

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Monika Łada

AGH w Krakowie

e-mail: mlada@zarz.agh.edu.pl

UGRUNTOWANE TEORIE O RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie podejścia badawczego skierowanego na opracowanie teorii ugruntowanych o rachunkowości zarządczej. Na podstawie przeglądu literatury przedmiotu wskazano na rolę teorii w badaniach empirycznych z zakresu rachunkowości zarządczej, scharakteryzowano indukcyjną metodę prowadzenia badań empirycznych oraz omówiono założenia dotyczące zasad konstrukcji teorii ugruntowanych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, metody badawcze, indukcja, teoria ugruntowana.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.29

1. Wstęp

Rosnąca akceptacja polskiego środowiska akademickiego dla postrzegania rachunkowości jako nauki społecznej [Nowak 2010; Kozarkiewicz, Łada 2011; Nadolna 2012; Karmańska 2013] bardzo wyraźnie wpływa na zmianę modelu prowadzenia badań naukowych. Coraz większym zainteresowaniem cieszą się badania empiryczne dotyczące zjawisk zachodzących w praktyce rachunkowości. Empiryczna orientacja prowadzonych badań nie zwalnia autorów z konieczności ich osadzenia w określonym kontekście teoretycznym [Remenyi i in. 2005, s. 32]. W badaniach nad praktyką rachunkowości przyjmuje to najczęściej formę strategii dedukcyjnej – wybrane teorie o rachunkowości zarządczej stanowią podstawę formułowania hipotez badawczych. Znacznie rzadziej sięga się po alternatywną strategię indukcyjną polegającą na poszukiwaniu wniosków teoretycznych na podstawie analizy danych empirycznych. Strategia ta – chociaż bardziej wymagająca dla badacza – sprzyja większej kreatywności w identyfikacji nowych zjawisk.

Celem artykułu jest przedstawienie jednego z podejść badawczych skierowanych na opracowanie nowych teorii o rachunkowości zarządczej ugruntowanych w praktyce. Na podstawie przeglądu literatury przedmiotu wskazano na rolę teorii

w badaniach empirycznych z zakresu rachunkowości zarządczej, scharakteryzowano indukcyjną metodę prowadzenia badań empirycznych oraz omówiono założenia dotyczące zasad konstrukcji teorii ugruntowanych. Przedstawiane rozważania zilustrowane zostały wybranym przykładem teorii ugruntowanej opracowanej na podstawie badań prowadzonych w obszarze rachunkowości zarządczej.

2. Teorie w badaniach nad praktyką rachunkowości zarządczej

Zgodnie z jedną z definicji ujętych w *Słowniku języka polskiego*, teoria jest to „całościowa koncepcja zawierająca opis i wyjaśnienie określonych zjawisk i zagadnień”. Rachunkowość postrzegana jako naukę społeczną charakteryzuje mnogość teorii o rachunkowości [Łada, Kozarkiewicz 2013]. Dla badań zorientowanych na praktykę gospodarczą teorie są przede wszystkim źródłem hipotez, które poddawane są empirycznej weryfikacji. W rachunkowości zarządczej, podobnie jak w innych obszarach nauk ekonomicznych, np. zarządzaniu, dominują teorie średniego i małego zasięgu [Sułkowski 2012].

Do pierwszej grupy należy zaliczyć stosunkowo uniwersalne teorie opracowane na podstawie badań prowadzonych w różnych dyscyplinach naukowych. Większość teorii stosowanych w rachunkowości wywodzi się z nauk społecznych [Szychta 2013]. Do najpopularniejszych teorii średniego zasięgu stosowanych w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej zaliczyć należy m.in.: teorię uwarunkowań sytuacyjnych [Nita 2013], teorię instytucjonalną [Zarzycka 2013], teorię legitymizacji [Łada, Kozarkiewicz 2013] oraz teorię kosztu transakcyjnego [Sobańska 2011]. Cechą tych teorii jest możliwość stosunkowo uniwersalnego opisu i wyjaśniania zjawisk charakterystycznych dla wybranego aspektu gospodarczej działalności ludzkiej.

Podkreślić należy, że teorie związane z badaniami empirycznymi są uzależnione od przyjętego paradygmatu badawczego. Zestawienie głównych podejść badawczych stosowanych w rachunkowości zaproponowane przez Chua [Szychta 2013] wskazuje bardzo wyraźnie na odmienną rolę przypisywaną teoriom. W badaniach klasycznych (funkcjonalnych) rolą teorii jest wierne i obiektywne odzwierciedlenie zjawisk zachodzących w rzeczywistości. W badaniach opartych na podejściu interpretatywnym celem teorii jest wyjaśnienie ludzkich intencji. W nurcie krytycznym natomiast teorie mają za zadanie rozpoznanie oraz usunięcie dominacji i ideologicznych praktyk. Tym, co decyduje o odmiennej roli teorii, są przede wszystkim przyjęta ontologia (sposób postrzegania rzeczywistości) i epistemologia badań (sposób prowadzenia badań i zastosowane metody). Możliwość przyjmowania odmiennych założeń w każdym z tych wymiarów oraz wybór określonego przedmiotu badań powodują, że można własnym badaniom empirycznym świadomie nadawać określone ujęcie teoretyczne, co sprzyja poszukiwaniu wciąż nowych teorii o rachunkowości zarządczej.

3. Podejście badawcze a tworzenie nowych teorii

Dla rozważań dotyczących rozwoju nowych teorii istotne jest wskazanie różnicy występującej w tej kwestii między podejściem dedukcyjnym i indukcyjnym. Ten klasyczny podział według przyjętego w badaniach sposobu rozumowania jest wprawdzie – z punktu widzenia współczesnego podejścia – mocno uproszczony. Na potrzeby niniejszego opracowania jednak takie dychotomiczne ujęcie pozwala wyraźniej zarysować odmienne miejsce i rolę teorii w prowadzonych badaniach empirycznych.

Najbardziej klasyczne podejście do badań empirycznych z zakresu rachunkowości zakłada wykorzystanie podejścia dedukcyjnego [Smith 2007, s. 19]. Punktem wyjścia do sformułowania problemu badawczego jest przegląd aktualnego stanu wiedzy i wybór określonej teorii, w świetle której prowadzone będą badania. W tym podejściu teoria lub teorie są źródłem opracowania hipotez badawczych. Odpowiednio dobrane elementy metodyki badawczej pozwalają na skonfrontowanie przyjętych hipotez z danymi pozyskanymi z praktyki. Połączenie elementów teoretycznych, empirycznych i metodologicznych jest skierowane na weryfikację prawdziwości badanych hipotez. Sposób rozumowania przebiega od ogółu do szczegółu i sprawdza się bardzo dobrze w przypadku teorii o szerszym zasięgu – zweryfikowanych w innych obszarach badań i przenoszonych na grunt rachunkowości zarządczej.

Podejście indukcyjne charakteryzuje przeciwny kierunek logiki rozumowania – od szczegółu do ogółu. Punktem wyjścia do formułowania hipotez są dane empiryczne. Ich analiza jest skierowana na identyfikację atrybutów lub relacji, które cechują wszystkie badane obiekty empiryczne [Stachak 1997, s. 181] składające się na całą zbiorowość (indukcja zupełna) lub jej reprezentację (indukcja niezupełna). Dlatego też w podejściu indukcyjnym zamiast określenia hipoteza częściej stosuje się pojęcie uogólnione twierdzenie – lepiej oddające sposób jego konstrukcji. Zakres tego uogólnienia decyduje o tym, co jest nowym efektem teoretycznym prowadzonych badań empirycznych. W zależności od złożoności mogą to być [Thietart i in. 2001, s. 56-59]:

- pojedyncze hipotezy – przypuszczenia dotyczące tego, dlaczego, kiedy i gdzie wskazane zdarzenia występują; przyjmują postać zdań opisujących logikę powiązania łączącego dwa możliwe do zbadania elementy zjawisk,
- modele – schematyczne ilustracje fizycznych lub poznawczych powiązań między najważniejszymi elementami badanego zjawiska; reprezentują uproszczony obraz odzwierciedlający badaną rzeczywistość,
- teorie – systemy logicznie usystematyzowanych hipotez/uogólnień opisujące określone zjawiska; najbardziej kompletne efekty badań naukowych.

Sformułowanie nowej teorii o rachunkowości zarządczej ugruntowanej w praktyce wymaga zatem wykorzystania podejścia indukcyjnego w celu opracowania uogólnionego twierdzenia o znacznym stopniu złożoności, wyjaśniającego istotny aspekt badanego zjawiska. Aby twierdzenie takie można było przyjąć za wiarygodne, opracowana teoria musi zostać poddana weryfikacji. Na etapie weryfikacji

należy sięgnąć po podejście dedukcyjne. Oba podejścia zatem są stosowane naprzemiennie – podejście indukcyjne przyczynia się do rozszerzania wiedzy teoretycznej, a podejście dedukcyjne pomaga ją weryfikować i doskonalić.

4. Założenia metodologiczne teorii ugruntowanej

Przykładem popularnego podejścia, które jest wykorzystywane w naukach społecznych [Konecki 2000], w tym szczególnie w badaniach empirycznych z zakresu rachunkowości zarządczej, jest teoria ugruntowana. Ta ogólna metoda prowadzenia systematycznych badań zorientowanych na konstruowanie i weryfikowanie nowej teorii w klasycznej wersji została opracowana przez B. Glasera i A.L. Straussa w latach 60. [Hoque (red.) 2006; Szczepankiewicz 2013]. We współczesnych badaniach z zakresu rachunkowości korzysta się również ze zmodyfikowanych jej wersji zaproponowanych przez A.L. Straussa i J. Corbina [Tillmann, Goddard 2008] oraz przez K. Charmaz [Szczepankiewicz 2013]. U podstaw teorii ugruntowanej leży założenie o potrzebie tworzenia teorii od podstaw – w ścisłym powiązaniu z badaniami empirycznymi. Zastosowanie tego usystematyzowanego podejścia pomaga badaczom wyłonić teorię bezpośrednio z długotrwałych obserwacji zjawisk zachodzących w praktyce gospodarczej. Sprzyja to bardziej innowacyjnemu podejściu do badań empirycznych oraz stwarza uniwersalne ramy do budowania konstrukcji teoretycznych odzwierciedlających nowe zjawiska lub ich istotne aspekty pomijane w dotychczasowych badaniach.

Na procedurę tworzenia teorii ugruntowanej składają się trzy przeplatające się ze sobą etapy: zbierania i analizy danych, konstruowania elementów teorii oraz jej weryfikacji. Pozyskane z obserwacji praktyki dane są podstawą opracowania składników teorii. Na tym etapie szczególną rolę odgrywa kreatywność badacza, pozwalająca dostrzec nowe zjawiska i przełożyć je na abstrakcyjne konstrukcje teoretyczne (zakodować). Weryfikacja teorii ugruntowanej wymaga powrotu do zbierania danych, by przetestować teorię w odmiennych uwarunkowaniach, np. badając kolejne przypadki. Wnioski z weryfikacji służą dalszemu doskonaleniu teorii ugruntowanej aż do uzyskania tzw. wysycenia teoretycznego [Lewis-Beck i in. 2004], czyli momentu, w którym kolejne przypadki nie wnoszą już nic nowego do badań, lecz jedynie potwierdzają wypracowane uogólnienia.

W trakcie procedury tworzenia teorii ugruntowanej wysiłek badaczy jest skierowany na opracowanie składowych obejmujących [Konecki 2000]:

- kategorie – abstrakcyjne pojęcia odpowiadające elementom obserwowanej rzeczywistości,
- własności kategorii – najważniejsze dla rozwijanej teorii cechy przypisywane poszczególnym kategoriom,
- hipotezy – sformułowane powiązania między kategoriami analitycznymi odpowiadające relacjom badanym empirycznie.

Praca nad tymi składnikami jest prowadzona z użyciem specyficznych metod i technik. W tworzeniu teorii ugruntowanej proponuje się wykorzystanie [Hoque (red.) 2006, s. 134-140]:

- teoretycznego próbkowania, polegającego na doborze kolejnych obiektów do badań w powiązaniu z konceptami istotnymi dla rozwijanej teorii,
- przeglądu literatury, służącego wspomaganie interpretacji danych empirycznych i ich kodowaniu, np. w celu ukierunkowania próbkowania lub identyfikacji powiązań istotnych dla identyfikacji kluczowych kategorii analitycznych,
- macierzy warunkowej, pomagającej w identyfikacji czynników na różnych poziomach istotnych dla badanego zjawiska,
- kodowania skierowanego na zmianę obserwacji w abstrakcyjne elementy teorii,
- sortowania kodów lub wyników, pomagającego w wykrywaniu istniejących relacji,
- metody ustawicznych porównań, mającej za zadanie wskazanie podobieństw i różnic między badanymi elementami zjawiska lub przypadkami,
- badań poprzez zadawanie pytań, skierowanych na odkrycie kolejnych charakterystyk,
- not badawczych zawierających wyniki dotychczasowych badań i kolejne, udoskonalone wersje teorii.

Wysiłki badacza, wspierane wykorzystaniem opisanych metod i technik, zmierzają do poszukiwania, a następnie zawężania zestawu stosowanych kodów, aż do określenia kluczowych składników teorii. Badania rozpoczynają się więc od celowego chaosu związanego z brakiem z góry przyjętych ograniczeń zakresu prowadzonych badań empirycznych i sposobu kodowania ich wyników. Inspiracją w tym zintegrowanym procesie (próbkowania i kodowania) są zarówno obserwacje praktyki, jak i wyniki badań literaturowych. Następnie poprzez systematyczną weryfikację kolejnych pomysłów prowadzona jest ekstrakcja kodów zmierzająca do identyfikacji tych właściwych, które zostaną wykorzystane do opisu docelowej teorii ugruntowanej.

Przedstawiona charakterystyka procedury badawczej wskazuje, że podstawą tworzenia teorii ugruntowanych jest przede wszystkim podejście indukcyjne – obserwacja danych empirycznych prowadzi do opracowania teoretycznych uogólnień. Autorzy koncepcji bardzo wyraźnie podkreślają jednak konieczność jednoczesnego zastosowania w procesie badawczym również podejścia dedukcyjnego oraz metody weryfikacji. Takie iteracyjne i nieliniowe postępowanie badawcze przy wykorzystaniu różnych podejść umożliwia poszukiwanie w praktyce nieznanego i przeniesienie tej wiedzy na grunt teoretyczny przy zachowaniu spójności metodologicznej i spełnieniu rygorów, jakim podlegają badania naukowe. Nie ma pełnej zgodności autorów co do obszaru wykorzystania teorii ugruntowanej. Niewątpliwie jest to metoda dostosowana do badań jakościowym [Eriksson, Kovalainen 2013, rozdz. XI] i charakterystyczna dla rozważań prowadzonych w paradygmacie badań interpretatywnych. Część badawczy prezentuje stanowisko wskazujące jednak na przydatność tego podejścia również w badaniach typowo ilościowych, o pozytywistycznej epistemologii – charakterystycznych dla paradygmatu funkcjonalistycznego [Konecki

2000]. W obu przypadkach celem jej zastosowania jest opracowanie nowej teorii średniego zasięgu dobrze ugruntowanej w praktyce.

5. Przykład teorii ugruntowanej o rachunkowości zarządczej

Zasady konstrukcji teorii na podstawie danych empirycznych zilustrowane zostaną przykładem badań dotyczących strategicznej rachunkowości zarządczej [Tillmann, Goddard 2008]. Celem badań było zrozumienie, w jaki sposób strategiczna rachunkowość zarządcza jest postrzegana i wykorzystywana w praktyce. Badania były prowadzone w paradygmacie interpretatywnym na podstawie metodyki tworzenia teorii ugruntowanej, opracowanej przez Straussa i Corbina. Badaczom nie chodziło o wskazanie stosowanych w praktyce poszczególnych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, ale raczej o identyfikację tego, co to pojęcie znaczy dla aktorów w analizowanej organizacji. Badania przeprowadzono w dużym niemieckim przedsiębiorstwie. Przyjęły one formę studium przypadku. Dane empiryczne, na podstawie których konstruowana była teoria ugruntowana, były zbierane poprzez: pogłębione wywiady ze specjalistami z zakresu rachunkowości zarządczej oraz kadrami zarządzającą różnych szczebli, obserwację nieingerującą zachowań kadry w czasie wywiadów oraz spotkań w przedsiębiorstwie poświęconych problemom strategicznym, jak również analizę dokumentów dotyczących funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej oraz wykorzystania informacji dla celów zarządzania strategicznego. Taka triangulacja miała za zadanie zapewnienie odpowiedniej jakości pozyskanych informacji.

Poprzez systematyczne kodowanie danych pozyskiwanych na kolejnych etapach badań oraz konfrontowanie ich z wynikami badań literaturowych wypracowano kategorie, które zostały ostatecznie wykorzystane do opisu badanego zjawiska. Podstawową kategorią, która wyłoniła się z danych empirycznych, było nadawanie znaczenia. Pojęcie to jest wykorzystywane do opisu wysiłków podejmowanych przez ludzi, a skierowanych na zrozumienie określonej sytuacji. Główny wysiłek badaczy został w ten sposób skupiony na identyfikacji sposobu, w jaki rachunkowość jest wykorzystywana do nadawania znaczenia kompleksowym decyzjom strategicznym. W artykule wskazano i opisano trzy takie sposoby:

- strukturalizowanie i harmonizowanie obrazu rzeczywistości,
- pomostowanie (porównania w czasie) i kontekstualizacja (porównania w przestrzeni),
- szukanie kompromisu i równoważenie.

W ostatecznej teorii ugruntowanej nadawanie znaczenia poprzez strategiczną rachunkowość zarządczą zostało powiązane z kontekstem zewnętrznym i wewnętrznym działania organizacji oraz z trzema kategoriami warunkującymi opisane procesy: zestawami informacji, tzw. wycuciem gry przez specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej oraz profesjonalnym *know-how*. Powiązania występujące między tymi elementami kształtują efekty w postaci komunikacji nadanego znaczenia zarządzającym i

podejmowania przez nich decyzji strategicznych oraz wynikającego z wymagań profilu umiejętności specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej.

Uwagę zwraca sposób konstrukcji artykułu prezentującego wyniki badań. Prowadzona w kolejnych rozdziałach narracja skierowana jest na powiązanie własnych wyników badań empirycznych z elementami teoretycznymi wykorzystywanymi przez innych badaczy. Ostatecznym efektem tych kolejnych porównań jest skonstruowana teoria zilustrowana graficznie jako model paradygmatyczny nadawania znaczenia w kontekście strategicznym.

6. Podsumowanie

Tworzenie teorii o rachunkowości zarządczej stanowi dla badacza bardzo atrakcyjny, ale też wymagający cel pracy naukowej. Przedstawione rozważania wskazują, że realizacja tego celu wymaga sięgnięcia po specyficzne procedury i narzędzia badawcze. Wypracowanie nowych elementów teoretycznych na podstawie badań empirycznych może zostać oparte na podejściu indukcyjnym – obserwacja rzeczywistości gospodarczej jest dla badacza głównym źródłem inspiracji do formułowania uogólnionych twierdzeń, które po weryfikacji poszerzają zakres wiedzy na temat praktyki rachunkowości zarządczej. Pomocne w procesie szukania istotnych prawidłowości są również wyniki dotychczasowych badań. Wprowadzone przez innych autorów kategorie do opisu różnych zjawisk mogą posłużyć badaczowi jako składniki wykorzystywane przy konstruowaniu i weryfikacji własnej, nowej teorii.

Popularną metodyką, która wspiera poszukiwanie źródeł teorii w praktyce, jest teoria ugruntowana. Dostosowanie procesu badawczego do jej założeń umożliwia ukierunkowanie wysiłku na prawidłowe wyłonienie składników teorii z obserwacji praktyki i ułatwia dotrzymanie ścisłych rygorów, jakim podlegają wyniki badań naukowych. Przedstawiony przykład zastosowania tego podejścia do badań nad praktyką rachunkowości zarządczej ilustruje, że nowa teoria ugruntowana może być konstruowana nawet na podstawie studium jednego przypadku.

Literatura

- Eriksson P., Kovalainen A., 2013, *Qualitative Methods in Business Research*, Sage Publications, London.
- Hoque Z. (red.), 2006, *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, Spiramus Press, London.
- Karmańska A., 2013, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradymaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s.125-146.
- Konecki K.T., 2000, *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, http://qsr.webd.pl/KKonecki/publikacje/publikacja18_1.doc (12.11.2013).

- Kozarkiewicz A., Łada M., 2011, *Teoria rachunkowości zarządczej – pięć kluczowych mitów*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości t. 2*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 167-175.
- Lewis-Beck M.S., Bryman A., Futing Liao T.F., 2004, *Encyclopedia of Social Science Research Methods*, SAGE Publications, Inc., <http://knowledge.sagepub.com/view/socialscience/n1011.xml> (10.11.2013).
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s.161-175.
- Nadolna B., 2012, *Paradygmaty badawcze nauk społecznych a triangulacja metod badawczych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 153-164.
- Nita B., 2013, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 193-209.
- Nowak W.A., 2010, *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Remenyi D., Williams B., Money A., Swartz E., 2005, *Doing Research in Business and Management*, Sage Publications, London.
- Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/teoria> (30.10.2013)
- Smith M., 2007, *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, London.
- Sobańska I., 2011, *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica 249, s. 35-46.
- Stachak S., 1997, *Wstęp do metodologii nauk ekonomicznych*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Sułkowski Ł., 2012, *Epistemologia i metodologia zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I., 2013, *Możliwość wykorzystania metodologii teorii ugruntowanej w badaniach naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 227-242.
- Szychta A., 2013, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 243-259.
- Thietart R.A. i in., 2001, *Doing Management Research – A Comprehensive Guide*, Sage Publications, London.
- Tillmann K., Goddard A., 2008, *Strategic management accounting and sense-making in a multinational company*, "Management Accounting Research" 19, s. 80-102.
- Zarzycka E., 2013, *Wykorzystanie teorii instytucjonalnej w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 70 (126), SKwP, Warszawa, s. 141-156.

GROUNDING THEORIES ABOUT MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary: The aim of the paper is to present research approach oriented towards the construction of a grounded theory about management accounting. On the basis of literature review the role of theory in empirical management accounting studies was pointed out, the main characteristics of induction approach to empirical research were described and grounded theory fundamentals were discussed.

Keywords: management accounting, research methods, induction, grounded theory.