

*BOŻENA NADOLNA*

**Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny**

## **STUDIUM PRZYPADKU JAKO METODA BADAWCZA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

### **Wprowadzenie**

Rachunkowość jako system informacji jest nierozzerwalnie związana z procesem podejmowania decyzji ekonomicznych. Szczególnie predestynowana do wspomagania procesów decyzyjnych jest rachunkowość zarządcza. Podstawową jej rolę jest dostarczanie informacji niezbędnych do planowania i podejmowania decyzji oraz motywowania pracowników do pożądaných działań w kierunku osiągnięcia celów jednostek gospodarczych zgodnie z zamierzeniami jej właścicieli. Stąd tak istotne jest badanie wpływu informacji z rachunkowości na zachowania poszczególnych osób w aspekcie ich dokonań jako jednostek, jak również całej organizacji. Wymaga to badań empirycznych przeprowadzanych metodami stosowanymi w innych dziedzinach nauk społecznych. Do metod najbardziej znanych w tym zakresie należy studium przypadku.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty studium przypadku oraz prawidłowej procedury jego zastosowania w rachunkowości zarządczej.

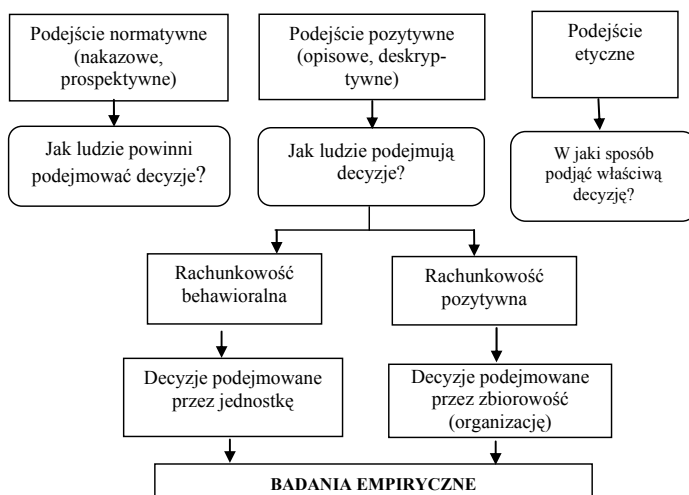
W pierwszej części artykułu zostanie ukazane miejsce badań empirycznych w strukturze podejść do badań naukowych w rachunkowości. Następnie zaprezentuje się istotę studium przypadku oraz procedury postępowania przy stosowaniu tej metody. Na zakończenie przedstawione będą wybrane badania

wykorzystujące metodę studium przypadku w rachunkowości zarządczej, uporządkowane według ich typów.

### 1. Miejsce badań empirycznych w strukturze podejść do badań naukowych w rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza, wspomagając informacyjnie proces podejmowania decyzji, wykorzystuje typowe dla nauk społecznych podejścia badawcze. Należą do nich<sup>1</sup> (rys. 1):

- podejście normatywne (preskryptywne),
- podejście etyczne,
- podejście opisowe (deskryptywne).



Rys. 1. Miejsce badań empirycznych w strukturze podejść badawczych w rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

W podejściu normatywnym formułuje się sądy wartościujące w odniesieniu do określonego przedmiotu rozważań. Buduje się model ekonomiczny,

<sup>1</sup> E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 214–240.

w którym próbuje się określić rodzaj informacji niezbędnych do jego funkcjonowania. Podstawą wnioskowania naukowego w tym podejściu jest dedukcja. W odniesieniu do procesu decyzyjnego podejście normatywne określa, w jaki sposób powinny być podejmowane decyzje. Teoria ta pozwala na zrozumienie rangi informacji zarówno w procesie prognozowania decyzji, jak i monitorowania jej wykonania. O wartości informacji świadczy ich oddziaływanie na zmiany w zakresie działań jednostek gospodarczych.

W podejściu etycznym eksponuje się pogląd, że rachunkowość tworzy określoną rzeczywistość ekonomiczną jednostki gospodarczej, ale nie jest jej odzwierciedleniem. Nie jest ona neutralnym systemem ewidencyjno-informacyjnym, lecz wywołuje określone skutki społeczne<sup>2</sup>. Etyka w tym podejściu określa możliwe do zaakceptowania decyzje i dlatego jest istotną częścią teorii decyzji. Znaczenia w procesie podejmowania decyzji nabierają takie aspekty etyczne, jak: moralność, sprawiedliwość społeczna, utylitaryzm czy prawa człowieka.

W podejściu opisowym (pozytywnym), mającym źródło w neoklasycznej teorii ekonomii, zakłada się, że teoria jest systemem wyjaśnień faktów i procesów zachodzących w praktyce rachunkowości. Według tego podejścia znaczenie (ranga) teorii zależy przede wszystkim od jej zdolności do predykcji. Zdaniem M. Jensa oraz J. Zimmermana, oprócz funkcji predykcji rachunkowość powinna pełnić również funkcję wyjaśniającą<sup>3</sup>. W odniesieniu do procesu decyzyjnego bada się sposób i uwarunkowania podejmowania decyzji w rzeczywistości. W efekcie uzyskuje się odpowiedź na pytanie, jak jednostki przetwarzają otrzymane informacje w procesie decyzyjnym oraz czy techniki przetwarzania tych informacji są różne w poszczególnych jednostkach. W ramach podejścia opisowego wyróżnia się dwa główne nurty badawcze, nazywane w literaturze rachunkowością behawioralną (ang. *behavioral accounting*) i rachunkowością pozytywną (ang. *positive accounting*)<sup>4</sup>. Behawioralne podejście do rachunko-

---

<sup>2</sup> A. Szychta, *Współczesne kierunki rozwoju teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 40, 1997, s. 205.

<sup>3</sup> M.C. Jensen, *Organization theory and methodology*, „The Accounting Review” 1983, s. 330; R.L. Watts, J.L. Zimmerman, *Positive accounting theory: A ten year perspective*, „The Accounting Review” 1990, s. 146.

<sup>4</sup> E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 214. Nazwy „rachunkowość behawioralna” oraz „rachunkowość pozytywna”, szeroko stosowane w literaturze zagranicznej (szczególnie anglojęzycznej) oraz krajowej z zakresu rachunkowości, zdaniem autorki artykułu stanowią zbyt duże uproszczenie językowe. Sugerują one, że

wości zakłada, że cała wiedza o badanym przedmiocie zawiera się w zmysłowo-zewnętrznej (empirycznej) obserwacji jego zachowania. Przedmiotem jej badań jest zachowanie jednostek.

Pozytywne podejście do rachunkowości (rachunkowość pozytywna) koncentruje się natomiast na badaniu zbiorowości. Dotyczy więc bardziej decyzji podejmowanych przez organizację niż decyzji poszczególnych użytkowników. Jego istotą jest wyjaśnianie i predykcja praktyki rachunkowości<sup>5</sup>. Do wnioskowania wykorzystywane są w tym wypadku metody statystyczne. Integracja między rachunkowością behawioralną a pozytywną jest jednak niewielka.

W literaturze przedmiotu prawie nie ma modeli pokazujących, w jaki sposób decyzje indywidualne są agregowane i stają się decyzjami przedsiębiorstw. Obie gałęzie teorii różnią się także założeniami dotyczącymi możliwości poznawczych człowieka. Standardowe modele ekonomiczne zazwyczaj opierają się na racjonalnych zachowaniach ludzi, natomiast modele behawioralne przewidują możliwość nieracjonalnych zachowań ze względu na ograniczoność ludzkich możliwości obliczeniowych i oddziaływania na nie czynników społecznych bądź etycznych. Przedstawiciele nurtu pozytywnego zakładają, że kryterium oceny modelu jest możliwość przewidywania, behawioraliści odrzucają ten argument na rzecz lepszego zrozumienia jego mechanizmów<sup>6</sup>.

Tematyka badawcza w ramach tych dwóch nurtów jest realizowana w obszarze zarówno rachunkowości finansowej, jak i zarządczej. Przy czym rachunkowość zarządcza jest szczególnie predestynowana do wykorzystania pozytywnego i behawioralnego podejścia badawczego. Jej głównym celem jest bowiem zapewnienie informacji, które poprawią zdolność zarządzających do podejmo-

---

mamy do czynienia z nowymi naukami, a przecież chodzi tutaj raczej o podejścia badawcze stosowane w ramach rachunkowości finansowej czy zarządczej, których celem jest wyjaśnianie i przewidywanie określonych praktyk księgowych w celu tworzenia i weryfikowania teorii rachunkowości.

<sup>5</sup> R.L. Watts, J.L. Zimmerman, *Towards the positive theory of the determination of accounting standards*, „The Accounting Review January” 1978, s. 112–134; R.L. Watts, J.L. Zimmerman, *Positive accounting theory...*, s. 131–156. Pozytywne podejście do rachunkowości znalazło również zagorzałych przeciwników, do których należał między innymi C. Christenson. Uważał on, że rachunkowość pozytywna jest raczej socjologią rachunkowości niż teorią rachunkowości, gdyż opisuje, przewiduje i wyjaśnia zachowania księgowych i menedżerów, nie interpretując zdarzeń gospodarczych. Porównuje on to podejście do teorii chemicznych, które koncentrują się na zachowaniach atomów i molekuł, a nie chemików. C. Christenson, *The methodology of positive accounting*, „The Accounting Review” 1983, s. 7.

<sup>6</sup> G. Whittington, *Positive accounting: A review article*, „Accounting and Business Research” 1987, vol. 17, nr 68, s. 329.

wania decyzji zgodnych z celami organizacji. Ponadto system ten powinien dostarczać informacji, które będą sprzyjać łączeniu interesów pracowników z interesami właścicieli przez ukierunkowywanie wyników i działań tych pierwszych na dokonania całej jednostki gospodarczej. Dzięki temu informacje z rachunkowości zarządczej ułatwiają podejmowanie decyzji, a także wpływają na nie. Ich rola we wspomaganiu decyzji sprowadza się do redukcji przeddecyzyjnej niepewności. Dostarczają one istotnych podstaw do rozlicznych ekonomicznych ocen i decyzji w ujęciu *ex ante*.

Informacje wpływające na decyzje wykorzystuje się w celu zmniejszenia niepewności *ex post* (podecyzyjnej).

Informacje z rachunkowości zarządczej powinny oddziaływać motywacyjnie na pożądane zachowania pracowników, umożliwiając monitorowanie, pomiar, ocenę i wynagradzanie ich działań. Należy również mieć na uwadze łagodzenie nieodłącznych problemów związanych z konfliktem interesów osób zatrudnionych w jednostkach gospodarczych i jej właścicieli<sup>7</sup>.

Realizacja wymienionych oczekiwań wobec informacji wymaga badań. Powinny one dotyczyć zarówno roli informacji w identyfikowaniu czynników, które umożliwią jednostkom lub grupom podejmowanie lepszych decyzji, jak i ich oddziaływania na pożądane zachowania pracowników. Badania te mają charakter jakościowy i często nazywa się je badaniami terenowymi. Do badań tego typu zalicza się techniki zbierania danych o uczestnikach obserwacji i/lub prowadzenie wywiadów, a także techniki analizy danych o charakterze ilościowym. W najbardziej podstawowym sensie badania jakościowe dotyczą obserwacji zjawisk w ich naturalnym otoczeniu i ich systematycznego raportowania. Zdaniem S. Baimana i K. Sivaramakrishnana podejście to, zapożyczone z nauk przyrodniczych, nie może być bezpośrednio stosowane w naukach o społecznym charakterze. Uważają oni, że ludzkie zachowania nie mogą być właściwie zrozumiane przez obserwatora z zewnątrz, ponieważ zjawiska społeczne są lepiej interpretowane z perspektywy uczestnika wydarzeń<sup>8</sup>. Efekty badań z tego punktu widzenia są obciążone jednak ogromnym subiektywizmem, w związku z czym nie mogą być uogólniane. Z tego powodu w praktyce rachunkowości, oprócz badań subiektywnych, wykorzystuje się badania prowa-

---

<sup>7</sup> S. Baiman, S.K. Sivaramakrishnan, *The value of private pre-decision information in a principal-agent context*, „The Accounting Review” 1991, nr 66, s. 751.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 748.

dzone przez obserwatorów zewnętrznych. W takich okolicznościach często technika badań ankietowych jest wspierana wywiadami.

Badania w naturalnym otoczeniu zdarzeń gospodarczych mogą obejmować szeroki zakres. Według R. Kaplana w skład tych badań wchodzi<sup>9</sup>:

- badania przekrojowe, w których systematycznie zbiera się i analizuje dane z różnych źródeł w danym momencie;
- badania danych w czasie, stanowiące studia zbierania i analizowania danych w długich terminach w jednej lub niewielkiej liczbie podmiotów;
- badania pojedynczych przypadków, które stanowią pogłębione intensywne studia doświadczeń określonych podmiotów w danym momencie.

## 2. Istota i procedura badawcza studium przypadku

W literaturze przedmiotu występuje bałagan definicyjny w nazewnictwie procesu studiowania zjawisk ekonomicznych w ich naturalnym otoczeniu. Badania tego typu nazywa się pracami, badaniami lub studiami terenowymi, studiami interpretacyjnymi, badaniami jakościowymi, małymi studiami, badaniami rzeczowymi, działaniami badawczymi<sup>10</sup> lub studiami przypadków. Przedstawione pojęcia nie są jednak tożsame. Występują między nimi pewne niuanse, które zostały przedstawione w pracy A.A. Atkinsona i W. Shaffira<sup>11</sup>. Na potrzeby artykułu dla tego typu badań przyjęto nazwę „studium przypadku”. Dostarczają one pogłębionej informacji, uwzględniającej specyfikę podmiotu i wydarzeń, które wyraźnie odnoszą się do teorii. Studia te służą rozwojowi i testowaniu teorii oraz zapewniają wskazówki do rozwiązania problemów. Mogą umożliwić

---

<sup>9</sup> R.S. Kaplan, *Innovation action research: Creating new management theory and practice*, „Journal of Management Accounting Research” 1998, nr 10, s. 89.

<sup>10</sup> Pojęcie działań badawczych zostało po raz pierwszy użyte przez J. Colliera i K. Lewina w 1945 roku i definiuje się je jako proces systematycznego zbierania danych o istniejącym systemie, podejmowanie działań w celu zmiany wybranych zmiennych z systemu opartego na danych i hipotezach oraz ocenę wpływu działań przez gromadzenie większej ilości danych na temat wyników.

<sup>11</sup> A. Atkinson, W. Shaffir, *Standards for field research in management accounting*, „Journal of Management Accounting Research” 1998, nr 10, s. 4; D.J. Cooper, W. Morgan, *Case study research in accounting*, „Accounting Horizons” 2008, vol. 22, nr 2, s. 160.

zrozumienie braku ciągłości zdarzeń w podmiotach i zakłóceń równowagi między nimi.

Badania za pomocą studium przypadku są rozpatrywane przez pryzmat konwencjonalnych badań rachunkowości zarządczej lub socjologii. Według R. Kaplana studia przypadków w rozumieniu rachunkowości zarządczej są ukierunkowane zasadniczo na odkrywanie i uogólnianie hipotez. W podejściu socjologicznym wskazuje się przede wszystkim centralne miejsce tych studiów w procesie budowy i rozwoju teorii. Przedstawicielem drugiego podejścia jest R.W. Scapens, który twierdzi, że wyniki badań uzyskane ze studium przypadku nie mogą być uogólniane, co jest często czynione w konwencjonalnej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej. Jego zdaniem praktyki rachunkowości są społecznymi zjawiskami, które są tworzone i odtwarzane przez działania uczestników w społecznych strukturach<sup>12</sup>. Studiując praktykę rachunkowości zarządczej z takiej perspektywy, należy rozumieć relacje między bieżącymi działaniami społecznymi, które tworzą tę praktykę, a wymiarami społecznej struktury, która posiada określone zasoby i kieruje się określonymi zasadami. W tym ujęciu studia przypadków koncentrują się na ograniczeniach poszczególnych podmiotów, zachodzących w niej zdarzeniach i zjawiskach, lustrują działania oraz doświadczenia osób zaangażowanych.

Studia przypadków są dostosowane do odpowiedzi na pytania „jak?” i „dlaczego?”. Pytanie „jak?” jest szczególnie istotne dla praktyków. Na przykład, studia przypadków są cenne w opisywaniu detali, które umożliwiają transponowanie indywidualnej wiedzy na ogólnie dostępną. Studia odnoszące się do pytania „dlaczego?” wskazują natomiast „dlaczego coś jest lub zaczęło być czynione” bądź „dlaczego coś działa”. H.M. Colins sugerował, że studia przypadków wskazują ponadto „co najlepiej robić w danej sytuacji” oraz „jak to robić”. Uważa on też, że menedżerowie chcą zrozumieć, co robią poszczególne podmioty, rozwiązując konkretne problemy, a nie co przeciętnie robi podmiot w przybliżonej sytuacji<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> R. Scapens, *The role of case study methods in management accounting research: A personal reflection and reply*, *British Accounting Review* 1992, nr 24, s. 370.

<sup>13</sup> D.J. Cooper, W. Morgan, *Case study research in accounting*, „Accounting Horizons” 2008, vol. 22, nr 2, s. 162.

Wynika z tego, że zazwyczaj metoda studium przypadku ma zastosowanie w sytuacjach, gdy się bada:

- kompleksowe i dynamiczne zjawiska, na które składa się wiele zmiennych;
- aktualną praktykę obejmującą detale istotnych działań, które mogą być nietypowe lub rzadkie;
- zjawiska, w których kluczowy jest kontekst, gdyż może on wpływać na badane zjawiska.

Badania za pomocą przedstawionej metody przebiegają w określonych etapach. Do podstawowych należą:

- obserwacja,
- ocena obserwacji,
- raportowanie.

Szczegółową procedurę postępowania badawczego w realizacji studium przypadku przedstawia tabela 1.

Z informacji zawartych w tabeli 1 wynika, że studium przypadku powinno dostarczać wystarczające dowody na potwierdzenie teorii lub jej zaprzeczenie, być kompletne i merytorycznie zgodne oraz rozpatrywać różnorodne aspekty problematyki z uwzględnieniem alternatywnych perspektyw.

Należy podkreślić, że metoda ta ma pewne mankamenty. Często stosując ją trudno jest ocenić wpływ informacji z rachunkowości uzyskanych z archiwalnych lub terenowych danych na dokonania podmiotu, gdyż występują w izolacji bądź połączeniu z innymi zmiennymi. Ponadto archiwalno-empiryczne i terenowe badania często obfitują w metodologiczne i ekonometryczne problemy. Po pierwsze, archiwizowane dane mogą być niedostępne lub trudne do ustalenia. Po drugie, niezależne zmienne mogą być skażone, ponieważ ich rezultat może być zniekształcony innym rezultatem, wskutek subiektywnej selekcji zmiennych ze względu na uprzedzenia badacza. Należy również zauważyć, że zależne i niezależne zmienne są standardowo mierzone w sposób nieprecyzyjny i dlatego mogą zawierać obydwa błędy – losowy szum i stronniczość badacza (błąd pomiaru). Przedstawione słabości metody studium przypadku mogą zagrozić jej stosowaniu do tworzenia uzasadnień danej teorii naukowej. W znacznym zakresie można je jednak wyeliminować dzięki przestrzeganiu procedury badawczej ukazanej w tabeli 1.



Tabela 1

Procedura postępowania badawczego w ramach etapów badań studium przypadku

Etapy badań	Procedura postępowania i pytania badawcze
1	2
<p>Obserwacje</p>	<p><b>Przedstawienie dowodów identyfikujących możliwe źródła obserwacji:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– identyfikacja podmiotu i przedmiotu obserwacji,</li> <li>– uzasadnienie dokonanych wyborów obserwacji,</li> <li>– wskazanie na dowody lub obserwacje, które mogły zostać pominięte oraz potencjalne konsekwencje tego pominięcia</li> </ul> <p><b>Przedstawienie dowodów identyfikujących możliwe uprzedzenia obserwatora:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– techniki obserwacji,</li> <li>– związki badacza z obiektem,</li> <li>– każdy dowód badacza mogący wskazywać, że sugerowano efekt obserwacji poddanego badaniu procesu lub zachowania,</li> <li>– porównania zachowań grup ludzi lub zdarzeń kontynuowanych badań z raportami w archiwalnych zapisach</li> </ul>
<p>Analiza obserwacji</p>	<p>Prawidłowe przeprowadzenie uogólnień. Pojedynczy przykład w badaniach empirycznych uogólniany na większą populację powinien być przedstawiany jako niepewna hipoteza czekająca na potwierdzenie z archiwalnych kwestionariuszy oraz oceny uzyskanego wyniku jeszcze z innych źródeł</p> <p><b>Trafność</b></p> <p>Czy tryb i sposób obserwacji zostały jasno określone, aby umożliwić właściwą ocenę środków lub artefaktów?</p> <p>Czy będą czynione próby niezależnego, skutecznego pomiaru i oceny jego rezultatów?</p> <p>Czy została trafnie określona tematyka analizowanych materiałów i czy zostały przedstawione opinie na temat zasadności charakterystyk procesów lub modeli?</p> <p><b>Wewnętrzna skuteczność</b></p> <p>Czy były zastosowane właściwie argumenty rozwoju badań w celu wsparcia hipotez?</p> <p>Czy w badaniach przyczyna poprzedza skutek?</p> <p>Czy istnieje jakikolwiek dowód na to, że efekt można zaobserwować bez przyczyny lub przyczynę bez efektu? Czy jest to zgodne z hipotezą w zakresie potrzeb i wystarczalności?</p> <p><b>Zewnętrzna skuteczność</b></p> <p>Czy autor ograniczył odpowiednio uogólnienia?</p> <p><b>Wiarygodność</b></p> <p>Czy autor zabezpieczył dokumenty i wiarygodnie opisał proces naukowy, aby w przyszłości badacze mogli odtworzyć opisane studia?</p>

1	2
Wyniki raportowania	Dla każdego badania właściwy organ potwierdza badania i przyznaje badaczowi uprawnienia do przedstawiania wyników
	<b>Badanie opisowe</b> Czy opis jest kompletny? Jaki jest okres zdarzeń poddany raportowaniu? Czy określono przedmiot weryfikacji?
	<b>Studia budowania teorii</b> Czy istnieją istotne dowody wspierające teorię? Czy istotne dowody przyjęte w trakcie obserwacji były odpowiednio wybrane i zapisane lub korzystano z twierdzeń wspierających teorię, które zostały jasno określone gdzie indziej? Czy dowody były wystarczające do powstania teorii?
	<b>Studia testowania teorii</b> Czy test był przeprowadzany w środowisku zgodnym z ustaleniami teorii lub hipotezami będącymi przedmiotem testu? Czy był sens w tym, co było mierzone i czy zastosowano odpowiednie zmienne dla sprawdzenia teorii? Czy były dowody, że test mógł zdemaskować niepotwierdzone dowody? Czy był jasno określony rodzaj dowodów niezbędnych do przeprowadzenia testu? Czy były dowody na to, że test wyłączył konkurencyjne i niekonkurencyjne hipotezy i że wyjaśnił obserwowane zjawiska?

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A.A. Atkinson, W. Shaffir, *Standards for field research in management accounting*, „Journal of Management Accounting Research” 1998, nr 10, s. 65–66.

Zastosowanie studium przypadku nie przesądza o rodzaju teorii badanej za jego pomocą oraz o technikach, które powinny być użyte do zbierania i analizy danych. Wybór techniki badawczej będzie zdeterminowany rodzajem problemu i pytaniami badawczymi. Jak już wspomniano, do podstawowych technik należą:

- analizy archiwalnych materiałów,
- obserwacje,
- wywiady,
- eksperymenty,
- pozostałe techniki jakościowe.

Na szczególną uwagę zasługuje technika eksperymentów, które są zazwyczaj uzupełnieniem prac analitycznych. Za podstawowe zalety eksperymentów uznaje się aktywną i celową manipulację pomiarem zmiennych oraz możliwość zastosowania mechanizmów pozwalających na studiowanie skutków zachowań obiektu przy różnej liczbie i strukturze zmiennych. Kontrolowany eksperyment może pomóc w obejściu ograniczeń, które cechują inne techniki badawcze,

---

a tym samym w uzyskaniu odpowiedzi na pytania, których inne techniki nie zapewniają.

### 3. Rodzaje studiów przypadków w badaniach rachunkowości zarządczej

Wyróżnia się trzy główne typy studiów przypadków:

- opisujące praktykę gospodarczą – badania te nie zajmują stanowiska w odniesieniu do skuteczności obserwowanej praktyki ani nie podejmują prób sprawdzania lub rozwijania teorii wyjaśniającej obserwowane zachowania;
- testujące rozwój teorii – koncentrują się na tworzeniu dowodów, które mają wspierać lub zaprzeczać istniejącym teoriom;
- rozwijające teorię, które pozwalają ugruntować pozycję danej teorii.

Studia przypadków w rachunkowości zarządczej są bardziej popularne niż w innych obszarach rachunkowości. W literaturze przedmiotu wskazuje się zazwyczaj na pięć głównych typów badań prowadzonych za pomocą studiów przypadków. Należą do nich<sup>14</sup>:

- studia skrajnych lub dewiacyjnych przypadków,
- studia maksymalnych wahań przypadków,
- krytyczne studia przypadków,
- paradygmatyczne studia przypadków,
- studia ilustrujące i rozpoznawcze.

Studia pierwszego typu mogą być przydatne w przekazywaniu idei lub badaniu granicznych uwarunkowań teorii. Wykorzystuje się w nich zasadę, że wiele można się nauczyć obserwując przypadki skrajne, a nawet dewiacyjne.

W analizie przypadków maksymalnych wahań można uzyskać cenne informacje odnośnie do rozwiązania określonego problemu lub teorii, wybierając przypadki, które są różne w odniesieniu do pewnych wymiarów, takich jak przykładowo system rachunkowości.

Studia przypadków krytycznych mają strategiczne znaczenie dla ogólnego problemu lub teorii, wskazując, że teoria nieprawdziwa dla danego przypadku jest również nieprawdziwa dla wszystkich przypadków. Kluczową kwestią staje się wybór krytycznego przypadku, który zależy głównie od celu badania. Przy-

---

<sup>14</sup> Ibidem, s. 165.

kładowo, takim celem może być ocena istniejącej teorii z punktu widzenia jej rozbudowy czy falsyfikacji.

Studia odnoszące się do paradygmatów lub przykładowych rozwiązań zapewniają jasne i istotne informacje w odniesieniu do konkretnych sytuacji i często starają się wykazać wartość nowych teorii.

Ostatni typ studiów przypadków nie jest bezpośrednio powiązany z tworzeniem lub weryfikowaniem teorii rachunkowości. Studia te mają na celu zilustrowanie i rozpoznanie pewnego stanu rzeczywistości.

Wybrane przykłady studiów przypadków prezentowanych w literaturze z rachunkowości zarządczej zawiera tabela 2.

Tabela 2

Typy studiów przypadków w rachunkowości zarządczej

Typy studiów przypadków	Opis	Wybrane przykłady	
		autor	opis badania
1	2	3	4
Extremalne/ dewiacyjne	Przypadki wybrane do badania spośród istotnych zdarzeń lub sytuacji	W. Funnell	Prowokacyjne studia przypadków, które badały rolę księgowych w dehumanizacji ludzi przez ich księgową kwantyfikację
Maksymalnych różnic	Przypadki wybrane do badania jednego zjawiska. Umożliwiają jednocześnie zmianę innych potencjalnych zmiennych	K. Marchant, J.F. Manzoni (1989)	Badania identyfikujące czynniki wpływające na stopień osiągnięcia celów budżetowych w 12 przedsiębiorstwach różnych branż
		H. Simons (1990)	Badania dotyczące kilku szczególnych przypadków analizowanych w przedsiębiorstwach tej samej branży w zakresie oceny wpływu strategii firmy na budowę systemu kontroli zarządczej
Krytyczne	Przypadki wybrane, aby umożliwić logiczną dedukcję w zakresie falsyfikacji teorii	A. Kinast (1993)	Krytyka zastosowanych rozwiązań w zakresie metod rachunku kosztów dokonana na podstawie obserwacji
		A.M. Preston (1989)	Studia oceniające, w jaki sposób zatrudnianie bez kontraktów i innych formalności wpływa na rachunkowość i podatki w instytucjach kultury. Krytyka takich praktyk

1	2	3	4
Paradygmatyczne	Przypadki wybrane w celu ustalenia nowej perspektywy badawczej lub teoretycznego jej zrozumienia	Townley i inni (2003)	Badania dotyczą adaptacji BSC w kanadyjskich jednostkach samorządowych. Studia te rozwinęły teorię, gdyż wykazały, że w miarę wzrostu sformalizowania i znormalizowania systemu informacyjnego przez organy centralne spadała przydatność metody BSC do pomiaru dokonań w jednostkach
		I. Sobańska (2002)	Obserwacje i analizy podczas modernizacji systemów rachunku kosztów oraz projektowania nowych rozwiązań systemów rachunku kosztów i wyników, a także badania ankietowe dotyczące zmian w zakresie rachunku kosztów, tworzenia systemów rachunkowości zarządczej i controllingu
Ilustrujące i rozpoznawcze	Rozpoznające sytuację i ilustrujące dany stan zdarzeń	A. Jarugowa J. Skowroński (1994)	Opis systemu informatycznego przykładowej spółki, spełniającego standardy nowoczesności w zakresie rachunku kosztów i rachunkowości finansowej
		J. Gierusz, A. Janiszewski	Wywiady w dużych i średnich przedsiębiorstwach z czterech województw Polski północnej w celu zebrania opinii kierowników przedsiębiorstw o przydatności stosowanych systemów rachunku kosztów pełnych i zmiennych
		Szychta (2006)	Badania ankietowe dotyczące roli rachunkowości zarządczej i znaczenia jej specjalistów w działalności przedsiębiorstw
		I. Sobańska (2005)	Badania ankietowe w celu poznania systemu wiedzy pracowników zatrudnionych w różnych przedsiębiorstwach w Polsce o kosztach podmiotu wewnętrznego, w którym pracują lub kierują, a także podejmowanych przez nich działań prowadzących do redukcji kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 223; W. Funnel, *Accounting in the service of the Holocaust*, „Critical Perspectives on Accounting” 1998, nr 9 (4), s. 435–464; B.D Townley, J. Cooper, L. Oakes, *Performance measures and the rationalization of organizations*, „Organization Studies” 2003, nr 24 (7), s. 1045–1067; R. Simons, *The role of management control systems in creating competitive*

*advantage: New perspectives*, „Accounting, Organizations and Society” 1990, nr 15 (1–2), s. 127–143; A.M. Preston, *The taxman cometh: Some observations on the interrelationship between accounting and inland revenue practice*, „Accounting, Organizations and Society” 1989, nr 14 (5–6), s. 389–413; K. Merchant, J.F. Manzoni, *The achievability of budget targets in profit centers: A field study*, „The Accounting Review” 1989, nr 64 (3), s. 539–558.

Przedstawiona analiza wykazuje, że prowadzone w Polsce studia empiryczne w obszarze rachunkowości zarządczej mają na celu głównie rozpoznanie sytuacji lub zilustrowanie stanu zdarzeń w podmiotach. Tylko nieliczne angażują wysiłek badawczy w kierunku rozwoju teorii rachunkowości zarządczej.

## Podsumowanie

Studium przypadku są cennym narzędziem dla zrozumienia złożoności zjawisk ekonomicznych i społecznych w podmiocie. Badania prowadzone za pomocą tej metody przynoszą wiele korzyści. Mogą one być wykorzystane do testowania istniejących i tworzenia nowych teorii naukowych. Ponadto prace na żywym podmiocie, który jest przedmiotem badań w tej metodzie, umożliwiają przełożenie teoretycznych kwestii na informacje ważne dla praktyków. Studia przypadków pozwalają im lepiej zrozumieć rozwiązania innowacyjne w rachunkowości, dzięki czemu wzrasta ich poziom kompetencji. Badając konkretne przykłady w określonym kontekście sytuacyjnym, uwzględniającym wartości realizowane w podmiotach, zasady funkcjonowania władzy oraz interesów, są one również bardzo przydatne dla teoretyków rachunkowości, ponieważ ukazują nowe obszary badań w rachunkowości. Zakres stosowania studium przypadku jako metody badawczej w rachunkowości zarządczej nie jest jednak imponujący. Wydaje się, że główną tego przyczyną są trudności z uzyskaniem zgody na ich przeprowadzenie w podmiotach, jak również konieczność zaangażowania do tych badań znacznych zasobów finansowych i czasowych. Ponadto zdarza się, że jest kwestionowana wiarygodność takich badań ze względu na brak kontroli nad ich przeprowadzaniem. Należy również podkreślić, że stosowanie tej metody wymaga etycznych postaw zarówno badaczy, jak i osób badanych.

**Literatura**

- Atkinson A.A., Shaffir W., *Standards for field research in management accounting*, „Journal of Management Accounting Research” 1998, nr 10.
- Baiman S., Sivaramakrishnan K., *The value of private pre-decision information in a principal-agent context*, „The Accounting Review” 1991, nr 66.
- Christenson C., *The methodology of positive accounting*, „The Accounting Review” 1983.
- Cooper D.J., Morgan W., *Case study research in accounting*, „Accounting Horizons” 2008, vol. 22, nr 2.
- Funnel W., *Accounting in the service of the Holocaust*, „Critical Perspectives on Accounting” 1998, nr 9 (4).
- Hendriksen E.A., M.F. Breda van, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.
- Jensen M.C., *Organization theory and methodology*, „The Accounting Review” 1983.
- Kaplan R., *Innovation action research: Creating new management theory and practice*, „Journal of Management Accounting Research” 1998, vol. 10.
- Merchant K., Manzoni J-F., *The achievability of budget targets in profit centers: A field study*, „The Accounting Review” 1989, nr 64 (3).
- Preston A.M., *The taxman cometh: Some observations on the interrelationship between accounting and inland revenue practice*, „Accounting, Organizations and Society” 1989, nr 14 (5–6).
- Scapens R., *The role of case study methods in management accounting research: A personal reflection and replay*, „British Accounting Review” 1992, nr 24.
- Simons R., *The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives*, „Accounting, Organizations and Society” 1990, nr 15 (1–2).
- Szychta A., *Współczesne kierunki rozwoju teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 40, 1997.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Townley B., Cooper D.J., Oakes L., *Performance measures and the rationalization of organizations*, „Organization Studies” 2003, nr 24 (7).
- Watts R.L., Zimmerman J.L., *Positive accounting theory: A ten year perspective*, „The Accounting Review” 1990.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., *Towards the positive theory of the determination of accounting standards*, „The Accounting Review” 1978.
- Whittington G., *Positive accounting: A review article*, „Accounting and Business Research” 1987, vol. 17, nr 68.

### Streszczenie

Artykuł prezentuje istotę studium przypadku i procedury jego przeprowadzenia w rachunkowości zarządczej.

W pierwszej części artykułu będzie zaprezentowany wpływ normatywnego i pozytywnego podejścia do metod badawczych w rachunkowości. Następnie zostanie opisana istota studium przypadku i procedury, które powinny być zastosowane w sytuacji zastosowania tej metody. Na końcu artykułu zostanie zaprezentowane zastosowanie tej metody w badaniach empirycznych rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe:** studium przypadku, procedura badawcza, badania rachunkowości zarządczej

### CASE STUDY AS RESEARCH METHOD OF MANAGEMENT ACCOUNTING

#### Summary

This article presents the substance of the case study and the procedures for their conduct in management accounting. In the first part of the paper will be presented to the impact of normative and positive approaches to research methods in accounting. Then will be displayed the essence of case study and the procedures to be followed when using this method. At the end of the article will presented the application of this method in empirical research in management accounting.

**Keywords:** case study, research procedure, management accounting research

*Translated by Bożena Nadolna*