

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczkar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



**Renata Gmińska**

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

e-mail: gminscy@poczta.onet.pl

---

## ASPEKTY BEHAWIORALNE W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

---

**Streszczenie:** Obecnie rozwój nauki, w tym również rachunkowości, nie jest możliwy bez powiązania między różnymi dyscyplinami naukowymi. Wyjaśnienie wielu zagadnień z zakresu ekonomii, finansów czy rachunkowości wymaga dziś zastosowania dorobku innych nauk, m.in. psychologii. Włączenie zagadnień psychologicznych do rachunkowości spowodowało powstanie „rachunkowości behawioralnej”. Celem artykułu jest wskazanie aspektów behawioralnych w rachunkowości zarządczej. Wykorzystane metody badawcze obejmują analizę pojęć oraz syntezę studiów literaturowych zagranicznych i krajowych publikacji z zakresu „rachunkowości behawioralnej”. W świetle zaprezentowanych rozważań można zauważyć, że obszar badań behawioralnych w rachunkowości zarządczej obejmuje szeroki zakres problemów. Dotyczą one m.in. takich zagadnień, jak budżetowanie, informacja, podejmowanie decyzji, kontrola.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość behawioralna, rachunkowość zarządcza, psychologia ekonomiczna.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.15

### 1. Wstęp

Obecnie rozwój nauki, w tym również rachunkowości, nie jest możliwy bez powiązania między różnymi dyscyplinami naukowymi. W naukach ekonomicznych dla wyjaśnienia wielu zagadnień wykorzystuje się dorobek psychologii. Zostaje wyodrębniony nurt ekonomii behawioralnej. Osiągnięcia psychologii wykorzystują finanse m.in. do rozważań nad zachowaniami rynków finansowych. W rachunkowości wyodrębnia się nurt „rachunkowości behawioralnej”, która ma na celu wyjaśnienie i przewidywanie zachowań ludzi we wszystkich możliwych kontekstach rachunkowości (zob. np. [Trotman 2011; Kutluk, Ersoy 2010]).

Celem artykułu jest wskazanie aspektów behawioralnych w rachunkowości zarządczej. Wykorzystane metody badawcze obejmują analizę pojęć oraz syntezę studiów literaturowych zagranicznych i krajowych publikacji z zakresu „rachunkowości behawioralnej”.

## 2. Ekonomia behawioralna, finanse behawioralne

Choć związki ekonomii z psychologią sięgają ostatnich dekad XIX wieku, to jednak rozwój nurtu behawioralnego w ekonomii następuje od lat 50. XX wieku. Mówi się o tzw. starej ekonomii behawioralnej, której przedstawicielem jest m.in. H. Simon. Zaproponował on w 1956 r. koncepcję ograniczonej racjonalności. „Dowiedł on, że wydolność ludzkiego umysłu jest zbyt mała w stosunku do napotykanym problemów, aby można je było rozwiązywać w sposób racjonalny. Ludzie, napotykając różnego rodzaju ograniczenia czasowe i technologiczne, nie są w stanie uzyskać dostępu do wszystkich informacji istotnych dla danego problemu i nie są też zdolni do dokładnego przetwarzania tych informacji. Oznacza to, że są co najmniej racjonalni w sposób ograniczony” [Czerwonka, Gorlewski 2012, s. 13].

W połowie lat 70. XX wieku następuje rozwój tzw. nowej ekonomii behawioralnej. Za jej twórców uważa się amerykańskich naukowców A. Tversky'ego i D. Kahnemana, którzy właśnie w latach 70. opublikowali serię artykułów [Kahneman, Tversky 1974, 1979] wprowadzających do ekonomii nowo powstały dział psychologii – tzw. badania o behawioralnym podejmowaniu decyzji. Nie odrzucili oni wprost behawioralnych założeń głównego nurtu ekonomii (założenie o racjonalności) i nie szukali zupełnie nowego podejścia, ale potraktowali je jako punkt wyjściowy i badali odchylenia od niego, traktowane jako anomalie od racjonalności jako pewnego zachowania wzorcowego. Stworzyli teorię perspektywy, tłumaczącą podejmowanie przez ludzi decyzji w warunkach ryzyka. Stała się ona sednem teorii finansów behawioralnych. Wyjaśnia ona, jak i dlaczego zachowanie ludzi odbiega od modelu oczekiwanej użyteczności. Składa się z dwóch głównych części: pierwsza dotyczy użyteczności, druga natomiast prawdopodobieństw. Teoria perspektywy opiera się na odkryciu tzw. efektu obramowania (*framing effect*), a więc wpływu mentalnej reprezentacji problemu decyzyjnego na treść podejmowanych decyzji [Nęcka, Orzechowski, Szymura 2008, s. 581]. Przewiduje, że preferencje decydentów będą zależały od tego, jak zostanie sformułowany problem. Jeśli punkt odniesienia dobierze się w taki sposób, że wynik podjętej decyzji odczuwany będzie jako zysk, decydent wykaże awersję do ryzyka. Jeśli natomiast punkt odniesienia przyjmie się tak, że wynik podjętej decyzji odczuwany będzie jako strata, decydent wykaże skłonność do ryzyka. Okazuje się zatem, że gdy trzeba podjąć jakieś ryzyko czy też dokonać wyboru w warunkach niepewności, bardzo istotny jest sposób przedstawienia informacji.

Innymi ważnymi osiągnięciami ekonomii behawioralnej są:

- 1) sformułowanie efektu posiadania (ludzie wyżej cenią dany obiekt, kiedy znajduje się on już w ich posiadaniu, niż wówczas, gdy nim nie dysponują),
- 2) teoria dyskontowania hiperbolicznego (opisująca tendencję, zgodnie z którą wcześniejsze zyski są przedkładane nad późniejsze tym silniej, im bliższe są chwili obecnej),
- 3) badania w zakresie roli emocji w podejmowaniu decyzji i dokonywaniu sądów (modelowanie emocji umożliwia wyjaśnienie takich zjawisk, jak problemy samokontroli, konflikty wewnętrzne czy skłonność do hazardu).

Ekonomia behawioralna wywarła duży wpływ na badania dotyczące finansów. Na jej gruncie wyrosły finanse behawioralne, które do rozważań nad zachowaniami rynków finansowych oraz ich uczestników włączają zagadnienia psychologiczne, społeczne i antropologiczne (zob. np. [Cieślak 2003; Zielonka 2003; De Bondt i in. 2008]). Definiowane są jako „analiza psychologicznych aspektów zachowań inwestorów przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych oraz wpływ tych aspektów na zachowanie rynków inwestorów” [Czerwonka, Gorlewski 2012, s. 40].

W literaturze dotyczącej finansów behawioralnych wyodrębnia się dwa nurty badawcze: analizę zachowań inwestorów i analizę zachowań rynku kapitałowego. Pierwszy obejmuje badania zachowania jednostek na rynku, poznawczych i emocjonalnych aspektów preferencji oraz działań inwestorów z uwzględnieniem teorii perspektywy, efektu predyspozycji, zniekształceń poznawczych. Drugi dotyczy badania anomalii występujących na rynkach kapitałowych.

Finanse behawioralne próbują zatem wyjaśnić rozumienie schematów myślowych, które towarzyszą inwestorom przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych.

### 3. Rozwój „rachunkowości behawioralnej”

Nurt behawioralny rozwija się również w rachunkowości. Najstarsze podejście do „rachunkowości behawioralnej” stanowią prace badawcze w zakresie rachunkowości zarządczej. Początki sięgają lat 50. XX wieku, kiedy to Argyris [1952] poruszył w swojej publikacji zagadnienie wpływu budżetu na człowieka. W 1960 r. powstają prace takich autorów, jak Stedry [1960] i Devine [1960]. Kontynuują oni badania w tym obszarze. W roku 1966 E.H. Caplan porównuje założenie tradycyjnej teorii rachunkowości zarządczej z nowoczesnymi teoriami organizacji w celu wykazania, że „rozumienie teorii behawioralnej ma znaczenie dla rozwoju teorii i praktyki rachunkowości zarządczej” [Caplan 1966, s. 496].

W rachunkowości finansowej rozwój badań behawioralnych na szeroką skalę następuje w latach 70. XX wieku. W 1976 r. powstaje pierwszy numer „Rachunkowości, Organizacji i Społeczeństwa”, pod redakcją A. Hopwood. W 1981 r. zostaje powołana przy American Accounting Association sekcja The Accounting, Behavior and Organizations Interest Section. Kilka lat później, w 1989 r., sekcja ta powołuje do życia nowe czasopismo, „Behavioral Research in Accounting”.

W roku 2001 Meyer i Rigsby [2001, s. 253-278] oraz w 2010 r. Kutluk i Ersoy [2010] przeprowadzili analizę publikowanych artykułów w „Behavioral Research in Accounting” pod kątem treści, metod badawczych, autorów. Pierwsza wymieniona publikacja analizuje lata 1989-1998, następna dotyczy lat 1999-2008. Analiza zawartości 106 artykułów, które opublikowano w okresie 1999-2008 w „Behavioral Research in Accounting”, pokazuje, że największa liczba artykułów dotyczyła audytu (32). Na drugim miejscu znalazły się artykuły z obszaru kontroli zarządczej (29), a na trzecim – przetwarzania informacji w rachunkowości finansowej (21). Szczegółową analizę zawartości artykułów w podziale na badane obszary przedstawia tab. 1.

**Tabela 1.** Klasyfikacja artykułów w zależności od zawartości

Badane obszary	Rok										Ogółem
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Kontrola zarządcza	1	3	4	4	2	2	3	3	2	5	29
Przetwarzanie informacji w rachunkowości finansowej	3	1	1	2	1	1	3	2	4	3	21
Audyt	2	5	4	3	2	4	1	4	5	2	32
Socjologia organizacyjna	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	4
BAR*	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	3
Etyka	0	1	0	1	1	0	0	1	2	1	7
Badania rachunkowości/ /metody badawcze	0	0	0	0	0	0	2	3	0	1	6
Inne	1	0	0	0	0	0	1	0	0	2	4
Razem	7	11	12	11	6	8	11	13	13	14	106

\* Behavioral Accounting Research.

Źródło: [Kutluk, Ersoy 2010, s. 3171-3198].

Analizując metody badawcze, autorzy wymienili cztery grupy metod:

- 1) eksperyment,
- 2) ankieta lub wywiad,
- 3) artykuł teoretyczny,
- 4) przegląd literatury.

Najpowszechniejszą metodę stanowił eksperyment, który został użyty w 61 artykułach. Ankieta lub wywiad były stosowane w 34 artykułach. Pięć artykułów było teoretycznych, sześć – związanych z przeglądem literatury. Szczegółową analizę zastosowanych metod w podziale na badane obszary przedstawia tab. 2.

**Tabela 2.** Zastosowane metody badawcze

Badane obszary	Metody				Ogółem
	eksperyment	ankieta/wywiad	teoretyczna	przegląd literatury	
Kontrola zarządcza	12	17	0	0	29
Przetwarzanie informacji w rachunkowości finansowej	17	3	1	0	21
Audyt	23	8	1	0	32
Socjologia organizacyjna	1	1	0	2	4
BAR	0	0	0	3	3
Etyka	4	3	0	0	7
Badania rachunkowości/ /metody badawcze	1	1	3	1	6
Inne	3	1	0	0	4
Razem	61	34	5	6	106

Źródło: [Kutluk, Ersoy 2010, s. 3171-3198].

Dodatkowo autorzy zbadali, kto był podmiotem badań eksperymentalnych oraz badań przeprowadzonych w formie ankiety/wywiadu. Wyniki przeprowadzonej

analizy przedstawia tab. 3. Jak widać, najczęściej podmiotem badań byli studenci studiów licencjackich i audytorzy. Oddzielna analiza artykułów opartych na badaniach eksperymentalnych i artykułów wykorzystujących ankietę/wywiad pokazuje, że w przypadku badań eksperymentalnych podmiotem byli przede wszystkim studenci studiów licencjackich, natomiast w ankietach/wywiadach – księgowi/biegli rewidenci, na drugim miejscu zaś audytorzy i zarządzający.

**Tabela 3.** Rodzaj podmiotów w badaniach eksperymentalnych i ankietach/wywiadach

Wyszczególnienie	Audytorzy	Księgowi/ /biegli rewidenci	Zarządzający	Studenci MBA	Studenci studiów licencjackich	Inne
Eksperyment	19	7	1	11	27	2
Ankieta/wywiad	10	12	10	0	2	4
Ogółem	29	19	11	11	29	6

Źródło: [Kutluk, Ersoy 2010, s. 3171-3198].

- Z analizy treści publikowanych artykułów wynika, że tematyka badań dotyczyła:
- w obszarze kontroli zarządczej – m.in.: udziału w procesie budżetowania i wpływu tego procesu na zachowania organizacyjne, podejmowania decyzji,
  - w obszarze przetwarzania informacji w rachunkowości finansowej – decyzji budżetowania kapitałowego, decyzji inwestora, kosztu informacji,
  - w obszarze audytu – podejmowania decyzji przez audytorów, ich umiejętności, osądów, poznawczych aspektów planowania audytu,
  - w obszarze etyki – rozpoznawania i rozwiązywania dylematów etycznych.

Wyniki analizy przeprowadzonej przez Meyera i Rigsby’ego są podobne zarówno w kwestii treści, jak i stosowanych metod badawczych.

Kutluk i Ersoy, dokonując analizy publikacji, stwierdzili, że większość z nich jest autorstwa naukowców pochodzących z USA (w dalszej kolejności znaleźli się naukowcy z Australii i Kanady).

Badania behawioralne w rachunkowości nie stanowią jednolitej grupy. Brinberg i Shields [1989, s. 26] wymieniają pięć obszarów badawczych w rachunkowości behawioralnej, które określili mianem szkół. Są to:

- kontrola zarządca (*managerial control*),
- przetwarzanie informacji w rachunkowości finansowej (*accounting information processing*),
- projektowanie systemu informacyjnego rachunkowości (*accounting information system design*),
- audyt (*auditing research*),
- socjologia organizacyjna (*organizational sociology*).

W Polsce jest niewiele publikacji uwzględniających nurt behawioralny w rachunkowości. Problematykę „rachunkowości behawioralnej” poruszają w swoich pracach m.in. D. Dobija, M. Kucharczyk [2009], M. Nowak [2009], M. Bąk [2011], P. Kabalski [2012], N. Artienwicz [2013].

#### 4. Problemy behawioralne w rachunkowości zarządczej

Rachunkowość jest podstawowym systemem informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa. Biorąc pod uwagę dwa podsystemy rachunkowości: rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, można stwierdzić, że zakres „rachunkowości behawioralnej” jest dość szeroki. Może obejmować wpływ zachowania człowieka w zakresie projektowania, budowy i wykorzystania systemu rachunkowości oraz wpływ formy i treści informacji rachunkowych na zachowania ludzi.

Do rozwoju badań behawioralnych w rachunkowości zarządczej przyczyniły się według Birnberga, Lufta, Shieldsa [2007, s. 113-137]:

1) teorie psychologii motywacji: teoria poziomu aspiracji, teoria wyznaczania celów, teoria dysonansu poznawczego, teoria sprawiedliwości organizacyjnej, teoria atrybucji i teoria dopasowania człowiek–środowisko;

2) teorie psychologii społecznej: teoria roli, teoria porównań społecznych i teoria tożsamości społecznej;

3) teorie psychologii poznawczej: behawioralna teoria decyzji (ocena probabilistyczna, heurystyki i obciążenia, teoria perspektywy i efekt obramowania, heurystyka wyszukiwania, probabilistyczny funkcjonalizm), ocena i podejmowanie decyzji (modele mentalne).

Badania behawioralne w obszarze rachunkowości zarządczej dotyczą głównie takich zagadnień, jak:

- 1) budżetowanie,
- 2) zarządzanie wydajnością i nagrody,
- 3) informacja i podejmowanie decyzji.

Najstarszym i najszerszym problemem behawioralnym w dziedzinie rachunkowości zarządczej jest proces budżetowania. Rozpatrywane są w tym względzie: udział w procesie budżetowania, skutki motywacji, styl przywództwa i „luz budżetowy”, który oznacza umyślne zaniżanie przychodów lub zawyżanie kosztów w budżecie. Pierwszy obszar dotyczy udziału w procesie budżetowania i wpływu tego procesu na zachowania organizacyjne (np. [Dunk 1989]). Według Brownella i McInnesa [1986] budżetowanie partycypacyjne zwiększa wyniki w następstwie dodatniego wpływu na motywację. Wśród teorii wykorzystanych do badania motywacji w organizacjach najczęściej jest używana teoria wyznaczania celów (*goal setting theory*). Drugi obszar w odniesieniu do procesu budżetowania to styl przywództwa. Badania w tej dziedzinie dotyczą m.in. wykorzystania teorii roli do zbadania roli presji budżetowej wywołanej przez przełożonych (np. [Hopwood 1972]). Trzeci obszar, który może być uznany w kwestii budżetu partycypacyjnego, polega na tworzeniu „luzu budżetowego” (np. [Onsi 1973]). W tym aspekcie bada się np. skłonności do tworzenia luzu budżetowego w zależności od systemu budżetowania i kontekstu technicznego.

Kolejnym problemem behawioralnym w rachunkowości zarządczej jest zarządzanie wydajnością i przyznawanie nagród (np. [Luft 1994]). W tym zakresie badania dotyczą np. czynników zależnych, wewnętrznych lub zewnętrznych organizacji, przy-

czyniących się do wyjaśnienia oceny skuteczności działań organizacyjnych, interakcji między niepewnością środowiska i oceną stylu pracy. Generalnie zachęty pieniężne są wykorzystywane do motywowania osób i wywołania większego wysiłku. Według Awasthi i Pratta [1990] percepcyjne zróżnicowanie wpływa na wydajność decydenta. Ważne są cechy poznawcze dla oceny działania i dla systemu nagród.

Trzecia kwestia dotyczy informacji i podejmowania decyzji oraz zagadnień związanych z prezentacją informacji (np. [Riahi-Belkaoui 2002]). Badania dotyczą np. wykorzystania fiksacji funkcjonalnej w analizie warunków, w których decydent nie jest już w stanie dostosować procesu decyzyjnego do zmiany procedur rachunkowości. Jednym z behawioralnych aspektów podejmowania decyzji jest zaprezentowany wcześniej efekt obramowania. Pozytywne sformułowanie problemu skutkuje awersją do podejmowania decyzji ryzykownych. Negatywna rama wzbudza tendencję do zachowań ryzykownych. Na podstawie przeprowadzonych przez autorkę badań [Gmińska, Magier-Łakomy 2014] można stwierdzić, że „oprócz merytorycznej informacji, to mentalna reprezentacja, którą specjalista rachunkowości zarządczej przyjmuje na podstawie doświadczenia, formalnych własności informacji oraz osobowościowego nastawienia determinuje wybór wariantu decyzyjnego”.

W tym obszarze badań analizuje się również wpływ formy prezentowania informacji (format graficzny lub tabelaryczny) na proces podejmowania decyzji. Jak pisze Smith [1998, s. 76]: „Ważną cechą prezentacji graficznych jest ich wpływ na czytelnika, raport powinien bowiem dawać wyrazisty obraz sytuacji. Powinien on z jednej strony skupiać uwagę, a z drugiej być na tyle klarowny, aby jego interpretacja nie nastęrczała większych trudności, bez potrzeby szczegółowych wyjaśnień”. Wydaje się zatem zasadne i interesujące badanie związku między formą prezentowania informacji a zdolnościami percepcyjnymi odbiorców informacji.

Z powyższych rozważań wynika, że badania behawioralne w rachunkowości zarządczej obejmują szeroki zakres zagadnień. W artykule zasygnalizowano jedynie część tych problemów.

## 5. Zakończenie

Funkcjonowanie systemu rachunkowości jest zależne od wielu zachowań człowieka. Zachowania te mogą mieć zarówno pozytywny, jak i negatywny wpływ na system rachunkowości w przedsiębiorstwie. To spostrzeżenie spowodowało włączenie zagadnień psychologicznych w obszar rachunkowości i analizowanie zachowania jednostki ludzkiej. Tak powstała „rachunkowość behawioralna”, która nie tylko stosuje teorie psychologii, ale także korzysta z dorobku socjologii.

Aspekty behawioralne występują w obszarze zarówno rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej. W świetle zaprezentowanych rozważań można zauważyć, że obszar badań behawioralnych w rachunkowości zarządczej obejmuje szeroki zakres problemów. Dotyczą one m.in. takich zagadnień, jak budżetowanie, informacja, podejmowanie decyzji, kontrola.

Badania behawioralne w zakresie rachunkowości finansowej nie były przedmiotem niniejszego artykułu, ale podając za N. Artienwicz [2013, s. 18], można stwierdzić, że dotyczą one takich zagadnień, jak dokonywanie osądów i szacunków, analiza przebiegu całego procesu decyzyjnego, procesy decyzyjne różnych grup użytkowników sprawozdań finansowych, postrzeganie pozycji finansowej jednostki, postrzeganie istotności i celowości ujawnień.

Nurt behawioralny rozwija się zatem nie tylko w ekonomii czy finansach, ale również w rachunkowości. Jak widać, rozwój dzisiejszej nauki, w tym rachunkowości, nie jest możliwy bez powiązania między różnymi dziedzinami nauki i dyscyplinami naukowymi.

## Literatura

- Argyris C., 1952, *The Impact of Budgets on People*, Controllershship Foundation, New York.
- Artienwicz N., 2013, *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 71(127), SKwP, Warszawa.
- Awasthi, V., Pratt, J., 1990, *The effects of monetary incentives on effort and decision performance: The role of cognitive characteristics*, "The Accounting Review" 65 (4), s. 797-811.
- Bąk M., 2011, *Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Birnberg J.G., Luft J., Shields M.D., 2007, *Psychology theory in management accounting research*, [w:] C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.), *Handbook of Management Accounting Research* vol. 1, Elsevier, Amsterdam.
- Birnberg C.J.G., Shields J.F., 1989, *Three decades of behavioral accounting research. A search for order*, "Behavioral Research in Accounting" 1.
- Brownell P., McInnes M., 1986, *Budgetary participation, motivation, and managerial performance*, "The Accounting Review" 61, s. 587-600.
- Caplan E., 1966, *Behavioral assumptions of management accounting*, "The Accounting Review" 41 (3), s. 496-509.
- Cieślak A., 2003, *Behawioralna ekonomia finansowa. Modyfikacja paradygmatów funkcjonujących w nowoczesnej teorii finansów*, Materiały i Studia 165, NBP, Warszawa.
- Czerwonka M., Gorlewski B., 2012, *Finanse behawioralne. Zachowania inwestorów i rynku*, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- De Bondt W.F.M., Muradoglu Y.G., Shefrin H., Staikouras S.K., 2008, *Behavioral finance: Quo vadis?* "Journal of Applied Finance" 19, s. 7-21.
- Devine C.T., 1960, *Research methodology and accounting theory formation*, "The Accounting Review" 35(3), s. 387-399.
- Dobija D., Kucharczyk M. (red.), 2009, *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne Sp. z o.o., Warszawa.
- Dunk A.S., 1989, *Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A note*, "Accounting, Organizations and Society" 4(4), s. 321-324.
- Gmińska R., Magier-Łakomy E., 2014, *Efekt obramowania w decyzjach ekonomicznych wspomaganych informacjami z rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości (w druku).
- Hopwood A., 1972, *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, "Journal of Accounting Research", Supplement 10, 156-182.



- Kabalski P., 2012, *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kahneman D., Tversky A., 1974, *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*, "Science", vol. 185.
- Kahneman D., Tversky A., 1979, *Prospect theory: An analysis of decision under risk*, "Econometrica" vol. 47(2).
- Kutluk F.A., Ersoy A., 2010, *Literature Review of Behavioral Research in Accounting between 1999-2008*, "Journal of Yasar University", 19 (5), 3171-3198, [http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2012/08/03\\_filiz\\_angay.pdf](http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2012/08/03_filiz_angay.pdf) (28.02.2014).
- Luft J., 1994, *Bonus and penalty initiatives: contract choice by employees*, "Journal of Accounting and Economics" 18, s. 181-206.
- Meyer M., Rigsby J.T., 2001, *A descriptive analysis of the content and contributors of behavioral research in accounting 1989-1998*, "Behavioral Research in Accounting" 13, s. 253-278.
- Nęcka E., Orzechowski J., Szymura B., 2008, *Psychologia poznawcza*, ACADEMICA Wydawnictwo SWPS, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 581.
- Nowak M., 2009, *Psychologiczne czynniki decyzji inwestycyjnych a wskaźniki dla controllingu finansowego*, [w:] E. Nowak (red.), *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 58, Wrocław.
- Onsi M., 1973, *Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack*, "The Accounting Review", s. 535-548.
- Riahi-Belkaoui A., 2002, *Behavioral Management Accounting*, Quorum Books, Westport, CT.
- Stedry A., 1960, *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Smith M., 1998, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Trotman K.T., 2011, *A different personal perspective through the behavioral accounting literature*, "Behavioral Research in Accounting" 23, s. 203-208.
- Zielonka P., 2003, *Czym są finanse behawioralne, czyli krótkie wprowadzenie do psychologii rynków finansowych*, Materiały i Studia z. 158, NBP, Warszawa.

## BEHAVIORAL ASPECTS IN MANAGEMENT ACCOUNTING

**Summary:** Currently, the development of science, including accounting is not possible without connections between different disciplines. Today explaining many issues in economics, finance or accounting requires the use of achievements in other sciences, such, for example, psychology. The inclusion of psychological issues gave rise to behavioral accounting. The purpose of this article is to identify some behavioral aspects in management accounting. The research methods used here include the analysis and synthesis concepts of literature studies concerning foreign and domestic publications in the field of behavioral accounting. In light of presented considerations, it can be seen that the area of behavioral research in management accounting covers a wide range of problems. They concern, among others, such issues as budgeting, information, decision making and control.

**Keywords:** behavioral accounting, management accountig, economic psychology.