

Katarzyna Kalinowska, Marcin Kalinowski

Zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w perspektywie etycznej

Annales. Etyka w życiu gospodarczym 17/1, 73-83

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Katarzyna Kalinowska

Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki
email: katarzyna.kalinowska@uni.lodz.pl

Marcin Kalinowski

Uniwersytet Łódzki
e-mail: mm.kalinowski@interia.pl

Zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w perspektywie etycznej

The Profession of Management Accounting in Ethical Perspective

Increasing market competitiveness has brought about changes in enterprise management. There was a demand for an increase in the quality and quantity of information needed for operational and strategic management procedures. With the increasing demand for the desired cross-section of information necessary for an accounting system, in addition to the financial accounting responsible for generating financial information, management accounting was established. The purpose of this article is to seek answers to the question about how the professional ethics of management accountants are related to the nature and specifics of carrying out their professional duties.

Keywords: professional ethics, information, management accounting practice

JEL Classification: M14, M41

1. Uwagi wstępne

Pierwsze dziesięciolecie XXI wieku zaznaczyło się dynamicznymi zmianami w otoczeniu gospodarczym, społecznym i kulturowym przedsiębiorstw wolnorynkowych. W procesie ich zarządzania kluczową rolę odgrywa dziś sprawny system

wewnętrzny przepływ informacji. Jednym z jego filarów jest rachunkowość zarządcza. Wraz z rachunkowością finansową – odpowiedzialną za sprawozdawczość i kontrolę finansową – tworzą one podstawowy system informacyjny jednostki organizacyjnej.

Wzrost konkurencyjności na rynkach branżowych spowodował wzrost zapotrzebowania na informacje niezbędne w procesie zarządzania operacyjnego i strategicznego. Informacje ilościowe i wartościowe, stały się podstawą wyznaczania i monitorowania realizacji strategicznych celów jednostki. Tym samym, okazały się integralną częścią procesu sterowania przyszłą działalnością przedsiębiorstwa i kreowania jego wartości.

Celem artykułu jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o związek etyki zawodowej specjalisty ds. rachunkowości zarządczej z charakterem i specyfiką wykonywanych przez niego czynności zawodowych. Z pozycji indywidualizmu metodologicznego możemy przyjąć, że system przepływu informacji generowanej przez system rachunkowości zarządczej jest strumieniem indywidualnych wyborów, dokonywanych przez jednostki decyzyjne w warunkach racjonalnej oceny korzyści i kosztów, jakie niosą ze sobą te wybory. Autorzy rozwijają tezę, że kodyfikacja etyki zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej może być użytecznym narzędziem „zabezpieczenia” zarządu przed szeroką gamą zachowań nieetycznych¹. Są one naturalną konsekwencją przedkładania korzyści własnych jednostki ponad lojalność w stosunku do struktur organizacji firmy.

W pierwszej części artykułu omówiono ewolucję rachunkowości zarządczej na tle przemian zachodzących w ramach systemu rachunkowości. W drugiej części przedstawiono podstawowy zakres zadań specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w kontekście etyki wykonywania tego zawodu.

2. Istota systemu rachunkowości zarządczej

Praktyczne zastosowanie systemu rachunkowości, jako generatora informacji niezbędnych przy podejmowaniu strategicznych decyzji gospodarczych, wymagało reorientacji w istniejącej strukturze systemu rachunkowości². W latach 50. XX w. zostały przez badaczy wyodrębnione dwa podsystemy w funkcjonującym dotychczas systemie rachunkowości: rachunkowość finansowa oraz rachunkowość zarządcza. Pomimo że są one zorientowane na różnych odbiorców, jako elementy struktury systemu rachunkowości są ze sobą powiązane przez elementy wspólne³.

¹ Autorzy zdają sobie sprawę, że przyjmując taką tezę, zabierają jednocześnie głos w dyskusji na temat potrzeby deregulacji zawodów, która od pewnego czasu zajmuje polską scenę polityczną.

² Potrzebę rozdzielenia w rachunkowości aspektu menadżerskiego i sprawozdawczego, podniosła jako pierwsza Alicja Jaruga. Zob. np. A. Jaruga, *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie* [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. A. Jaruga, SKwP, Warszawa 1995.

³ I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 68.

Rachunkowość finansowa generuje informacje wyrażone wartościowo. Ich adresatem są odbiorcy zewnętrzni tj. inwestorzy, doradcy finansowi, wierzyciele, agendy rządowe. Rachunkowość zarządcza generuje informacje jakościowe, wyrażone wartościowo, ilościowo lub za pomocą wskaźników. Odbiorcami informacji dostarczanych przez rachunkowość zarządczą są użytkownicy zewnętrzni i wewnętrzni. Do tych ostatnich należą m.in. pracownicy organizacji, menadżerowie oraz zespoły robocze⁴. Informacje generowane przez rachunkowość zarządczą są dostarczane na potrzeby procesu podejmowania decyzji wewnątrz organizacji i na rzecz kontroli ich realizacji. Innymi słowy, rachunkowość zarządcza – zarówno w teorii, jak i w praktyce – jest zorientowana na procesy zachodzące wewnątrz jednostki decyzyjnej oraz w jej otoczeniu.

W literaturze przedmiotu spotykamy różnorodne definicje rachunkowości zarządczej. Licencjonowany Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (CIMA – *Chartered Institute of Management Accounting*) traktuje ją jako

*integralną część zarządzania, która wymaga identyfikacji, generowania, prezentowania, interpretowania i wykorzystania istotnych informacji do wspomaganie decyzji strategicznych oraz formułowania strategii biznesowych, planowania działań długo-, średnio- i krótkookresowych, określania struktury kapitału i poszukiwania jego źródeł, do projektowania strategii nagradzania kadry zarządzającej i akcjonariuszy, wspomaganie decyzji operacyjnych, kontroli działalności oraz zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów, do pomiaru finansowych i niefinansowych wyników działalności oraz ich raportowania zarządowi i interesariuszom, do zabezpieczenia aktywów rzeczowych i niematerialnych oraz do wdrożenia procedur nadzoru korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej*⁵.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC – *International Federation of Accountants*) określa współczesny system rachunkowości zarządczej jako

*proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, opracowania, interpretacji i komunikowania informacji (zarówno finansowych jak i operacyjnych) wykorzystywanych przez kierownictwo do planowania, oceniania i kontroli organizacji oraz do zapewnienia właściwego wykorzystania i rozliczania się z jej zasobów*⁶.

Propozycje definicyjne polskich autorów nie odbiegają zasadniczo od definicji obcojęzycznych. Irena Sobańska przedstawia rachunkowość zarządczą jako

*sformalizowany system pomiaru, gromadzenia, analizowania, transformowania danych finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywania decyden-
tom lub zespołom w celu wspomaganie i koordynowania efektów podejmowa-*

⁴ Ibidem, s. 75.

⁵ CIMA Official Terminology, 2005, CIMA, [za:] I. Sobańska, *op. cit.*, s. 93.

⁶ Management Accounting Concept 1998, IFAC.

nych działań dla zrealizowania globalnego (strategicznego) celu podmiotu gospodarczego⁷.

Jak zauważa autorka, system rachunkowości zarządczej wykorzystywany w planowaniu, kontroli i koordynowaniu działań – zarówno w krótkim, jak i długim okresie – jest systemem kompleksowym⁸.

W miarę rozwoju gospodarczego, wzrastało zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne generowane przez rachunkowość zarządczą. Do lat 80. ubiegłego wieku jej narzędzia systemowe służyły tworzeniu zestawu danych, wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji ukierunkowanych na zysk krótkookresowy. Rachunkowość zarządcza była wówczas zorientowana na relacje zachodzące wewnątrz podmiotu. Wzrost presji konkurencyjnej spowodował, że firmy zaczęły dążyć do zapewnienia sobie stałej przewagi rynkowej. Stosowane metody i narzędzia rachunkowości zarządczej – zorientowane na relacje wewnętrzne – stały się niewystarczające z punktu widzenia oceny sytuacji rynkowej firmy. W rezultacie, stały się one coraz mniej użyteczne w procesach zarządzania przedsiębiorstwami nastawionymi na maksymalizowanie oczekiwań klienta⁹. Na skutek zmian w filozofii prowadzenia działalności gospodarczej¹⁰, czynników wewnętrznych i zewnętrznych warunkujących funkcjonowanie przedsiębiorstw, nastąpił dalszy rozwój metod, technik i narzędzi rachunkowości zarządczej. Mówiąc krótko, musiano uwzględnić wpływ dynamicznie zmieniającego się otoczenia działalności przedsiębiorstw. Wraz ze zmianą priorytetów w podejściu do zarządzania strategicznego z krótko- na długookresowe, nastąpiła zmiana celów i zadań rachunkowości zarządczej, w tym jej metod, technik i koncepcji¹¹.

Koniec lat 80. XX w. przyniósł projekt rachunkowości zarządczej zorientowanej na strategię działalności przedsiębiorstw. W konsekwencji doszło do wyodrębnienia się rachunkowości operacyjnej (konwencjonalnej) i rachunkowości strategicznej¹². Rachunkowość operacyjna odnosi się do metod i technik dostosowanych do potrzeb procesów zarządzania przedsiębiorstwem, realizowanych zgodnie z filozofią produkcji masowej. Zadaniem strategicznej rachunkowości

⁷ I. Sobańska, *op. cit.*, s. 77.

⁸ *Ibidem*.

⁹ M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London 1994.

¹⁰ Autorzy mają tutaj na myśli zmiany polegające na odchodzeniu przedsiębiorstw od filozofii produkcji masowej i przechodzeniu na produkcję seryjną zorientowaną na potrzeby klienta.

¹¹ W literaturze przedmiotu autorzy prezentują różną klasyfikację etapów rozwoju rachunkowości zarządczej. A. Szychta wyróżniła pięć faz jej rozwoju. I faza: od połowy XIX w. do połowy XX w.; II faza: od połowy XX w. do ok. 1965 roku; III faza: 1965–1985; IV faza: od 1985 roku – do połowy lat 90. XX w.; V faza – do lat współczesnych. A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 26-30. Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) wyodrębniła cztery fazy rozwoju rachunkowości zarządczej. I faza: do połowy XX w.; II faza do połowy lat 70. XX w.; III faza: od lat 80. do połowy lat 90. XX w.; IV faza: od połowy lat 90. XX w. *Management Accounting Concept* 1998.

¹² Szerzej na ten temat zob. m.in.: K. Ward, *Strategic Management Accounting*, Oxford 1992; M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London 1994.

zarządczej jest natomiast generowanie informacji finansowych i niefinansowych¹³, niezbędnych w implementacji strategii konkurencji jednostki gospodarczej¹⁴.

3. Zadania specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej

Postępująca specjalizacja rachunkowości zarządczej ukształtowała zawód specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej. W praktyce amerykańskiej i krajach anglosaskich, określany on jest mianem *controllers* lub *management accountants*. W Polsce profesja ta została ujęta w klasyfikacji zawodów i specjalności wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania¹⁵. Szczególną rolę w powstaniu profesji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej oraz w podnoszeniu rangi tego zawodu pełnią profesjonalne instytucje ogólnokrajowe. Najważniejsze z nich to CIMA w Wielkiej Brytanii oraz *The Institute of Management Accountants* – IMA w Stanach Zjednoczonych. W skali globalnej we wspieraniu *management accountants* szczególne znaczenie odgrywa *International Federation of Accountants* – IFAC¹⁶.

Wzrost znaczenia systemu rachunkowości zarządczej w funkcjonowaniu jednostek gospodarczych spowodował, iż w ostatnich latach sukcesywnie wzrasta w Polsce liczba praktyków specjalizujących się w tym obszarze zawodowym. Stanowiska osób wykonujących zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej noszą również nazwę m.in.: specjalista ds. *controllingu*, *controller*, kontroler finansowy, analityk finansowy, specjalista do spraw analiz i planowania¹⁷.

Do niedawna rola praktyka rachunkowości zarządczej była ograniczona jedynie do funkcji dostarczania informacji w postaci okresowo sporządzanych raportów, tj. budżetów rocznych, sprawozdań z wykonania sporządzonych budżetów czy kalkulowania kosztów. Osoba specjalizująca się w tej dziedzinie rachunkowości nie uczestniczyła czynnie w procesie podejmowania decyzji. Z początkiem lat 90. XX w. zaznaczyły się zmiany odnośnie do roli i zadań służbowych specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej¹⁸. Zmiana funkcji pełnionych przez praktyków rachunkowości zarządczej, stała się tematem wielu publikacji

¹³ Przykładem mierników niefinansowych są m.in. liczba dostawców, liczba odbiorców, udział w rynku, czas wytwarzania i dostarczania produktu lub usługi, ilość braków, ilość transakcji i procedur.

¹⁴ I. Sobańska, *op. cit.*, s. 77.

¹⁵ Dz. U. Nr 82, poz. 537 (kod zawodu 241103).

¹⁶ A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62 (118), s. 290-291.

¹⁷ A. Szychta, *Cechy praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce (wyniki badań ankietowych)*, Rachunkowość 8/2007.

¹⁸ E. Zarzycka, *Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych - badania własne przedsiębiorstwa w Polsce* [w:] *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2012, s. 179-197.

naukowych oraz pogłębionych badań empirycznych¹⁹. Jak zaznacza Anna Szychta, zmiany w sposobie działania praktyków rachunkowości zarządczej oraz zakres wykonywanych przez nich obowiązków są uzależnione od stopnia rozwoju rachunkowości zarządczej w danej jednostce gospodarczej. W szerszym znaczeniu są one także zależne od uwarunkowań narodowych i kulturowych w jakich funkcjonuje dana organizacja²⁰. Bez przesady można powiedzieć, że stanowisko to stanowi jedno z ważniejszych funkcji w procesie zarządzaniu współczesną firmą i podlega dalszej ewolucji.

Zgodnie z założeniami Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), podstawowym zadaniem specjalisty ds. rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji niezbędnych przy podejmowaniu decyzji przez menadżerów oraz aktywne uczestnictwo w procesie zarządzania jednostką gospodarczą²¹. W literaturze przedmiotu podkreśla się też rangę jego udziału w procesie formułowania i realizowania strategii organizacji oraz w procesie ciągłego usprawniania procesów w funkcjonowaniu jednostki²². Specjaliści w ramach tej profesji – dostarczając kierownictwu informacji finansowych i niefinansowych – biorą udział w osiągnięciu przez organizację przewagi konkurencyjnej. Ich podstawowym zadaniem staje się dziś projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie.

Specjalista ds. rachunkowości zarządczej – zaznacza A. Szychta – nie może działać w odosobnieniu. Powinien on posiadać umiejętność współpracy w zespole i komunikowania się w ramach obiegu informacji. W następstwie ma to służyć osiągnięciu wyznaczonych celów przedsiębiorstwa i wprowadzeniu udoskonaleń w jego działalności. Praktycy rachunkowości zarządczej stają się doradcami kadry kierowniczej zarówno w kwestiach finansowych jak i niefinansowych. Ich zadaniem jest analiza i interpretowanie wskaźników finansowych i jakościowych, doskonalenie procesów, planowanie strategiczne, projektowanie procesów oraz doradztwo w podejmowaniu decyzji. Przyjmują oni rolę eksperta, biorącego udział w podejmowaniu decyzji strategicznych z punktu widzenia przedsiębiorstwa. W praktyce firm amerykańskich specjaliści ds. rachunkowości zarządczej zyskują coraz częściej status partnerów biznesowych²³.

¹⁹ Zob. badania sfinansowane przez Institute of Managements Accountants w 1999 r., przeprowadzone przez Gary'ego Siegela i Jamesa E. Sorensena oraz badania finansowane przez Chartered Institute of Managements Accountants, przeprowadzone pod koniec lat 90. XX w. przez Johna Burnsa i Roberta W. Scapensa. Zob. np. G. Siegel, J. E. Sorensen, *Transformations in Management Accounting Profession Institute of Managements Accountants*, Montvale, 1999. Szerzej na ten temat zob. E. Zarzycka, *Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych – badania własne przedsiębiorstwa w Polsce* [w:] *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2012, s. 182-183.

²⁰ A. Szychta, *Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, nr 25 (81), s. 83.

²¹ A. Szychta, *Etapy...*, *op. cit.*, s. 155.

²² Zob. R. S. Kaplan, *New roles for management accountants*, „Journal of Costa Management” 1995, vol. 9, no. 3.

²³ I. Sobańska, *op. cit.*, s.100.

Aby móc efektywnie realizować swoje zadania, profesjonalny specjalista ds. rachunkowości zarządczej powinien spełniać określone wymogi osobowościowe. Według wytycznych IMA, powinien on wykazać się znajomością funkcjonowania biznesu, dostarczać informacji zgodnie z potrzebami użytkowników, a także być nastawionym na ciągle rozwiązywanie tej gamy problemów, które uniemożliwiają kompleksowy rozwój organizacji²⁴. Badania empiryczne pokazują, iż powinien on posiadać umiejętności: oceny ryzyka, myślenia w kategoriach strategicznych oraz szybkiej reakcji na wprowadzane zmiany²⁵. Efektywną realizację zadań powierzonych specjalistom ds. rachunkowości zarządczej gwarantują jego umiejętności analityczne i interpretacyjne oraz sprawne kojarzenie informacji finansowych i jakościowych. Oprócz wiedzy z zakresu rachunkowości, praktyk tej profesji powinien posiadać szeroką wiedzę o specyfice funkcjonowania przedsiębiorstwa, w którym pracuje oraz o zasadach działalności gospodarczej. W praktyce przedsiębiorstw, specjaliści ds. rachunkowości zarządczej są zwykle członkami wielofunkcyjnych zespołów. Ich zadaniem jest wspieranie kadry zarządzającej w podejmowaniu decyzji poprzez integrowanie wyników działalności operacyjnej z celami strategicznymi jednostki.

4. Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej w kontekście etyki zawodowej

Przestrzeganie zasad etycznych w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości, wynikało do niedawna z przyjętych i obowiązujących w praktyce rachunkowości norm prawnych²⁶. Trzeba tutaj jednoznacznie podkreślić, że etyka zawodowa w obszarze rachunkowości to nie tylko sformalizowane i unormowane zasady etyczne²⁷. Przede wszystkim, należy ją rozumieć jako zbiór dominujących wartości i norm, które określają zachowanie etyczne w działalności wynikającej: (1) bezpośrednio z wykonywanego zawodu; (2) w relacjach społecznych wewnątrz organizacji; (3) w relacjach społecznych w otoczeniu tejże organizacji. Można powiedzieć, że etyka jest jednym z podstawowych elementów szeroko rozumianej kultury organizacji.

Oprócz głębokiej wiedzy, specjalista ds. rachunkowości zarządczej powinien wykazać się przede wszystkim obiektywizmem, rzetelnością oraz odpowiedzialnością w wykonywaniu swoich obowiązków. Umiejętność pracy w zespole, ko-

²⁴ Ibidem, s. 91.

²⁵ A. Szychta, *Rola...*, op. cit., s. 95–96.

²⁶ Chodzi tu o zasady sporządzania sprawozdań finansowych, plany kont, instrukcje inwentaryzacyjne czy też przyjęte zasady wyceny i sporządzania rachunku kosztów i wyników.

²⁷ W takim znaczeniu można ją traktować jako: „spisane normy odpowiadające na pytanie, jak ze względów moralnych przedstawiciele danego zawodu powinni, a jak nie powinni postępować”. Por. I. Lazari-Pawłowska, *Etyki zawodowe jako role społeczne*, [w:] *Etyka. Pisma wybrane*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków 1992, s. 84, [za:] M. Turzyński, *Integracja etyki biznesu i deontologii zawodowej biegłego rewidenta: wymiar jurysdykcji oraz kodyfikacji*, „Ekonomia i Prawo” 2011, tom. VII, s. 163.

munikatywność, kompetencje oraz poczucie integracji z organizacją – cechy, którymi odznaczają się kontrolerzy – sprawiają, iż tworzą oni wartość dodaną, przekładającą się wydatnie na sukces rynkowy firmy. Jakość pracy świadczonej przez specjalistę ds. rachunkowości zarządczej – zawodu nie unormowanego w bezpośredni sposób przepisami prawnymi – jest tym bardziej, ściślej związana z etyką osoby wykonującej tę działalność. Poza szeroką wiedzę – dowodzi Szychta – powinna ona charakteryzować się odpowiednimi atrybutami behawioralnymi i pozytywnymi wartościami, wyrosłymi na gruncie kulturowym²⁸.

Specjalista ds. rachunkowości zarządczej, jako osoba wykonująca zawód wspomagający zarządzanie organizacją, niejako *a priori* jest obdarzony znacznym ładunkiem zaufania. Jego odpowiedzialność za interes zatrudniającego go podmiotu, wynika z dostarczanych przez niego informacji, opinii i zaleceń użytecznych i wykorzystywanych w procesie rozwiązywania problemów i podejmowaniu decyzji.

Podstawowym „produktem” pracy specjalisty ds. rachunkowości zarządczej jest informacja. W sensie normatywnym, powinno dążyć się do sytuacji, gdzie użytkownicy zasobów informacji przez niego generowanych mają gwarancję ich przejrzystości, prawdziwości i obiektywności. Mówiąc krótko, jakość informacji dostarczanych przez specjalistę ds. rachunkowości zarządczej winna być zawsze pochodną jego uczciwości i rzetelności. Przyjmując, że informacja jest interpretacją faktów, można zaryzykować pogląd, że jest ona zawsze zależna od podmiotu, który generuje jej zasoby. Niezależnie od działania systemu wewnętrznej kontroli przepływu informacji technicznej, to człowiek pozostaje zawsze jej podstawowym ogniwem. Jak powiedziano wcześniej, informacja generowana przez pracowników działu rachunkowości zarządczej jest podstawą kluczowych decyzji podejmowanych przez zarząd firmy. W rezultacie, ich działania przekładają się w krótkim okresie na spadek bądź wzrost konkurencyjności rynkowej podmiotu decyzyjnego.

W 1995 r. IMA opracowała kodeks etyki *Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management*. Stał się on podstawą etycznego postępowania dla praktyków wykonujących zawód w obszarze rachunkowości zarządczej. Zgodnie z przedmiotowym kodeksem, specjalista ds. rachunkowości zarządczej zobowiązany jest wobec pracodawcy, środowiska zawodowego oraz ogółu społeczeństwa do zachowywania standardów etycznego postępowania. W przedstawionych standardach kodeksu IMA podkreśla znaczenie wykonywania tej profesji zgodnie z normami etyki zawodowej. Wśród nich wyróżniono m.in.: kompetencje, dyskrecję, uczciwość, obiektywizm oraz rozwiązywanie problemów etycznych.

Analizując znaczenie etyki wykonywania zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, należy podkreślić jej wagę w procesie tworzenia wartości dla klienta czy akcjonariuszy. Wysoka jakość wykonywania tego zawodu jest ściśle powiązana z przestrzeganiem określonych norm i zasad etycznych. Wyróżnione przez IMA normy etyczne stały się przedmiotem standaryzacji w wielu

²⁸ A. Sychta, *Rola...*, s. 92-93.

krajach. W konsekwencji doprowadziło to do opracowania i wydania w 1996 r. przez Komitet ds. Etyki Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) *Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych*²⁹. Uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe oraz zachowanie tajemnicy to najważniejsze, spośród wyróżnionych w nim norm etycznych. Kodeks ten stał się podstawą do opracowania standardów etycznych w krajach organizacji członkowskich IFAC.

W 2007 r. w Polsce opublikowano *Kodeks etyki zawodowej w rachunkowości*. Został on opracowany i wydany przez Komisję Zasad Etyki i Profesjonalizmu Księgowego Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych³⁰. W ramach tej organizacji w 2003 r. powołano Komisję ds. Rachunkowości Zarządczej i Controllingu. Postawiła ona sobie za cel rozwój nauki i praktyki rachunkowości zarządczej. Z drugiej strony trzeba jasno powiedzieć, że zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej funkcjonuje w dalszym ciągu bez instytucjonalnego wsparcia.

Jak wcześniej powiedziano, został on ujęty w klasyfikacji zawodów i specjalności. Nie został jednak uwzględniony przez Stowarzyszenie Księgowych w procesie certyfikacji zawodu księgowego. Nasuwa się tutaj pytanie: czy przestrzeganie zasad etycznych zawartych w *Kodeksie etyki zawodowej w rachunkowości*, skierowanego do osób wykonujących zawód księgowego, powinno mieć odzwierciedlenie w działalności specjalisty ds. rachunkowości zarządczej? Anna Karmańska – przewodnicząca Komisji Profesjonalizmu Zawodu Księgowego Rady Naukowej SKwP – dowodzi, że przedmiotowy Kodeks jest zestawieniem zasad i postaw etycznych, jakie powinny cechować osoby zajmujące się zawodem rachunkowości, bez względu na jej podział na rachunkowość finansową i zarządczą.

Obowiązujące opracowania, obejmujące zasady etyki zawodowej w zakresie rachunkowości, wyznaczają ramy etycznego zachowania. Nie dają one jednak żadnej gwarancji rzetelnego wykonywania zawodu. Jak pokazuje praktyka, w ramach sytemu przepływu informacji ekonomicznej dochodzi do wielu zachowań nieetycznych. Manipulację danymi, wyciek informacji, oszukańczą sprawozdawczość, należy uznać za najczęściej podejmowane przejawy negatywnych zachowań w obszarze rachunkowości zarządczej. Wydaje się, że przede wszystkim wynikają one z kierowania się człowieka własnym interesem, choć badania socjologiczne pokazują, że także z nacisków kadry kierowniczej, zagrożenia utratą pracy, z braku odpowiedzialności za podjęte działania, niejednoznaczności przepisów prawa, braku wiedzy, a także indywidualnych cech osób wykonujących tę profesję.

²⁹ Zaktualizowany w 2001 roku.

³⁰ I. Sobańska, *op. cit.*, s. 104.

5. Podsumowanie

Dynamicznie zmieniające się otoczenie „gry rynkowej”, implikuje szereg zmian w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem. Rachunkowość zarządcza jest tego najlepszym przykładem. Jako źródło istotnych informacji dla kierownictwa firmy, jest ona podstawowym elementem mechanizmu napędzającego rozwój firmy w przestrzeni globalnej konkurencji. Rzecz jasna, nie każdy podmiot rynkowy musi zetknąć się z koniecznością implementacji systemu rachunkowości zarządczej na grunt swoich struktur organizacyjnych. Niemniej, kiedy przedsiębiorstwo z powodzeniem przejdzie już fazę wstępnej oceny rynkowej, staje przed dylematem dalszego rozwoju oraz wyboru ścieżek, którymi miałyby ono podążać. Decyzja o wzmocnieniu pozycji przedsiębiorstwa jest często powiązana z koniecznością budowy sprawnego działu rachunkowości zarządczej. Zarząd firmy staje tym samym przed dylematem zatrudnienia odpowiedniej klasy specjalistów.

Wobec specjalistów ds. rachunkowości zarządczej stawiane są wymagania dotyczące wiedzy, kompetencji oraz odpowiedzialnej postawy zawodowej. Z drugiej strony, specyfika tego zawodu, jego oparcie na informacji – jako podstawowej składowej pracy – rodzi szereg inklinacji do zachowań nieetycznych. Wynikają one po prostu z samej specyfiki profesji opartej na generowaniu i dalszym przetwarzaniu informacji technicznej. Jeśli do tego dodamy naturalne dla człowieka dążenie do maksymalizacji korzyści własnych, może okazać się, że interes firmy przegrywa z partykularnymi interesami jej pracowników³¹.

Rodzi to pytanie, czy kodyfikacja etyki zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej redukuje sprzeczność interesów prywatnych z interesem przedsiębiorstwa. Odpowiedź musi być w tym wypadku przecząca. Niemniej wydaje się, że przekształcenie odpowiedzialności moralnej w odpowiedzialność unormowaną przepisami kodeksu zawodowego, daje zarządowi dodatkowy instrument weryfikacji kompetencji, wyborów i działań pracowników działu rachunkowości zarządczej. W sensie praktycznym może to być instrument bardzo pożądany. Sankcje ustawowe mogą tutaj zadziałać jako dodatkowy „bodziec”, osłabiający zachowania nieetyczne. W dłuższej zaś perspektywie, mogą one przyczynić się do wystąpienia efektu „wstępnej weryfikacji” potencjalnych chętnych do wykonywania zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej.

Bibliografia

- Bromwich M., A. Bhimani, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London 1994.
- CIMA *Official Terminology*, 2005, CIMA, [za:] I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 93.

³¹ Rzecz jasna, szereg przykładów pokazuje, że interes firmy może też przegrać w konfrontacji z nieetycznym zachowaniem jej zarządu.

- Dz. U. Nr 82, poz. 537 (kod zawodu 241103).
- Jaruga A., *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie* [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. A. Jaruga, SKwP, Warszawa 1995.
- Kaplan R. S., *New Roles for Management Accountants*, „Journal of Costa Management” 1995, vol. 9, no. 3.
- Lazari-Pawłowska I., *Etyki zawodowe jako role społeczne*, [w:] *Etyka. Pisma wybrane*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków 1992, [za:] M. Turzyński, *Integracja etyki biznesu i deontologii zawodowej biegłego rewidenta: wymiar jurysdykcji oraz kodyfikacji*, „Ekonomia i Prawo” 2011, t. VII, s. 161-171.
- Management Accounting Concept 1998, IFAC.
- Siegel G., J. E. Sorensen, *Transformations in Management Accounting Profession Institute of Managements Accountants*, Montvale, 1999.
- Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza* [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 65-96.
- Szychta A., *Cechy praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce (wyniki badań ankietowych)*, „Rachunkowość” 2007, nr 8, s. 21-16.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Szychta A., *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62 (118), s. 289-312.
- Szychta A., *Rola współczesnych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, nr 25 (81), s. 80-107.
- Ward K., *Strategic Management Accounting*, Oxford 1992.
- Zarzycka E., *Rola i funkcje specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych - badania własne przedsiębiorstwa w Polsce* [w:] *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 2012, s. 179-197.