



STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE  
RADA NAUKOWA

ZESZYTY TOM 85 (141)  
TEORETYCZNE  
RACHUNKOWOŚCI

WARSZAWA 2015

## Spis treści/ Table of contents

Od Zespołu Redakcyjnego	
– Editorial .....	7
Anna Szychta – <i>Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości</i>	
– Subject, objectives and theories of accounting as a scientific discipline ....	9
Joanna Dyczkowska – <i>O czynnikach kształtujących systemy rachunkowości i kontroli zarządczej. Krytyczny przegląd badań empirycznych</i>	
– Factors affecting management accounting and control systems. A critical review of empirical studies .....	37
Anna Galimska – <i>Standardy rachunkowości stanowiące podstawę sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki wydobywające gaz łupkowy w Stanach Zjednoczonych i w Polsce</i>	
– Accounting standards used as basis for preparation of financial statements by shale gas producers in USA and Poland .....	61
Bartłomiej Nita, Jerzy Korczak, Helena Dudycz, Piotr Oleksyk, Adrian Kaźmierczak – <i>W kierunku inteligentnych systemów analizy finansowej w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem</i>	
– Towards „intelligent” financial analysis in the management of small and medium-sized enterprises .....	79
Irena Sobańska, Jacek Kalinowski – <i>Podejście lean jako kierunek zmian w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej w podmiotach usług medycznych – wyniki badań literaturowych</i>	
– Lean thinking as a direction of change in management and accounting in the health service sector – results of literature study .....	103
Ewelina Zarzycka – <i>Zmiany w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury światowej</i>	
– Changes in the roles and functions of management accountants – a review of international literature .....	117
<b>Z historii rachunkowości / History of accounting</b>	
Jerzy Cieślak – <i>Brytyjcy biegli rewidenci w Polsce w okresie międzywojennym</i>	
– British auditors in Poland in the interwar period .....	135
<b>Artykuły w języku angielskim / Articles in English</b>	
Tomasz S. Berent – <i>Basic assumptions and definitions in the analysis of financial leverage</i>	
– Podstawowe założenia i definicje w analizie dźwigni finansowej .....	147



Ewa Śnieżek, Michał Wiatr – <i>Practical implementation of Wilhelm Osbahr's entrepreneur balance sheet theory assumptions – the case study</i> – Praktyczne zastosowanie założeń teorii bilansu przedsiębiorcy według Wilhelma Osbahra – studium przypadku .....	161
<b>Call for papers in English to the special issue of „Zeszyty Teoretyczne Ra- chunkowości” in 2016 .....</b>	<b>183</b>
<b>Wykaz recenzentów artykułów w ZTR w 2015 roku</b> – List of reviewers of articles in ZTR in 2015 .....	<b>185</b>
<b>Informacja dla autorów .....</b>	<b>187</b>
<b>Instructions for authors .....</b>	<b>195</b>

## **Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości**

*ANNA SZYCHTA*

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest identyfikacja przez autorkę przedmiotu i celów nauki rachunkowości na współczesnym etapie jej rozwoju oraz wskazanie istoty, charakteru i typów teorii w nauce rachunkowości. Zagadnienia te zostały przedstawione na tle poglądów wybranych autorów i definicji z zakresu filozofii nauki i metodologii nauk dotyczących rozumienia nauki, atrybutów odrębności dyscypliny naukowej oraz zróżnicowanych podejść do statusu poznawczego teorii naukowych. W artykule zastosowano metodę krytycznej analizy i syntezy opinii innych autorów oraz wnioskowania dedukcyjnego. Po nawiązaniu do rozważań o istocie i statusie rachunkowości jako nauki, podejmowanych w polskiej literaturze od okresu międzywojennego, autorka scharakteryzowała główne wyznaczniki nauki rachunkowości, tj. jej przedmiot, cele i teorie przesądzające o tożsamości i spójności tej społecznej dyscypliny stosowanej oraz o jej odmienności od innych dyscyplin formalnie wyodrębnionych w dziedzinie nauk ekonomicznych w Polsce (ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu).

### **Abstract**

#### **Subject, objectives and theories of accounting as a scientific discipline**

The aim of the article is to identify the subject and objectives of accounting as a scientific discipline at the present stage of its development, and to identify the essence, nature and types of theory in this discipline. These issues have been presented on a background of the views of selected authors and definitions from philosophy of science and

methodology of science concerning the understanding of science, attributes of the distinctness of a scientific discipline, and the diversity of approaches to the cognitive status of scientific theories. The author uses the method of critical analysis and synthesis of other authors' opinions and deductive reasoning. Discussion of the nature and status of accounting as a subject of research, undertaken in Polish literature since the interwar period, is followed by characterization of the main determinants of accounting as a scientific discipline, i.e. its subject, objectives and theories crucial for the identity and cohesion of this social and applied discipline and its distinctness from other disciplines formally belonging to field of economic sciences in Poland (economics, finance and management sciences).

## **O czynnikach kształtujących systemy rachunkowości i kontroli zarządczej. Krytyczny przegląd badań empirycznych**

*JOANNA DYCZKOWSKA*

### **Streszczenie**

Z punktu widzenia zachodzących zmian ważne staje się pozyskanie wiedzy o systemach rachunkowości i kontroli zarządczej z perspektywy różnych czynników mogących mieć wpływ na ich kształt. Dla nauki istotne jest prowadzenie szeroko zakrojonych długookresowych badań podstawowych w tym zakresie, odnoszących się zarówno do jednostek sektora prywatnego, jak i publicznego, co może jednoznacznie przyczynić się do stworzenia obrazu o aktualnym stanie systemów rachunkowości i kontroli zarządczej oraz kierunkach ich rozwoju. Celem tego artykułu jest uogólnienie wniosków dotyczących wpływu zróżnicowanych czynników na systemy rachunkowości i kontroli zarządczej. Dlatego analizowano cztery obszary: rodzaj stosowanej strategii, kulturę narodową, niepewność otoczenia oraz zintegrowane systemy informacyjne, których wpływy były najczęściej spotykane w literaturze przedmiotu. Jako metodę zastosowano krytyczny przegląd opracowań z dziedziny rachunkowości zarządczej, w tym w szczególności wyników badań empirycznych prowadzonych we wskazanych obszarach i opublikowanych na łamach renomowanych czasopism naukowych. Dokonano także systematyki pojęć w odniesieniu do systemów kontroli zarządczej oraz zdefiniowano czynniki rozważane w artykule. W pracy tej przyjęto też trzy tezy, których prawdziwość udowodniono w toku analizy.

### **Abstract**

#### **Factors affecting management accounting and control systems.**

#### **A critical review of empirical studies**

Knowledge of management accounting & control systems and factors which may affect the design of such systems has become crucial due to emerging changes both in the



external and internal business environment. Therefore it is necessary to conduct comprehensive, long-term basic research in order to prove previously formulated hypotheses in new conditions and fulfil the research gap. Based on critical review of empirical studies published in prestigious scientific journals this paper aims at validating the assumed hypotheses and at generalising research findings on impacts of various determinants on management accounting & control systems. The predominant contingent factors include: type of strategy implemented, national culture, perceived environment uncertainty and integrated information system.

## **Standardy rachunkowości stanowiące podstawę sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki wydobywające gaz łupkowy w Stanach Zjednoczonych i w Polsce**

*ANNA GALIMSKA*

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest analiza oraz porównanie standardów rachunkowości wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa poszukujące i wydobywające gaz łupkowy w Stanach Zjednoczonych i w Polsce. Autorka dokonała zestawienia regulacji służących do sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, na których opierają się jednostki eksploatujące węglowodory niekonwencjonalne. Wciąż postępujący rozwój rynków kapitałowych znajduje swoje odzwierciedlenie w intensyfikacji oczekiwań interesariuszy względem atrybutów, którymi winny charakteryzować się sprawozdania finansowe. Rozważania zawarte w artykule ukazują wysoki poziom specjalizacji amerykańskich standardów rachunkowości, na których bazują podmioty wydobywające gaz łupkowy w Stanach Zjednoczonych. Natomiast standardy międzynarodowe poruszają jedynie kwestię początkowego stadium procesu wydobywania alternatywnych węglodorów, co rzutuje na spójność przygotowywanych na ich podstawie sprawozdań finansowych. Ponadto istotna jest kwestia rozbieżności merytorycznych czy też interpretacyjnych analizowanych standardów zarówno w zakresie identyfikacji kosztów oraz ich klasyfikacji, jak i określania wysokości odpisów z tytułu utraty wartości.

### **Abstract**

#### **Accounting standards used as basis for preparation of financial statements by shale gas producers in USA and Poland**

The aim of this article is analysis and comparison of the standards used for preparation of financial statements by enterprises looking for and extracting shale gas in Poland and in the USA. The author reviews the different accounting regulations underlying financial reporting of companies operating in this field. Nowadays, globalization and

constant development of financial markets cause intensified expectations of shareholders regarding the attributes of financial statements. The author points out the high level of specialization and comprehensiveness of American regulations. In contrast, international accounting standards address only the initial phase of the process of alternative hydrocarbons extraction, which results in a lack of financial reports' consistency and decline of investors' interest.

## **W kierunku inteligentnych systemów analizy finansowej w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem**

**BARTŁOMIEJ NITA, JERZY KORCZAK, HELENA DUDYCZ,  
PIOTR OLEKSYK, ADRIAN KAŻMIERCZAK**

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości rozszerzenia „inteligencji” systemów analizy finansowej przeznaczonych dla menedżerów małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP). Na początku przedstawiono problemy pozyskiwania informacji analitycznych, które są niezbędne przy wspomaganiu decyzji menedżerskich, zwłaszcza w odniesieniu do MŚP. Następnie omówiono istotę i zastosowanie ontologii i *eye-trackingu* w modelowaniu wiedzy menedżera z zakresu analizy finansowej. W ostatniej części zaprezentowano przeprowadzony eksperyment badawczy z wykorzystaniem *eye-trackingu*, skupiając się na ujęciu technicznym, merytorycznym i wiedzy możliwej do uzyskania dzięki badaniu. W toku procedury badawczej zastosowano metodykę eksperymentu na rzeczywistych danych finansowych, z wykorzystaniem systemu BINOCLE firmy Bilander oraz oprogramowania do *eye-trackingu* Tobii StudioTM firmy Tobii.

### **Abstract**

#### **Towards „intelligent” financial analysis in the management of small and medium-sized enterprises**

The aim of the paper is to present the possibilities of extending the „intelligence” of financial analysis systems designed for managers of small and medium-sized enterprises (SMEs). The paper first presents the question of obtaining analytical information which is essential for supporting managerial decisions, particularly with regard to SMEs. Next, the nature and use of ontologies as well as eye-tracking in modeling managerial knowledge in respect of financial analysis are discussed. In the last section the authors depict a research experiment that was conducted using eye-tracking, focusing on technical terms, content and knowledge that can be obtained thanks to this study. In the research experimental methodology was applied based on actual financial data, using the Bilander's BINOCLE and eye-tracking software Tobii StudioTM by Tobii.



## **Podejście *lean* jako kierunek zmian w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej w podmiotach usług medycznych – wyniki badań literaturowych**

**IRENA SOBAŃSKA, JACEK KALINOWSKI**

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań literaturowych dotyczących kierunków zmian w zarządzaniu i rachunkowości w podmiotach usług medycznych w zakresie przenikania do nich podejścia *lean*. W badaniach tych przeanalizowano ponad 200 pozycji publikacji. Ostatecznie wybrano 19 pozycji literaturowych krajowych i zagranicznych opublikowanych w latach 1995–2013. Badanie literatury przeprowadzono w dwóch podstawowych obszarach: rozważań teoretycznych oraz wyników badań empirycznych (*case study*, badania ankietowe).

Do realizacji celu artykułu zastosowano metodę analizy literatury przedmiotu. Jej przedmiotem były dwie grupy artykułów: teoretyczne oraz zawierające objaśniające wyniki badań empirycznych. Podejście *lean*, którego geneza wywodzi się z branży motoryzacyjnej (produkcyjnej), w pełni nadaje się do zastosowania w jednostkach ochrony zdrowia funkcjonujących w różnych obszarach kulturowych oraz do reformowania krajowych systemów opieki zdrowotnej w celu podniesienia ich efektywności. Przenikanie koncepcji *lean* do branży usług medycznych ma charakter ewolucyjny, podobnie jak następowało jej zastosowanie w branżach produkcyjnych.

### **Abstract**

#### **Lean thinking as a direction of change in management and accounting in the health service sector – results of literature study**

The aim of this paper is to provide a review of the existing literature related to the directions of change from the point of view of the influence that lean approach has for management and accounting in health care institutions. The article is an account of the content of the selected 19 papers (from more than 200 analyzed) published in the field within the period 1995–2013. The investigation of the literature was conducted in two basic perspectives: theoretical considerations and results of empirical research (*case study*, questionnaire survey).

The method of literature analysis was applied for the realization of the aim formulated in the paper. Two groups of articles were the object of the analysis: theoretical and presenting explanatory results of empirical investigations.

The lean approach, which originated in the motor industry (production factories), is fully suitable for use in healthcare organizations operating in various cultural contexts, and for reforming national healthcare systems to increase their efficiency. The spreading and adoption of the lean concept in the medical services sector has an evolutionary character, similarly to the earlier spread of lean in manufacturing industries.

# **Zmiany w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej – przegląd literatury światowej**

**EWELINA ZARZYCKA**

## **Streszczenie**

Przełom XX i XXI wieku obfituje w liczne badania i artykuły, w który podejmowana jest problematyka zmian zachodzących w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej. Równie interesujące są prace, które poszukują przyczyn tych zmian, ale także badają ich konsekwencje z punktu widzenia zarządzania organizacjami. Celem artykułu jest dokonanie przeglądu zarówno literatury polskiej, jak i światowej w zakresie roli i funkcji specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej. Przegląd zostanie dokonany w podziale na trzy najważniejsze obszary badawcze w omawianym obszarze.

Dokonany przegląd ma uporządkować dotychczasowy stan wiedzy w badanej dziedzinie i może stanowić inspirację do planowania dalszych badań. W Polsce tematyka zmian w rolach i funkcjach specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej jest przedmiotem niewielu analiz. Zgromadzony materiał stanowi podstawę do rozpoczęcia studiów porównawczych dotyczących praktyk rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie.

## **Abstract**

### **Changes in the roles and functions of management accountants – a review of international literature**

The turn of the twentieth century abounds in numerous studies and articles focusing on the changes that occur in the roles and functions of management accountants. Equally interesting are the works that are looking for the causes of change, but also for their implications for the management of organizations. The purpose of this article is to review the literature in three main areas of research in this field.

The review is aimed at identifying the current state of knowledge in this study area, and at providing inspiration for planning further research. In Poland, the changes in the roles and functions of management accountants are the subject of few studies. The collected material is provides a basis for engaging in comparative studies on management accounting practices in Poland and abroad.





## Z HISTORII RACHUNKOWOŚCI

### Brytyjscy biegli rewidenci w Polsce w okresie międzywojennym

*JERZY CIEŚLIK*

#### Streszczenie

Artykuł prezentuje wyniki badań historycznych dotyczących działalności w Polsce międzywojennej brytyjskiej firmy księgowej Whinney, Murray & Co – poprzedniczki Ernst & Young. Z dostępnych autorowi danych wynika, że była to jedyna zagraniczna firma księgowa aktywna w Polsce w tym okresie. Podążając za swoimi klientami, brytyjskie firmy księgowe już na przełomie XIX i XX wieku rozpoczęły ekspansję zagraniczną. W latach 20. i 30. XX wieku, gdy liczba zleceń audytorskich w wiodących krajach europejskich rosła, zaczęły one tworzyć oddziały (biura) w metropoliach i ośrodkach przemysłowych. Decyzja o utworzeniu biura przez Whinney, Murray & Co w Warszawie w 1932 r. wynikała z dogodnej lokalizacji, umożliwiającej obsługę projektów audytorskich w całej Europie Środkowo-Wschodniej. Warszawskie biuro obsługiwało zagranicznych klientów, ale także polskie elektrownie oraz uczestniczyło w programie elektryfikacji polskich kolei z udziałem brytyjskich inwestorów. Whinney, Murray & Co miała także istotny wkład w rozwój polsko-brytyjskiej współpracy gospodarczej przed drugą wojną światową, a założyciel biura w Warszawie był członkiem założycielem utworzonej w 1933 r. Polsko-Brytyjskiej Izby Handlowej.

#### Abstract

#### **British auditors in Poland in the interwar period**

This article presents the results of historical research on the operation of British accounting firm Whinney, Murray & Co in Poland before World War II. Based on our findings this was the only foreign accounting firm active in Poland at that time. Following their clients, British accounting firms expanded their operations abroad at the turn of the 19th century. During the 1920s and 1930s the number of audit assignments on the European continent increased rapidly, which necessitated the establishment of branches (offices) in major European cities and industrial districts. Whinney, Murray & Co set up an office in Warsaw in 1932 taking into account its convenient location as a base for undertaking audit assignments throughout the Eastern European region. The Warsaw office concentrated initially on international clients active in Poland but was also engaged in audits of Polish power plants and participated as financial advisor in the electrification program of Polish railways with involvement of British investors. Whinney, Murray & Co contributed to the development of Polish-British economic cooperation before World War II. Its representative was one of the founders of the Polish-British Chamber of Commerce established in Warsaw in 1933.

## **Basic assumptions and definitions in the analysis of financial leverage**

*TOMASZ S. BERENT*

### **Abstract**

The financial leverage literature has been in a state of terminological chaos for decades as evidenced, for example, by the Nobel Prize Lecture mistake on the one hand, and the global financial crisis on the other. A meaningful analysis of the leverage phenomenon calls for the formulation of a coherent set of assumptions and basic definitions. The objective of the paper is to answer this call. The paper defines leverage as a value neutral concept useful in explaining the magnification effect exerted by financial activity upon the whole spectrum of financial results. By adopting constructivism as a methodological approach, we are able to introduce various types of leverage such as capital and income, base and non-base, accounting and market value, for levels and for distances (absolute and relative), costs and simple etc. The new definitions formulated here are subsequently adopted in the analysis of the content of leverage statements used by the leading finance textbook.

### **Streszczenie**

#### **Podstawowe założenia i definicje w analizie dźwigni finansowej**

W literaturze poświęconej dźwigni finansowej od wielu lat panuje chaos terminologiczny, czego najlepszymi przykładami są zarówno błąd popełniony w wykładzie noblowskim, jak i ostatni kryzys finansowy. Poprawne rozumienie procesów dźwigniowych wymaga zatem sformułowania spójnych założeń i podstawowych definicji. Taki jest też cel niniejszego artykułu. Dźwignia definiowana jest tu jako wywołane przez działalność finansową firmy, niewpływające na wartość, zwielokrotnienie jej (bardzo szeroko rozumianych) wyników finansowych. Stosując podejście metodologiczne zwane konstruktywizmem, możliwe było stworzenie wielu różnych rodzajów dźwigni: kapitałowych i dochodowych, bazowych i niebazowych, rynkowych i księgowych, dla poziomów i odległości (bezwzględnych i względnych), prostych i kosztowych itp. Stworzone w pracy definicje obiektów dźwigniowych zostały następnie zastosowane w analizie zawartości treściowej sformułowań dotyczących dźwigni finansowej, użytych w jednym z najbardziej prestiżowych podręczników akademickich w dziedzinie finansów.



## **Practical implementation of Wilhelm Osbahr's entrepreneur balance sheet theory assumptions – a case study**

*EWA ŚNIEŻEK, MICHAŁ WIATR*

### **Abstract**

The aim of this study is to present the possibilities of the practical application of Osbahr's balance sheet theory assumptions, as one of many possible attempts to close the information gap in the financial reporting of the twenty-first century. Wilhelm Osbahr, at the beginning of the 20th century, made an attempt to solve the problem of indicating the balance sheet values (the impact of balance sheet evaluation on the balance sheet items), from the point of view of an entrepreneur or business owner, at the same time clearly emphasizing the necessity to deal with the balance sheet structure through the prism of the objectives pursued by the company. Osbahr postulated highlighting any changes occurring in the economic structure of the company and its components, which do not result directly from its operating activities, and so to present them in the position called "adjustments". This article uses the deductive method supported by literature studies and a case study method. The authors using the case study method confirm the possibility of using the described balance sheet theory in the current financial reporting based on actual data of the company ABC Ltd. They also show that a balance sheet which is presented according to the new reporting formula discloses new quality of information for the financial reporting users.

### **Streszczenie**

#### **Praktyczne zastosowanie założeń teorii bilansu przedsiębiorcy według Wilhelma Osbahra – studium przypadku**

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości praktycznego zastosowania założeń teorii bilansowej Osbahra jako jednej z wielu możliwych prób zamknięcia luki informacyjnej w sprawozdawczości finansowej XXI wieku. Wilhelm Osbahr podjął na początku XX w. próbę rozwiązania problemu oznaczenia wartości bilansowych (wpływu wyceny bilansowej na pozycje bilansowe) z punktu widzenia przedsiębiorcy, tym samym wyraźnie podkreślając konieczność rozpatrywania struktury bilansu przez pryzmat celów realizowanych przez przedsiębiorstwo. Osbahr postulował, aby w bilansie uwzględnić wszelkie zmiany, zachodzące w gospodarczej strukturze przedsiębiorstwa i jego częściach składowych, niewynikające bezpośrednio z prowadzonej działalności operacyjnej i prezentować je w pozycji „korekty”.

W artykule zastosowano metodę dedukcyjną, wspomaganą studiami literatury oraz metodę studium przypadku. Autorzy wykorzystując studium przypadku, potwierdzają możliwość wykorzystania opisanej teorii bilansowej w obecnych realiach sprawozdawczych, na podstawie rzeczywistych danych spółki ABC Sp. z o.o. Wykazują również, że bilans zaprezentowany według nowej formuły sprawozdawczej ujawnia użytkownikowi sprawozdań finansowych inne jakościowo informacje.