

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Marta Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl

**POMIĘDZY RACHUNKOWOŚCIĄ A PSAMI
PAWŁOWA, CZYLI KRYTYKA POJĘCIA
„RACHUNKOWOŚĆ BEHAWIORALNA”**

**BETWEEN ACCOUNTING AND PAWŁOW’S DOGS.
CRITICISM OF “BEHAVIORAL ACCOUNTING” TERM**

DOI: 10.15611/pn.2015.389.26

Streszczenie: Artykuł jest krytyczną analizą stosowania w Polsce pojęcia „rachunkowość behawioralna”. Na podstawie studiów literaturowych związanych z pojęciem behawioryzmu oraz powstaniem w nauce szkoły behawioralnej wyjaśniono jej specyfikę, przedmiot i metodologię. Zaprezentowano założenia filozoficzne behawioryzmu. W oparciu o studia literaturowe wyjaśniono krytyczne stanowisko wobec terminu „rachunkowość behawioralna” w polskiej literaturze ekonomicznej.

Słowa kluczowe: rachunkowość behawioralna, behawioryzm, Pawłow, Watson.

Summary: The paper presents the critical analysis of “behavioral accounting” term. Based on literature studies related to the concept of behaviorism and the beginnings of the behavioral school on science, its specific, subject and methodology were presented. The philosophical assumptions of behaviorism were shown as well. On the basis of literature studies the author explained the critical approach towards the “behavioral accounting” term in the Polish economic literature.

Keywords: behavioral accounting, behaviorism, Pawlow, Watson.

*Wszystkie zjawiska ludzkiego życia
są zdominowane poszukiwaniem codziennego chleba –
to najstarsza rzecz, która wiąże ze sobą wszystkie żywe istoty,
w tym człowieka, z otaczającą go naturą¹.*

Iwan Pawłow

¹ Cytat pochodzi z wykładu noblowskiego Iwana Pawłowa [Pawłow 2014].

1. Wstęp

Na wstępie artykułu należałoby przede wszystkim wytłumaczyć się z jego tytułu, któremu można postawić zarzut, iż ma charakter publicystyczny, a nie naukowy. Motywem takiego ujęcia tematu niniejszego tekstu było wzbudzenie w czytelniku nie tylko zainteresowania, ale także chęci polemiki. Założeniem autorki jest prowokacja naukowa, wobec czego wyrazistość tytułu może być nie wadą, a wzmocnieniem² zachęty do dyskusji. Jeżeli tak będzie, celowość tytułu, sformułowanego w być może kontrowersyjny sposób, zostanie zachowana.

O ile celem tytułu jest wywołanie w czytelniku zainteresowania, a być może chęć wygłoszenia polemiki, o tyle celem samego artykułu jest przedstawienie stanowiska odnoszącego się do sformułowania zawartego w terminie „rachunkowość behawioralna” stosowanego od niedawna w Polsce w naukach ekonomicznych. *De facto* podobne uwagi mogłyby zostać wygłoszone wobec podobnych pojęć, takich jak „finanse behawioralne”, jednakże tekst niniejszy skupiać się będzie na zastosowaniu przymiotnika „behawioralny” w zestawieniu z rzeczownikiem „rachunkowość”. Celem szerszym artykułu jest wywołanie refleksji nad pojęciem „rachunkowość behawioralna”.

Tezy artykułu są następujące:

1. Określenie „rachunkowość behawioralna” nie jest określeniem właściwym w kontekście rozumienia terminu „behawioralny” w nauce od początku XX wieku.
2. Badania prowadzone w nurcie tzw. rachunkowości behawioralnej w rzeczywistości nie są prowadzone według reguł istniejącej w nauce szkoły behawioralnej³.

Rozważania zaprezentowane w artykule będą bazować na studiach literaturowych. W szczególności zastosowana zostanie krytyczna analiza pojęć oraz analiza historii ujęcia behawioralnego, a także podjęta zostanie próba umiejscowienia behawioryzmu w konkretnych obszarach naukowych.

2. Szkoła behawioralna

2.1. Istota szkoły behawioralnej

Aby przeprowadzić dyskusję krytyczną nad pojęciem „rachunkowość behawioralna”, należy poddać analizie terminy „behawioralny” oraz „behawioryzm”, a także

² Ponieważ pojęcie wzmocnienia jest pojęciem typowo behawiorystycznym, a wprowadzone zostało właśnie przez wymienionego w tytule Iwana Pawłowa w wyniku eksperymentów na jego słynnych psach, także wymienionych w tytule, autorka pozwala sobie na świadome użycie w tym momencie właśnie terminu „wzmocnienie”. Samo jednak stwierdzenie, że pojęcie zostało zastosowane „świadomie”, nie ma racji bytu w filozofii behawiorystycznej, która dążyła do wyrugowania z nauk o człowieku pojęcia świadomości, badań nad świadomością i terminu „świadomość”.

³ Czyli w badaniach w nurcie „rachunkowości behawioralnej” zazwyczaj nie jest stosowana metodologia, nie jest przyjmowane ograniczenie przedmiotu badań i nie są zachowywane założenia ujęcia behawioralnego.

wskazać jego miejsce w nauce oraz przedstawić założenia. Pojęcie „behawioralny” w swoich początkach pojawia się przede wszystkim w naukach o człowieku i jego wnętrzu, czyli psychologii i filozofii, przy czym na wiele lat staje się trendem obowiązującym w tej pierwszej, a jednocześnie nurtem krytykowanym przez tę drugą, do tego stopnia, iż badacze zajmujący się psychologią uznają psychologię behawiorystyczną za „rozbrat psychologii z filozofią” [Strelau, Doliński 2011, s. 89], a filozofowie wręcz zarzucają mu, iż behawioryzm psychologiczny odciął się od źródeł samej psychologii. W. Tatar-kiewicz stwierdza, iż: „(...) prąd w psychologii, zwany behawioryzmem, (...) odszedł od jej systemu tradycyjnego”, a „(...) wyróżniał się nie tyle tym, co do tego systemu dodał, ile tym, co mu ujął; wystąpił mianowicie z paradoksalną tezą, że z psychologii należy usunąć pojęcie – świadomości” [Tatar-kiewicz 2009, s. 331].

Behawioryści rozumieją ludzkie zachowanie „jako kierowane przede wszystkim przez czynniki środowiskowe, takie jak naśladowanie zachowania innych, wzmocnienie i warunkowanie” [Winstanley 2008, s. 183]. „W najbardziej surowej wersji behawioryzm twierdzi, że umysł jest tylko zachowaniem ciała” [Searle 2010, s. 56-57]. „Usiłując zrozumieć zachowanie, behawioryzm przyjmuje (...) eksperymentalne podejście, sugerując, że psychologia powinna badać jedynie prawa i produkty uczenia się. Powinna zatem skupić się na obiektywnym badaniu obserwowalnych zachowań, nie zaś myśli i procesów poznawczych. Behawioryści uważają, że do „faktów” nie można dojść, zaglądając do ludzkich myśli i umysłów, gdyż ludzie mogą kłamać lub być w błędzie” [Winstanley 2008, s. 27]. Trzy główne założenia podejścia behawioralnego przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Główne założenia podejścia behawioralnego

Lp.	Założenie	Istota założenia
Założenie 1	enwironmentalizm	– wszystkie organizmy, również człowiek, są kształtowane przez środowisko; – o przyszłości decydujemy na podstawie skojarzeń z przeszłością; – zachowanie zależy od kar i nagród;
Założenie 2	eksperymentalizm	– za pomocą eksperymentu można się przekonać, jaki aspekt środowiska wywołuje nasze zachowanie i jak je można zmienić; – na podstawie metod eksperymentalnych można ustalić, co skłania ludzi do zapominania, lęku, walki i jak można zastosować te ogólne prawa w poszczególnych przypadkach;
Założenie 3	optymizm	– przekonanie, że człowiek może się zmieniać; – skoro jednostka jest wytworem środowiska, a przez eksperymentowanie można poznać elementy środowiska, które ją ukształtowały, to jednostka zmieni się, gdy zmieni się środowisko.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Seligman, Walker, Rosenham 2003, s. 117].

Szkoła behawioralna uznaje, iż ludzkie zachowania wynikają z wpływu otoczenia (enwironmentalizm), w związku z czym mogą być one kształtowane ze-

wnętrze przez kary i nagrody. Zakłada też ona, iż prawidłowości rządzące ludzkimi zachowaniami są możliwe do poznania poprzez zastosowanie eksperymentu (eksperymentalizm), a gdy poznane zostaną elementy środowiska wpływające na zachowanie, poprzez zmianę elementów środowiska będzie można uzyskać zmianę zachowania człowieka (optymizm).

Pomimo iż podejście behawioralne przede wszystkim jest kojarzone z psychologią, może być potraktowane także jako doktryna filozoficzna. Według prawdopodobnie najbardziej znanego przedstawiciela behawioryzmu, psychologa Burrhusa Skinera, „nie jest [on] naukowym badaniem zachowania, lecz filozofią nauki” [Skinner 2002, s. 99]. Z tezą tą zgadza się także filozof Norman Malcolm, który stwierdza, iż „behawioryzm jest zasadniczo doktryną filozoficzną (...) kontynuacją filozoficznej doktryny fizykalizmu (...)” [Malcolm 2002, s. 174].

Autorka niniejszego artykułu skłania się ku stwierdzeniu, że behawioryzm należy traktować przede wszystkim jako pewną filozofię nauki, zakładającą określone traktowanie człowieka i jego istoty⁴, za którym idzie określony zarys przedmiotu badań w ujęciu behawioralnym⁵ oraz podporządkowana im metodologia⁶. W takim sensie behawioryzm filozoficzny, jako pewien pogląd na naturę człowieka, należy uznać za podstawową, pierwotną odmianę behawioryzmu, natomiast wtórny co do niego jest behawioryzm psychologiczny, przyjmujący określony przedmiot i metodologię badań nad człowiekiem.

By rozważania na temat istoty behawioryzmu były pełniejsze, warto dodać, że swoistej „naukowej pikanterii” dodaje fakt, iż oprócz tego, że jest on pewnym poglądem na naturę człowieka oraz filozofią nauki, także na jego temat istnieje wśród ludzi wyrazisty pogląd. Zawiera się on w stwierdzeniu, iż ponieważ „behawioryści twierdzą, że środowisko może i powinno być manipulowane w celu zmiany zachowań, niektórzy krytycy uważają ich za ludzi wyrachowanych i bezwzględnych” [Tavris, Wade 2008, s. 188].

2.2. Początki behawioryzmu

Zwyczajem prowadzenia dyskusji na temat pojęć bywa przedstawianie najpierw ich genezy, a następnie specyfiki. Autorka niniejszego artykułu pozwoliła sobie na odwrócenie tej kolejności. Przedstawienie początków behawioryzmu ma bowiem nie tyle być pewnym tłem historycznym przeprowadzanego wywodu, ile raczej pokazać źródła tej filozofii, jej metodologii oraz przedstawić, jaki sposób myślenia doprowadził do jej powstania. W stosunku do wywodu przedstawionego punkcie 2.1 ma mieć to charakter uszczegółowienia i dopełnienia.

W zależności od przyjęcia daty początkowej powstania behawioryzmu, jego historię można uznać za dłuższą lub krótszą. Tabela 2 zawiera zestawienie najważ-

⁴ Czyli *de facto* uznanie człowieka za zwierzę.

⁵ Czyli jako przedmiot badań uznający zachowanie.

⁶ Skupiająca się tylko na elementach obserwowalnych, a więc posługująca się technikami powiązanymi z obserwacją, takimi jak eksperyment naukowy.

niejszych prekursorów behawioryzmu oraz wprowadzonych przez nich koncepcji i pojęć.

Tabela 2. Prekursorzy behawioryzmu

Przedstawiciel	Lata życia	Kraj	Charakterystyka naukowa i zawodowa	Podstawowe koncepcje oraz wprowadzone pojęcia
Jacques Loeb	1859-1924	Niemcy	fizjolog i zoolog	– tropizm; – pamięć asocjacyjna
Edward Lee Thorndike	1874-1949	USA	psycholog	– koneksjonizm; – uczenie się metodą prób i błędów; – prawo efektu; – prawo ćwiczenia
Iwan Pietrowicz Pawłow	1849-1936	Rosja	fizjolog	– odruchy warunkowe; – wzmocnienie
Władimir Michajłowicz Biechtieriew	1857-1927	Rosja	fizjolog, neurolog, psychiatra	– odruchy skojarzone
John Broadus Watson	1878-1958	USA	psycholog	– oficjalne zapoczątkowanie behawioryzmu poprzez wprowadzenie terminu „behawioryzm”

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Shultz, Schultz 2008, s. 254-300].

Charakterystyczne jest to, że w najważniejszych badaniach, które w efekcie doprowadziły do ukonstytuowania się szkoły behawiorystycznej, istnieje jednakowa liczbowa reprezentacja fizjologów i psychologów, co wyraźnie ukazuje specyfikę tej szkoły. Podkreślić także należy, iż pionierskie badania fizjologów nad zachowaniami zwierząt przeniesione z nich zostały na grunt nauk o człowieku, takich jak psychologia i filozofia, a terminy wprowadzone przez owych uczonych w odniesieniu do zwierząt są dzisiaj utożsamiane z psychologią ludzką. Najdobitniejszym przykładem są pojęcie i koncepcja warunkowania wprowadzone przez Iwana Pawłowa.

Początek szkoły behawioralnej można różnie datować, w zależności od tego, który moment uzna się za najbardziej znaczący dla jej powstawania i konstytuowania się. W wielu pracach za moment taki uznaje się wprowadzenie przez Johna Watsona terminu „behawioryzm”. Zdaniem autorki niniejszego tekstu za symboliczną datę powstania podejścia behawioralnego należy jednak uznać 12 grudnia 1904 roku. Jest to dzień, w którym najwybitniejszy prekursor behawioryzmu, Iwan Pawłow, wygłosił swój wykład noblowski [Pawłow 2014]. Przyjęcie tej daty za kluczową dla szkoły behawioralnej może być uznane za dyskusyjne. Spodziewać się można w tym zakresie przynajmniej czterech rodzajów zarzutów:

1. Dlaczego za prekursora behawioryzmu uznaje się fizjologa, a nie psychologa bądź filozofa?

2. Dlaczego za datę przyjmuje się datę wygłoszenia wykładu noblowskiego?

3. Dlaczego początki behawioryzmu wiązać z osobą, która nie używała słowa behawioryzm?

4. Dlaczego, skoro już za osobę pełniącą kluczową rolę uznany zostaje fizjolog, nie łączyć początków behawioryzmu z wydarzeniami związanymi z wcześniejszymi pracami innych fizjologów?

Odpowiedzieć na te potencjalne zarzuty można w sposób zbiorczy, stwierdzając, iż dla każdej dziedziny najważniejsze są postaci, których osiągnięcia są zarówno wybitne, jak i szeroko rozpowszechnione. Zatem Iwan Pawłow, którego dorobek naukowy został uznany przez naukowców (Komitet Noblowski), znany jest także, przynajmniej pobieżnie, szerokiej publiczności, a jego eksperymenty weszły do języka potocznego (szczególnie dotyczy to eksperymentów na słynnych „psach Pawłowa”), za taką postać może być niewątpliwie uznany. Dodatkowo podkreślić należy, iż dorobek jego przetrwał „próbę czasu” i znany jest ogólnie ponad sto lat po dokonaniu przez Pawłowa jego przełomowych odkryć i kluczowych eksperymentów. Ponadto sam fakt, iż Pawłow nie użył jeszcze słów „behawioryzm”, „behawioralny”, „behawiorystyczny”, nie ma znaczenia z punktu widzenia szkoły behawiorystycznej – jej przedstawiciele odrzucają badanie świadomości, a więc z punktu widzenia samego behawioryzmu istotne jest to, iż Pawłow prowadził badania w nurcie i filozofii behawiorystycznej, a nie to, że nie był świadomy tego, iż był prekursorem behawioryzmu⁷.

Od swoich początków behawioryzm „występuje w dwóch odmianach: „behawioryzm metodologiczny” i „behawioryzm logiczny” [Searle 2010, s. 56-57]. „Behawioryzm metodologiczny był kierunkiem w psychologii. Wyrastał z dążenia do oparcia psychologii na wiarygodnych podstawach naukowych – analogicznie do nauk przyrodniczych – i w tym celu postulował, aby psychologia zajęła się wyłącznie badaniem obserwowalnego zachowania [Searle 2010, s. 57]. Twórca terminu „behawioryzm”, John Watson, „należał, aby psychologia ograniczała się do danych typowych dla nauk przyrodniczych, do tego, co może być obserwowane. (...) W laboratorium behawiorysty akceptowane były jedynie te metody badawcze, które spełniały najściślejsze wymogi obiektywizmu. Według Watsona, do tych metod należały:

- obserwacja, z użyciem i bez użycia przyrządów,
- metody testowe,
- metoda sprawozdań werbalnych oraz
- metoda odruchu warunkowego” [Shultz, Schultz 2008, s. 297].

⁷ *Notabene* sam Pawłow jest różnie klasyfikowany w encyklopediach i podręcznikach. Określany jest między innymi jako „fizjolog”, „zoopsycholog”, „behawiorysta” itd. Dodatkowo niejasności nie rozwiewa także fakt, iż sama kategoria przyznanej przez Komitet Noblowski nagrody, jaką otrzymał Pawłow, to Nagroda Nobla w dziedzinie fizjologii **lub** medycyny [The Nobel Prize in Physiology or Medicine...].

Poprzez fizjologię i psychologię behawioryzm przeszedł także na grunt filozofii. „Behawioryzm logiczny zrodził się pierwotnie jako kierunek filozoficzny, który wysuwał znacznie mocniejsze postulaty niż (...) metodologiczny. (...) Twierdzenie o czymś stanie umysłu (...) znaczy tyle samo co, lub może być przetłumaczone na, zbiór twierdzeń dotyczących aktualnego lub możliwego zachowania człowieka” [Searle 2010, s. 58].

Dodać należy, iż behawioryzm „zdominował psychologię w połowie XX wieku, jednak później jego wpływy osłabły. Przyczyną jest przede wszystkim to, że w modelu tym zabrakło przekonujących, opartych na badaniach wyjaśnień zjawisk charakterystycznych jedynie dla człowieka, takich jak (...) skłonność do przypisywania zdarzeniom subiektywnego sensu. Rozwój psychologii poznawczej (...) doprowadził do utraty pozycji przez behawioryzm” [Cervone, Pervin 2011, s. 478].

3. Czy istnieje „rachunkowość behawioralna”?

Dokonując spekulacji naukowej na gruncie pojęciowym – gdyby istniała „rachunkowość behawioralna”, rzeczywiście powiązana z behawioryzmem, tak jak rachunkowość podatkowa jest powiązana z podatkami, a rachunkowość zarządcza – z potrzebami zarządzania, byłaby ona takim ujęciem rachunkowości, które funkcjonuje w paradygmacie behawiorystycznym, a więc:

- wyznaje filozofię behawiorystyczną,
- przyjmuje przedmiot badań uznawalny za możliwy przez behawioryzm,
- stosuje narzędzia i metody dostępne i dozwolone w szkole behawiorystycznej.

Uznać należy, iż w takim ujęciu byłaby to rachunkowość traktująca zachowania związane z rachunkowością w sposób, w jaki badane były zachowania psów Pawłowa – bazujący na odruchach i „wyznający” moc sprawczą warunkowania. W badaniach w takim nurcie dopuszczalne byłyby wyłącznie metody dostępne w behawioryzmie. Także przedmiot badań byłby ograniczony do samych obserwowalnych zachowań. Niemożliwe byłoby badanie procesów poznawczych, gdyż niezgodne byłoby to z paradygmatem behawiorystycznym. A podkreślić należy, iż to właśnie procesy poznawcze są istotą działań w rachunkowości.

Wobec tego należy zadać przynajmniej dwa pytania:

1. Dlaczego w takim razie w ogóle stosowane jest pojęcie „rachunkowość behawioralna” i jaka jest jego geneza?
2. Dlaczego wielu badaczy stosuje termin *behavioral accounting*?⁸

W zasadzie odpowiedź na oba wymienione pytania sprowadza się do jednego wyводу. Otóż w Polsce dominuje dążenie do tłumaczenia terminów powstałych w nauce anglosaskiej bez koniecznej refleksji nad nimi. Słowo *behavior* oznacza w nim przede wszystkim zachowanie. Przymiotnik *behavioral* odniesiony do jakie-

⁸ A rozszerzając pytanie, ale także dodając mu ciężaru gatunkowego, należałoby zapytać, dlaczego stosowane są także takie terminy, jak *behavioral finance* oraz *behavioral economics*?

goś zjawiska oznacza, iż badane będzie ono od strony zachowań z nim związanych. Badania na gruncie *behavioral accounting* polegają na analizie zachowań dotyczących rachunkowości, występujących w rachunkowości, natomiast *behavioral finance* – z zachowaniami osób dokonujących decyzji finansowych, zachowaniami na rynkach finansowych, zachowaniami profesjonalnych i nieprofesjonalnych finansistów.

Termin *behavioral accounting*, gdy został przetłumaczony jako rachunkowość behawioralna, podzielił w pewnym sensie losy popularnego w zarządzaniu terminu *corporate culture*. Oznacza on dosłownie kulturę korporacji, kulturę (a więc wartości, normy, zachowania, symbole, artefakty) panującą w danym przedsiębiorstwie. Został natomiast przetłumaczony – i utrwalony w obiegu zarówno zawodowym, jak i naukowym – jako „kultura organizacyjna”, termin ten nie oddaje specyfiki pojęcia angielskiego, którego ma być odpowiednikiem. Podobna sytuacja dotyczy „rachunkowości behawioralnej”, przez który to termin zarówno w literaturze naukowej, jak i żargonie biznesowym rozumie się prawie każde zachowanie każdego człowieka mającego styczność z rachunkowością i występujące w związku z rachunkowością⁹. Tak więc termin ten jest rozumiany bardzo szeroko. Nie ma jednak nic wspólnego ze szkołą behawioralną i nie ogranicza się do działań w paradygmacie behawiorystycznym. Bardziej wskazane byłoby zastosowanie terminu „zachowania w rachunkowości”, który jednak nie jest zbyt nośny, został więc zapewne na zawsze zastąpiony przez „rachunkowość behawioralną”.

4. Zakończenie

Behawioryzm jest pewną filozofią oraz poglądem na naturę człowieka. Szkoła behawioralna przyjmuje określony przedmiot badań oraz posiada specyficzną dla siebie metodologię. W sposób obrazowy można powiedzieć, iż wszystkie te aspekty sprowadzają się do jednego – traktowania człowieka jako swoistego „psa Pawłowa”, jako istoty o naturze nieróżniącej się bardzo od natury zwierzęcej, która wobec tego może być badana metodami odpowiednimi do badania zwierząt nieposiadających świadomości, a której przedmiotem są tylko obserwowalne zachowania; dodatkowo zachowania te podlegają prostym prawom bodźca-reakcji i mogą być kształtowane poprzez stosowanie wzmocnień. Tezę tę popiera wypowiedź samego autora pojęcia behawioryzmu, Johna Watsona, który w swojej autobiografii pisze: „Nigdy nie chciałem wykorzystywać ludzi do badań. (...) Badając zwierzęta, czułem (...) że (...) jestem blisko biologii i twardo stąпам po ziemi. Coraz częściej przychodziła mi do głowy myśl: czy obserwując ich zachowanie, nie mogę odkryć wszystkiego tego,

⁹ Potwierdza to definicja T. Hofsteda i J. Kinarda, którzy stwierdzają, iż badania w zakresie *behavioral accounting* polegają na studiowaniu zachowań księgowych, a także zachowań osób niebędących księgowymi, gdy doświadczają one wpływu funkcji rachunkowości i sprawozdań [Hofstedt, Kinard 1970, s. 38-54, za: Lord 1989, s. 124].

co inni badacze odkrywają, badając ludzi?” [Watson 1936, s. 274, za: Cervone, Pervin 2011, s. 444].

Należy stwierdzić, iż określenie „rachunkowość behawioralna” nie jest określeniem właściwym w kontekście tego, jak rozumiane jest to słowo w nauce od początku XX wieku (które to rozumienie przedstawiono w punkcie 2 niniejszego artykułu), a badania prowadzone w nurcie tzw. rachunkowości behawioralnej nie są prowadzone według reguł szkoły behawioralnej, która występuje w nauce (którą zaprezentowano również w punkcie 2). Tym samym udowodniono tezy postawione na wstępie niniejszego opracowania. Zrealizowano także cel określony jako przedstawienie stanowiska odnoszącego się do sformułowania zawartego w terminie „rachunkowość behawioralna” stosowanym od niedawna w Polsce w naukach ekonomicznych.

Za swoiste przypieczerowanie powyższych wniosków oraz rozszerzenie tematu można uznać fakt, iż noblista Daniel Kahnemann [*The Sveriges Riksbank*] – w zupełnie innym niż opisywany w artykule kontekście – deklaruje swoją ambiwalentność w stosunku do używania terminu *behavioral economics* [*Daniel Kahneman's Gripe*]. To otwiera pole do dalszych badań oraz motywuje do uporządkowania definicyjnego i pojęciowego prac powstających w ramach tzw. nurtu behawioralnego w naukach ekonomicznych.

Literatura

- Cervone D., Pervin L.A., 2011, *Osobowość. Teoria i badania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Daniel Kahneman's Gripe With Behavioral Economics. Nobel-winning psychologist Daniel Kahneman explains his problem with people using the term 'behavioral economics.', <http://www.thedailybeast.com/articles/2013/04/26/daniel-kahneman-s-gripe-with-behavioral-economics.html>, dostęp 31 grudnia 2014.
- Hofstede T.R., Kinard J.C., 1970, *A strategy for behavioral accounting research*, *The Accounting Review*, jan.
- Lord A.T., 1989, *The development of behavioral thought in accounting*, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 1.
- Malcolm N., 2002, *Behawioryzm jako filozofia psychologii*, [w:] *Behawioryzm i fenomenologia*, red. T.W. Wann, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Pawłow I., *Noble Lecture: Physiology of Digestion*, Nobel Media AB 2014, http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/medicine/laureates/1904/pavlov-lecture.html; dostęp 26 grudnia 2014.
- Searle J.R., 2010, *Umysł. Krótkie wprowadzenie*, Dom Wydawniczy REBIS, Poznań.
- Seligman M.E.P., Walker E.F., Rosenham D.L., 2003, *Psychopatologia*, Zysk i Spółka, Poznań.
- Shultz D.P., Schultz S.E., 2008, *Historia współczesnej psychologii*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Skinner B.F., 2002, *Pół wieku behawioryzmu*, [w:] *Behawioryzm i fenomenologia*, red. T.W. Wann, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.

- Strelau J., Doliński D. (red.), 2011, *Psychologia akademicka*, tom I, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk.
- Tatarkiewicz W., 2009, *Historia filozofii*, tom 3, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Tavris C., Wade C., 2008, *Psychologia. Podejścia oraz koncepcje*, Zysk i Spółka, Poznań.
- The Nobel Prize in Physiology or Medicine 1904*, Nobel Media AB 2014, http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/medicine/laureates/1904/; dostęp 26 grudnia 2014.
- The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 2002*, Nobel Media AB 2014, http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/2002/, dostęp 31 grudnia 2014.
- Watson J.B., 1936, *Autobiography*, [w:] *A History of Psychology In Autobiography*, red. C. Murchison, Clark University Press, Worcester.
- Winstanley J., 2008, *Klucz do psychologii. Najważniejsze teorie, pojęcia, postaci*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.