

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-523-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach .....	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
<b>Adam Bujak:</b> Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych .....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań .....	176
<b>Wojciech Flieger:</b> Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw .....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Determinanty sukcesu projektów .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Komunikacja w rachunkowości zarządczej .....	343
<b>Remigiusz Napiecek:</b> Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
<b>Edward Nowak:</b> Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej .....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych .....	409

<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze .....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	500

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Ecological controlling in the company.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> The process of controlling implementation in companies practice .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Management control in organizational units of courts .....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Historical aspect of income statement of interwar period in Poland .....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinants of return on equity of companies in the food industry .....	76
<b>Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Strategic controlling of universities .....	84
<b>Adam Bujak:</b> The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling .....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Financial controlling in the EU projects implemented in public universities .....	121

<b>Halina Chłodnicka:</b> Valuation of an insolvent business vs. fair value .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków .....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Use of budgeting in the EU projects management – research findings .....	176
<b>Wojciech Fliegner:</b> Computer aid of risk management through audit procedures .....	186
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study .....	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> The additive, cost production function in the management assessment process of business entity .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> The study of fluctuation of deviations in the budgeting control .....	224
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Project success factors .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research .....	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture .....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises .....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Personnel controlling measures in local government units.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud .....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. ....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Communication in management accounting .....	343

---

<b>Remigiusz Napiecek:</b> Interdependence of the main areas of university activity .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> The state and development trends of management accounting in 21 <sup>st</sup> century in practice .....	361
<b>Edward Nowak:</b> The discriminant function of accounting .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics .....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Challenges facing management accounting of business models.....	409
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems .....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution .....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Risk controlling in cultural institutions.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of inventory management strategy on financial results of companies .....	500

## Marek Masztalerz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
e-mail: marek.masztalerz@ue.poznan.pl

---

# KOMUNIKACJA W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

---

# COMMUNICATION IN MANAGEMENT ACCOUNTING

---

DOI: 10.15611/pn.2015.399.33

**Streszczenie:** Rachunkowość jako język biznesu jest uznawana za system informacyjny oraz narzędzie komunikacji. Celem artykułu jest identyfikacja procesów informowania i komunikowania w systemie rachunkowości zarządczej, a następnie przedstawienie propozycji modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej. W artykule dokonano rozróżnienia pojęć „informacja” i „komunikacja”, wskazując na fakt, że nie oznaczają tego samego, chociaż mają pewną część wspólną. Przedstawiono również istotę rachunkowości zarządczej oraz zaprezentowano model komunikacji bazujący na modelu komunikacji językowej Jakobsona. Omówiono elementy składowe modelu i opisano funkcje językowe realizowane w ramach modelu. Wskazano również na możliwe kierunki i charakter badań w zakresie komunikacji w rachunkowości zarządczej. W artykule wykorzystano głównie metodę analizy opisowej i metodę analogii.

**Słowa kluczowe:** informacja, komunikacja, rachunkowość zarządcza.

**Summary:** Accounting as a language of business is considered to be an information system and a communication tool. This paper aims to identify the processes of information and communication in the management accounting system, and then to offer a communication model in management accounting. The paper distinguishes between the concepts of “information” and “communication”, pointing to the fact that they do not mean the same thing, although they overlap to some extent. It also presents the essence of management accounting and the communication model based on the model of linguistic communication by Jakobson. The elements of the model are discussed and the language functions performed within the model are described. The paper concludes with the possible directions and genres of research in the area of management accounting communication. The paper primarily uses the descriptive analysis method and the analogy method.

**Keywords:** information, communication, management accounting.



*Information is giving out;  
communication is getting through.*

Sydney J. Harris

## 1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza często określana jest jako system informacyjny (bo gromadzi, analizuje, interpretuje, prezentuje i raportuje informacje), a zarazem narzędzie komunikacji pomiędzy twórcami informacji oraz ich użytkownikami. Takie ujęcie rachunkowości zarządczej prowokuje pytanie, na czym dokładnie polega komunikacja w ramach systemu rachunkowości zarządczej? Czy jest to tylko przekazywanie informacji zawartych w raportach? Kto uczestniczy w procesie komunikacji? Jakie są wyzwania i potencjalne problemy związane z komunikacją w rachunkowości zarządczej i jak można je badać?

Celem artykułu jest omówienie procesów informowania i komunikowania w systemie rachunkowości zarządczej, a następnie przedstawienie propozycji modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej.

Tak sformułowany cel wymaga przyjęcia adekwatnych metod badawczych, obejmujących analizę opisową i porównawczą oraz metodę analogii. Dla właściwej realizacji postawionego celu wykorzystano literaturę zarówno z zakresu rachunkowości, jak również z obszaru teorii komunikacji, teorii informacji i językoznawstwa.

## 2. Informowanie a komunikowanie

W potocznym i ogólnym rozumieniu i n f o r m a c j a jest utożsamiana z wiadomością (komunikatem), treścią i sensem wiadomości (komunikatu), a nawet wiedzą o czymś. Lubański [1974] zauważa, że intuicyjne rozumienie terminu „informacja” wydaje się przejrzyste i w ramach zwykłych zastosowań nie prowadzi do nieporozumień, niemniej znaczenie tego terminu wymaga uściślenia na potrzeby prowadzenia rozważań naukowych lub filozoficznych.

Informacja jest pojęciem niejednoznacznym i różnie definiowanym na użytek różnych dyscyplin (np. cybernetyki, telekomunikacji, informatyki, komunikacji społecznej i wielu innych). Przez informację można rozumieć np. znak lub ciąg znaków, które da się zinterpretować jako wiadomość (komunikat) dla odbiorcy. Jak podaje Floridi [2011], na gruncie teorii i filozofii informacji stosuje się ogólną definicję informacji (*General Definition of Information – GDI*), zgodnie z którą porcja informacji (tzw. *infon*), oznaczona jako  $\sigma$ , ma wartość znaczeniową (semantyczną) tylko wtedy, gdy spełnione są trzy warunki:

- 1)  $\sigma$  zawiera  $n$  danych (*data*), gdzie  $n \geq 1$ ;
- 2) dane są właściwie ukształtowane (*well-formed*), tj. zgromadzone zgodnie z zasadami (składnią)<sup>1</sup> rządzącymi danym systemem, kodem czy językiem;

<sup>1</sup> Składnia jest tutaj rozumiana szerzej niż tylko jako kategoria lingwistyczna i oznacza zbiór zasad determinujących kształtowanie, konstrukcję, kompozycję czy tworzenie struktury czegoś.

3) właściwie ukształtowane dane w  $\sigma$  mają zawartość semantyczną, czyli mają jakieś znaczenie (*meaningful data*).

Informacją w tym ujęciu jest zatem uporządkowany (według składni właściwej dla danego systemu) zbiór danych mający znaczenie zarówno dla jej twórcy (nadawcy), jak i adresata (odbiorcy).

Proces przekazywania informacji od nadawcy do adresata jest powszechnie określany mianem komunikacji. W ostatnich latach pogląd ten jednak bywa podważany przez badaczy i teoretyków zajmujących się komunikacją. Jak twierdzi Ollivier [2010], wybitny francuski komunikolog, przy obecnym stanie nauki komunikacja nie powinna być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach wysyłania przekazu od nadawcy do odbiorcy, gdyż komunikaty podlegają ciągłej (re)interpretacji przez ich użytkowników.

Wendland [2012] również stoi na stanowisku, że działania komunikacyjne nie są redukowalne do przekazywania informacji. Zwraca uwagę na to, że często (szczególnie w tzw. transmisyjnych modelach komunikacji) błędnie zakłada się tożsamość (albo co najmniej nierozzerwalny związek) między procesami komunikacyjnymi i informacyjnymi, co znajduje swoje odzwierciedlenie w powszechnym definiowaniu komunikacji jako przekazywania informacji oraz traktowaniu „informacji” jako „treści” komunikatu. Wendland [2012] analizuje możliwe relacje pomiędzy „działaniem komunikacyjnym” a „przekazywaniem informacji” i dochodzi do następujących wniosków:

- pojęcia „komunikacja” i „informacja” nie są ani tożsame, ani rozłączne,
- żadne z tych pojęć nie jest szersze czy nadrzędne względem drugiego,
- zakresy semantyczne obu pojęć mają część wspólną, tj. częściowo się pokrywają, zatem nie wszystkie (ale niektóre) działania komunikacyjne są procesami przekazywania informacji i nie każde (ale niektóre) przekazywanie informacji jest działaniem komunikacyjnym.

### 3. Komunikacja jako istota rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza jest tradycyjnie<sup>2</sup> określana jako system informacyjny, którego istotą jest proces gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji przydatnych w podejmowaniu decyzji menedżerskich. Informacja w rachunkowości zarządczej powstaje w toku przetworzenia zebranych danych (ilościowych i jakościowych) i służy powiększeniu wiedzy użytkownika (odbiorcy) informacji. Dane, same w sobie, nie stanowią informacji – stają się nią dopiero po przetworzeniu.

---

<sup>2</sup> Warto jednak dodać, że w ostatnich latach pojawiają się odmienne definicje. Przykładowo amerykański Institute of Management Accountants (IMA) w 2008 roku oficjalnie uznał, że definiowanie rachunkowości zarządczej w kategoriach systemu informacyjnego jest już przestarzałe, dlatego przyjął zupełnie nową definicję, akcentującą nie proces tworzenia informacji, lecz aktywną rolę rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania, w szczególności na poziomie strategicznym [IMA 2008].

Zgodnie z definicją IFAC [1998] rachunkowość zarządcza to proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania oraz komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i niefinansowych) wykorzystywanych przez zarząd na potrzeby planowania, oceny i sterowania w ramach organizacji, a także do zabezpieczenia efektywności wykorzystania zasobów i rozliczenia się z ich zużycia.

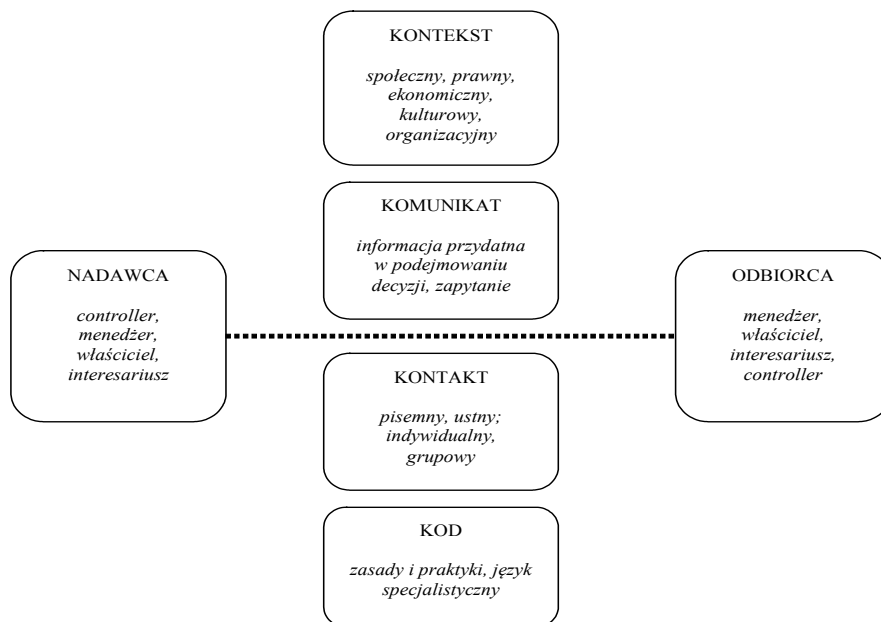
CIMA i AICPA [2014] definiują rachunkowość zarządczą jako pozyskiwanie, analizę, komunikowanie oraz wykorzystywanie przydatnych decyzyjnie (*decision-relevant*) informacji finansowych i niefinansowych do generowania i zachowania wartości dla organizacji. Opublikowane w 2014 roku *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej (Global Management Accounting Principles – GMAP)* mocno akcentują wagę komunikacji, rachunkowość zarządcza bowiem „zaczyna się i kończy rozmowami”, prowadzi do podejmowania lepszych decyzji właśnie dlatego, że komunikuje odkrywcze (*insightful*) informacje na wszystkich etapach procesu decyzyjnego. Dobra komunikacja pozwala również rachunkowości zarządczej niwelować efekt silosu i ułatwia zintegrowane myślenie w ramach organizacji. Konsekwencje działań w jednym obszarze są – dzięki rachunkowości zarządczej – lepiej rozumiane w innych obszarach, akceptowane lub naprawiane. GMAP wymagają komunikowania w sposób „szyty na miarę” poprzez dostosowanie się do podmiotu (kto?) i przedmiotu (co?) decyzji, jak również czasu (kiedy?), miejsca (gdzie?) i stylu (jak?) podejmowania decyzji.

#### 4. Model komunikacji językowej a rachunkowość zarządcza

Proces komunikacji w rachunkowości można rozpatrywać w świetle istniejących modeli komunikacji językowej [Masztalerz 2013b]. Jednym z najbardziej znanych jest model Jakobsona [1989], zgodnie z którym komunikacja wymaga sześciu czynników, tj. nadawcy (1), który kieruje komunikat (2) do odbiorcy (3) w drodze kontaktu (4) za pomocą wspólnego (przynajmniej w części) dla nadawcy i odbiorcy kodu (5) i w ramach określonego kontekstu (6) uchwytne dla odbiorcy.

Proces tworzenia i dostarczania informacji w ramach systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie jest analogiczny do procesu komunikacji językowej [Masztalerz 2013a]. Nadawca (np. controller<sup>3</sup>) kieruje w drodze kontaktu (np. w rozmowie lub przez wysłanie raportu) komunikat (np. raport o rentowności produktów) do odbiorcy (np. menedżera) przy zastosowaniu kodu (np. przyjętych zasad rachunkowości zarządczej) i w ramach określonego kontekstu (informacje coś oznaczają). Ramowy model komunikacji w systemie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie (oparty na modelu komunikacji językowej Jakobsona) przedstawiono na rys. 1.

<sup>3</sup> W artykule przyjęto, że specjalista z rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie jest określanym mianem controllera (zgodnie z dominującą w Polsce praktyką tworzenia w organizacjach działów controllingu, a nie działów rachunkowości zarządczej).



**Rys. 1.** Model komunikacji w rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

W zaprezentowanym modelu zrezygnowano z tradycyjnego postrzegania relacji nadawca–odbiorca. Po pierwsze, biorąc pod uwagę dynamiczny rozwój i wzrost znaczenia koncepcji zarządzania wartością (orientacja na właścicieli) oraz zarządzania dokonaniaми i zrównoważonego rozwoju (orientacja na interesariuszy), należy, zdaniem autora, rozszerzyć krąg użytkowników informacji generowanej przez system rachunkowości zarządczej. Po drugie, autor stoi na stanowisku, że w praktyce rachunkowości zarządczej komunikacja ma (a przynajmniej powinna mieć) charakter wielostronny, tj. zarówno nadawcą, jak i odbiorcą komunikatu może być controller, menedżer, właściciel (udziałowiec) lub jakiegokolwiek inny interesariusz przedsiębiorstwa. W zależności od kierunku komunikacji różny charakter będzie miał sam komunikat: albo będzie on stanowił zapytanie o analizę, interpretację, ocenę i prezentację określonego zjawiska ekonomicznego lub rozwiązanie konkretnego problemu decyzyjnego (gdy odbiorcą jest controller), albo będzie on informacją przygotowaną przez controllera dla docelowego użytkownika. W rachunkowości zarządczej dochodzi do różnych form kontaktu pomiędzy uczestnikami procesu komunikacji: mogą to być kontakty bezpośrednie i pośrednie; kontakty ustne i pisemne; kontakty indywidualne i grupowe. Proces komunikacji w rachunkowości zarządczej odbywa się w określonym kontekście społecznym ekonomicznym, kulturowym, prawnym i organizacyjnym, który nadaje przekazy-

wanym komunikatom określone znaczenie (lub zabarwienie znaczeniowe). Wreszcie, komunikacja w ramach rachunkowości zarządczej wiąże się z zastosowaniem kodu, przez który można rozumieć zarówno przyjęte w organizacji zasady rachunkowości zarządczej, jak również specjalistyczny język, obejmujący „słownik” (semantykę, czyli terminologię rachunkowości zarządczej) i „gramatykę” (syntaktykę, czyli reguły tworzenia sensu i znaczenia).

Każdy z sześciu czynników w modelu komunikacji językowej Jakobsona ma swoją wagę w procesie komunikacji i determinuje inną funkcję języka. Wypowiedź zorientowana na nadawcę pełni funkcję emotywną (ekspresywną), a na odbiorcę – konatywną; skierowana na kontekst – funkcję poznawczą (oznaczającą, denotacyjną), na komunikat – funkcję poetycką, na kod – funkcję metajęzykową, a skierowana na kontakt – funkcję fatyczną. Wprawdzie zasadniczym celem komunikatów językowych jest przedstawianie (funkcja poznawcza), niemniej obecności pozostałych funkcji nie można nigdy wykluczyć.

Powstaje więc pytanie, czy w procesie komunikacji w rachunkowości zarządczej można wyodrębnić – poza samą funkcją poznawczą, stanowiącą oczywisty trzon komunikacji – również pozostałe funkcje językowe. W praktyce rachunkowości zarządczej na pewno można się doszukać realizacji funkcji fatycznej, zorientowanej na utrzymywanie kontaktu, ujawnia się ona bowiem w komunikacji bezpośredniej (ustnej) np. pomiędzy controllerami i osobami podejmującymi decyzje zarządcze. Można również wskazać realizację funkcji metajęzykowej, rachunkowość zarządcza dysponuje bowiem własnym metajęzykiem, który pojawia się wtedy, gdy „opowiada” o samej sobie (w ramach metateoretycznej autorefleksji), tj. gdy komunikat skupiony jest na używanym kodzie opisu rzeczywistości ekonomicznej organizacji. Język rachunkowości zarządczej w mniejszym stopniu pełni funkcję emotywną czy funkcję konatywną, nie jest jednak ich pozbawiony. Komunikaty rachunkowe są od strony nadawcy wyrazem jego poglądu o świecie (profesjonalnego osądu np. sytuacji ekonomicznej i dokonań organizacji) oraz mają nierzadko za zadanie wywieranie wpływu na odbiorcę.

Ciekawym zagadnieniem jest ewentualna obecność w rachunkowości zarządczej funkcji poetyckiej. Wbrew nazwie funkcja ta nie dotyczy wyłącznie poezji. Oznacza ona koncentrację na samym komunikacie i jest „projekcją zasady ekwiwalencji z osi wyboru na oś kombinacji” [Jakobson 1989, s. 88], która objawia się wtedy, gdy nadawca komunikatu dokonuje przemyślanego wyboru słów (ze zbiorów semantycznie bliskich, tj. ekwiwalentnych terminów) i tworzy z nich szereg znaczeniowy. Tak rozumianą funkcję poetycką można przypisać również rachunkowości zarządczej, gdzie ze względu na dużą (w porównaniu z zewnętrzną sprawozdawczością finansową) swobodę sposobu raportowania istnieją spore możliwości twórczego przedstawiania rzeczywistości.

## 5. Wyzwania komunikacji w rachunkowości zarządczej

Biorąc pod uwagę model opisany w poprzednim punkcie, można wskazać na następujące obszary potencjalnych badań w zakresie komunikacji w rachunkowości zarządczej:

- W odniesieniu do *n a d a w c y*: Kto już jest, a kto jeszcze może być potencjalnym nadawcą komunikatu w ramach rachunkowości zarządczej? Jakie są wymagane kompetencje i umiejętności nadawcy? Jaki jest wpływ czynników behawioralnych na tworzenie informacji przez nadawcę, do jakich błędów poznawczych może to prowadzić i jak można tych błędów uniknąć?
- W odniesieniu do *o d b i o r c y*: Kto jest lub może być potencjalnym odbiorcą komunikatu w ramach rachunkowości zarządczej? Czy komunikacja w rachunkowości zarządczej nadal może być uznawana za komunikację wewnątrz organizacji? Jakie są potrzeby informacyjne i możliwości poznawcze odbiorców informacji? Jaki jest wpływ czynników behawioralnych na percepcję informacji przez odbiorcę, do jakich błędów poznawczych może to prowadzić i jak można ich uniknąć?
- W odniesieniu do *k o m u n i k a t u*: Co jest przedmiotem komunikatu, jaka jest jego zawartość semantyczna i struktura syntaktyczna, jaki jest jego potencjał pragmatyczny związany z wywieraniem wpływu na zachowanie i decyzje odbiorcy?
- W odniesieniu do *k o n t a k t u*: Jakie są możliwe formy kontaktu w ramach rachunkowości zarządczej? Czy i jakie ma to znaczenie dla efektywności komunikacji?
- W odniesieniu do *k o n t e k s t u*: Jakie są uwarunkowania prawne, organizacyjne, społeczne, środowiskowe, kulturowe itp. procesu komunikacji w rachunkowości zarządczej i jaki jest ich wpływ na sposób formułowania komunikatów przez nadawców i ich percepcji przez odbiorców?
- W odniesieniu do *k o d u*: Czy język specjalistyczny rachunkowości zarządczej jest wystarczająco bogaty i precyzyjny, by uchwycić niuanse opisywanej rzeczywistości ekonomicznej i społecznej? Jaki jest stopień znajomości kodu przez uczestników procesu komunikacji? Jakie są trudności z tłumaczeniem terminów specjalistycznych na języki obce? Jakie są braki lub ograniczenia stosowanych kodów (języków)?

Zaprezentowane powyżej problemy badawcze nie wyczerpują oczywiście listy wszystkich potencjalnych pytań, które można zadać w odniesieniu do modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej, lecz jedynie wskazują możliwe kierunki badawcze w tym zakresie. Warto zaznaczyć, że badania te powinny być prowadzone nie tylko w ramach tradycyjnego pozytywistycznego paradygmatu głównego nurtu, wykorzystującego głównie metody ilościowe, lecz również (a może przede wszystkim) w ramach alternatywnych paradygmatów badawczych, takich jak paradygmat interpretacyjny i paradygmat krytyczny, w których z powodzeniem stosuje się meto-

dy jakościowe. Rachunkowość zarządcza jest nauką społeczną, co oznacza również, że w badaniach nad nią można przyjmować różne perspektywy: socjologiczną, psychologiczną, lingwistyczną, semiotyczną, kulturową i inne. Tego typu badania na razie stanowią rzadkość w Polsce, jednak za granicą (szczególnie wśród zachodnio-europejskich badaczy) coraz bardziej zyskują na popularności.

## 6. Zakończenie

Punktem wyjścia artykułu było rozróżnienie pojęć „informacja” i „komunikacja” oraz ustalenie relacji pomiędzy nimi. Odwołano się przy tym do literatury z zakresu teorii informacji i teorii komunikacji. Następnie omówiono istotę rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego i narzędzia komunikacji w przedsiębiorstwie. W szczególności uwypuklono znaczenie komunikacyjnego aspektu rachunkowości zarządczej wynikające z opublikowanych w 2014 roku Globalnych Zasad Rachunkowości Zarządczej.

Dla zaprezentowania procesu komunikacji w rachunkowości zarządczej wykorzystano model komunikacji językowej Jakobsona, obejmujący sześć elementów: nadawcę, odbiorcę, komunikat, kontekst, kontakt i kod. Każdy z elementów modelu krótko scharakteryzowano, w tym podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy – a jeśli tak, to w jaki sposób – w modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej realizowane są funkcje językowe ujęte w pierwotnym modelu Jakobsona. W toku rozważań ustalono, że komunikacja w rachunkowości zarządczej spełnia w mniejszym lub większym stopniu wszystkie funkcje językowe, tj. funkcję poznawczą, fatyczną, emotywną, konatywną, metajęzykową, a nawet poetycką.

W ostatniej części artykułu sformułowano szereg pytań w odniesieniu do poszczególnych elementów proponowanego modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej. Odpowiedź na postawione pytania wymaga przeprowadzenia stosownych badań ilościowych i jakościowych, w szczególności w ramach paradygmatu interpretacyjnego i paradygmatu krytycznego, które w większym stopniu niż funkcjonalistyczny paradygmat głównego nurtu czerpią z dorobku nauk społecznych i humanistycznych. Pozwoli to z jednej strony rzucić nowe światło na „stare” problemy, a z drugiej umożliwi identyfikację zupełnie nowych pytań i wyzwań.

## Literatura

- CIMA, AICPA, 2014, *Global Management Accounting Principles*, <http://www.cgma.org/principles> (10.03.2015).
- Floridi L., 2011, *Semantic Conceptions of Information*, [w:] E.N. Zalta (red.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2011 Edition), <http://plato.stanford.edu/archives/spr2011/entries/information-semantic> (10.03.2015).
- IFAC, 1998, *Management Accounting Concepts*, New York.

- IMA, 2008, Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting, <http://www.imanet.org> (1.04.2015).
- Jakobson R., 1989, *W poszukiwaniu istoty języka. Wybór pism*, t. 2, PIW, Warszawa.
- Lubański M., 1974, *O pojęciu informacji*, „Studia Philosophiae Christianae”, t. 10, nr 1, s. 73-99.
- Masztalerz M., 2013a, *Rachunkowość w świetle językoznawstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 177-191.
- Masztalerz M., 2013b, *Semiotyczne aspekty rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 1, no. 8 (257), s. 32-42.
- Ollivier B., 2010, *Nauki o komunikacji. Teoria i praktyka*, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Wendland M., 2012, *Działanie komunikacyjne a przekazywanie informacji*, [w:] E. Kulczycki, M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań, s. 137-148.