



Etyka controllingowego pomiaru dokonań w świetle filozofii utylitarystycznej – zarys koncepcji

MARTA NOWAK *

Streszczenie

Celem artykułu jest zaproponowanie zarysu autorskiej koncepcji utylitarystycznej etyki controllingowego pomiaru dokonań. Celami szczegółowymi są: wyjaśnienie pojęcia etyki oraz przedstawienie sposobów jej rozumienia, wyjaśnienie założeń paradygmatu utylitarystycznego w etyce i określenie założeń etyki utilitarnej, zdefiniowanie specyfiki controllingowego pomiaru dokonań oraz wypracowanie do zastosowania w odniesieniu do tego ostatniego założeń etyki w paradygmacie utylitarystycznym. Podstawą do przedstawionych rozważań będą interdyscyplinarne studia literaturowe obejmujące filozofię, etykę, zarządzanie, rachunkowość i controlling. Tezy artykułu są następujące: 1) pojęcie etyki nie jest jednoznaczne, jednakże jest możliwe wyodrębnienie podstawowych grup znaczeń tego pojęcia; 2) w stosunku do controllingowego pomiaru dokonań można zastosować założenia etyczne; 3) etyka controllingowego pomiaru dokonań jest specyficznym typem etyki szczegółowej; 4) do stworzenia koncepcji etycznej dla controllingowego pomiaru dokonań można zastosować założenia filozofii utylitarystycznej.

Słowa kluczowe: etyka, utylitaryzm, pomiar dokonań, controlling.

Abstract

Performance measurement ethics based on utilitarian theories – concept outline

The aim of the paper is to present the outline of the author's concept of utilitarian ethics of performance measurement in controlling. The detailed goals are: 1) explanation of the term „ethics” and presentation of main ways of understanding the term; 2) explanation of utilitarian paradigm in ethics and specification of foundations of utilitarianism; 3) defining the characteristics of performance measurement in controlling and constructing the foundations of utilitarian ethics for performance measurement. Interdisciplinary studies covering philosophy, ethics, management, accounting and controlling were conducted. The theses of the paper are: 1) the term „ethics” is equivocal, nevertheless it is possible to find out the main groups of meaning of this term; 2) foundations of ethics can be used in performance management; 3) performance management ethics is a particular type of specific ethics; 4) the foundations of utilitarianism philosophy can be used in the construction of performance management ethical concept.

Keywords: ethics, utilitarianism, performance measurement, controlling.

* Dr hab. Marta Nowak, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, marta.nowak@ue.wroc.pl

„Zasugerowałem, że wyróżniającą cechą etyki
jest to, że oceny etyczne są uniwersalizowane.
Etyka wymaga od nas wyjścia poza
własny punkt widzenia
do punktu bezstronnego obserwatora,
który przyjmuje uniwersalny punkt widzenia”

*Peter Singer*¹

Wprowadzenie

We współczesnym świecie coraz częściej sygnalizowana jest konieczność wprowadzenia przejrzystych zasad etycznych do działalności biznesowej. Zarówno w publikacjach o charakterze teoretycznym, jak i w dokumentach tworzonych w przedsiębiorstwach oraz organizacjach branżowych pojawia się tematyka związana z etyką i sformułowania takie, jak „kodeksy etyczne”, „dobre praktyki” oraz „odpowiedzialność społeczna biznesu”². Należy jednak zauważyć, że w publikacjach takich często nie jest przyjmowany jakikolwiek etyczny paradygmat ani nie jest stosowany konkretny system etyczny. Często także w dokumentach tych rozumienie etyki oraz pojęć z nią związanych jest bardzo intuicyjne oraz niespójne.

W takim kontekście należy zauważyć, że etyka, a szerzej – filozofia – w swojej historii wykształciły wiele teorii i systemów, które można zastosować w odniesieniu do działalności gospodarczej.

Kolejnym problemem związanym z etyką działalności gospodarczej jest traktowanie jej w sposób ogólny i sloganowy. Taki problem występuje z kolei w przypadku publikacji z zakresu etyki, w których jednak spojrzenie na działalność przedsiębiorstw jest bardzo uproszczone i nie uwzględnia ono tak istotnych kwestii, jak specyfika branż, w której działają konkretne podmioty gospodarcze, metody zarządzania, jakie są w nich stosowane, a także tego, że zawodów ekonomicznych nie należy traktować w sposób monolityczny, gdyż zadania oraz sposób pracy na specjalistycznych stanowiskach bardzo się od siebie różnią.

Przedstawione tło podjęcia tematu zaprezentowanego w niniejszym artykule sprowadza się więc do dwóch problemów występujących zarówno w sferze teorii, jak i praktyki:

- braku konsekwencji w publikacjach ekonomicznych oraz etycznych deklaracjach przedsiębiorstw – ich tok myślenia nie jest podporządkowany określonej teorii etycznej,

¹ Motto jest cytatem pochodzącym z książki jednego z najwybitniejszych współczesnych etyków, Petera Singera (2003, s. 298).

² Mimo że w wielu deklaracjach przedsiębiorstw oraz artykułach utożsamia się pojęcia etyki, dobrych praktyk oraz społecznej odpowiedzialności biznesu, nie są to pojęcia tożsame, co autorka ma zamiar wykazać w innej publikacji.

- braku w publikacjach z zakresu filozofii i etyki uwzględnienia specyfiki różnych zawodów, branż oraz metod zarządzania.

W związku z wymienionymi brakami w niniejszym tekście zostanie zarysowana koncepcja pomiaru dokonań w controllingu (czyli koncepcja dla konkretnej sfery działalności przedsiębiorstwa według konkretnej metody zarządzania), przyjmująca określony, zakorzeniony historycznie, jednak aktualny system etyczny, jakim jest użytyaryzm.

Celem artykułu jest zaproponowanie zarysu autorskiej koncepcji użytyarystycznej etyki controlllingowego pomiaru dokonań. Celami szczegółowymi są: wyjaśnienie pojęcia etyki oraz przedstawienie sposobów jej rozumienia, wyjaśnienie założeń paradygmatu użytyarystycznego w etyce i określenie założeń etyki użytyarnej, zdefiniowanie specyfiki controlllingowego pomiaru dokonań oraz wypracowanie do zastosowania w odniesieniu do tego ostatniego założeń etyki w paradygmacie użytyarystycznym. Podstawą do przedstawionych rozważań będą interdyscyplinarne studia literaturowe obejmujące filozofię, etykę, zarządzanie, rachunkowość i controllling.

Tezy artykułu są następujące:

- 1) pojęcie etyki nie jest jednoznaczne, jednakże jest możliwe wyodrębnienie podstawowych grup znaczeń tego pojęcia;
- 2) w stosunku do controlllingowego pomiaru dokonań można zastosować założenia etyczne;
- 3) etyka controlllingowego pomiaru dokonań jest specyficznym typem etyki szczegółowej;
- 4) do stworzenia koncepcji etycznej dla controlllingowego pomiaru dokonań można zastosować założenia filozofii użytyarystycznej.

1. Etyka controlllingowego pomiaru dokonań jako etyka szczegółowa

1.1. Pojęcie etyki

Punktem wyjścia do zarysowania propozycji koncepcji użytyarystycznej etyki controlllingowego pomiaru dokonań powinno być określenie, czym jest etyka oraz przedstawienie jej założeń dla paradygmatu użytyarystycznego.

Sposoby definiowania etyki są różne. Określa się ją na przykład jako „normatywną naukę o moralności” (Czarnecki, 2008, s. 12). Stwierdza się również, że jest ona „teorią stosunków społecznych”, a jej nakazy „są zasadniczo nakazami czynienia dobra ludziom, a ogólniej – istotom czującym” (Goodin, 2002, s. 283). Etyka jest definiowana też jako „nauka filozoficzna, formułująca ogólne zasady moralne oraz szczegółowe normatywy ludzkiego działania za pomocą wrodzonych człowiekowi zdolności

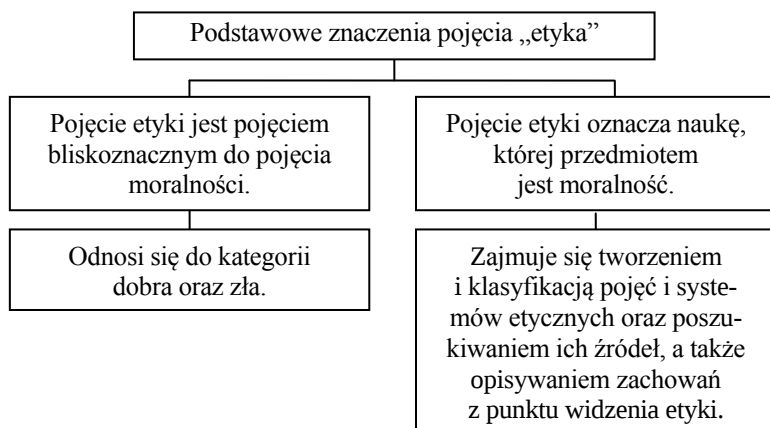
poznawczych” (Ślipko, 2002, s. 22, za: Garstka, 2013, s. 17). Istnieje również pogląd, że etyka „jest przede wszystkim pewnym wymaganiem” (Cugno, 1987, s. 239, za: Garstka, 2013, s. 17).

„Etyka wymaga określenia, co to jest dobro i zło, dlatego wiąże się z filozofią. Jest częścią filozofii praktycznej i nauką o tym, co jest dobre, a co złe, stara się wskazać normy ludzkiego postępowania” (Garstka, 2013, s. 18). Jako nauka posiada ona określony przedmiot badań; „przedmiotem materialnym etyki jest moralność pojmowana jako pewien rodzaj ludzkiej działalności” (Czarnecki, 2008, s. 17).

Etyka ma swoje źródła i swoją historię. „Skąd wzięła się etyka? W pytaniu tym zawarte są dwie różne kwestie, jedna z nich dotyczy faktów historycznych, druga – źródła uzasadnienia. (...) Poszukiwanie to nie wypływa wyłącznie ani z ciekawości, ani też z nadziei na przeprowadzenie dowodu, że te reguły są niekonieczne, niezależnie od tego, jak silne byłyby te motyw. Może rodzi się ono głównie z konfliktów w ramach samej etyki czy moralności. (...) W każdej kulturze dochodzi czasami do kolizji między akceptowanymi powinnościami, a wtedy potrzeba głębszych i bardziej ogólnych zasad, dzięki którym można by rozstrzygać między nimi. Ludzie starają się dotrzeć do sedna takich reguł i wyważyć je w stosunku do siebie. Badanie to zmusza ich często do poszukiwań jeszcze szerszych, poszukiwań najwyższego arbitra – istoty wszelkiej moralności” (Midgley, 2002, s. 29).

W literaturze filozoficznej na ogół rozróżnia się pojęcia „etyka” i „moralność”, jednakże rozróżnienie to ulega czasem zatarciu w przypadku użycia przymiotników „etyczny” i „moralny” (Czarnecki, 2008, s. 16). Moralność to „mniej lub bardziej spontanicznie kształtowane zjawisko społeczne” (Tokarczyk, 2011, s. 23), regulujące stosunki międzyludzkie „z uwagi na aprobatę tego, co dobre i unikania tego, co złe” (Tokarczyk, 2011, s. 23). Etyka natomiast bywa rozumiana wielopłaszczyznowo. Sposoby rozumienia pojęcia „etyka” przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Sposoby rozumienia pojęcia „etyka”



Źródło: opracowanie własne.

Wobec zaprezentowanych poglądów na etykę, można wydzielić dwa podstawowe podejścia do niej, zaprezentowane na rysunku 1, a mianowicie traktowanie etyki jako:

- a) pojęcia równoznacznego, pochodnego lub bliskoznacznego do pojęcia moralności oraz
- b) nauki o moralności, teorii moralności.

W ujęciu pierwszym słowo „etyczny” oznacza mniej więcej to, co słowo „moralny”, słowo „etyka” zaś mniej więcej to, co słowo „moralność”. W takim znaczeniu określenia „moralny”, „etyczny” występują najczęściej w życiu codziennym i mowie potocznej, ale także w pozycjach naukowych, najczęściej z dziedzin odrębnych od samej etyki.

W drugim ujęciu etyka jest nauką, ewentualnie teorią, której przedmiotem badań jest moralność. W takim ujęciu etyka jest w szczególności subdyscypliną filozofii, która od początku swojego istnienia za jedno z kluczowych rozważań uznawała poszukiwanie tego, co jest dobre, a co złe, co jest cnotą, a co nie, co jest moralne, a co nie.

Etyka może być także badana przez inne nauki, takie jak kulturoznawstwo, historia, socjologia czy prawo. W takim przypadku głównym przedmiotem badań będą kulturowe uwarunkowania moralności (kulturoznawstwo), moralność w różnych epokach dziejów (historia), moralność różnych społeczeństw (socjologia) bądź przepisy ustawowe powodujące stosowanie się do norm moralnych (prawo).

1.2. Etyka szczegółowa

Uznać należy, że etyka może mieć charakter bardziej szczegółowy. W takim kontekście może ona dotyczyć moralności konkretnej osoby i jej poglądów na moralność lub wypracowanego przez nią systemu etycznego albo moralności danej grupy osób, w szczególności grupy zawodowej (etyka lekarska, etyka biegłych rewidentów). W odniesieniu do danej osoby lub grupy zawodowej, etyka może być uznana za bardziej spersonalizowaną i nakierowaną na zastosowanie w życiu konkretnej osoby lub grupy zawodowej bądź działalności danej organizacji.

Kontynuując wywód na temat etyki szczegółowej, warto przytoczyć wypowiedź W. Vossenkühla, który stwierdza, że szuka ona „dobrych, przekonujących argumentów wykraczających poza to, co jest naszym przyzwyczajeniem, co jest nam zwyczajowo znane i bezsprzeczne. Poszukiwanie to może się odbywać na wielu obszarach: prawa, polityki, religii, a nawet nauki i techniki. Etykę uprawiamy zawsze wtedy, gdy celowo szukamy powodów dla rozróżnienia między tym, co według zmysłu moralnego jest dobre i złe, właściwe i niewłaściwe. Dotyczy to każdego człowieka. Poszukiwanie argumentów często zakłada szczególną wiedzę naukową i predyspozycje zawodowe. Wówczas – w zależności od sytuacji problemowej – etykę uprawiają lekarze, prawnicy, inżynierowie i chemicy, architekci i rzemieślnicy, jak również teologowie i filozofowie” (Vossenkühl, 2012, s. 50).

Ujęcie to w pewnym sensie integruje różne pojęcia etyki, zarówno ogólne, jak i szczegółowe. Ponadto etyka szczegółowa niweluje ogólny problem związany ze sferą moralności, zdefiniowany następująco: „(...) w toku ponad dwutysiącletnich dziejów filozofii moralnej osiągnięto znikome porozumienie, co do fundamentalnej natury etyki, hierarchii zasad moralnych oraz trybu ich stosowania w rzeczywistym świecie; co gorsza, niektórzy poważni myśliciele wręcz odrzucili pogląd, że tego rodzaju porozumienie w ogóle można osiągnąć” (Baggini, Fosl, 2010, s. 9, za: Garstka, 2013, s. 18). Niewątpliwie porozumienie etyczne jest bardziej prawdopodobne i możliwe do osiągnięcia na wąskim obszarze etyki szczegółowej, dotyczącej na przykład moralności poszczególnych aktywności zawodowych, niż w przypadku moralności ogólnej, a co za tą ogólnością idzie – bardziej abstrakcyjnej.

2. Controllingowy pomiar dokonań a etyka utylitarystyczna

2.1. Controlling i pomiar dokonań

Wyjaśniając, w jaki sposób należy zaaplikować filozofię utylitarystyczną do controllingowego pomiaru dokonań, należy przede wszystkim wyjaśnić pojęcie controllingowego pomiaru dokonań, a więc także jego części składowych, czyli:

- a) controllingu,
- b) dokonywanego w jego ramach pomiaru dokonań.

Definicje controllingu są formułowane w wielu pozycjach literaturowych należących do różnych dziedzin, takich jak zarządzanie, rachunkowość, finanse. Ich analizy dokonano między innymi w pracach autorki niniejszego artykułu (Nowak, 2007; 2008; 2013).

Typologię ujęć controllingu wraz z przykładami definicji oraz nazwiskami ich autorów zawarto w tabeli 1.

Jak wynika z tabeli 1, nie tylko same definicje controllingu są liczne, ale także ujęcia w nich prezentowane. W niniejszym artykule controlling będzie rozumiany według podejścia metodycznego, czyli jako metoda zarządzania³. Jednocześnie należy zaznaczyć, że jest to metoda wyróżniająca się na tle innych szczególnym nastawieniem na rachunkowość i wykorzystaniem rachunkowości. Przejawia się to zarówno w planowaniu, motywowaniu, organizowaniu, jak i kontroli.

³ W niektórych publikacjach z zakresu zarządzania, organizacji i ekonomiki przedsiębiorstw używane jest sformułowanie „zarządzanie przez controlling”.

Tabela 1. Definityjne ujęcia controllingu

Ujęcie definityjne	Istota sposobu definiowania	Przykład i autor definicji
Filozoficzno-koncepcyjne	Prezentujące controlling jako pewną filozofię, pogląd na zarządzanie, sposób myślenia, koncepcję zarządzania.	Filozofia myślenia , której celem jest właściwe kierowanie przedsiębiorstwem; controlling = zarządzanie przedsiębiorstwem (A.G. Coenenberg).
Metodyczne	Odnoszące się do controllingu jako metody zarządzania.	Nowoczesna metoda kierowania przedsiębiorstwem , która polega na: – tworzeniu i aktualizowaniu architektury systemu planowania, – konstruowaniu wskaźników i mierników oceny sytuacji finansowej, – przygotowaniu informacji bieżących i strategicznych jako podstawy podejmowania decyzji (J. Penc).
Koordynacyjne	Skupiające się na koordynacji pomiędzy różnymi poziomami (strategicznym i operacyjnym), różnymi jednostkami organizacyjnymi, a także pomiędzy zasobami różnego typu.	Koordinacja systemu zarządzania przez zabezpieczanie wykonania celów oraz poprzez system planowania, kontroli i informacji (J. Graßhoff).
Narzędziowe	Traktujące controlling jako narzędzie zarządzania.	Controlling jako narzędzie sterowania działalnością przedsiębiorstwa w kierunku wyznaczonego celu – przez koordynację całokształtu procesów planowania, dystrybucji i kontroli oraz dostarczanie użytecznych informacji (K. Sawicki, W. Knap).
Systemowe	Traktujące controlling jako system lub podsystem zarządzania.	System wzajemnie uzgodnionych środków, zasad, celów, metod i technik , który służy wewnątrzsystemowemu sterowaniu i kontroli celów dotyczących wyników (W. Krüger).
Celowościowe	Związane z nakierowaniem na cel.	Całość zadań, których obiektem jest zapewnienie dostępu do informacji i koordynacja kierowania przedsiębiorstwem w zakresie zapewniającym optymalne osiągnięcie celów przedsiębiorstwa (M. Schweitzer, B. Friedl).
Sterujące	Wspomagające sterowanie przedsiębiorstwem.	Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość (R. Mann, E. Mayer).

Tabela 1. Definicyjne ujęcia controllingu (*ciąg dalszy*)

Ujęcie definicyjne	Istota sposobu definiowania	Przykład i autor definicji
Informacyjno-komunikacyjne	Zasilające zarządzanie w informację.	Zaopatrzenie, sortowanie i koordynowanie informacji przeznaczonej przez kierownictwo przedsiębiorstwa do sterowania jego gospodarką i ustanowionymi w tym zakresie celami (A. Heigl).
Wspomagające	Jako cel istnienia controllingu uznaje po prostu wspieranie zarządzania.	System wspomagania kierownictwa jednostki organizacyjnej w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania , ukierunkowujący działania i decyzje kierowników wszystkich szczebli na globalne cele organizacji (B. Haus, S. Nowosielski).
Funkcyjne	Koncentrujące się na funkcjach zarządzania przedsiębiorstwem, w szczególności planistycznej i kontrolnej.	Wielofunkcyjny instrument sterowania mający za zadanie koordynowanie planowania, kontroli zdobywania informacji (F. Hülsenberg, J. Wróbel).
Doradczo-decyzyjne	Wspierające podejmowanie decyzji.	Controllerzy są doradcami dla wszystkich podmiotów decyzyjnych w przedsiębiorstwie i pełnią funkcję „nawigatora w drodze do osiągnięcia celu” (A. Deyhle).
Problemowe	Skoncentrowane na określonej grupie problemów, zagadnień zarządczych.	Controlling jest to system wspomagania procesu decyzyjnego w przedsiębiorstwie, ukierunkowany na osiągnięcie wyników; należy go traktować jako kompleksową metodę sterowania działalnością przedsiębiorstwa pozwalającą na bieżące wykrywanie, a tym samym eliminowanie odchyłeń od wielkości zaplanowanych , a decydujących o realizacji celów organizacji (H. Dźwigoł).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Nowak (2013); Coenenberg (2006; 2004); Dźwigoł (2003); Deyhle (1990); Hülsenberg, Wróbel (1995); Haus, Nowosielski (1995); Heigl (1989); Mann, Mayer (1996); Schweitzer, Friedl (1992); Krüger (1997); Knap, Sawicki (1994); Graßhoff (1999); Penc (1994).

Aby określić istotę controllingowego pomiaru dokonań, dodatkowo należy zdefiniować pomiar dokonań. Z kolei punktem wyjścia do zdefiniowania pomiaru dokonań powinno być wyjaśnienie pojęcia zarządzania dokonaniami. To ostatnie można określić jako „dobór i zastosowanie ilościowych miar możliwości, procesów i wyników w celu rozwoju informacji o krytycznych aspektach działań” (Perrin i in., 1999, za: Lichiello, Turnock, 1999).

Ta definicja skupia się na tym, co jest mierzone. Zdefiniowanie pomiaru dokonań może się skoncentrować na działaniach, narzędziach i procedurach. Tak więc termin „pomiar dokonań” może być wyjaśniony jako „regularne gromadzenie i raportowanie danych w celu śledzenia wykonanej pracy i osiągniętych rezultatów” (*Virginia's Handbook on Planning & Performance*, 1998, za: Lichiello, Turnock, 1999).

W kontekście omawianym w artykule, w konsekwencji dokonanego przeglądu ujęć definicyjnych controllingu, a także wyjaśnienia pojęcia pomiaru dokonań, controlllingowy pomiar dokonań można zdefiniować jako regularne gromadzenie danych i przetwarzanie informacji oraz ich raportowanie mające na celu ocenę wykonanej pracy i osiągniętych rezultatów, podporządkowane metodycznie rozumianemu controlllingowi.

2.2. Etyka utilitarystyczna – istota, ewolucja, typologia

Aby wyjaśnić istotę utilitaryzmu, należy jako punkt wyjścia przyjąć typologię systemów etycznych. Podstawowym podziałem tychże jest wyodrębnienie dwóch grup teorii. Są to teorie słuszności i teorie dobra. „Ten ostatni typ teoretyzowania o moralności kładzie nacisk na osiąganie dobrych wyników i wymaga ustalenia, jakie wyniki są dobre i mają być promowane, a jakie nie” (Goodin, 2002, s. 283).

W tym ujęciu właśnie do filozoficznych teorii dobra należy utilitaryzm. „W myśli tej teorii, dobre jest to wszystko, co przyczynia się do zwiększenia ogólnego szczęścia, co oznacza, że podejmując działanie, należy rozważyć, czy przyczyni się ono do ogólnej sumy szczęścia czy też nie. Zasada ta jest zwana zasadą użyteczności” (Czarnecki, 2008, s. 24).

Cechą charakterystyczną utilitaryzmu jest pogląd, że „jeśli jakaś rzecz ma być dobra, to musi być jakoś dobra dla kogoś. W tym najogólniejszym sensie «użyteczny» znaczy tyle, ile «przydatny»” (Goodin, 2002, s. 284). Jako poparcie tej tezy H. Sidgwick w swojej pracy *Methods of Ethics* stawia retoryczne pytanie, czy cokolwiek może być naprawdę dobre, jeśli nie powoduje żadnej zmiany – bezpośredniej lub pośredniej, rzeczywistej lub potencjalnej – w świadomości jakiegokolwiek istoty (Sidgwick, 1907, za: Goodin, 2002, s. 283–284). Wobec tego etyka formułowana w paradygmacie utilitarystycznym jako podstawę będzie przyjmować dążenie do podejmowania takich działań, które będą zwiększać ogólną sumę szczęścia (lub rozumianej w znaczeniu szerokim użyteczności). Utilitaryzm jest teorią zakorzenioną historycznie, która podlegała ewolucji. Zaprezentowana jest ona w tabeli 2.

Myśli wykorzystywanych w utilitaryzmie można się dopatrywać już u T. Hobbesa i D. Hume’a. Jednakże za jego początki jako całościowej teorii etyczno-filozoficznej uznaje się prace J. Bentham’a, którego główna myśl „sprowadza się do stwierdzenia, że jedynym racjonalnym i niesprzecznym kryterium mogącym służyć jako wskazówka w działaniu jest ocena przyjemnych lub przykrych konsekwencji danego czynu i że znaczenie wyrażań wartościujących można zrozumieć tylko w tym kontekście” (MacIntyre, 2013, s. 293–294). Kontynuacja, ale i modyfikacja koncepcji

pojawia się w pracach J.S. Milla, który porzuca „przekonanie, że porównanie przyjemności jest, czy też może być ilościowe. Wprowadza jakościowe rozróżnienie przyjemności „wyższych” i „niższych” (MacIntyre, 2013, s. 296–297) i stwierdza, że przyjemności wyższe są natury intelektualnej, a każdy, kto choćby raz ich doznał, z oczywistych względów przedkładał je będzie nad przyjemności niższe, cielesne. Mill ocenia więc przyjemności nie tyle ze względu na ilość, ile na jakość (Czarnecki, 2008, s. 24–25).

Tabela 2. Historia i ewolucja utylitaryzmu

Przedstawiciel	Pogląd na utylitaryzm i wkład do rozwoju tej teorii
T. Hobbes (1588–1679)	Człowiek jest częścią natury i podlega jej prawom, a prawem natury jest to, że każda istota dba o własny interes, o własną przyjemność.
D. Hume (1711–1766)	Stwierdzenie, że dążenie jest moralne, jeżeli zabiegając o interes własny człowiek służy interesowi ogółu.
J. Bentham (1748–1842)	Psychologia hedonistyczna, utylitaryzm, w którym głównym kryterium oceny działania są konsekwencje rozumiane jako przyjemności
J.S. Mill (1806–1873)	Utylitaryzm eudajmonistyczny, według którego przyjemności można oceniać jakościowo, istnieją przyjemności niższe i wyższe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Tatarkiewicz (2009); Mac Intyre (2013); Czarnecki (2008); Goodin (2002).

Również dziś występują różne poglądy na utylitaryzm. Najważniejsze z jego współczesnych teorii przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Współczesne odmiany utylitaryzmu

Odmiana utylitaryzmu	Charakterystyka
Utylitaryzm czynów	Działanie słuszne to takie działanie, które maksymalizuje jakkolwiek rozumianą użyteczność.
Utylitaryzm zasad	Dąży do formułowania zasad działania, które przyniosą największą ilość szczęścia największej licznie ludzi.
Utylitaryzm negatywny	Dąży do minimalizacji ogólnej sumy nieszczęścia.
Utylitaryzm ekologiczny	Dąży do maksymalizacji korzyści nie tylko dla ludzi, ale także dla innych istot żywych, np. zwierząt oraz ekosystemów*.

* W tym kontekście należy zauważyć, że we współczesnym międzynarodowym dyskursie etycznym omawia się nawet zagadnienia takie, jak prawa dla skał i minerałów (Singer, 2003).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Czarnecki (2008); Goodin (2002); Probuscka (1999); Singer (2003).

We współczesnym utylitaryzmie Benthamowską psychologię hedonistyczną najczęściej zastępuje się pojęciem „zaspokojenia preferencji”, w myśl którego tym, czego

wagę się podkreśla nie jest przewaga przyjemności nad cierpieniami, ale raczej zaspokojenie preferencji w ogólniejszy sensie (Goodin, 2002, s. 285). Jednakże według R.E. Goodina bardziej przekonujący są „utilitaryści dobrobytu”, „którzy mówią o zaspokajaniu interesów, a nie tylko o zyskiwaniu preferencji. I tutaj te dwa mierniki zbiegają się: w ogromnej większości przypadków, kiedy ludzie jasno postrzegają swoje interesy i preferują ich zaspokojenie, ten pierwszy obejmuje ten drugi. Tam, gdzie wskutek niedostatku poznania czy woli te dwa mierniki rozchodzą się, utilitaryzm dobrobytu powściąga krótkowzroczne zaspokajanie preferencji na rzecz ochrony związanych z dobrobytem długofalowych interesów ludzi” (Goodin, 2002, s. 286).

W takim rozumieniu utilitaryzm można traktować jako „nade wszystko pewien probierz osądzania działań publicznych, które, bez względu na to, czy podejmują je jednostki prywatne, czy też urzędnicy, wpływają także na innych ludzi, a nie tylko na tego, kto działa. (...) Utilitaryści twierdzą, że działanie słuszne to takie, które maksymalizuje (jakkolwiek rozumianą) użyteczność będącą sumą użyteczności dla wszystkich, na których ono wpływa” (Goodin, 2002, s. 287).

Dodać należy, że zarysowaną teorię określa się mianem utilitaryzmu czynów. „Niektórzy filozofowie, dostrzegając trudności związane z utilitaryzmem czynów, proponują zmodyfikowane wersje utilitaryzmu – utilitaryzm zasad oraz utilitaryzm negatywny. Utilitaryzm zasad nie poddaje ocenie moralnej każdego czynu z osobna, lecz zastanawia się, stosowanie jakich ogólnych zasad przynosi największą ilość szczęścia największej liczbie ludzi.

Z kolei zwolennicy utilitaryzmu negatywnego uważają, że celem działania nie powinno być zwiększenie ogólnej sumy szczęścia, lecz zmniejszanie ogólnej ilości nieszczęścia” (Probuska, 1999, za: Czarnecki, 2008, s. 33–34).

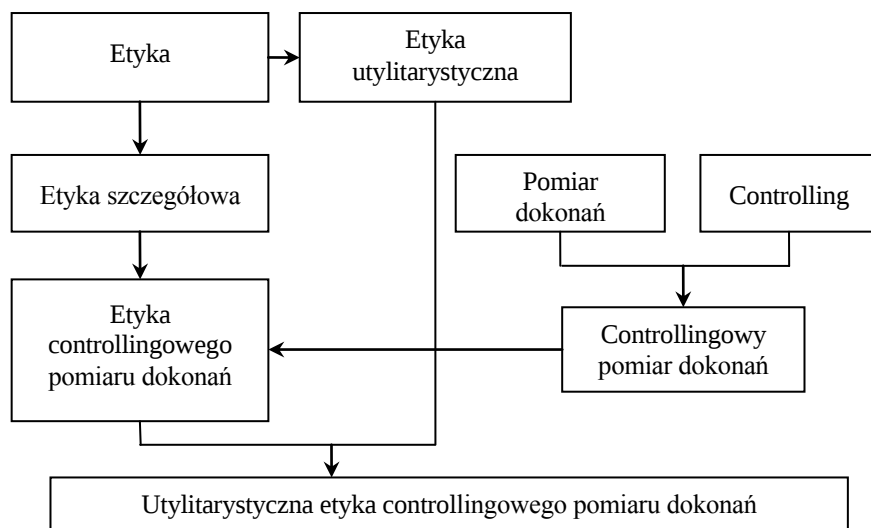
Ponadto należy stwierdzić, że obok wszystkich form utilitaryzmu, który zakłada dążenie do zwiększenia korzyści i zmniejszenia nieszczęścia ludzi, istnieje także utilitaryzm ekologiczny, który dąży do maksymalizacji interesów wszystkich istot żywych.

2.3. Etyka utilitarystyczna controlllingowego pomiaru dokonań

W świetle przedstawionych rozważań dotyczących istoty, ewolucji i typologii teorii utilitarystycznych oraz wcześniej omówionych sposobów rozumienia etyki, charakteru etyki szczegółowej oraz specyfiki controlllingowego pomiaru dokonań, autorka niniejszego artykułu proponuje utilitarystyczną etykę controlllingowego pomiaru dokonań. Elementy składowe tej koncepcji zaprezentowano na rysunku 2.

Jak przedstawiono na rysunku 2, etyka taka będzie mieć charakter etyki szczegółowej, dotyczący nie tylko konkretnej sfery działalności człowieka (czyli działalności biznesowej), ale jej szczegółowej części, jaką jest controlllingowy – a więc stosowany w ramach konkretnej metody zarządzania – pomiar dokonań. Natomiast paradygmatem etycznym, który został zaproponowany, jest paradygmat utilitarystyczny. Jest to wynikiem tego, że, jak stwierdza P. Singer, stanowisko „utilitarystyczne jest minimalistyczne, jest pierwszą rzeczą, do której dochodzimy przez uniwersalizowanie procesu podejmowania decyzji we własnym interesie” (Singer, 2003, s. 29).

Rysunek 2. Elementy koncepcji utylitarystycznej etyki controllingowego pomiaru dokonań



Źródło: opracowanie własne.

W tym sensie utylitaryzm, w przeciwieństwie do innych systemów, nie wymaga tworzenia innych, dalszych dodatkowych założeń⁴. Z drugiej jednak strony ze względu na wielość typów utylitaryzmu, można elastycznie dostosowywać tę teorię do potrzeb i specyfiki konkretnego podmiotu, branży, zawodu lub stanowiska pracy.

Etyka controllingowego pomiaru dokonań uwzględniająca filozofię utylitarystyczną będzie etyką mającą jako główny cel zwiększenie korzyści i zmniejszenie negatywnych skutków związanych z pomiarem dokonań dla jak największej grupy podmiotów. Zastosowanie takiej koncepcji w konkretnym podmiocie powinno zawierać zalecenia w zakresie:

- przedmiotu pomiaru,
- sposobu i procedur pomiaru,
- określenia adresatów pomiaru,
- sposobu prezentacji pomiaru.

W świetle etyki utylitarystycznej, czyli mającej przynieść korzyści lub zmniejszyć niekorzyści, należałoby rozważyć następujące aspekty:

- zakładane dokonania będące przedmiotem pomiaru powinny przynosić korzyści maksymalnie dużej liczbie osób i instytucji,

⁴ Gdyby skorzystać z innych rozpowszechnionych systemów etycznych, należałoby poczynić dodatkowe założenia, np. przy wykorzystaniu teorii cnoty należałoby określić, czym dokładnie jest cnota, z czego wynika i jakie są źródła cnoty – a co do tych kwestii nie istnieje zgoda ani wśród etyków, ani w świecie biznesu, a co za tym idzie uniemożliwiałoby to aplikację koncepcji w praktyce.

- adresatami pomiaru, którzy będą mieć dostęp do pomiaru, powinny być różne grupy interesariuszy (racjonalne upublicznianie informacji będącej efektem pomiaru),
- należy ułatwić różnym osobom i instytucjom zrozumienie efektów pomiaru.

W świetle etyki użytyarystycznej może pojawić się też wiele dodatkowych dylematów. Podstawowym z nich jest pytanie, jak rozumieć korzyść, użyteczność lub szczęście w kontekście pomiaru dokonań.

Wydaje się, że w kontekście pomiaru controlllingowego należy zdefiniować użyteczność jako użyteczność informacyjną oraz efekty użycia rzeczonych informacji. W zależności od typu użytyaryzmu, teorii użytyarystycznej zastosowanej do controlllingowego pomiaru dokonań, w pomiarze tym należy kierować się określonymi wskazaniami zdefiniowanymi w tabeli 4.

Tabela 4. Typologia teorii użytyarystycznych
a koncepcja etyki controlllingowego pomiaru dokonań

Rodzaj użytyaryzmu	Koncepcja zastosowania w pomiarze dokonań
Użytyaryzm czynów	Należy zdefiniować, co należy czynić, by pomiar był etyczny, np. co należy mierzyć.
Użytyaryzm zasad	Należy zdefiniować, jakimi zasadami należy się kierować, dokonując pomiaru, np. w jaki sposób mierzyć.
Użytyaryzm negatywny	Należy określić, w jaki sposób skonstruować pomiar dokonań, by minimalizować negatywne skutki tego pomiaru.
Użytyaryzm dobrobytu	Należy określić, jak pomiar dokonań powinien służyć zwiększeniu ogólnego dobrobytu.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wskazano w tabeli 4, w zależności od zastosowanej teorii użytyarystycznej, należy controlllingowy pomiar dokonań skonstruować tak, by jego zastosowanie prowadziło do zwiększenia maksymalizacji korzyści z jego zastosowania, minimalizacji negatywnych skutków prowadzenia pomiaru lub zwiększenie dobra wspólnego.

Tabela 5 zawiera zwięzłą charakterystykę proponowanej koncepcji użytyarystycznej etyki controlllingowego pomiaru dokonań.

Tabela 5. Charakterystyka etyki controlllingowego pomiaru dokonań w świetle wybranych aspektów etyki

Aspekt	Charakterystyka w odniesieniu do etyki controlllingowego pomiaru dokonań
Poziom ogólności	Etyka szczegółowa
Typ teorii etycznych	Teorie dobra
Wykorzystywany system etyczny	Teorie użytyarystyczne
Przedmiot rozważań etycznych	Controlllingowy pomiar dokonań

Źródło: opracowanie własne.

W ujęciu koncepcyjnym należy zauważyć, że koncepcja utylitarystycznej etyki pomiaru dokonań jest koncepcją, która:

- bazuje na należących do filozoficznych teorii dobra teoriach utylitarystycznych związanych z maksymalizacją dobra, użyteczności dla możliwie dużej liczby podmiotów oraz zmniejszeniem negatywnych skutków dla możliwie dużej liczby podmiotów,
- ma charakter etyki szczegółowej, czyli dotyczy konkretnej sfery działalności (a dokładniej – controllingowego pomiaru dokonań).

Podsumowanie

W artykule zaprezentowano zarys autorskiej koncepcji etyki controllingowego pomiaru dokonań. Do jej zalet należy zaliczyć przede wszystkim spójność, elastyczność oraz szczegółowość.

Spójność polega na konsekwentnym stosowaniu jednej teorii etycznej⁵ (czyli utylitarystyki).

Elastyczność wynika z mnogości typów utylitarystyki i daje możliwość zastosowania koncepcji w różnych jednostkach, w różnych branżach i dla różnych osób. W tym kontekście należy stwierdzić, że w odniesieniu do konkretnego stanowiska pracy powiązanego z pomiarem dokonań można wykorzystać utylitarystykę zasad poprzez wyspecyfikowanie reguł, jakimi ma się kierować osoba zajmująca się pomiarem dokonań. W odniesieniu do różnych organizacji i przedsiębiorstw można również zastosować różne rodzaje utylitarystyki. Organizacje ekologiczne oraz przedsiębiorcy wytwarzający tzw. *green products* powinny wykorzystywać utylitarystykę ekologiczną. Spółki kapitałowe powinny stosować zasadę maksymalizacji korzyści dla różnych grup interesariuszy, dokonując jednocześnie priorytetyzacji *stakeholders*.

Szczegółowość polega na zastosowaniu teorii do określonej metody zarządzania przedsiębiorstwem – nastawionego na rachunkowość controllingu – oraz określonego działania, czyli pomiaru dokonań.

Do dalszych obszarów badań w tym zakresie należy zaliczyć rozwój koncepcji, poprzez wypracowanie wskazań dla konkretnych typów jednostek oraz zdefiniowanie użyteczności pod kątem różnych grup odbiorców informacji pochodzących z controllingowego pomiaru dokonań, a także wskazanie powiązań z innymi teoriami etycznymi istniejącymi w filozofii.

⁵ Zbyt często współczesne „etyki biznesu” stają się pewnymi zestawami postulatów normatywnych, które nie są wywodzone z konkretnych wartości ani nie są podporządkowane celom, którym powinny służyć ich stosowanie.

Literatura

- Baggini J., Fosl P.S. (2010), *Przybornik etyka. Kompendium metod i pojęć etycznych*, Warszawa.
- Coenenberg A.G. (2006), *Betriebswirtschaft für Führungskräfte*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Coenenberg A.G. (2004), *Strategisches Controlling*, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Cugno A. (1987), *Etyka a uczuciowość*, [w:] L. Balter i in. (red.), *Moralność chrześcijańska*, Poznań, Warszawa.
- Czarnecki P. (2008), *Dylematy etyczne współczesności*, Difin, Warszawa.
- Deyhle A. (1990), *Controller Handbuch. Enzyklopädisches Lexikon für die Controller-Praxis*, 3. Aufl., Management Service Verlag, Gauting/München.
- Dźwigoł H. (2003), *Controlling jako podsystem zarządzania przedsiębiorstwem w procesie zmian*, „Przegląd Organizacji”, nr 2, s. 31–36.
- Garstka M. (2013), *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.
- Goodin R.E. (2002), *Użyteczność i dobro*, [w:] P. Singer (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Graßhoff J. (1999), *Anforderungen an ein modernes Controlling und Rechnungswesen zu Beginn des XXI Jahrhunderts*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 51, s. 79–83.
- Haus B., Nowosielski S. (1995), *Controlling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, „Przegląd Organizacji”, nr 12, s. 23–34.
- Heigl A. (1989), *Controlling – Interne Revision*, G. Fischer, Stuttgart.
- Hülsmann F., Wróbel J. (1995), *Controlling*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Zielona Góra.
- Knap W., Sawicki K. (1994), *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 9–15.
- Krüger W. (1997), *Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis”, vol. 31, s. 158–169.
- MacIntyre A. (2013), *Krótką historia etyki. Historia moralności od czasów Homera do XX wieku*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Mann R., Mayer E. (1996), *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice.
- Midgley M. (2002), *Pochodzenie etyki*, [w:] P. Singer (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Nowak M. (2013), *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M. (2008), *Controllingowe wsparcie usprawnienia pracy menedżera oraz optymalizacji jej efektów*, „Problemy Zarządzania”, nr 4, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa, s. 89–102.
- Nowak M. (2007), *Rachunkowość, controlling, zarządzanie. Rozważania o relacjach*, [w:] E. Nowak (red.), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Penc J. (1994), *Strategie zarządzania, perspektywiczne myślenie, systemowe działanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Perrin E.B., Durch J.S., Skillman S.M. (eds) (1999), *Health Performance Measurement in the Public Sector: Principles and Policies for Implementing an Information Network*, National Academy Press, Washington.
- Probuska D. (1999), *Utylitaryzm*, Wydawnictwo WSP, Częstochowa.
- Schweitzer M., Friedl B. (1992), *Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption*, [in:] K. Spremann (Hrsg.), *Controlling: Grundlagen, Informationssysteme, Anwendungen*, Gabler, Wiesbaden, s. 141–167.
- Sidgwick H. (1907), *The Methods of Ethics*, 7th ed., Macmillan, London.
- Singer P. (2003), *Etyka praktyczna*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Ślipko T. (2002), *Zarys etyki ogólnej*, Wydawnictwo WAM, Kraków.
- Tatarkiewicz W. (2009), *Historia filozofii*, t. II, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Tokarczyk R. (2011), *Etyka prawnicza*, LexisNexis, Warszawa.
- Virginia's Handbook on Planning & Performance* (1998).
- Vossenkuhl W. (2012), *Możliwość dobra. Etyka w XXI wieku*, Wydawnictwo WAM, Kraków.

Źródła internetowe

- Lichiello P.W., Turnock B.J. (1999), *Guidebook for performance measurement*, http://www.turningpointprogram.org/Pages/pdfs/perform_manage/pmc_guide.pdf (dostęp 11.02.2015).