



## Przedmiot badań rachunkowości behawioralnej

DOMINIKA KORZENIOWSKA \*

### Streszczenie

Celem artykułu jest prezentacja przedmiotu badań rachunkowości behawioralnej na podstawie jej definiowania oraz typologii jej obszarów badawczych w literaturze przedmiotowej. Zastosowano metodę analizy literatury dostępnej w zasobach Internetu. Przeszukiwano zawartość baz publikacji naukowych opierając się na kombinacjach odpowiednich słów kluczowych. Definicje odnaleziono w dwóch anglojęzycznych pozycjach zwartych oraz siedmiu artykułach (w tym w dwóch w języku polskim), natomiast do prezentacji obszarów badawczych posłużyło ostatecznie 11 artykułów napisanych w języku angielskim. Analiza definicji pozwala stwierdzić, iż są one bardzo ogólne, niejednoznaczne i mają charakter ujęć wstępnych czy roboczych. Jeśli chodzi zaś o próby porządkowania ustaleń rachunkowości behawioralnej, to nie powstała jak dotąd klasyfikacja jej obszarów badawczych, lecz raczej typologie. Te natomiast nie zawsze w pełni oddają specyfikę i szeroki zakres tej subdyscypliny. Wartością niniejszego opracowania jest zebranie i podsumowanie funkcjonujących w literaturze publikacji podejmujących problem przedmiotu rachunkowości behawioralnej, co stanowi krok w procesie systematyzowania jej dotychczasowego dorobku badawczego i krystalizowania się jej tożsamości.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość behawioralna, definicje rachunkowości behawioralnej, obszary badań rachunkowości behawioralnej.

### Abstract

#### The subject of behavioural accounting research

The aim of the paper is to present the subject of behavioural accounting research based on the definitions and typologies of its research areas that can be found in literature. The method of analysis of literature available on the Internet was used. Databases of scientific publications were searched using combinations of relevant keywords. Definitions were found in 2 books and 7 articles (including 2 in Polish), and for the purpose of presentation of the research areas 11 articles written in English were selected. Analysis of the definitions shows that they are very general, ambiguous and preliminary in nature. As for the attempts to systematise the work in the field of behavioural accounting, the classification of its research areas has not yet been established – we only have typologies that do not always fully reflect the specifics and the wide scope of this sub-discipline. The main value of the paper is in collecting and summing up the publications addressing the subject of behavioural accounting, which is a step in the process of systematizing its current research achievements and development of its identity.

**Keywords:** behavioural accounting, behavioural accounting definitions, behavioural accounting research classifications.

---

\* Dr Dominika Korzeniowska, adiunkt, Społeczna Akademia Nauk w Łodzi, Katedra Rachunkowości, dkorzeniowska@san.edu.pl



## Wprowadzenie

Problematyka rachunkowości behawioralnej jest w Polsce na dość wczesnym etapie rozwoju. Świadczy o tym nie tylko jej „wiek” mierzony czasem ukazywania się publikacji z zakresu tej subdyscypliny w polskich czasopismach naukowych (czyli od około 10 lat), ale również ich tematyka. N. Artienwicz (2016) w rozdziale poświęconym nurto- wi behawioralnemu w polskiej rachunkowości pisze, że publikacje z tego zakresu mają głównie charakter teoretyczny i wprowadzający do tej problematyki. Wśród pozycji tego rodzaju można wymienić m.in. te, w których podejmowana jest kwestia interdyscyplinarności tej subdyscypliny, w tym jej bliski związek z naukami behawioralnymi (Artienwicz, 2013; Cieciora, 2015, 2016), ukazujące rachunkowość behawioralną jako przedstawicielkę nurtu powstałego na bazie krytyki paradygmatu *homo oeconomicus* (Mazurowska, 2014), nakreślające obszary w rachunkowości szczególnie „wrażliwe” na „behawioralne (czyli ludzkie) wpływy” i ich potencjalne konsekwencje (Bąk, 2011; Kiziukiewicz, Jaworska, 2017; Dobija, Kucharczyk, 2009; Gmińska, 2014), wyjaśniające na gruncie teorii motywacji powody postępowania w taki a nie inny sposób przez osoby zajmujące się rachunkowością (Jaworska, 2014), analizujące termin „rachunkowość behawioralna” (Nowak, 2015a, 2016), przybliżające postaci prekursorów tej subdyscypliny i główne teorie leżące u podstaw jej badań (Korzeniowska, 2017), podejmujące problem zaufania w wykorzystywaniu informacji pochodzących z rachunkowości (Łada, 2015a, 2015b), traktujące o paradygmatach w rachunkowości, w tym o wpływie paradygmatu behawioralnego na teorię rachunkowości (Karmańska, 2013), a także podnoszące kwestie etyki w rachunkowości (Maruszewska, 2014; Karmańska, 2016; Nowak, 2018). Pozycje sprofilowane empirycznie nie są zbyt liczne, choć sytuacja ta systematycznie się poprawia. Jak dotąd badane były m.in. osobowość i postawy polskich księgowych w kontekście stosowania przez nich rozwiązań zawartych w MSSF (Kabalski, 2012; Kabalski i in. 2012), występowanie oraz siła efektu obramowania w decyzjach zarządczych (Gmińska, Magier-Łakomy, 2014), sposób rozumienia terminu „rachunkowość behawioralna” przez studentów rachunkowości (Nowak, 2016a), osobowość i środowisko zawodowe oraz zadowolenie z pracy osób zatrudnionych w centrach usług księgowych (Kabalski, Przygodzka, 2017).

Jeśli chodzi o kwestie związane z rozumieniem terminu rachunkowości behawioralnej, to istotny głos w dyskursie semantyczno-pojęciowym należy do M. Nowak (2015a, 2015b, 2016a). Badaczka w swoich pracach szczegółowo analizuje znaczenie tego terminu i dowodzi, iż przydomek „behawioralny” nie jest właściwy, biorąc pod uwagę jego naukowe korzenie (behawioralny tzn. wywodzący się od behawioryzmu, czyli stanowiska filozoficznego lub jednej ze szkół w psychologii) i konfrontując je z jego faktycznym rozumieniem w środowisku naukowym i biznesowym jako „zachowania w rachunkowości” (Nowak, 2015a). W innej pracy Nowak (2016) enumera i wyjaśnia możliwe znaczenia pojęcia „rachunkowości behawioralnej” na gruncie różnych dziedzin nauki oraz praktyki. Okazuje się, że znaczeń tych może być wiele. Co więcej, są one dość zróżnicowane.

Podejmowane w pracach autorstwa naszych rodzimych badaczy kwestie związane z rachunkowością behawioralną dotykały w pewien sposób przedmiotu jej badań

(trudno bowiem mówić o jakiejś subdyscyplinie w oderwaniu od tego, czym ona się zajmuje), jednak przywoływanie lub tworzenie definicji bądź klasyfikacji obszarów badawczych nie było głównym tematem tych rozważań. Jeśli chodzi o aspekt pojęciowy to wyjątkiem są tu prace Nowak, które stanowią istotny wkład w wyjaśnianie sposobu rozumienia terminu „rachunkowość behawioralna” przez co również dają naszym naukowcom podstawy do tworzenia spójnych definicji tej subdyscypliny. Jeśli zaś chodzi o jej obszary badawcze, to polscy badacze przywołują kilka ich klasyfikacji (autorstwa naukowców zagranicznych) w swoich opracowaniach, jednak przeważnie czynią to dla zilustrowania pewnych myśli czy tez zawartych w tekście [np. Artienwicz (2013) oraz Nowak (2016), przywołują klasyfikację Birnberga i Shieldsa (1989), Gmińska ponadto jeszcze te autorstwa Meyera i Rigsby’ego (2001) oraz Kutluk i Ersoy (2010)], a nie z uwagi na to, iż uczynili je zasadniczym przedmiotem swoich artykułów. Pewnym wyjątkiem jest praca A. Sulik-Góreckiej i M. Strojek-Filus (2015), w której autorki wskazują pewne obszary badań omawianej tu subdyscypliny, jednak jest to raczej lista wybranych tematów czy behawioralnych aspektów występujących w rachunkowości wartych empirycznej weryfikacji, a nie ich typologia. Inną pozycją prezentującą tematykę prowadzonych w ramach behawioralnej rachunkowości badań według klasyfikacji J.G. Birnberga i J.F. Shieldsa jest ta autorstwa D. Korzeniowskiej (2017). Nie odnaleziono jednak w polskim piśmiennictwie opracowania, w którym przedmiot badań rachunkowości behawioralnej starano by się określić w sposób bardziej kompleksowy. Niniejszy artykuł wychodzi naprzeciw tego rodzaju zapotrzebowaniu. Jego celem jest przybliżenie przedmiotu badań tej subdyscypliny poprzez prezentację funkcjonujących w literaturze prób jej definiowania, a także istniejących propozycji klasyfikacji (jak określają je ich autorzy)<sup>1</sup> jej obszarów badawczych.

Zasadnicza teza artykułu jest następująca: przedmiot badań rachunkowości behawioralnej nie został jak dotąd precyzyjnie określony przez badaczy działających na tym polu. Wkładem autorki niniejszego artykułu w rozwój nauki jest zebranie i podsumowanie funkcjonujących w literaturze opracowań podejmujących problem przedmiotu tej subdyscypliny, co stanowi krok w procesie porządkowania jej dotychczasowego dorobku badawczego i krystalizowania się jej tożsamości.

## 1. Metoda badawcza

Dla zgromadzenia niezbędnych danych zastosowano metodę analizy literatury przedmiotu obecnej w zasobach Internetu. Piśmiennictwa z tego zakresu poszukiwano przede wszystkim w elektronicznych bazach publikacji naukowych. Korzystając z multiwyszukiwarki EBSCO przeszukiwano następujące bazy: Business Source Ultimate,

---

<sup>1</sup> W przypadku obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej trudno mówić o klasyfikacjach *sensu stricto* (Sosińska-Kalata, 2002). Są to raczej typologie. Mimo iż nie jest to do końca poprawne z punktu widzenia teorii nauki, to w niniejszej pracy pojęcia te będą stosowane zamiennie, z uwagi na fakt, iż sami autorzy tych propozycji nazywali je „klasyfikacjami”, a także dla utrzymania płynności wywodu.

Business Source Complete, Academic Search Ultimate, Academic Search Complete, Science Direct, SpringerLink. Ponadto przeszukano polską bazę BazEkon. Pomocniczo wykorzystano też wyszukiwarkę internetową Google.

Poszukiwania były prowadzone według haseł odzwierciedlające tematykę niniejszego opracowania. W każdej bazie naukowej oraz w Google wykorzystywano kombinację następujących słów: *behavioral, accounting, aspects, thought, definition, reserach, areas, subject, framework, classification, typology, metaanalysis, meta-analysis, meta analysis, review, overview, survey, literature*, behawioralna, rachunkowość, aspekty, myśl, definicja, badania, obszary, ramy, podbudowa, przedmiot, klasyfikacja, typologia, metaanaliza, przegląd, literatura. Zastosowano dodatkowe kryteria wyszukiwania: uwzględniano tylko rekordy opublikowane w latach 1970–2018 w języku polskim lub angielskim oraz będące publikacjami recenzowanymi. Uzyskano 1402 wyniki w języku angielskim (EBSCO) oraz 160 (BazEkon) w języku polskim. Zarówno w przypadku EBSCO (50 rekordów na stronie), jak i BazEkon (20 rekordów na stronie) zauważono, iż wyniki pojawiające się na stronie piątej i następnych nie zawierają już interesujących treści. Bazę do dalszych poszukiwań ograniczono zatem do 218 pozycji wygenerowanych przez wyszukiwarkę EBSCO oraz 76 odnalezionych za pomocą BazEkon. Kolejnym krokiem selekcji materiału było zapoznanie się przez badacza z tytułami oraz abstraktami wyselekcjonowanych publikacji i sprawdzeniu na tej podstawie, czy mogą one zawierać próby definiowania rachunkowości behawioralnej, lub czy mają charakter przeglądu literatury przedmiotu. Na tej podstawie uzyskano 56 pozycji opublikowanych w języku angielskim oraz 21 w języku polskim. W analizowanym okresie pojawiły się teksty przeglądowe, ale koncentrujące się na wybranym fragmencie BAR (*behavioral accounting research*, czyli badania nad rachunkowością behawioralną) np. na badaniach w ramach rachunkowości finansowej (Dyckman i in., 1978), czy nad przetwarzaniem informacji przez człowieka, czyli tzw. HIP (*human information processing*) (Libby, Lewis, 1977, 1982), albo teksty podsumowujące badania wykonane metodą eksperymentalną (Snowball, 1986). Tego typu opracowania nie zostały zakwalifikowane do dalszej analizy. Brane pod uwagę były tylko te teksty, które podsumowują cały zakres tematyczny BAR.

Do ostatecznej analizy zakwalifikowano 34 artykuły (w tym 12 w języku polskim) oraz siedem pozycji zwartych (w języku angielskim). Z uwagi na fakt, iż nie zidentyfikowano tekstów poświęconych bezpośrednio kwestii definiowania przedmiotu rachunkowości behawioralnej, oparto się na pozycjach książkowych oraz takich artykułach, w których autorzy podjęli takie starania (odnaleziono ich dziewięć). Jeśli zaś chodzi o obszary badawcze, to publikacji bezpośrednio skoncentrowanych na ich enumeracji i obejmujących cały zakres BAR również było niewiele. Z tego powodu zasadniczą bazę do prowadzonej analizy stanowiło 11 anglojęzycznych artykułów poświęconych rozwojowi problematyki rachunkowości behawioralnej, opublikowanych w latach 1976–2017 (w tym pięć z nich ukazało się w roku 1989), z czego osiem w amerykańskim czasopiśmie specjalnie poświęconym behawioralnemu aspektowi rachunkowości, tj. *Behavioral Research in Accounting* (BRIA). Co naturalne w tak sprofilowanych tekstach,

ich autorzy wyróżniali nie tylko opracowane przez siebie typologie obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej, ale również podejmowali kwestie takie jak historia rozwoju czy problemy związane z projektowaniem i metodologią badań. Charakteryzowali oni zatem możliwie szeroko prowadzoną na jej gruncie refleksję. Z uwagi na wciąż niewielką (choć stale rosnącą) liczbę opracowań poświęconych rachunkowości behawioralnej w polskim dyskursie naukowym, w niniejszym artykule zdecydowano się uwzględnić również i te ustalenia, które nie zaliczają się do obszarów badawczych tej subdyscypliny w wąskim rozumieniu, ale stanowią jej historyczne czy też metodologiczne tło. Oczywiście zaznaczono, które propozycje porządkowania problematyki dotyczą obszarów badawczych *sensu stricto*, a które nie.

## 2. Sposoby definiowania przedmiotu rachunkowości behawioralnej

Badania w obszarze rachunkowości behawioralnej są prowadzone od niemalże 70 lat (jeśli jako ich początek potraktować badania Ch. Argyrisa prowadzone w latach 50. XX w.), a mimo to proces definiowania jej przedmiotu jest nadal w fazie zupełnie początkowej. W 1989 roku A.T. Lord pisał, że pojęcie „rachunkowość behawioralna” nie ma żadnej precyzyjnej definicji. Sam określił ją w sposób bardzo ogólny jako pewne „multidyscyplinarne pole, które czerpie z teoretycznych konstrukcji nauk behawioralnych” (Lord, 1989, s. 124–149). Nie doprecyzował on jednak, co należy rozumieć przez „nauki behawioralne”. W.J. Bruns (1973) skonstatował, iż „pytanie jak szeroko należy definiować rachunkowość behawioralną będzie musiało zostać rozstrzygnięte *ad hoc* przez każdego badacza”. Można to rozumieć w taki sposób, że każdy naukowiec, który sytuuje swoje poszukiwania badawcze w sferze behawioralnej rachunkowości będzie sam musiał zdefiniować, na potrzeby swoich badań, czym jego zdaniem owa behawioralna rachunkowość się zajmuje. Badania nad behawioralną stroną rachunkowości (BAR) mogą być prymitywnie, jak to określił T.R. Hofstedt (1976, s. 3), ujmowane jako te artykuły lub książki opublikowane w piśmiennictwie poświęconym rachunkowości, które wykorzystują teorie i dane z nauk społecznych do niejawnego lub jawnego zastosowania w praktyce i problemach zarządzania. Jego zdaniem takie ujęcie jest wystarczające, aby zakwalifikować daną publikację do BAR, bądź nie, i dokonywać na tej podstawie dalszych analiz albo syntez. Inne ogólne ujęcia to te, mówiące, że „rachunkowość behawioralna to potomstwo powstałe ze związku rachunkowości i nauk behawioralnych” (Report of The Committee (1974), s. 127), bądź że jest to zastosowanie metod nauk behawioralnych oraz ich poglądów w rachunkowości, a jej podstawowym celem jest wyjaśniać oraz przewidywać ludzkie zachowania we wszelkich możliwych aspektach i kontekstach związanych z rachunkowością (Belkaoui, 1989), albo też, że jest to wymiar rachunkowości związany z ludzkim zachowaniem oraz jego związkiem z planowaniem, konstruowaniem i wykorzystaniem efektywnego systemu rachunkowości (Siegel, Ramanauskas-Marconi, 1989). Podobne ujęcie proponuje M. Cieciora (2015, s. 36): „przedmiotem jej badań są te zagadnienia, które dotyczą

zachowania ludzi zaangażowanych w system rachunkowości”. Nowak zaś konstatuje, iż przez rachunkowość behawioralną rozumie się „prawie każde zachowanie każdego człowieka mającego styczność z rachunkowością i występujące w związku z rachunkowością” (2015, s. 294). A. Belkaoui doprecyzowuje, iż „rachunkowość behawioralna podkreśla znaczenie informacji księgowych w podejmowaniu decyzji, a także zachowań indywidualnych i grupowych spowodowanych przez ujawnienie tych informacji, a także że „jej celem jest wpływanie na działanie lub zachowanie bezpośrednio poprzez treść informacyjną przekazywanej wiadomości i pośrednio poprzez zachowanie księgowych” (Belkaoui, 1989, przedmowa). Zwraca zatem uwagę również na kwestie takie jak zachowania grupowe, w tym również zachowania księgowych. Z kolei T.F. Hofstedt i J.C. Kinard (1970, s. 43) w swojej definicji podkreślają wpływ rachunkowości na zachowania księgowych oraz osób, które księgowymi nie są: „badania nad rachunkowością behawioralną mogą być definiowane jako te poświęcone wpływowi raportów oraz funkcji rachunkowości na zachowania księgowych i nie-księgowych”.

Hofstedt i Kinard (1970) dokonali swego rodzaju podsumowania zainteresowań badawczych naukowców działających w ramach rachunkowości behawioralnej. Ich zdaniem mieści ona w sobie trzy wymiary analizy: wpływ funkcji rachunkowości na zachowanie, zachowania księgowych oraz wpływ informacji rachunkowej na jej odbiorców, również tych niebędących księgowymi. Bardzo podobną myśl formułuje R.H. Ashton (2013, s. 115). Według niego zakres badań rachunkowości behawioralnej może obejmować zachowanie księgowych, wpływ zachowania na konstrukcję i korzystanie z systemu księgowego, wpływ funkcji rachunkowości na zachowanie oraz wpływ informacji księgowych na tych, którzy otrzymują tę informację.

Analizując przytoczone definicje można stwierdzić, że są one bardzo ogólne i mają charakter ujęć wstępnych, żeby nie powiedzieć roboczych. Właściwie ich *definiens* można sprowadzić do stwierdzenia, że są one zastosowaniem nauk behawioralnych<sup>2</sup> w rachunkowości.

### **3. Propozycje typologii obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej funkcjonujące w literaturze przedmiotu**

Prezentacja klasyfikacji obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej zostanie dokonana w kolejności chronologicznej. Takie ujęcie pozwoli zilustrować ewolucję tej subdyscypliny na przestrzeni lat z punktu widzenia zakresu jej empirycznych poszukiwań, a także sposobu jej postrzegania przez naukowców działających w jej ramach.

Jednym z pierwszych, który wyodrębnił obszary tematyczne w ramach BAR był Hofstedt. W artykule z 1976 roku dokonał przeglądu literatury z tego zakresu opublikowanej w latach 1964–1975 na łamach trzech czasopism: „Accounting Review” (AR),

---

<sup>2</sup> Odpowiedzi na pytanie czym są „nauki behawioralne” można poszukiwać m.in. w pracach Artienwicz (2013) oraz Nowak (2015a, 2016).

„Journal of Accounting Research” (JAR) oraz „Empirical Research in Accounting: Selected Studies” (Hofstede, 1976). Wyróżnił on pięć następujących pól jej zainteresowań:

- I. Informacja a podejmowanie decyzji (*Information – Decision Making*). Przede wszystkim chodzi tu o badania nad wpływem zawartości informacyjnej raportów (np. wpływ sposobów wyceny zapasów na decyzje) oraz ich graficznej formy (np. poziom agregacji danych, prezentacja ujawnień w formie osobnej pozycji tabeli bądź w formie przypisu) na decyzje adresatów tychże raportów.
- II. Teoria organizacji (*Organization – Theoretic*). Badania, w których jednostką analizy jest organizacja, a nie jednostka, bądź te na temat wpływu rozwiązań organizacyjnych rachunkowości na jednostki lub małe grupy.
- III. Zachowania dotyczące przyjmowania pewnych rozwiązań w sferze rachunkowości (*Adoption Behavior*). Analizy dotyczące tego, czy i dlaczego ludzie bądź podmioty gospodarcze stosują pewne praktyki „rachunkowe”.
- IV. Budżetowanie i przywództwo (*Budgeting and Leadership*). Kontynuacja popularnego wówczas trendu (zapoczątkowanego przez Argyrisa w 1952 r.) badań na temat wpływu budżetowania na zachowania jednostek biorących w nim udział.
- V. Ponadto wyróżnił prace metodologiczne, przeglądowe i recenzje, w tym również te krytykujące BAR (*Review and Methodological*) czyli wskazał na istnienie artykułów, które nie koncentrowały się na prezentacji ustaleń empirycznych.

Zaproponowana przez Hofsteda systematyka jest dość subiektywna (jak sam zresztą zauważył) i z pewnością niewyczerpująca. Miała jednak uwypuklić kształtujące się wówczas trendy badawcze w ramach BAR i wydaje się, że tak sformułowany cel został osiągnięty.

Rok 1989 był dość obfity w prace o charakterze przeglądowym (był to też rok „narodzin” BRIA). Próby ówczesnego porządkowania zainteresowań badawczych w ramach BAR opierały się na mniej, jak i bardziej zbliżonych do tych stosowanych w rachunkowości głównego nurtu (*mainstream accounting*) podejściach klasyfikowania obszarów badawczych. Przykładem podejścia „klasycznego” (czyli tego bliskiego głównemu nurtowi) jest propozycja D. Burghstalera i G.L. Sundema (1989), którzy w ramach behawioralnych aspektów rachunkowości wyróżnili badania dotyczące rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej oraz audytu. Bazę dla ich analiz stanowiło piśmiennictwo nt. behawioralnych aspektów rachunkowości opublikowane w trzech czasopismach: „The Accounting Review” (AR), „Journal of Accounting Research” (JAR) oraz „Accounting, Organizations and Society” (AOS), w latach 1968–1987.

Lord zaś w swoim artykule podsumowującym rozwój myśli behawioralnej w rachunkowości (jak to sam nazywa) w latach 1952–1981 pogrupował tematykę badań prowadzonych w tamtym okresie w pięć kategorii niepokrywających się z klasycznym podziałem rachunkowości. Obejmowały one przedsięwzięcia empiryczne dotyczące: przetwarzania informacji przez człowieka (*HIP – Human Information Processing*), budżetowania, rachunkowości w kontekście organizacyjnym (*Accounting in an Organizational Context*), wczesnej myśli psychologicznej (*Early Psychology Thoughts*) oraz

zastosowań teorii specyficznych rozwiązań, zwanej też teorią uwarunkowań sytuacyjnych (*Contingency Theory*) w rachunkowości. Należy jednak zauważyć, iż zamiarem Lorda nie było dokonanie przeglądu literatury i „proste” pogrupowanie tematyki badań. Podstawą swojej typologii uczynił „unikalne znaczenie” jakie dane wydarzenie, postać, artykuł, konferencja miały na rozwój BAR. Nie sprecyzował on jednak w jaki sposób mierzył wartość tego znaczenia. Można zatem przyjąć, iż jest to, podobnie jak w przypadku Hofsteda, bardzo subiektywna propozycja usystematyzowania badań nad behawioralną stroną rachunkowości.

Pierwszemu obszarowi (tj. HIP) Lord poświęcił szczególnie dużo uwagi w swoim artykule tłumacząc, że tematyka ta cieszyła się w owym czasie największym zainteresowaniem naukowców. Zauważył, iż w badaniach z tego zakresu stosowano wówczas cztery następujące podejścia: model soczewki (*lens model*), wnioskowanie probabilistyczne (*probabilistic judgement*), styl poznawczy (*cognitive style*) oraz zachowania przeddecyzyjne (*predecisional behavior*). Można je potraktować jako kolejny (niższy) poziom w zaproponowanej przez niego systematyce. W ramach drugiego wyróżnionego przez Lorda obszaru badano m.in. wpływ budżetowania na motywację pracowników, wydajność oraz postawy przełożonych, którzy uczestniczyli w procesie budżetowania, zastosowanie teorii oczekiwań (psychologia) w określaniu siły oddziaływania budżetów, a także relacje pomiędzy „zmiennymi interpersonalnymi” a kontrolą budżetową. Jeśli zaś mowa o ostatnich trzech wymienionych przez niego obszarach, to z toku wyводу można się jedynie domyślać o jakie problemy badawcze chodzi. Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy np. badanie zaprojektowane według teorii uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*), potwierdzające hipotezę, że część zachowań wywołanych budżetowaniem była związana ze strukturą organizacyjną podmiotu, należy zaliczyć do obszaru trzeciego czy piątego. W przypadku czwartej wyróżnionej grupy, notabene o dość osobliwej nazwie, można domniemywać, iż chodziło tu o pomysły wykorzystania dorobku psychologii (m.in. związanego z teoriami osobowości) na bardzo wczesnych etapach rozwoju rachunkowości behawioralnej.

Z kolei G. Siegel i H.R. Marconi (1989 za: Se Tin i in., 2017) wyróżnili następujące zakresy zainteresowań badawczych behawioralną stroną rachunkowości:

- I. Wpływ ludzkiego zachowania na projektowanie, konstrukcję i wykorzystanie systemów rachunkowości. W ramach tego obszaru badane są m.in. zależności pomiędzy postawami czy filozofią stylu zarządzania menedżera a sposobami sprawowania kontroli bądź funkcji organizacyjnych. Najprościej rzecz ujmując, badano tutaj, w jaki sposób kontrola księgową (silna lub słaba) wpływa na zachowanie człowieka.
- II. Wpływ systemu rachunkowości na zachowanie człowieka, w tym na jego motywację, produktywność, podejmowanie decyzji, zadowolenie z pracy i chęć współpracy.
- III. Sposoby przewidywania ludzkich zachowań i strategie ich modyfikacji. Poszukiwane są tu odpowiedzi m.in. na pytanie w jaki sposób system rachunkowości może być wykorzystywany do wpływania na zachowanie członków organizacji.



W tym samym czasie ukazał się też artykuł autorstwa E.H. Caplana (1989), w którym pojawiła się klasyfikacja obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej łącząca podejście „klasyczne” (czyli to charakterystyczne dla rachunkowości głównego nurtu) z tym bardziej subiektywnym. Wyglądała ona następująco:

- I. Rachunkowość finansowa
  - 1) zachowania menedżerów i księgowych związane z przygotowaniem i prezentacją informacji księgowej;
  - 2) charakterystyka i zachowania odbiorców informacji finansowej.
- II. Rachunkowość zarządcza
  - a) indywidualne zmienne behawioralne;
  - b) zagadnienia organizacyjne.
- III. Audyt
  - 1) zachowania jednostek w środowisku audytorskim;
  - 2) decyzje audytorów.
- IV. Rachunkowość zasobów ludzkich.
- V. Rachunkowość społeczna.
- VI. Systemy informacyjne rachunkowości oraz przetwarzanie informacji przez człowieka (HIP).

Punkty od I do III są zgodne z typowym w rachunkowości podziałem jej obszarów zainteresowań, zaś punkty od IV do VI mogą dotyczyć któregośkolwiek z wcześniej wyodrębnionych obszarów i, jak wyjaśnił Caplan, generalnie mogłyby zostać do nich logicznie włączone. Uznał on jednak, że są na tyle istotne dla rozwoju subdyscypliny, iż należy im się oddzielna klasyfikacja.

Jeśli chodzi o pierwszy z wymienionych obszarów to, zdaniem Caplana, punktem centralnym jego poszukiwań badawczych jest odbiorca informacji rachunkowej. Badania dotyczyły m.in. cech charakterystycznych odbiorców informacji rachunkowych, ich modeli decyzyjnych, sposobów komunikowania informacji księgowej odbiorcom, czy też zachowań osób odpowiedzialnych za politykę rachunkowości w zakresie interpretowania potrzeb odbiorców informacji. W przypadku rachunkowości zarządczej badano głównie behawioralne następstwa budżetowania oraz raportowania wydajności, kwestie motywacji, percepcji, a także przetwarzania informacji. Trzeci z wyróżnionych obszarów odnosi się do zachowań osób zatrudnionych w firmach audytorskich, a także decyzji podejmowanych przez audytorów. Jeśli chodzi o dwa następne obszary to mimo iż Caplan uważa, że rachunkowość zasobów ludzkich i rachunkowość społeczna zasługują na oddzielne potraktowanie (w przeciwieństwie do Birnberga i Shieldsa, o czym nieco dalej), to nie precyzuje, jakiego typu badania były prowadzone w ich ramach. Wspomina jedynie, że studia z tego zakresu straciły swój rozmach w tamtym okresie. Nie precyzuje jednak, czy chodziło mu o zmniejszającą się liczbę badań i publikacji z tego zakresu, czy o to, iż nie pojawiły się nowe kierunki poszukiwań. Podkreśla też, że pomimo dostępności nadających się do wykorzystania behawioralnych modeli, praktycy rachunkowości dość niechętnie je wykorzystywali. Jeśli chodzi o ostatni z ob-

szarów, to badano tu m.in. strukturę systemów informacyjnych, wpływ cech indywidualnych na przetwarzanie i wykorzystanie informacji, a także związek pomiędzy charakterystyką zadania decyzyjnego a systemami informacyjnymi.

Kolejna klasyfikacja została zaproponowana przez Birnberga i Shieldsa (1989). Zgodnie z nią w ramach BAR funkcjonuje pięć obszarów (szkół) badawczych:

- I. Kontrola menedżerska.
- II. Przetwarzanie informacji rachunkowej.
- III. Projektowanie systemów informacyjnych rachunkowości.
- IV. Badania nad procesem audytorskim.
- V. Socjologia organizacyjna.

Kontrola menedżerska obejmuje aspekty takie jak m.in.: wpływ budżetowania na zachowanie, style przywództwa i indywidualne różnice w reagowaniu na systemy kontroli, czy też zależności między cechami organizacji (w tym jej strukturą) a systemami kontroli. Badania w ramach przetwarzania informacji rachunkowej dotyczyły w dużej mierze rachunkowości finansowej i dylematów związanych z tzw. ujawnieniami. Badaczy interesowało m.in. to, czy i w jakim zakresie różne metody wyceny składników majątku (np. FIFO–LIFO) będą wpływać na decyzje odbiorców informacji finansowej. Wiele badań poświęcono również zjawisku fiksacji funkcjonalnej i jej przejawom w rachunkowości. Sprawdzano także przydatność na potrzeby rachunkowości takich teorii czy modeli psychologicznych jak warunkowanie klasyczne (*stimulus – response theory*) czy model soczewki (*Brunswik lens model*). W ramach trzeciego z wyróżnionych obszarów poszukiwano m.in. odpowiedzi na pytanie jak wygląd i struktura raportów finansowych oddziałują na podejmowane na ich podstawie decyzje, czy i jakie czynniki determinują wybór takiego a nie innego rozwiązania przyjętego w polityce rachunkowości. Badania w sferze audytu obejmowały przeważnie trzy grupy zagadnień: zachowania audytorów potwierdzające ich kompetencje, ograniczenia audytora decydenta w świetle konkretnego modelu normatywnego oraz procesy poznawcze audytorów obecne przy podejmowaniu przez nich decyzji. Ostatni z wyróżnionych obszarów jest najbardziej zróżnicowany, jeśli chodzi o tematykę badań. Eksplorowano m.in. kwestie takie jak: znaczenie rachunkowości jako systemu tworzącego symbole czy rytuały w organizacji, alternatywne funkcje rachunkowości, w tym: funkcja socjopolityczna czy funkcja organizacyjna, zmiany systemu rachunkowości w czasie. Więcej informacji na temat zakresu badań zgodnie z tą klasyfikacją prezentuje Korzeniowska (2017). Birnberg i Shields w swoim artykule wspominają również o innych typach badań w ramach BAR. Wyjaśniają jednak, iż istnieje co najmniej jeden powód, dla którego nie zdecydowali się stworzyć dla nich osobnych klasyfikacji. Powody te to: zbyt małe obecnie znaczenie względem pozostałych wyróżnionych typów, wątpliwa perspektywa rozwoju jako autonomiczny obszar BAR, dorobek tylko jednej osoby. Mowa tu np. o badaniach dotyczących ścieżek zawodowych księgowych czy rachunkowości zasobów ludzkich. W przypadku tej drugiej, autorzy są zdania, iż odkrycia dokonane na tym polu z powodzeniem mogłyby zostać zakwalifikowane pod hasłem „warunkowanie klasyczne” czy „model soczewki”, które to należą do obszaru przetwarzania informacji rachunkowej.

Inną propozycją jest ta autorstwa E.M. Bamera (1993), który zebrał artykuły opublikowane na łamach różnych czasopism poświęconych tematyce rachunkowości (AR, JAR, AOS, BRIA oraz sześciu innych) w pięć podobszarów (czyli *subfields* – jak to sam określił) oraz trzy tematy (*topics*). Te podobszary to:

- 1) audyt,
- 2) rachunkowość finansowa;
- 3) rachunkowość zarządcza;
- 4) systemy rachunkowości;
- 5) podatki.

Zaś tematy to:

- a) osądy i podejmowanie decyzji przez księgowych i audytorów;
- b) wpływ funkcji rachunkowości i funkcji audytu na zachowanie;
- c) wpływ rezultatów „działania” funkcji rachunkowości (np. informacji rachunkowej) i audytu na decyzje użytkowników.

Ujęcie to jest znów kombinacją podejścia „klasycznego” (podobszary) z „nieklasycznym” (tematy). Do wyodrębnienia tematów posłużyła Bamberowi definicja rachunkowości behawioralnej autorstwa Hofsteda i Kinarada (1970). Należy podkreślić, iż głównym celem Bamera nie była jedynie chęć uporządkowania dotychczasowego dorobku BAR, ale przede wszystkim stworzenia bazy do poszukiwania możliwości dalszych badań w ramach poszczególnych tematów i podobszarów.

Kolejne dwie propozycje powstały na podstawie analizy artykułów opublikowanych na łamach czasopisma „Behavioral Research in Accounting” (BRIA) w latach 1989–1998 (Meyer, Rigsby, 2001) oraz 1999–2008 (Kutluk, Ersoy, 2011). Obydwie opierają się na klasyfikacji Birnberga i Shieldsa. Pierwsza z nich stanowi jej rozwinięcie, zaś druga modyfikację. W pierwszej autorzy do pięciu wyodrębnionych przez Birnberga i Shieldsa typów dodali dodatkowe pięć, które nazwali:

- VI. Historia/klasyfikacja/przyszłość badań.
- VII. Projektowanie badań w ramach BAR.
- VIII. Ścieżki zawodowe księgowych.
- IX. Etyka.
- X. Inne.

Typy wyróżnione przez Birnberga i Shieldsa zostały już zaprezentowane wcześniej, więc nie będą tutaj ponownie charakteryzowane. Ponadto sami autorzy nowej typologii nie doprecyzowali w swym artykule zakresu badań dla tych pięciu wcześniej znanych typów. Można zatem domniemywać, że ich rozumienie nie różniło się od pierwotnej wersji. Omówienia zatem wymagają jedynie nowo powstałe kategorie. Szósta (kontynuując numerację), zgodnie z jej nazwą, odnosi się do publikacji poświęconych historii rozwoju tej subdyscypliny, klasyfikacji szkół w jej ramach funkcjonujących oraz możliwym kierunkom jej rozwoju. Siódma dotyczy toczącej się w środowisku badaczy dyskusji

na temat jakości badań w ramach BAR, doboru przedmiotu i podmiotu badań oraz metod pomiaru wyników. Należy przypomnieć, iż, zgodnie z rozumieniem pojęcia przedmiotu badań, te dwie kategorie nie stanowią „czystych” obszarów badawczych. Natomiast są nimi trzy kolejne. Ósmy obszar obejmuje takie kwestie jak fluktuacja kadry księgowej, satysfakcja z pracy i mentoring. Dziewiąty koncentruje się wokół zagadnień związanych z etyką zawodu księgowego. Ostatni typ utworzono, aby pomieścić wszelkie inne kwestie, które nie pasują do wcześniej wyróżnionych kategorii.

F.A. Kutluk i A. Ersoy zaś zidentyfikowały siedem obszarów w ramach BAR. Są to:

- I. Kontrola menedżerska.
- II. Przetwarzanie informacji rachunkowej.
- III. Audyt.
- IV. Socjologia organizacyjna.
- V. Etyka.
- VI. Badania nad rachunkowością behawioralną oraz badania poświęcone rachunkowości/metody badawcze.
- VII. Inne.

Jak widać od Birnberga i Shieldsa zaczerpnięte zostały cztery pierwsze wymienione typy, pozostałe to albo bezpośrednia „kalka” („Etyka” oraz „Inne”), albo modyfikacja propozycji Meyera i Rigsby’ego (pozostałe dwie kategorie). Wraz z rozwojem subdyscypliny zakres badań w ramach każdego z wymienionych obszarów nieco się zmieniał dlatego autorzy zdecydowali się doprecyzować jakie zagadnienia obejmuje każdy z wyróżnionych przez nich obszarów.

Kontrola menedżerska obejmuje takie kwestie jak proces budżetowania partycypacyjnego i jego wpływ na zachowanie, przywództwo, wydajność, informacje zwrotne oraz kontrolę. Ponadto, dotyczy wpływu indywidualnych różnic na reakcje jednostki na systemy kontroli, a także niejednoznaczności roli i konfliktu w podejmowaniu decyzji menedżerskich. Z kolei przetwarzanie informacji w procesie decyzyjnym, rola rachunkowości w ujawnianiu informacji finansowych użytkownikom, badanie całego modelu decyzyjnego lub procesu decyzyjnego różnych rodzajów użytkowników i postrzeganie przez nich wyników finansowych to domena obszaru drugiego. Trzeci obszar dotyczy badań poświęconych audytorom wewnętrznym i zewnętrznym, ich wiedzy fachowej, planowania audytu, procesu poznawczego i podejmowania decyzji przez audytora. Natomiast badania związane z wpływem otoczenia na system księgowy organizacji, czynnikami powodującymi zmianę systemu księgowości w czasie, odpowiedzialnością organizacyjną i oddziaływaniem ładu organizacyjnego na zachowania i systemy kontroli mieszczą się w obszarze socjologii organizacyjnej. W obszarze etyki znalazły się badania związane m.in. z moralnym rozumowaniem, rozpoznawaniem i rozwiązywaniem dylematów etycznych, reakcjami na nieuczciwe zachowania. Kolejny, nie będący komponentem klasycznego rozumienia pojęcia przedmiotu badań, to publikacje związane z analizą badań nad behawioralną rachunkowością oraz metodami badawczymi

w niej wykorzystywanymi. Ostatni obszar to badania niezaliczające się do żadnej z wcześniejszych grup.

Zupełnie inne podejście do klasyfikacji badań w ramach BAR zaproponował Birnberg (2011). Jako że badania nad behawioralnymi aspektami rachunkowości rozszerzyły w ostatnich latach istotnie swój zakres i „instrumentarium” metodologiczne, Birnberg pisze, iż jego propozycja ma pomóc w postrzeganiu BAR jako całości, a nie w postaci segmentów (podobszarów rachunkowości), jak to miało miejsce dotychczas. Ma pomóc naukowcom w formułowaniu ich celów badawczych dzięki ułatwieniu dokonywania porównań z podobnymi badaniami, ale prowadzonymi przy użyciu innej metody badawczej lub w badaniu podobnego zagadnienia, ale w innym podobszarze rachunkowości. Dlatego jego zdaniem na obecnym etapie rozwoju tej subdyscypliny dużo bardziej wartościowe dla badaczy jest zebranie istniejących ustaleń ze względu na ich obiekt. Obiektami tymi są:

- jednostki (*individuals*);
- małe grupy (*small groups*);
- organizacje (*organizations*);
- warunki środowiska (*environmental conditions*).

Badania dotyczące jednostek (człowieka) koncentrują się na jej indywidualnych cechach i reakcjach na dane księgowe czy „bodźce rachunkowe”, na tym, w jaki sposób rozwiązuje ona problemy. Birnberg badania tego typu określił mianem „czysty wybór” (*pure choice*), ponieważ odnoszą się do tego, jak każdy człowiek może rozwiązać problem, bez względu na to, jak robią to inni. Inny nurt badań w tym obszarze to te, w których człowiek wyraźnie bierze pod uwagę zachowanie drugiego człowieka, który jest obecny w jego otoczeniu (np. w negocjacjach).

Drugi obszar odnosi się do badań, w których jednostka analizy składa się z niewielkiej liczby osób. Zwykle członkowie takiej grupy to osoby w pewien sposób „stowarzyszone” w organizacji i działające razem. Tym, co odróżnia badania nad grupami od badań indywidualnych uczestników lub interakcji obserwowanych w parach (dwójkach), jest przynależność członków. Zakłada się, że znajdują się oni na tym samym poziomie w hierarchii organizacyjnej. Z kolei od badań nad organizacjami wyróżnia je to, iż grupy są wystarczająco małe, aby umożliwić badaczowi zbadanie interakcji między wieloma uczestnikami. Wraz ze wzrostem liczebności grupy rośnie trudność w tworzeniu lub analizowaniu interakcji, a cel badań przesuwają się z członków grupy na samą organizację. Inna różnica polega na tym, że podczas gdy badania grupowe dotyczą działalności członków grupy, badania nad organizacjami dotyczą roli polityki lub wpływu cech organizacji lub jej otoczenia na politykę rachunkowości w organizacji lub organizację jako całość. Odzwierciedla to wyższy poziom agregacji, w którym indywidualne zachowania jednostek zostają niejako zatarte.

Obiektem zainteresowań kolejnego obszaru wyróżnionego przez Birnberga jest organizacja jako całość. Może ona być wyodrębniona prawnie bądź stanowić część więk-

szej jednostki. Badania z tego obszaru dotyczą np. kwestii związanych z projektowaniem systemu rachunkowości organizacji. Nacisk tutaj nie jest położony na indywidualne cechy jednostki czy charakterystyki grup, lecz na role, jakie te osoby czy grupy pełnią w organizacji, bez względu na ich swoiste przymioty.

Ostatni obszar poświęcony jest roli rachunkowości w społeczeństwie. Badane są tu m.in. interakcje między rachunkowością a społeczeństwem. Interakcje te polegają na tym, iż z jednej strony siły zewnętrzne (świat, otoczenie) kształtują rachunkowość, a z drugiej rachunkowość odgrywa rolę w kształtowaniu świata (np. wprowadzenie rachunku kosztów standardowych w produkcji odzieży było istotnym czynnikiem, który spowodował pojawienie się standardowych rozmiarów).

Najnowszą typologią obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej jest ta z 2017 autorstwa badaczy z Indonezji, która powstała na bazie analizy artykułów opublikowanych w BRIA w latach 2005–2014 (Se Tin i in., 2017). Ich propozycja stanowi rozszerzenie listy trzech typów wyróżnionych przez Siegela i Marconi (które zostały już wcześniej omówione) o cztery własne:

IV. Wpływ traktowania człowieka (*handling of human*) na jego zachowanie.

V. Metodologia badań.

VI. Budowanie modeli w zawodach księgowych (*building a model in accounting professions*).

VII. Wykorzystanie teorii w analizowaniu ludzkiego zachowania w rachunkowości (*the use of theory to analyze human behavior in accounting*).

Autorzy tej klasyfikacji twierdzą, iż w ramach każdego typu głównego wyodrębnili też podobszary wykorzystując systematykę zaproponowaną przez M. Meyera i J.T. Rigsby'ego, a dla każdego podobszaru jeszcze tematy, jakimi zajmowali się badacze w ich obrębie. Nie jest jednak zrozumiałe, w jaki sposób propozycja Meyera i Rigsby'ego wpłynęła na ostateczny kształt ich propozycji, zważywszy, że opisywane przez nich tematy badań pogrupowane są w takie sfery jak m.in. audyt, rachunkowość zarządcza, podatki, a te, za wyjątkiem audytu, z typologią Meyera i Rigsby'ego się nie pokrywają. Z uwagi na objętość opracowania i wcześniej wspomniane niejasności, przytoczone zostaną jedynie przykładowe problemy badawcze najbardziej charakterystyczne i zgodne z nazwami wymienionych czterech typów głównych. Same tytuły kategorii wydają się bowiem na tyle nieprecyzyjne i niejednoznaczne, że trudno wywnioskować, jakiego rodzaju poszukiwania badawcze należałoby do nich przyporządkować. Być może lepiej ich charakter oddadzą wymienione przez autorów tematy badań, które do każdego z tych typów zaliczyli.

Jeśli zatem chodzi o czwartą kategorię to twórcy omawianej typologii zakwalifikowali tu m.in. takie kwestie jak: prawdopodobieństwo, że audytor ujawni nieetyczne zachowanie kolegów bądź przełożonych zależy od przewidywanej reakcji organizacji i „układu sił”, podobieństwa w stylu pracy menedżera i podwładnego wpływają na formułowaną przez menedżera ocenę wyników podwładnych, naciski ze strony bezpośredniego przełożonego wpływają na naruszenie polityki korporacyjnej i tworzenie luki

budżetowej, doradcy podatkowi proponują podatnikom dokonywanie większych kwartalnych płatności podatku, jeśli spodziewają się, że przyszły zwrot podatku pozytywnie wpłynie na wysokość ich wynagrodzenia za przygotowanie zeznania podatkowego, wpływ dylematów związanych z równowagą między pracą a rodziną znajduje wyraz w stopniu zadowolenia z pracy i skłonności do zmiany miejsca zatrudnienia.

W ramach obszaru metodologicznego (niebędącego „klasycznym” obszarem badań) pojawiły się np. takie zagadnienia jak: rola badań eksperymentalnych w rozwijaniu wiedzy „rachunkowej”, ich zasadność oraz zalety i wady, mierniki oceny efektywności menedżerów i ich zdolności poznawczych, weryfikowanie statystycznej istotności relacji między metodami eksperymentalnymi a miarami demograficznymi.

Szósty typ obejmuje m.in.: tworzenie modelu relacji między audytorem a biurem księgowym w kontekście środowiska pracy, presji i zachęt dla audytorów, obawy „małych” inwestorów dotyczących jakości informacji o wynikach gospodarczych, udziale w rynku, zadowoleniu klientów i o innowacjach produktowych, model indywidualnych postaw i przekonań dotyczących alternatywnych organizacji pracy w rachunkowości sektora publicznego.

Zaś w siódmym autorzy umieścili m.in.: zastosowanie teorii samostanowienia (*self-determination theory*) w analizowaniu zachowań „rachunkowych”, badanie wpływu zachęt finansowych na wydajność, zachowania makiaweliczne w osiągnięciu sukcesu w zawodzie księgowego, promulgacja standardów etycznych, poziom uczciwości i idealizm w zawodzie księgowego, rewitalizacja etyki rachunkowości według podejścia neokohlbergiańskiego z wykorzystaniem perspektywy DIT (*defining issues test*), kreatywność księgowego w zakresie finansów, audytu, podatków i jej związek z etyką, teorie ukrytych różnic i wartości kulturowych a postrzeganie moralności.

Przykłady badań wymienione przez autorów tej typologii dla poszczególnych obszarów nieco rozjaśniają ich tok rozumowania. Jednakże propozycja ta wymaga jeszcze dopracowania, zarówno pod względem terminologicznym, jak i zawartości.

## Wnioski

Analiza definicji i typologii obszarów badawczych rachunkowości behawioralnej pozwala stwierdzić, że przedmiot jej zainteresowań jest dość rozległy, a przy tym niejednorodny. Mieści on bowiem nie tylko takie zagadnienia jak np. przetwarzanie informacji pochodzących z rachunkowości oraz ich wpływ na ludzkie działanie, zachowania związane z budżetowaniem czy audytem, ale także m.in. kwestie związane z postrzeganiem rachunkowości jako systemu tworzącego symbole, własny język, a nawet rytuały. Jeśli chodzi o definicje tej subdyscypliny, to w przeważającej części ich *definiens* jest sformułowany bardzo ogólnie. Pojawiają się w nim stwierdzenia typu: multidyscyplinarne pole, potomstwo powstałe ze związku rachunkowości i nauk behawioralnych, wymiar rachunkowości związany z ludzkim zachowaniem, zachowania ludzi zaangażowanych

w system rachunkowości itd. Wiele z tych sformułowań budzi wątpliwości. Jak bowiem rozumieć zachowanie? Czy chodzi o wszystkie ludzkie zachowania, czy jakieś wybrane? Co to są nauki behawioralne? Z tego m.in. rodzaju powodów trudno jest jednoznacznie określić, czym konkretnie rachunkowość behawioralna się zajmuje. Analiza piśmiennictwa z tego zakresu, które w przeważającej części stanowią opracowania wyników badań, pozwala skonstatować, iż definicje tam proponowane są tworzone *ad hoc* i głównie na potrzeby ulokowania danego badania w tym obszarze wiedzy. Gdy idzie zaś o nakreślenie przedmiotu rachunkowości behawioralnej bazując na jej obszarach badawczych, to w świetle zaprezentowanych typologii można zauważyć, iż stosowanie „klasycznego” podziału rachunkowości na finansową, zarządczą i audyt jest raczej niewystarczające i nie oddaje całego zakresu tej subdyscypliny, choć w wielu typologiach daje się zaobserwować pewną trudność w całkowitym „oderwaniu się” od takiego podejścia.

Spojrzenie na zaprezentowane tu typologie (w ich pełnej wersji) od strony chronologicznej wydaje się ilustrować, iż rozwój rachunkowości behawioralnej następuje poprzez podejmowanie nowych problemów związanych z prowadzeniem działalności tego rodzaju. W starszych typologiach liczba wyodrębnionych typów (biorąc pod uwagę tylko „czyste” obszary badawcze) jest mniejsza (3–6), w nowszych jest ich więcej (6–8) (za wyjątkiem propozycji Birnberga, który zaproponował zupełnie inne podejście do tematu), co może wskazywać na zwiększanie się „pojemności” tej subdyscypliny. W miarę upływu czasu badacze „dokładali” też do tworzonych przez siebie typologii, co jest naturalne w procesie rozwoju dyscyplin naukowych, kategorie o charakterze metodologicznym, czy te, które można by nazwać „o nas przez nas”, czyli teksty zbiorcze, przeglądowe i poglądowe pisane przez behawioralnych „rachunkowców” o behawioralnej rachunkowości.

Typologią, która znacząco wpłynęła na kilka kolejnych prezentowanych tu propozycji porządkowania obszarów badawczych, jest ta autorstwa Birnberga i Shieldsa. Ten wpływ przejawiał się w tym, iż jej „następczynię” były albo jej uzupełnieniem (jak to miało miejsce w klasyfikacji Meyera i Rigsby’ego, 2001) bądź modyfikacją (propozycja Kutluk i Ersoy, 2011), albo przynajmniej typy zaproponowane przez jej autorów stanowiły fundament dalszych podziałów (jak twierdzą Se Tin i in., 2017).

Dopiero sam Birnberg „wzniósł się” ponad stare propozycje i zaproponował odmienny sposób uporządkowania istniejącego dorobku tej subdyscypliny. Odpowiedź na pytanie, czy jest on lepszy od poprzednich należy do każdego badacza i jest uzależniona od tego, co on sam uzna za bardziej przydatne w swoich poszukiwaniach w danym momencie. Birnberg o swojej propozycji napisał, iż jego zdaniem obecnie potrzebna jest bardziej „skąpa” klasyfikacja, która wyodrębnia „grupy odniesienia” dla badań (bynajmniej nie chodzi tu o grupę odniesienia w rozumieniu socjologicznym), czyli stwarza możliwości dokonywania porównań ze względu na podmiot badań (człowiek, grupa, organizacja itd.). Takie podejście miało, jego zdaniem, zintegrować różnorodne badania składające się na BAR i uwypuklić ich ważny aspekt, a mianowicie komplementarność BAR istniejącą między podobszarami rachunkowości i stosowanymi



metodami badań. Birnberg pisze, iż np. publikacja dotycząca zespołów audytowych może być przydatna dla badaczy zainteresowanych zespołami działającymi w ramach rachunkowości zarządczej, a badanie terenowe może dostarczyć badaczowi „laboratoryjnego” wglądu potrzebnego do zaprojektowania lepszego eksperymentu (Birnberg, 2011, s. 2).

Reasumując, badaczom nie udało się jak dotąd precyzyjnie określić przedmiotu badań rachunkowości behawioralnej ani w formie syntetycznej definicji, ani klasyfikacji jej obszarów badawczych, co potwierdza tezę niniejszego artykułu. Istniejące propozycje porządkowania obszarów badawczych można uznać raczej za typologie, nie są one bowiem rozłączne ani wyczerpujące, więc tym samym nie spełniają niezbędnych kryteriów właściwych klasyfikacjom (Sosińska-Kalata, 2002). Biorąc pod uwagę obecny stan badań, w tym ich różnorodność i szeroki zakres tematyczny, formułowanie precyzyjnych definicji czy tworzenie klasyfikacji jest zadaniem niezwykle trudnym. Dowodem na to jest chociażby dość nieudolna ostatnia próba pogrupowania i nazwania nowo wyodrębnionych sfer zainteresowań rachunkowości behawioralnej powstała na podstawie najnowszych artykułów opublikowanych w BRIA (mowa o propozycji Se Tin i in., 2017).

Przed naukowcami działającymi na tym polu stoi więc duże wyzwanie. Niniejsze opracowanie, które porządkuje dotychczasowe ustalenia na temat przedmiotu badań rachunkowości behawioralnej, może być pomocne w dokonywaniu kolejnych metaanaliz i tworzeniu definicji oraz klasyfikacji obszarów badawczych tej subdyscypliny. W momencie kiedy dojrzeje ona do dyskursu na temat swojej własnej tożsamości, wykonanie tego zadania stanie się niezbędne dla jej ukonstytuowania.

### Literatura

- Artienwicz N. (2016), *Behavioral Stream in Polish Accounting. Its Relation to Behavioral Finance and the Perspectives for Neuroaccounting Development in Poland*, [w:] B. Christiansen, E. Lechman (eds.), *Neuroeconomics and the Decision-Making Process*, Business Science Reference, Hershey, PA.
- Artienwicz N. (2013), *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 7–23.
- Ashton, R.H. (2013), *Historical Perspective on Behavioral Accounting Research*, [w:] R.H. Ashton (ed.), *The Evolution of Behavioral Accounting Research: An Overview*, Routledge, London–New York: s. 113–119.
- Bąk M. (2011), *Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 625, *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 32, s. 48–60.
- Bamber E.M. (1993), *Opportunities in Behavioral Accounting Research*, „Behavioral Research in Accounting”, 5, s. 1–29.
- Belkaoui [Riahi-Belkaoui] A. (1989), *Behavioral Accounting. The Research and Practical Issues*, Quorum Books, Westport, CT
- Birnberg J.G., Shields J.F. (1989), *Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 23–74.
- Bruns W.J. (1973), *Comments on a Paper by David Green*, [w:] N. Dopuch, L. Revsine (eds.), *Accounting Research 1960–1970: A Critical Evaluation*, University of Illinois, Chicago, s. 116–125.
- Burgstahler D., Sundem G.L. (1989), *The Evolution of Behavioral Accounting Research in the United States, 1968-1987*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 75–108.

- Caplan E.H. (1989), *Behavioral Accounting – A Personal View*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 109–123.
- Cieciura M. (2016), *Rachunkowość jako generator użytecznej informacji ekonomicznej w obliczu dylematu „człowiek racjonalny versus człowiek emocjonalny”*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 300, s. 68–77.
- Cieciura M. (2015), *Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 388, s. 32–40.
- Dobija D., Kucharczyk M. (red.) (2009), *Rachunkowość zarządcza. Teoria. Praktyka. Aspekty behawioralne*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne Sp. z o.o., Warszawa.
- Dyckman T.R., Zeff S.A. (1984), *Two Decades of the Journal of Accounting Research*, „Journal of Accounting Research”, 22 (1), s. 225–247.
- Gmińska R. (2014), *Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, 344, s. 185–193.
- Gmińska R. (2016), *Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, 440, s. 205–214.
- Gmińska R., Magier-Łakomy E. (2014), *Efekt obramowania w decyzjach ekonomicznych wspomaganych informacjami z rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 77 (133), s. 79–89.
- Hofstede T.R. (1976), *Behavioral accounting research: Pathologies, paradigms and prescriptions*, „Accounting, Organizations and Society”, 1 (1), s. 43–58.
- Hofstede T.R., Kinard J.C. (1970), *A strategy for behavioral accounting research*, „The Accounting Review”, January.
- Jaworska E. (2014), *Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 830, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 70, s. 49–58.
- Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kabalski P., Przygodzka W. (2017), *Osobowość zawodowa, środowisko zawodowe i zadowolenie z pracy na przykładzie centrum usług księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 95 (151), s. 31–40.
- Kabalski P., Wyganowska M., Tobór-Osadnik, K. (2012), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a homo sovieticus i postawy pracownicze polskich księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 65 (121), s. 71–98.
- Karmańska A. (2013), *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 125–146.
- Karmańska A. (2016), *Etyka zawodowa w rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kziukiewicz T., Jaworska E. (2017), *Obszary oddziaływań behawioralnych na rachunkowość finansową i zarządczą*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 4 (88/1), s. 105–118.
- Korzeniowska D. (2016), *Rozwój problematyki rachunkowości behawioralnej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, XVII (9/1), s. 143–156.
- Korzeniowska D. (2017), *Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behawioralnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 92 (148), s. 71–83.
- Kutluk F.A., Ersoy A. (2010), *Literature Review of Behavioral Research in Accounting between 1999–2008*, „Journal of Yasar University”, s. 3171–3198.
- Libby R., Louis B.L. (1977), *Human information processing research in accounting: The state of the art*, „Accounting, Organizations and Society”, 2 (3), s. 245–268.
- Libby R., Louis B.L. (1982) *Human information processing research in accounting: The state of the art in 1982*, „Accounting, Organizations and Society”, 7 (3), s. 231–285.
- Lord A.T. (1989), *The development of behavioral thought in accounting, 1952–1981*, „Behavioral Research in Accounting”, 1, s. 124–149.

- Łada M. (2015a), *Rachunkowość zarządcza jako narzędzie zarządzania zaufaniem w relacjach międzyorganizacyjnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 224, s. 127–139.
- Łada M. (2015b), *Zaufanie jako istotny społeczny aspekt rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 873, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 77, s. 131–138.
- Maital S. (1986), *Choice and Exchange*, International Conference on Economic and Psychology, Kibbutz Shefayim, Israel.
- Maruszewska E.W. (2014), *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Mazurowska M. (2014), *Paradygmat homo oeconomicus a rachunkowość behawioralna*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 2 (4(265)), s. 88–101.
- 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.
- Nowak M. (2018), *Etyka rachunkowości w spojrzeniu polskich badaczy. Metaanaliza monografii krajowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 506, s. 93–104
- Nowak M. (2016a), *Semantyka terminu „rachunkowość behawioralna”*. *Problemy znaczeniowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 300, s. 150–160.
- Nowak M. (2016b), *Behavioral accounting research – accounting research in the behavioral paradigm? True or false?*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu”, 66 (1), s. 119–126.
- Nowak M. (2015a), *Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 389, s. 287–296.
- Nowak M. (2015b), *Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 374, s. 154–161.
- Report of The Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting (1974), „The Accounting Review”, 49 (4), s. 127–139.
- Se Tin S.T., Agustina L., Meyliana M. (2017), *A new classification of topics in behavioral accounting: Current research direction from BRIA journal in the past 10 years*, „Journal of Business and Retail Management Research”, 11 (3) s. 47–58
- Siegel G., Marconi H.R. (1989) *Behavioral Accounting*, South Western Publishing, Cincinnati.
- Snowball D. (1986), *Accounting laboratory experiments on human judgement: Some characteristics and influences*, „Accounting Organizations and Society”, 11 (1), s. 47–69.
- Sosińska-Kalata B. (2002), *Klasyfikacja: struktury organizacji wiedzy, piśmiennictwa i zasobów informacyjnych*, SBP, Warszawa.
- Sulik-Górecka A., Strojek-Filus M. (2015), *Problemy behawioralne rachunkowości*, *Studia Ekonomiczne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 252, s. 107–117.

