

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 7 |
| Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady | 9 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice | 19 |
| Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego | 30 |
| Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców | 42 |
| Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach | 57 |
| Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw | 70 |
| Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie | 81 |
| Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty .. | 91 |
| Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami | 101 |
| Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa | 114 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna | 122 |
| Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających | 132 |
| Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek | 145 |
| Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu | 154 |
| Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów | 162 |
| Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła | 172 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council | 18 |
|---|----|

| | |
|---|-----|
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences | 29 |
| Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework | 41 |
| Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors | 56 |
| Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices..... | 69 |
| Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity | 80 |
| Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting | 90 |
| Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures | 100 |
| Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants.... | 113 |
| Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems | 121 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis | 131 |
| Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs..... | 144 |
| Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities | 152 |
| Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin | 161 |
| Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses | 170 |
| Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system | 190 |

Marta Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA, RACHUNKOWOŚĆ BEHAWIORALNA – DWIE STRONY TEGO SAMEGO MEDALU

Streszczenie: We współczesnych naukach ekonomicznych oraz praktyce gospodarczej powstają kolejne odmiany rachunkowości. Należą do nich rachunkowość zarządcza oraz rachunkowość behawioralna. Celem artykułu jest wykazanie powiązań między nimi. Teza jest następująca: rachunkowość zarządcza i rachunkowość behawioralna stanowią o dwóch dopełniających się aspektach tego samego zjawiska i mogą być uznane za „dwie strony tego samego medalu”. W celu wykazania tezy dokonano analizy pojęć składających się na oba określenia i opisu istoty obu badanych odmian rachunkowości. Następnie dokonano analizy relacji pomiędzy nimi oraz wykazano ich punkty styczne. Artykuł ma charakter poznawczy i porządkujący. Badania koncentrują się studiach literaturowych z zakresu szeroko rozumianych nauk ekonomicznych, a także filozofii, psychologii i socjologii.

Słowa kluczowe: rachunkowość, zachowanie, behawioryzm, zarządzanie, rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.14

*Istnienie odruchu warunkowego (...)
dowodzi, że nie ma takich przejawów,
(...) których w końcu nie udałoby się
odtworzyć lub dowolnie zmienić.*

Iwan Pawłow

1. Wstęp

Dzisiejszy świat, w tym działalność biznesowa, stają się coraz bardziej skomplikowane, a złożoność ta jest coraz bardziej widoczna. Pociąga to za sobą z jednej strony potrzebę stosowania kompleksowych rozwiązań, z drugiej zaś – rosnącą specjalizację działań biznesowych oraz szczegółowość nauk ekonomicznych. Dotyczy to także rachunkowości. Autorka niniejszego artykułu identyfikuje się z poglądami prezentowanymi przez M. Ładę i A. Kozarkiewicz, iż rachunkowość staje się w coraz większym stopniu heterogeniczna, a twierdzenie to nie dotyczy tylko wielości teorii,

orientacji i metod badawczych, ale także przekonań co do samej roli naukowców [Łada, Kozarkiewicz 2013, s. 160], oraz M. Masztalerza, iż rachunkowość jest swoistym produktem społecznym i podlega procesom społecznym [Masztalerz 2013, s. 188]. Właśnie w związku ze społecznym charakterem rachunkowości, zarówno w nauce, jak i w praktyce jej stosowania wydzielić można liczne jej rodzaje i subdyscypliny. Do odmian rachunkowości, które właśnie ze społecznego punktu widzenia mogą zostać uznane za szczególne charakterystyczne, należą w szczególności rachunkowość zarządcza oraz rachunkowość behawioralna. Ich istota, odległa od tradycyjnego rozumienia rachunkowości, wpisuje się w przewidywany przez A. Kamelę-Sowińską zmiernych rachunkowości rozumianej jako system sprawozdawczości i ewidencji finansowej funkcjonujący od początku jej istnienia do lat 80. XX wieku [Kamela-Sowińska 2014, s. 107].

Celem artykułu jest wskazanie relacji pomiędzy rachunkowością zarządczą a rachunkowością behawioralną. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, iż stanowią one „dwie strony tego samego medalu”, czyli traktują o dwóch wzajemnie się dopełniających aspektach tego samego zjawiska. W celu jej wykazania dokonana zostanie analiza pojęć składających się na rozumienie terminów „rachunkowość zarządcza” oraz „rachunkowość behawioralna”, analiza istoty tych dwóch odmian rachunkowości oraz powiązań między nimi. W tym kontekście wykorzystane zostaną studia literatury z zakresu szeroko rozumianych nauk ekonomicznych, a także filozofii, socjologii i psychologii.

2. Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna

Pojęcia rachunkowości zarządczej i rachunkowości behawioralnej powstały na tle różnych dyscyplin i subdyscyplin naukowych. W praktyce też stanowią zainteresowanie specjalistów różnorodnych dziedzin. Aby zrealizować cel artykułu oraz wykazać postawioną na jego wstępie tezę, należy przede wszystkim wyjaśnić rozumienie tych pojęć oraz określić ich istotę. Rozumienie rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości behawioralnej uzależnione będzie bowiem od pojmowania części składowych tych pojęć, a więc rachunkowości, zarządzania i behawioryzmu.

2.1. Pojęcie rachunkowości

Gdyby w wyjaśnianiu pojęcia rachunkowości zastosować zapisy odnośnej ustawy, byłoby ono rozumiane dosyć wąsko. Według niej rachunkowość danej jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;

5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;

7) poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą [Ustawa o rachunkowości, art. 4, pkt 3]. Tak definiowana rachunkowość skupiałaby się głównie na rejestracji zdarzeń gospodarczych oraz sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Jednakże na gruncie nauk ekonomicznych oraz w praktyce działalności gospodarczej jest ona rozumiana znacznie szerzej i ma bardziej uniwersalny charakter. Podręczna encyklopedia rachunkowości definiuje ją jako składową systemu ewidencji gospodarczej, która „stosując uogólniający miernik pieniężny (a w razie potrzeby naturalne jednostki miary), odzwierciedla przebieg oraz efekty procesów gospodarczych występujących w prowadzących ją jednostkach oraz kontroluje stan (i zmiany w stanie) środków gospodarczych niezbędnych do realizacji tych procesów” [Klimas 1997, s. 396-397]. Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych definiuje natomiast rachunkowość jako „proces identyfikacji, pomiaru, przetwarzania i przekazywanie informacji ekonomicznych pozwalających na formułowanie opinii i decyzji przez użytkowników informacji” [*A Statement...* 1966, za: Nowak 2001, s. 11]. W związku z tym zaznaczyć należy, iż mimo że „pierwotnym” zadaniem definiującym rachunkowość tradycyjnie jest ewidencja prowadzona w jednostkach pieniężnych, to szersze rozumienie rachunkowości uwzględnia także przydatność decyzyjną dostarczanych przez rachunkowość informacji.

2.2. Istota rachunkowości zarządczej

Jak wskazuje nazwa, rachunkowość zarządcza jest tą odmianą rachunkowości, której zadaniem jest wspomaganie zarządzania. Zarządzanie jest definiowane na wiele sposobów (i tak np. Business Dictionary definiuje zarządzanie jako organizowanie działalności biznesowej mającej na celu osiągnięcie założonych celów i kierowanie nią [<http://www.businessdictionary.com/definition/management.html>, dostęp: 11.12.2014]). W kontekście prezentowanych w niniejszym artykule rozważań uznać można zarządzanie za uporządkowany zestaw działań polegający na podejmowaniu decyzji i doprowadzaniu do ich skutecznej realizacji. W związku z tym rolą rachunkowości zarządczej powinno być wspomaganie podejmowania decyzji oraz wspomaganie realizacji decyzji.

Na podstawie przeglądu różnych definicji rachunkowości zarządczej można stwierdzić, iż:

- jest ona systemem informacyjno-kontrolnym wykorzystywanym w procesie zarządzania;
- stosuje własne metody przetwarzania, prezentowania i analizy danych;
- dostarcza danych liczbowych umożliwiających stosowanie alternatywnych rozwiązań i wybór najlepszego wariantu;

- zaspokajają potrzeby informacyjne kierownictwa jednostki w celu racjonalnego wykorzystania zasobów zapewniających osiągnięcie przyjętych założeń i celów [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2006, s. 16].

W związku z przedstawioną charakterystyką rachunkowości zarządczej oraz przyjętą wcześniej definicją zarządzania należy stwierdzić, iż:

- rachunkowość zasila w informacje pozwalające na podjęcie odpowiednich decyzji biznesowych oraz kontrolę ich realizacji; ze względu na przedstawioną wcześniej istotę samej rachunkowości podkreślić należy, iż informacje te mają charakter liczbowy, a kontrola realizacji sprowadza się do kontroli wykonania określonych liczbami finansowych parametrów założonych działań;
- rachunkowość zarządcza we wspieraniu zarządzania stosuje charakterystyczne dla siebie metody – w przeciwieństwie do rachunkowości „tradycyjnej”, skupiającej się na zgodnej z prawem ewidencji, czerpie ona nie tylko z zapisów prawnych, ale także ze statystyki i ekonometrii; istotna jest zrozumiałość i przydatność decyzyjna dostarczanych informacji;
- przedstawia różne możliwości, wskazujące konsekwencje poszczególnych wariantów pisane kategoriami ekonomicznymi, wśród których centralną pozycję zajmują koszty i przychody;
- bierze pod uwagę potrzeby głównej grupy wewnętrznych interesariuszy przedsiębiorstwa, jaką stanowią zarządzający, przy czym potrzeby te koncentrują się w obszarze zaopatrzenia w niezbędną wiedzę ekonomiczną.

W kontekście zazwyczaj wymienianych funkcji zarządzania, takich jak planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola, stwierdzić należy, iż każdy z nich w odpowiedni sposób może być przez rachunkowość zarządczą wspomagany. W ramach planowania wsparcie takie dotyczyć będzie przełożenia celów zdefiniowanych przez zarząd na jednostki pieniężne (czyli ujęcia ich w formie wartościowej), w ramach organizowania – przedstawiania konsekwencji finansowych różnych rozwiązań organizacyjnych możliwych do zastosowania w przedsiębiorstwie, w przypadku motywowania – wyznaczania celów ekonomicznych (np. kosztowych), których realizacja lub przekroczenie *in plus* będzie podstawą premiowania pieniężnego, np. w ramach rachunku odpowiedzialności, w ramach kontrolowania zaś – sprawdzania, czy wartości zakładane w planach rzeczywiście zostają zrealizowane. Zasilanie informacyjne z rachunkowości zarządczej będzie wobec tego wpływać pośrednio lub bezpośrednio na określone zachowania ludzkie, dotyczące np. organizowania lub realizowania planów.

2.3. Behawioryzm

Punktem wyjścia w poszukiwaniu odpowiedzi na pytania, czym jest rachunkowość behawioralna, jest sięgnięcie do samego pojęcia behawioryzmu, które na grunt nauk ekonomicznych zostało przeniesione z dyscyplin, takich jak psychologia oraz „nauka wszelkich nauk”, czyli filozofia. *Słownik filozofii* definiuje behawioryzm jako:

- kierunek psychologii XX w. oraz metodę jej uprawiania;

- w filozofii pogląd na specyfikę umysłu i języka służącego do jego opisu [*Słownik filozofii* 2004, s. 25].

Według *Słownika psychologii* behawioryzm „uważa, że zachowanie jest zdeterminowane przez środowisko i jest wynikiem społecznego uczenia się i wzmacniania. W sporze ‘natura czy wychowanie’ behawioryści stają po stronie wychowania (środowiska), uważając, że od momentu narodzin człowiek uczy się wszystkich zachowań od środowiska. Usiłując zrozumieć zachowanie, behawioryzm przyjmuje naukowe, eksperymentalne podejście, sugerując, że psychologia powinna badać jedynie prawa i produkty uczenia się. Powinna zatem skupić się na obiektywnym badaniu obserwowalnych zachowań, nie zaś myśli i procesów poznawczych. Behawioryści uważają, że do ‘faktów’ nie można dojść, zaglądając do ludzkich myśli i umysłów, gdyż ludzie mogą kłamać lub być w błędzie” [Winstanley 2008, s. 27].

W. Tatarkiewicz za poglądy stanowiące o istocie behawioryzmu uznaje następujące postulaty:

- 1) psychologia bez introspekcji;
- 2) psychologia bez pojęcia świadomości;
- 3) psychologia jako nauka o zachowaniu się;
- 4) teoria wzruszeń i teoria myślenia;
- 5) psychologia bez dziedziczności [Tatarkiewicz 2009, s. 334-337].

W *Słowniku socjologii i nauk społecznych* podkreśla się, iż behawioryzm reprezentuje „skrajną redukcję czynników kierujących działaniami ludzkimi do wpływów środowiska. Według behawiorystów wszelkie zachowania są wyuczone poprzez jakiegoś typu kojarzenia i warunkowanie. Dlatego też pewnego zachowania można odczytać lub zmienić je za pomocą zewnętrznych (środowiskowych) manipulacji” [*Słownik socjologii...* 2008, s. 29].

Jak wynika z zaprezentowanych poglądów, behawioryzm, niezależnie od tego, czy definiowany przez psychologów, socjologów czy też filozofów, jest pewnym poglądem na naturę człowieka i jego zachowanie oraz na to, w jaki sposób należy je zgłębiać, by osiągnąć efekty mogące zostać zaliczone do sfery poznania naukowego. Tak czy inaczej, w poglądach tych wykluczono rolę, a nawet pojęcie świadomości, natomiast podkreślono rolę warunkowania¹. W tym kontekście rozważyć należy stosowanie tego podejścia w odniesieniu do rachunkowości.

2.4. Istota rachunkowości behawioralnej

Wydaje się, że istotą rachunkowości behawioralnej nie jest przyjmowanie stanowiska behawiorystycznego, ale analiza zachowań². Autorzy pozycji traktującej

¹ W tym kontekście zaważyć należy, że pomimo iż za autora koncepcji behawioryzmu uważa się amerykańskiego psychologa Johna Watsona, podstaw behawioryzmu należy się dopatrywać we wcześniejszych pracach autorstwa rosyjskiego fizjologa, laureata Nagrody Nobla, Iwana Pawłowa.

² Stanowisko autorki niniejszego artykułu związane z samym terminem „rachunkowość behawioralna” jest następujące: termin ten jest wieloznaczny, budzący wątpliwości i nie do końca adekwatny

o analizie zachowania stwierdzają, iż analiza zachowania to „dziedzina psychologii zajmująca się zachowaniem ludzi i innych zwierząt³ w kontekście czynników środowiskowych (bodźców) poprzedzających, towarzyszących zachowaniu oraz jego konsekwencji, które na to zachowanie wpływają. Poszukiwane i badane są uniwersalne (ponadgatunkowe) prawa zachowania, w których ujmowana jest relacja między środowiskowymi zmiennymi niezależnymi a zachowaniem jako zmienną zależną” [Bąbel, Suchowierska, Ostaszewski 2010, s. 45]. Niezależnie od wątpliwości, jakie budzi przytoczona definicja⁴, może ona być pomocna w wyjaśnieniu, czym jest (lub przynajmniej powinna być) rachunkowość behawioralna w kontekście naukowym, a więc nauką dążącą do wykazania praw, jakie rządzą zachowaniami związanymi z rachunkowością – zarówno osób realizujących rachunkowość pracujących w sferze rachunkowości, jak i będących dostawcami danych dla rachunkowości bądź odbiorcami informacji pochodzących z rachunkowości.

Hofstede i Kinard definiują natomiast badania w zakresie rachunkowości behawioralnej w sposób mniej ostry i bardziej ogólny, stwierdzając, iż polegają one na studiowaniu zachowań księgowych, a także zachowań osób niebędących księgowymi, gdy doświadczają one wpływu funkcji rachunkowości i sprawozdań [Hofstede, Kinard 1970, s. 38-54, za: Lord 1989, s. 124]. Ujęcie takie ma mniejszy „ciężar gatunkowy”, gdyż wskazywałoby tylko na dokonywanie badań nad zachowaniami, nie stawiając warunku poszukiwania w nich praw ogólnych czy wykazywania powtarzalności⁵.

3. Rachunkowość zarządcza a rachunkowość behawioralna

Na podstawie wcześniejszych rozważań dotyczących pojęć rachunkowości zarządczej i behawioralnej można dokonać analizy relacji pomiędzy nimi. W zasadzie posiadają one jeden punkt styczny, czyli zachowanie. W przypadku rachunkowości behawioralnej wystąpi dążenie do rozpoznania i opisanego zachowań związanych z rachunkowością, dotyczących „uprawiania”, „praktykowania” rachunkowości, odnoszących się w szczególności do osób realizujących zadania rachunkowości, jak i tych, któ-

w stosunku do tego, co i jak jest badane przez naukowców publikujących pozycje mające w tytule zwrot „rachunkowość behawioralna”. Często pozycje te, aczkolwiek wartościowe poznawczo, nie skupiają się ani na analizie zachowań, ani nie prezentują podejścia behawioralnego, w związku z czym użycie słowa „behawioralna” wydaje się być pewnym nadużyciem lub nieporozumieniem.

³ W pewnym sensie samo powyższe stwierdzenie – „innych zwierząt” – wskazuje główną cechę charakterystyczną behawioryzmu, a także kierujących się jego postulatami badaczy, która polega na traktowaniu człowieka i jego zachowań analogicznie do zachowań zwierząt.

⁴ Które to wątpliwości dotyczące traktowania człowieka jako gatunku zwierzęcia zostały wyeksplikowane w poprzednim akapicie.

⁵ Ujęcie takie niewątpliwie poszerza spektrum możliwych badań w ramach nurtu zwanego „rachunkowością behawioralną”, z drugiej strony powoduje jednak niebezpieczeństwo, iż w zasadzie w ramach tego nurtu będą prowadzone badania praktycznie w sposób jakiegokolwiek i dotyczący czegokolwiek, co ma związek z człowiekiem, o ile ten człowiek w swoim życiu zetknął się z rachunkowością.

rych rachunkowość dotyczy – odbiorców informacji pochodzących z rachunkowości oraz „dostarczycieli” danych na potrzeby rachunkowości. W przypadku rachunkowości zarządczej wystąpi celowe posługiwanie się rachunkowością jako instrumentem mającym wywołać określoną reakcję behawioralną (lub reakcje behawioralne). Reakcjami tymi będą działania osób, które są na podstawie informacji płynących z rachunkowości oceniane, rozliczane i motywowane, czyli kierownictwa różnych szczebli, w szczególności kierowników ośrodków odpowiedzialności, ale często także zarządu oraz „szeregowych” pracowników. Odpowiednie i umiejętne zastosowanie rachunkowości zarządczej będzie doprowadzać do zachowań mających na celu kontrolę bądź redukcję kosztów i wydatków, zwiększanie przychodów, wpływów oraz wyniku finansowego, a także realizowanie tych kategorii ekonomicznych zgodnie z planami określonymi w budżetach. Zadania wykonywane w ramach rachunkowości zarządczej mogą wpływać także na zachowania podmiotów zewnętrznych, takich jak odbiorcy. Ich działania zakupowe bazują na cenach. Te natomiast są ustalane pod wpływem dokonywanych w ramach rachunkowości zarządczej kalkulacji cenowych i decyzyjnych rachunków wyników.

W związku z przedstawionymi argumentami stwierdzić należy, iż rachunkowość zarządczą oraz rachunkowość behawioralną potraktować można jako „dwie strony tego samego medalu”, gdzie punktami styczności będą rachunkowość rozumiana jako pomiar pieniężny służący zarządzaniu oraz zachowanie. Przy czym zaznaczyć należy, iż w przypadku rachunkowości zarządczej głównym przedmiotem badań będzie sam pomiar, jego systemy oraz podporządkowanie ich działaniom zarządczym, w szczególności podejmowaniu decyzji, natomiast w odniesieniu do rachunkowości behawioralnej akcent położony będzie na zachowania związane z tymże pomiarem, przejawiane przez osoby dokonujące go, korzystające z niego, a także dostarczające mu niezbędnych danych.

4. Zakończenie

Wstęp niniejszego artykułu został rozpoczęty stwierdzeniem o skomplikowaniu współczesnego świata. W artykule podczas realizacji założonego celu oraz wykazywania prawdziwości zaprezentowanej tezy podjęto refleksję nad określeniami, które w pewnym sensie dowodzą także owej złożoności. Pojęcia, takie jak „rachunkowość”, „zarządzanie”, „behawioralny”, same w sobie nie są bowiem jednoznaczne. Skomplikowanie to oraz niejednoznaczność wiąże się z dynamiką nauk ekonomicznych oraz biznesu, a więc także ewolucją znaczenia pojęć, rozwojem stosowanych rozwiązań (choćby rozumieniem rachunkowości w teorii i praktyce) oraz ich funkcjonowaniem w interakcji z innymi dziedzinami nauki – naukami społecznymi oraz filozofią. Kompleksowość owa współczesnego świata, współczesnej nauki oraz współczesnych rozwiązań biznesowych stanowi o tym, iż często pewne zjawiska przedstawiane są i analizowane na wielu płaszczyznach. W tym kontekście rozumienie zarządzania jako doprowadzania do pożądanych zachowań w kierowanej jednostce, rozumienie samego zachowania oraz rozumienie rachunkowości może

być analizowane od strony przynajmniej dwóch subdyscyplin – rachunkowości zarządczej oraz rachunkowości behawioralnej.

Literatura

A statement of Basic Accounting Theory, 1966, AAA, Washington.

Bąbel P., Suchowierska M., Ostaszewski P., 2010, *Analiza zachowania od A do Z*, GWP, Gdańsk.

Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2006, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Warszawa.

Hofstede T.R., Kinard J.C., 1970, *A strategy for behavioral accounting research*, The Accounting Review, Jan 1970.

<http://www.businessdictionary.com/definition/management.html>.

Kamela-Sowińska A., 2014, *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 77 (133), SKwP, Warszawa.

Klimas M., 1997, *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa.

Lord A.T., 1989, *The development of behavioral thought in accounting*, Behavioral Research in Accounting, vol. 1.

Łada M., Kozarkiewicz A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 71 (127), SKwP, Warszawa.

Masztalerz M., 2013, *Rachunkowość w świetle językoznawstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 71 (127), SKwP, Warszawa.

Nowak E., 2001, *Rachunkowość zarządcza w obliczu decentralizacji zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Słownik filozofii, 2004, J. Hartman (red.), Wydawnictwo Zielona Sowa, Kraków.

Słownik socjologii i nauk społecznych, 2008, G. Marshall (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Tatarkiewicz W., 2009, *Historia filozofii*, tom 3, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.

Winstanley J., 2008, *Klucz do psychologii. Najważniejsze teorie, pojęcia, postaci*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

MANAGEMENT ACCOUNTING, BEHAVIORAL ACCOUNTING – TWO SIDES OF THE SAME COIN

Summary: In modern economic sciences and modern economy new types of accounting are emerging. The examples are: management accounting and behavioral accounting. The purpose of the paper is to present the interrelations between them. The thesis of the paper is as follows: management accounting and behavioral accounting are two aspects of the same phenomenon and can be perceived as the “two sides of the same coin”. In order to verify the thesis the analysis of “managerial accounting” and “behavioral accounting” terms as well as their components was made. The description of the essence of these two types of accounting was presented too. Flowingly, the analysis of the relations between management accounting and behavioral accounting was made and common points were found. The paper is of cognitive character. The research focuses on the study of literature belonging to the fields of economic science (particularly management and accounting), philosophy, psychology and sociology.

Keywords: accounting, behavior, behaviorism, management, management accounting, behavioral accounting.