

Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji

Elżbieta Jaworska*

Streszczenie: *Cel* – przedstawienie wybranych teorii psychologii motywacji, których założenia ułatwiają zrozumienie, co i dlaczego skłania osoby zajmujące się rachunkowością do wyboru określonego sposobu postępowania. Ponadto omówiono rolę psychologii w wyjaśnianiu zachowań człowieka oraz istotę i kierunki badań rachunkowości behawioralnej. *Metodologia badania* – artykuł opiera się na analizie literatury, wykorzystano metodę analizy źródeł. *Wynik* – artykuł koncentruje się na motywacji, która oddziałuje na poziom zaangażowania w pracę oraz determinuje określone postępowanie, które może wpływać na jakość informacji z rachunkowości. *Oryginalność/Wartość* – artykuł wyjaśnia, jak przez pryzmat teorii psychologii motywacji można analizować zachowanie osób zajmujących się rachunkowością.

Słowa kluczowe: zachowanie, rachunkowość behawioralna, psychologia, teorie psychologii motywacji

Wprowadzenie

Na decyzje podejmowane w związku z prowadzeniem działalności, a w konsekwencji wyniki przedsiębiorstwa wpływa wiele czynników. Kluczowe znaczenie ma w tym względzie wywołujące różne skutki zachowanie człowieka, które jest kształtowane przez różnorodne bodźce lub pobudki. Często bowiem psychika, obejmująca, m.in., procesy poznawcze, motywację, osobowość i emocje użytkownika informacji z rachunkowości oraz sposób przedstawienia problemu decyzyjnego wpływają na sposób zachowania się osoby, co determinuje podjęcie określonej decyzji.

Badanie wpływu psychologicznych aspektów zachowania ludzkiego na działania w zakresie rachunkowości jest przedmiotem badań rachunkowości behawioralnej. Jednym z jej obszarów, jest motywacja, która oddziałuje na poziom zaangażowania w pracę oraz determinuje wybór określonego postępowania, które pozwoli na osiągnięcie zamierzonych wyników.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych teorii psychologii motywacji, których założenia ułatwiają zrozumienie, co i dlaczego skłania osoby zajmujące się rachunkowością do wyboru określonego sposobu postępowania. Ponadto omówiono rolę psychologii w wyjaśnianiu zachowań człowieka oraz istotę i kierunki badań rachunkowości behawioralnej.

* dr Elżbieta Jaworska, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Wydział Ekonomiczny, Katedra Ekonomii Menedżerskiej i Rachunkowości, ul. Żołnierska 47, 71-206 Szczecin, e-mail: ejaworska@zut.edu.pl.

1. Znaczenie psychologii i obszary jej wykorzystania na potrzeby rachunkowości

Rachunkowość jest systemem informacji, którego nadrzędnym celem jest generowanie i przekazywanie informacji o stanach i zdarzeniach gospodarczych różnym użytkownikom, którzy mogą być zarówno ich odbiorcami, jak i współtwórcami w związku z podejmowaniem kolejnych decyzji dotyczących przedsiębiorstwa. Za rachunkowość odpowiada człowiek. Osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością wykonują różne działania, m.in., z zakresu rachunkowości finansowej i zarządczej, audytu, podatków, finansów, analizy, kontroli, procesów przetwarzania informacji, doradztwa, zarządzania finansowego. Realizacja poszczególnych zadań wiąże się z podejmowaniem decyzji. Przez decyzję należy rozumieć „postanowienie będące wynikiem dokonania wyboru” (*Słownik języka polskiego PWN*). Rozstrzygnięcie wymaga integracji posiadanych informacji, emocji danej osoby, jej preferencji i motywacji, kontekstu, a także znajomości potencjalnych konsekwencji, wynikających z różnych możliwości działania. Istotne są więc nie tylko uwarunkowania ekonomiczne, społeczne, polityczne, ale również psychosocjologiczne, które determinują zachowania ludzkie.

Badaniem zachowań człowieka i jego procesów psychicznych, które obejmują procesy umysłowe, emocjonalne i motywacyjne zajmuje się psychologia. Na zachowanie jednostki składają się czynności realizowane w związku z zaspokajaniem własnych potrzeb oraz utrzymywaniem kontaktów z otoczeniem. Aktywność ta wiąże się w szczególności z myśleniem, planowaniem, rozumowaniem, tworzeniem czy marzeniem (Gerring, Zimbardo 2009: 4). Dla wyjaśnienia zachowania są ważne kontekst i okoliczności, w jakich te działania zachodzą.

W psychologii występują różne podejścia teoretyczne¹. Przedmiotem ich zainteresowania jest, m.in., człowiek i sposób, w jaki działa w danej sytuacji i kontekście społecznym, jaki jest jego stosunek do świata, czy samego siebie, co i dlaczego skłania go do określonego działania. Aby wyjaśnić różne zachowania człowieka, wykorzystuje się dokonania psychologii, która dostarcza wiedzę o umyśle i psychice człowieka na potrzeby ekonomii, finansów czy rachunkowości. Uwzględnianie aspektów zachowania ludzkiego umożliwi prowadzenie badań w takich dziedzinach, jak ekonomia behawioralna, finanse behawioralne oraz rachunkowość behawioralna.

Rachunkowość odzwierciedla wybory podjęte w związku z działalnością przedsiębiorstwa oraz skutki podjętych decyzji. Wyniki przedsiębiorstwa są bowiem uzależnione od decyzji podejmowanych w jednostce gospodarczej przez poszczególne osoby. W literaturze z zakresu psychologii podkreśla się istotne znaczenie dla procesu podejmowania decyzji takich czynników, jak: aspekty motywacyjne, poznawcze, a także społeczne (Svenson 2003). Charakterystykę poszczególnych dziedzin psychologii, których teorie są wykorzystywane na potrzeby rachunkowości przedstawia tabela 1.

Przedstawione aspekty psychologii przekładają się na badania w rachunkowości. Mają one orientację poznawczą, co oznacza, że do wyjaśnienia sposobu zachowania uwzględnia się stany i procesy umysłowe, sądy, czy intencje (Birnberg et al. 2007: 113; Reber 2000:

¹ Do głównych nurtów należą perspektywa psychodynamiczna, behawioryzm, psychologia humanistyczna, psychologia poznawcza, psychofizjologia, psychologia ewolucyjna, psychologia społeczna, psychoanaliza (szerzej: Gerring, Zimbardo 2009: 10–14; Mietzel 1998: 23–40).

593). Na potrzeby niniejszego artykułu skoncentrowano się na teoriach psychologii motywacji.

Tabela 1

Dziedziny psychologii na potrzeby rachunkowości i ich charakterystyka

Dziedziny psychologii	Charakterystyka
Psychologia motywacji	Koncentruje się na przyczynach oraz mechanizmach wewnętrznych, regulujących zachowanie człowieka, jak np. czynniki i procesy motywacji. Rozważane są różnice indywidualne w sposobie reagowania na tę samą sytuację
Psychologia poznawcza (kognitywna)	Przedmiotem jej zainteresowania są świadomość i procesy umysłowe człowieka, jak np. postrzeganie, uwaga, zapamiętywanie i zapominanie, myślenie i komunikowanie się, ocenianie, formułowanie sądów i podejmowanie decyzji, rozumowanie i rozwiązywanie problemów
Psychologia społeczna	Przedmiotem jej zainteresowania jest postrzeganie osób i psychiczne aspekty interakcji między nimi. Bada, w jaki sposób na daną osobę wpływają inni ludzie, jak na zachowanie i myślenie oddziałuje kontekst społeczny i zmienne sytuacyjne

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Gerring, Zimbardo 2009: 19; *Słownik Języka Polskiego PWN*).

2. Rachunkowość behawioralna – istota i nurty badań behawioralnych

Rachunkowość behawioralna zajmuje się badaniem wpływu psychologicznych aspektów zachowania ludzkiego na procesy realizowane w zakresie rachunkowości. Dotyczą one roli osób w przetwarzaniu informacji z rachunkowości i ich stosunku do podejmowania decyzji (Dalla Via 2011: 9).

Początek badań behawioralnych w rachunkowości przypadają na lata pięćdziesiąte dwudziestego wieku. Dotyczyły one rachunkowości zarządczej i koncentrowały się na wpływie budżetowania na postawy pracowników, w szczególności relacji między procesem tworzenia budżetu a zachowaniem ludzkim. Wiązały się z badaniem aspektów motywacji, udziału w procesie tworzenia i realizacji budżetu oraz przywództwa (Argyris 1952, za Dalla Via 2011: 11). Badania zachowania osób zajmujących się rachunkowością były kontynuowane w następnych latach. Główne tematy badań prezentowane w literaturze przedmiotu w poszczególnych dekadach przedstawia tabela 2.

Tabela 2

Rozwój badań behawioralnych w rachunkowości na przestrzeni półwiecza

Główne tematy badań behawioralnych w rachunkowości	
Lata 1960–1970	
W okresie tym badania nad zachowaniem w rachunkowości koncentrowały się na zagadnieniach, takich jak:	
<ul style="list-style-type: none"> – wpływ kontroli zarządczej i budżetowania na zachowanie – funkcje zachęty i motywacja w rachunkowości – komunikacja i rozumienie informacji z rachunkowości przez menedżerów/księgowych (w tym wpływ informacji na użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych, a także samych księgowych (w tym audytorów) 	
Lata 1970–1980	
Jest to okres tworzenia podstaw metodologicznych i kontekstowych. Badania koncentrowały się m.in. na tym, jak informacje powinny być dostarczane (stopień agregacji), jaki rodzaj informacji powinien być dostarczany, ile informacji przekazać, by np. uniknąć problemu przeciążenia poznawczego. Badania dotyczyły m.in.:	
<ul style="list-style-type: none"> – modeli oddziaływania na indywidualnego decydenta 	

Główne tematy badań behawioralnych w rachunkowości
<ul style="list-style-type: none"> – wykorzystania eksperymentalnych metod badań psychologii poznawczej i społecznej w rachunkowości – przetwarzania informacji w rachunkowości – projektowanie sytemu informacyjnego – zastosowania soczewkowego modelu percepcji Brunswika (badanie możliwości uzyskania celnych osądów/spostrzeżeń na podstawie nie w pełni wiarygodnych kryteriów/wskaźników)
Lata 1980–1990
<p>W badaniach wskazywano, że ludzie posiadają ograniczoną racjonalność, która ma wpływ na poszukiwanie informacji oraz zachowania przetwarzania informacji. Przedmiotem zainteresowania były:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ograniczenia decydenta – heurystyka i uprzedzenia w badaniach behawioralnych w rachunkowości – techniki deprecjonowania
Lata 1990–2000
<p>Interesowano się warunkami, w których wiedza specjalistyczna prowadzi do zakończonego powodzeniem zachowania w zakresie rachunkowości i jakie mechanizmy uczenia się należy użyć, aby to osiągnąć. Koncentrowano też uwagę na tym, jak rachunkowość oddziałuje na zachowanie indywidualnego decydenta, a w związku z tym, jak mogą być udoskonalane ekonomiczne modele predykcji. Przedmiotem badań były m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – funkcje uczenia się (wiedza specjalistyczna) – systemy wspomagania decyzji – zmienne psychologiczne
Od 2000 r.
<p>Okres ten wiąże się z dywersyfikacją i specyfikacją badań, które dotyczą:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przekonań i ocen prawdopodobieństwa, np. badanie efektu wiedzy po fakcie (tzw. efekt pewności wstecznej, zakładający, że przeszłe zdarzenia są oceniane jako bardziej przewidywalne niż były w rzeczywistości) – struktury wiedzy (modele mentalne) – behawioralnych zagadnień negocjacji (budżetowanie) – grupowego podejmowania decyzji w kontekście rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Trotman et al. 2011; Basel 2012; Birnberg et al. 2007; Birnberg, Shields 1989; Dhami et al. 2004).

W literaturze wymienia się różne podejścia do badań w ramach rachunkowości behawioralnej. Wśród głównych szkół badań behawioralnych można wymienić (Birnberg, Shields 1989: 26): kontrolę kierowniczą, przetwarzanie informacji w rachunkowości, projektowanie systemu informacyjnego rachunkowości, audyting, socjologię organizacyjną (zob. też Artienwicz 2013).

3. Teorie psychologii motywacji wykorzystywane na potrzeby rachunkowości behawioralnej

Istotne znaczenie dla wyjaśniania mechanizmu zachowania człowieka ma wiedza o jego motywacji, ponieważ pozwala określić, co i dlaczego skłania go do podjęcia określonego działania. Podstawowym elementem procesu motywowania są potrzeby człowieka oraz świadome działania, które wpływają na zachowanie danej osoby, tj. ukierunkowują wysiłek na określony cel.

Motywacja może być wewnętrzna i zewnętrzna. Pierwsza dotyczy aktywności ze względu na samą jej treść, druga zaś wiąże się z podejmowaniem działań ukierunkowanych na osiągnięcie nagrody lub uniknięcie kary.

Nagrody, motywujące do działania, można również podzielić na te o wewnętrznym i zewnętrznym charakterze. W pierwszym przypadku mogą to być, np. szacunek do samego siebie, świadomość dokonań, zdobywanie nowej wiedzy, możliwość poszerzania kompe-

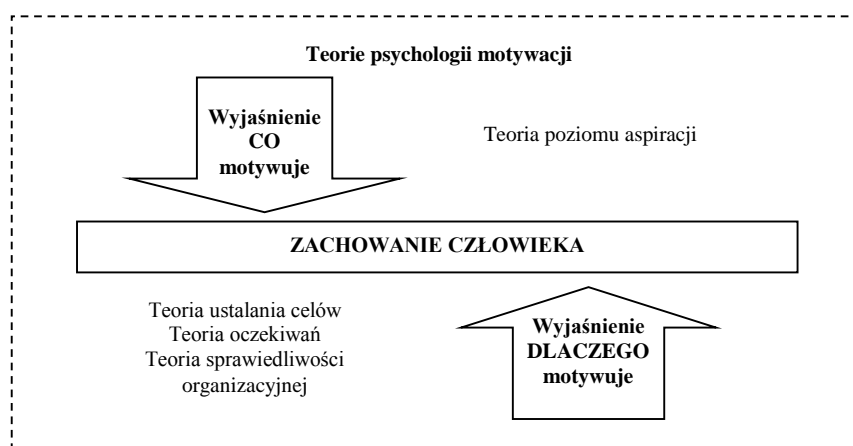
tencji, realizacja i rozwijanie cnót charakteru (zob. szerzej Jaworska 2011). Nagrody zewnętrzne mogą dotyczyć, np. wynagrodzenia (podwyżka, premia), awansów.

Z motywacją jest powiązane poczucie autonomii pracownika. Autonomia jest konieczna do pojawienia się zaangażowania pracownika i gotowości do brania odpowiedzialności za podejmowane decyzje (*Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów* 2012: 81).

W podejmowanych w ramach rachunkowości behawioralnej badaniach nad motywacją ważne znaczenie mają psychologiczne teorie, dotyczące:

- poziomu aspiracji,
- ustalania celów,
- oczekiwań,
- sprawiedliwości organizacyjnej,
- dysonansu poznawczego.

Ich podział ze względu na wyjaśnianie motywów zachowania człowieka przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Podział psychologicznych teorii motywacji ze względu na wyjaśnianie zachowania człowieka

Źródło: opracowanie własne.

Jak z niego wynika, dla badania motywacji istotne znaczenie mają zatem czynniki, które motywują ludzi do pracy, a także względy, którymi ludzie się kierują, wybierając określone zachowania, aby zrealizować własne potrzeby oraz sposób, w jaki postrzegają swoje zachowanie po osiągnięciu celów.

Jednym z motywów działania człowieka, w tym w związku z pracą, są aspiracje oraz potrzeba osiągnięć. Aspiracje stanowią pragnienie człowieka, odnoszące się do pożądanego rezultatu własnego działania w przyszłości. Przez poziom aspiracji rozumie się ogólnie „wielkość celu, który człowiek planuje lub podejmuje się osiągnąć” (*Encyklopedia PWN*). Potrzeba osiągnięć jest zaś określana jako „potrzeba, aby radzić sobie lepiej niż inni” (McClelland i in. 1953, za Hall i in. 2006: 265).

Teoria poziomu aspiracji zakłada, że do określonego działania motywuje człowieka jego pragnienie doświadczenia poczucia sukcesu i uniknięcia uczucia porażki. Ten sam poziom dokonań, z tymi samymi obiektywnymi skutkami, może wydawać się subiektywnie

sukcesem lub porażką, w zależności od tego, czy jest on wyższy, czy niższy niż przyszły poziom aspiracji. Na poziom aspiracji danej osoby wpływa atrakcyjność oraz stopień trudności danego zadania (Brinberg et al. 2007: 117). Oddziałują też na niego wcześniejsze doświadczenia osoby. Jeżeli poprzednio doznała ona poczucia sukcesów, będzie raczej ustalać wyższy poziom aspiracji dla swoich działań. W przeciwnym wypadku, będzie on określany na niższym poziomie. Zgodnie z tą teorią osoby, których poziom aspiracji jest wysoki, mają dużą potrzebę osiągnięć, podejmują umiarkowane ryzyko, i przyjmują osobistą odpowiedzialność za swoje dokonania (Hall i in. 2006: 265). Można więc stwierdzić, że pragnienie sukcesu wpływa na: gotowość do podejmowania ryzyka, poziom osiągniętych rezultatów, a także wytrwałość w dążeniu do celów.

Motywację osiągnięć można podzielić na trzy rodzaje (*Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów* 2012: 83):

- dążenie do osiągnięcia mistrzostwa – celem jest rozwój własnych kompetencji i umiejętności, osiągnięcie jak najwyższego możliwego poziomu,
- dążenie do wykazania się – celem jest osiągnięcie wysokiego poziomu wykonania, zademonstrowanie kompetencji wyższych od innych osób,
- unikanie działania – celem jest ochrona siebie przed negatywnymi ocenami innych osób i wycofanie z aktywności.

Osoby zajmujące się rachunkowością powinny zachowywać się w taki sposób, aby zarówno dbać o potrzeby pracodawcy czy klienta, jak również działać na rzecz ochrony interesu publicznego. Z tego względu osoby te najczęściej odczuwają silne potrzeby pozostawania użytecznymi oraz ważnymi. Istotne znaczenie ma również poczucie odpowiedzialności oraz szeroki zakres autonomii. W związku z globalizacją i rozwojem międzynarodowych standardów rachunkowości finansowej, aspiracje osób zajmujących się rachunkowością mogą też być zorientowane na nowe szanse i rozwój kariery na rynkach międzynarodowych.

W przypadku natomiast osób zajmujących się tworzeniem i wdrażaniem budżetów, dla sprawnej realizacji celów ujętych w budżetach istotne znaczenie może mieć powiązanie dążeń przedsiębiorstwa z poziomem aspiracji jego pracowników. Należy więc rozważyć, czy tworzone w jednostce budżety bezpośrednio wpływają na poziom aspiracji poszczególnych pracowników, czy uwzględniają one poziom ustalanych przez nich aspiracji.

Motywacja składa się zwykle z kilku psychologicznych procesów, które wpływają na zachowanie człowieka. Procesy te obejmują (Mitchell, Daniels 2003):

- a) pobudzenie do działania;
- b) ukierunkowanie wysiłku na cel;
- c) intensywność ludzkich zachowań, która determinuje poziom mobilizacji organizmu;
- d) trwałość (podtrzymanie) ludzkich zachowań.

Różnorodność powodów, dla których określone zachowanie zostało podjęte, wynika z subiektywnego postrzegania przez ludzi ich potrzeb, celów, hierarchii wartości, czy oczekiwań.

Zachowanie człowieka może być determinowane przez cele, które ma osiągnąć. Zgodnie bowiem z teorią ustalania celów (E. Locke'a), pracownik jest zmotywowany, jeżeli jego zachowanie prowadzi do osiągnięcia konkretnych celów, które on akceptuje i uznaje za możliwe do osiągnięcia. Bardziej motywują trudne (ambitne) cele niż łatwe, ale cele zbyt trudne, których realizacja jest poza możliwościami danej osoby, są gorsze niż brak celów (Schultz, Schultz 2011: 293).

Uniknięcie potencjalnych oporów przed realizacją dążeń przedsiębiorstwa wymaga, aby cele cząstkowe pracowników były zbieżne z celami przedsiębiorstwa, odzwierciedlały poziom trudności ich realizacji, a także odpowiedni poziom konkretności (Terelak 2005: 110–111).

Na efektywność realizacji celów przedsiębiorstwa ma więc wpływ akceptacja przez pracowników ustalonych dążeń, ich trudności oraz zaangażowanie w ich osiąganie. Cele powinny być konkretne. Przykładowo, w przypadku osób realizujących budżet postawienie pracownikom celu: „rób, co możesz”, aby osiągnąć założenia budżetowe”, jest zbyt ogólne, co nie motywuje do zwiększenia zaangażowania. Ponadto jest ważne powiązanie celów przedsiębiorstwa i pracowników, w tym osób zajmujących się rachunkowością, ponieważ zwiększa to akceptację celów, a przez to motywując do działania, mobilizuje do wysiłku, zwiększa wytrwałość w wykonywaniu poszczególnych zadań, a także wyzwala kreatywność.

Wybór danego zachowania można też rozpatrywać z punktu widzenia teorii oczekiwań (V. Vrooma). Oczekiwanie stanowi „sąd na temat przyszłych wydarzeń formułowany na podstawie dotychczasowych doświadczeń” (Franken 2005: 42). W teorii tej zakłada się, że człowiek ma tendencję do podejmowania zachowań, które są zgodne z jego oczekiwaniami co do uzyskania nagrody. Możliwym efektem działań są przypisywane różne wartości (Schultz, Schultz 2011: 291). Zgodnie z tą teorią na motywację oddziałują następujące zmienne (Terelak 2005: 109):

- oczekiwania, czyli ocena wysiłku do możliwości osoby, a zatem prawdopodobieństwa osiągnięcia przez daną osobę satysfakcjonującego rezultatu (nagrody),
- instrumentalność, określająca poziom przekonania, że wysiłki zmierzają do uzyskania określonej nagrody (jest to relacja stopnia wykonania działania do możliwej nagrody),
- wartość, która wiąże się z atrakcyjnością wykonywanych działań, ze stopniem ich pożądania i ich miejscem w indywidualnej hierarchii osiągnięć.

Teoria ta ma związek z tzw. psychologicznym hedonizmem, który wskazuje, że podstawowy motyw działania człowieka polega na maksymalizowaniu przyjemności (nagrody) lub minimalizowaniu bólu (kary) (Terelak 2005: 109). Z perspektywy rachunkowości jest zatem ważne to, czego spodziewają się osoby zajmujące się rachunkowością. Zwykle są wybierane te zachowania, które optymalizują oczekiwania i wartości. Jeżeli podjęcie wysiłku nie wiąże się z osiągnięciem, nie jest ono atrakcyjne, a zatem wybór takiego zachowania nie jest interesujący. Jeżeli prawdopodobieństwo osiągnięcia rezultatu będzie takie samo, jest wybierane działanie, które przyniesie większą satysfakcję (wyższą wartość). Teoria ta wskazuje zatem, że np. osoby zajmujące się budżetowaniem, wybierając sposób zachowania, będą brały pod uwagę subiektywne prawdopodobieństwo, czy podjęcie przez nie wysiłku pozwoli zrealizować cele budżetu, a wykonanie budżetu będzie skutkowało otrzymaniem nagrody.

Zachowanie osób zajmujących się rachunkowością może też być wyjaśniane dzięki teorii sprawiedliwości organizacyjnej (S. Adamsa). Realizując poszczególne zadania, a zatem podejmując określony wysiłek, pracownicy, m.in., działów związanych z rachunkowością, porównują swój wkład zawodowy i wyniki z innymi osobami na analogicznych stanowiskach. Jeżeli są one postrzegane jako równe, jest osiąganym stan równowagi (Adams 1963 za Holt 1993: 433–436).

W rezultacie porównania pracownicy mogą czerpać satysfakcję lub odczuwać dyskomfort z podjętych działań. Pracownik odczuwa tzw. niesłuszość, jeśli zauważy, że relacja

jego nakładów (np. wysiłek, wykształcenie, staż pracy, wiek) do rezultatów (np. wszelkiego typu nagrody, wynagrodzenie, status zawodowy) oraz nakładów poniesionych przez innych do ich rezultatów są nierówne (Goodman, Friedman 1983: 158 za Terelak 2005: 107–108).

W przypadku stanu nierównowagi, poczucie niesprawiedliwości może wpływać na poziom wykonywania zadań. Aby zminimalizować negatywne emocje, osoby będą zwiększać lub zmniejszać swoje nakłady lub rezultaty, w zależności od tego, co jest odpowiednie dla uzyskania poczucia sprawiedliwości, czy zredukowania poczucia niesłuszności.

Wpływające na motywację do działania poczucie niesprawiedliwości może występować np. w budżetowaniu, kiedy wielkość budżetu nie będzie uzależniona od rzeczywistych potrzeb, ale od wpływów i układów kierownika danego ośrodka odpowiedzialności.

Zrozumienie motywacji ludzkich zachowań ułatwia również teoria dysonansu poznawczego (L. Festingera). Zakłada ona, że ludzie gromadzą i włączają w system posiadanej wiedzy różnorodne dane poznawcze, jak np. przekonania, opinie, wartości, postawy. Porównanie danych pozwala stwierdzić relacje konsensusu lub dysonansu poznawczego. W pierwszym wypadku docierające elementy poznawcze są ze sobą spójne i zharmonizowane. Dysonans poznawczy wiąże się natomiast z odczuwaniem dyskomfortu psychicznego i występuje, jeśli dana osoba zauważy sprzeczność między bardzo różnymi danymi poznawczymi (*Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów* 2012: 84).

Z perspektywy rachunkowości można wyróżnić np. dysonans dotyczący norm i zasad społecznych. Przykładowo, osoba zajmująca się rachunkowością powinna zachowywać się w sposób etyczny. W związku z tym uważa ona, że uczciwość ma istotne znaczenie dla wykonywania jej pracy, ale jednocześnie fałszuje zapisy księgowo.

W celu zniwelowania dyskomfortu wynikającego z dysonansu poznawczego ludzie dążą do przywrócenia konsensusu podejmując różne działania, takie jak przeformułowanie znaczenia, jego dodanie lub zmianę zachowania (Hall i in. 2006: 470–471). Można do nich zaliczyć, m.in.:

- a) usuwanie przekonania wywołującego dysonans, np. nieprzyjmowanie do wiadomości, że oszukiwanie jest złe;
- b) zmniejszenie znaczenia przekonania wprowadzającego dysonans, np. podważanie znaczenia uczciwości, przecież wszyscy oszukują;
- c) dodawanie nowego przekonania, które eliminuje rozbieżność między sprzecznymi przekonaniem, np. w innych przedsiębiorstwach też oszukują;
- d) zwiększenie znaczenia przekonania, które jest spójne z innymi przekonaniem, np. podkreślenie, że oszukiwanie poprawi sytuację przedsiębiorstwa, a zatem to sytuacja przedsiębiorstwa zmusza do takiego działania, sama osoba nie jest zaś zła.

Motywacje są zatem jednym z czynników, który oddziałuje na wysiłki poznawcze osób zajmujących się rachunkowością i wpływają na ich osądy i decyzje.

Uwagi końcowe

Teorie psychologiczne i podejmowane w ich ramach badania wyjaśniają zachowania ludzkie i ułatwiają zrozumienie powodów takiego, a nie innego działania. Każde postępowanie ma bowiem swoje przyczyny. Również w rachunkowości aspekty behawioralne związane z motywami zachowań mają istotne znaczenie. Mogą bowiem oddziaływać na jakość danych i informacji z rachunkowości, ich prezentację w sprawozdaniach finansowych, procesy związane z planowaniem i budżetowaniem, kontrolą czy podejmowaniem decyzji.

Realizacja różnych czynności wykonywanych w ramach rachunkowości wymaga dokonywania wyborów różnych wariantów zachowań, w zależności od motywów postępowania danej osoby. Motywacja może być bowiem kształtowana pod wpływem własnych aspiracji, wyznawanych wartości, jak i w związku z oddziaływaniem otoczenia. Wybór reakcji i stopień zaangażowania wpływa również na decyzje podejmowane w ramach rachunkowości.

Psychologiczne teorie motywacji można podzielić na dwie grupy. Pierwsza wiąże się z czynnikami motywacji, które skłaniają do działania oraz nadają mu kierunek. Motorem do działania mogą być aspiracje oraz potrzeba osiągnięć. Teoria poziomu aspiracji wskazuje, jak ważna jest praca, możliwość rozwijania się, realizacja wyzwań, zaspokajanie potrzeby sukcesu, które wzmacnia poczucie satysfakcji z pracy. Druga grupa teorii dotyczy procesu motywacji. Zgodnie z nimi osoba zajmująca się rachunkowością, podejmując decyzje, rozważa korzystne i niekorzystne rezultaty swoich zachowań. Dokonuje więc wyboru między różnymi reakcjami, które składają się na działanie, aby osiągnąć założony cel.

Można więc zauważyć, że na motywację osób zajmujących się rachunkowością oddziałuje indywidualne postrzeganie rzeczywistych i możliwych do osiągnięcia potrzeb oraz wyników. Osoby zajmujące się rachunkowością mogą dokonywać tej oceny na podstawie porównań z różnymi punktami odniesienia. Mogą nimi być:

- zbiór własnych celów (na co wskazuje teoria poziomu aspiracji, teoria ustalania celów),
- narzucone i przyjęte cele w przedsiębiorstwie (np. cele budżetowania), (teoria poziomu aspiracji),
- własne wyniki i ich atrakcyjność (teoria ustalania celów),
- systemy i procesy związane z określaniem rezultatów (np. polityka wynagradzania, proces budżetowania) (teoria oczekiwań),
- nakłady i wyniki innych osób, zatrudnionych na analogicznych stanowiskach (teoria sprawiedliwości),
- przekonania o własnym zachowaniu (teoria dysonansu poznawczego).

Ważnym elementem motywacji jest indywidualne zaangażowanie, które stanowi wysiłek, jaki dana osoba wkłada w działanie, aby zrealizować swoje potrzeby, osiągnąć cele czy aspiracje.

Literatura

- Adams S. (1963), *Toward an Understanding of Inequality*. „Journal of Abnormal and Social Psychology” no. 67.
- Artienwicz N. (2013), *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 71 (127), SKwP, Warszawa.
- Basel J.S. (2012), *Heuristic Reasoning in Management Accounting – A Mixed-methods Analysis*, „Schriftenreihe Controlling” 18, Köln: Eul.
- Birnberg J.G., Luft J., Shields M.D. (2007), *Psychology Theory in Management Accounting Research*, in: *Handbook of Management Accounting Research*, eds. C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M. D. Shields, Amsterdam: Elsevier, vol. 1.
- Birnberg J.G., Shields J.F. (1989), *Three Decades of Behavioral Accounting Research: a Search for Order*, „Behavioral Research in Accounting” no. 1.
- Dalla Via N. (2011), *Three Essays in Behavioral Management Accounting*, Unpublished Doctoral Thesis. University of Venice.
- Dharmi M.K., Hertwig R., Hoffrage U. (2004), *The Role of Representative Design in an Ecological Approach to Cognition*, „Psychological Bulletin” vol. 130, no. 6.
- Encyklopedia PWN. Wydawnictwo PWN, <http://encyklopedia.pwn.pl> (15.03.2014).
- Franken R.E. (2005), *Psychologia motywacji*, Gdańskie Wydawnictwo Pedagogiczne, Gdańsk.

- Gerring R.J., Zimbardo F.G. (2009), *Psychologia i życie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Goodman P.S., Friedman A. (1983), *Krytyczna analiza teorii niesłuszności Adamsa*, w: *Zachowanie człowieka w organizacji*, t. 1, red. W.E. Scott, L.L. Cummings, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hall C.S., Lindzey G., Campbell J.B. (2006), *Teorie osobowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Holt D.H. (1993), *Management. Principles and Practices*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Jaworska E. (2011), *Etyka cnót w etyce rachunkowości*, w: *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, red. B. Gierusz, P. Lech, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego” nr 1/2, t. II, Gdańsk.
- McClelland i in. (1953), *The Achievement Motive*, New York, Appleton-Century-Crofts.
- Mietzel G. (1998), *Wprowadzenie do psychologii, podstawowe zagadnienia*, GWP, Warszawa.
- Mitchell T., Daniels D. (2003), *Motivation*, w: *Handbook of Psychology*, vol. 12, eds W. Borman, D. Ilgen, R. Kimolski, New York: John Wiley.
- Reber A.S., Reber E. (2005), *Słownik psychologii*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- Schultz D.P., Schultz S.E. (2011), *Psychologia a wyzwania dzisiejszej pracy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Słownik Języka Polskiego PWN*. Wydawnictwo PWN, <http://sjp.pwn.pl> (15.03.2014).
- Svenson O. (2003), *Values, Affect and Processes in Human Decision Making: a Differentiation and Consolidation Theory Perspective*, in: *Emerging Perspectives on Judgment and Decision research*, eds S.L. Schneider, J. Shanteau, Cambridge: Cambridge University Press.
- Terelak J. (2005), *Psychologia organizacji i zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Trotman K.T., Tan H.C., Ang N. (2011), *Fifty-year Overview of Judgment and Decision-making Research in Accounting*, „Accounting & Finance” no. 51(1).
- Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów* (2012), red. E. Bielawska-Batorowicz, PWE, Warszawa.

BEHAVIORAL PERSPECTIVE IN ACCOUNTING IN THE LIGHT OF CHOSEN THEORIES OF PSYCHOLOGY OF MOTIVATION

Abstract: *Purpose* – to present chosen psychological theories of motivation, which assumptions facilitate understanding why and what prompts accountants to choose a particular behavior. It also discusses the role of psychology in explaining human behavior and the nature and trends of behavioral accounting research. *Design/Methodology/approach* – the paper is based on analysis of the literature, the method of analysis of the sources was used. *Findings* – the article focuses on motivation, which affects the level of commitment to work and determines certain practices that may affect the quality of accounting information. *Originality/value* – the article explains how through the prism of psychological theory of motivation the behavior of accountants can be analyzed.

Keywords: behavior, behavioral accounting, psychology, theories of psychology of motivation

Cytowanie

- Jaworska E. (2014), *Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 49–58; www.wneiz.pl/frfu.