniło się m.in. do wyodrębnienia nowych metod rachunku kosztów. Z drugiej strony zaś dostrzeżono możliwości zastosowania narzędzi *lean management* (tzw. *lean toolbox*) w obszarze rachunkowości. W konsekwencji można wyodrębnić dwa główne wymiary koncepcji *lean accounting*, czyli rachunkowość wspierającą organizację stosującą zasady *lean* (*accounting for lean*) oraz stosowanie zasad *lean* w procesach rachunkowości (*lean for accounting*).

Celem pracy jest przedstawienie możliwości zastosowania metod ciągłego doskonalenia, wywodzących się z *lean management*, we wdrażaniu koncepcji *lean accounting* w przedsiębiorstwie i tym samym zaprezentowanie jej jako strategii optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji. Metodami badawczymi zastosowanymi w rozdziale są studia literaturowe, analiza oraz wnioskowanie. W celu znalezienia możliwości zastosowania metod ciągłego doskonalenia, wywodzących się z myślenia *lean*, w usprawnianiu procesów rachunkowości dokonano analizy dotychczasowych publikacji z zakresu *lean management* oraz *lean accounting*.

2. Przegląd literatury

Koncepcja *lean*, zapoczątkowana przez japoński koncern motoryzacyjny Toyota w latach 40. XX wieku (Sobańska, 2013a, s. 11), stanowi efekt otwartości organizacji na dzielenie się metodami uzyskiwania przewagi konkurencyjnej (Liker, 2022, s. 15). Dzięki szeregowi usprawnień w systemie produkcji oraz zarządzania jednostka stała się wzorem dla innych przedsiębiorstw, rewolucjonizując branżę produkcyjną (Kowalewski, 2015a, s. 73). Z czasem zaczęto wyodrębniać również nowe obszary działalności oraz wskazywać przykłady komórek organizacyjnych, w których koncepcja *lean* ma potencjał wdrożenia. Współcześnie zalicza się do nich m.in.: rachunkowość (*lean accounting*), logistykę (*lean logistics*), marketing (*lean marketing*), administrację (*lean administration*), pracę biurową (*lean office*), a także organizację opieki zdrowotnej (*lean healthcare*).

Głównym celem koncepcji *lean* jest zorientowanie wszystkich procesów przedsiębiorstwa na tworzenie wartości dla klienta, co rozumie się jako „dostarczanie mu produktów lub świadczenie usług stanowiących dla niego istotną wartość” (Kowalewski, 2016, s. 222). Maksymalizacja zysków w przedsiębiorstwach stosujących podejście *lean* osiągnięta jest poprzez odpowiednie zaplanowanie pracy i rozmieszczenie zasobów w taki sposób, aby unikać ich marnotrawienia. Marnotrawstwo w tym podejściu rozumiane jest jako zużycie zasobów w procesach, które nie wpływają na zwiększenie wartości dla klienta. Realizowane jest to przez redukcję wielkości, takich jak czas wytwarzania i dostarczenia klientowi produktu lub usługi, liczba pracowników, zaangażowany kapitał, koszt produktu lub usługi, braki, liczba poziomów zarządzania, liczba poziomów technologicznych oraz liczba transakcji i procedur biurokratycznych (Sobańska, 2013b, s. 54). Skupienie się na maksymalizacji wartości dla klienta sprawia, że wdrożenie koncepcji *lean* w przedsiębiorstwie może znacząco przyczynić się do zwiększenia efektywności jego funkcjonowania.

Wśród różnorodnych narzędzi wspierających zarządzanie jednostką istotną rolę odgrywa rachunkowość – zarówno rachunkowość zarządcza, jak i dostarczająca jej informacji rachunkowość finansowa. Zadaniem rachunkowości zarządczej jest „dostarczanie informacji różnym użytkownikom wewnętrznym na potrzeby planowania i kontroli działalności oraz podejmowania decyzji gospodarczych” (Nowak, 2015, s. 404). Systemy rachunkowości, wraz ze zmieniającymi się warunkami rynkowymi, również powinny być doskonałe, aby skutecznie zaspokajać zapotrzebowanie menadżerów na informacje ekonomiczne. E. Nowak (2024, s. 338) wyodrębnia dwa podejścia do usprawniania systemów rachunkowości zarządczej: podejście ewolucyjne oraz podejście rewolucyjne. Podejście rewolucyjne polega na zastąpieniu dotąd stosowanych metod bardziej innowacyjnymi, które tworzą wówczas nowy model rachunkowości zarządczej. Podejście ewolucyjne natomiast opiera się na wprowadzaniu stopniowych zmian w dotychczasowych rozwiązaniach. Należy zaznaczyć, że wprowadzanie usprawnień w sposób ewolucyjny charakterystyczne jest dla koncepcji *kaizen* (z jap. zmiana na lepsze, ciągłe doskonalenie), która stanowi podstawę strategii *lean*.

Praktyka *lean accounting*, jako integralny element koncepcji *lean*, powstała w latach 50. XX w. i do dziś rozwija się w firmie Toyota (Sobańska, 2013b, s. 54). Skupia się ona na dostosowaniu systemów rachunkowości zarządczej do potrzeb zarządzania zgodnie z zasadami *lean*. Koncepcja *lean* w kontekście rachunkowości może być postrzegana w dwóch wymiarach jako (Solomon i Fullerton, 2007, s. 26):

- 1) rachunkowość dla przedsiębiorstw stosujących koncepcję *lean* (*accounting for lean*) oraz
- 2) *lean* w procesach rachunkowości (*lean for accounting*).

Wymiar *accounting for lean* rozumiany jest jako rachunkowość dostosowana do wymogów *lean management*. Może być on zatem postrzegany przez menedżerów jako uzupełnienie wdrażanego w przedsiębiorstwach podejścia *lean*, podczas

gdy dla specjalistów z zakresu rachunkowości stanowić on będzie odrębną grupę metod pomiaru wyników organizacji (Łada i Burkat, 2018, s. 7). Tradycyjną rachunkowość i *accounting for lean* różnicują cztery obszary: rachunek kosztów, pomiar dokonań, planowanie operacyjne oraz system kontroli wewnętrznej (Kowalewski, 2015b, s. 261). Wśród metod należących do *accounting for lean* wyróżnia się m.in.: rachunek kosztów celu (*target costing*), rachunek redukcji kosztów (*kaizen costing*), rachunek kosztów według cech i charakterystyk produktów (F&C), rachunek kosztów i wyników strumienia wartości (*value stream costing*), metody międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej do zarządzania kosztami w relacjach partnerskich oraz tablice wyników (Sobańska, 2013b, s. 57).

Lean for accounting oznacza z kolei wykorzystywanie narzędzi wywodzących się z *lean management* w celu doskonalenia procesów rachunkowości. Koncepcja *lean* wskazuje, że każdy proces wykonywany w organizacji ma uzasadnienie dopiero wtedy, gdy dostarcza wartości klientowi. Oznacza to, że w tworzeniu systemu rachunkowości, rozumianego jako *lean* w procesie rachunkowości, punktem wyjścia jest poprawne zdefiniowanie wartości przez niego oczekiwanej, a kolejno taka jego organizacja, aby zużyć jak najmniej zasobów. Celem *lean for accounting* jest m.in. „eliminowanie marnotrawstwa przez likwidowanie rozbudowanych, skomplikowanych oraz zbędnych raportów i transakcji, oraz zastępowanie metod tradycyjnej rachunkowości zarządczej, zorientowanych na kontrolę efektywności ex post w krótkim okresie nowymi metodami zorientowanymi na tworzenie wartości dla klienta w długim okresie” (Sobańska, 2013b, s. 55). Ponieważ głównym „produktem” rachunkowości jest informacja, tworzenie wartości może być rozpatrywane pod względem jej użyteczności w procesie podejmowania decyzji, z punktu widzenia odbiorców zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Pozostałe wartości generowane w procesach rachunkowości obejmują rozliczenia, m.in. płatności z kontrahentami, rozliczenia podatkowe oraz obliczanie wynagrodzeń.

3. Wyniki przeprowadzonej analizy

Jak wskazano wcześniej, zastosowanie *lean* w procesach rachunkowości, poza wdrożeniem metod charakterystycznych dla *accounting for lean* (takich jak np. *value stream costing*, *kaizen costing*), może opierać się również na stosowaniu narzędzi i założeń wykorzystywanych pierwotnie w procesach *lean management*. Przeprowadzone studia literaturowe pozwoliły na wyróżnienie ośmiu grup marnotrawstwa w obszarze rachunkowości oraz identyfikację przykładowych zastosowań narzędzi *lean toolbox* w celu ich ograniczenia. Są to metody wywodzące się z idei ciągłego doskonalenia (*kaizen*), takie jak: 5S, SMED, JiT, *kanban* oraz ciągły przepływ.

3.1. Identyfikacja obszarów marnotrawstwa w obszarze rachunkowości

Taiichi Ohno, były dyrektor Toyoty, zidentyfikował siedem typów marnotrawstwa (7M) oraz wskazał ich przykłady w obszarze produkcji. Obejmują one:

- **transport** – niepotrzebne przemieszczanie części w trakcie produkcji,
- **zapasy** – części lub gotowe produkty oczekujące na wysyłkę,
- **ruch** – zbędne przemieszczanie się osób pracujących nad produktem,
- **oczekiwanie** – niepotrzebne przestoje pracowników przed rozpoczęciem kolejnego etapu pracy,
- **nadmierne przetwarzanie** – wykonywanie dodatkowych, zbędnych z perspektywy klienta operacji,
- **nadprodukcja** – wytwarzanie większej liczby produktów, niż jest to faktycznie potrzebne, oraz
- **wady** – defekty produktów, które prowadzą do konieczności ich poprawy lub utylizacji (Womack i Johnes, 1997).

W literaturze często rozszerza się tę grupę o ósmy rodzaj nieefektywności (8M) – niewykorzystany potencjał ludzki, czyli niepełne wykorzystanie możliwości i umiejętności pracowników (Locher, 2019, s. 47). Przekładając wskazane wyszczególnienia na wymiar rachunkowości, można wyróżnić m.in. następujące obszary nieefektywności:

- **zbędny transport** – przenoszenie pomiędzy działami dokumentów, które mogłyby być dostępne w formie elektronicznej,
- **zapasy** – niedokonywanie archiwizacji zbędnych danych, dokumentów oraz raportów,
- **zbędny ruch** – nieefektywny układ miejsca pracy, w tym rozmieszczenie urządzeń,
- **oczekiwanie** – otrzymywanie dokumentów, takich jak faktury kosztowe, z niewielkim wyprzedzeniem przed zamknięciem miesiąca lub kwartału,
- **nadmierne przetwarzanie** – wprowadzanie danych do systemu księgowego, które nie są istotne dla procesu, wielokrotna weryfikacja danych,
- **nadprodukcja** – tworzenie zbyt dużej liczby kopii dokumentów, raportów lub wcześniej, niż wymaga tego odbiorca, lub przygotowywanie zbyt szczegółowych procedur oraz planów,
- **wady** – pomyłki w wystawianych dokumentach, błędne księgowania,
- **niewykorzystany potencjał ludzki** – pracownicy zajmujący się czynnościami, które nie tworzą wartości dla odbiorcy.

3.2. Metody ciągłego doskonalenia

Po zidentyfikowaniu obszarów marnotrawstwa organizacje mogą zastosować różne metody zarządzania i usprawniania procesów. Przykładowo *kaizen*, będący podstawą *lean management*, to koncepcja zarządzania polegająca na wprowadzaniu ma-

tych zmian lub usprawnień w przedsiębiorstwie, które łącznie redukują ponoszone koszty i zwiększają jej wydajność.

Doskonalenie jest procesem trwającym przez długi okres, a jego skuteczność uzależniona jest od zaangażowania pracowników. Dla sukcesu wprowadzania usprawnień pracownicy powinni zacząć dostrzegać różne aspekty swojej działalności, takie jak jakość, efektywność procesów czy minimalizacja strat, rozwijając przy tym umiejętność codziennej współpracy i działania zespołowego (Piasecka-Głuszak, 2016, s. 228). Systemy rachunkowości mogą być doskonalone przykładowo poprzez organizację szkoleń, aby umożliwić pracownikom zdobycie wiedzy, w jaki sposób można lepiej wykonywać dane czynności, oraz poprzez ich standaryzację.

Z idei ciągłego doskonalenia (*kaizen*) wyodrębnić można metody, takie jak m.in. ciągły przepływ, 5S, SMED, JiT oraz *kanban*. Metody te, choć wywodzą się pierwotnie z obszaru produkcji, wykazują potencjał zastosowania również w procesach rachunkowości.

3.2.1. Ciągły przepływ

Ciągły przepływ to forma organizacji produkcji, która jest zorientowana na przepływ produktów bez niepotrzebnych przerw podczas jej trwania. Dzięki eliminacji zbędnych przestojów i minimalizacji czasów oczekiwania metoda ta pozwala na zwiększenie efektywności procesu oraz redukcję kosztów.

W celu wdrożenia ciągłego przepływu w rachunkowości zastosowanie znajdują systemy elektronicznej wymiany danych – EDI (*Electronic Data Interchange*), które umożliwiają obsługę dokumentów w trybie ciągłym, zgodnie z kolejnością ich wpływu (FIFO) (Michalak i Zarzycka, 2013, s. 122). Innymi sposobami, które zapewniają ciągły przepływ w procesie rachunkowości, są m.in. zmniejszenie ilości tekstu na fakturach, co redukuje czas ich przetwarzania, wykorzystywanie kodów kreskowych w obrocie dokumentowym, materiałowym i towarowym, a także standaryzacja dokumentów i procedur (Michalak i Zarzycka, 2013, s. 122). Wykorzystywanie kodów kreskowych w obrocie materiałowym i towarowym może zastąpić konieczność wystawiania wewnętrznych dowodów księgowych, takich jak PZ (przyjęcie zewnętrzne), RW (rozchód wewnętrzny), MM (przesunięcie międzymagazynowe) oraz WZ (wydanie zewnętrzne). Dzięki kodom kreskowym procesy te mogą być realizowane automatycznie, co znacząco przyspiesza obieg dokumentów i minimalizuje ryzyko powstawania błędów.

3.2.2. Standaryzacja pracy – 5S

Standaryzacja pracy przyczynia się do zwiększenia wydajności pracy oraz sprawniejszego wykonywania czynności w przedsiębiorstwie. Metoda standaryzacji pracy 5S (jap. *seiri, seinton, seiso, seiketsu, shitsuke* lub ang. *sort, set in order, shine, standardise, sustain*) w dużym stopniu opiera się na filozofii *kaizen* (Krząstek i Niemczyk, 2022, s. 161). Składa się ona z pięciu kolejnych elementów: uporządkowania

miejsca pracy, usystematyzowania go, sprzątanía, standaryzowanego czyszczenia oraz dyscypliny.

Uporzádkowanie miejsca pracy polega na pozbyciu się ze stanowiska pracy wszystkich rzeczy, które są zbędne do jej wykonywania, takich jak niepotrzebne dokumenty i segregatory. Pomocna w realizacji tej zasady jest metoda czerwonej etykiety (*red tagging*), która polega na przenoszeniu niepotrzebnych przedmiotów ze stanowiska do specjalnie przewidzianej strefy, gdzie są albo trwale usuwane, albo przenoszone w inne miejsce (Krzástek i Niemczyk, 2022, s. 161). Z perspektywy działów księgowych może to również oznaczać pozbycie się zbędnych kont księgowych oraz zastąpienie papierowych dokumentów dokumentami elektronicznymi. Systematyzacja natomiast wskazuje konieczność uporządkowania rzeczy na stanowisku pracy, pozostałych na nim po wykonaniu pierwszego kroku. Sprzątaníe oznacza dbanie o czystość i porządek w swoim miejscu pracy. Standaryzowane czyszczenie polega na określeniu norm, których pracownicy powinni przestrzegać. Dyscyplina mówi o konieczności dbania, aby ustalone normy były faktycznie przestrzegane (Krzástek i Niemczyk, 2022, s. 161-162), do czego można wykorzystać kluczowe wskaźniki efektywności – KPI (*Key Performance Indicators*). Zasady te można również zastosować w rachunkowości, gdzie kluczowe jest utrzymanie porządku w dokumentacji, przestrzeganie ustalonych procedur oraz regularne monitorowanie efektywności.

3.2.3. SMED

Technika SMED jest nastawiona na redukcję czasu przebrojeń (*single minute exchange of die*). Akronim SMED oznacza jednocyfrową liczbę minut potrzebnych na przebrojenie, czyli np. dokonanie wymiany matrycy, formy, oprzyrządkowania w czasie poniżej dziesięciu minut (Pawlak-Wolanin i Buchta, 2019, s. 124).

W obszarze rachunkowości częstym „przebrojeniem” okazuje się zamknięcie danego miesiąca lub roku (McVay i in., 2013, s. 26). Dochodzi wówczas do sytuacji, gdy ze względu na zwiększenie ilości pracy pojawiają się problemy ze sprawnym wykonywaniem codziennych czynności, co prowadzi do opóźnień. Analiza przestojów z wykorzystaniem metody SMED wymaga identyfikacji prac księgowych, które mogą być wykonywane w innych okresach, cechujących się mniejszym natężeniem obowiązków. W tym celu przedsiębiorstwa mogą dokonywać wstępnych uzgodnień sald i obrotów księgowych przed końcem okresu, co stanowi przykład przekształcenia „przebrojenia wewnętrznego” na „przebrojenie zewnętrzne” (Michalak i Zarzycka, 2013, s. 125). W procesach produkcji przebrojenia zewnętrzne od przebrojeń wewnętrznych odróżnia to, że mogą być one wykonywane przy włączonych maszynach (Bartos, 2010, s. 50).

3.2.4. JiT i *kanban*

Metoda *Just in Time* (JiT) kładzie nacisk na to, aby wszystkie materiały i produkty były dostarczane do jednostki dokładnie na czas i wtedy, kiedy są potrzebne. Działanie to ma na celu zapobieganie przerwom w produkcji, marnowaniu surowców oraz ograniczenie kosztów magazynowania (Bruska i Pisz, 2016, s. 35).

W rachunkowości ważne również jest stworzenie procedur mających na celu terminowe wykonywanie operacji księgowych, takich jak spłata zobowiązań wobec kontrahentów, dokonywanie rozliczeń podatkowych oraz zamknięcie ksiąg na koniec miesiąca lub roku (Michalak i Zarzycka, 2013, s. 125). Opóźnienia w tych czynnościach powodują powstawanie marnotrawstwa zasobów, poprzez np. konieczność uregulowania odsetek za nieterminową spłatę wobec kontrahentów, odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz nawarstwienie prac w innych okresach. W celu zapewnienia terminowego wykonywania czynności przedsiębiorstwa mogą wykorzystywać zautomatyzowane raporty śledzące status rozliczenia faktur oraz dokonania innych płatności i zadań.

3.3. Podsumowanie

Należy podkreślić, że kluczowe jest, aby organizacje dostosowywały metody usprawnienia procesów do warunków, które funkcjonują w przedsiębiorstwie, oraz ich indywidualnych potrzeb. Jak wskazuje J. Czerska (2014, s. 163), przesłanką wdrożenia danego narzędzia w jednostce powinno być dostrzeżenie potencjału w zakresie zwiększenia jej wydajności, redukcji kosztów lub poprawy morale zespołu. Ponadto omówione narzędzia doskonalenia procesów rachunkowości powinny być spójne z szerszą strategią i wizją przedsiębiorstwa.

4. Zakończenie

Filozofia *lean*, chociaż pierwotnie wykorzystywana była w procesach produkcji, znalazła także swoje zastosowanie w rachunkowości (*lean accounting*) oraz administracji (*lean administration*) (Banaszkiewicz i Makowska, 2012, s. 13). Obecnie koncepcja *lean accounting* stanowi kanon dobrych praktyk zarządzania w międzynarodowych korporacjach (Sobańska, 2013a, s. 193). Instytut specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej (IMA – *Institute of Management Accountants*) podkreśla, że koncepcja *lean management* staje się warunkiem koniecznym dla przedsiębiorstw, które chcą przetrwać w globalnej gospodarce, gdzie główny nacisk kładzie się na tworzenie wartości dla klienta, która to przekłada się na tworzenie wartości dla właściciela jednostki (Zarzycka i Michalak, 2013, s. 139).

Jednakże wprowadzenie koncepcji komplementarnej do *lean management*, jaką jest *lean accounting*, może okazać się pracochłonne z punktu widzenia przedsiębiorstwa. Wymaga ona nie tylko wprowadzenia istotnych zmian w systemie ra-

chunkowości, ale także przekształca rolę specjalistów z tego zakresu (Sobańska, 2013a, s. 8).

Celem niniejszego rozdziału było omówienie sposobów, w jaki można zastosować metody ciągłego doskonalenia wywodzące się z myślenia *lean management* we wdrażaniu koncepcji *lean accounting* w przedsiębiorstwach, i tym samym przedstawienie jej jako strategii optymalizacji kosztów i poprawy efektywności organizacji. Praca wpisuje się w nurt usprawnień procesów rachunkowości, koncentrując się na doskonaleniu procesów rachunkowości w wymiarze *lean for accounting*.

Przeprowadzona w pracy analiza pozwoliła stwierdzić, że narzędzia wykorzystywane w podejściu *lean management* mają również zastosowanie w procesach rachunkowości. Wykazano możliwości zastosowania takich metod, jak ciągły przepływ, 5S, SMED, Just in Time oraz *kanban* w procesach finansowo-księgowych. Usprawnianie wskazanych procesów odgrywa kluczową rolę w redukcji marnotrawstwa oraz podnoszeniu efektywności funkcjonowania organizacji jako całości.

Literatura

- Banaszkiewicz, A. i Makowska, E. (2012). Koncepcja lean management w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Rachunkowość a Controlling*, 6(251), 13-24.
- Bartos, K. (2010). Teoretyczne podstawy koncepcji lean manufacturing i jej wybrane narzędzia. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Nauki o Zarządzaniu*, 4(137), 42-54.
- Bruska, A. i Pisz, I. (2016). Logistyka a zarządzanie cyklem kapitału pracującego – rozwiązania stosowane w skali przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 425, 24-39. <https://doi.org/10.15611/pn.2016.425.02>
- Czerska, J. (2014). *Podstawowe narzędzia Lean Manufacturing. Lean Manufacturing basic toolbox*. LeanQ Team.
- Kowalewski, M. (2015a). Lean Accounting, czyli jak szczupła rachunkowość wspiera wykorzystanie koncepcji Lean Management w przedsiębiorstwie. *Studia Ekonomiczne / Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, 49(224), 73-82.
- Kowalewski, M. (2015b). Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w lean accounting. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 398, 260-268. <https://doi.org/10.15611/pn.2015.398.24>
- Kowalewski, M. (2016). Systemy rachunku kosztów w lean accounting. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 442, 222-229. <https://doi.org/10.15611/pn.2016.442.21>
- Krząstek, A. i Niemczyk, A. (2022). Znaczenie filozofii kaizen i kaizen costing w przedsiębiorstwie. *Management and Quality*, 4(3), 158-171.
- Liker, J. K. (2022). *Droga Toyoty: 14 zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata* (D. Gasper, tłum.). Wydawnictwo MT Biznes.
- Locher, D. (2019). *Lean w biurze i usługach: przewodnik po zasadach szczupłego zarządzania w środowisku pozaprodukcyjnym* (D. Gasper, tłum.). MT Biznes.
- Łada, M. i Burkat, H. (2018). *Rachunek strumieni wartości jako metoda szczupłej rachunkowości* (1. wyd.). CeDeWu.
- McVay, G. R., Kennedy, F. A. i Fullerton, R. R. (2013). *Accounting in the Lean Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-relevant Information*. Productivity Press.

- Michalak, M. i Zarzycka, E. (2013). Lean w procesach rachunkowości. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management* (s. 113-139). Wolters Kluwer Polska SA.
- Nowak, E. (2015). Tendencje rozwoju systemów rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 873(77), 403-410. <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.77-42>
- Nowak, E. (2024). *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*. CeDeWu.
- Pawlak-Wolanin, A. i Buchta, R. (2019). Praktyczne wykorzystanie techniki SMED w usprawnieniu procesu produkcyjnego w koncepcji Lean Manufacturing. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie: Logistyka w naukach o zarządzaniu*, 2019(10), 123-135.
- Piasecka-Głuszak, A. (2016). Działania kaizen z perspektywy pracowników polskich przedsiębiorstw. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 448, 226-241. <https://doi.org/10.15611/pn.2016.448.18>
- Sobańska, I. (2013a). Lean accounting – geneza, zasady, metody. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting: integralny element lean management* (s. 54-80). Wolters Kluwer Polska SA.
- Sobańska, I. (red.). (2013b). *Lean accounting: integralny element lean management*. Wolters Kluwer Polska SA.
- Solomon, J. M. i Fullerton, R. (2007). *Accounting for World Class Operations: A Practical Guide for Providing Relevant Information in Support of the Lean Enterprise*. WCM Associates.
- Womack, J. i Jones, D. (1997). Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation. *Journal of the Operational Research Society*, 48(11). <https://doi.org/10.1057/palgrave.jors.2600967>
- Zarzycka, E. i Michalak, M. (2013). Implementing Lean Accounting Principles to Design and Improve Accounting Processes – A Case Study from a Shared Service Centre. *The Theoretical Journal of Accounting*, 72(128), 139-156. <https://doi.org/10.5604/16414381.1063617>

Lean Accounting as a Strategy for Cost Optimisation and Improving Organisational Efficiency

Abstract: Contemporary enterprises operating in the conditions of a dynamically changing market economy must continuously enhance their management processes to maintain competitiveness. One approach to improving organisational performance is the concept of lean management and its derivative – lean accounting. The implementation of the lean business philosophy in accounting processes aims not only to streamline operations but also to enhance overall organisational efficiency and maximise the value delivered to customers. The objective of this study is to present the possibilities of applying continuous improvement methods derived from lean management in the implementation of the lean accounting concept within enterprises, thereby demonstrating it as a strategy for cost optimisation and organisational efficiency enhancement. This chapter is based on research into the essence of the lean concept, its dimensions, and the principles of so-called „lean accounting”, as well as value stream costing and continuous improvement tools. The study employs research methods such as literature review, analysis, and inference. It has been demonstrated that lean management tools such as continuous flow, 5S, SMED, Just-in-Time, and Kanban are also applicable to accounting processes, contributing to cost optimisation and enhancing organisational efficiency.

Keywords: lean, lean accounting, lean management, continuous improvement

Część 2

Psychologia i behawioryzm w zarządzaniu

Teorie behawioralne w systemach kontroli zarządzania – psychologiczne podejście do efektywności organizacyjnej

Kinga Mielcarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: kingaa.mielcarek@gmail.com

Marcelina Wilk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: marcelina.wilk01@wp.pl

Kinga Wróbel

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: kingawrobel5@o2.pl

© 2025 Kinga Mielcarek, Marcelina Wilk, Kinga Wróbel

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Mielcarek, K., Wilk, M. i Wróbel, K. (2025). Teorie behawioralne w systemach kontroli zarządzania – psychologiczne podejście do efektywności organizacyjnej. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 55-68). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem rozdziału jest analiza roli teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w systemach kontroli zarządzania. Obiektem badań są współczesne systemy kontroli w przedsiębiorstwach, które uwzględniają aspekty ludzkiego zachowania i psychologii. Opracowanie opiera się na przeglądzie literatury oraz analizie studiów przypadków ilustrujących wpływ czynników behawioralnych na efektywność kontroli. W metodologii zastosowano podejście interdyscyplinarne, integrujące teorie z zakresu psychologii, zarządzania i ekonomii behawioralnej. Analiza obejmuje badania jakościowe takie jak wywiady z menedżerami oraz ilościowe bazujące na danych z ankiet. Wyniki wskazują, że uwzględnienie teorii behawioralnych zwiększa skuteczność systemów oraz poprawia wyniki organizacji. Rozdział podkreśla konieczność uwzględnienia czynnika ludzkiego i zawiera rekomendacje dla menedżerów dotyczące wdrażania elastycznych systemów kontroli.

Słowa kluczowe: teorie behawioralne, psychologia, motywacja, kontrola, zarządzanie

1. Wstęp

W obliczu coraz bardziej zmiennego, wymagającego otoczenia działalności organizacyjnej skuteczne zarządzanie staje się jednym z głównych wyzwań dla współczesnych przedsiębiorstw. Tradycyjne podejścia, oparte głównie na teoriach ekonomicznych i modelach matematycznych, nie zawsze są wystarczające do pełnego zrozumienia i skutecznego kształtowania zachowań pracowników oraz wyników organizacji. W związku z tym coraz większe znaczenie zyskują teorie behawioralne i czynniki psychologiczne w kontekście projektowania i wdrażania systemów kontroli zarządzania.

Teorie behawioralne koncentrują się na badaniu zachowań ludzkich w organizacjach oraz na zrozumieniu, jak różnorodne czynniki psychologiczne wpływają na podejmowanie decyzji i działania pracowników. Teorie motywacji, uczenia się i zachowań organizacyjnych skupiają się na aspektach emocjonalnych, społecznych i psychologicznych ludzkiego zachowania w kontekście pracy i organizacji. Równie istotne są czynniki psychologiczne, takie jak zaufanie, uczciwość, odpowiedzialność oraz normy społeczne, które mają istotny wpływ na kształtowanie zachowań pracowników oraz na efektywność systemów kontroli zarządzania. Zaufanie między pracownikami a zarządzającymi, poczucie odpowiedzialności za własne działania oraz przestrzeganie ustalonych norm społecznych stanowią fundamenty, na których opiera się skuteczna kontrola i zarządzanie w organizacji.

Skuteczna kontrola oznacza zapewnienie, że działania pracowników są zgodne z założonymi celami i standardami organizacji, co umożliwia monitorowanie postępów, identyfikowanie ewentualnych problemów i podejmowanie odpowiednich działań korygujących. Zarządzanie natomiast obejmuje proces planowania, organizowania, prowadzenia oraz kontroli zasobów organizacji w celu osiągnięcia określonych celów. W rezultacie skuteczna kontrola i zarządzanie powinny prowadzić do optymalizacji wydajności, zwiększenia konkurencyjności oraz budowania trwałych relacji zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz organizacji.

W rozdziale skupiono się na analizie roli teorii behawioralnych oraz czynników psychologicznych w projektowaniu i skuteczności systemów kontroli zarządzania. Posługując się przeglądem literatury naukowej, badaniami ankietowymi oraz zebranymi danymi empirycznymi, dążono do lepszego zrozumienia, jak teorie behawioralne i czynniki psychologiczne kształtują zachowania pracowników oraz wyniki organizacji w kontekście zarządzania. Celem pracy jest identyfikacja kluczowych elementów, które należy uwzględnić przy projektowaniu i wdrażaniu systemów kontroli zarządzania, aby maksymalnie wykorzystać potencjał ludzki i osiągnąć sukces organizacyjny (Kokiel, 2014, s. 9).

2. Teorie behawioralne w zarządzaniu

2.1. Teoria behawioralna jako kontekst zarządzania

Teoria behawioralna stanowi istotny kontekst zarządzania, wprowadzając interdyscyplinarny sposób myślenia o zachowaniach ludzkich w organizacjach. Zamiast skupiać się wyłącznie na racjonalnych decyzjach opartych na optymalizacji korzyści, teoria behawioralna kładzie nacisk na czynniki psychologiczne, społeczne i emocjonalne, które wpływają na proces podejmowania decyzji (Robbins i Judge, 2012, s. 258-265).

2.2. Podstawy teorii behawioralnych

U podstaw teorii behawioralnych leży analiza ludzkiego zachowania w kontekście bodźców i reakcji. Behawioryści, tacy jak J. B. Watson czy B. F. Skinner, eksplorowali mechanizmy uczenia się i sposób, w jaki bodźce zewnętrzne wpływają na działania człowieka. Watson, pionier behawioryzmu, skoncentrował się na zewnętrznych bodźcach i reakcjach, twierdząc, że zachowanie jest kształtowane poprzez warunkowanie. Skinner natomiast opracował koncepcję operantowego warunkowania, gdzie zachowanie jest wzmacniane lub osłabiane poprzez konsekwencje, które występują po jego wykonaniu. W kontekście behawioryzmu operantowe warunkowanie to proces, w którym zachowanie jest kształtowane poprzez nagradzanie pożądanых zachowań lub karanie tych niepożądanych. Koncepcja ta odegrała istotną rolę w zrozumieniu mechanizmów uczenia się i formowania zachowania. Stopniowo teoria ewoluowała, uwzględniając również aspekty poznawcze i emocjonalne w podejmowaniu decyzji. Poza już wymienionymi psychologami, inni badacze, tacy jak Edward C. Tolman, wprowadzili elementy poznawcze do behawioryzmu, kładąc nacisk na istnienie wewnętrznych reprezentacji i celów jako czynników kształtujących zachowanie. Ta różnorodność podejść do behawioryzmu przyczyniła się do jego rozwoju i wpłynęła na powstanie interdyscyplinarnych dziedzin, takich jak ekonomia behawioralna czy psychologia poznawcza (Biela, 2011, s. 33-37).

2.3. Ekonomia behawioralna jako studium zachowań gospodarczych

Ekonomia behawioralna to obszar badawczy, który analizuje zachowania gospodarcze podmiotów w kontekście czynników behawioralnych. Zamiast zakładać, że ludzie zawsze podejmują decyzje racjonalne, ekonomia behawioralna bada, jak ludzkie ograniczenia poznawcze i emocjonalne wpływają na wybory konsumenckie, inwestycyjne czy podatkowe. Jest to interdyscyplinarna dziedzina, łącząca ekonomię z psychologią, socjologią i naukami o zarządzaniu (Thaler, 2018).

3. Czynniki psychologiczne w zarządzaniu

Czynniki psychologiczne stanowią istotny kontekst zarządzania organizacją, ponieważ wpływają na zachowania pracowników, interakcje między nimi oraz procesy podejmowania decyzji. Zrozumienie tych czynników pozwala menedżerom lepiej przewidywać i reagować na różne sytuacje w miejscu pracy. Czynniki psychologiczne obejmują motywację, percepcję, konflikty, stres oraz zachowania organizacyjne, które są kluczowymi elementami składowymi organizacji i efektywności pracy.

Tabela 1. Czynniki psychologiczne w zarządzaniu

Czynnik psychologiczny	Wpływ na kształtowanie systemów kontroli zarządzania	Przykład
Komunikacja	Skuteczna komunikacja umożliwia przekazywanie informacji, wyznaczanie celów i monitorowanie postępów.	Wprowadzenie systemu regularnych spotkań zespołowych, stworzenie platformy online do dzielenia się informacjami, przeprowadzanie indywidualnych spotkań z pracownikami.
Budowanie zaufania	Zwiększa efektywność kontroli poprzez budowanie pozytywnych relacji z pracownikami i partnerami biznesowymi.	Ustanowienie procedur opartych na zaufaniu.
Rozwiązywanie konfliktów	Ułatwia skuteczną implementację systemów kontroli, zapewnia stabilność i harmonię w zespole.	Organizacja szkoleń z zakresu negocjacji i mediacji.
Motywacja i angażowanie pracowników	Poprawia wydajność pracowników poprzez zachęcanie ich do aktywnego uczestnictwa w realizacji celów organizacji oraz motywowania ich do nieustannego doskonalenia się.	Wprowadzenie systemu nagród i uznania za osiągnięcia, organizacja wydarzeń integracyjnych dla zespołu.
Stres i zarządzanie emocjami	Zmniejsza ryzyko błędów i niedociągnięć, które mogą wystąpić w wyniku negatywnych skutków stresu i niewłaściwego zarządzania emocjami.	Wdrożenie programu wsparcia psychologicznego dla pracowników, organizacja warsztatów z zakresu zarządzania stresem.
Adaptacja do zmian	Umożliwia organizacji dostosowanie się do nowych i szybkich zmian na rynku poprzez elastyczne podejście do zarządzania i kontrolowania procesów.	Organizacja szkoleń z zakresu adaptacji do zmian.
Zarządzanie różnorodnością kulturową	Ułatwia adaptację systemów kontroli do specyfiki środowiska pracy.	Wprowadzenie szkoleń z zakresu tolerancji i zrozumienia różnorodności kulturowej.
Zarządzanie zespołem	Umożliwia skuteczne koordynowanie działań pracowników i monitorowanie ich pracy.	Organizacja warsztatów rozwojowych dla liderów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Biesok i Wyród-Wróbel, 2021).

Tabela 1 prezentuje główne czynniki psychologiczne w zarządzaniu oraz ich wpływ na kształtowanie systemów kontroli zarządzania. Każdy z tych czynników odgrywa istotną rolę w efektywnym zarządzaniu organizacją, wpływając nie tylko na interakcje międzyludzkie, ale także na skuteczność strategii zarządzania i realizację celów. Przykłady zostały dodane, aby zobrazować praktyczne zastosowanie tych czynników w kontekście zarządzania.

4. Wpływ czynników psychologicznych i teorii behawioralnych na kształtowanie zachowań pracowników

Współczesne podejścia do zarządzania coraz częściej kładą nacisk na zrozumienie psychologicznych i behawioralnych mechanizmów motywacyjnych oraz ich wpływ na efektywność systemów kontroli zarządzania. Teoria oczekiwań i teoria potrzeb Maslowa są kluczowymi teoriami psychologicznymi, które mogą być użyteczne w kontekście kształtowania tych systemów.

4.1. Teoria oczekiwań w kontekście zarządzania

Teoria oczekiwań zakłada, że ludzie podejmują decyzje na podstawie swoich oczekiwań co do rezultatów podejmowanych działań oraz ich wartości. W kontekście zarządzania teoria ta może być stosowana do analizy, w jaki sposób pracownicy oceniają związki między swoimi wysiłkami, wydajnością a wynikami, takimi jak nagrody czy awanse. Jeśli pracownicy wierzą, że ich wysiłki będą nagradzane adekwatnie do osiągniętych wyników, mogą być bardziej skłonni do zaangażowania się w zadania i wykazywania wysokiej wydajności. W rezultacie systemy kontroli zarządzania powinny uwzględniać te oczekiwania poprzez klarowne określenie kryteriów oceny oraz nagradzanie osiągnięć zgodnie z tymi kryteriami.

4.2. Teoria potrzeb Maslowa a zarządzanie

Hierarchia potrzeb według Maslowa obejmuje pięć poziomów, poczynając od potrzeb fizjologicznych, przez potrzebę bezpieczeństwa, potrzebę przynależności, potrzebę uznania aż po potrzebę samorealizacji. W kontekście zarządzania systemy kontroli powinny uwzględniać te potrzeby poprzez tworzenie warunków pracy sprzyjających ich zaspokojeniu. Na przykład zapewnienie bezpiecznego i stabilnego środowiska pracy może przyczynić się do zaspokojenia potrzeby bezpieczeństwa, a promowanie współpracy i integracji w zespole może zaspokoić potrzebę przynależności. Systemy nagradzania i awansowania powinny być również związane z potrzebami uznania i samorealizacji, zachęcając pracowników do osiągania wyższych poziomów zaangażowania.

Zrozumienie teorii behawioralnych i psychologicznych jest kluczowe dla skutecznego kształtowania systemów kontroli zarządzania. Poprzez uwzględnienie

oczekiwań, potrzeb i mechanizmów motywacyjnych pracowników można stworzyć systemy, które sprzyjają osiąganiu celów organizacyjnych oraz zaspokajają indywidualne potrzeby i motywacje pracowników (Miler-Zawodniak, 2012).

5. Perspektywy menadżera dotyczące wpływu teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w kształtowaniu systemów kontroli zarządzania

W ramach badań autorki przeprowadziły wywiad z menedżerem hotelu, który podzielił się swoimi spostrzeżeniami na temat roli teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w kształtowaniu systemu kontroli zarządzania. Dowiedziano się się, jak ocenia skuteczność tych systemów, jakie korzyści płyną z uwzględnienia perspektywy behawioralnej oraz jakie wyzwania napotyka w procesie ich projektowania. Poprzez praktyczne przykłady i refleksje można było szerzej spojrzeć na dany problem. Przebieg wywiadu wyglądał następująco:

Pytanie: *W jaki sposób ocenia Pan/Pani skuteczność systemów kontroli zarządzania, biorąc pod uwagę aspekty behawioralne i psychologiczne?*

Odpowiedź: Istotnym aspektem skuteczności systemów kontroli zarządzania jest uwzględnienie zachowań i motywacji ludzi pracujących w organizacji. Oceniamy to nie tylko przez ilość zgromadzonych danych czy wskaźników finansowych, ale także poprzez zrozumienie, jak pracownicy reagują na te systemy i czy motywują ich do działania. Często przekłada się to na analizę zaangażowania, satysfakcji zawodowej czy nawet poziomu stresu w związku z kontrolą.

Pytanie: *Czy istnieją konkretne przykłady, które Pan/Pani mógłby/mogłaby podać, ilustrujące rolę teorii behawioralnych w projektowaniu systemów kontroli zarządzania?*

Odpowiedź: Oczywiście. Na przykład przy projektowaniu systemu kontroli godzin pracy personelu hotelowego zastosowaliśmy teorię motywacji, aby zrozumieć, jakie bodźce wpłyną na punktualność i wydajność pracowników. Opracowaliśmy system nagród i uznania, który uwzględniał nie tylko aspekty finansowe, ale także potrzeby psychospołeczne pracowników, co zaowocowało zauważalnym wzrostem zaangażowania i efektywności.

Pytanie: *Jakie są korzyści płynące z uwzględnienia perspektywy behawioralnej podczas projektowania systemów kontroli zarządzania?*

Odpowiedź: Uwzględnienie perspektywy behawioralnej pozwala nam lepiej zrozumieć, dlaczego ludzie reagują tak, a nie inaczej na narzędzia kontroli. Dzięki temu możemy projektować systemy, które są bardziej efektywne i akceptowane przez pracowników. Ponadto skupienie się na motywacjach i potrzebach pracowników może przekładać się na zwiększenie zaangażowania, lojalności oraz poprawę atmosfery pracy.

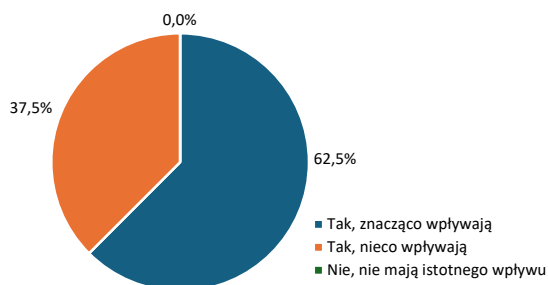
Pytanie: *Jakie są główne wyzwania związane z uwzględnianiem czynników psychologicznych podczas opracowywania systemów kontroli zarządzania?*

Odpowiedź: Głównym wyzwaniem jest zapewnienie równowagi między kontrolą a autonomią pracowników. Nadmierne ograniczenia mogą prowadzić do frustracji i oporu, podczas gdy zbyt luźne podejście może wpływać na brak odpowiedzialności i spadek efektywności. Ponad-

to konieczne jest ciągłe monitorowanie i dostosowywanie systemów kontroli do zmieniających się potrzeb i oczekiwań pracowników, co wymaga elastyczności i otwartości na feedback.

Odpowiedzi uzyskane podczas wywiadu z menedżerem hotelu wyraźnie podkreślają znaczenie teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w kształtowaniu systemów kontroli zarządzania. Zrozumienie motywacji, potrzeb i reakcji pracowników jest kluczowe dla skutecznego projektowania tych systemów. Analiza zachowań pracowników oraz uwzględnienie ich perspektywy psychologicznej pozwala na stworzenie bardziej efektywnych i akceptowanych przez pracowników rozwiązań. Na przykład projektowanie systemów kontroli godzin pracy uwzględniających motywację pracowników przyczyniło się do wzrostu zaangażowania i efektywności. Wnioski płynące z wywiadu wskazują na kilka istotnych punktów. Po pierwsze skuteczne systemy kontroli zarządzania powinny uwzględniać nie tylko aspekty liczbowe, ale także psychospołeczne. Po drugie równowaga między kontrolą a autonomią pracowników jest kluczowa dla zapewnienia skuteczności i akceptacji systemów kontroli. Po trzecie, konieczne jest ciągłe dostosowywanie tych systemów do zmieniających się potrzeb i oczekiwań pracowników. Wnioski te sugerują, że rola teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w kształtowaniu systemów kontroli zarządzania jest niezwykle istotna. Projektowanie tych systemów powinno uwzględniać nie tylko cele organizacji, ale także motywację i potrzeby pracowników, co przyczyni się do zwiększenia zaangażowania, efektywności i satysfakcji zawodowej.

Oprócz wywiadu przeprowadzonego z menedżerem hotelu, który podzielił się swoimi spostrzeżeniami na ten temat, przeprowadzono również ankietę wśród pracowników różnych branż. To zestawienie różnorodnych perspektyw pozwoliło na głębsze zrozumienie tematu oraz wyciągnięcie bardziej wszechstronnych wniosków. Ankieta objęła 32 pracowników w wieku 20-30 lat (rys. 1).

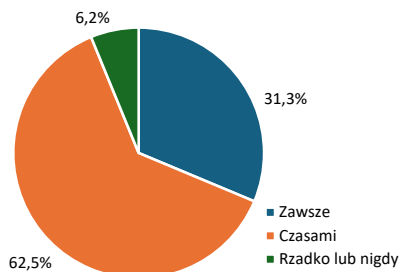


Rys. 1. Wpływ teorii behawioralnych na skuteczność systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

Z odpowiedzi wynika, że teorie behawioralne mają istotny wpływ na skuteczność systemów kontroli zarządzania. Znaczący wpływ zauważony został przez 62,5% respondentów, podczas gdy 37,5% stwierdziło, że teorie te nieco wpływają na efektywność tych systemów. Żadna odpowiedź nie zaprzeczała istotności wpływu tych

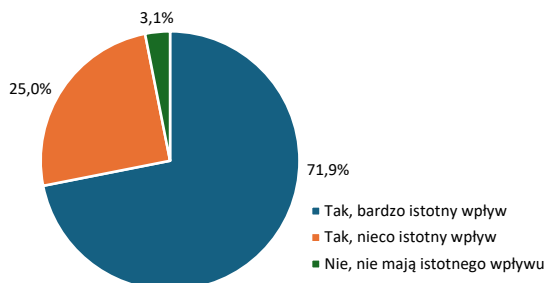
teorii na kontrolę zarządzania. To sugeruje, że zrozumienie zachowań ludzkich i ich wpływu na procesy zarządzania jest kluczowe dla skutecznych systemów kontroli.



Rys. 2. Uwzględnianie aspektów psychologicznych w projektowaniu systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

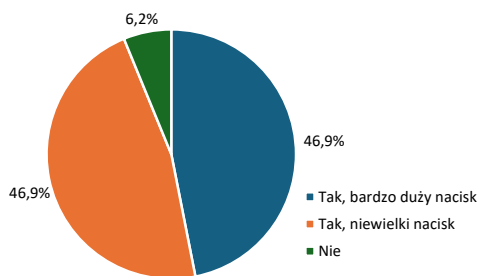
Na podstawie odpowiedzi można wywnioskować, że organizacje podczas projektowania systemów kontroli zarządzania często uwzględniają aspekty psychologiczne, takie jak motywacja i zaufanie. Wskazuje na to fakt, że większość respondentów (93,8%) odpowiedziała, że albo zawsze (31,3%), albo czasami (62,5%) uwzględniają te aspekty. Jedynie niewielki odsetek (6,3%) stwierdził, że rzadko lub nigdy nie biorą ich pod uwagę. Ta tendencja sugeruje rosnącą świadomość znaczenia psychologicznych czynników w efektywnym zarządzaniu i kontroli organizacyjnej.



Rys. 3. Wpływ zaufania na efektywność systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

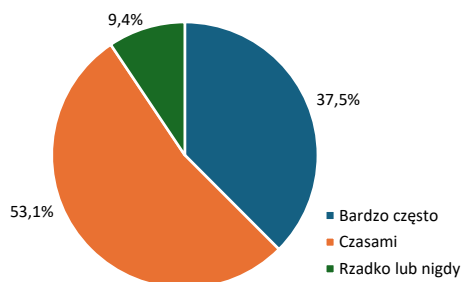
Na podstawie odpowiedzi można stwierdzić, że istnieje powszechne przekonanie o istotnym wpływie zaufania między pracownikami a zarządzającymi na efektywność systemów kontroli zarządzania. Zdecydowana większość respondentów (96,9%) twierdzi, że zaufanie ma istotny wpływ, z czego 71,9% uważa, że jest to bardzo istotne, a 25% uznaje wpływ za nieco istotny. Tylko niewielki odsetek (3,1%) respondentów nie zgadza się z tym poglądem. To sugeruje, że budowanie zaufania między pracownikami a zarządzającymi jest kluczowe dla skuteczności systemów kontroli zarządzania.



Rys. 4. Znaczenie uczciwości i etyki w kontekście systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

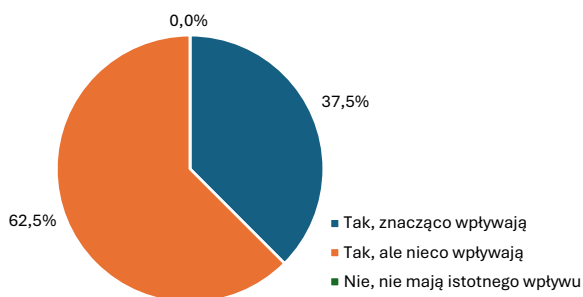
Wyniki sugerują, że organizacje różnie podchodzą do kwestii uczciwości i etyki w kontekście systemów kontroli zarządzania. Równa liczba respondentów (46,9%) stwierdziła, że organizacje kładą duży nacisk lub niewielki nacisk na te wartości. Jednakże istnieje również mniejszy odsetek (6,2%) osób, które twierdzą, że organizacje nie kładą żadnego nacisku na uczciwość i etykę w tym kontekście. Ta rozbieżność sugeruje, że istnieje potrzeba dalszego zrozumienia i promowania uczciwości oraz etyki jako integralnych elementów systemów kontroli zarządzania.



Rys. 5. Promowanie odpowiedzialności pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

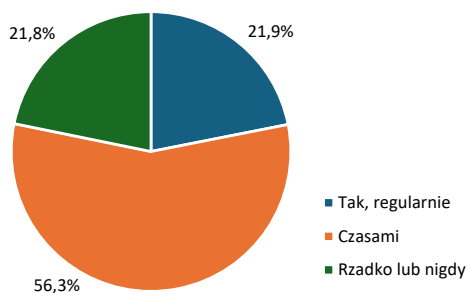
Analiza odpowiedzi sugeruje, że organizacje różnie promują poczucie odpowiedzialności wśród pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania. Większość respondentów (90,6%) wskazała, że organizacje albo bardzo często (37,5%), albo czasami (53,1%) podejmują działania mające na celu promowanie tego poczucia. Jedynie niewielki odsetek (9,4%) respondentów stwierdził, że organizacje rzadko angażują lub nigdy nie angażują się w promowanie odpowiedzialności pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania. To sugeruje, że istnieje rozpoznawalna potrzeba zwiększenia wysiłków w promowaniu poczucia odpowiedzialności w organizacjach.



Rys. 6. Wpływ norm społecznych na skuteczność systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

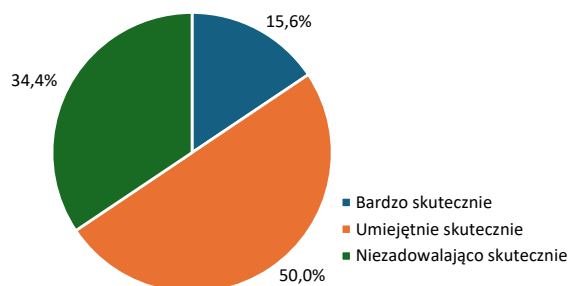
Analiza odpowiedzi wskazuje, że normy społeczne w organizacji mają pewien wpływ na skuteczność systemów kontroli zarządzania. Większość respondentów (62,5%) zgadza się, że normy te wpływają na efektywność tych systemów, choć tylko nieco. Jednakże istnieje również znaczący odsetek (37,5%) respondentów, którzy uważają, że normy społeczne mają znaczący wpływ na skuteczność systemów kontroli zarządzania. Żadna odpowiedź nie zaprzeczała istotności wpływu norm społecznych na te systemy, co sugeruje, że ich uwzględnienie może być kluczowe dla ich efektywności.



Rys. 7. Częstotliwość analiz zachowań pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

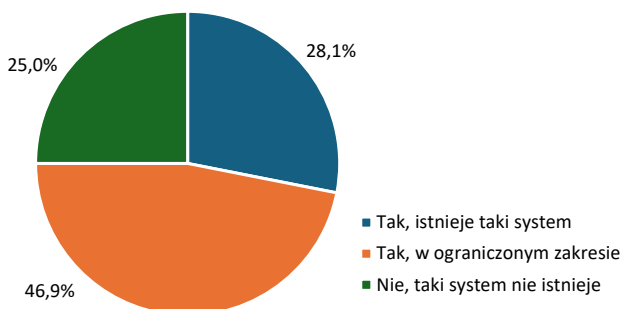
Z odpowiedzi wynika, że organizacje różnie podejmują działania w zakresie przeprowadzania analiz dotyczących zachowań pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania. Większość respondentów (56,3%) stwierdziła, że organizacje czasami przeprowadzają takie analizy, natomiast 21,9% odpowiedziało, że robią to regularnie. Podobny odsetek (21,9%) respondentów zgłosił, że organizacje rzadko lub nigdy nie angażują się w tego rodzaju analizy. Ta rozbieżność sugeruje, że istnieje potrzeba bardziej systematycznego podejścia do analizowania zachowań pracowników w kontekście systemów kontroli zarządzania.



Rys. 8. Ocena skuteczności obecnych systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

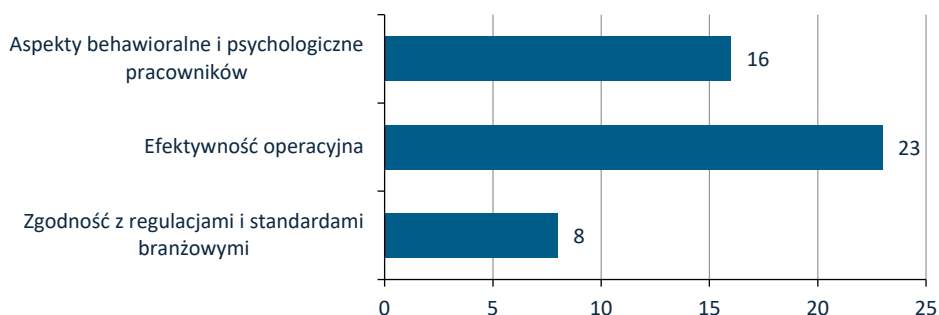
Z odpowiedzi wynika, że ocena skuteczności obecnych systemów kontroli zarządzania w organizacji jest zróżnicowana. Połowa respondentów (50%) uważa, że systemy działają poprawnie, ale nie są idealne, podczas gdy 34,4% stwierdziło, że są one niezadowolająco skuteczne. Jedynie niewielki odsetek (15,6%) respondentów ocenił systemy kontroli zarządzania jako bardzo skuteczne. To sugeruje, że istnieje pole do poprawy w efektywności systemów kontroli zarządzania w organizacji, aby lepiej spełniały one oczekiwania i potrzeby pracowników.



Rys. 9. System nagradzania i motywowania pracowników oparty na osiągnięciach w zakresie kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

Analiza odpowiedzi wskazuje, że większość organizacji ma pewne formy systemów nagradzania i motywowania pracowników oparte na osiągnięciach w zakresie kontroli zarządzania. Większość respondentów (75%) zgłosiła, że taki system istnieje w ich organizacji, przy czym 28,1% odpowiedziało, że istnieje on w pełnym zakresie, a 46,9% w ograniczonym zakresie. Jedynie 25% respondentów stwierdziło, że w ich organizacji nie istnieje taki system. To sugeruje, że większość organizacji dostrzega wartość nagradzania i motywowania pracowników za osiągnięcia w dziedzinie kontroli zarządzania.



Rys. 10. Najważniejsze czynniki przy projektowaniu systemów kontroli zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

Z odpowiedzi wynika, że według respondentów najważniejszym czynnikiem przy projektowaniu systemów kontroli zarządzania jest efektywność operacyjna, co wskazały 23 osoby. Aspekty behawioralne i psychologiczne pracowników również zostały uznane za istotne – zgłosiło to 16 osób. Natomiast zgodność z regulacjami i standardami branżowymi została uznana za najmniej istotny czynnik – takiej odpowiedzi udzieliło zaledwie 8 respondentów. To sugeruje, że w projektowaniu systemów kontroli zarządzania kluczowe znaczenie mają efektywność operacyjna oraz zrozumienie aspektów behawioralnych i psychologicznych pracowników.

6. Zakończenie

Badanie roli teorii behawioralnych i czynników psychologicznych w kształtowaniu systemów kontroli zarządzania pozwoliło na głębsze zrozumienie wpływu tych czynników na efektywność organizacji. Teorie behawioralne, takie jak teoria oczekiwań czy teoria potrzeb Masłowa, oraz czynniki psychologiczne, takie jak zaufanie, uczciwość czy odpowiedzialność, odgrywają istotną rolę w projektowaniu, wdrażaniu i ocenie systemów kontroli zarządzania.

Wdrażanie skutecznych systemów kontroli zarządzania wymaga uwzględnienia aspektów zarówno ekonomicznych, jak i behawioralnych oraz psychologicznych. Skupienie się wyłącznie na liczbach i wskaźnikach finansowych może prowadzić do niepełnego zrozumienia zachowań pracowników oraz niedostatecznego uwzględnienia ich motywacji i potrzeb. Dlatego też menedżerowie powinni stosować interdyscyplinarne podejście, które obejmuje teorie zarówno ekonomiczne, jak i behawioralne, aby projektować systemy, które skutecznie motywują pracowników do osiągania celów organizacji.

Wnioski płynące z badań przeprowadzonych w ramach tego projektu potwierdzają, że teorie behawioralne i czynniki psychologiczne mają istotny wpływ na skuteczność systemów kontroli zarządzania. Organizacje coraz częściej uwzględniają te aspekty podczas projektowania systemów kontroli, jednak istnieje również potrze-

ba dalszych działań w celu promowania uczciwości, odpowiedzialności oraz analizy zachowań pracowników. Uwzględnienie tych czynników może przyczynić się do zwiększenia efektywności i akceptacji systemów kontroli zarządzania, co w rezultacie może prowadzić do lepszych wyników organizacji.

Literatura

- Antoszkiewicz, J. D. i Pawlak, Z. (2010). *Techniki menadżerskie – skuteczne zarządzanie firmą*. Wydawnictwo Poltext.
- Biela, A. (2011). *Informacja i decyzja w ekonomii behawioralnej*. Towarzystwo Naukowe Katowickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II.
- Biesok, G. i Wyród-Wróbel, J. (2021). *Człowiek w organizacji – zaufanie, przywództwo, zaangażowanie, satysfakcja*. CeDeWu.
- Kokiel, A. (2014). *Zarządzanie finansami w świetle ekonomii behawioralnej*. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu.
- Michalski, D. (2020). *Nowoczesne narzędzia kontroli zarządzania w czasach globalnego ryzyka*. Difin.
- Mielcarek, J. (2005). *Paradygmat teorii ograniczeń jako koncepcji rachunkowości zarządczej*. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu.
- Miler-Zawodniak, A. (2012). Teorie potrzeb jako współczesne teorie motywacji. *Muzeum Historii Polski. Zeszyty Naukowe*, (4).
- Nowakowska-Grunt, J. (2016). *Zarządzanie organizacjami w przestrzeni publiczno-prywatnej*. Wydawnictwo Naukowe Sophia.
- Robbins, S. P. i Judge, T. A. (2012). *Zachowania w organizacji*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Terelak, J. F. (2005). *Psychologia organizacji i zarządzania*. Difin.
- Thaler, R. H. (2018). *Zachowania niepoprawne: tworzenie ekonomii behawioralnej*. Media Rodzina.
- Wnuk-Pel, T. (2017). *Controlling operacyjny*. Wydawnictwo Nieoczywiste.
- Wyród-Wróbel, J. (2021). *Człowiek w organizacji – zaufanie, przywództwo, zaangażowanie, satysfakcja*. CeDeWu.
- Zawadzka, A. M. (2010). *Psychologia zarządzania w organizacji*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Zawiślińska, I. i Rysiński, M. (2020). *Audyt i kontrola zarządcza: analiza wybranych zagadnień*. Oficyna Wydawnicza SGH – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.
- Zielonka, P. (2021). *Punkt odniesienia – rzecz o motywacyjnych i poznawczych inklinacjach ekonomii behawioralnej*. CeDeWu.

The Role of Behavioural Theories and Psychological Factors in Shaping Management Control Systems

Abstract: The aim of this study is to analyse the role of behavioural theories and psychological factors in management control systems. The object of research are modern management control systems in enterprises, which take into account aspects of human behaviour and psychology. The paper is based on a literature review and empirical analysis of selected case studies that illustrate the impact of behavioural factors on the effectiveness of management control. The research methodology employed an interdisciplinary approach, integrating theories from psychology, management, and behavioural economics. Empirical analysis includes both qualitative research, such as interviews with

managers, and quantitative research based on survey data. The most important results indicate that taking into account behavioural theories in the design of management control systems leads to an increase in their effectiveness. Factors such as employee motivation and attitudes are crucial. The conclusions suggest that the integration of psychological aspects with traditional control techniques can significantly improve organisational performance, leading to better adaptation of control systems to the actual needs and behaviour of employees. This work expands knowledge about effective management, emphasising the need to take into account the human factor in control processes. It contains practical recommendations for managers regarding the implementation of flexible control systems adapted to employee behaviour.

Keywords: behavioural theories, psychology, motivation, control, management

Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji w organizacjach – wpływ intuicji i wartości

Sara Skowron

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188159@student.ue.wroc.pl

Natalia Binkowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188104@student.ue.wroc.pl

Michał Komarczewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188158@student.ue.wroc.pl

© 2025 Sara Skowron, Natalia Binkowska, Michał Komarczewski

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Skowron, S., Binkowska, N. i Komarczewski, M. (2025). Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji w organizacjach – wpływ intuicji i wartości. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 69-83). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem rozdziału jest przedstawienie oraz analiza wpływu teorii behawioralnych i czynników psychologicznych na systemy kontroli zarządzania. Przedstawiono w niej trzy teorie behawioralne wpływające na proces zarządzania pracownikami w organizacjach. Przytoczono również kilka popularnych czynników psychologicznych oraz opisano ich wpływ na zaangażowanie i satysfakcję pracowników. Przeprowadzono badanie na próbie 44 zróżnicowanych osób, mające na celu ustalenie powszechności wykorzystania podanych czynników psychologicznych oraz ich akceptowalności w procesie zarządzania zasobami ludzkimi.

Słowa kluczowe: motywacja, czynniki psychologiczne, zarządzanie, teorie behawioralne

1. Wstęp

Analizując systemy kontroli zarządzania, można wywnioskować, jak ważną rolę odgrywają w nich teorie behawioralne i czynniki psychologiczne. Dużym wyzwaniem dla menedżerów jest zarządzanie nimi w taki sposób, by przynosić korzyści dla przedsiębiorstwa przy jednoczesnej satysfakcji pracowników. W tym celu wykorzystuje się teorie behawioralne oraz czynniki psychologiczne. Ale czy zawsze można być świadomym ich wykorzystania? W pracy przedstawione zostały wybrane teorie oraz czynniki psychologiczne wpływające na proces podejmowania decyzji.

2. Teorie behawioralne w zarządzaniu

Głównym zadaniem menedżerów jest odpowiednie zarządzanie podwładnymi w taki sposób, żeby wzbudzić w nich poczucie motywacji, zaangażowania oraz satysfakcji. Na przestrzeni lat nauka przyniosła wiele teorii z dziedziny zarządzania zasobami ludzkimi, które zostały opisane w dalszej części rozdziału. Dzięki nim wiadomo, jakie strategie powodują osiągnięcie zaplanowanych rezultatów w zarządzaniu motywacją pracownika.

2.1. Teoria X i teoria Y Douglasa McGregora

Powstała w 1960 roku w USA na MIT Sloan School of Management teoria przedstawiona w *The human side of enterprise* przez psychologa społecznego Douglasa McGregora zakłada istnienie dwóch przeciwstawnych podejść w stosunku do motywacji pracowników. „Koncepcja opiera się na teorii samospełniającego się proroctwa, zgodnie z którą przekonania menedżerów wpływają w ostatecznym rozrachunku na zachowania i efektywność pracowników” (Miroński, 2013, s. 21). Stosunek przełożonego ma bezpośredni wpływ na jego zachowanie względem podwładnych, co powoduje u nich podświadome dostosowanie się do jego oczekiwań, przez co zaczynają zachowywać się oni zgodnie z jego pierwotnym podejściem.

Pierwsza, pesymistyczna teoria X zakłada, że pracownicy są z natury leniwi, pozbawieni ambicji, unikają odpowiedzialności, są niegodni zaufania i nie można na nich polegać, przez co potrzebują hierarchicznej struktury i stałego nadzoru na każdym szczeblu działalności (Potoczek i Nalepka, 2006, s. 283). Menedżerowie działający zgodnie z tą teorią stosują autorytarny styl pracy, koncentrują się głównie na kontroli i dyscyplinie, co powoduje negatywną atmosferę, brak zaufania i zaangażowania pracowników.

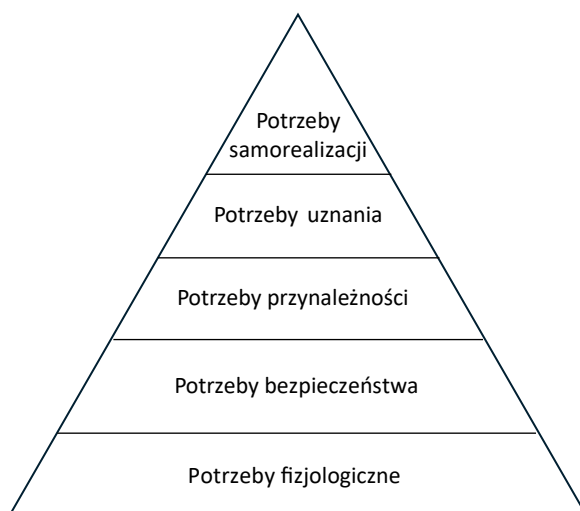
Z kolei druga, optymistyczna teoria Y zakłada, że ludzie z natury czują silną potrzebę osiągnięć, przez co pracują ciężko dla realizacji swoich celów, angażują się w działalność zawodową, chętnie ponoszą odpowiedzialność i biorą czynny udział w podejmowaniu decyzji. Ponadto potrzebują ciągłej motywacji i zaufania ze strony kierownictwa, lubią, gdy powierza się im interesujące zadania i stawia przed nimi

nowe wyzwania, dzięki którym mogą się wykazać i chętnie podnoszą swoje kwalifikacje. Menedżerowie działający zgodnie z tą teorią wykorzystują satysfakcję i determinację pracowników jako główny czynnik motywujący. Tworzą atmosferę pełną wzajemnego wsparcia, dzięki której pracownicy stają się dużo bardziej samodzielni. Głównym zadaniem menedżerów staje się wówczas usuwanie przeszkód, wsparcie pracowników i umożliwianie im samodzielnej realizacji celów.

Teoria McGregora na przestrzeni lat odegrała kluczową rolę w rozwoju dziedziny zarządzania. Uznawana jest za inspirację dla powstania i dalszej pracy nad wieloma innymi koncepcjami. Związana jest ona m.in. z jedną z najstynniejszych w historii nauk psychologicznych teorii – piramidą potrzeb A. Maslowa.

2.2. Teoria potrzeb A. Maslowa

Teoria potrzeb A. Maslowa zakłada, że człowiek swoimi działaniami dąży do zaspokojenia szeregu potrzeb – od tych najbardziej podstawowych po te bardziej złożone. Jego zdaniem zaspokajanie potrzeb jest najsilniejszą motywacją do działania. „A. Maslow twierdził, że muszą być zaspokojone przede wszystkim potrzeby niższego rzędu, aby było możliwe zaspokojenie potrzeb wyższego rzędu.” (Berny i in., 2012, s. 83). Zaspokojenie potrzeby niższego stopnia powoduje, że przestaje być ona dla nas motywacją, a staje się nią kolejna, wyższa potrzeba. Natomiast w przypadku, gdy przy jednoczesnym zaspokojeniu potrzeb wyższych, potrzeba niższego rzędu przestanie być zaspokajana, spowoduje to stan napięcia i brak koncentracji na wyższych potrzebach.



Rys. 1. Piramida potrzeb Maslowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Maslow, 1943, s. 370).

W procesie zarządzania głównym zadaniem menedżera powinno być kierowanie podwładnymi i motywowanie ich w taki sposób, aby mogli oni zaspokoić wszystkie potrzeby, realizując jednocześnie cele swoje oraz przedsiębiorstwa. W kontekście działania organizacji następujące cele i narzędzia można przypisać odpowiednim poziomom potrzeb:

1. Potrzeby fizjologiczne – odpowiednie wynagrodzenie, niezbędne narzędzia pracy, czas na odpoczynek oraz posiłek.
2. Potrzeba bezpieczeństwa – poczucie stabilizacji zapewnione podpisaną umową o pracę, znajomość zasad BHP, składki ubezpieczeniowe i emerytalne.
3. Potrzeba przynależności – przyjazne stanowisko pracy, spotkania integracyjne.
4. Potrzeba uznania – sprecyzowana ścieżka kariery i awansów, system premii i nagród, dostrzeżenie potencjału przez menedżement.
5. Potrzeba samorealizacji – możliwość zdobywania nowych kwalifikacji, wsparcie rozwoju pracownika.

Jeżeli przedsiębiorstwo nie zapewni możliwości zaspokojenia podstawowych potrzeb pracownika, wizja zaspokojenia wyższych nie będzie dla niego wystarczającą motywacją do podjęcia działania. Może to powodować u niego brak chęci rozwoju, bierną postawę, wycofanie lub całkowitą rezygnację ze współpracy z daną jednostką.

2.3. Dwuczynnikowa teoria motywacji Fredericka Herzberga

Alternatywną teorią do tej opracowanej przez Masłowa jest dwuczynnikowa teoria Herzberga powstała w 1959 roku, będąca jedną z kluczowych teorii w dziedzinie zarządzania. Zakłada istnienie dwóch rodzajów czynników wpływających na zaangażowanie pracowników – czynników higieny oraz czynników motywacji.

Czynnikami higieny są te dotyczące ogólnych warunków pracy, bezpieczeństwa zatrudnienia czy polityki administracyjnej oraz zasad panujących w organizacji. Można je porównać do trzech pierwszych poziomów potrzeb znajdujących się w piramidzie potrzeb opracowanej przez Masłowa, który uznawał, że zaspokojenie każdego kolejnego poziomu potrzeb powoduje powstanie kolejnego procesu motywacji u pracownika. Herzberg twierdzi z kolei, że „Czynniki higieny same w sobie nie motywują, ale jeśli ich jakość jest nieodpowiednia, mogą stać się źródłem niezadowolenia” (Wysocki, 2015, s. 177). Zaspokojenie czynników higieny zapobiega niezadowoleniu pracowników, ale nigdy nie doprowadzi do ich motywowania.

Czynnikami motywacyjnymi są z kolei te odpowiadające dwóm najwyższym poziomom według Masłowa – potrzeb uznania i samorealizacji. To one prowadzą bezpośrednio do motywacji, dalszego działania oraz poczucia satysfakcji z wykonywanej pracy, przy jednoczesnym zaspokojeniu potrzeb higienicznych (Sowińska, 2014, s. 50). Jednoczesne wysokie zaspokojenie czynników higienicznych i motywacyjnych na odpowiednim poziomie prowadzi do osiągnięcia idealnej sytuacji, w której pod-

władni czują się wysoce zmotywowani do pracy, nie mają powodów do narzekania na jej warunki, a także mają poczucie satysfakcji. Zadaniem menedżera jest więc zapewnienie spełnienia podstawowych potrzeb pracowników oraz odpowiednia manipulacja czynnikami motywacyjnymi, tak aby czuli ciągłą motywację i zadowolenie – w ten sposób nie będą oni chcieli zrezygnować ze współpracy oraz będą samodzielnie dążyć do doskonalenia siebie, swoich umiejętności i efektów w pracy, co spowoduje również poprawę ogólnych wyników przedsiębiorstwa. Inne kombinacje poziomu spełnienia nie będą prowadziły do pozytywnych rezultatów dla przedsiębiorstwa, co przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Kombinacje czynników higieny i motywacji

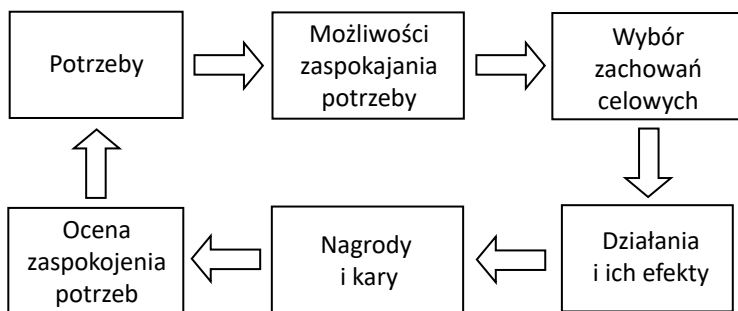
Wyszczególnienie	Niska motywacja	Wysoka motywacja
Wysoka higiena	Pracownicy pracują, aby zarabiać na życie. Niewiele narzekają, ale też nie są silnie zmotywowani.	Idealna sytuacja, w której pracownicy są silnie zmotywowani i mają mało powodów do narzekań.
Niska higiena	Najgorsza sytuacja, w której pracownicy zarówno są zdemotywowani, jak i dużo narzekają.	Pracownicy są zmotywowani, lecz sporo narzekają. Praca sama w sobie jest ekscytująca i pełna wyzwań, ale warunki pracy nie spełniają minimalnych wymagań.

Źródło: (Podmoroff, 2010, s. 29).

3. Czynniki psychologiczne wpływające na proces zarządzania

3.1. Motywacja

Koncepcja zarządzania obejmuje narzędzia motywacji pracowników, będącej procesem regulacyjnym. Wyzwała energię do działania oraz ukierunkowuje dążenie do celu, podtrzymując zaangażowanie. Jeśli pracownik utożsamia swoje interesy z interesami firmy, staje się bardziej efektywny i świadomy wpływu pracy na realizację założonych celów. „Większość definicji ujmuje motywowanie jako: zespół procesów inicjowania określonych czynności (ich podejmowania, rozpoczynania), ukierunkowanie ich przebiegu i utrzymywanie ich trwania aż do osiągnięcia celu.” (Brzezińska i in., 2009, s. 115). To, co robią ludzie, zależy od wzajemnego wpływu osoby i sytuacji oraz motywu i zachęty. Motywacjami nazywa się siły kierujące człowiekiem do określonych czynności, natomiast zachętami – warunki pobudzające osobiste motyw do działania. Nie jest łatwo wpłynąć mobilizująco na pracownika, jednocześnie przyczyniając się do zwiększenia finansów przedsiębiorstwa. „Czynnikiem, który pobudza jednostkę do działania, są potrzeby, a dokładniej – chęć ich zaspokojenia” (Mazur, 2013, s. 158). Jednostka jest motywowana wówczas, gdy ma świadomość danej potrzeby i jednocześnie wyraża gotowość podjęcia określonych działań w celu jej zaspokojenia.



Rys. 2. Proces motywacji

Źródło: (Pocztowski, 2008, s. 203).

Przedstawiony na rys. 2 model ukazuje sekwencje procesu motywacji. Schemat ten uzależniony jest od narastających potrzeb.

3.2. Poczucie własnej wartości

Poczucie własnej wartości jest ogólną oceną lub opinią ludzi o własnym zachowaniu, zdolnościach, wyglądzie i własnej cennieści. „Na tę ocenę wpływają w pewnym stopniu sytuacje, które miały miejsce w przeszłości, osiągnięte cele, doznane niepowodzenia i opinie innych.” (Gros, 2003, s. 37). Ludzie wykazujący wysoki poziom własnej wartości uważają się za cennych, niezastąpionych oraz nieomylnych. Ci o niskim jego poziomie myślą zaś, że są oni pozbawieni wartości i bezużyteczni. Osoby o wysokiej własnej ocenie należy zatrzymywać w firmie, gdyż mogą być pomocne w trudnych zadaniach, choć mogą wykazywać chęć do niesubordynacji czy lekceważenia poleceń, bywają aroganccy i nie słuchają rad. Są za to pewni siebie i skłonni do pracy. Niska samoocena może charakteryzować się niezdolnością do radzenia sobie z powtarzającymi się trudnościami. Dodatkowe nakłady pracy powodują u nich zaniepokojenie i stres, przez co są mniej efektywni.

3.3. Emocje

Aspekt emocji uznano za istotny w procesie funkcjonowania organizacji na początku XXI wieku. Wcześniej uważano, że człowiek jest istotą emocjonalną, ale nie powinno mieć to wpływu na pracę. Emocje uznawano za zbędne, a nawet przeszkadzające w działaniu, a okazywanie smutku czy radości za oznakę słabości. Zmieniło się to, gdy zrozumiano, że nie można oddzielić człowieka od towarzyszących mu emocji. Kierownicy rozumiejący, co czują ich pracownicy, mają większy wpływ na ich motywowanie. Według Daniela Golemana sukces zawodowy menedżera zależy w 20% od jego ilorazu inteligencji, a w 80% od inteligencji emocjonalnej, która obejmuje pięć dziedzin:

- Znajomość własnych emocji – ich świadomość przy podejmowaniu ważnych decyzji.
- Kierowanie emocjami – umiejętność uspokajania się, wychodzenia ze stanów smutku czy frustracji.
- Zdolność motywowania się – „podporządkowanie emocji obranym celom ma zasadnicze znaczenie dla koncentracji uwagi, samomotywacji i opanowania oraz twórczej pracy” (Brzezińska i Paszkowska-Rogacz, 2009, s. 186).
- Rozpoznawanie emocji u innych – podstawowa umiejętność radzenia sobie w społeczeństwie, zwana empatią.
- Nawiązywanie i podtrzymywanie związków z innymi.

3.4. Intuicja

W podejmowaniu decyzji ludzie kierują się przesłankami racjonalnymi, ale też emocjami i intuicją. W badaniu procesów decyzyjnych nie należy lekceważyć czynników emocjonalnych i intuicji, „która nie jest procesem niezależnym od procesu analizy – obydwa procesy są komplementarnymi składnikami skutecznego systemu podejmowania decyzji” (Simon, s. 33). Kierownicy wyższego szczebla powinni posługiwać się intuicją w sytuacjach, takich jak:

- wysoki poziom niepewności,
- ograniczenie czasu,
- istnienie wielu możliwych decyzji do podjęcia
- brak rzetelnych informacji,
- brak wcześniejszego doświadczenia.

Menedżera mającego zdolności intuicyjne charakteryzuje:

- dobre mniemanie o sobie
- ciekawość,
- niezależność,
- wewnątrzsterowność,
- przykładanie działania nad bezczynność,
- przekładanie stylu nieformalnego nad formalny,
- koncentracja raczej na rozwiązaniach niż problemach,
- nie próbuje być „wszystkim dla każdego” (Brzezińska i Paszkowska-Rogacz, 2009, s. 193).

3.5. Typy osobowości

Wyodrębnia się 8 typów osobowości, biorąc pod uwagę 8 przeciwstawnych preferencji. Aby je określić, należy zbadać charakterystyki zachowań człowieka w relacjach międzyludzkich. To kryterium dzieli osobowości na ekstra- i introwertyków.

Ekstrawertyk interesuje się zdarzeniami występującymi w otoczeniu. W pracy jest aktywny, łatwo porozumiewa się z współpracownikami, a jego działania są szybkie, często bez dłuższego namysłu. Introwertyk skupia się zaś na swoich odczuciach i marzeniach, woli pracować w samotności, aby móc skoncentrować się na postawionym zadaniu. Może pracować nieprzerwanie nad jednym projektem i rozmyśla nad podejmowanymi działaniami.

Kolejnym kryterium jest sposób pozyskania informacji, który dzieli ludzi na sensualistów i intuicjonistów. Sensualista kieruje się w podejmowaniu decyzji percepcją, działa za pomocą zmysłów. Formułowanie wniosków zajmuje mu zazwyczaj więcej czasu, lecz dzięki temu rzadziej się myli. Intuicjonista zaś tworzy informacje na podstawie własnych przeczuc i wyobraźni, które trudno logicznie uargumentować ze względu na podświadome podejmowanie decyzji. Pozwala to jednak na odkrywanie nowych możliwości, wcześniej niedostrzeganych przez sensualistów.

Z kolei ze względu na sposób posługiwania się pozyskaną informacją dzieli się ludzi na myślicieli i idealistów. Myśliciel bazuje na dokładnej analizie informacji, a pod uwagę bierze tylko obiektywne czynniki oparte na logicznym myśleniu. W trakcie projektu nie kieruje się uczuciami, potrafi być bezwzględny, często raniąc odczucia reszty drużyny. Idealista zaś opiera swoje przekonania na osobistych wartościach. Jest sympatyczny w usposobieniu, a także ostrożny w wypowiedzaniu treści, uznając cele członków zespołu.

Czwartym kryterium jest styl dostosowania się do świata zewnętrznego. Wyróżnia się w ten sposób dominatorów oraz percepcjonistów. „Dominator preferuje postawę osądzenia w myśleniu i odczuwaniu, wykazuje tendencję do planowanego, zdecydowanego i uporządkowanego postępowania. Podejmuje i egzekwuje decyzje” (Gros, 2003, s. 46). Jest nazywany także sędzią, preferuje ustalony wcześniej plan działania, szybko podejmuje decyzje i czerpie satysfakcję z podporządkowania sobie reszty zespołu. Percepcjonista natomiast gromadzi informacje z zewnątrz, nie upiera się przy swoim zdaniu, jest otwarty na zmiany i korekty. Cechuje go zrozumienie otaczającej rzeczywistości, pragnie dowiedzieć się wszystkiego o nowym projekcie.

3.6. Wartości

„Wartości to główne motywatory ludzkiego działania. Determinują sposób nadawania znaczenia zdarzeniom i rzeczywistości.” (Brzezińska i Paszkowska-Rogacz, 2009, s. 179). Możemy podzielić je ze względu na powszechność dążeń ludzkich na podstawowe, odzwierciedlające przekonania ludzi o potrzebie ich występowania, oraz powszechne. Do pierwszej grupy zaliczyć możemy m.in. równość, która w miejscu pracy oznacza jednakowość w możliwości rozwoju kariery zawodowej, traktowaniu pracowników bez względu na ich pozycję, obsadzaniu stanowisk przez kobiety i mężczyzn oraz pozyskiwaniu przywilejów i wynagrodzeń. Poza tym ozna-

cza jednakowość w interpretacji przepisów prawa, szans w dostępie do nauki oraz możliwości otrzymywania świadczeń i usług społecznych. Takimi wartościami jest również pokój, szczęście czy zabezpieczenie rodziny. Do pośrednich zaś wartości zaliczamy między innymi odwagę, której przykładem może być publiczne wystąpienie członka zespołu niezgadającego się na niewłaściwe traktowanie kolegi przez zarządzających, a także uczciwość i odpowiedzialność, które są niezbędne podczas pracy grupowej.

Drugi podział pozwala rozróżnić osoby o wartościach pragmatycznych, rozważające, czy zaangażowanie pomoże im stać się bardziej efektywnymi, oraz o wartościach etyczno-moralnych, którym zależy na tym, by działanie, którego się podejmą, było słuszne. Ludzkie wartości można podzielić ze względu na zainteresowania na:

- Wartości społeczne – ukierunkowane na relacje z ludźmi.
- Wartości teoretyczne – ukierunkowane na szukanie prawdy.
- Wartości ekonomiczne – skoncentrowane na konsumpcji produktów.
- Wartości estetyczne – zainteresowanie artystycznymi cechami przedmiotu.
- Wartości polityczne – najczęściej skoncentrowane na posiadaniu władzy; celem jest podporządkowanie nowych terytoriów oraz wywieranie wpływu na jednostki.
- Wartości religijne – u osób „ukierunkowanych na wiarę, życie nadprzyrodzone i życie bez końca. Swoje działania opierają na tej wierze i przypisują jej wielkie znaczenia” (Gros, 2003, s. 77).

To, jakimi wartościami się kierujemy, zależy od indywidualnych przekonań. „Przekonania tworzone są w sposób nieświadomy po to, by dokonywać pewnych generalizacji związanych z interpretacją świata zewnętrznego” (Brzezińska i Paszkowska-Rogacz, 2009, s. 180). Kształtowane są na podstawie wydarzeń z przeszłości oraz osobistych doświadczeń. Przekonania mają duży wpływ na działanie w firmie, gdyż to, co wydaje się człowiekowi słuszne, nie zawsze takie jest.

4. Analiza wyników badania własnego

W ramach projektu przeprowadzone zostało badanie ankietowe zatytułowane „Postrzeganie wpływu czynników psychologicznych na proces zarządzania”, mające na celu zbadanie pośród ankietowanych świadomości oraz postrzegania wpływu i wykorzystania czynników psychologicznych w trakcie procesu zarządzania. W badaniu udział wzięły 44 osoby, zróżnicowane zarówno pod względem wieku, płci czy miejsca zamieszkania, jak i wykształcenia czy liczby dotychczasowych miejsc pracy. Ostatni z tych czynników był stosunkowo ważny, gdyż to właśnie zatrudnienie daje możliwość obcowania z samym procesem zarządzania.

4.1. Ogólna znajomość występowania wybranych czynników psychologicznych w procesie zarządzania

Niezależnie od stanowiska i wykonywanej pracy każdy na pewnym etapie życia zostaje poddany procesowi zarządzania. Menadżerowie w firmach bardzo często wykorzystują w nich szereg czynników psychologicznych. Często ludzie nie są świadomi tego zabiegu, co nie oznacza, że jest to nieestosowne czy też nieetyczne. Ankietowani zostali poproszeni o odpowiedź na kilka pytań odnośnie do styczności z wykorzystaniem czynników psychologicznych w procesie zarządzania.

Pierwszym z nich było „Czy kiedykolwiek słyszałeś/-aś o wykorzystaniu podanych czynników w procesie zarządzania?” Ma ono na celu ogólne rozeznanie czy respondent jest zaznajomiony z poszczególnymi czynnikami w kontekście procesu zarządzania. Wyniki zaprezentowano w tab. 2.

Tabela 2. Znajomość czynników psychologicznych wśród respondentów

Czynnik psychologiczny	Odpowiedź „tak”		Odpowiedź „nie”	
	liczba odpowiedzi	udział procentowy	liczba odpowiedzi	udział procentowy
Motywacja	42	95,45	2	4,55
Poczucie własnej wartości	23	52,27	21	47,73
Emocje	38	86,36	6	13,64
Intuicja	31	70,45	13	29,55
Typy osobowości	25	56,82	19	43,18
Wartości	22	50	22	50

Źródło: opracowanie własne.

Z danych przedstawionych w tab. 2 można wywnioskować, iż najpopularniejszym czynnikiem psychologicznym, na którym skupiono się zarówno w swojej pracy, jak i samym badaniu ankietowym, jest motywacja. 95,45% badanych odpowiedziało, że słyszało o jej wykorzystywaniu w procesie zarządzania. Nie da się ukryć, że ma ona także duże znaczenie w codziennym życiu, gdyż to właśnie dzięki niej podejmujemy się wykonania wielu prozaicznych czynności.

Niewiele mniej popularne okazały się emocje, bowiem 86,36% respondentów udzieliło twierdzącej odpowiedzi na zadane im pytanie dotyczące właśnie emocji. Powszechnie znany jest fakt, iż to właśnie one bardzo często kierują nami w życiu. Jednak nie zawsze decyzje podejmowane pod ich wpływem są tymi odpowiednimi.

Wielu respondentów (70,45%) zaznaczyło także intuicję jako czynnik psychologiczny wykorzystywany w procesie zarządzania. Podobnie jak w przypadku emocji ludzie często kierują się nią podczas podejmowania decyzji w życiu codziennym.

Ponad połowa ankietowanych (56,82%) potwierdziła także, iż w procesie zarządzania jednym z czynników są typy osobowości. Są one często ważnym aspektem doboru osób do poszczególnych zadań, stanowisk czy funkcji. To często od typu oso-

bowości zależeć może, czy wybrana osoba będzie czuła się dobrze w obliczu stawianych jej wyzwań oraz czy będzie w stanie im podołać.

Niewiele więcej niż połowa ankietowanych (52,27%) odpowiedziała, iż słyszała o wykorzystaniu poczucia własnej wartości jako czynnika w procesie zarządzania. Często bywa ono ważnym elementem, gdyż pracownik wykonujący powierzone mu zadania powinien wierzyć, że ich wyniki są na jak najwyższym poziomie. Jak jednak ma to mieć miejsce, jeśli sam nie wierzy w swoją wartość, a tym samym w umiejętność osiągnięcia wartościowych wyników swojej pracy?

Najmniej znanym wśród podanych czynników okazały się wartości. Na pytanie o wiedzę na temat wykorzystywania ich w procesie zarządzania twierdząco odpowiedziała równo połowa respondentów. W wielu przypadkach nie mają one wpływu na ten proces, jednak są takie obszary, gdzie są wręcz niezbędne, bo czy można wyobrazić sobie żołnierza niebędącego patriotą?

4.2. Akceptowalność wykorzystywania wybranych czynników psychologicznych w procesie zarządzania

Stosowność wykorzystywania niektórych czynników psychologicznych jest często rozważana. Dlatego drugim pytaniem, jakie zostało zadane respondentom, było ocenienie w skali od 1 do 5 stosowności wykorzystywania podanych czynników w procesie zarządzania. Wyniki przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3. Ocena stosowności wykorzystywania podanych czynników psychologicznych

Czynnik psychologiczny	Suma przyznanych punktów	Średnia przyznanych punktów
Motywacja	183	4,16
Poczucie własnej wartości	117	2,66
Emocje	131	2,98
Intuicja	133	3,02
Typy osobowości	144	3,27
Wartości	135	3,07

Źródło: opracowanie własne.

Z wyżej zaprezentowanych danych wynika, że wykorzystywanie jednych czynników psychologicznych w procesie zarządzania jest bardziej akceptowalne, zaś innych – nieco mniej.

Bezspornie najwyżej ocenianym czynnikiem jest motywacja. Ankietowani przyznawali jej średnio 4,16 punktu z 5 możliwych. Może oznaczać to, że większość ludzi chce, aby ich zmotywowanie do wykonywania poszczególnych zadań było dostrzegane.

Drugim najbardziej dostrzeżonym czynnikiem były typy osobowości. Z 5 możliwych do przyznania punktów średnio oceniano stosowność wykorzystywania tego czynnika na 3,27. Może być to związane z chęcią ludzi do dobierania im zadań i stanowisk na podstawie ich cech charakteru.

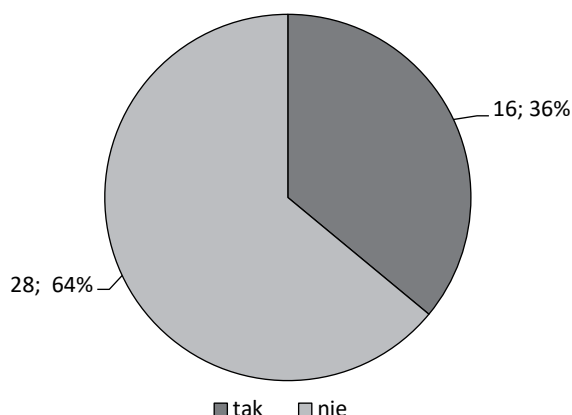
Z kolei stosowność wykorzystywania takich czynników, jak intuicja czy wartości, była oceniana na bardzo podobnym poziomie. Średnio przyznawano im kolejno 3,02 i 3,07. W większości przypadków uczestniczący w procesie zarządzania nie patrzą przychylnie na kierowanie się intuicją, gdyż często potrafi ona zawodzić. Podobnie postrzega się kierowanie się wartościami. Na większości stanowisk nie mają one większego znaczenia.

Kierowanie się emocjami powszechnie uważane jest za mało stosowne. Respondenci przyznawali temu czynnikowi średnio 2,98 punktu, co tylko może potwierdzać tę tezę. Prawdopodobnie nikt nie chciałby, aby jego przełożony, zarządzając przedsiębiorstwem lub zespołem, kierował się głównie emocjami.

Zdecydowanie najniżej ze wszystkich podanych czynników psychologicznych oceniono poczucie własnej wartości. Można z tego wynioskować, że respondenci nie łączą, lub nie chcą łączyć, swojej wartości z wartością wykonywanych przez siebie zadań.

4.3. Bycie osobą zarządzającą procesem zarządzania

Bardzo często prowadząc się rozważania o procesie zarządzania, myśli się o przydzielaniu nam nowych zadań i obowiązków, przed czym często czuje się obawę. Respondenci zaś zostali zapytani o to, czy kiedykolwiek mieli do czynienia z procesem zarządzania jako osoba zarządzająca. Odpowiedzi na to pytanie przedstawiono na rys. 3.



Rys. 3. Odpowiedzi respondentów na pytanie „Czy kiedykolwiek miałeś/-aś do czynienia z procesem zarządzania jako osoba nim zarządzająca?”

Źródło: opracowanie własne.

Zdecydowany odsetek (63,6%) ankietowanych odpowiedział, że nigdy nie miał do czynienia z procesem zarządzania jako osoba zarządzająca. Bardzo często zdarza się tak, że ludzie boją się odpowiedzialności, a nie da się ukryć, że zarządzanie w bardzo dużym stopniu wiąże się z jej ponoszeniem.

Jednak 36,4% respondentów odpowiedziało, że zarządzało tym procesem. Należy również podkreślić, że w życiu niejednokrotnie jesteśmy stawiani w obliczu takiego wyzwania, nie zawsze w pracy zawodowej. Często może to być projekt na studiach, prowadzenie zastępu czy drużyny, działalność w harcerstwie czy też przewodniczenie grupie.

4.4. Wykorzystanie czynników psychologicznych, kiedy jest się osobą zarządzającą

Grupie ankietowanych, którzy twierdząco odpowiedzieli na poprzednie pytanie, zadano kolejne. Jego celem było wskazanie, z wykorzystaniem których czynników psychologicznych ankietowani spotkali się podczas zarządzania procesem zarządzania. Wyniki przedstawiono w tab. 4.

Tabela 4. Wykorzystanie czynników psychologicznych jako osoba zarządzająca

Czynnik psychologiczny	Liczba odpowiedzi	Udział procentowy
Motywacja	15	93,8
Poczucie własnej wartości	1	6,3
Emocje	1	6,3
Intuicja	8	50
Typy osobowości	9	56,3
Wartości	8	50

Źródło: opracowanie własne.

W procesie zarządzania często bazuje się na własnym doświadczeniu i wiedzy, nie zwracając szczególnej uwagi na wykorzystywane czynniki psychologiczne. Często zwraca się na to uwagę dopiero przy głębszej analizie.

Zdecydowanie najczęściej wykorzystywanym czynnikiem jest motywacja. Korzystanie z niej zadeklarowało 93,8% respondentów. Można zatem wywnioskować, że preferują oni nie tylko docenianie swojej motywacji, ale także doceniają czyjąś motywację oraz cenią pracę w zmotywowanym zespole.

Drugim najczęściej wykorzystywanym przez badanych czynnikiem psychologicznym okazały się typy osobowości, które zaznaczyło 56,3% ankietowanych. Wnioskiem z tego może być fakt, że o wiele lepiej pracuje się w zespole, gdy zadania i funkcje są jak najbardziej dopasowane do osób za nie odpowiedzialnych.

Następne okazały się wartości oraz intuicja. Korzystanie z nich wykazało 50% ankietowanych. Wartości często nie są głównym czynnikiem, jednak niejednokrotnie wolimy pracować z ludźmi o podobnych wartościach i poglądach. Intuicja, mimo że potrafi zawodzić, nierzadko jest jednak wykorzystywana.

Najrzadziej wybieranymi przez respondentów czynnikami psychologicznymi podczas procesu zarządzania są emocje oraz poczucie własnej wartości. Korzystanie z nich zadeklarowało jedynie 6,3% osób. Jak widać, nie są one popularne, a przynajmniej nie chce się, aby tak było.

4.5. Dodatkowe czynniki psychologiczne

Proponowane wcześniej czynniki nie są jedynymi. Ich zbiór może być tak naprawdę nieograniczony. Na koniec ankietowanym zadano dodatkowe pytanie (opcjonalne), w odpowiedzi na które mogli wymienić dodatkowe czynniki, które chcieliby dodać do proponowanego wcześniej zbioru. Wśród nich znalazły się takie jak:

- inteligencja,
- kompetencje,
- presja,
- zaufanie,
- pewność siebie,
- akceptacja.

5. Zakończenie

Analiza przedstawionych teorii behawioralnych w zarządzaniu ukazuje widoczne różnice w podejściu twórców przedstawionych teorii do tematu zadań menedżera w zarządzaniu i motywacji pracowników. Każda z teorii przedstawia odmienne perspektywy, ale jednocześnie mają one wiele cech wspólnych, po analizie których każdy menedżer będzie w stanie wyciągnąć odpowiednie wnioski, co przełoży się na jego świadomość, jaka postawa najlepiej motywuje.

Istotne jest również zrozumienie czynników emocjonalnych, które mają wpływ na proces zarządzania. Pozwalają one menedżerom na lepsze zarządzanie podwładnymi poprzez opracowanie strategii pozwalającej na bardziej zindywidualizowane i spersonalizowane podejście.

Z przeprowadzonego badania wynika, że motywacja jest najczęściej wykorzystywanym czynnikiem psychologicznym w zarządzaniu. Wpływa na zaangażowanie, przez co również na wydajność pracowników, a jej lepsze zrozumienie i odpowiednia stymulacja prowadzi do poprawy wyników. Przynajmniej połowa ankietowanych wskazała, że spotkała się z wykorzystaniem wszystkich pozostałych czynników, co wskazuje na dobrą znajomość tematu psychologii behawioralnej zarządzania wśród menedżerów.

Literatura

- Berny, J., Leśniewski, M. i Górski, P. (2012). Motywacja w systemie zarządzania zasobami ludzkimi. Analiza teoretyczna problemu. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedl-
cach*, (92).
- Brzezińska, E. i Paszkowska-Rogacz, A. (2009). *Człowiek w firmie. Bez obaw i z ochotą*. Difin.
- Encyklopedia zarządzania. (b.d.). *Teoria X i Y*. Pobrano z https://mfiles.pl/pl/index.php/Teoria_X_i_Y
- Gros, U. (2003). *Zachowania organizacyjne w teorii i praktyce zarządzania*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Maslow, A. H. (1943). A Theory of Human Motivation. *Psychological Review*, 50(4), 370–396.
- Mazur, M. (2013). *Motywowanie pracowników jako istotny element zarządzania organizacją*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Miroński, J. (2013). Wpływ poglądów i przekonań menedżerów na ich zdolność wykorzystania i rozwijania potencjału pracowników. *Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej*, 1146.
- Pocztowski, A. (2008). *Zarządzanie zasobami ludzkimi*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Podmoroff, D. (2010). *365 sposobów na codzienne motywowanie i nagradzanie pracowników*. Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Potoczek, N. i Nalepka, A. (red.). (2006). *Empowerment w kreowaniu filozofii samozarządzania. Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji i rosnących wymagań konsumenta*, Nowy Sącz.
- SalesHR. (b.d.). *Hierarchia potrzeb Masłowa w procesie motywacji pracowników*. Pobrano z <https://saleshr.pl/hierarchia-potrzeb-maslowa-w-procesie-motywacji-pracownikow/>
- Simon, H. A. (1998). *Podejmowanie decyzji menadżerskich*. Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu.
- Sowińska, A. (2014). *Zadowolenie z pracy – problemy definicyjne*. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach.
- Wysocki, S. (2015). *Czynniki higieny i motywacji w organizacji – badania w przedsiębiorstwie komunikacyjnym*.
- Von der Heyde, A. i Von der Linde, B. (2009). *Psychologia dla kadry zarządczej*. Wydawnictwo C. H. Beck.

Behavioural Theories and Psychological Factors Influencing Management Control Factors

Abstract: The aim of this paper is to analyse the impact of behavioural theories and psychological factors on management control systems. It presents three of the most prominent behavioural theories influencing the management of employees in organisations. Additionally, several popular emotional factors were cited, along with their impact on employee engagement and satisfaction. A study was conducted with a sample of 44 individuals. The study aimed to determine the prevalence and acceptance of these psychological factors in the human resources and management process.

Keywords: motivation, psychological factors, management, behavioural theories

Jak psychologia behawioralna może wspierać rachunkowość zarządczą?

Szymon Arciemowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188116@student.ue.wroc.pl

Wiktor Kukiełka

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188131@student.ue.wroc.pl

Tomasz Pater

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188162@student.ue.wroc.pl

© 2025 Szymon Arciemowicz, Wiktor Kukiełka, Tomasz Pater

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Arciemowicz, S., Kukiełka, W. i Pater, T. (2025). Jak psychologia behawioralna może wspierać rachunkowość zarządczą?. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 84-96). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Psychologia behawioralna, zajmująca się badaniem wpływu czynników środowiskowych na zachowania człowieka, może mieć odzwierciedlenie w rachunkowości zarządczej. Jedną z głównych funkcji rachunkowości jest funkcja informacyjna, którą można potraktować jako bodziec, który zależnie od treści przekazywanej informacji oraz grupy odbiorców może wpłynąć na ich zachowanie. Celem artykułu jest próba zinterpretowania, jak zrozumienie reakcji na bodźce zewnętrzne może usprawnić efektywność przekazywanych informacji. W pracy zastosowano następujące metody badawcze: analiza literatury przedmiotu, analiza źródeł internetowych, analiza materiałów wewnętrznych oraz dedukcja.

Słowa kluczowe: motywacja, błędy decyzyjne, wpływ informacji na podejmowanie decyzji, psychologia behawioralna, rachunkowość zarządcza

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza odgrywa kluczową rolę w procesie podejmowania decyzji w organizacjach, dostarczając niezbędnych informacji finansowych i niefinansowych. Aspekty psychologii behawioralnej mówią o tym, jak te informacje będą odbierane, interpretowane oraz wykorzystywane przez grupę odbiorców. Jest to bardzo ważne, ponieważ w organizacji to przeważnie odbiorcy informacji mają wpływ na jej przyszłość, są to głównie interesariusze wewnętrzni, czyli zarząd. W pracy zastosowano następujące metody badawcze: analiza literatury przedmiotu, analiza źródeł internetowych, analiza materiałów wewnętrznych oraz dedukcja.

Rachunkowość „jest zwieńczeniem aktywności człowieka w sferze myśli i działań; zwieńczeniem tej aktywności są raporty finansowe, zestawienia liczbowe, różnego rodzaju kalkulacje przydatne, a nawet niezbędne w podejmowaniu decyzji ekonomicznych” (Artienwicz, 2013, s. 7). Jednak człowiek nie zawsze podejmuje racjonalną decyzję, opierając się na przedstawionych mu danych, wpływ bowiem mają również emocje, uprzedzenia oraz etyka.

2. Istota behawioryzmu

Behawioryzm jest kierunkiem psychologii, który skupia się na przyczynowo-skutkowej obserwacji w celu zrozumienia zachowań ludzi i zwierząt. Bada jednostki, opierając się na przekonaniu, że wszystkie zachowania są wynikiem uczenia się poprzez interakcję z otoczeniem.

2.1. Warunkowanie klasyczne

Przeprowadzając badania na psach, Iwan Pawłow doszedł do wniosku, że ślinotok jest u nich procesem odruchowym i występuje automatycznie w odpowiedzi na określony bodziec i nie jest świadomie kontrolowany. Psy reagowały nie tylko na sam widok jedzenia, ale również na zapach czy widok białych fartuchów, w których ludzie podawali im jedzenie. U ludzi występuje podobny mechanizm, dlatego trzeba wziąć pod uwagę, że niektóre decyzje, reakcje na bodźce mogą być poza kontrolą – można nawet nie zdawać sobie sprawy, że reakcja wystąpiła.

Wykorzystywanie neutralnego bodźca będzie wywoływać określoną reakcję, co może posłużyć do manipulacji poprzez tworzenie pozytywnych lub negatywnych skojarzeń. Przykładowo w reklamach występuje znana osoba, dzięki czemu reklamowany produkt kojarzy się pozytywnie.

2.2. Warunkowanie operantowe

Badania przeprowadzone przez Skinnera miały następujący przebieg: „Poprzez wyanalizowanie, który wyposażony został w druty umieszczone na podłodze, dostarczał zwierzętom kary (lekkich wstrząsów), a także nagrody, którymi były małe pigułki

z pokarmem. Dodatkowo w urzędzeniu znajdowała się dźwignia, dzięki której zwierzęta, naciskając ją, mogły otrzymać nagrodę lub uniknąć kary” (Encyklopedia Zarządzania, b.d.c). Stworzona przez Skinnera teoria towarzyszy nam przez całe życie – przyzwyczajają nas do tego, że za pożądane zachowania oczekujemy nagrody, staramy się zaś wystrzegać zachowań niepożądanych, żeby uniknąć kary. Jeżeli osoby są rzadziej nagradzane, mogą czuć frustrację i nie angażować się przez to w powierzone zadania.

3. Rachunkowość zarządcza

3.1. Istota rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza jest podsystemem rachunkowości, którego zadaniem jest pozyskiwanie, przetwarzanie, analiza oraz dostarczenie informacji finansowych i niefinansowych uprawnionym jednostkom wewnętrznym z przedsiębiorstwa, co usprawnia podejmowanie decyzji zarządczych. Informacje są zindywidualizowane i dostosowane do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa, w zależności od kompetencji pracowników i zarządu, umiejętności oraz możliwości wykorzystania informacji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Wykorzystywane są w celu usprawnienia wykonywania zadań, rozwiązywania problemów, dostosowywania budżetów oraz kontroli procesów. Zdaniem Sadowskiej (2018, s. 229): „Informacja to zinterpretowane dane (...), informacja jest zbiorem wiadomości o faktach, zdarzeniach, działaniach, przedstawiona jest w takiej formie, która pozwala decydentowi odnieść się do danej sytuacji oraz determinuje najlepsze – efektywne i skuteczne podejmowanie decyzji zarządczych”. System informacji powinien cechować się:

- niezawodnością interpretowaną jako zdolność do spełniania stawianych wymagań,
- elastycznością – łatwością przystosowywania się do nowych warunków,
- wydajnością – dążeniem do maksymalizacji opłacalności, efektów lub zysków w stosunku do włożonej pracy czy poniesionych kosztów.

Poprawne dostosowanie funkcji komunikacyjnej między zarządem a interesariuszami do potrzeb zarządzających organizacją przekłada się na polepszenie wykonywania zadań, takich jak:

- Podejmowanie decyzji zarówno operacyjnych (kontrola kosztów, zarządzanie zapasami), jak i strategicznych (inwestycje, rozwój nowych produktów).
- Analiza kosztów – identyfikacja kosztów bezpośrednich i pośrednich oraz analiza ich struktury i źródła. Pozwala to na przypisanie kosztów do poszczególnych działań i produktów.
- Wspomaganie zarządzania zasobami – optymalizacja wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, takich jak kapitał ludzki, kapitał, materiały, dzięki czemu zasoby są użytkowane efektywniej.

3.2. Funkcje rachunkowości zarządczej

Oprócz funkcji komunikacyjnej, poruszonej szerzej w poprzednim punkcie, rachunkowość zarządcza wspiera prowadzenie organizacji na dodatkowe sposoby – poprzez funkcje, takie jak:

- Funkcja planistyczna – polega na dostarczaniu informacji zmniejszających stopień ryzyka przy dokonywaniu wyboru; rachunkowość zarządcza dostarcza danych, potrzebnych do podejmowania decyzji w procesie zarządzania jednostką, pomaga zbudować wzorce kosztów stanowiące podstawę oceny podjętych działań. Przekłada się to na dokładniejsze tworzenie planów krótko- i długoterminowych poprzez planowanie zasobów, wyznaczanie celów oraz określanie strategii działania, dzięki czemu jest większe prawdopodobieństwo powodzenia planu.
- Funkcja kontrolna – sprawdzanie planów, porównywanie stanu faktycznego ze stanem planowanym, co umożliwia identyfikację miejsca powstawania hipotetycznych odchyłeń, przyczyn i osób za nie odpowiedzialnych. Zabiegi takie są potrzebne w korygowaniu tych odchyłeń oraz eliminowaniu ich w przyszłych projektach.
- Funkcja organizacyjna – wskazuje zadania i kompetencje decyzyjne kierowników i współpracowników, określa również granicę pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności. Dzięki temu współpracująca grupa i wyposażenie przekazane do dążenia do określonego celu, takie jak aktywa i kapitał ludzki, będzie pracować efektywniej, unikając nieudolności i dezorganizacji.
- Funkcja motywacyjna – „działania polegające na uświadamianiu zarządzającym na przykład lepszego sposobu alokacji zasobów mające na celu wzrost efektywności ich wykorzystania i dążenie do osiągnięcia założeń określonych w budżetach operacyjnych; aktywizacja uczestników procesu zarządzania poprzez edukację w zakresie samej rachunkowości zarządczej, jak również w zakresie finansów, prawa, przewidywania i oceny ryzyka, zarządzania strategicznego” (Baran, 2011, s. 20). Można wykorzystać tę funkcję do wzmocnienia zaangażowania pracowników poprzez przykładowe premiowanie osiągnięć, co przekłada się na potencjalnie lepsze wyniki oraz satysfakcję pracowników z wykonywanej pracy.

4. Psychologia behawioralna w naukach ekonomicznych

Behawioryzm jest konceptem pochodzącym z psychologii, dziedziny naukowej badającej zachowania człowieka i jego procesy psychiczne, czyli procesy umysłowe, emocjonalne i motywacyjne. Występuje on również w naukach ekonomicznych, takich jak rachunkowość, w postaci rachunkowości behawioralnej. „Rachunkowość behawioralna zajmuje się badaniem wpływu psychologicznych aspektów zachowania ludzkiego na procesy realizowane w zakresie rachunkowości. Dotyczą one roli osób w przetwarzaniu informacji z rachunkowości i ich stosunku do podejmowania decyzji.”

„[...] Początkowe badania behawioryzmu skupiały się na rachunkowości zarządczej i koncentrowały się na wpływie budżetowania na postawy pracowników, w szczególności relacji między procesem tworzenia budżetu a zachowaniem ludzkim. Wiązały się z badaniem aspektów motywacji, udziału w procesie tworzenia i realizacji budżetu oraz przywództwa” (Jaworska, 2014, s.51). Badania, o których mowa, miały miejsce w latach 50. XX wieku i były prowadzone przez C. Argyrisa.

4.1. Problemy psychologii behawioralnej w rachunkowości zarządczej

Pracownicy, będąc kluczowymi uczestnikami systemu rachunkowości zarządczej, są odpowiedzialni za podejmowanie decyzji, które kształtują wyniki finansowe przedsiębiorstwa, takie jak zyski i straty. Ich działania i decyzje mają bezpośredni wpływ na kondycję finansową firmy, dlatego istotne jest, aby byli świadomi potencjalnych psychologicznych problemów behawioralnych, które mogą wpływać na ich decyzje. Aby zrozumieć postępowanie pracowników, istotne jest, aby poznać wszystkie etapy procesu podjęcia przez nich ostatecznej decyzji finansowej. Odpowiedzialne są: motywacje, umiejętności, wiedza jak i ich preferencje. „Aspektem behawioralnym podlegają kwestie dotyczące przede wszystkim klasyfikacji kosztów, metod pomiaru kosztów oraz zarządzania kosztami. Szczególnie należy zwrócić uwagę na te wielkości i procesy, których ustalenie jest uzależnione od osobistej oceny kadry zarządzającej” (Bąk, 2011, s. 58). W tab. 1 zaprezentowane zostały wybrane aspekty rachunkowości zarządczej, w których pojawiają się problemy behawioralne.

Tabela 1. Wybrane aspekty rachunkowości zarządczej a aspekty behawioralne

Rachunkowość zarządcza	
Wybrane aspekty	Problemy behawioralne
Koszty stałe i zmienne	Podział na koszty stałe i zmienne ma charakter subiektywny. Kształtowanie ich struktury bywa problematyczne. Pożądany efekt to ograniczenie kosztów stałych w ogólnej sumie kosztów.
Relacje międzywydziałowe	Współpraca (konkurencja) między wydziałami dotyczy głównie alokacji kosztów i zarządzania kosztami wspólnymi. Występują wyizolowane i niewyizolowane alokacje kosztów.
Ustalanie kosztów produkcji	Poszukiwanie odpowiedniego rachunku kosztów do zastosowania w firmie. Menedżerowie są zainteresowani głównie dobrymi wynikami swoich wydziałów, a nie zawyżaniem kosztów produkcji.
Budżetowanie	Opracowany budżet nie może być fikcyjnym zbiorem, który ma zaspokoić dążenia kierownictwa do określonego celu. Nie może też być zaniżany pod kątem zaplanowanych obrotów i wyników. Nierealny budżet zniechęca pracowników i menedżerów. Zaniżanie budżetu w celu zwiększenia „bezpieczeństwa” kierowników średniego i niższego szczebla może spowodować niepełne wykorzystanie potencjału przedsiębiorstwa. Istotne są negocjacje budżetowe.

Rachunkowość zarządcza	
Wybrane aspekty	Problemy behawioralne
Rachunek kosztów działań	W dużych i nowoczesnych przedsiębiorstwach współczesne rachunki kosztów wypierają ich tradycyjne formy. Rachunek kosztów działań umożliwia m.in.: uświadomienie, że celem kontroli nie powinny być same koszty, ale czynniki je wywołujące; podział kosztów powinien uwzględniać ich faktyczny wpływ na koszt produktu.
Cele zarządzających	Zarządzający dążą do optymalnego wykorzystania zasobów i ograniczenia ich zużycie.
Ocena i kontrola menedżerów	Dotyczą aspektów moralno-behawioralnych. Są powiązane z ich wynagradzaniem. Ocena powinna dotyczyć tylko tych wielkości i decyzji, na które oni mają wpływ.
Wynagrodzenie menedżerów	Wysokość wynagrodzenia motywuje menedżerów do podejmowania korzystnych decyzji na rzecz firmy.
Wybór pracowników	Analizowanie umiejętności, wiedzy i cech charakteru pod kątem przyszłej, wykonywanej pracy. Ocena pracownika może być dokonana pod względem oczekiwań osoby oceniającej, nie zawsze zgodnych z wymogami istotnymi dla danego miejsca pracy. Zatrudniony pracownik zgadza się na zatrudnienie, ponieważ maksymalizuje swoją funkcję użyteczności, ale maksymalizacja prywatnej użyteczności wcale nie musi odpowiadać maksymalizacji użyteczności zatrudnionego.
Spółeczna odpowiedzialność organizacji	Budowa relacji z otoczeniem przez pracowników.
Etyka w biznesie	Nieuczciwe działania przy podejmowaniu decyzji zarządczych.
Jakość	Czynniki jakościowe mają coraz większy wpływ na podejmowane decyzje.
Ochrona środowiska	Decyzje w zakresie ochrony środowiska zależą od etyki i odpowiedzialności zarządu oraz udziałowców (wypłacać wyższe dywidendy czy przeznaczać zyski na nowe procesy technologiczne?). Koszty ekologiczne mogą mieć wpływ na strukturę produkcji, wybór technologii, kształtowanie kosztów docelowych.

Źródło: (Bąk, 2011, s. 57).

4.2. Formułowanie i podejmowanie osądów w rachunkowości behawioralnej

„Wpływ psychologicznych aspektów ludzkiego zachowania na działania w zakresie rachunkowości jest przedmiotem badań rachunkowości behawioralnej. Wśród obszarów badań zachowań istotne znaczenie mają procesy poznawcze. W skomplikowanej rzeczywistości, na potrzeby szybkiego i efektywnego myślenia, umysł człowieka często wybiera drogę «na skróty». Korzysta więc z pewnych uproszczonych schematów myślenia, co może prowadzić do popełniania wielu błędów, które wpływają na sądy i decyzje” (Jaworska, 2015, s. 131).

Działania w ramach rachunkowości są bardzo zróżnicowane, konieczne jest więc branie pod uwagę wielu złożonych zagadnień. Niepewność stosowania rozwiązań jest redukowana przez algorytmizację, czyli schematy, jak powinno się działać w celu rozwiązania problemu. Jednakże ze względu na złożoność problemów nie zawsze można wykorzystać występujące schematy w prawidłowy sposób. Dochodzi wówczas do posługiwania się heurystykami (Jaworska, 2015, s. 133).

„Heurystyki są strategiami upraszczania, które służą ludziom do zarządzania informacjami i zmniejszania niepewności przy podejmowaniu decyzji” (Tversky i Khaneman, 1973). Istotnie oddziałują one na subiektywną ocenę wartości i prawdopodobieństwa zdarzeń (Bielawska-Batorowicz, 2012). „Heurystyki mogą jednak odpowiadać za powstawanie złudzeń (fallacies) oraz tendencyjności (biases) w ocenie prawdopodobieństwa zdarzeń. Stosowanie heurystyk nie gwarantuje poprawności wyników. Osądy czy podjęte decyzje mogą więc nie być racjonalne czy optymalne” (Jaworska, 2015, s. 134).

Według Tversky’ego i Kahnemana (1974) do trzech głównych heurystyk należą heurystyki:

- reprezentatywności (*representativeness*),
- dostępności (*availability*),
- zakotwiczenia i dostosowania (*anchoring and adjustment*).

Ich charakterystykę przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Charakterystyka poszczególnych typów heurystyki

Heurystyka	Charakterystyka
Reprezentatywności	Zakłada, że zdarzenia, które wydają się bardziej reprezentatywne dla danego zbioru (np. dlatego, że przypominają one zbiór losowy), są oceniane jako częstsze albo jako bardziej prawdopodobne.
Dostępności	Zakłada, że zdarzenia, które wydają się bardziej reprezentatywne dla danego zbioru (np. dlatego, że przypominają one zbiór losowy), są oceniane jako częstsze albo jako bardziej prawdopodobne.
Zakotwiczenia i dostosowania	Odnosi się do błędnej oceny wielkości liczbowych, w szczególności niedoszacowania lub przeszacowania wartości statystycznych. Polega na tym, że ludzie zmieniają swoje oszacowania nieznanymi (prawdopodobnymi) wartości (pewnego wydarzenia lub efektu) w zależności od tego, jakie podano im wartości wyjściowe.

Źródło: (Jaworska, 2015, s. 134).

Korzystanie z heurystyk reprezentatywności prowadzi do błędów szacowania prawdopodobieństwa. Potencjalne niebezpieczeństwo może wiązać się z:

- Ignorowaniem w ocenie wcześniejszego prawdopodobieństwa.
- Lekceważeniem wielkości próby.

- Błędnym postrzeganiem prawdopodobieństwa różnych sekwencji wynikających z przypadkowego procesu, np. złudzenie gracza.
- Niewrażliwością na przewidywalność danych, co powoduje niedoszacowanie występowania częstych, a przecenianie rzadkich sytuacji.

Heurystyka dostępności prowadzi do błędów:

- świeżości – informacje odebrane niedawno oddziałują na sądy i decyzje silniej od tych, które pojawiły się dawniej.
- potwierdzania (konfirmacji) – za bardziej wartościowe uznaje się te informacje, które potwierdzają wstępną ocenę (hipotezę), a nie jej zaprzeczają.
- pewności wstecznej – tendencja do przeceniania własnej zdolności przewidywania przebiegu zdarzeń, gdy jest on już znany.

Heurystyka zakotwiczenia z kolei odnosi się do wyboru wielkości wyjściowej, tzw. kotwicy. Zakotwiczenie może być oparte na najlepszym/najgorszym scenariuszu lub sugestii środowiska. Ta heurystyka jest związana z występowaniem w umyśle efektu pierwszeństwa, który powoduje, że punktem odniesienia dla kolejnych informacji jest pierwsza informacja.

Dodatkowo w heurystyce zakotwiczenia występuje również efekt aureoli (*effect halo*). Polega on na przekładaniu dostępnych pozytywnych lub negatywnych informacji na inne niezaobserwowane jeszcze informacje.

„Uleganie błędom poznawczym może wpływać na jakość informacji finansowych, zarządczych, jak i na badanie oraz ocenę sprawozdania finansowego, a także oparte na nich sądy i podejmowane decyzje. Świadomość i kontrola występowania takich błędów pozwala ograniczać ich oddziaływanie” (Jaworska, 2015, s. 136).

5. Psychologia behawioralna w ujęciu organizacyjnym

5.1. Psychologia behawioralna w kontekście interesariuszy

Podstawowym składnikiem przedsiębiorstwa niezbędnym do jego prawidłowego funkcjonowania są interesariusze. Pojęciem „interesariusz” można określić każdą osobę, grupę osób lub organizację, na którą działania przedsiębiorstwa mają wpływ oraz oni sami w mniejszym lub większym stopniu mogą wpływać na jego działanie. Jednakże interesariusze do osiągnięcia swoich korzyści wymagają różnego typu informacji. Dla prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa istotna z kolei jest komunikacja z interesariuszami. Bycie w stałym kontakcie z osobami, dla których nasze działania mają istotne znaczenie, pozwala na dostęp do przystępniejszego przepływu informacji, który obie strony mogą wykorzystywać do osiągnięcia własnych korzyści.

Przekazywane powinny być one w sposób rzetelny i wiarygodny. Szybkość przekazywania wieści może mieć wpływ na wagę danej informacji. Rozumie się przez to, że im wcześniej wpłynie do nas wiedza o konkretnych działaniach, tym mamy

więcej czasu na ewentualne przygotowanie się na jej skutki czy zmianę planów bądź negocjacje.

Dozowanie przekazywania informacji powinno być skorelowane z wagą skutków, jakie wejście w jej posiadanie może przynieść, oraz dostosowane do grupy interesariuszy, której chce się ją przekazać. Powinno się być zatem ostrożni, aby nie dostarczać informacji osobom do tego nieupoważnionym.

5.2. Podział interesariuszy

Interesariuszy możemy podzielić według różnych kryteriów. Podstawowy jest podział na interesariuszy wewnętrznych oraz zewnętrznych. Do wewnętrznych zalicza się osoby, których dotyczą decyzje osób na wysokim stanowisku w przedsiębiorstwie, np. kierownika. Przykładami interesariuszy wewnętrznych są m.in. pracownicy, udziałowcy i rady nadzorcze. Istotą interesariuszy zewnętrznych jest zaś działanie w otoczeniu organizacji. Zalicza się do nich m.in. klientów, dostawców, media, państwo, konkurencję, związki zawodowe i inne grupy interesariuszy (Encyklopedia Zarządzania, b.d.a).

5.3. System motywacyjny

Ludzie, którzy pracują z nami w firmie, są kluczowym czynnikiem, który wpływa na jej prawidłowe funkcjonowanie oraz na jej potencjalny sukces czy osiągnięcie zamierzonych celów. Pozytywne relacje oraz motywowanie pracowników wpływa pozytywnie na doskonalenie kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa oraz pozwala osiągnąć korzyści na wszelakich płaszczyznach związanych z działalnością danej organizacji. Dobre traktowanie pracowników pozwala osiągnąć przyjazną kulturę organizacyjną, potrafi zmotywować osoby zatrudnione do wykonywania pracy bardziej efektywnie, umożliwia im rozwijanie się, proponowanie swoich poprawek czy uwzględnianie wskazówek zarządzających, pozwala również na pozostanie w dobrze zarządzanej organizacji na długi czas.

W literaturze przedmiotu odnaleźć można różne definicje systemu motywacyjnego. Według jednej z nich jest „zestaw instrumentów, w skład którego wchodzi czynniki, działania i zasady tworzące bodźce kształtujące zachowania pracowników” w taki sposób, aby zachęcać ich do angażowania się w pracę w możliwie najkorzystniejszy sposób zarówno dla pracodawcy, jak i samego pracownika (Snopko, 2014, s. 314). Jeśli to tylko możliwe, należy zadbać o to, by potrzeby oraz kierunek działania pracodawcy i pracownika zbiegały się. Praktyka uczy, że często nie są one tożsame, a zdania jednej i drugiej strony mogą się diametralnie różnić. Kluczowe w takiej sytuacji jest szybkie zdiagnozowanie problemu, dialog oraz wprowadzanie poprawek lub zgoda na kompromisy. Takie zachowania pozwalają na pozostanie obu stron w pozytywnych relacjach oraz na rozwiązywanie problemów w efektywny sposób.

Należy podkreślić, że system motywacyjny każdej organizacji powinien być unikatowy, zaprojektowany, by spełniać konkretne potrzeby i wymagania pracowni-

ków, uwzględniając określone możliwości danej organizacji (Karna i Knap-Stefaniuk, 2017, s. 3).

S. Zając w swojej pracy z 2012 roku wskazuje na elementy powodujące obniżanie morale oraz demotywację pracowników, która może prowadzić do frustracji czy nawet agresji. Nazywa je demotywatorami i zalicza do nich:

- stawianie przed pracownikiem zbyt wygórowanych wymagań;
- brak jakiegokolwiek komentarza dotyczącego wykonanego zadania;
- nieuwzględnianie zdania pracownika na dany temat, bagatelizowanie jego pomysłów i sugestii;
- decydowanie o przyszłości pracownika w organizacji bez zasięgania jego opinii;
- wyznaczanie zadań jednoznacznie wskazujących na łamanie obowiązującego prawa.

5.4. Nagrody w systemie motywacyjnym

Nagrody motywujące do działania można również podzielić na te o wewnętrznym i zewnętrznym charakterze. W pierwszym przypadku mogą to być np. szacunek do samego siebie, świadomość dokonań, zdobywanie nowej wiedzy, możliwość poszerzania kompetencji, realizacja i rozwijanie cnót charakteru. Nagrody zewnętrzne zaś mogą dotyczyć np. wynagrodzenia (podwyżka, premia) czy awansów (Jaworska, 2014, s. 4).

Pożądanym zachowaniem jest ustanowienie jasnych zasad oraz wymagań pracownikowi już na samym starcie, czyli podczas procesu rekrutacji. Klarownie przedstawione potrzeby oraz wymagania pozwalają osiągnąć porozumienie stron, a to może zapobiegać nagromadzeniu się nieporozumień i problemów organizacyjnych.

Motywacja składa się zwykle z kilku psychologicznych procesów, które wpływają na zachowanie człowieka. Procesy te obejmują (Mitchell i Daniels, 2003):

- pobudzenie do działania;
- ukierunkowanie wysiłku na cel;
- intensywność ludzkich zachowań, która determinuje poziom mobilizacji organizmu;
- trwałość (podtrzymanie) ludzkich zachowań.

Motywację za pomocą osiągnięć można podzielić na trzy rodzaje (Janowska, 2012, s. 83):

- dążenie do osiągnięcia mistrzostwa – celem jest rozwój własnych kompetencji i umiejętności, osiągnięcie jak najwyższego możliwego poziomu;
- dążenie do wykazania się – celem jest osiągnięcie wysokiego poziomu wykonania;
- zademonstrowanie wyższych kompetencji niż inne osoby;
- unikanie działania – celem jest ochrona siebie przed negatywnymi ocenami innych osób i wycofanie z aktywności.

5.5. Oceny pracowników w systemie motywacyjnym

W zarządzaniu organizacją należy wprowadzić sprawiedliwe metody oceny pracy pracowników. Wiąże się z tym także wypłacanie wynagrodzenia na poziomie odpowiednim do wykonywanych obowiązków. Poczucie niesprawiedliwości działa odstraszająco na pracowników, co może przekładać się na znacznie gorszą jakość i efektywność pracy, niezadowolenie pracownika, a w dłuższym okresie na jego wypowiedzenie umowy o pracę. Pracownik odczuwa tzw. niesłuszość, jeśli zauważy, że relacja jego nakładów (np. wysiłek, wykształcenie, staż pracy, wiek) do rezultatów (np. wszelkiego typu nagrody, wynagrodzenie, status zawodowy) oraz nakładów poniesionych przez innych do ich rezultatów są nierówne (Goodman i Friedman, 1983, s. 158, za Terelak, 2005, 107-108).

Korzystając z metod podanych tab. 3 (Tyrańska, 2015), można ustalić szczegóły dotyczące prowadzonego procesu rekrutacji. Zapewnia to przejrzystość działań oraz w oczach potencjalnego pracownika przedstawia nas w roli osoby kompetentnej i liczącej się z losem pracownika.

Tabela 3. Projektowanie systemu motywowania

Syntetyczne zadania badawcze	Analityczne zadania badawcze
Zasady kształtowania wynagrodzeń	1.1. Badanie zgodności celów polityki płac z celami organizacji: – jakie czynniki firma bierze pod uwagę przy ustalaniu polityki płac? – czy planuje się na każdy rok podwyżki ogółem i/lub w rozbiciu na podwyżki inflacyjne i motywacyjne? – czy prowadzi się analizy i podejmuje działania dotyczące ograniczenia wypłat z tytułu niemotywacyjnych składników wynagrodzeń (np. za przestoje, dodatki stażowe i funkcyjne, świadczenia)? – czy planuje się wynagrodzenia (środki finansowe na płace, wzrost płac) i jakich okresów dotyczy planowanie: roczne, wieloletnie? 1.2. Czy bada się relacje wysokości wynagrodzeń pomiędzy stanowiskami pracy? 1.3. Czy analizowana jest struktura rodzajowa i ilościowa wynagrodzenia w przekroju różnych grup pracowniczych? 1.4. Czy ustalone są kryteria premiowania w przekroju różnych grup pracowniczych?
Zasady oceniania pracowników	2.1. Czy występuje zgodność pomiędzy celami oceny a celami firmy? 2.2. Czy kryteria oceny pracy uwzględniają specyfikę różnych grup pracowniczych? 2.3. Czy metody oceny pracy zostały dobrane zgodnie ze specyfiką różnych grup pracowniczych? 2.4. Czy wyniki oceny pracy stanowią podstawę podejmowania decyzji personalnych? 2.5. Jaka jest częstotliwość przeprowadzania oceny pracy?

Syntetyczne zadania badawcze	Analityczne zadania badawcze
Zasady rozwoju zawodowego pracowników	3.1. Badanie zgodności strategii rozwoju pracowników z celami firmy: – czy w firmie istnieje zbiór sukcesorów? – czy opracowuje się ścieżki awansu? – czy bierze się pod uwagę sugestie pracowników w opracowywaniu planu karier? – jakie rodzaje awansu firma oferuje: pionowe, poziome, poziomo-pionowe? – czy firma planuje rozwój zawodowy i awanse? – czy jest opracowana procedura planowania, nadzoru i kontroli w zakresie rozwoju zawodowego i awansów? – czy stosuje się korekty ścieżek awansów oraz planów rozwoju zawodowego i jakie są tego przyczyny? – czy stosowane są wewnętrzne formy szkolenia pracowników? – czy stosowane są zewnętrzne formy szkolenia pracowników? – czy firma korzysta z usług doradców personalnych?
Zasady administrowania systemem motywacyjnym	– czy dokumentacja kadrowa jest kompletna? – czy dokumentacja kadrowa jest aktualna? – czy podział zadań, uprawnień i odpowiedzialności między podmiotami zarządzającymi zasobami ludzkimi w firmie jest jasno określony? – czy zostały ustalone procedury uruchamiania narzędzi motywacyjnych?

Źródło: (Tyrańska, 2015, s. 5).

6. Zakończenie

Zrozumienie mechanizmów psychologii behawioralnej pozwoli na zrozumienie, jak czynniki psychologiczne wpływają na podejmowanie decyzji finansowych i operacyjnych w przedsiębiorstwach. „Realizacja różnych czynności wykonywanych w ramach rachunkowości wymaga dokonywania wyborów różnych wariantów zachowań, w zależności od motywów postępowania danej osoby. Motywacja może być bowiem kształtowana pod wpływem własnych aspiracji, wyznawanych wartości, jak i w związku z oddziaływaniem otoczenia. Wybór reakcji i stopień zaangażowania wpływa również na decyzje podejmowane w ramach rachunkowości” (Jaworska, 2014, s. 57). Zrozumienie zachowań ludzkich oraz doskonalenie sposobu przekazywania informacji przekłada się na lepsze zrozumienie motywacji, uprzedzeń oraz emocji, które wpływają na proces decyzyjny. Będzie to wpływało na zwiększenie efektywności i stabilności finansowej przedsiębiorstwa oraz zwiększenie zaangażowania odbiorców informacji.

Literatura

- Artienwicz, N. (2013). Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 7-23.
- Bąk, M. (2011). Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (625), 47-60.
- Baran, W. (2011). Warunki funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej w generowaniu informacji zarządczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (625), 13-27.
- Bielawska-Batorowicz, E. (2012). *Teoria zachowania zasobów Stevana E. Hobfolla. Polskie doświadczenia*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Encyklopedia Zarządzania. (b.d.a). *Intersariusze*. Pobrano 29 maja 2024 z <https://mfiles.pl/pl/index.php/Interesariusze>
- Encyklopedia Zarządzania. (b.d.b). *Rachunkowość zarządcza*. Pobrano 29 maja 2024 z https://mfiles.pl/pl/index.php/Rachunkowość_zarządcza
- Encyklopedia Zarządzania. (b.d.c). *Burrhus Frederic Skinner*. Pobrano z https://mfiles.pl/pl/index.php/Burrhus_Frederic_Skinner
- Goodman, P. S. i Friedman, A. (1983). Krytyczna analiza teorii niesłuszności Adamsa. W: *Zachowanie człowieka w organizacji* (t. 1). Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Janowska, Z. (2012). Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów. Redakcja naukowa Eleonora Bielawska-BatorowiczZajac, S. (2014). Wpływ motywowania pracowników na jakość i efektywność pracy w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowo-Dydaktyczne PWSZ im. J. Pigonia w Krośnie*, (67), 185-202.
- Jaworska, E. (2014). Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (830), 49-58.
- Jaworska, E. (2015). Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (389), 130-138.
- Karna, W. i Knap-Stefaniuk, A. (2017). Motywowanie pracowników jako wyzwanie w zarządzaniu zasobami ludzkimi. *Studia i Prace WNEiZ US*, 48(2), 161-171.
- Mietzel G. (1998). *Wprowadzenie do psychologii, podstawowe zagadnienia*. GWP.
- Mitchell, T. i Daniels, D. (2003). Motivation. W: W. Borman, D. Ilgen, R. Kimolski (red.), *Handbook of Psychology* (t.12). John Wiley.
- Sadowska, B. (2018). Rachunkowość zarządcza jako element zintegrowanego systemu informacyjnego jednostki gospodarczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 98(154), 225-245.
- Snopko, J. (2014). Nowoczesne systemy pracodawców i pracobiorców. *Prace Naukowe Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie*, (8), 307-322.
- Terelak, J. (2005). Stres organizacyjny. *Oficina wydawnicza wyższej szkoły menedżerskiej*, 107-108.
- Tversky, A., Kahneman, D. (1973). Availability: A heuristic for judging frequency and probability. *Cognitive Psychology*, 5(2), 207-232.
- Tyrańska, M. (2015). Metodyka projektowania systemu motywowania pracowników. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 3(939), 67-85.

How Can Behavioural Psychology Support Management Accounting?

Abstract: Behavioural psychology, which examines the influence of environmental factors on human behaviour, can be applied to management accounting. One of the main functions of accounting is the informational function, which can be considered a stimulus that, depending on the content of the conveyed information and the audience, may influence their behaviour. The aim of the chapter is to interpret how understanding reactions to external stimuli can improve the effectiveness of communicated information.

Keywords: motivation, decision-making errors, the impact of information on decision-making, behaviourism, management accounting

Część 3

Globalizacja i rachunkowość międzynarodowa

Globalizacja i rachunkowość międzynarodowa – analiza trendów i wyzwań

Martika Pośnik

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188076@student.ue.wroc.pl

Maja Molendowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188160@student.ue.wroc.pl

© 2025 Martika Pośnik, Maja Molendowska

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Pośnik, M. i Molendowska, M. (2025). Globalizacja i rachunkowość międzynarodowa – analiza trendów i wyzwań. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 98-109). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem pracy jest przedstawienie skali wpływu procesów globalizacji oraz różnic kulturowych, instytucjonalnych i regulacyjnych na rachunkowość międzynarodową. Tematyka dotyczy obszaru zadań rachunkowości międzynarodowej oraz działalność organizacji ujednolicających jej standardy. Zaprezentowano różnice kulturowe oraz zastosowane regulacje prawne. Wskazano problemy i praktyki współczesnych firm międzynarodowych. Wykorzystano metody badawcze, takie jak analiza literatury przedmiotu, ustawy o rachunkowości, MSR oraz artykułów naukowych. Po gruntownym przeglądzie materiałów autorki doszły do wniosku, że wymienione różnice między krajami w znaczący sposób przyczyniają się do różnorodności w sposobie zarządzania, definiowania celów i pomiaru wyników. Stwierdziły także istnienie silnej korelacji między procesem globalizacji a rachunkowością międzynarodową. Integracja globalna wpływa na potrzebę ciągłego doskonalenia i aktualizowania, uniwersalnych na skale światową, praktyk rachunkowych.

Słowa kluczowe: globalizacja, rachunkowość międzynarodowa, standardy rachunkowości, różnice kulturowe, instytucjonalne i regulacyjne

1. Wstęp

W dobie globalizacji granice narodowe stają się mniej istotne, a firmy coraz częściej prowadzą działalność na skalę międzynarodową. W związku z tym rachunkowość – jako kluczowy element zarządzania finansami – musi dostosować się do tych zmian. Od wieków import i eksport odgrywały na świecie dużą rolę. Wraz z rozwojem gospodarczym zależność między państwami pogłębiała się, tworząc wspólnotę handlową. Obecnie znaczna część firm nie wyobraża sobie prowadzenia działalności w realiach braku otwartego rynku. Wolny przepływ dóbr między kontynentami umożliwił poszerzenie horyzontów i ujednolicenie procesów przemysłowych.

Ważnie jest nie tylko zrozumienie wpływu globalizacji na rachunkowość, ale także zidentyfikowanie sposobów, w jaki ona przyczynia się do bardziej zrównoważonego i sprawiedliwego globalnego systemu gospodarczego.

Globalizacja stwarza nowe możliwości dla firm, pozwalając im na ekspansję na nowe rynki i dostęp do nowych źródeł kapitału, ale może też prowadzić do zwiększonej konkurencji i presji na efektywność kosztową, co wpływa na praktyki rachunkowe.

W wymiarze gospodarczym szybko postępującą i mającą coraz większy zasięg globalizację ekonomiczną można scharakteryzować jako dokonujący się na świecie długofalowy proces integrowania coraz większej liczby krajowych gospodarek ponad ich granicami. Dzięki rozszerzaniu wzajemnych powiązań powstaje światowy system ekonomiczny o dużej współzależności i znaczących reperkusjach podejmowanych działań (Gabryś, 2009).

Rachunkowość międzynarodowa w szerokim rozumieniu zajmuje się badaniem i interpretacją globalnie stosowanych standardów rachunkowości, odgrywając kluczową rolę w tym procesie. Wprowadza jednolite standardy, które umożliwiają porównywalność wyników finansowych firm działających w różnych jurysdykcjach. Jednakże dysproporcje instytucjonalne, regulacyjne oraz kulturowe między krajami mogą prowadzić do różnic w interpretacji i stosowaniu tych standardów.

Z zastosowaniem odpowiedniej literatury przedmiotu i posiłkując się analizą materiałów źródłowych, autorki skupiły się na zrozumieniu różnic między gospodarkami światowymi i istotą współpracy międzynarodowej. Poruszona została także problematyka integracji globalnej oraz jej wpływ na procesy ujednolicenia światowego systemu rachunkowości. Na koniec przedstawiono wnioski dające możliwość dalszego pogłębiania tematu.

2. Globalizacja

2.1. Pojęcie, historia oraz proces globalizacji

Globalizacja we współczesnym świecie występuje jako wszechobecny porządek dostosowywania się w zależności od uwarunkowań i potrzeb (Rutkiewicz, 2017).

Zgodnie z definicją zawartą w Encyklopedii PWN (2025) globalizacja polega na rozprzestrzenianiu się zjawisk, takich jak np. kultura, na skalę światową niezależ-

nie od kontekstu geograficznego i stopnia gospodarczego zaawansowania danego regionu.

Głównym założeniem globalizacji jest otwartość gospodarki światowej na nowe możliwości rozwoju oraz wolność gospodarczą, jaką daje możliwość międzynarodowej wymiany dóbr (Borowski, 2015).

Można ją także rozumieć jako procesy zmian społecznych i gospodarczych, umożliwiające ludziom z różnych części świata nawiązywanie kontaktów i poznawanie swoich kultur.

Pojęcie globalizacji współistnieje z dwoma innymi terminami: globalizmem i globalnością. Globalizm to termin określający działania polityczne państwa, których celem jest prowadzenie swojej polityki na skalę globalną, mając przy tym silny wpływ na gospodarkę innych państw (Gorzelański, 2019).

Globalnością natomiast jest nazywany pogląd zakładający, że ludzkość już od dawna funkcjonuje w szeroko rozumianym „światowym społeczeństwie” bez szczególnie uwzględnionych granic (Krazur-Mozer i Borowiec, 2008).

Za początki globalizacji można przyjmować początki współczesnej cywilizacji. Ekspansje terytorialne, pierwsze wymiany handlowe, pierwsze banki oraz waluty, brak globalnych związków dały podstawę do zaistnienia aktualnie rozumianej globalizacji. Wraz z upływem czasu procesy te nabierały coraz większego znaczenia oraz sukcesywnie zwiększały obszar swojego występowania (Kowalczyk, 2023).

Druża fala globalizacji zaczęła się w XIX wieku. Czasy rewolucji przemysłowej to moment umacniania się części państw europejskich. Olbrzymią rolę odegrał rozwijający się handel i wzrost znaczenia produkcji. Swobodny przepływ dóbr skutkował wieloma przemianami gospodarczymi nie tylko w Europie, ale także na całym świecie (Ziemiński, 2011).

Kolejny etap rozpoczął się po II wojnie światowej i charakteryzował się ograniczeniem wolnego handlu. Zaznaczył się istotny wzrost międzynarodowych powiązań gospodarczych i politycznych. Zdecydowane przyspieszenie globalizacji zaobserwowano w latach 70. XX wieku wraz z rozwojem korporacji transnarodowych. Po rozpadzie bloku radzieckiego nabrało ono ogromnego tempa i trwa do dziś (Zbyrad, 2006). Globalizacja we współczesnym świecie to element ciągłego rozwoju.

Globalizacja gospodarki to wynik wielowiekowego rozwoju handlu światowego. Przede wszystkim dotyczy rozwiniętych krajów Ameryki Północnej, Europy i Azji (Borowiecki i Siuta-Tokarska, 2012).

Jej przyczyny są bardzo zróżnicowane i złożone. Globalizacja dokonuje się pod wpływem różnych czynników o charakterze politycznym, ekonomicznym, społecznym i technicznym (Lemańska-Majdzik i Sobieraj, 2013).

Procesy globalizacji wywierają duży wpływ na konkurencyjność wielu państw. Umożliwiają także napływ nowych technologii, zwiększenie dostępu do informacji, swobodę przepływu towaru, usług i kapitału oraz wzrost świadomości ekologicznej społeczeństwa (Sporek, 2015). Do prawidłowego procesu globalizacji niezbędna jest analiza tych procesów zarówno na skale światową, jak i lokalną.

2.2. Różnica zdań dotycząca słuszności procesów globalizacji

Globalizacja jest procesem nieuchronnie kształtującym świat na podobieństwo globalnej wioski. Sprzyja ujednolicaniu sposobów gospodarowania oraz pogłębia homogenizację gustów klientów w skali świata (Stępień, 2009).

Zdaniem jej przeciwników może jednak doprowadzić do zacierania się indywidualizmu nacji i zaniku kultury, która wyróżnia dany naród. Według sceptyków proces globalizacji biednego uczynił biedniejszym, a bogatego bogatszym, zwiększając dysproporcje w przychodach i wydatkach państw świata. Twierdzą oni ponadto, że owa nierówność będzie się już tylko pogłębiać, a zażegnanie problemu będzie niezwykle kosztowne i czasochłonne.

Według badaczy-sceptyków jednym z aspektów dialektycznej natury globalizacji jest równocześnie odśrodkowe i dośrodkowe działanie. Z jednej strony, mamy tendencje centralizacyjne, a z drugiej – zatracenie indywidualizmu (Giddens, 2006).

Ze względu na zacieranie się granic i ogólnodostępność procesów na skalę światową globalizacja ma negatywny odbiór wśród politologów. Twierdzą oni, że procesy globalizacyjne osłabiają suwerenność państwową, a także instytucje zarządzające państwem (Malewska i Filary-Szczepaniak, 2022).

Proces ujednolicenia, jakim jest globalizacja, ma także swoich zwolenników. Twierdzą oni, że globalizacja porusza wątki kreatywności i adaptacyjności, które mają duże znaczenie dla współczesnego człowieka, a które niejednokrotnie stają się dylematami w obliczu wielości i różnorodności dostępnych opcji i niestabilności dotychczasowych punktów odniesienia (Jarantowska, 2017).

Proces globalizacji jest nieunikniony. Niewątpliwie również ujednolicenie świata jest czymś, co towarzyszy nam cały czas. Mimo licznych zarówno zwolenników, jak i sceptyków, globalizacja będzie pogłębiała się wraz z rozwojem gospodarczym, zmieniając społeczeństwa.

3. Rachunkowość międzynarodowa

3.1. Organizacje ujednolicające standardy rachunkowości

Ciągły rozwój współpracy międzynarodowej, spowodowany w głównej mierze procesami globalizacji, zrodził potrzebę standaryzacji istniejących przepisów rachunkowych na skalę globalną, aby umożliwić prawidłowe funkcjonowanie zarządzania oraz rozwoju. Z tego powodu w 1973 roku utworzono Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC). Jego celem było opracowanie jednolitych standardów rachunkowości, które byłyby akceptowane na całym świecie.

W 2001 roku komitet został zastąpiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), która obecnie skupia 122 organizacje, w tym także Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (Gil, 2011).

Ich główne cele to:

- opracowywanie zestawu wysokiej jakości zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości, dzięki którym informacje w sprawozdaniach finansowych będą przejrzyste i porównywalne,
- promowanie stosowania i przestrzegania tych standardów,
- doprowadzenie do sytuacji, w której KSR i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) będą ze sobą zgodne i oparte na rozwiązaniach wysokiej jakości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości).

MSR to standardy uznane na gruncie międzynarodowym, stanowiące fundament zasad i metod rachunkowości funkcjonujących na świecie. Ich celem jest, aby sporządzone sprawozdania dostarczały odbiorcom zewnętrznym obiektywnych, rzetelnych i porównywalnych informacji o sytuacji finansowej danej jednostki (Antoniszyn, 2010).

Sprawozdanie finansowe według MSR obejmuje: bilans, rachunek zysków i strat, wykaz zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz informacje dodatkowe. Określają też, jak firma powinna sporządzać sprawozdania, wyceniać składniki i prezentować dane, takie jak: majątek trwały oraz przepływy pieniężne (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości).

IASB dąży do unikania takiego stopnia złożoności standardów, który uniemożliwiłby ich stosowanie na całym świecie. MSR są stale weryfikowane i aktualizowane w celu uwzględniania nowo przyjętych stanowisk członków IASB (Antoniszyn, 2010).

Jednostką, która także ma swój udział w ujednolicaniu zasad księgowych, jest Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). We współpracy z organizacjami członkowskimi inicjuje i koordynuje wydawanie międzynarodowych oświadczeń i wytycznych z dziedziny rewizji finansowej, etyki i edukacji oraz kieruje nim (Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2009a).

Podobnie jak IFAC Fundacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRS Foundation) jest organizacją, której celem jest opracowywanie wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości. Intencją IFRS Foundation jest zapewnienie, aby Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) były przejrzyste, a ich opracowaniu towarzyszyła odpowiedzialność i skuteczność.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (2009b) – na mocy umów licencyjnych z Fundacją MSSF – wydaje MSSF w autoryzowanym polskim przekładzie. Do tej pory ukazało się pięć oficjalnych wydań Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

3.2. Cele rachunkowości międzynarodowej

Rachunkowość międzynarodowa ma duże znaczenie w globalnym świecie biznesu. Jej cele są związane z harmonizacją standardów, transparentnością, porównywalnością danych finansowych oraz efektywnym zarządzaniem zasobami organizacji na skalę międzynarodową.

Standardy rachunkowości, nazywane też standardami księgowymi, to powszechnie akceptowane regulacje określające sposób, w jaki należy klasyfikować, rejestrować oraz prezentować dane finansowe w sprawozdaniach finansowych. Stosowanie się do przyjętych standardów skutkuje spójnością sprawozdań finansowych jednostek oraz znacznie ułatwia ich porównywanie (Kenton, 2025).

Celem stosowania MSR jest ujednolicenie sprawozdawczości finansowej, aby dane w nich zawarte stały się uniwersalnym nośnikiem tej samej treści ekonomicznej – bez względu na położenie geograficzne czy poziom rozwoju gospodarczego kraju.

Konieczność harmonizacji zasad rachunkowości wynika z potrzeb, takich jak:

- generowanie informacji przez rachunkowość o zasięgu międzynarodowym;
- tworzenie porównywalnych sprawozdań finansowych prezentujących wiarygodne, ujednolicone i zrozumiałe dla uczestników rynku kapitałowego informacje ekonomiczne, niezbędne przy podejmowaniu decyzji dotyczących alokacji kapitału (Dyhdalweicz, 2020).

MSR stanowią kluczowy zbiór wytycznych dla sprawozdawczości finansowej na skalę globalną. Standardy są stale rozwijane i dostosowywane do ówczesnych potrzeb, co znacząco ułatwia wymianę informacji i podejmowanie decyzji na arenie międzynarodowej.

4. Wpływ różnic kulturowych, instytucjonalnych i regulacyjnych na zarządzanie międzynarodowe

4.1. Różnice kulturowe

Osoby pochodzące z różnych kultur mogą inaczej odbierać praktyki kontroli zarządczej. W jednym środowisku stosowane zasady mogą być afirmatywne, a w innych nieskuteczne, a nawet dysfunkcyjne.

W swoim artykule *Culture and management control interdependence: An analysis of control choices that complement the delegation of authority in Western cultural regions* z 2020 roku Teemu Malmi wraz z współautorami opisał badanie praktyk kontroli zarządczej, które pokazało, jak delegowanie zadań wiąże się z innymi praktykami, takimi jak nadzór społeczny, procedury planowania, dobór pracowników, deklaracje wartości i przyznawanie nagród pozafinansowych.

Do zidentyfikowania odrębnych regionów kulturowych badacze wykorzystali badanie *Global Leadership and Organisational Behaviour Effectiveness Research* (GLOBE), które definiuje kultury społeczne na podstawie religii, języka, geografii, pochodzenia etnicznego oraz wartości i postaw związanych z pracą. Koncentrowano się głównie na regionach kulturowych, gdyż różnice te są bardziej związane z regionami niż z poszczególnymi krajami. Pozwala to na lepsze kontrolowanie różnic krajowych i instytucjonalnych.

Badania koncentrowały się na trzech zachodnich regionach kulturowych: anglosaskich, germańskich i nordyckich. Powodem wybrania właśnie tych regionów było łączące je większe podobieństwo między sobą niż z innymi regionami kulturowymi, co pozwoliło na rygorystyczne przeanalizowanie wpływu regionu kulturowego na współzależność między delegowaniem a kontraktowaniem motywacyjnym, ponieważ teoria agencji najpełniej sprawdza się w przypadku kultur zachodnich, które są najbardziej zbliżone do wartości i preferencji anglosaskich.

Przewidywane zależności testowane były na podstawie danych zebranych podczas wywiadów, dających większą wiarygodność od ankiet pocztowych lub internetowych. Przeprowadzono je z menedżerami jednostek biznesowych, reprezentujących trzy regiony kulturowe. Stosując warstwowe podejście dobru próby, zapewniono porównywalność strategicznych jednostek pod względem branży i wielkości w każdym kraju i regionie.

Badanie wykazało, że region kulturowy wpływa na współzależność praktyk kontroli zarządczej. W regionie anglosaskim delegacja obowiązków i kontraktowanie motywacyjne są powiązane, natomiast w regionach germańskich i nordyckich funkcjonują jako niezależne praktyki. W ostatnich dwóch regionach delegacja i udział w planowaniu strategicznym są komplementarne, a dodatkowo w regionie nordyckim znaleziono dowody na komplementarną relację między delegacją a procesami selekcji opartymi na wartościach. Stwierdzono również, że delegacja i udział w planowaniu operacyjnym są komplementarne we wszystkich trzech regionach kulturowych.

Wyniki sugerują, że przy dokonywaniu międzykulturowych uogólnień w temacie współzależności między praktykami kontroli zarządczej należy zachować ostrożność i dostosowywać je do odmiennych kontekstów kulturowych (Malmi i in., 2020).

4.2. Różnice instytucjonalne

Różnice instytucjonalne między krajami mają istotny wpływ na praktyki rachunkowości zarządczej oraz systemy pomiaru wyników w międzynarodowych korporacjach. Systemy finansowe charakteryzują się odmienną strukturą instytucji finansowych, co przekłada się na różnice w zarządzaniu finansami.

W niektórych krajach, takich jak Wielka Brytania i Niemcy, dominują banki, podczas gdy w USA i Szwajcarii większą rolę odgrywa rynek kapitałowy. W krajach z silnym rynkiem kapitałowym korporacje stosują bardziej zaawansowane techniki zarządzania finansami, natomiast w krajach z dominującymi bankami większy nacisk kładzie się na stabilność finansową i relacje z instytucjami finansowymi.

W krajach z rozwiniętą infrastrukturą finansową, gdzie systemy płatności są zaawansowane, efektywność księgowości zarządczej jest wyższa. W krajach o słabiej rozwiniętej infrastrukturze istnieje większe ryzyko zakłóceń i nieefektywności, co może wpływać na jakość raportowania finansowego.

Rynki funduszy inwestycyjnych różnią się między krajami, co wpływa na strategię inwestycyjne korporacji. W USA rynek jest bardzo rozwinięty, co daje szerokie

możliwości zarządzania inwestycjami, podczas gdy w innych krajach, jak Polska, dostępność i różnorodność instrumentów finansowych jest ograniczona.

Różnice instytucjonalne systemów finansowych między krajami wpływają na zarządzanie finansami, księgowość zarządczą i pomiar wyników. Międzynarodowe korporacje muszą dostosowywać swoje praktyki rachunkowe do lokalnych warunków, aby optymalizować zarządzanie ryzykiem i kapitałem oraz zapewnić zgodność z lokalnymi przepisami (Mikita, 2013).

4.3. Różnice regulacyjne

Globalizacja wywiera istotny wpływ na rozwój międzynarodowej sprawozdawczości finansowej. Istnieją dwa główne zbiory wytycznych regulujące standardy rachunkowości. Pierwszy to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), a drugi to Amerykańskie Ogólnie Przyjęte Zasady Rachunkowości (US GAAP) w Stanach Zjednoczonych. Jednak aby osiągnąć całkowitą harmonizację tych standardów, należy zniwelować wiele istotnych rozbieżności.

W MSSF podejście oparte jest na zasadach (*principles-based*), pozostawiając miejsce na ocenę sądom ustawodawczym. US GAAP zaś oparte jest na precedensach (*rule-based*), regułach, które nie pozostawiają obszaru na interpretację.

MSSF nie narzucają sztywnego układu sprawozdań finansowych. US GAAP z kolei stosują bardziej szczegółowe wymagania co do formy prezentacji. W przypadku bilansu według MSSF aktywa uszeregowane są według rosnącej płynności, a pasywa uporządkowane są w rosnącym stopniu wymagalności. W US GAAP kolejność jest odwrotna. Podczas sporządzania rachunku zysków i strat MSSF dopuszczają przedstawienie go według dwóch wariantów: z podziałem według rodzaju kosztów lub według ich funkcji. US GAAP narzucają układ funkcjonalny. W rachunku przepływów pieniężnych MSSF pozwalają na większą elastyczność w dopasowaniu niektórych przepływów pieniężnych. Przykładem mogą być odsetki zapłacone, które przypisuje się do przepływów operacyjnych i finansowych, a otrzymane – do operacyjnych i inwestycyjnych. US GAAP wymagają natomiast sztywnego sklasyfikowania wpływów lub wypływów. Na przykład odsetki zapłacone przypisywane są tylko do działalności operacyjnej. MSSF nie wykluczają możliwości prezentacji danych porównawczych z lat ubiegłych przez jednostkę sporządzającą dane porównywalne. Jednak podmiot, który przygotowuje je według US GAAP, jest zobligowany do przedstawienia bilansu z ostatnich dwóch lat, a rachunku wyników i rachunku przepływów pieniężnych z trzech ostatnich lat.

W kontekście zapasów wycenia się je według kosztu historycznego dla obu systemów lub po cenie sprzedaży netto w MSSF i kosztu odtworzenia dla US GAAP. W przypadku metod rozchodu magazynowego różnica polega na tym, że MSSF zakazują stosowania metody LIFO (*Last In First Out*), natomiast US GAAP zezwala na jej wykorzystanie. MSSF zezwalają na odwrócenie wcześniejszych odpisów aktualizacyjnych, jeśli zmieniły się okoliczności, które doprowadziły do ich utworzenia.

US GAAP takiej możliwości nie przewiduje — raz dokonany odpis jest ostateczny. To podejście ma charakter bardziej konserwatywny i może skutkować niedoszacowaniem wartości aktywów.

Różnica w zakresie ujęcia rzeczowych aktywów trwałych polega na tym, że według MSSF odsetki pozyskane z tymczasowego ulokowania środków otrzymanych z finansowania zewnętrznego muszą pomniejszać wartość aktywowanych kosztów finansowych w okresie budowy środka trwałego. US GAAP natomiast nie dopuszcza wyrównania strat. W kontekście niezrealizowanych różnic kursowych MSSF wymagają ich aktywowania w okresie budowy środka trwałego, jeśli nie przekroczy to założonej kwoty finansującej w walucie funkcjonalnej. US GAAP jednak zakazuje takich działań. MSSF nakazują wyodrębniać znaczące składniki środka trwałego o odmiennym okresie użyteczności i ich osobne amortyzowanie, natomiast US GAAP dopuszczają takie podejście. W związku z przeszacowaniem środków trwałych do wartości godziwej, w przeciwieństwie do US GAAP, MSSF umożliwią wykorzystanie modelu przeszacowania. W aspekcie nieruchomości inwestycyjnych MSSF pozwalają na wybór między wyceną w wartości godziwej i kosztowej. US GAAP nie mają kategorii dla takich nieruchomości, a klasyfikowane są jak zwykłe środki trwałe.

W przypadku wartości niematerialnych oba systemy określają je jako aktywa bez postaci fizycznej, które muszą być możliwe do rozpoznania. Różnica dotyczy tych wytworzonych we własnym zakresie, gdzie MSSF umożliwiają ujęcie kosztów rozwoju w bilansie, a US GAAP ujmują koszty badań i rozwoju w kosztach okresu. Wiąże się to z tym, że według MSSF jednostki mogą wykazać patenty we własnym zakresie, a według US GAAP nie. W kontekście aktualizacji wartości niematerialnych pierwszy system pozwala na przeszacowanie przy istnieniu aktywnego rynku, z kolei drugi nie przewiduje takiej możliwości i pozwala tylko na obniżenie ich wartości.

W aspekcie utraty wartości aktywów MSSF stosują model jednostopniowy, opierając się na porównaniu wartości księgowej z wartością odzyskiwalną. Odpis może być cofnięty, jeśli ustąpią przesłanki. US GAAP natomiast korzystają z testu dwustopniowego lub jednostopniowego, bazując na porównaniu wartości księgowej z wartością godziwą. Odwrócenie odpisów nie jest dozwolone w żadnym przypadku.

Leasing w MSSF ujmowany jest zawsze jako leasing finansowy, za to US GAAP dopuszczają rozróżnienie według podziału na leasing finansowy i operacyjny. Według pierwszego systemu jednostka ma prawo odstąpić od umowy, drugi zaś nie przewiduje takiej możliwości. Dodatkowo MSSF umożliwia uproszczenie dla umów o niskiej wartości lub krótkim czasie trwania, czego US GAAP nie uznaje.

W kwestii rezerw i zobowiązań warunkowych w MSSF stosowany jest niższy próg wystąpienia prawdopodobieństwa niż w US GAAP. Prowadzi to do szybszego uznania obowiązku przez MSSF niż w US GAAP i ujęcia rezerw w bilansie. Wymagane są szczegółowe ujawnienia w informacji dodatkowej, gdy ryzyko przekracza poziom znikomości.

Porównanie MSSF i US GAAP pokazuje znaczne różnice w podejściu do wyceny, prezentacji i ujmowania kluczowych kategorii bilansowych. MSSF pozostawiają

najczęściej przestrzeń do interpretacji, podczas gdy US GAAP mają bardziej restrykcyjne reguły. Zrozumienie tych różnic ma istotne znaczenie dla międzynarodowych użytkowników sprawozdań finansowych i konsolidacji spółek stosujących różne sposoby sprawowania władzy w rachunkowości (Gierusz, 2023).

5. Zakończenie

Globalizacja pozostaje nieodłącznym elementem współczesnej gospodarki światowej. Jej wpływ na rozwój ekonomiczny, technologiczny oraz społeczny jest ogromny i nieustannie się zwiększa. Oddziałuje ona na sposób zarządzania na rynkach globalnych i wyznaczania międzynarodowych standardów wspomagających systemy rachunkowe wszystkich państw. Standaryzacja tych schematów pozwala na zrozumienie istoty zarządzania w środowisku międzynarodowym i ułatwia podejmowanie decyzji na skale globalną.

Pomimo różnic kulturowych, instytucjonalnych oraz regulacyjnych gospodarka światowa jest bardzo dobrym systemem zrzeszającym przedsiębiorców i dającym im nowe możliwości. W ciągle rozwijającym się świecie różnice nas łączą, pozwalając rozwijać współpracę międzynarodową i pogłębiać wzajemne relacje.

Aby zapewnić światu stabilną gospodarkę, ważne jest, by zrozumieć przytaczane mechanizmy i pogłębić wiedzę na temat tych zagadnień.

Przyszłe badania powinny skupić się na identyfikacji nowych wyzwań związanych z globalizacją, takich jak problemy ekologiczne, społeczne nierówności czy wpływ na lokalne kultury.

Warto kontynuować doskonalenie metod zarządzania ryzykiem w kontekście globalizacji, aby firmy mogły skutecznie działać na międzynarodowych rynkach. Adaptacja do dynamicznie zmieniającego się środowiska globalnego jest bowiem kluczowa dla osiągnięcia długoterminowego sukcesu i stabilności ekonomicznej.

Literatura

- Antoniszyn, E. (2010). Znaczenie międzynarodowych standardów rachunkowości w polskiej polityce finansowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (99).
- Borowiecki, R. i Siuta-Tokarska, B. (2012). *Wyzwania i dylematy społeczno-gospodarcze Polski w procesie transformacji*. Wydawnictwo Dom Organizatora.
- Borowski, J. (2015). *Globalizacja w świetle teorii ekonomii i teorii zarządzania*. Optimum. Studia Ekonomiczne, 6(78).
- Dyhdalewicz, A. (2020). *Harmonizacja rachunkowości – wybrane zagadnienia*. Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania.
- Encyklopedia PWN. (2025). *Globalizacja*. Pobrano 8 sierpnia 2025 r. z <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/globalizacja;3905881.html>
- Gabryś, L. (2009). *Globalizacja – istota, zakres i cechy procesu*. W: *Instytucjonalizacja procesu globalizacji*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.

- Giddens, A. (2006). *Nowoczesność i tożsamość. „Ja” i społeczeństwo w epoce późnej nowoczesności*. Wydawnictwo PWN.
- Gierusz, M. (2023). *Analiza porównawcza kluczowych obszarów regulacji MSSF i US GAAP*. Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie
- Gil, W. (2011). *Międzynarodowa sprawozdawczość finansowa europejskim językiem biznesu*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Gorzelański, M. (2019). *Globalizm i globalizacja*. Pobrano 8 sierpnia 2025 r. <https://www.racionalista.pl/kk.php/s,10262>
- Jarantowska, M. (2017). *Zjawisko globalizacji jako największy megatrend współczesności*. Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.
- Kenton, W. (2025). *Accounting Standard Definition: How It Works*. Pobrano 8 sierpnia 2025 r. <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-standard.asp>
- Kowalczyk, S. (2023). *Jakie etapy globalizacji przeszedł świat i co z tego wynika?* Pobrano 8 sierpnia 2025 r. <https://www.kongresobywatelski.pl/pomorski-thinkletter/wszystkie-teksty/jakie-etapy-globalizacji-przeszedl-swiat-i-co-z-tego-wynika/>
- Krazur-Mozer, B. i Borowiec, P. (2008). *Globalizacja, globalizm, globalność – wprowadzenie*. Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Lemańska-Majdzik, A. i Sobiegraj, A. (2013). *Globalizacja – szanse czy zagrożenia dla współczesnego świata*. Wydział Zarządzania Politechniki Częstochowskiej.
- Malewska, A. i Filary-Szczepaniak, M. (2022). *Globalizacja i współzależność*. Wydawnictwo Naukowe Akademii Ignatianum w Krakowie.
- Malmi, T., Bedford, D. S., Bruhl, R., Dergard, J., Hoozee, S., Janscheck, O., Willert, J., Ax, H., Bednarek, P., Gosselin, M., Hanzlick, M., Israelsen, P., Johanson, D., Johanson, T., Madsen, D. Ø., Rhode, C., Sandelin, M., Strömsten, T. i Toldbod, T. (2020). *Culture and Management Control Interdependence: An Analysis of Control Choices That Complement the Delegation of Authority in Western Cultural Regions*. Elsevier Ltd.
- Mikita, M. (2013). *Wytyczne w zakresie analizy porównawczej systemów finansowych*. Oficyna Wydawnicza Uczelni Łazarskiego.
- Rutkiewicz, P. (2017). *„My, naród polski”. Literatura narodowa w perspektywie hermeneutycznej*. Instytut Badań Literackich Polskiej Akademii Nauk.
- Sporek, T. (2015). *Procesy globalizacji we współczesnej gospodarce światowej*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Stępień, B. (2009). *Instytucjonalne uwarunkowania działalności przedsiębiorstw międzynarodowych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. (2009a). *SKwP członkiem International Federation of Accountants IFA*. Pobrano z <https://skwp.pl/ze-swiatea/skwp-czlonkiem-ifac/>
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. (2009b). *Współpraca SKwP z International Financial Reporting Standards IFRS Foundation*. Pobrano z <https://skwp.pl/ze-swiatea/wspolpraca-skwp-z-international-financial-reporting-standards-ifs-foundation/>
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120)
- Zbyrad, T. (2006). *Nowy wymiar zniewolenia, czyli o syndromach globalizacji*. Wydział Zamiejscowy Nauk o Społeczeństwie KUL w Stalowej Woli.
- Ziewiec, G. (2011). *Druha fala globalizacji (1950-1973)*. *Studia Ekonomiczne*, 1(LXVIII).

Globalisation and International Accounting – Analysis of Trends and Challenges

Abstract: The aim of this chapter is to present the scale of the impact of globalisation as well as cultural, institutional, and regulatory differences, on international accounting. The subject addresses the scope of international accounting tasks and the activities of organisations standardising accounting

practices. It highlights cultural differences and legal regulations, and points out the problems and practices of modern international companies. The study employs research methods such as the analysis of source materials, accounting legislation, International Accounting Standards, and scholarly articles. A thorough review of the material leads to the conclusion that the above-mentioned differences between countries significantly contribute to diversity in management approaches, goal definitions, and performance measurement. Furthermore, a strong correlation between globalisation and international accounting can be confirmed. Global integration affects the need for continuous improvement and updates of globally standardised accounting practices.

Keywords: globalisation, international accounting, accounting standards, cross-border investments, cultural differences

Część 4

Rachunkowość zrównoważonego rozwoju i środowiskowa

Zrównoważony rozwój w rachunkowości – metody oceny ekologicznej działalności firm

Mariusz Ściegienka

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188166@student.ue.wroc.pl

Patrycja Smejda

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188061@student.ue.wroc.pl

Gabriela Krala

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188106@student.ue.wroc.pl

© 2025 Mariusz Ściegienka, Patrycja Smejda, Gabriela Krala

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Ściegienka, M., Smejda, P. i Krala, G. (2025). Zrównoważony rozwój w rachunkowości – metody oceny ekologicznej działalności firm. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 111-122). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Dynamiczny postęp cywilizacyjny współczesnego świata jest z jednej strony źródłem dobrobytu i rozwoju człowieka, z drugiej zaś przyczynia się do różnorodnych zagrożeń, w tym degradacji środowiska. Rozdział przybliża pojęcia rachunkowości zrównoważonego rozwoju, metody oceny przedsięwzięć ekologicznych oraz czynniki wpływające na rozwój koncepcji rachunkowości środowiska. Ponadto zwrócono uwagę na kluczowe strategie ochrony środowiska przedsiębiorstw oraz opisano cykl Deminga, który wspomaga ciągłe doskonalenie procesów zarządzania środowiskowego, pomagając firmom minimalizować ich negatywny wpływ na środowisko. W pracy zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analizę oraz wnioskowanie, a także badanie sondażowe przeprowadzone wśród przedsiębiorców, księgowych oraz osób zajmujących się rachunkowością. Pozwoliło to uzyskać szerszy pogląd na rzeczywiste podejście jednostek gospodarczych, z którymi związani są respondenci, względem poruszonego w artykule tematu.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, środowisko, rachunkowość, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw

1. Wstęp

Zrównoważony rozwój to idea zakładająca rozwój jakości życia uzależniony od potrzeb obecnego pokolenia, które mogą być zaspokojone bez pozbawiania możliwości rozwoju przyszłych pokoleń. Jak wskazuje Ministerstwo Rozwoju i Technologii (b.d.), oznacza to solidarność międzypokoleniową, polegającą na znajdowaniu rozwiązań gwarantujących dalszy wzrost, przy jednoczesnym uwzględnieniu wszystkich grup społecznych i umożliwieniu im czerpania korzyści z rozwoju gospodarczego.

Współczesne wyzwania, takie jak degradacja środowiska naturalnego i ograniczona dostępność zasobów, przyczyniły się do zmiany podejścia w ocenie działalności gospodarczej. Od przedsiębiorstw oczekuje się nie tylko generowania korzyści ekonomicznych, ale także działania zgodnego z zasadami zrównoważonego rozwoju. Wzrost świadomości społecznej sprawia, że zagadnienia te zyskują coraz większe znaczenie (Szadzińska, 2013, s. 9).

W ciągu ostatnich dekad rachunkowość znacząco ewoluowała w kontekście zrównoważonego rozwoju. Od początkowej rachunkowości społecznej, przez rachunkowość środowiskową i odpowiedzialność społeczną, przekształciła się w rachunkowość ukierunkowaną na zrównoważony rozwój (Żyżnarska-Dworczak, 2019, s. 48-49). Jej kluczowym zadaniem stało się nie tylko prowadzenie ewidencji i sporządzanie sprawozdań finansowych, ale także dostarczanie informacji umożliwiających ocenę wpływu działalności przedsiębiorstwa na środowisko oraz wspieranie decyzji zgodnych z zasadami zrównoważonego rozwoju (Antczak, 2014, s. 11).

Rosnące znaczenie kwestii środowiskowych i społecznych sprawia, że przedsiębiorstwa muszą dostosowywać swoje działania do nowych oczekiwań interesariuszy. Przedsiębiorstwa, które wdrażają zasady zrównoważonego rozwoju, mogą nie tylko minimalizować swój negatywny wpływ na środowisko, ale także budować długofalowe relacje z interesariuszami, co przyczynia się do ich stabilności i przewagi konkurencyjnej.

W rozdziale omówiono metody oceny przedsięwzięć ekologicznych w rachunkowości, stanowiące istotne narzędzie monitorowania wpływu działalności jednostki gospodarczej na środowisko naturalne. Zastosowano metody badawcze, takie jak studia literaturowe, analiza oraz wnioskowanie, a także badanie sondażowe w postaci ankiety przeprowadzonej w maju 2024 roku wśród przedsiębiorców, księgowych oraz osób zajmujących się rachunkowością. Kwestionariusz zawierał pytania dotyczące odpowiedzialności ekologicznej przedsiębiorstw. Praca prezentuje również czynniki wpływające na rozwój rachunkowości środowiska oraz kluczowe strategie ochrony środowiska wdrażane przez podmioty gospodarcze. Wyniki badania wskazują, że mimo rosnącej świadomości ekologicznej wiele przedsiębiorstw napotyka istotne bariery w zakresie implementacji polityk środowiskowych, z czego najczęściej wskazywaną są wysokie koszty ich wdrażania.

Celem rozdziału jest usystematyzowanie wiedzy na temat rachunkowości zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem metod oceny przedsięwzięć ekologicznych

oraz czynników determinujących rozwój tej koncepcji, a także analiza świadomości ekologicznej przedsiębiorstw oraz podejmowanych przez nie działań na rzecz ochrony środowiska.

2. Metody oceny przedsięwzięć ekologicznych

Metody stosowane do oceny przedsięwzięć ekologicznych w rachunkowości są niezbędne do mierzenia i monitorowania ich wpływu na środowisko. Obrazują one wpływ planowanych inwestycji na środowisko naturalne, co przekłada się na prognozowanie konsekwencji działań przedsiębiorstwa oraz wskazanie innych możliwości rozwiązań mających na celu ich ograniczenie i zapobieganie ich skutkom. Do metod oceny przedsięwzięć ekologicznych należą:

1. Analiza kosztów i korzyści – stosowana jest w przypadkach, w których korzyści i koszty są określone w ekonomicznej postaci. Istotą tej metody jest bilansowanie kosztów określonego projektu wobec oczekiwanych korzyści. Korzyści w tym kontekście to mierzalne i pozytywne efekty ekonomiczne wynikające z realizacji danego przedsięwzięcia, takie jak: zwiększenie przychodów, oszczędności kosztowe, poprawa efektywności operacyjnej, a także wzrost wartości przedsiębiorstwa. Umożliwia to identyfikację rozwiązań charakteryzujących się najwyższą wartością spośród wszystkich możliwych opcji, co przekłada się na pomnażanie bogactwa właścicieli oraz maksymalizację wartości przedsiębiorstwa. Należy jednak pamiętać, że metoda ta wymaga zapewnienia kompleksowego przekazu informacji. Ponadto eliminuje ona czynniki, które nie mogą być określone (Szadzińska, 2013, s. 34). Jej zaletą jest obiektywność oceny, ponieważ eliminuje wpływ subiektywnie dobranych wag, co czyni ją bardziej precyzyjną niż inne metody. Z drugiej strony ogranicza się do analizy wielkości finansowych, pomijając aspekty niemierzalne, które mogą mieć istotne znaczenie w ocenie danego przedsięwzięcia (Strulak-Wójcikiewicz i Łatuszyńska, 2014, s. 112).
2. Analiza kosztów i efektów – zastosowanie jej ma miejsce w sytuacji, gdy korzyści są niewymierne, czyli nie dają się jednoznacznie wyrazić w jednostkach pieniężnych. Efekt to rezultat realizacji danego działania lub projektu, który może być korzystny, lecz trudny do wyceny finansowej. Istotą tej metody jest znalezienie takiego rozwiązania, które pozwoli osiągnąć dane założenie przy najniższych kosztach. W tej analizie koszty są mierzone wyłącznie w jednostkach pieniężnych, natomiast efekty nie są przekładane na pieniężną ocenę wartości. Do ich pomiaru stosuje się jednostki fizyczne, naturalne i umowne lub też różne wskaźniki techniczno-eksploatacyjne, demograficzne i społeczne. Dzięki tej metodzie nie ma potrzeby prognozowania korzyści finansowych, a jej zastosowanie pozwala na wykorzystanie ogólnie dostępnych danych (Szadzińska, 2013, s. 34).
3. Analiza ryzyka i korzyści – metoda wywodząca się z analizy kosztów i korzyści, która uwzględnia kontekst ryzyka. Jej zastosowanie mieści się w obszarze analizy

i oceny różnicy między korzyściami a ryzykiem. Charakteryzuje się elastycznym podejściem do oceny projektów, ponadto nie wymaga tworzenia reguł wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji. Przykładem jej użyteczności jest funkcjonowanie kopalni węgla: z jednej strony zapewnia ona miejsce pracy wielu ludziom, natomiast z drugiej spalanie węgla powoduje dużą emisję zanieczyszczeń. Należy zastanowić się, czy nie lepiej byłoby wybudować elektrownię jądrową, która również zapewni miejsca pracy, a energia w niej produkowana jest „czysta” (Szadziwska, 2013, s. 35).

3. Czynniki wpływające na rozwój koncepcji rachunkowości środowiska

Rachunkowość środowiskowa odgrywa coraz większą rolę w działalności przedsiębiorstw, wspierając ich dążenie do zrównoważonego rozwoju. Firmy coraz częściej muszą uwzględniać aspekty ekologiczne w swojej działalności, dostosowując się do rosnących wymagań oraz oczekiwań. Do czynników wpływających na rozwój rachunkowości środowiska należą:

- Polityka ochrony środowiska w skali kraju (Antczak, 2014, s. 11) – krajowe przepisy i regulacje dotyczące ochrony środowiska mogą wpływać na to, jak firmy prowadzą swoją działalność. Firmy muszą dostosować swoje praktyki rachunkowe do tych przepisów, co może prowadzić do rozwoju rachunkowości środowiskowej.
- Wysokość kar i opłat za zanieczyszczenie i degradację środowiska (Antczak, 2014, s. 11) – wysokie kary i opłaty mogą zniechęcać firmy do prowadzenia działalności szkodliwej dla środowiska. Może to również zachęcić firmy do inwestowania w technologie przyjazne dla środowiska i prowadzenia bardziej zrównoważonej działalności.
- Ulgi dla przedsiębiorców dbających o środowisko (Antczak, 2014, s. 11) – ulgi podatkowe i inne zachęty mogą skłonić firmy do adaptacji praktyk przyjaznych dla środowiska. Może to prowadzić do rozwoju rachunkowości środowiskowej, ponieważ firmy będą musiały śledzić i zgłaszać swoje działania związane z ochroną środowiska.
- Postawa społeczeństwa wobec ekologii oraz jego wpływ na funkcjonowanie firm – wzrost świadomości społecznej na temat kwestii środowiskowych może wpływać na decyzje konsumentów i inwestorów. Firmy, które są postrzegane jako odpowiedzialne środowiskowo, mogą zyskać przewagę konkurencyjną (Aluchna i Mikołajczyk, 2016, s. 12).
- Globalizacja gospodarki (Antczak, 2014, s. 11) – może wpływać na rozwój rachunkowości środowiskowej poprzez promowanie międzynarodowych standardów i praktyk. Firmy działające na arenie międzynarodowej mogą być zmuszone do dostosowania swoich praktyk rachunkowych do tych standardów.
- Regulacje Unii Europejskiej oraz Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ERSR) – wprowadzenie dyrektywy CSRD, która zastępuje

wcześniejszą dyrektywę NFRD, stanowi istotną zmianę. Rozszerza ona obowiązek raportowania zrównoważonego rozwoju na szerszą grupę podmiotów, uwzględniając także średnie przedsiębiorstwa oraz podmioty spoza UE. Nowe wymogi obejmują m.in. dane dotyczące środowiska, ładu korporacyjnego i odpowiedzialności społecznej. Dyrektywa ta zwiększa przejrzystość i integruje aspekty ESG z raportowaniem przedsiębiorstw (Baumüller i Grbenic, 2021, s. 371). Zmiany te wpisują się w szerszą strategię Unii Europejskiej na rzecz zrównoważonego rozwoju, której centralnym elementem jest Zielony Ład. Jako fundament polityki ekologicznej UE Zielony Ład stanowi kluczowy element unijnych regulacji, zmierzając do osiągnięcia neutralności klimatycznej do 2050 roku. Dodatkowo inicjatywa ta ma przyczynić się do umocnienia pozycji gospodarczej Wspólnoty, czyniąc Unię Europejską drugą co do wielkości, nowoczesną i proekologiczną gospodarką świata, opartą na zasadach zrównoważonego rozwoju i troski o środowisko naturalne (Burchard-Dziubińska, 2022, s. 40). W kontekście tych ambitnych celów integralnym elementem wdrażania dyrektywy CSRD są Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), które precyzują, jakie informacje przedsiębiorstwa powinny ujmować w swoich raportach. ESRS określają konkretne wymagania dotyczące ujawniania informacji, jakie przedsiębiorstwa powinny zawrzeć w raportach niefinansowych, zapewniając tym samym ich porównywalność, wiarygodność i zgodność z polityką UE w zakresie zrównoważonego rozwoju. ESRS obejmują pięć kluczowych tematów: zmianę klimatu, zanieczyszczenia, zasoby wodne i morskie, bioróżnorodność i ekosystemy oraz wykorzystanie zasobów i gospodarkę o obiegu zamkniętym. Ich celem jest zapewnienie spójności, przejrzystości i wiarygodności danych środowiskowych publikowanych przez przedsiębiorstwa (Velte, 2025, s. 543).

Dynamiczne zmiany w polityce ochrony środowiska, rosnąca świadomość społeczna oraz globalizacja skłaniają jednostki gospodarcze do wdrażania rachunkowości środowiskowej. Przejrzyste raportowanie działań proekologicznych może nie tylko pomóc w spełnieniu wymogów prawnych, ale również budować pozytywny wizerunek przedsiębiorstwa.

4. Kluczowe strategie przedsiębiorstw dotyczące ochrony środowiska

Współczesne przedsiębiorstwa muszą stawić czoła kluczowemu problemowi naszych czasów, jakim jest ochrona środowiska i podnoszenie jego jakości. Wymagania ekologiczne w ich działalności stale rosną, ponieważ obszary, takie jak produkcja, marketing, badania i rozwój, muszą być coraz ściślej powiązane z kwestiami ochrony środowiska. Zrozumienie zarządzania ekologicznego oraz jego popularyzacja stają się zatem bardzo ważne. Niezbędne jest również tworzenie i wdrażanie strategii ekologicznego rozwoju w firmach (Kaczmarek, 2011, s. 507). Wśród strategii możemy wyróżnić:

1. Strategia zachowawcza – przedsiębiorstwo trzyma się jedynie koniecznych przepisów prawa dotyczących ochrony środowiska, a jego główną motywacją jest unikanie kar oraz chęć utrzymania dobrego imienia firmy (Szadzińska, 2013, s. 90).
2. Strategia technologiczna – wyodrębnia dwa podejścia:
 - 2.1. defensywne – mające na celu zaprzestanie produkcji i użytkowania produktów, które nie spełniają norm środowiskowych. Jednocześnie firma może decydować się na częściową rezygnację z używania przestarzałych technologii, które są mniej efektywne i bardziej szkodliwe dla środowiska, zamiast inwestować w nowoczesne, bardziej ekologiczne rozwiązania. Strategia ta ma na celu ograniczenie negatywnego wpływu działalności przedsiębiorstwa na środowisko, poprzez wycofywanie się z działań niezgodnych z zasadami zrównoważonego rozwoju oraz promowanie innowacyjnych podejść ekologicznych (Wiśniewska, 2004, s. 94);
 - 2.2. innowacyjne – kładzie nacisk na ciągłe poszukiwanie, rozwijanie i wdrażanie nowych technologii, projektów oraz produktów, które są zaprojektowane w taki sposób, aby spełniać coraz bardziej rygorystyczne wymagania dotyczące ochrony środowiska. Obejmuje to eksplorację nowych metod produkcji, zastosowanie bardziej efektywnych procesów oraz tworzenie wyrobów, które są bardziej przyjazne dla środowiska naturalnego. Poprzez ciągłe inwestowanie w innowacje firmy dążą do zmniejszenia negatywnego wpływu swojej działalności na planetę oraz do promowania zrównoważonego rozwoju społecznego i ekologicznego (Szadzińska, 2013, s. 90).
3. Strategia ignorancji – stosowana w jednostkach działających na pograniczu prawa, polegająca na unikaniu przepisów dotyczących ochrony środowiska, które mogą prowadzić do zmniejszenia zysku. Skupia się na osiągnięciu jak największych dochodów, bez względu na koszt środowiskowy (Szadzińska, 2013, s. 90).
4. Strategia adaptacyjna – przedstawia przeciwną postawę wobec strategii ignorancji. Obejmuje wymagania środowiskowe i wdrożenie ich do działalności firmy. Skutkuje wzrostem poparcia społeczeństwa, świadomego zagrożeń środowiskowych oraz buduje wizerunek przedsiębiorstwa jako proekologicznego. Dzięki temu jednostka zyskuje wyższą pozycję na rynku wśród konkurentów (Szadzińska, 2013, s. 91).
5. Strategia interesariuszy – bierze pod uwagę oczekiwania, postawę i wartości interesariuszy. Przedsiębiorstwo stosujące tę strategię przedstawia elastyczną postawę, która jest otwarta na zmiany oraz propozycje z zewnątrz (Szadzińska, 2013, s. 91).
6. Strategia ciemnozielona – zakłada, że przedsiębiorstwa powinny kłaść nacisk na wartości ekologiczne równie mocno jak na osiąganie zysków. W ramach tej strategii działalność firm opiera się na zasadzie minimalizacji negatywnego wpływu na środowisko naturalne. Oznacza to, że przedsiębiorstwa podejmują świadome działania, aby unikać degradacji środowiska przyrodniczego poprzez zrównoważone gospodarowanie zasobami, redukcję emisji szkodliwych substancji, opty-

malizację procesów produkcyjnych pod kątem ekologicznym oraz promowanie odpowiedzialnych praktyk biznesowych, które uwzględniają aspekty ochrony środowiska. W strategii ciemnozielonej priorytetem staje się współistnienie działalności gospodarczej z naturą, co może przyczynić się zarówno do poprawy stanu środowiska, jak i do budowania pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa jako odpowiedzialnego społecznie i ekologicznie (Szadziwska, 2013, s. 91-92).

Dobór odpowiedniej strategii ekologicznej ma duże znaczenie dla funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw, wpływając zarówno na ich wizerunek, jak i na rentowność. Przedsiębiorstwa wdrażające działania proekologiczne zyskują przewagę konkurencyjną oraz budują pozytywne relacje z interesariuszami. W obliczu rosnących wyzwań środowiskowych odpowiedzialne podejście do ekologii może stać się kluczowym elementem długoterminowego sukcesu przedsiębiorstwa.

5. Elementy zarządzania środowiskowego zgodnie z cyklem Deminga

Cykl PDCA (*Plan-Do-Check-Act*) to metoda wdrażania zaplanowanych działań, stworzona przez amerykańskiego statystyka Williama Edwardsa Deminga. Cykl ten, pomimo upływu czasu, nadal uważany jest za narzędzie koncepcji ciągłego doskonalenia, które odgrywa znaczącą rolę w dzisiejszym świecie biznesu (Wawer, M. (b.d.)). Proces ten składa się z czterech elementów wspomagających proces ciągłego doskonalenia (Myszewski, 2009, s. 65):

1. Planowanie – etap, w którym stawia się hipotezę oraz określa plan działania, a także cele i spodziewane rezultaty. Dokonuje się dokładnej analizy obecnej sytuacji, aby określić potrzebne czynności pozwalające osiągnąć jak najwyższy wynik (Balon, 2008, s. 19). W kwestii zrównoważonego rozwoju rachunkowości należy się skupić na ustaleniu polityki środowiskowej, a następnie jej celów i zadań, pomagających opracować program środowiskowy.
2. Wykonanie – zajęcie się realizacją planu, który zawiera elementy pozwalające wdrożyć procedury i opracowany program zarządzania środowiskowego. Na tym etapie ważnym aspektem jest dobrze skonstruowany system informacyjno-komunikacyjny, a także dokumentacja. Jego celem jest nieustanne poszukiwanie metod zmniejszenia negatywnego wpływu jednostki gospodarczej na środowisko naturalne.
3. Sprawdzenie – polega na ocenie skuteczności wdrożonego programu. Regularna analiza porównawcza stanu faktycznego ze stanem planowanym pozwala na bieżąco kontrolować realizację założeń. Umożliwia to zobrazowanie i zrozumienie, czy działania wykonywane przez jednostkę przynoszą oczekiwane efekty (Walasek i in., 2015, s. 59). W przeciwnym wypadku zarząd powinien wziąć pod uwagę modyfikację planu.
4. Poprawa / reakcja – koncentruje się na analizie wyników oraz wprowadzaniu ulepszeń, aby zwiększyć efektywność procesów i jakość produktów. Polega on na iden-

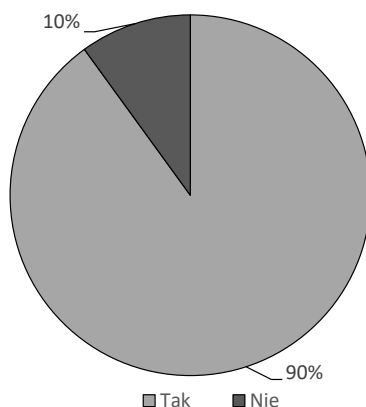
tyfikacji przyczyn odchyień od założonych celów oraz wdrażaniu odpowiednich działań korygujących, które pozwolą zoptymalizować przyszłe działania organizacji (Balon, 2008, s. 20-21). W efekcie cykl powraca do etapu planowania i wdrażania, dlatego też cykl ten został określony jako „proces ciągłego doskonalenia”.

6. Metodyka i wyniki badań

W celu pozyskania danych empirycznych przeprowadzono badanie ankietowe skierowane do przedsiębiorców, księgowych oraz osób zajmujących się rachunkowością. Uzyskano 120 kompletnych odpowiedzi, jednak ze względu na przyjęty sposób dystrybucji kwestionariusza nie było możliwe precyzyjne określenie liczby osób, do których dotarła ankieta, co uniemożliwia oszacowanie wskaźnika zwrotności. Kwestionariusz ankiety zawierał cztery pytania zamknięte oraz jedno pytanie otwarte, które dotyczyły kwestii związanych z odpowiedzialnością ekologiczną przedsiębiorstw. Badanie zostało przeprowadzone w maju 2024 roku, przy wykorzystaniu formularzy *online*, co umożliwiło dotarcie do szerokiego kręgu respondentów. Ankieta została udostępniona w grupach kierunkowych studentów kierunków „rachunkowość i controlling” oraz „rachunkowość i podatki” na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu, utworzonych na komunikatorze Messenger, a także w grupach dyskusyjnych na Facebooku poświęconych tematyce księgowości. Do udziału w badaniu zapraszano wyłącznie księgowych oraz przedsiębiorców, co było wyraźnie zaznaczone w treści komunikatu towarzyszącego ankiecie. Proces zbierania danych przebiegał z zachowaniem pełnej anonimowości, co miało na celu zwiększenie wiarygodności i rzetelności uzyskanych wyników.

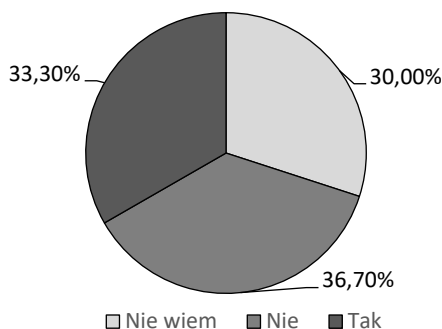
Znaczna większość ankietowanych (90%) uważa, że wzrastające zanieczyszczenia środowiska mają wpływ na działalność przedsiębiorstw.

Wniosek: Oznacza to, iż coraz więcej jednostek gospodarczych jest świadomych konsekwencji zaniedbania środowiska.



Rys. 1. Odpowiedź na pytanie: „Czy uważasz, że wzrastające zanieczyszczenie środowiska ma wpływ na działalność przedsiębiorstw?”

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.



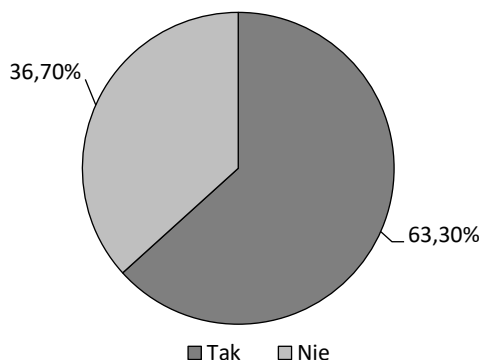
Rys. 2. Odpowiedź na pytanie: „Czy przedsiębiorstwo, z którym jesteś związany/związana, prowadzi badania nad wpływem swojej działalności na środowisko?”

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

W przypadku pytania „Czy przedsiębiorstwo, z którym jesteś związany/związana, prowadzi badania nad wpływem swojej działalności na środowisko?” zdania były podzielone równomiernie. Niepokojące jest to, że aż 36,7% ankietowanych stwierdziło, że przedsiębiorstwo, w którym pracują, nie prowadzi żadnych badań środowiskowych. Dodatkowo można przypuszczać, że 30% osób, które wybrały odpowiedź „nie wiem”, również zalicza się do wyżej wspomnianej grupy. Jednostki, które prowadzą takie badania zwykle informują o tym swoich interesariuszy.

Wniosek: Mimo rosnącej świadomości zagrożeń ekologicznych, niewielka liczba przedsiębiorstw próbuje im przeciwdziałać.

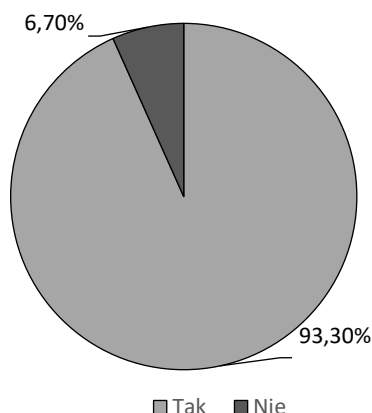
Aż 63,3% ankietowanych wskazało, że w miejscach, w których pracują, nie zostały wdrożone żadne programy ani polityki związane z ochroną środowiska. Jedynie 36,7% przyznaje, że w ich przedsiębiorstwach zostały podjęte próby dostosowania się do zmieniającej się rzeczywistości.



Rys. 3. Odpowiedź na pytanie: „Czy Twoje przedsiębiorstwo wdrożyło jakieś programy lub polityki związane z ochroną środowiska?”

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Wniosek: Można przypuszczać, że główną przyczyną takich odpowiedzi są wysokie koszty wdrożenia polityki lub programu środowiskowego.



Rys. 4. Odpowiedź na pytanie: „Czy uważasz, że przedsiębiorstwa powinny ponosić większą odpowiedzialność za swoje działania ekologiczne?”

Źródło: opracowanie na podstawie badań własnych.

Prawie wszyscy ankietowani uważają, że przedsiębiorstwa powinny ponosić odpowiedzialność za swoje działania ekologiczne.

Wniosek: Utwierdzono się w przekonaniu, że pracownicy wyrażają chęci dbania o środowisko. Natomiast przedsiębiorstwa, w których pracują, nie podejmują znaczących kroków w tym kierunku. Wynikać to może z wielu przyczyn, m.in. z wysokich kosztów wdrożeniowych oraz braku w kadrze pracowniczej osoby z odpowiednimi kompetencjami do przygotowania i wdrożenia takich programów.

Ostatnie pytanie zawarte w kwestionariuszu miało charakter otwarty i umożliwiała respondentom swobodne wyrażenie opinii. Brzmiało ono następująco: „Jakie działania podejmuje przedsiębiorstwo, z którym jest Pan/Pani związany/a, w związku z rachunkowością zrównoważonego rozwoju?”

Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że przedsiębiorstwa coraz częściej podejmują działania ukierunkowane na realizację założeń zrównoważonego rozwoju. Na podstawie odpowiedzi można zaobserwować, że w firmach tych występuje wyraźny wzrost wykorzystania odnawialnych źródeł energii w postaci paneli fotowoltaicznych oraz korzystania z regulatorów pogodowych, tj. pogodówek montowanych w celu obniżenia zużycia energii cieplnej. Część przedsiębiorstw sporządza niefinansowe sprawozdania z zakresu społecznej odpowiedzialności. Dodatkowo przedsiębiorstwa w celu obniżenia emisji spalin zastępują pojazdy spalinowe elektrycznymi. Ponadto firmy poszukują możliwości wtórnego używania różnego typu opakowań. Skupiają się na optymalizacji transportów przez wdrażanie bardziej efektywnych rozwiązań logistycznych.

7. Zakończenie

Z pełnym przekonaniem można stwierdzić, że epoka prostej rachunkowości minęła. Coraz więcej przedsiębiorstw zdaje sobie sprawę, że należy dbać również o kwestie środowiskowe. Pojawia się coraz więcej czynników wpływających na koncepcję rachunkowości zrównoważonego rozwoju. Ponadto jednostki gospodarcze mają większy dostęp do nowoczesnych strategii i metod propagujących zrównoważony rozwój. Z danych empirycznych uzyskanych z ankiet wynika, że pomimo wysokiej świadomości zagrożeń nie wszystkie jednostki gospodarcze decydują się na działania przeciwdziałające degradacji środowiska. Mimo to, w porównaniu z ostatnią dekadą możemy zauważyć, że firmy podejmują więcej kroków, aby prowadzić przedsiębiorstwa zgodnie z ideą rachunkowości zrównoważonego rozwoju.

Mimo że badanie dostarcza cennych informacji, należy stwierdzić, że każde badanie ma swoje ograniczenia, które mogą wpływać na jego wyniki. W przypadku omówionej w niniejszym artykule analizy główną przeszkodą było ograniczenie czasowe, które uniemożliwiło przeprowadzenie jej na szerszą skalę i dotarcie do większej liczby respondentów. Dodatkowo próba badawcza była ograniczona, co może wpływać na reprezentatywność wyników. W związku z tym wyniki uzyskane w ramach tego badania nie mogą być uznane za w pełni uniwersalne, a ich stosowanie w szerszym kontekście wymaga dalszej weryfikacji. Kolejnym ograniczeniem jest zakres tematyczny badania, który koncentrował się głównie na analizie świadomości ekologicznej przedsiębiorstw oraz podejmowanych przez nie działań na rzecz ochrony środowiska. W przyszłości możliwe będzie rozszerzenie badań o tematykę zawartą w analizie literatury o obszary, takie jak: metody oceny przedsięwzięć ekologicznych, przyjmowane strategie w zakresie zarządzania środowiskiem oraz etapy wdrażania zarządzania środowiskiem. Realizacja takich badań pozwoli na lepsze zrozumienie mechanizmów wpływających na wdrażanie działań proekologicznych w praktyce gospodarczej.

Literatura

- Aluchna, M. i Mikołajczyk, O. (2016). Akcjonariusze vs. Interesariusze. Przypadek raportowania zintegrowanego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (436), 21-29.
- Antczak, J. (2014). Informacje o środowisku w systemie rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (329), 11-18.
- Balon, U. W. (red.). (2008). *Doskonalenie systemu jakości z wykorzystaniem modelu PDCA*. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.
- Baumüller, J. i Grbenic, S. (2021). Moving from Non-financial to Sustainability Reporting: Analyzing the EU Commission's Proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*.
- Bojańczyk, M. (2014). *Bezpieczeństwo ekonomiczne w niestabilnej gospodarce światowej*. Akademia Finansów i Biznesu Vistula w Warszawie.
- Burchard-Dziubińska, M. (2022). *W poszukiwaniu zielonego ładu*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

- Kaczmarek, B. (2011). *Formułowanie polityki i strategii ekologicznego rozwoju przedsiębiorstwa – zarys problematyki*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Kuzior, A. i Strojek, M. (1995). Co wiedzą księgowi o „zielonej” rachunkowości? *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, (33), 34-41.
- Ministerstwo Rozwoju i Technologii. (b.d.). *Zrównoważony rozwój*. Pobrano 10 maja 2024 r. z <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/zrownowazony-rozwoj>
- Myszewski, J. (2009). *Po prosu jakość. Podręcznik zarządzania jakością*. Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne Spółka z o.o.
- Szadziewska, A. (2013). *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Strulak-Wójcikiewicz, R. i Łatuszyńska, M. (2014). *Metody oceny oddziaływania przedsięwzięć inwestycyjnych na środowisko naturalne*. Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Velte, P. (2025). A literature review concerning the non-carbon-related environmental goals of the EU Taxonomy Regulation and the European Sustainability Reporting Standards (ESRS). *Journal of Global Responsibility*, 16(3), 542-568.
- Walasek, T., Kucharczyk, Z., Morawska-Walasek, D., Moryń-Kucharczyk, E. i Baran, J. (2015). Doskonalenie jakości kursu e-learningowego w oparciu o cykl Deminga. *Zeszyty Naukowe Wydziału Elektrotechniki i Automatyki Politechniki Gdańskiej*, (41), 57-62.
- Wawer, M. (b.d.). *Cykl PDCA*. Pobrano 20 maja 2024 r. z <https://leanactionplan.pl/cykl-pdca/>
- Wiśniewska, A. W. (red.). (2004). *Strategie proekologiczne w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Uniwersytet Gdański z PEAK.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2019). *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

Sustainable Development in Accounting – Methods of Assessing the Environmental Performance of Companies

Abstract: The dynamic civilizational progress of the modern world is, on one hand, a source of prosperity and human development, and on the other hand, it contributes to threats like environmental degradation. This chapter introduces the concepts of sustainable development accounting, methods of evaluating ecological projects, and factors influencing the development of environmental accounting. It highlights key environmental protection strategies of enterprises and describes the Deming Cycle, which supports the continuous improvement of environmental management processes, helping companies minimise their negative impact on the environment. The following research methods were applied in the study: literature review, analysis and inference, as well as a survey conducted among entrepreneurs, accountants, and individuals involved in accounting. This made it possible to obtain a broader view of how the business entities associated with the respondents approach the topic discussed in this chapter.

Keywords: sustainable development, environment, accounting, corporate social responsibility

Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska – analiza praktyk firmy Sony

Sandra Krych

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 184442@student.ue.wroc.pl

Natalia Sitek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188050@student.ue.wroc.pl

© 2025 Sandra Krych, Natalia Sitek

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Krych, S., Sitek, N. (2025). Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na ochronę środowiska – analiza praktyk firmy Sony. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 123-135). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Praca przedstawia zagadnienia środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA), jej narzędzia, metody oraz korzyści i wyzwania związane z wdrażaniem w kontekście zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw. Celem była analiza implementacji EMA w firmie Sony na podstawie raportu zrównoważonego rozwoju za 2023 r. Zastosowano analizę dokumentów, co pozwoliło ocenić strategię zarządzania zasobami środowiskowymi. Wyniki wskazują, że Sony skutecznie stosuje narzędzia EMA, w tym Material Flow Cost Accounting (MFCA), poprawiając efektywność wykorzystania zasobów i ograniczając wpływ na środowisko. Stwierdzono jednak potrzebę bardziej szczegółowego raportowania kosztów i korzyści działań, co zwiększyłoby wartość raportów dla inwestorów i procesów decyzyjnych. Wnioski sugerują, że większa przejrzystość finansowa wzmacnia zaufanie interesariuszy i wspiera zarządzanie w duchu EMA.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza środowiskowa, koszty środowiskowe, koszty cyklu życia, zrównoważony rozwój

1. Wstęp

W rozdziale skupiono się na omówieniu tematu środowiskowej rachunkowości zarządczej (*Environmental Management Accounting*, EMA), metodach jej wdrażania oraz korzyściach wynikających z jej stosowania w kontekście zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw. EMA, rozwijana od początku lat 90., zyskała na znaczeniu na skutek rosnącej świadomości ekologicznej oraz wprowadzenia regulacji ochrony środowiska. Wdrażana przez organizacje międzynarodowe, takie jak Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) oraz Amerykańska Agencja Ochrony Środowiska (US EPA), pomaga firmom w efektywnym zarządzaniu ekologicznymi aspektami ich działalności. Dzięki szczegółowej analizie zużycia zasobów, emisji i odpadów oraz ocenie ekonomicznych konsekwencji działań proekologicznych EMA umożliwia przedsiębiorstwom nie tylko spełnienie wymogów prawnych, ale i osiągnięcie przewagi konkurencyjnej poprzez optymalizację kosztów operacyjnych.

Środowiskowa rachunkowość zarządcza jest istotnym tematem z perspektywy zarządzania środowiskowego i biznesowego, gdyż dostarcza informacji o działaniach podejmowanych przez przedsiębiorstwa. Dotyczą one aspektów ochrony środowiska, zarządzania ryzykiem, efektywności ekonomicznej oraz konkurencyjności. Celem badania jest analiza praktyk oraz wyników stosowania EMA w firmie Sony na podstawie jej rocznego raportu o zrównoważonym rozwoju z 2023 roku. Autorki pracy postarają się odpowiedzieć na pytania, jak prezentują się obecne praktyki firmy Sony w kontekście EMA oraz jakie modyfikacje wprowadzić w sposobie działania, aby jak najbardziej zintegrować działania firmy zgodnie z zasadami środowiskowej rachunkowości zarządczej.

Rozdział, oparty na obszernym przeglądzie krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz analizie dokumentów, ma na celu analizę narzędzi i efektów stosowania środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA) w przedsiębiorstwach, koncentrując się na ocenie, w jaki sposób firmy włączają zasady EMA do swoich operacji, wspierając strategiczne decyzje zarządcze, które harmonizują cele finansowe z ochroną środowiska.

2. Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej środowiskowej (*Environmental Management Accounting*)

Środowiskowa rachunkowość zarządcza (*Environmental Management Accounting*, EMA,) to specyficzny dział rachunkowości skupiający się na połączeniu informacji finansowych z niematerialnymi aspektami związanymi ze środowiskiem. Rozwój tego obszaru wynika z rosnącego zainteresowania ochroną środowiska oraz ideami zrównoważonego rozwoju, które zyskały na popularności pod koniec XX wieku. EMA zajmuje się gromadzeniem, identyfikacją i analizą informacji potrzebnych do zarządzania, koncentrując się na zużyciu zasobów i wpływie działalności firmy na środowisko. W systemie EMA wykorzystuje się dwa typy informacji: informacje niefi-

nansowe, obejmujące dane dotyczące energii, wody, materiałów, odpadów i emisji, oraz informacje finansowe, odnoszące się do kosztów, przychodów i oszczędności wynikających z działalności ekologicznej firmy. Dzięki EMA przedsiębiorstwa mogą bardziej efektywnie zarządzać swoimi ekologicznymi kosztami, oceniając opłacalność inwestycji środowiskowych oraz ich wpływ na wyniki finansowe. Jest to szczególnie istotne w obliczu surowszych przepisów dotyczących ochrony środowiska i rosnącej świadomości ekologicznej. EMA została wprowadzona w 1992 roku przez Amerykańską Agencję Ochrony Środowiska (US EPA), a od tego czasu międzynarodowe organizacje, takie jak Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) czy sekcja ds. Zrównoważonego Rozwoju ONZ, opracowały i wdrożyły wytyczne dotyczące jej stosowania. EMA staje się coraz bardziej rozpowszechniona w zarządzaniu przedsiębiorstwami na całym świecie, co odzwierciedla potrzebę bardziej zrównoważonego zarządzania zasobami naturalnymi i odpowiedzialności korporacyjnej w kontekście ekologicznym. Poprzez dostarczanie dokładnych informacji finansowych i środowiskowych EMA wspomaga w podejmowaniu bardziej świadomych i strategicznych decyzji zarządczych (Chojnacki, 2018).

Celem środowiskowej rachunkowości zarządczej jest wsparcie przedsiębiorstw w efektywnym zarządzaniu aspektami ekologicznymi ich działalności. EMA pozwala na dogłębne monitorowanie i analizowanie kosztów związanych z wpływem przedsiębiorstwa na środowisko. Dzięki temu organizacje mogą nie tylko dokumentować wyniki swoich działań proekologicznych, ale również zwiększać świadomość i odpowiedzialność w zakresie ochrony środowiska. Dodatkowo system ten umożliwia identyfikację ekonomicznych korzyści wynikających z inwestycji w poprawę efektywności zarówno ekonomicznej, jak i środowiskowej. Efekty te obejmują między innymi redukcję kosztów operacyjnych przez zmniejszenie zużycia energii i surowców oraz ograniczenie ilości generowanych odpadów, co prowadzi do zwiększenia produktywności. Implementacja EMA staje się zatem kluczowym elementem w strategii każdej nowoczesnej firmy, która dąży do zrównoważonego rozwoju, łącząc sukces ekonomiczny z odpowiedzialnością za naturalne środowisko (Bresciani, 2023).

3. Narzędzia środowiskowej rachunkowości zarządczej i zarządzanie cenami produktów ekologicznych

Narzędzia EMA są kluczowymi elementami w strategiach ekologicznego zarządzania w firmach. EMA łączy metodologię konwencjonalnej rachunkowości zarządczej z ekologicznymi aspektami, dostarczając menedżerom ważnych danych, które wspierają podejmowanie decyzji ekonomicznie i środowiskowo korzystnych. W obrębie EMA można wyróżnić różne narzędzia, które pomagają przedsiębiorstwom efektywnie zarządzać zasobami i zmniejszać negatywny wpływ na środowisko (Chojnacki, 2018).

Jedno z tych narzędzi – rachunek kosztów przepływu materiałów, znany również jako *Material Flow Cost Accounting* (MFCA) – to metoda opracowana w Niemczech na początku lat 90. pod przewodnictwem profesora Berndta Wagnera z Instytutu

Zarządzania i Środowiska (IMU). Rozwinięta z myślą o efektywniejszym zarządzaniu zasobami naturalnymi MFCA zyskała szerokie uznanie, szczególnie w Japonii, gdzie została dostosowana do potrzeb lokalnego przemysłu, przynosząc istotne ulepszenia w procesach produkcyjnych. MFCA to narzędzie zarządzania środowiskowego, które skupia się na analizie przepływów materiałów i energii w procesie produkcji, z celem identyfikacji i minimalizacji strat. Ta metoda pozwala na szczegółową analizę zużycia surowców, produktów końcowych i odpadów, umożliwiając firmom wyraźne rozróżnienie między efektywnym wykorzystaniem materiałów a ich marnotrawstwem. Przez rozdzielenie tych elementów na „produkty pozytywne” (produkty końcowe) i „produkty negatywne” (odpady) MFCA umożliwia przedsiębiorstwom lepsze zarządzanie swoimi zasobami. Jedną z głównych korzyści MFCA jest możliwość integracji ekonomicznych i ekologicznych aspektów działalności, co prowadzi do bardziej zrównoważonego modelu biznesowego. Firmy stosujące tę metodę nie tylko zmniejszają swój negatywny wpływ na środowisko, ale również osiągają korzyści finansowe dzięki redukcji odpadów i lepszemu zarządzaniu surowcami. To dokładne mierzenie i wycenianie strumieni materiałowych w produkcji pozwala na bardziej świadome planowanie i zarządzanie zasobami. Adaptacja MFCA różni się w zależności od kraju. Niemiecka wersja tej metody zazwyczaj obejmuje zarządzanie na poziomie całej firmy lub dużej instalacji, podczas gdy w Japonii metoda ta jest częściej stosowana w skali poszczególnych linii produktowych czy poszczególnych procesów produkcyjnych. Bez względu na te różnice podstawowy cel MFCA pozostaje niezmienny: maksymalizacja efektywności wykorzystania zasobów i minimalizacja wpływu na środowisko, co równocześnie przekłada się na korzyści ekonomiczne. Implementacja MFCA w przedsiębiorstwach stanowi kluczowy element w dążeniu do zrównoważonego rozwoju, zwłaszcza w obliczu globalnych wyzwań środowiskowych. Ta metoda nie tylko pomaga firmom osiągać zrównoważone cele zarówno ekonomiczne, jak i ekologiczne, ale również buduje ich reputację jako przedsiębiorstw odpowiedzialnych społecznie i dbających o środowisko (Chojnacki, 2018).

Inne istotne narzędzie to rachunek kosztów cyklu życia produktu (*Life Cycle Costing*, LCC). To narzędzie zarządzania finansami, które umożliwia firmom szczegółową analizę kosztów na każdym etapie życia produktu, od projektowania po jego wycofanie z rynku. LCC obejmuje koszty bezpośrednie produkcji oraz wydatki związane z badaniami, rozwojem, dystrybucją i obsługą posprzedażową. Rachunek kosztów środowiskowych cyklu życia (*Environmental Life Cycle Costing*, e-LCC) rozszerza koncepcję LCC, włączając skutki środowiskowe produktu. e-LCC łączy ocenę kosztową z oceną środowiskową (*Life Cycle Assessment*, LCA), uwzględniając kwestie ekologiczne i społeczne w zarządzaniu produktem. Konwencjonalny LCC skupia się na kosztach produkcji, eksploatacji i utylizacji z perspektywy różnych uczestników rynku. e-LCC dodaje do analizy koszty związane z wpływem produktów na środowisko, co pozwala na bardziej świadome decyzje ekologiczne. Integracja LCC z LCA pozwala na efektywniejsze zarządzanie kosztami i wpływem środowiskowym produktów, wspierając zrównoważony rozwój i dostosowanie do wymagań prawnych ochrony

środowiska. Narzędzia te wymagają ciągłej aktualizacji, aby odzwierciedlać zmiany rynkowe, regulacyjne i technologiczne, co umożliwia firmom nie tylko redukcję kosztów, ale też budowanie trwałej wartości w oczach konsumentów i partnerów (Joachimiak-Lechman, 2014).

Kolejne narzędzie – ocena oddziaływania na środowisko (*Environmental Impact Assessment*, EIA) – koncentruje się na analizie i przewidywaniu wpływu projektowanych inwestycji na środowisko naturalne. EIA, wymagana prawem w wielu krajach, pozwala na wykrycie potencjalnych negatywnych skutków przed rozpoczęciem projektów, co umożliwia wdrożenie odpowiednich środków ochronnych lub modyfikacji planów (Chojnacki, 2018).

Formułowanie strategii cenowych dla produktów ekologicznych jest kluczowe dla osiągnięcia równowagi między rentownością producenta a atrakcyjnością cenową dla konsumentów. Produkty te, ze względu na wykorzystanie naturalnych metod produkcji i unikanie chemicznych środków ochrony, generują wyższe koszty operacyjne. Te wyższe koszty są przekazywane konsumentom w postaci wyższych cen, co jest usprawiedliwione przez dodatkowe korzyści środowiskowe i zdrowotne oferowane przez te produkty. Cena produktów ekologicznych jest często wyższa niż ich konwencjonalnych odpowiedników, co wynika z większych nakładów na badania, rozwój i marketing niezbędnych do spełnienia surowych standardów ekologicznych. Konsumenti skłonni są płacić premię za te produkty, rozumiejąc, że odzwierciedla ona ich lepszą jakość i pozytywny wpływ na środowisko. Jednakże ustalanie cen musi uwzględniać zdolność rynku do akceptacji wyższych kosztów. Analizy wskazują, że idealnie byłoby, gdyby ceny ekologicznych produktów były o 20-50% wyższe niż produktów standardowych, jednak faktyczne marże mogą wynosić od 20% do nawet 100%, co może zniechęcać konsumentów. Na przykład w Danii obserwuje się niższe premie cenowe dzięki integracji produktów ekologicznych z ofertą supermarketów, co zwiększa konkurencję i może prowadzić do obniżenia marż. Opracowując strategię cenową dla produktów ekologicznych, należy wziąć pod uwagę nie tylko koszty produkcji, ale również wartość, jaką konsument przypisuje produktowi, oraz ogólną konkurencyjność rynku. Chociaż wyższe ceny są uzasadnione wyższymi kosztami produkcji i wartościami dodanymi, muszą one korespondować z oczekiwaniami rynkowymi, aby zapewnić ciągłość sprzedaży i zrównoważony rozwój sektora ekologicznego. Skuteczne zarządzanie cenami w segmencie produktów ekologicznych wymaga znajomości zależności między kosztami a postrzeganą wartością, z uwzględnieniem ekonomicznych, społecznych i środowiskowych korzyści wynikających z ich użytkowania. Trafne ustalanie cen może przyczynić się do popularyzacji produktów ekologicznych i ich integracji w codziennym życiu, wspierając zarówno ekonomiczny, jak i środowiskowy zrównoważony rozwój (Witek, 2018).

4. Informacyjna rola środowiskowej rachunkowości zarządczej w raportowaniu o wpływie przedsiębiorstw na środowisko naturalne

Światowa Rada Biznesu ds. Zrównoważonego Rozwoju określiła założenia zrównoważonego rozwoju dla przedsiębiorstw, zaliczając do nich: efektywność, innowacyjność i technologię, odpowiedzialność społeczną przedsiębiorstwa, ekosystemy, zrównoważenie i rynek oraz ryzyko. Uwzględnienie tych założeń w strategii przedsiębiorstwa wiąże się z koniecznością wykorzystania uwarunkowań ekologicznych, a także ukierunkowania rozwoju. Kluczowymi czynnikami do jego realizacji przez przedsiębiorstwa są:

- tworzenie wartości i wspieranie rozwoju ekonomicznego;
- efektywne wykorzystywanie zasobów środowiskowych wiążących się z funkcjonowaniem i rozwojem;
- dobre relacje społeczne z otoczeniem, które opierają się na wspólnych korzyściach.

Stosując się do tych zaleceń, przedsiębiorstwo będzie osiągać zarówno długookresowe dodatnie wyniki finansowe, jak i korzyści ekonomiczne dzięki odpowiedzialnym działaniom w warunkach ograniczeń środowiskowych, szanując zasoby naturalne (Majchrzak i in., 2021).

Do realizacji zadań zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwo potrzebuje strategicznego zarządzania, które ukierunkuje i dostosuje długookresowe cele finansowo-środowiskowo-społeczne. W ramach tych zadań powinno się:

- zapewnić zrównoważone zarządzanie i efektywne wykorzystanie zasobów naturalnych;
- zapewnić przyjazne środowisku zarządzanie chemikaliami i wszelkimi rodzajami odpadów podczas ich cyklu życia, zgodnie z ustalonymi ramami międzynarodowymi;
- znacząco zmniejszyć poziom uwalniania tych substancji do powietrza, wody i gleby, tym samym minimalizując ich negatywny wpływ na zdrowie człowieka i środowisko;
- istotnie obniżyć poziom wytwarzania odpadów poprzez zapobieganie, redukcję, recykling i ponowne użycie;
- wdrażać praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględnienie informacji na ten temat w cyklicznych raportach (ONZ, 2015).

Zrównoważony rozwój jest nieodłącznym elementem etapu rozwoju rachunkowości środowiskowej. Zarządzający mają na celu stworzenie systemu, który stanowi podstawę informacyjną do rozliczenia z zobowiązań społecznych, odpowiedniej kontroli i oceny stopnia wywiązania się z odpowiedzialności wobec otoczenia, tj. środowiska,

społeczności. Istotne jest również, aby systemy rachunkowości mogły weryfikować struktury ewidencyjne, pomiar procesów i zdarzeń, a także zakres oraz rodzaj przekazywanych informacji (Majchrzak i in., 2021).

Rachunkowość zarządcza, która zbiera informacje dotyczące działalności w zakresie ekonomicznym, środowiskowym i społecznym, ma możliwość ujawnienia pozytywnych i negatywnych efektów działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo zorientowane na zrównoważony rozwój. Może tego dokonać za pomocą odpowiedniego zestawu wyjaśnień i rozwiązań ewidencyjnych, kalkulacyjnych i sprawozdawczych. W znaczącym stopniu wpływa to na koncepcje, postawy i decyzje inwestorów, instytucji pełniących kontrolę nad działalnością oraz innych interesariuszy biznesowych i społecznych, którzy zarządzają przedsiębiorstwem (Majchrzak i in., 2021).

Obszar środowiskowej rachunkowości zarządczej ukierunkowany został na stosowanie systemów rachunkowości, które brałyby pod uwagę aspekt wykorzystania i ochrony gleb, wód, powietrza, zasobów leśnych i mineralnych przy użyciu metod, takich jak metody: rachunek kosztów przepływu materiałów, bilans przepływu materiałowego, ocena kosztów cyklu życia, wskaźniki ekoefektywności i inne (Majchrzak i in., 2021).

Współczesne przedsiębiorstwa, które prowadzą zrównoważoną działalność gospodarczą, muszą spełniać następujące warunki, jak: osiąganie wyników ekonomicznych, a także wnoszenie wkładów w zrównoważony rozwój społeczno-gospodarczy w wymiarze lokalnym, krajowym oraz globalnym. Dzięki pomiarowi funkcjonowania przedsiębiorstwa w trzech płaszczyznach (ekonomicznej, środowiskowej i społecznej) można ocenić, czy jego decyzje wpłynęły na osiągnięcie długoterminowego sukcesu na rynku. Pomiar ten jest możliwy wskutek systemu rachunkowego, który ma na celu generowanie informacji potrzebnych dla interesariuszy w formie raportów zewnętrznych, dotyczących efektywności przedsiębiorstwa w trzech wymienionych powyżej płaszczyznach jego funkcjonowania (Majchrzak i in., 2021).

Rachunkowość w sprawozdaniach finansowych powinna przedstawić wierny obraz podmiotu gospodarczego, co oznacza pełne ujawnienie informacji o jego dokonaniach, do których należy wliczyć poszczególne etapy procesu produkcyjnego i ich oddziaływanie na środowisko, a także straty finansowe z nimi powiązane. W tym celu stosuje się rachunek kosztów przepływu materiałów, który pomaga uzyskać informacje o skali kosztów dotyczących generowania odpadów. Jednym z głównych celów przedsiębiorstwa powinna być ochrona środowiska. Do jego realizacji należy tworzyć i wykorzystywać różne narzędzia, które dają możliwość zmierzenia i oceny efektywności działań, a także ustalenia ich szans. Środowiskowa rachunkowość zarządcza łączy w sobie jednocześnie rachunkowość i techniczną wiedzę dotyczącą oddziaływania przedsiębiorstw na środowisko naturalne (Chojnacki, 2018).

5. Korzyści i wyzwania związane z wdrożeniem środowiskowej rachunkowości zarządczej

EMA pozwala osiągnąć wiele korzyści zarówno ekonomicznych, jak i środowiskowych. Należy do nich między innymi zwiększenie produktywności poprzez obniżenie kosztów operacyjnych przypadających na wykorzystanie energii i surowców, co prowadzi, jak zostało już wcześniej wspomniane, również do minimalizacji ilości powstałych odpadów.

Wdrożenie EMA w strategię przedsiębiorstwa pozwala na wskazanie wskaźników efektywności środowiskowej, które łączą zarówno zakres jakościowy, jak i ilościowy. (Biernacki, 2018)

MFCA umożliwia analizę i ocenę zużycia materiałów i energii wykorzystywanych w procesie produkcyjnym oraz kosztów ich przepływu, wspierając działania doskonalące w tym zakresie. Zastosowanie MFCA pozwala przedsiębiorstwu na redukcję negatywnego oddziaływania na środowisko naturalne oraz uzyskiwanie korzyści gospodarczych. Dodatkowo narzędzie to ułatwia identyfikację miejsc, w których powstają produkty negatywne generujące nadmierne koszty. Analiza MFCA pozwala zarządzającym wskazać, które materiały generują wysokie koszty podczas procesu produkcyjnego. Skutkuje to powstaniem środków, prowadzących do ograniczenia kosztów poprzez zastąpienie ich substytucyjnymi materiałami, które będą mniej szkodliwe dla środowiska (Chojnacki, 2018).

Obecnie na rynku przedsiębiorstwa napotykają na swojej drodze wiele wyzwań oraz barier. Należy do nich zaliczyć przede wszystkim intensywny rozwój technologii IT, co skutkuje wprowadzeniem automatyzacji większej liczby procesów wytwarzania, dynamiczny wzrost konkurencji i nieustannie zmieniające się wymagania konsumentów. Nie można także pominąć wzrastającego poziomu degradacji środowiska naturalnego, które wiąże się również z nieuniknionym wyczerpywaniem naturalnych zasobów. Przystosowanie się do wymienionych warunków oraz czas reakcji na szanse i zagrożenia pełnią kluczową funkcję w rozwoju przedsiębiorstwa.

Podczas planowania strategii kadra zarządzająca powinna kierować się trzema prostymi założeniami, które polegają na:

- podejmowaniu działań zmniejszających ryzyko;
- powiększeniu elastyczności organizacji;
- maksymalizacji poziomu eksploatacji wiodących zasobów oraz kompetencji jednostki.

Do istotnych właściwości strategii w przedsiębiorstwie, spełniających wymogi EMA należy zaliczyć:

- wewnętrzną spójność i zgodność wszelkich działań i celów realizowanych w firmie obecnie oraz w przyszłości;

- zgodność z otoczeniem, obejmującą zakres statyczny i dynamiczny produktywności kluczowych przedsięwzięć, biorąc pod uwagę obecne otoczenie i zmiany mogące nastąpić w przyszłości;
- odpowiedzialność w stosunku do dostępnych zasobów oraz umiejętności, co można przełożyć na ustalenie punktu, który będzie równoważył cele strategiczne i posiadane zasoby;
- wykonalność, uwzględniającą wysokość budżetu oraz dostępną ilość zasobów, a także możliwość zrealizowania oczekiwań otoczenia i osiągnięcia zaplanowanych celów;
- zrozumiałość, oznaczająca, że strategia jest jasna, czytelna i łatwa do zrozumienia;
- elastyczność, która wiąże się z umiejętnością dopasowania strategii do tempa oraz czynników rozwoju wynikających z otoczenia (Majchrzak i in., 2021).

Z powodu występujących trudnych do przewidzenia zmian w środowisku przedsiębiorstw istotnymi do osiągnięcia kompetencjami są umiejętność identyfikowania i wykorzystywania okazji, możliwie wczesne rozpoznawanie szans oraz strategiczny podział zasobów. Dodatkowo zarządzający powinni sprawnie identyfikować również zagrożenia oraz sytuacje kryzysowe oraz na nie reagować w odpowiedni sposób (Majchrzak i in., 2021).

Należy również zwrócić uwagę na bariery związane z gromadzeniem oraz przepływem informacji pomiędzy poszczególnymi działami w przedsiębiorstwie, co może prowadzić do kompletowania niepełnych bądź błędnych danych. Problem w tego rodzaju komunikacji może wystąpić z uwagi na ustalenie innych priorytetów w poszczególnych działach pod względem EMA bądź pojawienie się różnic systemowych. Jest to również w pewnym stopniu wyzwanie (Biernacki, 2018).

Dodatkowym potwierdzeniem pozytywnego wpływu środowiskowej rachunkowości zarządczej na funkcjonowanie przedsiębiorstw są wyniki metaanalizy przeprowadzonej przez Baraniego, Ahmeda, Joshi i Asiaei (2025), którzy wskazali, że stosowanie EMA przekłada się na poprawę wyników zarówno środowiskowych, jak i finansowych. Co istotne, skuteczność wdrożenia EMA zależy w dużej mierze od tzw. dojrzałości EMA w danym kraju – czyli poziomu jego instytucjonalnego rozwoju, dostępności narzędzi wspierających i ogólnej świadomości ekologicznej. Oznacza to, że firmy działające w środowiskach sprzyjających zrównoważonemu zarządzaniu mają większy potencjał wykorzystania EMA jako narzędzia strategicznego (Barani i in., 2025).

Warto również podkreślić, że jednym z istotnych atutów EMA jest możliwość zintegrowania kosztów środowiskowych z procesem podejmowania decyzji finansowych. Jak wskazują Nguyen i Huynh, EMA pozwala przedsiębiorstwom nie tylko dokładniej identyfikować i analizować wpływ ich działalności na środowisko, ale przede wszystkim uwzględniać te czynniki przy planowaniu strategicznym i operacyjnym. Takie podejście przekłada się na bardziej świadome decyzje ekonomiczne, sprzyja optymalizacji kosztów oraz wzmacnia odpowiedzialność środowiskową organizacji, co w dłuższej perspektywie może stanowić przewagę konkurencyjną (Nguyen i Huynh, 2025).

6. Metody badawcze

Metody badawcze stosowane w rachunkowości są niezbędne do systematycznego zgłębiania i rozumienia zjawisk finansowych. Podstawą badań jest obserwacja – gromadzenie danych o regularnie występujących faktach. Dane te służą do tworzenia modeli za pomocą indukcji, czyli wnioskowania opartego na obserwacjach. Kolejnym krokiem jest dedukcja, pozwalająca przewidywać przyszłe zdarzenia na podstawie teorii. Istotna jest także metoda podmiotowa, analizująca zdarzenia finansowe z punktu widzenia jednostki. Ta perspektywa jest ważna, kiedy sporządza się sprawozdania finansowe, koncentrując się na wewnętrznych decyzjach jednostki. Metoda momentu i okresu sprawozdawczego „zamraża” bieżące procesy, co pozwala na przygotowanie dokładnych sprawozdań i ocenę wyników finansowych. Metody grupowania i wyceny umożliwiają systematyczne klasyfikowanie i wycenianie składników majątkowych zgodnie z określonymi kryteriami, co jest kluczowe dla przedstawienia stanu finansowego firmy. Wybór metody badawczej zależy od celu badań i natury problemu naukowego. Odpowiedni dobór metod zapewnia rzetelność wyników, przyczyniając się do rozwoju teorii rachunkowości i ulepszenia praktyk finansowych w przedsiębiorstwach (Majchrzak i in., 2014).

Na potrzeby pracy wykorzystano metody badawcze, takie jak analiza krajowej i zagranicznej literatury oraz analiza dokumentów. Metoda ta polega na przeglądaniu i zapoznawaniu się z treścią dokumentów, które obejmują nie tylko materiały urzędowe (Mączyński i Płaszowska, 2021). Autorki pracy poddały analizie roczny raport zrównoważonego rozwoju za rok 2023 (Sustainability Report 2023) firmy Sony. Celem badania było zbadanie praktyk oraz efektów wdrażania EMA w firmie Sony. Drugim celem była ocena skuteczności tych działań w kontekście finansowym i środowiskowym za pomocą analizy konkretnych wyników firmy. Trzeci cel stanowiło opracowanie rekomendacji dla innych firm, umożliwiających adaptację podobnych strategii.

7. Wyniki badań

Analiza rocznego raportu środowiskowego Sony dostarcza istotnych informacji, które mogą stanowić wartościowy materiał do oceny implementacji narzędzi EMA w tej firmie. Sony prezentuje podejście do bilansu materiałowego, obejmujące szczegółową analizę przepływów materiałowych w procesach produkcyjnych. Tego rodzaju analiza umożliwia zrozumienie, w jaki sposób surowce są wprowadzane do procesów produkcyjnych, jakie są ilości odpadów, a także jakie emisje są generowane. Takie podejście jest zgodne z metodologią MFCA, która skupia się na identyfikacji i minimalizacji strat w przepływie materiałów, co prowadzi do poprawy efektywności zarówno ekonomicznej, jak i środowiskowej. Wskazuje to na zaawansowane podejście firmy do zarządzania środowiskowego, które jest istotnym elementem rachunkowości środowiskowej zarządczej (Sony, 2023).

Sony prowadzi również zaawansowaną rachunkowość środowiskową, monitorującą koszty związane z działaniami proekologicznymi oraz oszczędności wynikające z tych inicjatyw. Firma przedstawia dane finansowe dotyczące inwestycji w ochronę środowiska oraz korzyści uzyskanych dzięki zmniejszeniu zużycia energii, promowaniu recyklingu i innym działaniom środowiskowym. Te działania wpisują się w ramy EMA, w których istotne jest kwantyfikowanie kosztów środowiskowych oraz korzyści, aby wspierać podejmowanie decyzji zarządczych mających na celu zarówno zrównoważony rozwój, jak i osiągnięcie korzyści ekonomicznych. Takie podejście pozwala Sony na bardziej zrównoważone planowanie i projektowanie swoich produktów oraz operacji, co jest kluczowe dla osiągnięcia długoterminowych celów zrównoważonego rozwoju (Sony, 2023).

Ponadto Sony stosuje systematyczne podejście do oceny i zarządzania wpływem swoich działań na środowisko poprzez zastosowanie oceny oddziaływania na środowisko (EIA). Proces ten stanowi kluczowy element w podejmowaniu decyzji, szczególnie w kontekście planowania nowych inwestycji, takich jak budowa zakładów produkcyjnych czy rozwój nowych produktów. EIA jest integralną częścią szerszej strategii zarządzania ryzykiem środowiskowym w Sony. Firma przeprowadza oceny na wczesnych etapach planowania, co pozwala na identyfikację potencjalnych zagrożeń i opracowanie strategii minimalizacji ryzyka przed rozpoczęciem projektu. Takie proaktywne podejście umożliwia firmie unikanie kosztownych problemów związanych ze środowiskiem i ewentualnych kwestii prawnych w późniejszych fazach realizacji projektów (Sony, 2023).

W ramach EIA Sony szczegółowo analizuje emisje oraz zarządzanie odpadami. Przykładem może być zarządzanie odpadami podczas budowy Centrum Technologicznego Kumamoto, gdzie zastosowano zaawansowane metody recyklingu, co pozwoliło na przetworzenie znacznej części odpadów powstałych w trakcie budowy. Takie działania minimalizują negatywny wpływ na środowisko, co jest jednym z kluczowych celów EIA. W Sony EIA nie ogranicza się jedynie do fazy projektowania i budowy, ale obejmuje cały cykl życia projektów, w tym ich demontaż oraz rekultywację terenów. Dzięki temu firma dąży do tego, aby każda inwestycja pozostawiała jak najmniejszy ślad ekologiczny, co jest zgodne z zasadami zrównoważonego rozwoju (Sony, 2023).

8. Zakończenie

Celem badania była ocena implementacji narzędzi środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA) w firmie Sony na podstawie raportu zrównoważonego rozwoju za 2023 rok. Analiza raportu ujawnia skuteczną integrację EMA, m.in. poprzez MFCA oraz monitorowanie kosztów działań proekologicznych.

Mimo zaawansowanego podejścia istnieje potencjał do usprawnienia raportowania. Więcej szczegółowych danych finansowych mogłoby podnieść wartość ra-

portu dla inwestorów i procesów decyzyjnych. Przejrzystość w zakresie wpływu EMA na wyniki operacyjne mogłaby wzmocnić zaufanie interesariuszy i wspierać realizację celów firmy.

Wyniki badania mają znaczenie teoretyczne i praktyczne – mogą stanowić przykład dla przyszłych badań oraz pomóc menedżerom w rozwijaniu zrównoważonych strategii. Ograniczeniem analizy jest oparcie się na jednym raporcie, co może utrudniać uogólnianie wniosków. W przyszłości warto objąć badaniami więcej firm i sektorów, by dokładniej ocenić wpływ EMA na finanse i operacje.

Sony wykazuje duże zaangażowanie w EMA, jednak rozszerzenie raportowania mogłoby przynieść dodatkowe korzyści, wzmacniając efektywność operacyjną i długoterminową wartość dla interesariuszy.

Literatura

- Barani, O., Ahmed, A. D., Joshi, M., Asiaei, K. (2025). How Environmental Management Accounting Drives Performance: A Meta-Analysis Considering National EMA Maturity. *Journal of Accounting Literature*, 47(5), s. 416-443. <https://doi.org/10.1108/JAL-01-2025-0033>
- Biernacki, M. (2018). *Środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia produktu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Bresciani, S., Rehman, S. U., Giovando, G. and Alam G. M. (2023). The Role of Environmental Management Accounting and Environmental Knowledge Management Practices Influence on Environmental Performance: Mediated-Moderated Model. *Journal of Knowledge Management*, 27(4), 896-918.
- Chojnacki, J. J. (2018). Rachunek kosztów przepływu materiałów jako narzędzie środowiskowej rachunkowości zarządczej. *Przegląd Nauk Ekonomicznych*, (28), 141-152.
- Joachimiaak-Lechman, K. (2014). Środowiskowa ocena cyklu życia (LCA) i rachunek kosztów cykl życia (LCC). Aspekty porównawcze. *Ekonomia i Środowisko*, 1(48), 80-96.
- Majchrzak, I., Remlein, M., Szychta, A. i Szadzińska, A. (2021). *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo IUS PUBLICUM.
- Mączyński, M. i Płaszowska, R. (2021). Metody badawcze w nauce administracji a metoda Fontes. *FONS: Biuletyn Naukowo-Informacyjny Stowarzyszenia Badań nad Źróżłami i Funkcjami Prawa „Fontes”*, 1(20), 11-21.
- Nguyen, V. T. L., Huynh, T. X. T. (2025). Enhancing Business Sustainability through Environmental Management Accounting (EMA): Insights and Strategic Applications. *Journal of Economics. Business, and Commerce (JEBC)* 2(1), 118-124. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10652060>
- Organizacja Narodów Zjednoczonych, Zgromadzenie Ogólne [ONZ]. (2015). *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030* (s. 25-26).
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 120-134.
- Sony. (b.d.). *Sustainability Report 2023*. Pobrano 13 sierpnia 2024 z https://www.sony.com/en/SonyInfo/csr/library/reports/SustainabilityReport2023_E.pdf
- Sustainability Report 2023
- Witek, L. (2018). Ceny produktów ekologicznych a zachowania konsumentów. *Handel Wewnętrzny*, 3(374), 406-414.

Environmental Management Accounting (EMA) – An Analysis of Sony’s Practices

Abstract: The thesis presents issues related to Environmental Management Accounting (EMA), its tools and methods, as well as the benefits and challenges of its implementation in the context of sustainable business development. The aim of the study was to analyse the implementation of EMA in Sony, based on its 2023 Sustainability Report. A document analysis method was applied, which allowed an assessment of the company’s environmental resource management strategies. The results indicate that Sony effectively applies EMA tools, including Material Flow Cost Accounting (MFCA), improving resource efficiency and reducing environmental impact. However, the study identified the need for more detailed reporting of costs and benefits, which would increase the value of reports for investors and decision-making processes. The conclusions suggest that greater financial transparency strengthens stakeholder trust and supports management practices in line with EMA principles.

Keywords: Environmental Management Accounting, environmental costs, life cycle costs, sustainable development

Rachunkowość zrównoważonego rozwoju – kluczowe wyzwania i strategie dla współczesnych przedsiębiorstw

Dominika Dera

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 189143@student.ue.wroc.pl

ORCID: [0009-0003-2550-5806](https://orcid.org/0009-0003-2550-5806)

Aleksandra Wilczyńska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188105@student.ue.wroc.pl

ORCID: [0009-0004-5810-3894](https://orcid.org/0009-0004-5810-3894)

© 2025 Dominika Dera, Aleksandra Wilczyńska

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Dera, D. i Wilczyńska, A. (2025). Rachunkowość zrównoważonego rozwoju – kluczowe wyzwania i strategie dla współczesnych przedsiębiorstw. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 136-147). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Zrównoważony rozwój to dążenie do ekonomicznego rozwoju przedsiębiorstwa z uwzględnieniem interesów społeczeństwa, środowiska naturalnego, a także przyszłych pokoleń. Jest on ściśle związany z ochroną środowiska, przemyślanym i racjonalnym zarządzaniem zasobami oraz odpowiedzialnością przedsiębiorstwa za swoje działania na rzecz środowiska naturalnego. Celem rozdziału jest ukazanie rachunkowości zarządczej w koncepcji zrównoważonego rozwoju.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rachunkowość zrównoważona, zrównoważony rozwój

1. Wstęp

W celu dobrego zobrazowania, jakie działania należy podjąć w dziedzinie rachunkowości, aby zmierzała ona w stronę zrównoważonego rozwoju, należy najpierw wyjaśnić to pojęcie. Termin „zrównoważony” często utożsamiany jest z równowagą,

stabilnością oraz spokojem. Idea zrównoważonego rozwoju jest z kolei ściśle związana z koncepcją konsumpcjonizmu, ponieważ ma ona pogodzić dwie odmienne drogi i zapewniać rozwój gospodarki, zmniejszając przy tym zużycie zasobów zarówno materialnych, jak i energetycznych.

Pojęcie zrównoważonego rozwoju jest coraz częściej podnoszone ze względu na pogarszający się stan środowiska naturalnego oraz potrzebę pozyskiwania nowych rozwiązań. Wiele organizacji poszukuje odpowiedzi na to samo pytanie: „Jak produkować coraz więcej z wciąż zmniejszających się zasobów?” (Sztumski, 2019, s. 1-10). W związku z tym wrasta świadomość oraz odpowiedzialność za przyszłe losy świata. Za zrównoważony rozwój można uznać więc rozwój z zachowaniem równowagi przyrodniczej, gwarantujący zaspokajanie potrzeb zarówno współczesnych jak i przyszłych pokoleń (Ustawa z dnia 27 kwietnia..., 2001).

Rachunkowość zrównoważonego rozwoju to forma rachunkowości, która integruje społeczne, środowiskowe i ekonomiczne aspekty działalności organizacji (Lamberton, 2005, s. 7-26). Powinna dostarczać informacji na temat realizacji założeń społecznej odpowiedzialności biznesu (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 125-135). Jej rozwój uwzględnia nie tylko interesy finansowe jednostki, ale także potrzeby społeczne oraz ochronę środowiska. W obliczu rosnących wyzwań związanych ze zmianami klimatycznymi, nierównościami społecznymi i zmieniającymi się oczekiwaniami społecznymi rachunkowość zrównoważonego rozwoju przestaje być tylko koncepcją, a także staje się imperatywem dla współczesnych organizacji.

Dostosowanie ram rachunkowości zarządczej, aby uwzględniały czynniki środowiskowe, społeczne i ład korporacyjny (ESG) w pomiarze wyników, ocenie ryzyka i procesach decyzyjnych, jest obecnie niezbędnym krokiem w kierunku osiągnięcia zrównoważonego rozwoju. Rachunkowość zrównoważonego rozwoju wyrasta jako kluczowe narzędzie, umożliwiające śledzenie, pomiar i raportowanie nie tylko tradycyjnych wskaźników finansowych, lecz także aspektów społecznych i środowiskowych prowadzonej działalności. Jednocześnie rachunkowość zrównoważonego rozwoju otwiera przed organizacjami możliwość nie tylko reagowania na rosnące wyzwania, ale także aktywnego kształtowania przyszłości poprzez integrowanie celów społecznych, środowiskowych i ekonomicznych w strategiach biznesowych. Wdrażając zrównoważone podejście do zarządzania finansowego i operacyjnego, przedsiębiorstwa mogą tworzyć wartość nie tylko dla swoich akcjonariuszy, ale również dla społeczności, w których działają, oraz dla środowiska naturalnego (Mazurowska, 2014, s.1-15). Celem niniejszego rozdziału jest analiza roli rachunkowości zarządczej w procesie wdrażania zrównoważonego rozwoju w przedsiębiorstwach. Szczególna uwaga zostanie poświęcona zagadnieniu zintegrowanego modelu oceny zrównoważonego rozwoju, w tym granicom odpowiedzialności, metodom wyceny oraz wpływowi czynników ekologicznych i społecznych na finanse przedsiębiorstwa. Aby zrealizować cel badawczy, postawiono następujące pytania badawcze:

1. W jaki sposób rachunkowość zarządcza wspiera integrację aspektów ESG w procesach decyzyjnych?
2. Jakie są główne determinanty oraz bariery wdrażania rachunkowości zrównoważonego rozwoju w polskich przedsiębiorstwach?
3. Jak zmiany regulacyjne, w tym nowelizacja UoR wdrażająca dyrektywę CSRD, wpływają na obowiązki sprawozdawcze podmiotów gospodarczych?

Aby odpowiedzieć na postawione pytania badawcze, zastosowano metodę przeglądu i analizy literatury. Punktem wyjścia rozważań było przybliżenie istoty oraz genezy koncepcji zrównoważonego rozwoju. W końcowej części opracowania przedstawiono wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy.

2. Rola rachunkowości zarządczej w drodze zrównoważonego rozwoju

Koncept zrównoważonej rachunkowości zarządczej polega na poszerzeniu zakresu tradycyjnej rachunkowości o informacje związane z kosztami środowiskowymi, społecznymi oraz ekonomicznymi dotyczącymi interesariuszy przedsiębiorstwa. (Orchel-Szeląg, 2016, s. 252-256). Opierając się na tej definicji, można założyć, iż przedsiębiorstwo powinno wychodzić poza ramy swojej podstawowej działalności. W myśl tej idei powstała nowa gałąź rachunkowości, zwana rachunkowością środowiskową, która polega na zbieraniu, dostarczaniu oraz analizie danych zarówno finansowych (przychody, koszty, pasywa lub aktywa), jak i niefinansowych (emisja dwutlenku węgla, zużycie surowców naturalnych) niezbędnych w procesie decyzyjnym. Zarządcza rachunkowość środowiskowa korzysta z metod oferowanych przez tradycyjną rachunkowość, dostosowując je przy tym do własnych potrzeb. Jako jej najważniejsze działania można wymienić: dokonywanie pomiaru wpływu działalności na środowisko naturalne, zarządzanie finansami przedsiębiorstwa, mając na celu interesy środowiska, optymalizację w zużyciu zasobów naturalnych oraz emisji zanieczyszczeń, projektowanie ekologicznych inwestycji oraz badań, tworzenie oraz wprowadzanie ekologicznych celów do strategii jednostki (Joachimiak-Lechman, 2014, s. 269-280).

Aby można było mówić o rzeczywistym rozwoju rachunkowości zarządczej w zrównoważonym kierunku, we wszystkich trzech obszarach: ekonomicznym (rozwój przedsiębiorstwa), ekologicznym (nieprzekraczanie narzuconych norm, racjonalne zużycie materiałów) i społecznym (spełnianie etycznych norm, działanie na korzyść społeczeństwa) powinny zostać osiągnięte cele wzajemnie na siebie oddziałujące. Należałoby więc zintegrować wszystkie trzy obszary, aby uzyskać zintegrowany model oceny zrównoważonego rozwoju.

Do głównych elementów tej integracji zaliczyć można:

- granice odpowiedzialności – określające, w jakim zakresie kończy się odpowiedzialność jednej organizacji, a zaczyna drugiej,

- metody wyceny – pozwalające stwierdzić, czy przy ocenie wyceny ekologicznej i społecznej można zastosować te same metody,
- oddziaływania społeczne i ekologiczne na finanse jednostki – należy określić, jakie są ich wzajemne skutki oraz jak można je przeliczyć,
- możliwość policzenia własnych oddziaływań – dostarczanie organizacji informacji o własnym oddziaływaniu (Gabrusewicz, 2014, s. 269).

Analizując powyższe czynniki, należy stwierdzić, że rachunkowość zarządcza odgrywa dużą rolę w drodze do zrównoważonego rozwoju, dzięki jej wykorzystaniu bowiem przedsiębiorstwo może rozwijać się w sposób przemyślany oraz realizować swoje cele w sposób bardziej przyjazny dla środowiska, mając na celu interes całego społeczeństwa oraz przyszłych pokoleń.

3. Determinanty kształtujące zrównoważony rozwój rachunkowości

Zastanawiając się nad determinantami, wpływającymi na zrównoważony rozwój, warto wziąć pod uwagę dwie perspektywy postrzegania rachunkowości. Każdą z tych perspektyw kształtują inne czynniki.

Zaczynając od pierwszej perspektywy – uznającej rachunkowość za naukę stosowaną – warto wspomnieć o obszarach naukowym, praktycznym oraz prawnym. Biorąc pod uwagę otwartość rachunkowości na inne dyscypliny, warto wymienić także obszary interdyscyplinarne, co umożliwia czerpanie wiedzy z innych pokrewnych dziedzin, takich jak finanse czy szeroko pojęta ekonomia – chodzi np. o wykorzystanie nowoczesnych technologii, zmiany zachodzące na rynku lub kwalifikacje pracowników. Ważną rolę odgrywają także obszary materialne – prezentacja aktywów i pasywów, możliwość pomiaru kosztów i przychodów, i niematerialne – stosowanie się do zasad etyki, utrzymywanie dobrych relacji z klientami, ujawnianie oraz nieujawnianie w rachunkowości zasobów przedsiębiorstwa. Pożyteczne może być także poszerzenie informacji o aspekty podatkowe.

Przechodząc do drugiej perspektywy, postrzegającej rachunkowość jako system informacyjny, za główne determinanty uznać można obszary generujące informacje finansowe oraz niefinansowe, będące wynikiem podjętych decyzji, należy jednak pamiętać, iż nie wszystkie dane niefinansowe mogą być wykorzystywane w systemie rachunkowości. Pośród determinantów kształtujących rozwój rachunkowości na podstawie drugiej perspektywy należy wymienić racjonalne gospodarowanie zasobami, przez co rozumie się eliminowanie nadmiernych zniszczeń oraz wykluczenie degradacji, ochronę naturalnego środowiska, co zobowiązuje jednostkę do naprawy wyrządzonych przez nią szkód oraz zapobiegania ich powstawaniu. Kolejnym z istotnych czynników jest wprowadzenie innowacyjnych technologii oraz produktów, które pozytywnie wpływają na środowisko. Jedną z głównych barier we wdrażaniu nowoczesnych form rachunkowości jest opór przed zmianą organizacyjną oraz brak kompetencji zarządczych, co znacząco utrudnia osiągnięcie założeń zrównoważonego

rozwoju w wielu polskich przedsiębiorstwach. Należy także wspomnieć o możliwości tworzenia nowej kreatywnej polityki rachunkowości, która będzie miała na celu tworzenie nowej, bardziej przyjaznej środowisku naturalnemu marki.

Rachunkowość może więc działać na rzecz etyki, ochrony środowiska, racjonalnego gospodarowania zasobami, przyczyniając się przy tym do wprowadzania idei zrównoważonego rozwoju (Bąk i Orzeszko, 2017, s. 20). Duży wpływ na rozwój rachunkowości zrównoważonej, ma także stan rozwoju cywilizacyjnego poszczególnych państw, zmiany w regulacjach prawnych, przepisach podatkowych, a także wciąż zachodzące procesy globalizacyjne oraz potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa (Zuchewicz, 2015, s. 190-196). Aby można było stwierdzić, że rachunkowość zmierza w stronę zrównoważonego rozwoju, obydwie perspektywy oraz wpływające na nie czynniki powinny być od siebie zależne i wzajemnie się uzupełniać (Bąk i Orzeszko, 2017, s. 19-20).

4. Cechy zrównoważonego systemu rachunkowości

W zrównoważonym systemie rachunkowości można wyróżnić dziesięć cech, w tym sześć wspólnych dla obydwu podsystemów (rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej). Jest to kluczowe dla integracji w raportowaniu na rzecz zrównoważonego rozwoju. Pozostałe cechy są szczególnie ważne dla jakości przygotowywanych informacji. Znajomość cech zrównoważonego systemu rachunkowości przez interesariuszy ma kluczowe znaczenie – jest ona niezbędna przy ocenie informacji, które są przedmiotem ich zainteresowania.

W odniesieniu do konkretnej jednostki istotne jest zrozumienie jej modelu biznesowego, ponieważ wpływa on na potrzeby informacyjne zarządu oraz kształt raportowania zarządczego. Natomiast system informacyjny rachunkowości oraz sprawozdawczość zewnętrzna podlegają uregulowaniom zawartym w ustawie o rachunkowości, międzynarodowych standardach oraz dyrektywach unijnych. Model biznesowy determinuje także potrzeby w zakresie rachunkowości zarządczej, jak również wybór i zastosowanie odpowiednich technik oraz narzędzi, co umożliwia prawidłową diagnostykę i doskonalenie obszarów działalności. Postępowanie zgodnie z najlepszymi praktykami rachunkowości zarządczej prowadzi do efektywnego zarządzania zasobami i zrównoważonego rozwoju, wspieranego analizami różnych scenariuszy realizacji przyjętego modelu biznesowego.

Zrównoważony system rachunkowości obejmujący rachunkowość zarówno zarządczą, jak i finansową ma kilka wspólnych cech:

- celowość stosowania systemu – nadrzędnym celem jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerokiego grona użytkowników, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, przy zachowaniu spójności z zasadami zrównoważonego rozwoju;
- zróżnicowanie informacji – różnorodny zestaw danych, obejmujący informacje zarówno finansowe, jak i niefinansowe, w różnych ramach czasowych, aby zapewnić kompleksowy raport na rzecz zrównoważonego rozwoju;

- elastyczność systemu – zdolność systemu do szybkiej adaptacji, pozwalająca skutecznie reagować na zmiany w krajobrazie prawnym, ekonomicznym i technologicznym, a także wewnątrz organizacji oraz na zmieniające się potrzeby interesariuszy;
- kompatybilność systemu – pozwala na jednoczesną współpracę wielu modułów informacyjnych i użytkowników, przy jednoczesnym dostosowaniu się do specyficznych wymagań i struktury danej jednostki;
- możliwość kontroli – umożliwia systemowi monitorowanie zasobów, optymalizację ich wykorzystania i dostarczanie niezbędnych informacji do efektywnego zarządzania zasobami;
- możliwość komunikacji – system oferuje zdolność do komunikacji, wykorzystując różnorodne narzędzia dostosowane do różnych grup interesariuszy, takie jak sprawozdania finansowe, branżowe i raporty zarządcze.

Natomiast wyróżniającymi się cechami zrównoważonego systemu rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej są:

- dostępność,
- ramy systemu,
- użyteczność informacji,
- uniwersalność systemu.

Dostępność w rachunkowości finansowej jest obligatoryjna dla podmiotów wymienionych w art. 2 ustawy o rachunkowości, m.in. spółek kapitałowych, instytucji finansowych oraz jednostek, których przychody netto przekroczyły równowartość 2,5 mln euro. Pozostałe jednostki – takie jak mikro- i małe przedsiębiorstwa – mogą dobrowolnie stosować pełną rachunkowość finansową, np. w celu zwiększenia przejrzystości wobec inwestorów lub partnerów biznesowych. Natomiast dostępność w rachunkowości zarządczej nie jest uwarunkowana przepisami prawa – może być stosowana przez wszystkie jednostki, niezależnie od rodzaju, formy, wielkości czy złożoności procesów operacyjnych.

Drugą cechą są ramy systemu. Zakres rachunkowości finansowej został formalnie określony w art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, który precyzuje zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości zewnętrznej. System rachunkowości zarządczej natomiast nie jest sformalizowany ustawowo – opiera się na dobrych praktykach, takich jak Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej (Baran, 2022).

Kolejną cechą jest użyteczność informacji. Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową są obiektywne, dokładne, wiarygodne, rzetelne i możliwe do sprawdzenia, ale jednocześnie charakteryzujące się dużym poziomem ogólności. Rachunkowość zarządcza natomiast koncentruje się na istotnych informacjach przekazywanych szybko i bardziej szczegółowo, biorąc pod uwagę koszt dostarczenia informacji.

Ostatnią cechą jest uniwersalność systemu. Rachunkowość finansowa jest stosowana przez jednostki niezależnie od rodzaju, formy i wielkości prowadzonej dzia-

talności. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku rachunkowości zarządczej, której narzędzia wykorzystywane są na wszystkich szczeblach zarządzania jednostką.

Porównanie tych cech ukazuje podobieństwa i różnice pomiędzy systemami finansów zrównoważonych i rachunkowości zarządczej, podkreślając ich dostępność, strukturę systemową, użyteczność informacyjną i uniwersalność (Baran, 2022, s. 62).

5. Ochrona środowiska jako przedmiot informacji w rachunkowości

Wraz ze wzrostem świadomości ekologicznej społeczeństwa coraz większego znaczenia nabiera problem ochrony środowiska – również w działach finansowych przedsiębiorstw. Istotną rolę odgrywa tu rachunkowość, dostarczając informacji o sytuacji finansowej jednostki oraz jej wpływie na środowisko naturalne. Dane te wspierają racjonalne wykorzystanie zasobów i umożliwiają wyciąganie konsekwencji wobec podmiotów oddziałujących negatywnie na otoczenie.

Głównym przedmiotem rachunkowości ekologicznej jest mierzony w kosztach i opłatach wpływ działań przedsiębiorstwa na ochronę środowiska. Za najważniejsze zadanie rachunkowości ukierunkowanej na ekologię uznać można prezentację w formie sprawozdania finansowego wpływu działań jednostki na sytuację środowiskową (Macuda, 2015, s. 101). Rachunkowość odgrywa kluczową rolę w dostarczaniu informacji na temat zużycia zasobów naturalnych (przykładowo zużycia wody, energii pierwotnej lub surowców mineralnych), kosztów ochrony środowiska, strat i korzyści oraz zobowiązaniach ekologicznych (Szadiszewska, 2008, s.127-139).

Aby zachować harmonię podczas dążenia do zrównoważonego rozwoju, rachunkowość powinna opierać się na dwóch, współzależnych i uzupełniających się wzajemnie perspektywach, gdzie jedna z nich zakłada postrzeganie rachunkowości jako nauki stosowanej, a druga widzi rachunkowość jako system informacyjny, na który oddziałuje otoczenie zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Jeśli połączy się więc obydwie te perspektywy i weźmie pod uwagę informację dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz tradycyjne informacje finansowe, możliwe będzie osiągnięcie sukcesu nie tylko biznesowego, ale także wizerunkowego oraz współtworzenie zrównoważonego otoczenia (Bąk i Orzeszko, 2017, s. 11-13). Działy finansowe mogą więc dostarczyć informacji, na podstawie których można dokonać środowiskowej analizy finansowej, polegającej na wzajemnych zależnościach pomiędzy sytuacją finansową firmy a czynnikami środowiskowymi. Analiza ta ma na celu ułatwienie procesu podejmowania decyzji w sprawach działalności ekologicznej przedsiębiorstwa oraz ich wpływu na jego sytuację materialną (Dyduch, 2016). Jeszcze do niedawna dużym problemem był brak dostępności do danych dotyczących wpływu na środowisko naturalne. Do grudnia 2024 r. jednostki były zobowiązane do ujawniania tych informacji jedynie wtedy, gdy miały one znaczący wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa. Taki model sprawozdawczości nie zapewniał wystarczającej przejrzystości w zakresie zagadnień środowiskowych. Zmianie uległo to natomiast po wdrożeniu unijnej dyrektywy CSRD – obecnie przedsiębiorstwa muszą w sposób

jasny i przejrzysty przedstawiać, w jaki sposób ich działania wpływają na środowisko i społeczeństwo, niezależnie od tego, czy dane te wpływają na ich wyniki finansowe. Nowe przepisy zwiększają zakres i precyzję obowiązków sprawozdawczych, zmuszając firmy do opracowania spójnych modeli raportowania ESG zgodnych z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (Latham i Watkins, 2023). Już samo wprowadzenie nowych przepisów świadczy o tym, jak ważny i aktualny jest temat zrównoważonego rozwoju.

Często występuje jednak problem z dostępnością tych danych, ponieważ według ustawy o rachunkowości w sprawozdaniu z działalności jednostki powinny pojawiać się informacje dotyczące środowiska naturalnego, jeśli mają one znaczący wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa, nie ma natomiast obowiązku upubliczniania tych informacji w sprawozdaniu finansowym (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 ze zm.). Inne przepisy (Dyrektywa Rady 78/660/EWG, 1978; Zalecenie Komisji 2001/453/EC, 2001) również nie nakładają obowiązku ujawniania informacji dotyczących ochrony środowiska naturalnego w sprawozdaniu finansowym, przez co stopień szczegółowości ewidencji księgowej jest w głównej mierze zależny od potrzeb jednostki.

6. Rola rachunkowości w realizacji koncepcji CSR

Koncepcja CSR to strategia zarządzania przedsiębiorstwem, która w swoich działaniach obejmuje interesy społeczne, aspekty środowiskowe oraz relacje z interesariuszami (PARP, 2024). CSR zajmuje się przypisywaniem przedsiębiorstwom konkretnej odpowiedzialności związanej z ich działaniami (Gabrusewicz, 2010).

Na problem społecznej odpowiedzialności coraz częściej uwagę zwracają duże korporacje, odpowiedzialne za największe zanieczyszczenia, często będące przedmiotem ataków ugrupowań przeciwnych globalizacji gospodarki. Niegdyś sprawozdawczość społeczno-środowiskowa nie była uznawana za część ani rachunkowości, ani sprawozdawczości finansowej, koncepcja ta uległa jednak znaczącym zmianom w ciągu ostatnich kilkunastu lat i stała się przedmiotem licznych badań. Odpowiedzialna za włączenie problemów społecznych i środowiskowych do kręgu zainteresowań przedsiębiorstw jest sprawozdawczość zintegrowana (Krasodomska, 2013, s. 65-77).

Za podstawę zintegrowanej sprawozdawczości można uznać głównie teorię interesariuszy i teorię legitymizacji. Głównym elementem utrzymywania dobrych relacji z interesariuszami jest nieprzerwane i efektywne informowanie ich o sytuacji przedsiębiorstwa nie tylko finansowej, ale również społecznej i środowiskowej. Natomiast teoria legitymizacji polega na porozumiewaniu się przedsiębiorstwa z otoczeniem; interesariusze zewnątrzni oczekują, aby podejmowane przez jednostkę działania były zgodne z prawem oraz zasadami ekonomii, a także przejrzyste (Micherda, 2012).

Przedsiębiorstwa poświęcają coraz więcej zasobów oraz czasu na poszukiwanie rozwiązań, pozwalających na rzetelny i wiarygodny pomiar wyników w zakresie CSR. Głównym zatem celem rachunkowości społecznej odpowiedzialności jest wspieranie przedsiębiorstwa we wprowadzaniu koncepcji CSR, co wpływa z kolei na dążenie do zrównoważonego rozwoju (Mazurowska, 2014, s. 228).

7. Ład korporacyjny a pomiar ryzyka działalności

Wzajemne oddziaływanie ładu korporacyjnego i pomiaru ryzyka działalności odgrywa kluczową rolę w skutecznym zarządzaniu przedsiębiorstwem. Ta dynamiczna relacja ma istotny wpływ na stabilność oraz długoterminowy rozwój firm, obecnie uwzględniając także ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem.

Ład korporacyjny obejmuje zestaw podstawowych zasad, praktyk i procesów, służących zarządzaniu firmą oraz kontroli jej działań. System ładu korporacyjnego określa ramy, w jakich działa firma, biorąc pod uwagę wszystkie aspekty zarządzania, od planowania strategicznego, przez nadzór, aż po ocenę efektywności i raportowanie. Dobrze zaprojektowany system ładu korporacyjnego wspiera równowagę interesów różnych interesariuszy, w tym akcjonariuszy, kierownictwa, klientów, dostawców, instytucji finansowych, rządu i społeczności lokalnych (PWC, 2024). Pozwala dbać o podtrzymywanie przejrzystości, odpowiedzialności i etyki we wszystkich działaniach przedsiębiorstwa. Ład korporacyjny wspiera długoterminowe planowanie strategiczne, które obejmuje cele, misję i wizję firmy. W tym kontekście warto wspomnieć, że ład korporacyjny powinien także uwzględniać ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem. Jego identyfikacja oraz monitorowanie to coraz ważniejszy element strategii zarządzania ryzykiem. System kontroli zarządczej obejmuje nadzór i ocenę procesów i wyników firmy, co pozwala na wczesne wykrywanie zagrożeń i zapobieganie im. Gwarantuje to realizację zaplanowanych celów i odpowiedzialne zarządzanie ryzykiem.

Kluczowe wskaźniki wyników (KPI) – zarówno finansowe, jak i niefinansowe – służą kierownictwu w monitorowaniu stopnia realizacji celów strategicznych. Obejmują także mierniki pomagające ocenić wpływ przedsiębiorstwa na środowisko. Ocena wyników stanowi krytyczne ogniwo w działaniach kontrolnych. Wdrażanie oraz stosowanie KPI wspomaga doskonalenie i kontrolą zarówno procesów, jak i skuteczności działań wewnątrz organizacji (Czerwińska i Pacana, 2020). Mierniki te pozwalają ocenić parametry istotne pod względem ekonomicznym, technicznym i organizacyjnym, dając wgląd w funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Co więcej, nie tylko umożliwiają wyznaczenie wartości stosowanych wskaźników KPI, ale i identyfikację wybranych czynników wpływających na ich wartości (Bartecki i in., 2018). Staranny dobór odpowiednich wskaźników odgrywa kluczową rolę w określeniu zakresu, w jakim przedsiębiorstwo może osiągnąć swoje cele (Krzeszowski, 2020, s.73).

Podsumowując, należy stwierdzić, że ład korporacyjny i pomiar ryzyka są ze sobą ściśle powiązane i odgrywają ścisłą rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Ich zintegrowanie wspiera nie tylko stabilność ekonomiczną, ale również zdolność przedsiębiorstwa w działaniach związanych z jego aktywnością w kwestii działań środowiskowych i społecznych. Skuteczne zarządzanie ryzykiem ESG stanowi zatem nieodłączny element dobrego ładu korporacyjnego.

8. Zakończenie

Można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza wciąż dąży do zrównoważonego rozwoju. Jest ważnym oraz aktualnym tematem w świetle rozwoju gospodarki, a ponadto znacząco wpływa też na zmianę sposobu postrzegania roli rachunkowości (Sadowska, 2017, s. 1-15). Odgrywa kluczową rolę w procesie zrównoważonego rozwoju, ponieważ pomaga przedsiębiorstwom w podejmowaniu świadomych decyzji uwzględniających aspekty zarówno ekonomiczne, jak i społeczne oraz środowiskowe. W drodze do zrównoważonego rozwoju rachunkowość zarządcza zapewnia nie tylko dokładne i rzetelne informacje finansowe, ale również dane niezbędne do oceny wpływu działalności gospodarczej na środowisko.

Integracja perspektyw nauki stosowanej i systemu informacyjnego umożliwia kompleksowe uwzględnienie tych aspektów, dzięki czemu umożliwia przedsiębiorstwom rozwój w sposób zrównoważony, odpowiadając na potrzeby zarówno obecnych, jak i przyszłych pokoleń.

Kluczowe determinanty tego procesu obejmują integrację różnorodnych aspektów, racjonalne gospodarowanie zasobami, ochronę środowiska oraz innowacje technologiczne. Jednakże istnieją także wyzwania związane z brakiem obowiązkowego ujawniania informacji ekologicznych w sprawozdaniach finansowych, co utrudnia pełną analizę środowiskową i podejmowanie kompleksowych działań w kierunku zrównoważonego rozwoju. Dlatego niezbędne jest dalsze promowanie rachunkowości zrównoważonej i świadomości jej roli w osiągnięciu długofalowych celów biznesowych i społecznych.

Odpowiadając na pytania badawcze, można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza skutecznie wspiera integrację aspektów ESG w procesach decyzyjnych poprzez dostarczanie informacji umożliwiających ocenę ryzyka, planowanie działań i monitorowanie wyników w obszarach społecznych, środowiskowych i ekonomicznych. Wśród determinant wdrażania rachunkowości zrównoważonego rozwoju można wskazać m.in. interdyscyplinarność, rozwój technologiczny oraz potrzebę efektywnego gospodarowania zasobami, do głównych barier należą zaś brak kompetencji menedżerskich, opór przed zmianą oraz ograniczenia regulacyjne. Nowelizacja ustawy o rachunkowości wdrażająca dyrektywę CSRD znacząco wpłynęła na zwiększenie zakresu obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw, zmuszając je do opracowania kompleksowych, przejrzystych i zgodnych z unijnymi standardami

modeli raportowania ESG, co potwierdza rosnące znaczenie rachunkowości w realizacji celów zrównoważonego rozwoju.

Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury stwierdzić można, iż cel badania został osiągnięty, a rachunkowość zrównoważonego rozwoju stanowi przyszłościowy kierunek zapewniający rozwój.

Literatura

- IV Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EEC)
- Baran, W. (2022). Rachunkowość w realizacji potrzeb informacyjnych i edukacyjnych w aspekcie zrównoważonego rozwoju. *Kwartalnik Nauki o Przedsiębiorstwie*, 2.
- Bąk, M. i Orzeszko, T. (2017). Zrównoważony rozwój rachunkowości – analiza zjawiska i determinanty kreujące. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479.
- Bartecki, K., Król, D. i Skowroński, J. (2018). Wyznaczanie kluczowych wskaźników wydajności procesu produkcyjnego - część I: badania teoretyczne. *Pomiary. Automatyka. Robotyka*, 22(3).
- Czerwińska, K. i Pacana, A. (2020). *Kluczowe wskaźniki efektywności (KPI)*. Politechnika Rzeszowska im. I. Łukasiewicza.
- Dyduch, J. (2016). Możliwość wykorzystywania informacji pochodzących z ewidencji księgowej w środowiskowej analizie finansowej przedsiębiorstwa – wyniki badań ankietowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 436.
- Gabrusewicz, T. (2010). *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*. C. H. Beck.
- Gabrusewicz, T. (2014). Zrównoważona rachunkowość zarządcza – koncepcje i raportowanie. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(8), 269.
- Gierusz, B. i Martyniuk, T. (2009). Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR). W: K. Klimczak, M. Boniecki, R. Grabowski, *Problemy współczesnej rachunkowości*. Szkoła Główna Handlowa.
- Joachimiak-Lechman, K. (2014). Koncepcje integracji środowiskowej oceny cyklu życia oraz kosztów cyklu życia w świetle zrównoważonego przedsiębiorstwa. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2.
- Krasodomska, J. (2013). Sprawozdawczość zintegrowana – aspekty teoretyczne i praktyczne. W: *Materiały konferencyjne IX konferencji naukowo-zawodowej biegłych rewidentów „Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka”*.
- Krzyszowski, W. D. (2020). *Kluczowe wskaźniki wyników w kontroli zarządczej przedsiębiorstw*. Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability Accounting – A Brief History and Conceptual Framework. *Accounting Forum*, 29(1).
- Latham & Watkins LLP. (2023). *The EU Corporate Sustainability Reporting Directive: How Companies Need to Prepare*.
- Mazurowska, M. (2014). Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 329.
- Macuda, M. (2015). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1).
- Micherda, B. (2012). *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*. Difin.

- Orchel-Szeląg, A. (2016). Społecznie odpowiedzialna rachunkowość zarządcza – odpowiedź na zmiany w systemach zarządzania. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*.
- PARP. (b.d.). CSR – Społeczna odpowiedzialność biznesu. Pobrano z <https://www.parp.gov.pl/csr>
- PWC. (b.d.). Ład korporacyjny. Pobrano z <https://www.pwc.pl/pl/uslugi/zarzadzanie-ryzykiem/lad-korporacyjny.html>
- Sadowska, B. (2017). Rola rachunkowości we wspieraniu zrównoważonego rozwoju na przykładzie państwowego gospodarstwa leśnego lasy państwowe. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 479.
- Stronczek, A. (2023). Barriers of Lean Accounting Implementation in Polish Enterprises: DEMATEL Approach. *Sustainability*, 15(15).
- Szadziszewska, A. (2008). Rachunkowość jako źródło informacji ekologicznych w przedsiębiorstwie. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG*
- Sztumski, W. (2019). Zrównoważony rozwój- zrównoważony człowiek (zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania zrównoważonego rozwoju). *Eunomia*, 2(97), artykuł 201.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 roku Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2001 r. Nr 62, poz. 627, art. 3 ust. 50)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 ze zm.)
- Zalecenie KE z 30 maja 2001 r. w sprawie ujmowania, wyceny i ujawniania informacji na temat środowiska naturalnego w rocznych sprawozdaniach finansowych i rocznych raportach firm (2001/453/EC)
- Zuchewicz, J. (2015). Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388.

Sustainability Accounting – Key Challenges and Strategies for Contemporary Enterprises

Abstract: Sustainable development refers to the pursuit of economic growth by enterprises while taking into account the interests of society, the natural environment, and future generations. It is closely linked to environmental protection, thoughtful and rational management of resources, and corporate responsibility for the environmental impact of business activities. The aim of this chapter is to present the role of management accounting within the concept of sustainable development.

Keywords: accounting, sustainability accounting, sustainable development

Część 5

Nowoczesne technologie w rachunkowości

Sztuczna inteligencja w raportowaniu niefinansowym – ocena skuteczności narzędzi AI

Michał Łaban

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 184688@student.pwr.edu.pl

© 2025 Michał Łaban

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Łaban, M. (2025). Sztuczna inteligencja w raportowaniu niefinansowym – ocena skuteczności narzędzi AI. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 149-159). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem rozdziału jest ocena użyteczności zastosowania sztucznej inteligencji do tworzenia sprawozdań niefinansowych. Praca stanowi kontynuację badań i projektów dotyczących coraz szerszego wykorzystania AI w rachunkowości. Dotychczasowe metody przygotowywania raportów przez spółki są czasochłonne i wymagają pracy wielu osób, co obniża ich wydajność. W badaniu generatywnej AI zadano pytania, prosząc o wykorzystanie informacji z trzech źródeł (wiadomości, Facebook, LinkedIn) oraz art. 49 ustawy o rachunkowości, a następnie o porównanie raportów spółki i AI. Sprawdzono m.in. pokrycie tematyczne oraz różnice w charakterze pisania. Stwierdzono, że raporty AI są często bardziej skoncentrowane, co może upraszczać treść, podczas gdy raporty spółek wyróżniają się dopracowaniem wizualnym. AI ma potencjał do tworzenia estetycznych i dobrze zorganizowanych raportów.

Słowa kluczowe: sztuczna inteligencja, raportowanie, sprawozdanie niefinansowe

1. Wstęp

W ostatnich dekadach rozwój technologii informacyjnych zdecydowanie poszerzył granice możliwości w wielu dziedzinach, w tym w rachunkowości. Szczególnie znaczący okazał się postęp w obszarze sztucznej inteligencji (AI), która rewolucjonizuje tradycyjne podejścia do analizy danych zarówno finansowych, jak i niefinan-

sowych. Praktyczne wykorzystanie AI w rachunkowości otwiera nowe perspektywy dla przedsiębiorstw IT, oferując narzędzia do głębokiej analizy, prognozowania oraz automatyzacji procesów, które jeszcze do niedawna wymagały znacznego nakładu czasu i zasobów ludzkich.

Analiza sprawozdań niefinansowych stanowi kluczowy element w ocenie działalności przedsiębiorstw – nie tylko z punktu widzenia finansowego, ale także w kontekście zrównoważonego rozwoju, odpowiedzialności społecznej czy wpływu na środowisko. W dobie rosnącej świadomości ekologicznej i społecznej raporty zyskują na znaczeniu, stając się ważnym czynnikiem decyzyjnym dla inwestorów, partnerów biznesowych oraz konsumentów. Z drugiej strony, złożoność i objętość danych zawartych w sprawozdaniach niefinansowych stanowi wyzwanie dla tradycyjnych metod analizy. W tym kontekście sztuczna inteligencja dzięki swoim zdolnościom do przetwarzania i analizowania dużych zbiorów danych oferuje rozwiązania, które mogą znacząco usprawnić i ułatwić ten proces (Schaltegger i in., 2017).

Celem rozdziału jest ocena użyteczności zastosowania sztucznej inteligencji do tworzenia sprawozdań niefinansowych. Wykorzystany zostanie ChatGPT – opracowany przez OpenAI ogólnodostępny Chatbot wykorzystujący model GPT i służący do generowania odpowiedzi na dane wprowadzane przez użytkownika. W rezultacie przeprowadzona zostanie analiza przygotowanego w ten sposób raportu. W pracy przedstawiono analizę literatury obszaru łączącego rachunkowość z wykorzystywaniem sztucznej inteligencji. Zawiera ona głównie proces prowadzący do wygenerowania przez sztuczną inteligencję – na podstawie podanych informacji oraz z wykorzystaniem dostępnej dla AI „wiedzy” – raportu niefinansowego oraz jego analizy wraz z oceną skuteczności i adekwatności przedstawionych danych. Ponadto autor, korzystając z możliwości ogólnego dostępu do danych, porównał informacje na temat spółki notowanej na GPW.

2. Zastosowanie sztucznej inteligencji w rachunkowości

Sztuczna inteligencja (AI) rewolucjonizuje zróżnicowane branże, wykonując zadania, które zazwyczaj wymagają ludzkiej inteligencji. AI uczestniczy w złożonych, naukowych i inżynierskich procesach roboczych poprzez symulowanie, uzupełniając lub wzmacniając ludzką inteligencję w wydajny i precyzyjny sposób. Przykłady takich zadań obejmują wykrywanie oszustw w bankowości, boty konwersacyjne wykorzystywane w obsłudze klienta czy precyzyjną diagnostykę w opiece zdrowotnej (Duda, 2019). AI ma na celu zaprogramowanie inteligencji w maszynach poprzez uczenie się na podstawie doświadczeń i dostosowywanie się do zmian w środowisku, aby symulować ludzkie procesy podejmowania decyzji i rozumowania.

Ponieważ rozwój i zainteresowanie uczeniem maszynowym stale rośnie, ważne jest, aby docenić jego historię, a także zrozumieć potencjalne pułapki. Internet i pokrewne technologie informacyjne, takie jak usługi „w chmurze”, *blockchain*, analiza danych (*big data*) i sztuczna inteligencja, w połączeniu z internetowymi modelami

biznesowymi szybko przekształcają gospodarkę cyfrową i przemysł (obecnie w czwartej rewolucji – Przemysł 4.0). Prezes Institute of Management Accountants (IMA) Jeffrey Thomson (2020) zauważył, że „zmiany te [AI, uczenie maszynowe, zrobotyzowana automatyzacja procesów itp.] redefiniują i rozszerzają rolę księgowych oraz sprawiają, że rozwijane przez nas umiejętności, takie jak analiza danych, wizualizacja danych, opowiadanie historii i zarządzanie strategiczne, jest ważniejsze niż kiedykolwiek wcześniej...”.

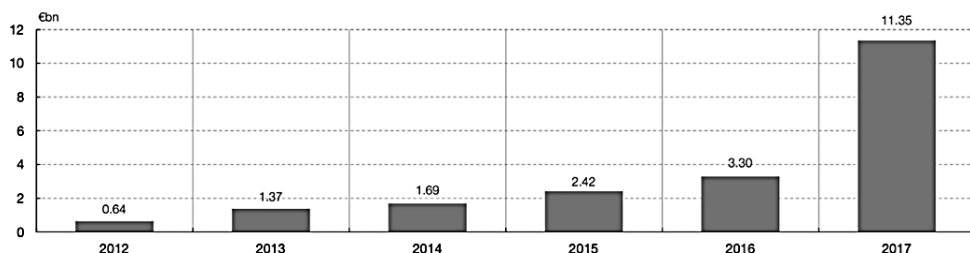
Droga sztucznej inteligencji w księgowości rozpoczęła się od podstawowych narzędzi automatyzacji i ewoluowała w bardziej złożone systemy, zdolne do obsługi skomplikowanych zadań. Innowacje technologiczne zasadniczo przekształciły procesy pracy, regulacje i role funkcjonalne specjalistów ds. rachunkowości. Integracja sztucznej inteligencji z systemami rachunkowości i sprawozdawczości finansowej odegrała kluczową rolę. Umożliwiła m.in. inwestorom i interesariuszom efektywne wykorzystanie danych księgowych, co wcześniej stanowiło wyzwanie ze względu na złożoność sprawozdań finansowych (Almagtome, 2020). Aplikacje AI w tej dziedzinie obejmują zautomatyzowane przetwarzanie danych i zaawansowaną analitykę, zwiększając tym samym dokładność i efektywność sprawozdawczości finansowej (Odonkor i in., 2024). Użycie AI w księgowości usprawniło procesy i otworzyło nowe możliwości strategicznej analizy finansowej i podejmowania decyzji.

Dla przykładu sztuczną inteligencję wykorzystuje Intuit, – globalny lider usług księgowych. W połączeniu z uczeniem maszynowym jest ona wykorzystywana między innymi do automatycznego interpretowania informacji z faktur lub proponowania kategorii dla zarejestrowanych wydatków. Scanye, inteligentna pomoc w księgowości, reprezentuje system, który szybko przekształca skan faktury w dane niezbędne do rejestracji i płatności. Dzięki temu, zamiast przepisywać 250 faktur w ciągu dnia, można przetworzyć nawet 400 w ciągu godziny (Duda, 2019; Fernandez, 2019).

Zgodnie z raportem „Roboty w służbie księgowości” firmy doradczej EY zdecydowana większość księgowych i właścicieli firm (67%) zgadza się, że nowe technologie, w tym sztuczna inteligencja, będą stopniowo odgrywać coraz większą rolę, wpływając na automatyzację i zwiększoną wydajność procedur księgowych. Idealną tego ilustracją jest robot „Christine” działający w EY od 2017 roku, który wspomaga różne funkcje, w tym systemy kadrowo-płacowe, a także rejestruje wyciągi bankowe, transakcje zakupu i sprzedaży. Co więcej, weryfikuje numery identyfikacji podatkowej w ciągu maksymalnie 20 sekund, co w porównaniu do minuty wymaganej przez człowieka pozwala na wykonanie zadania trzykrotnie szybciej (EY, 2017).

Sztuczna inteligencja nie jest nowym obszarem dociekań naukowych. Pierwsze badania akademickie na ten temat prowadzono już w latach 50. ubiegłego wieku. Jednak ostatnio tematyka ta zyskała na popularności, głównie dzięki trzem czynnikom: rosnącej ilości dostępnych danych cyfrowych, zwiększonej pojemności przechowywania danych i możliwości przetwarzania obliczeniowego oraz ich niższym kosztom, a także postępowi dokonanemu w stosowanych algorytmach. Dzięki tym zmianom możliwe jest obecnie lepsze wykorzystanie możliwości sztucznej inteligencji

cji, a w konsekwencji jej znaczący wzrost, nie tylko w sektorze finansowym, ale także w całej gospodarce (zob. rys. 1).



Rys. 1. Finansowanie kapitału wysokiego ryzyka dla start-upów specjalizujących się w zastosowaniach sztucznej inteligencji

Źródło: (Fernandez, 2019).

Ze względu na fakt, iż branża finansowo-księgowa korzysta ze sztucznej inteligencji, kluczowa staje się ocena kosztów i korzyści wynikających z tych postępów technologicznych.

3. Nowe obowiązki w zakresie sprawozdawczości niefinansowej

Raportowanie w zakresie pozaekonomicznym stało się standardową praktyką, a około 80% globalnych firm udostępnia obecnie informacje na temat swoich działań w tym zakresie. Zainteresowanie inwestowaniem w zrównoważony rozwój w Stanach Zjednoczonych w latach 2018-2020 wzrosło dziesięciokrotnie, przyciągając uwagę czołowych zarządzających funduszami i banków inwestycyjnych, które traktują inwestycje w podmioty otwarcie ujawniające swoje praktyki w zakresie zrównoważonego rozwoju priorytetowo (Jędrzejka, 2019). Tendencja do priorytetyzacji przez inwestorów informacji niefinansowych wynika z ich powiązania ze wzrostem wyceny spółki i niższymi kosztami kapitałowymi. Chociaż raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju było w dużej mierze dobrowolne, coraz częściej dąży się do wprowadzenia obowiązku ujawniania takich informacji. Zmiana ta mogłaby doprowadzić do przyjęcia bardziej jednolitych standardów sprawozdawczości, zwiększając możliwość porównywania różnych spółek.

Wykorzystanie sztucznej inteligencji jest kluczowe dla przyszłości sprawozdawczości niefinansowej, ponieważ umożliwia efektywną automatyzację zbierania i analizy dużych ilości danych, co prowadzi do bardziej precyzyjnych i wiarygodnych raportów. AI pomaga również w szybkim identyfikowaniu potencjalnego ryzyka i trendów związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i zarządczymi, umożliwiając organizacjom proaktywne reagowanie na wyzwania. Dodatkowo dzięki zaawansowanym algorytmom sztuczna inteligencja pozwala na tworzenie spersonalizowanych i łatwo dostępnych raportów, zwiększając transparentność i zaufanie wśród interesariuszy.

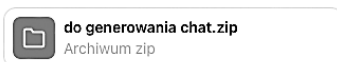
4. Metody badawcze

Założonym celem badania jest wygenerowanie przez sztuczną inteligencję, z wykorzystaniem zebranych materiałów źródłowych, odpowiedzi na pytania wokół tematu sprawozdania z działalności spółki – na podstawie §2 art. 49 ustawy o rachunkowości. Do eksperymentu wybrano polskie przedsiębiorstwo notowane na GPW – LPP SA. Głównymi argumentami przemawiającymi za tą decyzją była dostępność danych oraz obszar działalności ułatwiający wyszukiwanie informacji. Wybrana spółka jest międzynarodowa, a w skali Polski jest jedną z największych.

Do przeprowadzenia próby wykorzystano środowisko przygotowane przez OpenAI. Jest to zaawansowany model językowy, który opierając się na podanych mu danych, może generować „ludzko brzmiące” teksty. Ogólnodostępna wersja jest jednak ograniczona, dlatego na potrzeby tego projektu wykupiono wersję Plus, dającą dostęp do zewnętrznie przygotowanych pod to środowisko wtyczek. W badaniu tym potrzebne było narzędzie będące w stanie przyjąć dane pliki źródłowe w popularnym rozszerzeniu (np. PDF czy zip) oraz przeanalizować znajdujące się w nich informacje, dając spójną odpowiedź. Sugerując się opiniami oraz testami, wybrano wtyczkę PDF AI. Wtyczka ta została zaprojektowana w celu znacznego usprawnienia sposobu interakcji użytkowników z dokumentami PDF. Służy jako zaawansowany asystent do zarządzania, analizowania i wyodrębniania kluczowych informacji z plików PDF. Dzięki takim funkcjom, jak: wyszukiwanie w dokumentach, podsumowywanie treści, wyodrębnianie kluczowych punktów i tworzenie streszczeń, PDF AI usprawnia proces obsługi plików PDF, czyniąc go łatwiejszym i bardziej wydajnym.

Skupiono się na trzech dostępnych źródłach danych o przedsiębiorstwie. Jako pierwszy przeszukany został Internet przy użyciu wyszukiwarki Google. Wyszukano frazy powiązane ze stwierdzeniami dotyczącymi tematyki sprawozdawczości niefinansowej, jak zdarzenia istotne, rozwój, nagrody, badania itp., i na tej podstawie wybrano 56 stron internetowych zawierających informacje o spółce i jej działaniach w roku obrotowym 2023.

Strony zostały zapisane w formacie plików PDF zgodnych z wybraną wtyczką. W drugiej kolejności do plików PDF z profili spółki LPP SA w portalach społecznościowych – Facebook oraz LinkedIn – wygenerowano zapisy dotyczące całego 2023 roku. Zapisane źródła wgrano do chatu i wydano mu dwa polecenia (rys. 2 i 3). Analogiczną procedurę wykonano dla każdego z wygenerowanych plików.



Na podstawie plików PDF, które są informacjami o Spółce LPP w 2023 r. oraz opierając się na artykule 49 Ustawy o Rachunkowości wygeneruj proszę sprawozdanie z działalności spółki.

Rys. 2. Pytanie 1 – wygenerowanie sprawozdania z działalności spółki

Źródło: opracowanie własne.

rozwin zatem dodatkowo odpowiedzi do poniższych punktów na podstawie pliku zip powyżej o spółce LPP za 2023 r.

Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o:

- 1) zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;
- 2) przewidywanym rozwoju jednostki;
- 3) ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju;
- 4) aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej;

Rys. 3. Pytanie 2 – rozwiniecie odpowiedzi ze wskazaniem treści UoR

Źródło: opracowanie własne.

Każdą z otrzymanych odpowiedzi przeanalizowano. Na koniec poproszono o złączenie odpowiedzi dla wszystkich źródeł w jedno, spójne sprawozdanie (rys. 4) i porównanie do rzeczywistego sprawozdania z działalności spółki LPP za rok 2023.

biorąc pod uwagę wszystkie swoje odpowiedzi, również te dotyczące rozszerzeń odpowiedzi podsumuj proszę wszystkie w jedną, spójną odpowiedź zawierającą sprawozdanie z działalności spółki LPP za 2023 r.

Rys. 4. Prośba o wygenerowanie spójnego sprawozdania

Źródło: opracowanie własne.

W ramach analizy odpowiedzi poproszono, aby chat porównał odpowiedzi wygenerowane do wszystkich zadanych pytań o sprawozdanie z samym sprawozdaniem opublikowanym przez spółkę LPP (b.d.). Na zrzucie ekranu przedstawionym na rys. 5 ujęto zadane pytanie.

Porównaj proszę odpowiedzi wygenerowane do wszystkich zadanych pytań o sprawozdanie ze sprawozdaniem stworzonym przez spółkę (w pliku pdf). Skup się na kwestiach, które zostały poruszone w obydwu źródłach oraz na różnicach w podejściu, charakterze pisania, neutralności przekazu. Wymień również o czym wspomniano w którym źródle pomijając to w tym drugim

Rys. 5. Prośba o wygenerowanie porównania sprawozdania z odpowiedziami AI

Źródło: opracowanie własne.

Wygenerowana odpowiedź została w pierwszej części zbudowana z uwzględnieniem kolejnych punktów art. 49 ustawy o rachunkowości. Odpowiedzi zostały przedstawione w postaci tab. 1 i 2.

Pozostała część odpowiedzi została podzielona na paragrafy zgodnie z zadaniem pytaniem. W tabelach 2-4 zaprezentowano je wraz z poruszonymi kwestiami.

Tabela 1. Porównanie sprawozdania spółki z odpowiedziami chatu

Wygenerowane odpowiedzi	Sprawozdanie z działalności LPP
Czynniki ryzyka i zagrożenia	
Wskazanie na ryzyko związane z globalnymi łańcuchami dostaw oraz zagrożenia reputacyjne spowodowane dezinformacją.	Dokładny opis ryzyka związanego z geopolityką, dostępnością surowców oraz zmieniającymi się warunkami klimatycznymi. Sprawozdanie zawiera także informacje o procedurach zarządzania ryzykiem i narzędziach stosowanych przez spółkę.
Zdarzenia istotnie wpływające na działalność jednostki	
Skupienie się na głównych wydarzeniach, takich jak otwarcie nowego centrum dystrybucyjnego w Rumunii oraz współpraca z armatorami na podstawie długoterminowych umów, co ma na celu minimalizację wpływu globalnych zaburzeń w łańcuchu dostaw.	Szczegółowe informacje na temat raportu firmy Hindenburg Research, kwestionującego działania LPP w Rosji. Spółka podjęła natychmiastowe kroki, aby wyjaśnić sytuację, co obejmowało komunikaty giełdowe i konferencje prasowe.
Przewidywany rozwój jednostki	
Podkreślenie planów rozwoju, takich jak dalsze inwestycje w powierzchnię handlową i logistyczną oraz przewidywania dotyczące wzrostu marki Sinsay.	Przedstawienie konkretnych inwestycji, których dokonano w roku 2023, w tym przeznaczenia 1,2 mld zł na rozbudowę sieci sprzedaży oraz zapowiedzi rekordowej dywidendy.
Ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju	
Wdrożenie nowych technologii logistycznych i IT, które mają na celu optymalizację procesów dostaw.	Nie zawarto szczegółowych informacji na temat badań i rozwoju, skupiając się bardziej na aspektach operacyjnych i inwestycyjnych.
Aktualna i przewidywana sytuacja finansowa	
Przedstawienie ogólnego obrazu finansowego z uwzględnieniem inwestycji i przewidywanego wzrostu.	Bardziej szczegółowe omówienie wyników finansowych, w tym zysku operacyjnego i netto, oraz wpływu zmian makroekonomicznych i klimatycznych na działalność spółki.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Różnice w podejściu i charakterze pisania*

Odpowiedzi chatu	Sprawozdanie spółki
Bardziej ogólne, skupiają się na kluczowych punktach, co może być pomocne dla szybkiego przeglądu informacji.	Bardziej szczegółowe i techniczne, zawierają konkretne dane finansowe, dokładne opisy ryzyka oraz działaniach zarządczych. Styl jest bardziej formalny i kompleksowy.

* ogólny styl i sposób formułowania treści, obejmujący ton wypowiedzi, strukturę zdań, dobór słownictwa, rytm i tempo tekstu, stopień szczegółowości oraz sposób narracji.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Pokrycie tematyczne

Odpowiedzi chatu	Sprawozdanie spółki
Nie zawierają szczegółowych danych finansowych, takich jak bilanse, rachunki zysków i strat, oraz szczegółowych informacji na temat procedur zarządzania ryzykiem.	Nie uwzględnia niektórych mniej istotnych wydarzeń, które mogą mieć mniejsze znaczenie strategiczne, ale mogą być interesujące dla ogólnej publiczności.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Neutralność przekazu

Odpowiedzi chatu	Sprawozdanie spółki
Bardziej neutralne i skupione na przedstawieniu faktów bez emocjonalnych komentarzy.	Również neutralne, ale zawierają elementy narracji mające na celu wyjaśnienie i obronę działań spółki, zwłaszcza w kontekście kryzysu związanego z raportem Hindenburg Research.

Źródło: opracowanie własne.

Analizując sprawozdanie niefinansowe wygenerowane przez sztuczną inteligencję i to opracowane przez spółkę LPP, można zauważyć, że różnią się one zarówno formą, jak i treścią. Pierwszą znaczącą różnicę widać w długości tekstu w stosunku do jego jakości. Treść generowana przez chat jest mocno skupiona na kilku wybranych informacjach, a reszta to treści zbędne, mające na celu tylko zwiększenie obszerności tekstu. Nawet po poproszeniu o rozszerzenie odpowiedzi (rys. 3) otrzymywano niemalże identyczne informacje zwrotne, z różnicą w liczbie słów posłkowych, które barwniej opisywały te same fakty. Warto jednak zauważyć, że może to wynikać w znaczącym stopniu z ograniczonej bazy informacyjnej, a co za tym idzie – z policzalnej liczby konkretnych informacji w dokumentach źródłowych. Jeżeli zatem wszystkie konkrety zostały wyszczególnione, nic więcej nie zostanie znalezione. Wyraźnie obrazuje to, jaki wpływ na odpowiedź sztucznej inteligencji, a co za tym idzie – na jakość wygenerowanego raportu, ma zawartość informacji wejściowych, szczególnie ich obszerność. Zauważalna jest także różnica w formie zaprezentowanych wyników. Spółka LPP swój raport przygotowała starannie, dbając o wszelkie szczegóły wizualne. Sprawozdanie jest pełne kolorowych zdjęć i zwracających uwagę czcionek. Chat GPT zaś przygotował samą odpowiedź, pomijając kwestie prezentacyjne. Warto jednak wziąć pod uwagę, że nie został o to poproszony. Powszechnie dostępną informacją dotyczącą możliwości środowiska AI jest fakt, iż jest w stanie pracować na szablonach ani samemu ich tworzyć (Deloitte, b.d.). Łącząc zatem te dwie umiejętności – tj. analizę i generowanie tekstu wraz z uzupełnianiem lub tworzeniem cieszących oko szablonów – można stworzyć dokument podobny do pierwowzoru.

Kolejna rozbieżność oryginału w stosunku do otrzymanego wyniku próby dotyczy struktury. Kompozycja sprawozdań niefinansowych jest dowolna, ściśle wy-

tyczne wynikające z przepisów występują dotyczą tylko zawartości. Dużą zaletą sztucznej inteligencji jest z pewnością możliwość dostosowania do oczekiwań i wybrania własnych parametrów. Dając chatowi odpowiednie narzędzia i nadając odgórnie oczekiwany format odpowiedzi, można wygenerować rokrocznie standardowy, ustrukturyzowany raport. Niezbędne będą jedynie na szczegółowe informacje dla podanych kategorii, które AI zamieni na zwarty tekst. Opierając się na przykładzie próby stworzonej na potrzeby tego projektu, można zauważyć, że po wydaniu poleceń stworzenia sprawozdania z wykorzystaniem zapisów ustawy o rachunkowości otrzymano odpowiedzi o takiej konstrukcji. Powyższy przykład potwierdza, że pod względem struktury można zarówno zaproponować, jak i odgórnie narzucić budowę odpowiedzi.

5. Zakończenie

Celem rozdziału było ocenienie użyteczności zastosowania sztucznej inteligencji do tworzenia sprawozdań niefinansowych. Oceniając sposób generowania raportów przez sztuczną inteligencję, można zauważyć, że nie da się jednoznacznie ocenić pracy AI. Z jednej strony, nie sposób nie brać pod uwagę pozytywnych aspektów, jak np. efektywność czy obiektywizm. AI może przetwarzać duże ilości danych szybciej niż człowiek, co skraca czas potrzebny na przygotowanie sprawozdania. Nie jest ono też podatne na subiektywne wpływy – może to prowadzić do bardziej obiektywnych wyników. Ponadto systemy AI mogą być łatwo skalowane do obsługi większej ilości danych lub dodatkowych rodzajów sprawozdań, bez konieczności zwiększania zasobów ludzkich. Niestety nietrudno wyróżnić negatywne aspekty, jak m.in. brak kontekstu – AI może nie rozumieć niuansów lub kontekstu biznesowego, co może wpływać na jakość i dokładność sprawozdań. Oprócz tego może wystąpić zjawisko zależności od danych. Jak wspomniano podczas analizy, jakość generowanych sprawozdań zależy bezpośrednio od jakości i kompletności dostarczonych danych. Aktualnie występuje również potrzeba nadzoru sztucznej inteligencji. Ten aspekt można rozpatrywać dwojako, zwłaszcza mając w perspektywie rozszerzanie użyteczności AI i przejmowanie przez nią coraz większej liczby zadań wykonywanych dotychczas przez ludzi. Sprawozdania generowane przez AI wymagają nadzoru i weryfikacji, aby upewnić się, że są dokładne i spełniają wszystkie wymagane standardy. Zarówno za pozytywny, jak i negatywny aspekt może zostać uznana kwestia kosztów. Aby rozpocząć korzystanie z możliwości dostarczanych przez sztuczną inteligencję, wymagany jest większy wkład finansowy. Użycie AI – dzięki automatyzacji rutynowych zadań – w dłuższej perspektywie znacznie zmniejsza koszty związane z przygotowaniem sprawozdań. Podejmując decyzje o rozpoczęciu współpracy z AI, należy wziąć pod uwagę bezpieczeństwo dostarczanych danych. Należy stosować odpowiednie środki ochrony danych, aby przetwarzane wrażliwe dane finansowe nie wiązały się z ryzykiem naruszeń ich bezpieczeństwa.

Stosowanie sztucznej inteligencji do generowania raportów niefinansowych oferuje spółkom istotne korzyści, takie jak: zwiększona efektywność, obniżenie kosztów dzięki automatyzacji oraz możliwość szybkiej analizy dużych wolumenów danych. Z drugiej strony, wymagana jest też ostrożność, szczególnie w kwestii dokładności i bezpieczeństwa danych. Przy odpowiednim nadzorze i zastosowaniu AI może to być obiecująca perspektywa rozwoju dla spółek, pozwalająca na lepsze zarządzanie informacjami i zwiększenie transparentności działalności. Ponadto, jak donosi PwC – jedna ze spółek grupy nazywanej „wielką czwórką” – niektóre firmy mają trudności z dostarczaniem pełnych i wiarygodnych danych, co może prowadzić do niepełnych lub mylących sprawozdań. Wielu inwestorów zatem uważa, że raporty powinny być poddawane audytowi na takim samym poziomie jak sprawozdania finansowe, aby zwiększyć ich wiarygodność (PwC, b.d.). Istotne jest zatem, aby spółki starannie monitorowały proces wykorzystywania sztucznej inteligencji do generowania raportów niefinansowych, kładąc szczególny nacisk na precyzję oraz bezpieczeństwo danych. Mimo potencjalnych trudności, rozwój tego podejścia – przy wsparciu odpowiedniego nadzoru i audytu – może przynieść korzyści zarówno dla firm, jak i dla inwestorów, zwiększając przejrzystość i rzetelność raportów.

W przyszłych badaniach nad tym obszarem warto skupić się na sprawdzeniu dokładności i rzetelności danych dostarczanych przez AI, jak również umiejętności adaptacji tego narzędzia do niekiedy wymagających i specyficznych wymagań, jak np. konkretne branże czy sytuacje polityczne.

Literatura

- Almagtome, A. (2020). *Artificial Intelligence Applications in Accounting and Financial Reporting Systems: An International Perspective*. <https://doi.org/10.4018/978-1-7998-5077-9.ch026>
- Deloitte. (b.d.). *Generative AI Use Cases across Functions and Industries*. Pobrano 26 sierpnia 2024 z <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/consulting/articles/gen-ai-use-cases.html>
- Duda, K. (2019). *Sztuczna inteligencja w biznesie: zastosowania i wyzwania*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- EY. (2017). *Roboty w służbie księgowości*. Ernst & Young. Pobrano 10 czerwca 2024 z https://www.ey.com/pl_pl/publications/robots-in-accounting
- Fernandez, A. (2019). Artificial Intelligence in Financial Services. *Banco de Espana Article*, 3(19).
- Issa, H., Sun, T. i Vasarhelyi, M. A. (2016). Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1-20.
- Jędrzejka, D. (2019). Robotic Process Automation and Its Impact on Accounting. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 137-166. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.6061>
- LPP. (b.d.). Raporty finansowe i niefinansowe. Pobrano 26 sierpnia 2024 z <https://lpp.com/relacje-inwestorskie/raporty/>
- Muthukrishnan, N., Maleki, F., Ovens, K., Reinhold, C., Forghani, B. i Forghani, R. (2020). Brief History of Artificial Intelligence. *Neuroimaging Clinics of North America*, 30(4), 393-399. <https://doi.org/10.1016/j.nic.2020.07.004>. PMID: 33038991
- Nowak, P. (2017). Wykorzystanie sztucznej inteligencji w audycie i księgowości. *Przegląd Finansowy*, 15(2), 87-105.

- Odonkor, B., Kaggwa, S., Uwaoma, P., Hassan, A. i Farayola, O. (2024). Integrating Artificial Intelligence in Accounting: A Quantitative Economic Perspective for the Future of U.S. Financial Markets. *Finance & Accounting Research Journal*, (6), 56-78. <https://doi.org/10.51594/farj.v6i1.723>
- PwC. (b.d.). ESG data collection and reporting. Pobrano 26 sierpnia 2024 z <https://www.pwc.com/us/en/services/esg/library/esg-data-collection-reporting.html>
- Schaltegger, S., Burritt, R. i Petersen, H. (2017). *Sustainability Accounting and Reporting*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-031-35351-2_8
- Thomson, J. (2020). *Wypowiedź o wpływie technologii na zawód księgowego*. Institute of Management Accountants.

Artificial Intelligence In Non-Financial Reporting – An Assessment of AI Tools' Effectiveness

Abstract: The purpose of the chapter is to evaluate the usefulness of applying artificial intelligence to create non-financial reports. The work continues research on the growing use of AI in accounting, noting that traditional report preparation is time-consuming and labour-intensive. In the study, generative AI was asked to generate reports based on information from three sources (news, Facebook, LinkedIn) and Article 49 of the Accounting Law, and to compare them with company reports. The analysis examined thematic coverage as well as differences in writing style, including tone, structure, vocabulary, and narrative approach. The results indicated that AI-generated reports are often more focused and simplified, whereas company reports stand out for careful visual design. When properly programmed, AI can also produce well-organised and aesthetically appealing reports.

Keywords: artificial intelligence, reporting, audit, non-financial report

Nasze książki można czytać na
dbc.wroc.pl, ibuk.pl, ebookpoint.pl

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120
www.wydawnictwo.uew.pl

Zamówienia:
tel. 71 36 80 602, e-mail: econbook@ue.wroc.pl
ksiegarnia.ue.wroc.pl