

Wykorzystanie psychologicznych koncepcji człowieka w badaniach rachunkowości zarządczej

Bożena Nadolna*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie zakresu wykorzystania psychologicznych koncepcji człowieka w badaniach rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem teorii poznawczej. Dodatkowym celem artykułu jest uporządkowanie wiedzy w zakresie badań rachunkowości zarządczej, mających swoje korzenie w teoriach psychologicznych, jak również wskazanie na konieczność interdyscyplinarnego podejścia w rachunkowości zarządczej w celu lepszego poznania jej mechanizmów.

Metodologia badania – Artykuł napisano na podstawie analizy wyników badań zawartych w literaturze przedmiotu. Zastosowano metodę analizy źródeł.

Wynik – W artykule scharakteryzowano podstawowe teorie psychologiczne człowieka i w ich kontekście omówiono badania rachunkowości zarządczej, prowadzone głównie przez zagranicznych badaczy tej dyscypliny nauki.

Oryginalność/wartość – W artykule wskazano na inspiracje do prowadzenia badań w rachunkowości zarządczej, mające źródło w psychologicznych koncepcjach człowieka.

Słowa kluczowe: psychologiczne koncepcje człowieka, poznawcze teorie człowieka, badania rachunkowości zarządczej, rachunkowość behawioralna

Wprowadzenie

Rachunkowość w ujęciu społecznym reprezentuje system poznawczych artefaktów, które określają skalę i kompleksowość ekonomicznych interakcji między ludźmi (Dickhaut, Basu, McCabe, Waymire, 2010, s. 221–255). Definicja ta podkreśla psychologiczny i socjologiczny aspekt rachunkowości. Do takiego ujęcia szczególnie predestynowana jest rachunkowość zarządcza, która informacyjnie wspomaga menedżerów w procesie podejmowania decyzji. Sposób pozyskiwania, pomiaru, przetwarzania i prezentacji informacji zarządczych zależy w dużym stopniu od zachowań ludzkich oraz czynników środowiskowych i osobowościowych, które sterują człowiekiem. W związku z tym wspieranie badań rachunkowości zarządczej teoriami psychologicznymi pozwala na lepsze zrozumienie relacji między społecznymi i psychologicznymi uwarunkowaniami budowy rachunków problemowych a dokonaniem przedsiębiorstwa. W trakcie wieloletnich badań psychologowie zgromadzili znaczną wiedzę o prawach spostrzegania, zapamiętywania i myślenia człowieka oraz sformułowali wiele

* dr Bożena Nadolna, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Wydział Ekonomiczny, Katedra Ekonomii i Rachunkowości, e-mail: bnaolna@zut.edu.pl.

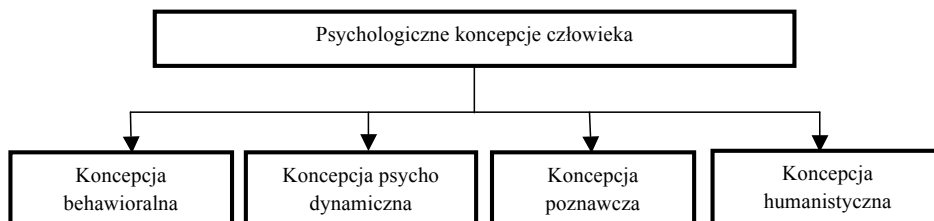
twierdzeń o motywach jego działania, emocjach i rozwoju. Jednak na ich podstawie nie można było stworzyć ogólnej i w miarę jednolitej koncepcji psychologicznej człowieka, która byłaby w pełni akceptowana przez naukę i praktykę. Wśród różnych teorii psychologicznych wyróżnia się współcześnie koncepcję poznawczą¹, która w odniesieniu do badań rachunkowości zarządczej wydaje się szczególnie atrakcyjna. Zgodnie z tą koncepcją człowiek jest układem przetwarzającym informacje. Jego zachowanie zależy nie tylko od bieżących informacji płynących ze świata zewnętrznego, ale też od tak zwanych struktur poznawczych, czyli zakodowanej w trwałej pamięci człowieka wiedzy zdobytej w toku uczenia się i myślenia. Z tego względu punktem wyjścia wielu programów badawczych w rachunkowości zarządczej powinno być prześledzenie dorobku dotychczasowych badań w tym zakresie.

Celem artykułu jest przedstawienie badań rachunkowości zarządczej wykorzystujących psychologiczne koncepcje człowieka, ze szczególnym uwzględnieniem teorii poznawczej. Artykuł ma charakter teoretyczny. Na potrzeby realizacji jego założeń dokonano przeglądu publikacji teoretycznych oraz badań prowadzonych w tym zakresie, głównie anglojęzycznych.

W pierwszej części artykułu przedstawiono istotę i rodzaje koncepcji psychologicznych człowieka, aby na ich podstawie w dalszej części artykułu sklasyfikować badania rachunkowości zarządczej. Następnie w skrócie zostały opisane cele i wyniki tych badań ze wskazaniem ich autorów.

1. Istota i rodzaje psychologicznych koncepcji człowieka

W ponadstuletniej historii badań naukowych z zakresu psychologii do opisu i wyjaśniania różnych aspektów zachowań człowieka wykorzystywano podejścia: behawioralne, psychodynamiczne, poznawcze oraz humanistyczne, co przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Rodzaje psychologicznych koncepcji człowieka

Źródło: opracowanie własne na podstawie Koziński (2001), s. 14; Chlewiński (2007), s. 12.

¹ J. Koziński uznaje, że w odniesieniu do stanu obecnych badań psychologicznych zamiast pojęcia „teorie psychologiczne człowieka” należy używać sformułowania „koncepcje psychologiczne człowieka”. Jego zdaniem wyraz „teoria” określa najbardziej dojrzały system twierdzeń ogólnych. Wyrażenie „koncepcja” z kolei stanowi system hipotez i przypuszczeń, które nie są w pełni uzasadnione i nie zawsze pozwalają przewidywać i wyjaśniać fakty. Większość systemów teoretycznych w naukach społecznych zalicza on do koncepcji (Koziński, 2000, s. 15).

Zgodnie z koncepcją behawioralną na zachowania człowieka ma wpływ głównie środowisko zewnętrzne. Procesom psychicznym koncepcja ta przypisuje ograniczone oddziaływanie na postępowanie ludzi. Jej wyznawcy opracowali system głównie eksperymentalnych metod i technik, powodujących zmiany reakcji człowieka. Uznają oni, że odpowiednio manipulując środowiskiem przez system nagród i kar, można dowolnie modyfikować ludzkie zachowania (Koziński, 2000, s. 13, Chlewiński, 2007, s. 11–13).

Innym spojrzeniem badawczym na człowieka jest koncepcja psychodynamiczna, według której zachowania człowieka są zależne od popędów, potrzeb i dążeń, które nie zawsze są świadome. W związku z tym mogą występować między nimi konflikty, których człowiek nie jest w stanie samodzielnie rozwiązać.

Koncepcja humanistyczna, której prekursorami byli A. Maslow i C. Rogers, podkreśla, że siłą napędową ludzi jest dążenie do samorealizacji. Jednak dotychczas koncepcja ta nie osiągnęła dostatecznej dojrzałości merytorycznej i metodologicznej.

Rygoryzm teoretyczno-metodologiczny behawioryzmu oraz koncepcji psychodynamicznej, uniemożliwiają stworzenie wielowymiarowego portretu człowieka i jego zachowań, jak również rozwój teorii informacji, zapoczątkowany przez C.E. Shanona i N. Wienera, wpłynęły na stworzenie i rozwój podejścia poznawczego w psychologii.

Poznawcza koncepcja człowieka² oznacza pewną ogólną orientację naukową, która zajmuje się nie tylko procesami poznawczymi, ale również emocjami, motywacją, osobowością czy indywidualnymi różnicami między ludźmi (Dobrołowicz, 2006, s. 7). W rezultacie uzyskuje się portret funkcjonowania człowieka jako samodzielnego podmiotu, przyjmującego czynną postawę wobec rzeczywistości, który samodzielnie obserwuje świat, przewiduje, planuje, eksperymentuje i wnioskuje. Działania te umożliwiają mu, z jednej strony, przystosowanie się do środowiska, a z drugiej – jego kształtowanie. Według koncepcji poznawczej procesy psychiczne i działania człowieka zależą od informacji, co oznacza, że jest on w pewien sposób sterowany przez informacje płynące ze środowiska oraz informacje zakodowane uprzednio w jego pamięci. Informacje te są przetwarzane w procesie myślenia, przewidywania i planowania. Tym samym człowiek samodzielnie organizuje swoją wiedzę o środowisku i o własnym działaniu. Portret poznawczy nie tylko określa, jak funkcjonuje człowiek, ale również wskazuje, jak zmieniać jego myślenie i działanie przez wzajemne uczenie się ludzi wchodzących w interakcje w danym środowisku (Koziński, 2000, s. 12–13). Wspólną cechą wszelkich odmian koncepcji poznawczej jest przekonanie o człowieku jako podmiocie, który aktywnie poznaje i organizuje świat, wykorzystując do tego posiadane lub nabyte instancje poznawcze.

² Koncepcję poznawczą (kognitywną) człowieka należy odróżnić od pojęcia psychologii poznawczej, która jest subdyscypliną naukową psychologii, badającą struktury i procesy poznawcze. Psychologia poznawcza to nurt badań, w którym przypisuje się procesom poznawczym główną rolę w opisie i wyjaśnianiu psychologicznych aspektów zachowania się człowieka. Do rozwoju tego nurtu przyczynili się wszyscy przedstawiciele neuronauki (badacze mózgu, filozofowie umysłu, lingwiści, informatycy i inni), dla których struktura systemu poznawczego (umysłu) i jego działanie stanowią znaczący przedmiot zainteresowań (Chlewiński, 2007, s. 11).

2. Instancje poznawcze człowieka

Zgodnie z podejściem poznawczym wyróżnia się trzy instancje wywierające wpływ na proces poznawczy człowieka. Są to:

- mózg (struktury anatomiczno-fizjologiczne),
- umysł, czyli struktury poznawcze wytworzone w umyśle,
- kultura (struktury społeczne).

Mózg w ujęciu poznawczym to agregat ośrodków, które rozpoznają bodźce i reagują na nie. Lepsze poznanie wynika natomiast z działania umysłu (psychiki, inteligencji), przez który rozumie się procesy i czynności psychiczne służące do odbioru informacji, ich przetwarzania i wytwarzania nowych (Nęcka, 2006). Umysł jest hipotetyczną konstrukcją, będącą zarówno środkiem, jak i wynikiem procesów poznawczych. Jak twierdzi Dobrołowicz, wartość tego pojęcia zasadza się na tym, że umysł umożliwia interpretowanie faktów lub danych empirycznych. W trakcie badań nad umysłem naukowcy opracowali różne modele umysłu oraz jego reprezentacje (Dobrołowicz, 2006, s. 13). Modele umysłu określają jego architekturę (sposób budowy) i reprezentacje umysłowe, nazywane też wzorcami, schematami, kategoriami, które stanowią układ odniesienia do porównań z informacjami szczegółowymi napływającymi do człowieka. Pozwalają one rozpoznawać oraz identyfikować obiekty i zjawiska, a następnie porównywać je z oczekiwaniami. Jeżeli napływające informacje są zgodne ze schematami poznawczymi umysłu, zostają włączone do systemu istniejącej reprezentacji. W przypadku gdy są one niezgodne, będą ignorowane lub też mogą uruchamiać nową aktywność poznawczą, w tym często twórczą, zmierzającą do poznania nowych informacji, w efekcie której może nastąpić istotna modyfikacja reprezentacji. Wynika z tego, że mózg i umysł nie tylko poznają rzeczywistość, ale ją tworzą. Wytworem człowieka jest również trzecia instancja poznawcza, czyli kultura, rozumiana jako zbiór reguł, praw, zwyczajów i sposobów interakcji w grupie. Kultura oznacza wszystko to, co wytworzyli ludzie i co funkcjonuje w danej zbiorowości, czego człowiek musi się nauczyć, aby funkcjonować w grupie.

Efekty poznawania przez człowieka świata i siebie zależą od stopnia rozwoju tych trzech omówionych instancji pozostających w ciągłych interakcjach. Wymienione instancje poszczególnych osób odgrywają również znaczącą rolę w procesie tworzenia i funkcjonowania przedsiębiorstwa. Z jednej strony uznaje się – zgodnie z teorią agencji – że ludzie, organizując się w przedsiębiorstwo, zawierają umowy określające wymianę zasobów i pracy w celu osiągnięcia większej produktywności niż w wypadku, gdyby robili to w pojedynkę. Z drugiej natomiast strony – zgodnie z teoriami behawioralnymi – przedsiębiorstwo jest zbiorem podmiotów, które w zamian za różnego rodzaju świadczenia przyczyniają się do jego istnienia. Zgodnie z tą teorią to nie firmy, ale jednostki realizują swoje indywidualne zamierzenia. (Korzeniowska, 2017, s. 79). W trakcie realizacji tych zamierzeń poszczególne osoby wchodzą w różne związki, a konsekwencje tego mogą wpływać na funkcjonowanie organizacji oraz jej systemów informacyjnych. Jednym z takich systemów jest rachunkowość zarządcza, której zadaniem jest informacyjne wspomaganie decyzji podejmowanych przez menedżerów na różnych stopniach zarządzania przedsiębiorstwem. Jej efektywne funkcjonowanie jest między innymi uzależnione od rozpoznania uwarunkowań

poznawczych osób przygotowujących informacje w tym systemie oraz korzystających z nich. W dalszej części artykułu przedstawiono podstawowe obszary badań prowadzonych w ramach rachunkowości zarządczej i koncentrujących się na analizie zdolności poznawczych człowieka w procesie tworzenia, dostarczania i wykorzystywania informacji zarządczych.

3. Nurty badań psychologicznych w rachunkowości zarządczej

Informacje o przyszłych efektach działalności są niezbędne do podejmowania decyzji. Część tych informacji jest dostarczana przez rachunkowość zarządczą. Dotyczy to głównie informacji umożliwiających ustalenie cen, kosztów produkcji, budżetowania operacyjnego czy inwestycyjnego. Informacje te mogą być w różny sposób interpretowane i wykorzystywane przez zarządzających jednostką. Odmienne odbiór informacji jest najczęściej spowodowany konfliktem między subiektywnymi celami poszczególnych pracowników a celami menedżerów i właścicieli jednostki gospodarczej. Pracownicy oczekują większych wynagrodzeń i opieki socjalnej, natomiast właściciele chcą osiągnąć maksymalną stopę zwrotu z zaangażowanego kapitału. W tym obszarze, obok bezpośredniego wspomaganie informacyjnego decyzji, pojawia się kolejny cel rachunkowości zarządczej, którym jest monitorowanie i sterowanie zachowaniami pracowników w kierunku maksymalizacji wartości firmy drogą uzgodnień wspólnych celów przez menedżerów i właścicieli. (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 29). Właściwe zarządzanie wymaga zrozumienia społecznych i psychologicznych mechanizmów pozyskiwania, interpretowania, przekazywania oraz odbioru informacji zarządczych. Na całym świecie, a w szczególności w Stanach Zjednoczonych, od dziesięcioleci prowadzone są badania mające na celu zrozumienie mechanizmów psychiki ludzkiej (emocji, motywacji, dokonywania wyborów decyzyjnych) w procesie tworzenia i wykorzystania, a przede wszystkim interpretowania informacji z systemów rachunkowości, w tym z rachunkowości zarządczej. Do głównych nurtów badań psychologicznych w odniesieniu do rachunkowości zarządczej należą (Luft, Shields, 2010, s. 205):

- zakres i punkt odniesienia, subiektywne wyceny w rachunkowości zarządczej w wypadku korzyści pieniężnych,
- społeczny wpływ na rachunkowość zarządczą, w tym subiektywne wyceny korzyści niepieniężnych,
- predyktywne, uproszczone, subiektywne modele decyzyjne rachunkowości zarządczej w odniesieniu do jej zadań,
- ograniczenia w uczeniu się, pozyskiwanie wiedzy i subiektywne szacowanie parametrów i zmiennych w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do modeli decyzyjnych.

Badania, których nie udało się przyporządkować do żadnego z wymienionych nurtów, zostały przez J. Luft i J. Shieldsa (2010, s. 205) podzielone na dwie grupy. Są to:

- ograniczenia heterogeniczności subiektywnych modeli decyzyjnych,
- negocjacyjne (uczestniczące) i intuicyjne podejmowanie decyzji.

Tematykę tych badań przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Główne nurty badań rachunkowości zarządczej realizowane na bazie psychologicznych koncepcji człowieka

Nurty badań psychologicznych	Tematyka badań psychologicznych w rachunkowości zarządczej
Badania nurtu głównego	
Zakres i punkt odniesienia: subiektywne wyceny w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do korzyści pieniężnych	Subiektywna wycena korzyści pieniężnych może zależeć od sposobu ich obliczania (czy indywidualny, subiektywny punkt odniesienia jest powyżej lub poniżej raportowanych korzyści pieniężnych). Przykładowo raporty i budżety mogą ograniczać poziom możliwych korzyści wyłącznie do realizacji celów budżetowych. Ramy budżetu mogą również wpływać na użycie wybranych informacji w podejmowaniu decyzji
Społeczny wpływ na rachunkowość zarządczą: subiektywne wyceny korzyści niepieniężnych	Sposób kreowania informacji w rachunkowości może zależeć od tego, jak jej twórcy i odbiorcy wyceniają społeczne korzyści, np. uczciwość, rzetelność i społeczną porównywalność. Cechy te mogą mieć wpływ na dokładność indywidualnych raportów w budżetowaniu. Z drugiej strony rachunkowość zarządcza może oddziaływać na zakres, w jakim jednostki cenią sobie wyżej wymienione cechy społeczne
Predyktywne, uproszczone, subiektywne modele decyzyjne rachunkowości zarządczej w odniesieniu do jej zadań	W subiektywnych modelach decyzyjnych często stosuje się predyktywne uproszczenia, które wpływają na rachunkowość zarządczą lub z niej wynikają. Na przykład jednostki – oceniając dokonania – używają zwykle subiektywnych modeli decyzyjnych, które pomijają lub pomniejszają niektóre informacje, aby uniknąć poszukiwania kompromisu między wieloma wymiarami tych dokonań. Tendencja ta zaostrza się przy dużej liczbie dostępnych informacji ilościowych
Ograniczenia w uczeniu się. Pozyskiwanie wiedzy i subiektywne szacowanie parametrów i zmiennych w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do modeli decyzyjnych	Rachunkowość zarządcza ma wpływ na uprzedzenia i ograniczenia osób uczących się. Osoby te wpływają na wyniki uzyskane w ramach rachunkowości zarządczej przez dobór i subiektywne oszacowania wartości parametrów i zmiennych. Na przykład charakterystyki rachunkowości zarządczej, takie jak zastosowane w raportach klasyfikacje, agregacje czy formaty mogą wpływać na nauczanie się (zwrócenie uwagi i zapamiętanie) związku między nośnikami kosztów a nośnikami zysków. Z drugiej strony osoby zajmujące się rachunkowością zarządczą wpływają na jej postać przez wprowadzanie do niej subiektywnych parametrów i zmiennych, które stają się jej częścią, na przykład przez oszacowanie czasu trwania jakiegoś działania
Badania poza głównym nurtem	
Ograniczenia heterogeniczności subiektywnych modeli decyzyjnych	Często zachowania osób związane z decyzjami zarządczymi podejmowanymi na bazie rachunkowości zarządczej mogą być opisywane przez dwa lub kilka różnych subiektywnych modeli. Modele subiektywne nie są jednak tak różnorodne, aby były nieprzewidywalne ani tak podobne, żeby można je zaklasyfikować do jednego typu. W związku z tym efekty zagregowanych modeli będą zależały od proporcji i interakcji tej ograniczonej liczby subiektywnych modeli decyzyjnych
Negocjacyjne (uczestniczące) i intuicyjne podejmowanie decyzji	Podejmowanie decyzji na bazie informacji z rachunkowości zarządczej nie zawsze jest negocjacyjne (świadomie kontrolowane). Jednostki często podejmują decyzje intuicyjnie (automatycznie lub na wyczucie). Efekt rachunkowości zarządczej w odniesieniu do subiektywnego podejmowania decyzji może różnić się w zależności od tego, czy są to decyzje podejmowane na podstawie dyskusji (negocjacji) czy intuicyjnie

Źródło: opracowanie na podstawie Luft, Shields (2010), s. 205; Birnberg, Luft, Shields (2006), s. 124.

Należy podkreślić, że przedstawiona w tabeli 1 klasyfikacja badań psychologicznych wykorzystywana w badaniach rachunkowości zarządczej jest pierwszą próbą pewnego uporządkowania tej problematyki w metodologii tej dziedziny wiedzy. Każdy przedstawiony nurt badawczy zawiera znaczący aspekt doświadczalny odwołujący się do poznawczej koncepcji człowieka.

4. Wybrane badania rachunkowości zarządczej na bazie psychologicznej koncepcji poznawczej człowieka

Psychologiczna koncepcja poznawcza człowieka jest szczególnie przydatna w badaniach rachunkowości zarządczej (Luft, Shields, 2010, s. 202–203; Nadolna, 2007; 2009; 2014, s. 335; 2015, s. 182; Jaworska, 2014, s. 49–50; 2015). Podczas tworzenia jej systemu informacyjnego, jak również przy interpretacji oraz korzystaniu pochodzących z niego informacji pojawiają się różne problemy, wynikające z dysfunkcji procesów poznawczych osób biorących udział w tym procesie. W związku z tym rozpoznanie za pomocą badań czynników psychologicznych wywierających wpływ na rachunkowość zarządczą wydaje się niezbędnym warunkiem funkcjonowania tego systemu w sposób zgodny z oczekiwaniami osób podejmujących decyzję o jego wdrożeniu. Badania tego typu w ramach rachunkowości zarządczej są prowadzone na świecie od pięciu dekad.

Wiele badań, w szczególności z nurtu „Subiektywnych wycen w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do korzyści pieniężnych”, wykorzystuje psychologiczną teorię perspektywy opracowaną przez noblistów A. Tverskiego i D. Kahnemana³. Jednym z jej założeń jest stwierdzenie, że ludzie wykazują się niechęcią do ponoszenia strat. Niechęć ta bierze się z relacji dwóch motywów: silniej skłania człowieka do działań pragnienie uniknięcia straty, niż chęć zdobycia zysków. Konsekwencją tego jest to, że ten sam problem w kontekście zysku może skutkować inną decyzją niż w kontekście strat. Innym założeniem tej teorii jest stwierdzenie, że ludzie często wyznaczają sobie krótkoterminowe cele i próbują je osiągnąć, ale nie przekroczyć. W momencie osiągnięcia celu często ograniczają swoje wysiłki.

Na bazie tej teorii od lat 90. XX wieku prowadzone są liczne badania. Do najbardziej znanych należą badania J. Luft (1994), S. Buchheita (2004), J.R. Fredericksona i S. Wallera (2005). Charakterystykę tych badań przedstawiono w tabeli 2.

³ Teoria psychologiczna autorstwa D. Kahnemana i A. Tversky'ego tłumaczy podejmowanie przez ludzi decyzji w warunkach ryzyka. Teoria ta jest sprzeczna z dominującą w głównym nurcie ekonomii teorią użyteczności oczekiwanej. W wyniku eksperymentów autorzy określili trzy efekty działań osób w warunkach ryzyka: a) efekt pewności – ludzie preferują te prognozy, które dają pewny zysk, nawet jeśli alternatywna prognoza daje wyższy zysk oczekiwany (ale niepewny); b) efekt odbicia – ludzie inaczej traktują prognozę strat niż prognozę zysków; w przypadku gdy dostępne są jedynie prognozy przynoszące straty, uczestnicy badania poszukiwali ryzyka i wykazywali odwrotność efektu pewności; c) efekt izolacji – ludzie upraszczają skomplikowane problemy, skupiając się zwykle na tym, co różni dane alternatywy, a nie na tym, co je łączy. Konsekwencją tego efektu jest to, że sposób sformułowania problemu wpływa na wybierane sposoby jego rozwiązania, może więc powstać niespójność preferencji.

Tabela 2

Wybrane badania rachunkowości zarządczej w ramach nurtu „Subiektywne wyceny w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do korzyści pieniężnych”

Teoria psychologii	Autorzy badań w ramach rachunkowości zarządczej	Wyniki badań
Wycena korzyści pieniężnych		
Teoria perspektywy	Luft (1994)	Ludzie chętniej wybierają umowę o pracę obejmującą system motywacyjny, godząc się na niższą stałą pensję plus bonus motywacyjny, kiedy przekroczą zakładaną wydajność, niż wyższą stałą pensję minus kara, jeżeli wydajność będzie mniejsza od normy
	Frederickson, Waller (2005)	Autorzy badań wykorzystują koncepcję awersji do strat z teorii perspektywy. Wyniki badań wskazują, że pracownicy częściej żądali wyższego oczekiwanego wynagrodzenia od zleceniodawców, gdy stosowane były wyłącznie umowy o wynagrodzenia z karą w przypadku nieosiągnięcia zakładanych celów, niż w sytuacji, gdy były to kontrakty premiowe
Punkt odniesienia	Buchheit (2004)	Badanie dotyczy skłonności decydentów do traktowania unikania strat księgowych jako celu, nawet kosztem rezygnacji z zysków pieniężnych. W badaniu uczestnicy eksperymentu na rynku duopolowym podejmują decyzje dotyczące cen produktów na podstawie informacji o ich kosztach. Zgodnie z przewidywaniami traktują oni próg rentowności jako punkt odniesienia dla ich funkcji wartości, a zatem ich wycena zysków zmienia się wraz ze zmianą kosztów zapadłych i ich punktu odniesienia

Źródło: opracowanie na podstawie Luft (1994), s. 181–206; Frederickson, Waller (2005), s. 709–733; Buchheit (2004), s. 1–24.

Kolejny nurt badawczy został określony jako „Subiektywne wyceny w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do korzyści niepieniężnych”. Badania w tym zakresie koncentrują się na wyborze wartości cennych dla ludzi, sposobie postrzegania danej osoby przez innych i w porównaniu z innymi. Uwzględnia się w nich również podejście ludzi do norm społecznych, takich jak uczciwość, rzetelność, wzajemność. Cechy te pomagają w określeniu czynników wpływających na osobowość, przy czym ich uwzględnienie może generować więcej korzyści lub przynosić takie same korzyści przy mniejszej niepewności niż dotychczasowe narzędzia rachunkowości zarządczej, na przykład kontrakty motywacyjne, które najczęściej są zaprojektowane wyłącznie przy założeniu maksymalizacji zysku. Ponadto wpływ czynników społecznych jest zależny od kontekstu. To, czy ludzie będą rezygnować z korzyści pieniężnych, aby działać uczciwie lub rzetelnie, zależy nie tylko od ich osobistych preferencji co do takich zachowań, ale także od interpretacji przez nich kontekstu decyzji. Zachowania człowieka mogą na przykład zależeć od tego, czy jest to dla niego dylemat etyczny, czy też strategiczna interakcja. Charakterystykę wybranych badań w ramach tego nurtu przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Wybrane badania rachunkowości zarządczej w ramach nurtu „Subiektywne wyceny w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do korzyści niepieniężnych”

Autor badań	Pytania badawcze	Charakterystyka badań
Hannan, Krishnan, Newman (2008) Społeczne porównania	W jakim zakresie dokładność informacji księgowych o wynikach rywalizujących grup projektowych wpływa na efektywność ich działań	Relatywne i dokładne informacje o wynikach innych grup zwiększają zaangażowanie się jednostek w realizację celu, kiedy te informacje są szczegółowe i wskazują, że prawdopodobieństwo wygranej jest stosunkowo wysokie. W sytuacji, gdy dane szczegółowe o osiągniętych wynikach danej grupy wskazują, że istnieje niskie prawdopodobieństwo wygranej, wówczas przedstawiciele tej grupy przekazują przełożonym mniej dokładne informacje o efektach (szczególnie w zakresie ponoszonych kosztów), a pracownicy zmniejszają swoją wydajność (poddają się)
Evans, Hannan, Krishnan, Moser (2001) Rzetelność	Czy poziom zapłaty za sporządzenie raportu wpływa na jego rzetelność?	Poziom uczciwego raportowania spada, gdy jego zleceniodawca zaoferował zbyt niskie wynagrodzenie za jego wykonanie. Wynik ten jest zgodny z poglądem, że nieuczciwość wzrasta w reakcji na postrzeganą niesprawiedliwość (Greenberg, 1987, 1990a, Murphy, 1992). Późniejsze badania dostarczyły dalszych dowodów na to, że gotowość jednostek do poświęcenia pieniężnej zapłaty na rzecz uczciwego raportu nie jest stabilną cechą indywidualną, lecz zależy również od innych czynników, które wymagają dalszych badań

Źródło: opracowanie na podstawie Hannan, Krishnan, Newman (2008), s. 893–913; Evans, Hannan, Krishnan, Moser (2001), s. 537–559.

Nurt badań psychologicznych, nazwanych „Predyktywne, uproszczone, subiektywne modele decyzyjne rachunkowości zarządczej w odniesieniu do jej zadań”, dotyczy między innymi zagadnień subiektywnej mentalnej reprezentacji zadania budżetowego – kiedy i w jakich sytuacjach menedżerowie określają cele budżetowe, jakie zmienne i ograniczenia wchodzi w zakres ich rozważań, czy w pełni uwzględniają decyzje innych podmiotów. Wybrane badania rachunkowości zarządczej w tym nurcie przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4

Wybrane badania rachunkowości zarządczej w ramach nurtu „Predyktywne, uproszczone, subiektywne modele decyzyjne rachunkowości zarządczej w odniesieniu do jej zadań”

Autor badań	Pytania badawcze	Wyniki badań
1	2	3
Libby, Salterio, Webb (2004)	Czy wiedza o konieczności uzasadnienia swoich decyzji menedżerowi wyższego stopnia zwiększa zdolności poznawcze podejmującego decyzję?	W trakcie eksperymentu poinformowano badanych, że będą musieli uzasadnić swoje wybory decyzyjne menedżerowi wyższego szczebla. Wyniki badań wykazały, że kiedy ludzie – przed podjęciem decyzji – wiedzą, że będą musieli uzasadnić swoją decyzję, są zmotywowani do zwiększenia swoich zdolności poznawczych w celu pełniejszego przetworzenia dostępnych informacji

1	2	3
Lipe, Salterio (2000)	Jaki rodzaj mierników ma większy wpływ na ocenę pracy poszczególnych jednostek w ramach organizacji?	Uczestnicy oceniają dwóch menedżerów jednostek biznesowych na podstawie zrównoważonej karty wyników. Oceny te obejmują zarówno wspólne, jak i strategiczne miary wyników, które są unikatowe dla poszczególnych jednostek. Wyniki potwierdzają, że gdy organizacja stosuje zestaw miar wydajności wspólnych dla wszystkich jednostek, a nie specyficznych (swoistych) dla każdej z nich, wówczas oceny wydajności menedżerów są bardziej zrozumiałe, a tym samym bardziej motywacyjne

Źródło: opracowanie na podstawie Libby, Salterio, Webb (2004), s. 1075–1094; Lipe, Salterio (2000), s. 283–298.

Eksperymenty dotyczące subiektywnej oceny parametrów skupiały się na tym, w jaki sposób charakterystyki rachunkowości zarządczej łączą się z wiedzą księgową i konkretnymi doświadczeniami osób tworzących i wykorzystujących ten system. Jakość decyzji jest bowiem zależna od prawidłowej oceny tych parametrów. Badania nad pozyskiwaniem do modeli decyzyjnych informacji o zmiennych koncentrowały się głównie na sposobach radzenia sobie przez ludzi z informacjami przekraczającymi ich pojemność poznawczą. Wybrane badania z tego zakresu przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5

Wybrane badania rachunkowości zarządczej w ramach nurtu „Ograniczenia w uczeniu się, pozyskiwaniu wiedzy i subiektywnym szacowaniu parametrów i zmiennych w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do modeli decyzyjnych”

Autor badań	Pytania badawcze	Wyniki badań
1	2	3
Marchant, Robinson, Anderson, Schadewald (1991)	Czy znajomość dotychczasowych rozwiązań podatkowych wpływa na szybkość i jakość rozwiązywania nowych problemów podatkowych?	Wyniki badań wskazują, że studenci bez wcześniejszej praktyki podatkowej lepiej poradzili sobie z nowymi rozwiązaniami podatkowymi niż praktycy w tym zakresie. Praktycy przy nowych problemach podatkowych przywołują stare struktury poznawcze, co przeszkadza im w prawidłowym rozwiązaniu problemu
Vera-Munoz (1998)	Czy poziom wiedzy i doświadczenie z rachunkowości finansowej oraz kontekst decyzji ma wpływ na pomijanie kosztów utraconych korzyści w analizie decyzyjnej?	Badani znacznie częściej pomijali koszty utraconych korzyści wraz ze wzrostem poziomu wiedzy z rachunkowości finansowej oraz w sytuacji, gdy problem decyzyjny był przedstawiony w kontekście biznesowym (służbowym), a nie prywatnym. Autor badań wyjaśnia efekty badań wykształceniem się struktur poznawczych u osób ze znajomością rachunkowości finansowej, w których są zapisane koszty wyrażające zużycie czynników produkcji. Kontekst prywatny decyzji powoduje, że badani nie odnoszą się do struktur poznawczych wykorzystywanych w pracy zawodowej i intuicyjnie włączają koszty utraconych korzyści do rozpatrywanych wariantów decyzyjnych

1	2	3
Vera-Munoz (2001)	Czy doświadczenie i wiedza decydentów z rachunkowości zarządczej mają wpływ na respektowanie kosztów utraconych korzyści przy podejmowaniu decyzji dotyczących alokacji zasobów?	Osoby z dużym doświadczeniem w rachunkowości zarządczej prawidłowo identyfikują koszty utraconych korzyści tylko wówczas, gdy ich format jest przedstawiony w postaci przepływów pieniężnych. Wyniki te badacz wyjaśnia większym doświadczeniem osób w dziedzinie rachunkowości zarządczej, na które składa się realizacja zadań odnoszących się do przyszłości, takich jak planowanie finansowe lub budżetowanie. Podczas wykonywania tych analiz konieczna jest identyfikacja powiązanych między sobą wpływów i wydatków. Doświadczenie w tym zakresie powinno doprowadzić do rozwoju wiedzy proceduralnej, co ułatwi wybór odpowiedniej reprezentacji problemu i dbałości o zastosowanie kosztów utraconych korzyści
Victoravich (2010)	Czy istnieją zależności między sposobem i formą prezentacji kosztów utraconych korzyści, jak również poziomem doświadczenia i wiedzy podejmującego decyzję w zakresie użycia tych kosztów, a wykorzystaniem kosztów utraconych korzyści w analizie nowych problemów decyzyjnych?	Końcowy etap realizacji projektu nasila tendencję do pomijania kosztów utraconych korzyści w rachunkach decyzyjnych w przypadku braku doświadczenia w rachunkowości zarządczej. Dzięki zdobytemu doświadczeniu badani praktycy uzyskali wiedzę proceduralną, niezbędną do wyszukiwania i identyfikacji powiązanych informacji o kosztach utraconych korzyści przy podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów, nawet w obliczu czynników sytuacyjnych, które mogły negować zwracanie uwagi na te koszty

Źródło: opracowanie na podstawie Marchant, Robinson, Anderson, Schadewald (1991), s. 272–280; Vera-Munoz (1998), s. 47–72; Vera-Munoz (2001), s. 405–429; Victoravich (2010), s. 85–108.

Proces decyzyjny, niezależnie od stopnia zaangażowania ludzi, wymaga informacji potrzebnych do sporządzenia subiektywnych modeli decyzyjnych, zawierających konkretne wartości parametrów, np. średnich, współczynników regresji i innych, oraz zmiennych, np. sprzedaży w okresie bieżącym. Czasami ludzie uzyskują te parametry i zmienne ze znajdującej się w organizacji dokumentacji lub znają je z doświadczenia. Jednak równie często dokonują własnych, subiektywnych szacunków na podstawie dostępnych informacji.

Uwagi końcowe

Problemy badawcze w rachunkowości zarządczej, związane ze sposobami tworzenia systemu informacyjnego oraz jego wykorzystaniem przy identyfikowaniu wariantów decyzyjnych i ocenie kosztów i korzyści, wymagają użycia instancji poznawczych ludzi zaangażowanych w ten proces. Współcześnie bez badań psychologicznych w tym zakresie niemożliwe jest tworzenie efektywnych systemów rachunkowości zarządczej. Poznanie sposobu podejmowania decyzji, a także czynników i uwarunkowań wpływających na doборы zmiennych i parametrów do subiektywnych modeli decyzyjnych oraz motywy późniejszych wyborów dokonywanych przez ludzi stają się niezbędnym elementem każdego programu badawczego

realizowanego w ramach tej nauki. Problem jest istotny, ponieważ od kilku dekad na świecie prowadzi się przedstawione w artykule badania, natomiast w Polsce są one prowadzone sporadycznie.

Literatura

- Birnberg, J.G., Luft, J., Shields, M.D. (2006). Psychology Theory in Management Accounting Research. W: *Handbook of Management Accounting Research*, red. Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, 115–137. Elsevier.
- Buchheit, S. (2004). Fixed Cost Magnitude, fixed Cost Reporting Format, and Competitive Pricing Decisions: Some Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research* 1 (21), 1–24.
- Chlewiński, Z. (red.) (2007). *Psychologia poznawcza w trzech ostatnich dekadach XX wieku*. Gdańsk: GWP.
- Dickhaut, J., Basu, S., McCabe, K., Waymire, G. (2010). Neuroaccounting: Consilience between the Biologically Evolved Brain and Culturally Evolved Accounting Principles. *Accounting Horizons*, 2 (24), 221–255.
- Dobija, D., Kucharczyk, M. (red.) (2009). *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka. Aspekty behawioralne*. Warszawa: Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne.
- Dobrowolowicz, W. (2006). *Psychologia wyższych procesów poznawczych*. Warszawa: Vizja PRESS & IT.
- Evans, J., Hannan, R., Krishnan, R., Moser, D. (2001). Honesty in Managerial Reporting. *The Accounting Review*, 4 (76), 537–559.
- Frederickson, J.R., Waller, W. (2005). Carrot or Stick? Contract Frame and Use of Decision-Influencing Information in a Principal-Agent Setting. *Journal of Accounting Research*, 5 (43), 709–733.
- Hannan, L., Krishnan, R., Newman, A. (2008). The Effects of Disseminating Relative Performance Feedback in Tournament and Individual Performance Compensation Plans. *The Accounting Review* 4 (83), 893–913.
- Jaworska, E. (2014). Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 70, 49–58.
- Jaworska, E. (2015). Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 89, 130–138.
- Korzeniowska, D. (2017). Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behawioralnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92 (148), 71–83.
- Koziellecki, J. (2000). *Koncepcje psychologiczne człowieka*. Warszawa: Wydawnictwo Akademickie Żak.
- Libby, T., Salterio, S., Webb, A. (2004). The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*, 4 (79), 1075–1094.
- Lipe, M., Salterio, S. (2000). The Balanced Scorecard: Judgment Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review*, 3 (75), 283–298.
- Luft, J. (1994). Bonus and Penalty Incentives: Contract Choice by Individuals. *Journal of Accounting and Economics*, 2 (18), 181–206.
- Luft, J., Shields, M.D. (2010). Psychology Models of Management Accounting. *Foundations and Trends in Accounting*, 3–4 (4), 199–345.
- Marchant, G., Robinson, J., Anderson, U., Schadewald, M. (1991). Analogical Transfer and Expertise In Legal Reasoning. *Organisational Behavior and Human Decision Processes*, 48, 272–280.
- Nadolna, B. (2007). Establishing of Relevant Cost for Operation Decisions with the Use of Scenario Planning. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu*, 1184, 394–402.
- Nadolna, B. (2009). Identyfikacja kosztów utraconych korzyści w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne rachunkowości*, 49 (105), 185–197.
- Nadolna, B. (2015). Koszty utraconych korzyści jako element analizy decyzyjnej na bazie kosztów relevantnych w badaniach rachunkowości zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 333–340.
- Nadolna, B. (2016). Wykorzystanie kategoryzacji w nauczaniu podstaw rachunkowości na uczelni. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, 83, 181–190.

- Nęcka, E. (1992). Struktura operacji intelektualnych a twórczość. W: *Psychologia i poznanie*, red. M. Materska, T. Tyszka (s. 179–196). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Vera-Munoz, S. (1998). The Effects of Accounting Knowledge and Context on the Omission of Opportunity Costs in Resource-Allocation Decisions. *The Accounting Review*, 1 (73), 47–72.
- Vera-Munoz, S., Kinney, W., Bonner, S. (2001). The Effects of Domain Experience and Task Presentation Format on Accountants' Information Relevance Assurance. *The Accounting Review*, 3 (76), 405–429.
- Victoravich, L.M. (2010). When do Opportunity Costs Count? Vague Opportunity Costs, Project Completion Stage and management Accounting Experience. *Behavioral Research in Accounting*, 1 (22), 85–108.

THE USE OF PSYCHOLOGICAL THEORIES IN MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to present the scope of the use of psychological concepts in the research of management accounting, with particular emphasis on cognitive theory. An additional objective of the article is to organize knowledge in the field of managerial accounting research having its roots in psychological theories, as well as to indicate the need for an interdisciplinary approach to research in management accounting in order to better understand its mechanisms.

Design/methodology/approach – An article written on the basis of the analysis of research results contained in the literature on the subject. The source analysis method was applied.

Findings – The article describes the basic psychological concept of human and in their context, the management accounting research conducted mainly by foreign researchers of this discipline was discussed.

Originality/value – The article indicates the inspiration to conduct research in management accounting having its source in the psychological concepts of human.

Keywords: psychological concept of human, cognitive theories, management accounting research, behavioral accounting

Cytowanie

Nadolna, B. (2018). Wykorzystanie psychologicznych koncepcji człowieka w badaniach rachunkowości zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 243–255. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-21.