

Mikołaj Ksieniewicz
ORCID: 0000-0002-9949-2206
mikolaj.ksieniewicz@ue.poznan.pl
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

<https://doi.org/10.26366/PTE.ZG.2025.271>

Open Access CC BY 4.0



Cytowanie: Ksieniewicz, M. (2025). Kształcenie w zakresie etyki w rachunkowości zarządczej na polskich uczelniach. Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Zielonej Górze, 22, s. 5-22. DOI: 10.26366/PTE.ZG.2025.271

Kształcenie w zakresie etyki w rachunkowości zarządczej na polskich uczelniach

Abstrakt: Celem artykułu jest zidentyfikowanie sposobu kształcenia przyszłych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w obszarze etyki zawodowej w trakcie kształcenia akademickiego. Rachunkowość zarządcza stanowi istotny element rzeczywistości gospodarczej, jest ona dostosowywana do coraz większych wymagań kadry zarządzającej. Jej zmiana w ostatnich latach spowodowała, że specjalista w zakresie rachunkowości zarządczej zmienił swój zakres obowiązków. Przekłada się to również na zwiększone zainteresowanie ośrodków akademickich oraz na poszerzenie oferty kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej. Jak w każdym zawodzie, tak również w przypadku specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, istotna jest etyka zawodowa. Istotne jest, aby na poziomie kształcenia akademickiego były podejmowane tematy związane z etyką zawodową w tym zawodzie. Przeprowadzone badanie sylabusów kierunków związanych z rachunkowością pozwoliło na określenie w jaki sposób przyszli specjaliści są kształceni pod kątem etyki. Wyniki prowadzą do wniosku, że obecnie realizowane kierunki studiów na polskich uczelniach, nie omawiają tej tematyki w wystarczający sposób. Na kierunkach związanych z rachunkowością są w dużej części omawiane tematy związane z ogólną etyką biznesu, gdzie nie są przedstawiane problemy i dylematy etyczne w rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: etyka, rachunkowość zarządcza, programy studiów, kształcenie akademickie

Academic education of management accountant in the field of ethics

Abstract: The aim of the article is to identify how future management accountant are being educated in the area of professional ethics during their academic education. Management accounting is an important part of economic reality, and it is being adapted to the increasing demands of management staff. Its change in recent years has caused the management accountant to change responsibilities. This also translates into increased interest from universities and an expansion of education in management accounting. As in any profession, ethics are important for management accountant. It is important that topics related to professional ethics in the profession are addressed at the academic education. An analysis of the study programmes of accounting-related courses made it possible to determine how future professionals are educated in terms of ethics. The results lead to the conclusion that currently implemented majors at Polish universities, do not discuss this topic sufficiently. Accounting majors largely discuss topics related to general business ethics, where ethical problems and dilemmas in management accounting are not presented.

Keywords: ethics, management accounting, study programmes, academic education

JEL: M41, I21, A22, M49

Wstęp

Specjalista ds. rachunkowości zarządczej istnieje w realiach gospodarczych od końca ubiegłego wieku. Jego rozwój został zapoczątkowany w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii a następnie jego rola była standaryzowana w Niemczech jak i również w Polsce.

Od 2010 roku zawód ten umieszczono w polskim porządku prawnym jako specjalista ds. rachunkowości zarządczej lub też powiązany specjalista ds. controllingu (Rozporządzenie, 2010, załącznik).

Rozwój narzędzi informatycznych powoduje poszerzenie się zakresu obowiązku specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, powiązane jest to z wdrażaniem nowych rozwiązań informatycznych. Narzędzia analizy baz danych, zintegrowane programy zarządzania, funkcje internetu oraz intranetu stanowią główne narzędzia pracy w tym zawodzie. Zadaniem specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, poprzez powszechne stosowanie narzędzi informatycznych w przedsiębiorstwach, staje się właściwe zaprojektowanie i aktualizowanie struktur wewnętrznych sprawozdań. Osoba na takim stanowisku na bieżąco może przekazywać potrzebne raporty oraz dokumenty do kierownictwa oraz innych wewnętrznych użytkowników, które następnie byłyby wykorzystywane w procesie podejmowania decyzji (Jaruga i in., 2014, s. 795-797).

Narzędzia informatyczne doprowadziły do zmiany pierwotnej roli specjalisty ds. rachunkowości zarządczej z dostawców informacji na projektantów systemu rachunkowości zarządczej. Stali się oni również pracownikami, którzy są włączani w procesy decyzyjne. Zmiany te w największym stopniu były widoczne w przedsiębiorstwach zorganizowanych procesowo. W takich przedsiębiorstwach, taki specjalista został nazwany hybrydowym księgowym (ang. *hybrid accountant*). W przyszłości, określenie takiego specjalisty może ewoluować do określenia menedżera ds. globalnych kosztów (ang. *expense manager*), analityka finansów strategicznych (ang. *strategic financial analyst*), biznes partnera, analityka biznesowego, analityka finansowego czy nawet business managera (Zarzycka, 2016, s. 87-88).

Rachunkowość zarządcza stanowiąca coraz powszechniejszy element procesu zarządzania przedsiębiorstwami wymaga specjalistów na wysokim poziomie. Przyszli specjaliści ds. rachunkowości zarządczej oraz przedsiębiorstwa ich zatrudniające powinni oczekiwać od ośrodków akademickich prowadzenia kompleksowego kształcenia w tym zakresie. Przyszły specjalista ds. rachunkowości zarządczej podejmując kształcenie akademickie powinien poznać nie tylko narzędzia rachunkowości zarządczej, czy też sposoby jej wdrażania, ale również zasady etyczne oraz możliwe wyzwania stojące przed takim zawodem. Już teraz można zaobserwować, że uczelnie wyższe, w tym przede wszystkim te o profilu ekonomicznym, przygotowują programy studiów skierowane do potencjalnych przyszłych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. Jako przykłady kierunków profilowanych do tej grupy odbiorców należy przede wszystkim wskazać kierunek II stopnia International Master Program in Management Accounting realizowany w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie czy też

kierunek I stopnia Management Accounting realizowany na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu.

Celem głównym artykułu jest identyfikacja sposobu kształcenia przyszłych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w zakresie etyki zawodowej w trakcie kształcenia akademickiego.

Aby zrealizować przejęty na potrzeby niniejszego artykułu cel zastosowano odpowiednie metody badawcze: studia literaturowe oraz analizę treści odpowiednich programów studiów.

Zastosowanie analizy programów kształcenia oraz sylabusów niesie za sobą pewne ograniczenia. Przygotowane przez uczelnie programy kształcenia różnią się sposobem prezentowania podejmowanej tematyki oraz poziomem szczegółowości, a zawartość analizowanych sylabusów może nie przedstawiać w pełni tematyki omawianej przez poszczególnych prowadzących zajęcia. Autor zdaje sobie sprawę, że rzeczywiste tematy zajęć mogą być realizowane w różny sposób przez prowadzących.

Przegląd literatury

W końcu ubiegłego wieku, osoby specjalizujące się w rachunkowości zarządczej wskazywały, że w przyszłości ich rola się zmieni. Specjaliści w tym zakresie oczekiwali zwiększenia ich roli w organizacji. Osoba na takim stanowisku powinna wywierać wpływ na rozwój strategii organizacji, mieć większy dostęp do informacji. Przez te działania mogłaby ona stać się agentem zmian i menedżerem informacji. Od takiej osoby oczekiwano również orientacji na integrację informacji niefinansowych, które byłyby przydatne we wspomaganiu procesów decyzyjnych (Masztalerz, 2015, s. 345). Specjalista ten powinien zajmować się pozyskiwaniem informacji, ich przetwarzaniem oraz przekazywaniem do kierownictwa. Uzyskane dane, same w sobie nie stanowią informacji, ponieważ stają się nią dopiero po przetworzeniu (Evans i in., 1996, s. 21).

Definicje oraz oczekiwania specjalistów ds. rachunkowości zarządczej już pod koniec XX wieku wskazywały na istotną rolę rachunkowości zarządczej oraz specjalistów w tym zakresie w organizacji. Przedstawiani byli jako osoby wspierające kadrę zarządzającą w procesie decyzyjnym. Literatura wskazuje również na zmianę umiejscowienia specjalisty ds. rachunkowości zarządczej i podkreśla, że powinien on blisko współpracować z dyrektorem finansowym (ang. *chief financial officer*). W tak zaprojektowanej strukturze organizacyjnej mógłby on wносить wkład do wszystkich sfer działalności organizacji. Poprzez takie zaangażowanie, taki specjalista nie działa w izolacji, lecz przekazuje swoją wiedzę i informacje różnym obszarom przedsiębiorstwa oraz grupom kierowniczym, których jest faktycznym

członkiem. Rola rachunkowości zarządczej współcześnie wskazuje na ewolucję tradycyjnej roli specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Celem takiego pracownika staje się bycie częścią zespołu kierowniczego, podejmowanie istotnych decyzji w przedsiębiorstwie, a także odpowiedzialność za formułowanie i realizację strategii (Zarzycka, 2016, s. 91).

Nowa rola i zadania specjalisty w zakresie rachunkowości zarządczej budzi wątpliwości wśród naukowców. Duże zaangażowanie tych specjalistów w partnerstwo biznesowe oraz uczestnictwo w procesach decyzyjnych może być szkodliwe dla realizacji typowych i tradycyjnych zadań stojących przed specjalistami w tym zakresie (Sobańska, Zarzycka, 2014, s. 23). Zbyt bliska współpraca osób zajmujących się rachunkowością zarządczą jednostki z ich kadrą menedżerską może skutkować brakiem obiektywności oraz niezależności (Burns i in., 2014, s. 41). Przeniesienie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej na najwyższe stopnie struktury organizacyjnej jednostki może powodować powstanie konfliktu interesu. Wynika to z faktu, że osoba odpowiedzialna za kontrolę finansów będzie również aktywnie uczestniczyła w procesie podejmowania decyzji, w tym również tych finansowych.

Coraz to nowe zadania specjalisty w zakresie rachunkowości zarządczej powodują, że ma on przed sobą pewne zagrożenia. Przejawiają się one przede wszystkim w możliwości braku obiektywności przy podejmowanych działaniach kontrolnych dotyczących decyzji kadry zarządzającej. Brak odpowiedniej oceny może prowadzić do zniekształcenia wyników pracy takiego specjalisty. Odpowiednie zachowanie takiej osoby wymaga respektowania przez nią wysokich standardów pracy, w tym standardów etycznych. Wyniki pracy, osoby kierującej się etycznym działaniem w ramach rachunkowości zarządczej, mogą stanowić wysoką wartość dla przedsiębiorstwa, a zagrożenia wynikające z braku obiektywności nie spowodują zniekształcenia wyników pracy oraz wniosków specjalisty ds. rachunkowości zarządczej.

W związku z tym, że w ostatnich latach zmieniła się rola specjalistów ds. rachunkowości zarządczej z osób mających na celu przetworzenie oraz zaprezentowanie danych w rolę partnerów biznesowych, którzy aktywnie doradzają kadrze zarządzającej, istotne jest zrozumienie antecedenencji etycznych decyzji podejmowanych przez samych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej (Endenich, Trapp, 2020, s. 315). G. B. Böer (2000, s. 213) oraz J. R. Cable, P. Healy i E. Mathew (2009), którzy przeanalizowali treść podręczników związanych z rachunkowością zarządczą i rachunkiem kosztów, wskazali w swoich badaniach, że treść podręczników jest rozbieżna z oczekiwaniami i potrzebami praktyków. Autorzy zwrócili uwagę, że analizowane podręczniki kładą największy nacisk na objaśnienie tradycyjnych metod oraz narzędzi rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, a stosunkowo niewiele poświęcają najnowszemu, choć może nie najczęściej stosowanemu

narzędziom i metodom. Kształcenie akademickie, może dostosować się do najnowszych trendów rachunkowości zarządczej prezentowanych w biznesie poprzez współpracę z doświadczonymi międzynarodowymi instytucjami certyfikującymi zawód specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Uczelnie poprzez porównanie z sylabusami międzynarodowych certyfikatów w zakresie rachunkowości zarządczej mogą wprowadzić zmiany w programach kształcenia na tych kierunkach, aby lepiej przygotować studentów do gospodarczych praktyk (Fuller i in., 2011).

B. van der Kolk (2019) dokonał przeglądu zawartości podręczników do rachunkowości zarządczej i przedstawił pogląd, że podręczniki te skupiają się na innych aspektach niż etyka w tym zakresie. Zdaniem Autora literatura dotycząca rachunkowości zarządczej może prowadzić do nieetycznych zachowań. Autor wskazuje, że w podręcznikach prezentowany jest pogląd, iż instrumenty rachunkowości zarządczej nie tylko przynoszą „pożądane” efekty, takie jak poprawa wyników, ale mogą również prowadzić do nieetycznych lub innych niepożądanych zachowań. Działania obejmują na przykład nadmierne skupienie się na celach związanych z wydajnością. Mogą one skłonić do podejmowania pewnego ryzyka oraz pewnych nieetycznych zachowań, które mogą spowodować rzeczywistą katastrofę (Ordóñez i in., 2009, s. 9).

Przeglądu polskich podręczników w zakresie rachunkowości zarządczej dokonały I. Sobańska i E. Zarzycka (2016). Autorki podkreślają, że podręczniki akademickie nie poruszają tematyki problemów etycznych w tym obszarze lub jedynie pojedyncze publikacje poruszają tę tematykę w niewielkim zakresie. Podręcznikiem, który przedstawia problemy etyczne w rachunkowości zarządczej, jest publikacja autorstwa A. Jarugi, P. Kabalskiego i A. Szychty pt. „Rachunkowość zarządcza” (2014). W podręczniku tym zaprezentowano dwa praktyczne przykłady dylematów etycznych, w których specjalista ds. rachunkowości zarządczej mógłby się znaleźć. Autorzy przedstawili propozycje zachowań w tych sytuacjach zachowując normy i zasady etyczne. Podręcznik ten jednak może okazać się niewystarczający do pełnego zobrazowania problematyki etyki w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej.

Metodyka badań

Aby zrealizować postawiony cel zostało przeprowadzone badanie empiryczne w postaci przeglądu oraz analizy programów studiów, na których mogą kształcić się specjaliści ds. rachunkowości zarządczej. Programy kształcenia przeanalizowano pod kątem przedmiotów w zakresie etyki, etyki w rachunkowości, etyki w rachunkowości zarządczej oraz innych przedmiotów mogących pozwolić na przedstawienie tematyki etyki w zawodach powiązanych

głównie w audycie, audycie wewnętrznym oraz doradztwie podatkowym. Analizie poddano programy studiów realizowanych na uczelniach znajdujących się w wykazie uczelni publicznych nadzorowanych przez ministra ds. szkolnictwa wyższego i nauki. W wykazie znajduje się 65 publicznych uczelni akademickich oraz 31 publicznych uczelni zawodowych¹. Z analizy wykluczono 3 publiczne uczelnie akademickie oraz 5 publicznych uczelni zawodowych, z powodu braku publicznego dostępu do programów kształcenia, braku publicznych dostępnych kart przedmiotów lub braku przygotowanych programów w przypadku Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika. Wybór uczelni publicznych akademickich oraz zawodowych umożliwił poznanie programu studiów na kierunkach na publicznych uczelniach, na których studiowanie na kierunkach polskojęzycznych stacjonarnych jest bezpłatne. Umożliwia to ogólny dostęp do danego kierunku dla wszystkich zainteresowanych osób.

Analizie podlegały programy, których nauczanie rozpoczynało się w roku akademickim 2023/2024. Programy studiów umożliwiających zdobywanie wiedzy i umiejętności do wykonywania zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, zostały poddane przeglądowi pod kątem realizacji przedmiotów z zakresu etyki, etyki w rachunkowości, etyki w rachunkowości zarządczej oraz innych przedmiotów pozwalających poznać studentowi problemów etyki w zawodach powiązanych. Przeanalizowano zarówno kierunki polskojęzyczne, jak i anglojęzyczne. W przypadku, gdy na danym kierunku był realizowany przedmiot kształcący z zakresu etyki lub pozwalający na zdobycie wiedzy w tym zakresie, to program takiego przedmiotu przebadano. Analiza sylabusu przedmiotu pozwoliła na poznanie tematyki w konkretnym przedmiocie z podziałem godzinowym w zakresie tematów związanych z etyką, etyką w rachunkowości lub etyką w rachunkowości zarządczej.

Przegląd programów poszczególnych przedmiotów na kierunkach związanych z rachunkowością zarządczą umożliwił utworzenie macierzy przedstawiającej z jakiego obszaru tematy etyki są podejmowane w trakcie kształcenia na danym kierunku. Macierz pozwoliła na przedstawienie na jakich uczelniach i na jakich kierunkach są realizowane tematy z etyki z odpowiednim podziałem. Fragment macierzy, na którą zostały naniesione wyniki analizy programów kształcenia oraz wyniki analizy programów przedmiotów, zaprezentowano w tabeli 1. W pierwszej kolumnie macierzy została przedstawiona liczba porządkowa - *Lp.* W następnej kolumnie znajduje się nazwa uczelni, na której realizowany jest dany badany kierunek - *Uczelnia*. Trzecia kolumna zawiera nazwę kierunku, który obejmuje tematykę etyki, etyki w rachunkowości, etyki w rachunkowości zarządczej oraz innych przedmiotach

¹ Wykaz badanych uczelni znajduje się do wglądu u Autora artykułu.

mogących pozwolić na przedstawienie tematyki etyki w zawodach powiązanych - *Kierunek studiów*. Czwarta kolumna zawiera informację czy dany analizowany kierunek jest realizowany na I stopniu (studia licencjackie, inżynierskie) czy II stopniu kształcenia akademickiego - *Stopień kształcenia*. Następną kolumną zawiera informację, czy analizowany kierunek jest realizowany na studiach stacjonarnych czy niestacjonarnych. W przypadku, kiedy kierunek realizowany jest w obu formach, to są one wskazywane łącznie w macierzy - *Forma realizacji*.

Tabela 1. Fragment macierzy zawierającej wyniki przeprowadzonej analizy sylabusów

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.
Lp.	Uczelnia	Kierunek studiów	Stopień kształcenia	Forma realizacji	Etyka	Rachunkowość	Rachunkowość zarządcza	Inne
1.	...	...	I stopień/ II stopień	Stacjonarnie/ Niestacjonarnie	X/-	X/-	X/-	X/-

Źródło: opracowanie własne.

W kolumnach od szóstej do dziewiątej znajduje się część, która jest uzupełniana pod względem tego, czy na danym kierunku są realizowane przedmioty z zakresu etyki, etyki w rachunkowości, etyki w rachunkowości zarządczej lub innych przedmiotach przedstawiających tematykę etyki w zawodach powiązanych. W przypadku pojawienia się przedmiotu zawierającego dany zakres, przy kierunku jest zaznaczany symbol **X**. W przypadku braku pojawienia się tematyki z danego zakresu, jest zaznaczany symbol **-**.

Kolumna szósta *Etyka* jest oznaczana symbolem **X**, kiedy na danym kierunku jest realizowany przedmiot zawierający ogólną tematykę etyki. Siódma kolumna *Rachunkowość* jest zaznaczana, zgodnie z powyższymi zasadami, kiedy na danym kierunku realizowany jest przedmiot zawierający tematykę etyki w rachunkowości jako całości. Ósma kolumna *Rachunkowość zarządcza* zawiera oznaczenie **X**, w przypadku, kiedy na danym kierunku jest realizowany przedmiot zawierający tematykę etyki w rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów lub controllingu. Kolumna dziewiąta *Inne* jest zaznaczana, zgodnie z powyższymi zasadami, w przypadku, kiedy na danym kierunku realizowany jest przedmiot zawierający tematykę etyki w innych obszarach związanych z podatkami, audytem, audytem wewnętrznym lub kontrolą.

Przebadano również kierunki i przedmioty, które kształcą nie tylko w zakresie rachunkowości zarządczej, lecz również w szeroko pojętej rachunkowości lub etyki realizowanej na przedmiotach ogólnouczelnianych lub na innych przedmiotach związanych z zawodami doradców podatkowych lub biegłych rewidentów. Ponadto przeanalizowano przedmioty z ogólnej etyki oraz etyki w biznesie, które pozwalają na zidentyfikowanie poszczególnych aspektów i dylematów etycznych w szeroko pojętym biznesie.

Wyniki badań

Przebadano programy kształcenia 88 uczelni w zakresie kształcenia etyki w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Programy kształcenia były ogólnodostępne na 62 publicznych uczelniach akademickich oraz 26 publicznych uczelniach zawodowych. Następnie uczelnie, poddano przeglądowi pod kątem realizacji kierunku studiów na I lub II stopniu, który umożliwiałby kształcenie w zakresie rachunkowości zarządczej i zdobycie odpowiednich kompetencji do pełnienia funkcji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej lub podobnej. Stanowi to 32,29% wszystkich uczelni poddanych przeglądowi. Wśród nich były 22 publiczne uczelnie akademickie oraz 9 publicznych uczelni zawodowych, na których były realizowane kierunki studiów związane z rachunkowością oraz z rachunkowością zarządczą. Kierunkami, które pozwalają na kształcenie w zakresie rachunkowości zarządczej lub umożliwiają zdobycie umiejętności oraz wiedzy do pełnienia funkcji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej i podobnych, to w szczególności kierunki „Finanse i rachunkowość”, w tym również anglojęzyczne oraz kierunki „Rachunkowość i controlling” lub „Rachunkowość i podatki”.

Spośród 31 badanych publicznych uczelni, na których był realizowany kierunek umożliwiający zdobycie wiedzy w zakresie rachunkowości zarządczej, na 26 podejmowana była tematyka etyki, etyki w rachunkowości, etyki w rachunkowości zarządczej oraz innych przedmiotach mogących pozwolić na przedstawienie tematyki etyki w zawodach powiązanych, głównie w audycie, audycie wewnętrznym oraz doradztwie podatkowym. Stanowiło to 83,87% uczelni, na których były realizowane kierunki umożliwiające rozwój w zakresie rachunkowości zarządczej. Na badanych uczelniach, 53 kierunki studiów umożliwiały rozwój w zakresie rachunkowości zarządczej oraz zdobywanie kompetencji w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, na których była tam realizowana tematyka związana z etyką².

Pośród 53 analizowanych kierunków studiów na 31 były realizowane przedmioty zawierające ogólną tematykę etyki. Stanowi to 58,49% wszystkich przebadanych kierunków studiów, na których była realizowana tematyka etyki. Przedmioty, które pozwalają na zakwalifikowanie do tego obszaru są to m.in.: „Etyka”, „Etyka w biznesie”, „*Business Ethics*” oraz „Etyka i społeczna odpowiedzialność biznesu”. Tematyka zajęć na poszczególnych uczelniach była różnorodna i w szczególności przedstawione były w niej tematy zajęć związane ze zdefiniowaniem etyki lub etyki w biznesie, przedstawienie podstawowych dylematów etycznych, przedstawienie podstawowych kodeksów etycznych w biznesie oraz ukazanie etycznych koncepcji pracy. W znacznej mierze przedmioty przedstawiające etykę lub etykę

² Wykaz badanych kierunków studiów znajduje się do wglądu u Autora artykułu.

w biznesie są przedmiotami ogólnouczelnianymi, które są realizowane na większości kierunków na danej uczelni, a program wobec poszczególnych kierunków nie jest dostosowany do specyfiki danego kierunku.

Na 27 kierunkach studiów były realizowane przedmioty przedstawiające etykę w rachunkowości. Stanowiło to 50,94% wszystkich przebadanych kierunków studiów, na których była realizowana tematyka etyki. Przedmioty zakwalifikowane do tego obszaru są to m.in.: „Etyka w rachunkowości”, „Organizacja rachunkowości” „Podstawy rachunkowości”, „Rachunkowość” lub „Rachunkowość finansowa”. Jednakże w głównej mierze istotne były tutaj tematy zajęć podejmowane na poszczególnych przedmiotach. Mianowicie, aby dany kierunek mógł zostać zakwalifikowany do tego obszaru, w ramach kształcenia powinien podejmować tematy zajęć, takie jak: kodeksy etyki w rachunkowości, odpowiedzialność i etyka zawodu księgowego, oszustwa księgowe, ryzyko etyczne w rachunkowości, dylematy etyczne w rachunkowości oraz sporządzanie sprawozdań finansowych z uwzględnieniem norm prawnych i etycznych. Najczęściej pojawiającym się tematem zajęć na takich przedmiotach były „Etyka zawodowa księgowego” lub „Zasady etyki zawodowej księgowego”. Rzadziej pojawiającym się tematem zajęć był „Kodeks etyki zawodowej w rachunkowości”. Tematy te były częścią rozbudowanych przedmiotów, najczęściej 30-godzinnych (na studiach stacjonarnych), w ramach których były przedstawiane podstawy rachunkowości lub rachunkowości finansowej. Taka tematyka zajęć była również omawiana na zajęciach dotyczących organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwie, w ramach której są przedstawiane zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, zasady inwentaryzacji, sporządzanie polityki (zasad) rachunkowości, obiegu dokumentów lub umiejscowienia komórki rachunkowości/księgowości w strukturze organizacyjnej.

Elementy etyki w rachunkowości zarządczej były prezentowane na 6 kierunkach studiów spośród wszystkich kierunków, na których była realizowana tematyka etyki. Stanowiło to 11,32% wszystkich badanych kierunków, umieszczonych w macierzy. Kierunki, na których była podejmowana tematyka etyki w rachunkowości zarządczej wraz z podziałem na uczelnie, stopień oraz nazwami przedmiotów, na których dana tematyka była podejmowana, zaprezentowano w tabeli 2. Tematy zajęć na zaprezentowanych przedmiotach dotyczyły w głównej mierze przedstawienia aspektów etycznych w rachunku kosztów, budżetowaniu lub przedstawiały kodeksy etyki zawodowej. Tematy te były częścią przedmiotów, które przedstawiały podstawy rachunku kosztów, budżetowania lub były częścią rozbudowanych przedmiotów dotyczących zaawansowanej rachunkowości zarządczej.

Tabela 2. Kierunki studiów, na których realizowana jest tematyka etyki w rachunkowości zarządczej z podziałem na uczelnie, stopień kształcenia oraz przedmiot, na którym tematyka ta jest podejmowana

Lp.	Uczelnia	Kierunek studiów	Stopień kształcenia	Przedmiot
1.	Politechnika Lubelska	Rachunkowość i controlling	II stopień	Społeczne aspekty rachunkowości i controllingu
				Controlling marketingu (przedmiot do wyboru)
2.	Szkoła Główna Handlowa w Warszawie	Finanse i rachunkowość	II stopień	Zaawansowana rachunkowość zarządcza (ACCA-P) (przedmiot do wyboru)
3.	Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Rachunkowość i controlling	I stopień	Rachunek kosztów
4.	Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Rachunkowość i controlling	II stopień	Rachunek kosztów w zarządzaniu
5.	Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	Rachunkowość i finanse biznesu	I stopień	Budżetowanie w jednostce gospodarczej (realizowany w ramach specjalności „Rachunkowość w środowisku informatycznym”)
6.	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	Management Accounting (studia anglojęzyczne)	I stopień	Short-term Decisions in Accounting

Źródło: opracowanie własne.

W ramach 18 spośród przebadanych 53 kierunków realizujących tematykę etyki umożliwiającą rozwój w zakresie rachunkowości zarządczej były realizowane inne przedmioty, które mogą pozwolić na przedstawienie tematyki etyki w zawodach powiązanych, głównie w audycie czy doradztwie podatkowym. Stanowiło to 33,96% analizowanych kierunków studiów, na których była realizowana tematyka etyki. Przedmioty, które były realizowane na tych kierunkach oraz zostały zakwalifikowane jako *Inne* to m.in.: „Podstawy auditingu”, „Auditing i kontrola wewnętrzna”, „Podstawy kontroli i audytu”, „Rewizja i audyt wewnętrzny” oraz „Zawód doradcy podatkowego i etyka zawodowa”. W ramach powyższych przedmiotów tematy zajęć opierały się w głównej mierze na przedstawieniu kodeksu etyki biegłego rewidenta, standardów audytu wewnętrznego, kodeksu etyki audytora wewnętrznego, zasad etyki doradców podatkowych. Liczba kierunków, w ramach których były przedstawiane tematy etyki w poszczególnych czterech obszarach została przedstawiona w tabeli 3. Zaprezentowano również procentowy stosunek tych kierunków w całości 53 przeanalizowanych kierunkach kształcących etykę w choćby jednym z analizowanych obszarów.

Tabela 3. Liczba kierunków, w ramach których były przedstawiane tematy etyki w poszczególnych analizowanych obszarach

Obszar	Etyka	Rachunkowość	Rachunkowość zarządcza	Inne
Liczba kierunków	31	27	6	18
Udział w %	58,49	50,94	11,32	33,96

Źródło: opracowanie własne.

Kierunki studiów, na których była realizowana tematyka etyki, były oznaczane zgodnie z przedstawioną metodologią, w związku z czym dany kierunek mógł otrzymać od jednego oznaczenia do czterech oznaczeń w danych zakresach realizowania tematyki z etyki: *Etyka*, *Rachunkowość*, *Rachunkowość zarządcza*, *Inne*. Przyporządkowywanie to polegało na subiektywnej ocenie, czy dany przedmiot oraz dana tematyka zajęć na danym przedmiocie podlegają pod ww. obszary uwzględniające etykę. Kierunków, które realizowały tematykę etyki tylko z jednego obszaru, było 29, co stanowiło 54,72% wszystkich kierunków, na których była realizowana tematyka etyki. Pośród nich 16 kierunków przedstawiało wyłącznie ogólne zagadnienia z etyki lub etyki biznesu, m.in. na przedmiotach: „Etyka”, „Etyka w biznesie” lub „*Business Ethics*”. Stanowiło to 30,19% wszystkich analizowanych kierunków, na których była realizowana tematyka etyki oraz 55,17% kierunków, które realizowało tematykę etyki tylko z jednego obszaru.

Kiedy na danym kierunku była realizowana tematyka etyki zawierająca się w dwóch obszarach przedmiotów, to dany kierunek był oznaczany symbolem **X** w dwóch kolumnach. Kierunków takich było 19, co stanowiło 35,85% wszystkich analizowanych kierunków, które realizowały tematykę etyki. Przeważały w tej grupie kierunki studiów, które przedstawiały etykę ogólną (zakwalifikowane do zakresu *Etyka*) oraz etykę w rachunkowości (zakwalifikowane do zakresu *Rachunkowość*). Takich kierunków było 9, co stanowiło 16,98% wszystkich kierunków studiów realizujących tematykę etyki oraz 47,37%, które realizowały tematykę etyki z dwóch obszarów. Przedmioty, które pojawiały się wśród tej grupy kierunków z obszaru *Etyka* są następujące: „Etyka w biznesie” oraz „Etyka i społeczna odpowiedzialność biznesu”, a z obszaru *Rachunkowość*: „Organizacja rachunkowości”, „Podstawy rachunkowości”, „Rachunkowość” oraz „Rachunkowość finansowa”.

Tabela 4. Kierunki studiów, na których jest realizowana tematyka etyki w trzech badanych obszarach z podziałem na uczelnie oraz z oznaczeniem, w ramach którego obszaru realizowana jest tematyka związana z etyką

Lp.	Uczelnia	Kierunek	Stopień	Etyka	Rachunkowość	Rachunkowość zarządcza	Inne
1.	Politechnika Lubelska	Rachunkowość i controlling	II stopień	-	X	X	X
2.	Szkoła Główna Handlowa w Warszawie	Finanse i rachunkowość	II stopień	X	-	X	X
3.	Uniwersytet Szczeciński	Finanse i rachunkowość	I stopień	X	X	-	X
4.	Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Rachunkowość i controlling	II stopień	-	X	X	X
5.	Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	Finanse, audyt, inwestycje	II stopień	X	X	-	X

Źródło: opracowanie własne.

Przedmioty oraz tematyka zajęć realizowanych w ramach pięciu analizowanych kierunków, na których jest omawiana tematyka etyki, pozwoliły na przyporządkowanie ich do trzech obszarów z czterech wyznaczonych. Kierunki, które zostały przyporządkowane do trzech obszarów, przedstawiono w tabeli 4, w której podano uczelnię, na której jest realizowany dany kierunek, stopień oraz obszary, w ramach których jest realizowana tematyka etyki. Na Politechnice Lubelskiej, w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie oraz Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie jednym z obszarów, w ramach którego była realizowana tematyka etyki, był obszar *Rachunkowość zarządcza*. Żaden z analizowanych kierunków, w ramach którego była podejmowana tematyka etyki, nie został zakwalifikowany do czterech obszarów jednocześnie. Kierunki zakwalifikowane do trzech wymienionych obszarów, mają najbardziej rozbudowane programy studiów w ramach kształcenia w obszarze etyki w trzech obszarach z czterech obszarów. Żaden z analizowanych kierunków nie przedstawiał obszaru etyki we wszystkich czterech obszarach. Zestawienie tabelaryczne ilości kierunków wraz z liczbą opracowywanych obszarów etyki w ramach kształcenia akademickiego przedstawiono w tabeli 5. Zaprezentowano również procentowy stosunek tych kierunków w całości 53 przeanalizowanych kierunkach kształcących etykę w choćby jednym z analizowanych obszarów.

Tabela 5. Liczba kierunków wraz z liczbą opracowywanych obszarów etyki w ramach kształcenia akademickiego

Liczba omawianych obszarów	1	2	3
Liczba kierunków	29	19	5
Udział w %	54,72	35,85	9,43

Źródło: opracowanie własne.

Wśród badanych programów studiów przeważają kierunki, w ramach których etyka omawiana jest wyłącznie z jednym obszaru. Najczęściej tematyka ta stanowi jeden temat na przedmiotach specjalistycznych w zakresie rachunkowości lub jako przedmiot poświęcony etyce biznesu.

Rezultaty i dyskusja

Po przeprowadzonym badaniu można wyciągnąć wnioski, że publiczne uczelnie akademickie oraz zawodowe, w tym publiczne uczelnie akademickie ekonomiczne, zwracają małą uwagę na kształcenie w zakresie etyki w rachunkowości zarządczej. 26 uczelni z 31 uczelni, które umożliwiają zdobywanie kompetencji w zakresie rachunkowości zarządczej, kształci w zakresie etyki w jakimkolwiek obszarze. Jednakże tylko na 6 kierunkach studiów z 26 analizowanych uczelni, kształcona lub wyodrębniana jest etyka w rachunkowości zarządczej lub związanym z nią rachunkiem kosztów lub controllingiem.

Obszar etyki jako przedmiot ogólny, który najczęściej był przedmiotem ogólnouczelnianym realizowany był na 31 kierunkach z 53. Tematyka na takim przedmiocie skupiała się w głównej mierze na przedstawieniu koncepcji etycznych, podstawowych kodeksów etyki, zdefiniowaniu etyki oraz etyki biznesu lub też umiejscowieniu etyki we współczesnej rzeczywistości, gospodarce czy przedsiębiorstwie. Tematyka podejmowana na takich przedmiotach przedstawia etykę pod kątem filozoficznym, humanistycznym oraz psychologicznym, jednakże wyłącznie teoretycznie. Taka tematyka najczęściej była realizowana na wykładach jako 30 lub 15 godzin na studiach stacjonarnych.

Spośród wszystkich analizowanych kierunków można wyróżnić trzy kierunki, w ramach których była realizowana tematyka zajęć z obszaru etyki w rachunkowości zarządczej lub powiązanych obszarów takich jak rachunek kosztów czy controlling. Dodatkowo na tych trzech kierunkach była przedstawiana tematyka etyki w ramach dwóch innych obszarów. Pod tym kątem najszerszą tematykę dotyczącą etyki w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej przedstawiają kierunki:

- Rachunkowość i controlling na Politechnice Lubelskiej realizowany na II stopniu na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych;
- Finanse i rachunkowość w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie na II stopniu na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych oraz
- Rachunkowość i controlling na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie na II stopniu na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych.

Należy zwrócić uwagę, że tematyka etyki w rachunkowości zarządczej nie jest podejmowana w ramach studiów na kierunku „Finanse i rachunkowość” na publicznych uczelniach zawodowych. Na studiach na kierunku „Management Accounting” na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu, tematyka etyki w rachunkowości zarządczej jest podejmowana na powiązanim przedmiocie „*Short-term Decisions in Accounting*”. Przedmiot ten, realizowany na I stopniu kształcenia, ma przygotować osoby do pełnienia funkcji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej oraz ma przygotować do rozwoju aż do poziomu rachunkowości zarządczej strategicznej (*Management Accounting...*). W ramach tego kierunku, który jest skupiony na rachunkowości zarządczej, nie jest jednak podejmowana tematyka etyki w rachunkowości zarządczej w wystarczającym stopniu. Przedstawienie aspektów etycznych w podejmowaniu krótkoterminowych decyzji w rachunkowości może nie spełniać potrzeby omówienia tego tematu w całości. Temat ten jest oznaczony jako temat realizowany w ramach jednej godziny wykładów oraz jednej godziny ćwiczeń komputerowych na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych.

Przeprowadzone badania pokazują, że nauczanie etyki w rachunkowości zarządczej jest realizowane w niewielkim stopniu w trakcie studiów na kierunkach umożliwiających zdobywanie kompetencji w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Kierunki, które są skupione na kształceniu wyłącznie w obszarze rachunkowości zarządczej: „*International Master Program in Management Accounting*” w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie oraz „*Management Accounting*” na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu, nie przedstawiają tematyki etyki w rachunkowości zarządczej w ogóle lub czynią to w niewystarczający, wycinkowy sposób. Przyszłemu specjalście ds. rachunkowości zarządczej, w trakcie kształcenia na takich kierunkach, nie zostaną przedstawione w wystarczający sposób dylematy etyczne w rachunkowości zarządczej, kodeksy etyki w rachunkowości zarządczej lub sposoby rozwiązywania problemów natury etycznej w pełnionej funkcji.

Reasumując, tylko trzy kierunki studiów na trzech publicznych uczelniach umożliwiają kompleksowe zdobywanie wiedzy oraz kompetencji z obszaru etyki, w tym etyki w rachunkowości zarządczej. Pozostałe kierunki na innych uczelniach, omawiając tematykę

etyki w rachunkowości zarządczej, realizują ją w sposób mniej dogłębny oraz mniej obszerny. Nawet kierunki skierowane wyłącznie do rozwoju w obszarze rachunkowości zarządczej nie umożliwiają gruntownego i szerokiego rozwoju w obszarze etyki w rachunkowości zarządczej. Przeprowadzone badanie ukazuje, że zbyt mały nacisk kładzie się na kwestię etyki w rachunkowości zarządczej oraz w rachunkowości jako całości w trakcie tworzenia programów studiów lub tworzeniu nowych kierunków. Nie wszystkie kierunki na publicznych uczelniach akademickich realizują podstawy etyki w rachunkowości przez przedstawianie kodeksów etyki w rachunkowości. Kodeksy etyki zawodowej w rachunkowości na takich kierunkach powinny być wstępem do podejmowania kolejnych obszarów rachunkowości, czyli m.in. rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów, podatków, audytu lub audytu wewnętrznego. Poznając podstawy z obszaru etyki w rachunkowości, program studiów następnie powinien przedstawiać kodeksy etyki oraz dylematy etyczne w rachunkowości zarządczej.

Przeprowadzone badanie stanowiło uszczegółowienie oraz aktualizację badań przeprowadzonych przez I. Sobańską i E. Zarzycką (2016). Autorki w swoim badaniu przeanalizowały programy części kierunków skupionych wokół rachunkowości i finansów w roku akademickim 2014/2015. Badanie przeprowadzone przez Autora skupiało się na przeanalizowaniu wszystkich dostępnych programów studiów z obszaru rachunkowości. Analizie poddano publiczne uczelnie akademickie jak i zawodowe, a następnie wszystkie przedmioty na kierunkach studiów z obszaru rachunkowości. Badaniu zostały poddane programy studiów z roku akademickiego 2023/2024. Wnioski Autora jak ww. Auterek są zbieżne. Na przestrzeni lat kształcenie w zakresie etyki zawodowej w rachunkowości zarządczej jest znikome lub nawet nie jest podejmowane. Podręczniki akademickie stanowiące literaturę do podstawowych przedmiotów z obszaru rachunkowości zarządczej nie skupują się na tematyce norm etycznych czy też rozwiązywaniu dylematów etycznych. Jedynie jedna publikacja w szcątkowy sposób traktuje o dylematach i problemach etycznych w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej.

Zakończenie

Kształcenie etyki wśród przyszłych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej stanowi istotny element rozwoju oraz edukacji akademickiej. Przytoczona literatura wskazuje na wysoką wartość znajomości zasad etycznych oraz na pewne braki w przedstawianiu dylematów etycznych lub standardów postępowania w obszarze rachunkowości zarządczej. Etyka w rachunkowości zarządczej, pomimo swojej istotności, nie stanowi powszechnego obszaru

kształconego na studiach w Polsce. Dużo większą rolę w rozpowszechnianiu zasad etyki w rachunkowości zarządczej stanowią międzynarodowe organizacje zawodowe. Formułują one kodeksy etyki oraz uzupełniają własne procesy certyfikacji zawodowej o egzaminy poświęcone etyce zawodowej. Polskie uczelnie, przykładem międzynarodowych organizacji zawodowych z obszaru rachunkowości zarządczej, powinny uzupełniać swoje programy studiów o tematykę etyki w rachunkowości zarządczej, aby następnie kształcić wysokiej jakości specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, którzy są świadomi istoty etyki zawodowej.

Osoby przygotowujące programy studiów z obszaru rachunkowości powinny skupić się na tematyce etyki. Szczególną uwagę należy poświęcić etyce w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Jest to zawód, którego rola na przestrzeni lat stała się coraz ważniejsza w praktyce gospodarczej, a aspekty etyczne mogą stanowić jego istotny wymiar. W trakcie kształcenia akademickiego, tematyka etyki w rachunkowości zarządczej może być podejmowana w ramach odrębnego przedmiotu poświęconego temu obszarowi lub jako część tematów na przedmiocie związanym z rachunkowością zarządczą. Literatura traktująca o rachunkowości zarządczej, w tym podręczniki akademickie, skupiają zbyt małą uwagę etyce lub wcale się nie zajmują tym obszarem. Zajęcia o tej tematyce mogłyby prowadzić praktycy, którzy w swojej pracy zawodowej spotykają się z szeroką gamą problemów, w tym dylematami etycznymi. Osoba taka poprzez przedstawienie praktycznych przykładów mogłaby zobrazować proces podejmowania decyzji, czy też przedstawiając rolę wewnętrznego sygnalisty.

Pewnym ograniczeniem w badaniu może być specyfika przygotowania programów studiów oraz przedstawiania tematyki zajęć. Dokładna tematyka zajęć oraz czas poświęcany na poszczególne obszary w trakcie zajęć ustalany jest przez prowadzącego dane zajęcia. Niemniej programy studiów stanowią podstawę dla prowadzącego zajęcia do skupiania się na tematach i realizowaniu celów wskazanych w programach studiów. Badania mogą zostać pogłębione poprzez przygotowanie koncepcji programu przedmiotu, który byłby w całości poświęcony etyce w rachunkowości zarządczej. Program takiego przedmiotu mógłby być wykorzystywany przez osoby przygotowujące programy studiów związanych z rachunkowością zarządczą. Poprzez dostosowanie konceptualnego programu przedmiotu do uregulowań poszczególnych uczelni, mógłby on stanowić odpowiednie uzupełnienie wykazanej w tym artykule luki w zakresie kształcenia akademickiego w obszarze rachunkowości zarządczej.

Badania w zakresie kształcenia akademickiego w obszarze etyki w rachunkowości zarządczej mogą zostać pogłębione poprzez badanie ankietowe studentów, którzy studiują na kierunkach związanych z rachunkowością. Ankieta ta mogłaby zbadać zainteresowanie etyką w zawodzie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej oraz świadomość w tym obszarze.

Badanie mogłoby ocenić, czy na danym kierunku w odpowiedni sposób przedstawiana jest tematyka w zakresie etyki w rachunkowości zarządczej. Na podstawie otrzymanych wyników byłoby możliwe sformułowanie pewnych zaleceń lub sugestii dla osób tworzących programy studiów.

Bibliografia

Böer, B.G. (2020). Management accounting education: yesterday, today and tomorrow. *Issue in Accounting Education*, 15(2), 313-334. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace.2000.15.2.313>

Burns, J., Warren, L., Oliviera, J. (2014). Business Partnering: Is It All That Good?. *Controlling & Management Review*, 58(2), 36-41. DOI: <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0907-6>.

Cable, R.J., Healy, P., Mathew E. (2009). Teaching future management accountants. *Management Accounting Quarterly*, 10(4), 44-50.

Endenich, C., Trapp, R. (2020). Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 163, 309-328. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4034-8>.

Evans, H., Ashworth, G., Gooch, J., Davies, R. (1996). Who Needs Performance Management?. *Management Accounting*, 74(11), 20-25.

Fuller, L., Hargadon, J., Lawson, R., Smith, C. (2011). The CMA Exam: How Well Does It Align with Typical Undergraduate and Graduate Business Programs?. *Management Accounting Quarterly*, 13(1), 1-30.

Jaruga, A.A., Kabalski, P., Szychta, A. (red.) (2014). *Rachunkowość zarządcza*, Warszawa: Wolters Kluwer.

van der Kolk, B. (2019). Ethics matters: the integration of ethical considerations in management accounting textbooks. *Accounting Education*, 28(4), 426-443. DOI: <https://doi.org/10.1080/09639284.2018.1543602>.

Management Accounting. Pobrano z: https://www.rekrutacja.ue.wroc.pl/oferta_educacyjna/27030/management_accounting.html.

Masztalerz, M. (2015). Komunikacja w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 399, 343-351. DOI: <https://doi.org/10.15611/pn.2015.399.33>.

Ordóñez, L. D., Schweitzer, M. E., Galinsky, A. D., Bazerman, M. H. (2009). Goals Gone Wild: The Systematic Side Effects of Overprescribing Goal Setting. *Academy of Management Perspectives*, 23(1), 6-16. DOI: <https://doi.org/10.5465/amp.2009.37007999>.

(Rozporządzenie, 2010). Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz jej stosowania. Dz. U. 2010 nr 82 poz. 537.

Sobańska, I., Kabalski, P. (2014). Partner Biznesowy - Nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej. *Przegląd Organizacji*, 7(894), 19-25. DOI: <https://doi.org/10.33141/po.2014.07.03>.

Sobańska, I., Zarzycka, E. (2015). Etyka w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 87(143), 143-151. DOI: <https://doi.org/10.5604/16414381.1207442>.

Zarzycka, E. (2016). Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.