

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
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 978-83-7695-505-6

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..... | 11 |
|------------|----|

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

| | |
|---|-----|
| Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości | 15 |
| Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami | 23 |
| Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu | 32 |
| Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku | 41 |
| Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?..... | 49 |
| Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji..... | 57 |
| Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce | 68 |
| Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych..... | 77 |
| Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych | 87 |
| Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań | 95 |
| Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej..... | 107 |
| Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości | 115 |
| Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości..... | 123 |
| Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości | 137 |
| Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej | 148 |
| Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości | 159 |
| Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy | 167 |
| Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego | 176 |

| | |
|---|-----|
| Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości | 189 |
|---|-----|

Część 2. Sprawozdawczość

| | |
|--|-----|
| Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego | 201 |
| Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej | 212 |
| Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej..... | 221 |
| Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym..... | 229 |
| Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform..... | 238 |
| Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu..... | 246 |
| Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej..... | 255 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7..... | 263 |
| Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego..... | 276 |
| Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej..... | 285 |
| Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian | 295 |
| Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych..... | 304 |
| Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości | 314 |
| Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji | 322 |
| Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements..... | 331 |
| Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF | 349 |

Część 3. Analiza finansowa

| | |
|--|-----|
| Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy | 363 |
| Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej..... | 373 |
| Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego..... | 381 |
| Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego | 389 |

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

| | |
|---|-----|
| Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting | 15 |
| Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers | 23 |
| Małgorzata Ciecziura: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem | 32 |
| Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk..... | 41 |
| Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm? | 49 |
| Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion | 57 |
| Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective | 68 |
| Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation | 77 |
| Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting | 87 |
| Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications | 95 |
| Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation..... | 107 |
| Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting..... | 115 |
| Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting | 123 |
| Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system | 137 |
| Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization..... | 148 |
| Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act | 159 |

| | |
|---|-----|
| Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas..... | 167 |
| Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept | 176 |
| Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting | 189 |

Part 2. Reporting

| | |
|--|-----|
| Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit..... | 201 |
| Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting | 212 |
| Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements | 221 |
| Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings | 229 |
| Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform..... | 238 |
| Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view..... | 246 |
| Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting | 255 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7..... | 263 |
| Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements | 276 |
| Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting | 285 |
| Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes..... | 295 |
| Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets..... | 304 |
| Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act..... | 314 |
| Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information | 322 |
| Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe | 331 |
| Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS..... | 349 |

Part 3. Financial analysis

| | |
|---|-----|
| Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems | 363 |
| Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization..... | 373 |
| Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units | 381 |
| Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units | 389 |

Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: katarzyna.klimczak@sgh.waw.pl; anna.wachowicz@sgh.waw.pl

STUDIUM PRZYPADKU JAKO METODA BADAWCZA W NAUCE RACHUNKOWOŚCI – ANALIZA METODOLOGICZNA PRZYKŁADOWYCH ZASTOSOWAŃ

CASE STUDY AS A RESEARCH METHOD IN ACCOUNTING – METHODOLOGICAL ANALYSIS OF SELECTED APPLICATIONS

DOI: 10.15611/pn.2015.388.10

Streszczenie: Współcześnie w nauce rachunkowości istnieje wielka różnorodność zagadnień naukowych, których rozwiązanie wymaga różnych metod badawczych. Przedmiotem analizy przedstawionej w artykule jest jedna z metod badawczych stosowanych w nauce rachunkowości, a mianowicie studium przypadku. Autorki przeprowadziły pogłębione studia literaturowe w zakresie metodologii studium przypadku. Na tej podstawie dokonały analizy porównawczej przykładowych badań, w których zastosowano tę metodę. Jak wynika z przeprowadzonych studiów oraz dokonanej analizy, studium przypadku jest metodą wewnętrznie zróżnicowaną, bardzo elastyczną, która może być użyteczna w wielu typach badań. Jej stosowanie może być odpowiedzią na zarzut zbytniego oddalenia od rzeczywistości, który jest kierowany pod adresem współczesnych badań w rachunkowości. Metoda ta może być także alternatywą dla metod ilościowych, których dominacja w badaniach jest krytykowana przez wielu autorów.

Słowa kluczowe: badania naukowe w rachunkowości, metodologia nauki rachunkowości, metody badawcze w rachunkowości, studium przypadku.

Summary: In contemporary accounting research there is a great diversity of research problems and research methods. The article presents the analysis of a case study as a research method used in accounting. On the basis of literature studies of the methodology of case studies, the comparative analysis of selected applications was carried out. Studies and the analysis show that case study is a very compound and flexible method which can be used in different fields of accounting research. The use of case study may also help to fulfill the gap between reality (practice) and research, thus becoming a potential answer to critical opinions on the state of contemporary accounting research. Case study may also be an alternative for quantitative research methods, which domination in accounting research is criticized by many authors.

Keywords: scientific research in accounting, accounting methodology, research methods in accounting, case study.

1. Wstęp

Metody badawcze stosowane przez naukowców zajmujących się rachunkowością są przedmiotem metodologii nauki rachunkowości. Jest to dział badań, który znajduje się we wczesnym stadium rozwoju. W polskiej literaturze przedmiotu istnieje jedno większe opracowanie dotyczące tego zagadnienia, autorstwa K.G. Szymańskiego, wydane w 1988 roku. Od tego czasu nie ukazała się drukiem żadna obszerniejsza praca na ten temat¹. Inaczej jest w literaturze anglojęzycznej, która może się poszczycić wieloma opracowaniami dotyczącymi metodologii nauki rachunkowości.

Współcześnie w nauce rachunkowości istnieje wielka różnorodność zagadnień naukowych, których rozwiązanie wymaga różnych metod badawczych. Jedną z takich metod jest studium przypadku. Dla badań opartych na studium przypadku stosuje się czasami inne określenia, takie jak: badania terenowe, studia interpretatywne, małe studia, studia małej próby, *action research* oraz badania konstruktywne [Cooper, Morgan 2008, s. 160]. Analizowanie różnic w nazewnictwie nie jest przedmiotem niniejszego artykułu – w całym opracowaniu konsekwentnie stosuje się termin *studium przypadku*.

W literaturze istnieje wiele definicji studium przypadku. Zdaniem autorek ideę studium przypadku dobrze oddaje definicja Woodside'a [2010, s. 1]: „Studium jest badaniem, które koncentruje się na opisie, zrozumieniu, przewidywaniu i/lub kontrolowaniu indywidualnego przypadku (np. procesu, osoby, gospodarstwa domowego, organizacji, grupy, branży, kultury, narodowości)”. Woodside [2010, s. 2] zwraca uwagę, że nie należy ograniczać studium przypadku do współczesnych zjawisk ani rzeczywistego otoczenia. Według niego istota studium przypadku polega na tym, że badacz najwyższą wagę przywiązuje do gromadzenia i zdobywania danych, efektem końcowym zaś jest opis, zrozumienie, przewidywanie, kontrola konkretnego przypadku.

Jeśli przyjąć – używany w kolokwialnym języku nauki – podział na badania jakościowe i badania ilościowe², to studium przypadku powszechnie zalicza się do metod jakościowych, z zaznaczeniem, że w badaniach opartych na tej metodzie wykorzystuje się również dane ilościowe.

Bezpośrednią przyczyną podjęcia przez autorki badań nad studium przypadku była chęć wykorzystania tej metody w przyszłych badaniach naukowych. Kolejnym powodem były zauważone braki oraz widoczna potrzeba uzupełnienia w literaturze krajowej opracowań metodologicznych dotyczących tego zagadnienia³.

¹ Kwestie metodologii nauki rachunkowości poruszała również A. Szychta [1996] oraz A. Wachowicz [2014].

² Jak zauważa Czakon [2013a, s. 11], z perspektywy metodologii podział na badania jakościowe i badania ilościowe nie jest poprawny, ponieważ dotyczy rodzaju danych, a nie sposobów postępowania badawczego czy oczekiwanych rezultatów.

³ W literaturze krajowej autorkom udało się znaleźć tylko jedno opracowanie dotyczące metodologii studium przypadku w rachunkowości: Nadolna [2012].

Autorki przeprowadziły najpierw systematyczny przegląd literatury dotyczącej studium przypadku w rachunkowości, na podstawie którego wyróżniły dwie grupy opracowań. Pierwsza z nich to publikacje *stricte* metodologiczne, natomiast druga to opisy badań naukowych, w których wykorzystano studium przypadku jako metodę badawczą. W kolejnym etapie autorki wykorzystały wiedzę z obszaru metodologii studium przypadku do analizy wybranych przykładowych zastosowań tej metody⁴. W niniejszym artykule, ze względu na jego ograniczone rozmiary, autorki przedstawiły jedynie niewielki fragment swoich badań. Dotyczy on trzech przykładowych badań z zastosowaniem metody studium przypadku przeanalizowanych pod kątem podstawowych aspektów metodologicznych. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie sposobu przeprowadzenia analizy porównawczej wybranych przykładów, wyników tej analizy oraz wniosków co do przyszłych etapów badań.

2. Charakterystyka analizowanych studiów przypadku

Autorki szczegółowo przeanalizowały 10 studiów przypadku, spośród których do zaprezentowania w artykule wybrały 3. Po pierwsze, wybrano bieżące badania poruszające zróżnicowane zagadnienia spoza obszaru rachunkowości zarządczej (w którym studium przypadku jest wykorzystywane o wiele częściej niż w innych obszarach rachunkowości), co miało na celu podkreślenie szerokiej możliwości zastosowania studium przypadku jako metody badawczej w rachunkowości. Po drugie, wyselekcjonowane badania wykazują pewne zróżnicowanie metodologiczne, dzięki czemu możliwe było lepsze zaprezentowanie tej metody, w tym jej elastyczności oraz użyteczności w różnego typu badaniach.

Syntetyczną charakterystykę badań wybranych do analizy przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Charakterystyka analizowanych studiów przypadku

| |
|---|
| <p>1. <i>Accounting Change: Explaining the Outcomes, Interpreting the Process</i>, M. Liguori, I. Steccolini, <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>, vol. 25, no. 1, 2012, s. 27-70</p> |
| <p>Problem badawczy/cel badania/przypadek Problem zmian w rachunkowości organizacji; dlaczego i w jaki sposób rachunkowość ewoluuje w poszczególnych organizacjach, w szczególności dlaczego organizacje poddane tym samym zewnętrznym czynnikom wykazują inne wyniki zmiany. Analiza oparta na porównaniu przypadków dwóch jednostek samorządowych we Włoszech na przestrzeni 15 lat.</p> <p>Główne wątki badania Poziom faktycznego wykorzystania nowych narzędzi i praktyk rachunkowości w jednostkach. Kryteria decyzyjne wykorzystywane w celu analizy i oceny złożonych działań w ramach organizacji. Podejście członków organizacji do nowych koncepcji zarządczych.</p> |

⁴ Zamiarem autorek nie było przeprowadzenie badania ilościowego opartego na dużej próbie (jak np. zrobiła Stringer [2007]), lecz analiza wybranych, przykładowych zastosowań tej metody.

Tabela 1, cd.

| |
|---|
| <p>Podstawowe wnioski autorów badania</p> <p>Pomimo konfrontacji z podobnymi zewnętrznymi czynnikami, dwa przypadki wykazują zupełnie inne wzorce zmiany rachunkowości – tylko w jednym z nich można mówić o radykalnej zmianie. Efekty zmiany zależą od czynników wewnętrznych (takich jak m.in. podział władzy pomiędzy grupami/działami organizacji, powiązania pomiędzy grupami organizacji, zróżnicowanie umiejętności technicznych w ramach organizacji).</p> |
| <p style="text-align: center;">2. <i>Syrian Women Accountants' Attitudes and Experiences at Work in the Context of Globalization</i>, R. Kamla, <i>Accounting, Organizations and Society</i>, 37 (2012), s. 188-205</p> |
| <p>Problem badawczy/cel badania/przypadek</p> <p>Celem studium przypadku jest zbadanie, jak globalizacja wpływa na doświadczenia syryjskich kobiet księgowych, w szczególności na ich postawy wobec noszenia lub rezygnacji z hijabu. Hijab jest ważnym symbolem kultury arabskiej i muzułmańskiej. Dla wielu Arabów zachowanie tradycji hijabu jest wyrazem narodowego antykolonialnego nieposłuszeństwa. Z kolei w państwach zachodnich hijab jest postrzegany jako symbol represji wobec kobiet w kulturach arabskich. Przypadek oparty na badaniu grupy kobiet z Syrii wykonujących zawód księgowych (grudzień 2008).</p> <p>Główne wątki badania</p> <p>Ogólna sytuacja kobiet syryjskich pracujących w księgowości i finansach. Powody noszenia hijabu. Konsekwencje noszenia/nienoszenia hijabu przez kobiety pracujące (starające się o pracę) w prywatnych i państwowych przedsiębiorstwach syryjskich. Konsekwencje noszenia/nienoszenia hijabu przez kobiety pracujące (starające się o pracę) w prywatnych zachodnich przedsiębiorstwach działających w Syrii.</p> <p>Podstawowe wnioski autorki badania</p> <p>Według syryjskich kobiet tym, co ogranicza ich dostęp do wszystkich zawodów (nie tylko zawodu księgowego), jest ogólne postrzeganie roli kobiet w kulturze arabskiej, nie zaś sam fakt noszenia czy rezygnacji z noszenia przez nie hijabu. Na gruncie lokalnym (w prywatnych i państwowych przedsiębiorstwach) noszenie hijabu ułatwia dostęp do zawodu księgowego. Z kolei w przypadku zachodnich firm działających w Syrii noszenie hijabu staje się przeszkodą w dostępie do zawodu i awansu zawodowego.</p> |
| <p style="text-align: center;">3. <i>The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan</i>, D. Tyrrall, D. Woodward, A. Rakhimbekova, <i>The International Journal of Accounting</i>, 42 (2007), s. 82-110</p> |
| <p>Problem badawczy/cel badania/przypadek</p> <p>Celem studium przypadku jest ocena, czy implementacja MSSF przez Kazachstan jest zasadna, oraz zbadanie procesu implementacji standardów w latach 1991-2006.</p> <p>Główne wątki badania</p> <p>Ocena zasadności i przydatności zastosowania MSSF na potrzeby Kazachstanu. Wady i zalety implementacji MSSF w Kazachstanie. Problemy i koszty związane z implementacją MSSF. Postępy procesu wdrażania MSSF.</p> |

Podstawowe wnioski autorów badania

MSSF są w Kazachstanie implementowane i promowane, mimo że słabo rozwinięty rynek kapitałowy oraz odmienność kultury Kazachstanu od kultury anglosaskiej nie potwierdzają przydatności zastosowania MSSF dla tego państwa, skłaniają raczej do pozostania przy tradycyjnym, narodowym systemie rachunkowości.

Za podstawową zaletę wdrożenia MSSF uznaje się ułatwienie dostępu do zagranicznego kapitału, a nie poprawę systemu rachunkowości.

Jako podstawowe zagrożenia związane z implementacją MSSF wskazuje się raczej ogólne problemy charakterystyczne dla procesu przejścia z jednego systemu rachunkowości na inny, a nie problem rezygnacji z tradycyjnych, krajowych zasad rachunkowości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012; Kamla 2012; Tyrrall i in. 2007].

3. Analiza metodologiczna wybranych studiów przypadku

Z uwagi na rozmiary niniejszego opracowania autorki musiały zrezygnować z dogłębnego przedstawienia metodologii wybranych studiów przypadku i ograniczyć się do zasadniczych kwestii metodologicznych.

3.1. Obiekty badawcze i dobór przypadków

Jak podaje Czakon [2013, s. 94], w badaniach studium przypadku obiektem badawczym może być pojedyncza decyzja lub proces realizowany przez przedsiębiorstwo, ale także klaster, jak Dolina Krzemowa lub cały kraj. „Dlatego nie można uznać, że to wielkość obiektu czy nawet pewne jego cechy przesądzą o możliwości zakwalifikowania go jako przypadku do studiowania. Inaczej niż w badaniach ilościowych, w których podstawowe znaczenie mają cechy próby, jej wielkość i sposób doboru, o istocie studium przypadku decyduje zastosowanie metod eksploracyjnych, z założenia wielu, aby możliwie najpełniej zrozumieć badane zjawisko”.

Obiekty badawcze w analizowanych przykładach ujęto w tab. 2.

Tabela 2. Obiekty badawcze w analizowanych badaniach

| | Obiekty badawcze |
|------------|--|
| Badanie 1. | Procesy zachodzące w organizacjach |
| Badanie 2. | Grupa społeczno-zawodowa |
| Badanie 3. | Polityka rachunkowości Kazachstanu w zakresie MSSF |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012; Kamla 2012; Tyrrall i in. 2007].

W zależności od celu badania stosuje się różne kryteria doboru przypadków. Możliwe strategie w tym zakresie prezentuje tab. 3.

Tabela 3. Strategie doboru prób i przypadków

| Typ doboru | Cel |
|---|---|
| A. Dobór losowy | Uniknięcie skrzywienia próby. Wielkość próby decyduje o możliwości uogólnień |
| 1. Próba losowa | Uzyskanie próby reprezentatywnej, która umożliwia dokonanie uogólnienia na całą populację |
| 2. Próba warstwowa | Dokonanie uogólnienia dla specjalnie wybranych subpopulacji |
| B. Dobór zorientowany na uzyskanie informacji | Maksymalizacja użyteczności informacji z małych prób i pojedynczych przypadków. Dobór przypadków odbywa się na podstawie oczekiwań co do zawartości informacji |
| 1. Przypadki ekstremalne/dewiacyjne | Uzyskanie informacji o niecodziennych przypadkach, które mogą zawierać szczególne problemy lub być bardzo przydatne w ściśle określonym sensie |
| 2. Maksymalne zróżnicowanie przypadków | Uzyskanie informacji o znaczeniu różnorodnych uwarunkowań dla przebiegu i wyniku przypadku (np. 3-4 przypadki bardzo różniące się w jednym wymiarze: wielkości, formy organizacyjnej, lokalizacji, budżetu) |
| 3. Decydujące przypadki | Uzyskanie informacji, która pozwala na logiczną dedukcję typu: „jeśli to (nie) jest prawdziwe dla tego przypadku, to (nie) jest też prawdziwe dla wszystkich pozostałych” |
| 4. Paradygmatyczne przypadki | Rozwinięcie metafory czy ustanowienie szkoły dla zakresu, którego dotyczy przypadek |

Źródło: [Flyvbjerg 2006, s. 230].

Poza powyższymi kryteriami doboru przypadków w literaturze wymienia się jeszcze kryterium pragmatyczne, zgodnie z którym o wyborze konkretnego przypadku decyduje dostępność danych [Czakon 2013b, s. 104]. Ponadto zaznacza się, że strategie doboru nie muszą się wzajemnie wykluczać. Przykładowo, przypadek może być jednocześnie ekstremalny, decydujący i paradygmatyczny [Flyvbjerg 2006, s. 233].

W tab. 4 zestawiono uzasadnienie doboru przypadków przedstawione przez badaczy. Kolejna tabela zawiera dokonaną przez autorki kwalifikację analizowanych studiów przypadku według typu doboru przypadku.

Tabela 4. Uzasadnienia doboru przypadków w analizowanych badaniach

| | Uzasadnienie doboru przypadku |
|------------|---|
| Badanie 1. | <p>Na potrzeby badania wybrano jednostki samorządowe, ponieważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • funkcjonują one w ramach identycznych i jasno określonych uwarunkowań prawnych, a jednocześnie mają odpowiednią swobodę w organizowaniu działań i procesów wewnątrz organizacji, • mają zróżnicowane cele i standardy działania, • podlegają wpływowi licznych zewnętrznych czynników instytucjonalnych, • sektor samorządowy we Włoszech podlegał dość istotnym zmianom od roku 1990. <p>Na potrzeby badania wybrano konkretne dwie jednostki samorządowe, ponieważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ich systemy rachunkowości podlegały istotnym zmianom na przestrzeni czasu, • obydwie mają reputację jednostek innowacyjnych, • badacze mieli ułatwiony dostęp do tych jednostek (nawiązali znajomość z wieloma menedżerami i pracownikami podczas konferencji i szkoleń), • już wstępne rozpoznanie pokazało, że można spodziewać się odmiennych efektów zmian w tych dwóch jednostkach |
| Badanie 2. | <p>Na potrzeby badania doświadczeń arabskich kobiet zatrudnionych w księgowości i finansach wybrano Syrię, ponieważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jest krajem arabskim, w którym dominuje islam, • przechodzi proces transformacji ze stosunkowo zamkniętej gospodarki do gospodarki bardziej otwartej na inwestycje (kapitał), a co za tym idzie na zagraniczne przedsiębiorstwa* |
| Badanie 3. | <p>Autorzy nie podają konkretnych powodów wyboru Kazachstanu na potrzeby badania. Zauważają jedynie, że zostało przeprowadzonych sporo badań dotyczących reform systemu rachunkowości w krajach byłego ZSRR, jednak w większości dotyczyły one zachodnich republik. Badanie na temat zmian rachunkowości w Kazachstanie może być – zdaniem autorów – nie tylko wkładem do obszaru badań w tym zakresie, ale także cennym uzupełnieniem informacji na temat Kazachstanu, zwłaszcza że państwo to może odgrywać znaczącą rolę jako dostawca energii na świecie</p> |

* Chociaż autorka nie wymienia tego argumentu, uzasadniając wybór przypadku, wydaje się, że nie bez znaczenia dla podjęcia tematu, a także w ogóle możliwości przeprowadzenia badania, jest fakt że badaczka jest z pochodzenia Syryjką, posługuje się językiem arabskim, pracowała przez kilka lat jako księgowa w dużej zachodniej firmie księgowej w Syrii, obecnie pracuje w Szkocji jako naukowiec [Kamla 2012, s. 193].

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012, s. 36,37; Kamla 2012; s. 89; Tyrrell i in. 2007, s. 83].

Tabela 5. Strategie doboru prób i przypadków zastosowane w analizowanych badaniach

| | Kryterium doboru przypadku |
|------------|---|
| Badanie 1. | Zróżnicowane przypadki/decydujące przypadki/ kryterium pragmatyczne |
| Badanie 2. | Decydujący przypadek/kryterium pragmatyczne |
| Badanie 3. | Decydujący przypadek/kryterium pragmatyczne |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012; Kamla 2012; Tyrrall i in. 2007].

3.2. Typ studium przypadku

W literaturze [Ryan i in. 2002, s. 142-147; Yin 2003, za: Adams i in. 2006, s. 364; Scapens 2004, s. 259-260] wyróżnia się następujące typy studiów przypadku:

- opisowe,
- ilustrujące,
- eksperymentalne,
- eksploracyjne,
- objaśniające.

Opisowe studium przypadku przedstawia zdarzenie (zjawisko) w rzeczywistym kontekście. Opisowe studia przypadku w rachunkowości opisują system rachunkowości, techniki i procedury wykorzystywane w praktyce.

Ilustrujące studia przypadku przedstawiają określone zjawiska w opisowy sposób. W rachunkowości te studia są wykorzystywane przede wszystkim w celu opisu nowych, innowacyjnych praktyk stosowanych przez konkretne przedsiębiorstwa. Przyjmuje się tu założenie, że praktyki tych innowacyjnych przedsiębiorstw są lepsze od praktyk stosowanych przez inne przedsiębiorstwa.

Eksperymentalne studia przypadku mogą być wykorzystywane w sytuacji, kiedy opracowywane są jakieś nowe rozwiązania dla praktyki, które wcześniej muszą być przetestowane pod kątem potencjalnych zagrożeń, problemów oraz korzyści wynikających z ich zastosowania.

W eksploracyjnym studium przypadku badacz zajmuje się zjawiskiem, które nie jest jeszcze do końca rozpoznane. To badanie nie ma na celu wyjaśnienia zjawiska, ma jedynie nakierować badacza na dalsze pomysły. Eksploracyjne studia przypadku mogą być pomocne w formułowaniu hipotez do szczegółowego testowania na większą skalę za pomocą innych metod, np. badania ankietowego i metod ilościowych.

Objaśniające studium przypadku nie tylko opisuje zjawisko, ale także wyjaśnia, dlaczego i jak to zjawisko przebiega.

Zdaniem autorek analizowane studia przypadku można zaliczyć do studiów eksploracyjnych oraz objaśniających (tab. 6).

Tabela 6. Typ analizowanego studium przypadku

| | Typ studium przypadku | Uzasadnienie |
|------------|-----------------------|--|
| Badanie 1. | Eksplozacyjne* | Punktem wyjścia rozważań autorki jest jeden z teoretycznych modeli wyjaśniających procesy zmian w organizacji – tzw. teoria archetypu. Zgodnie z tą teorią, czynniki zewnętrzne wpływające na organizację są filtrowane na poziomie organizacji poprzez wewnętrzny proces interpretacji i przypisywania znaczeń i to może decydować o różnych efektach i tempie zmian w poszczególnych organizacjach (poddanych działaniu tych samych czynników egzogenicznych). Autorki badają, czy możliwe jest zastosowanie teorii archetypu w wyjaśnianiu rezultatów zmian rachunkowości w organizacjach |
| Badanie 2. | Objaśniające | Autorka opisuje sytuację syryjskich kobiet pracujących w księgowości oraz podejmuje próbę jej wyjaśnienia |
| Badanie 3. | Objaśniające | Autorzy opisują proces wdrażania MSSF w Kazachstanie, poszukują odpowiedzi m.in. na następujące pytania: Dlaczego w Kazachstanie implementowane są standardy, mimo że czynniki środowiska społeczno-ekonomicznego rachunkowości nie wskazują na zasadność implementacji? Dlaczego proces implementacji przebiega tak powolnie? Jakie są korzyści i koszty związane z wprowadzeniem nowych regulacji? |

* Tylko w tym badaniu autorzy sami wskazali typ wykorzystanego przez nich studium przypadku.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012; Kamla 2012; Tyrrall i in. 2007].

3.3. Technika badawcza

Od pojęcia metody badawczej należy odróżnić pojęcie techniki badawczej. Jak zauważa Sułek [1999, s. 210], „złożoność metod polega na tym, że badanie określonego typu metodologicznego ma zwykle wielostopniową strukturę i do realizacji celów cząstkowych posługuje się różnymi technikami”.

Podejście studium przypadku nie wskazuje, jakie techniki powinny być użyte do zbierania i analizowania danych⁵. Zależnie od problemu i pytań badawczych mogą być używane różne techniki, w tym: analiza materiałów archiwalnych, obserwacja, wywiad i techniki ilościowe [Cooper, Morgan 2008, s. 160]. Techniki te mogą być wykorzystywane pojedynczo lub w wybranym połączeniu⁶.

W tabeli 7 zestawiono techniki badawcze wykorzystane w analizowanych studiach przypadku.

⁵ Na temat różnych technik badawczych wykorzystywanych w studium przypadku piszą m.in.: Yin [1984], Konecki [2000], Flick [2002], Duł, Hak [2008], Woodside [2010].

⁶ Może być wykorzystana tzw. triangulacja danych (czyli użycie danych z różnorodnych źródeł) oraz triangulacja badacza (czyli wprowadzenie do badań wielu obserwatorów lub kontrolerów badań i wniosków) [Konecki 2000, s. 86-98].

Tabela 7. Techniki badawcze zastosowane w analizowanych studiach przypadku

| | Zastosowane techniki (pojedyncza/ złożone) | Podstawowe źródła danych |
|------------|--|--|
| Badanie 1. | Złożone | <ul style="list-style-type: none"> • sprawozdania finansowe, budżety, raporty środowiskowe, • oficjalne dokumenty prezentujące i komunikujące przyjęcie nowych zasad rachunkowości, • protokoły ze spotkań grup organizacji, • wywiady z członkami organizacji |
| Badanie 2. | Pojedyncza | <ul style="list-style-type: none"> • wywiady z kobietami pracującymi w Syrii w zawodzie księgowego |
| Badanie 3. | Złożone | <ul style="list-style-type: none"> • wywiady z reprezentantami regulatorów rachunkowości (dyrektorami Banku Centralnego i Ministerstwa Finansów), • ankieta (wysłana pocztą) przesłana do spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych w Kazachstanie, • sprawozdania finansowe spółek notowanych na giełdzie, strony internetowe spółek giełdowych |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liguori, Steccolini 2012, s. 33; Kamla 2012; s. 192; Tyrrell i in. 2007, s. 86, 87].

4. Zakończenie

Jak wynika z przeprowadzonych studiów literaturowych oraz dokonanej przez autorki analizy (której tylko niewielki fragment przedstawiono w niniejszym opracowaniu⁷), studium przypadku jest metodą wewnątrznie zróżnicowaną, bardzo elastyczną, która może być użyteczna również w nauce rachunkowości.

Tymczasem, jak pokazują badania oraz różnego rodzaju zestawienia na temat metod stosowanych przez naukowców zajmujących się rachunkowością, metoda ta nie jest zbyt często wykorzystywana. Przykładowo, jak wynika z badania Oler i in. [2010], w którym przeanalizowano artykuły z 6 wiodących anglojęzycznych czasopism, które ukazały się w latach 1960-2007, studium przypadku zostało zastosowane w 2% publikacji. W referatach opublikowanych w czasopiśmie „Accounting Review” w latach 2010-2012 udział tej metody badawczej nie przekraczał 3,8%. Wśród referatów prezentowanych na kongresach European Accounting Association studium przypadku wykorzystywane jest w nieco ponad 10% (np. w roku 2012 w 12%) [Klimczak 2014, s. 99-110]. Według badań Jaworskiego i Sokołowskiej [2014,

⁷ Poza ramami opracowania znalazły się m.in. takie zagadnienia, jak: etapy prowadzenia studiów przypadku, rola badacza w badaniu, narzędzia gromadzenia danych, poszczególne rodzaje danych źródłowych, procedury analizy danych.

s. 15], w artykułach opublikowanych w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w latach 2004-2013 metodę tę zastosowano w 14,4% publikacji.

Autorki zamierzają kontynuować badania nad studium przypadku. Szczególnie interesujące wydają się pytania dotyczące poprawności metodologicznej tej metody oraz jej ograniczeń. Ponadto istotne jest pytanie o przydatności studium przypadku w badaniach naukowych, zwłaszcza wobec zarzutów wysuwanych współcześnie pod adresem nauki rachunkowości. Metoda ta wydaje się alternatywą dla metod ilościowych, których dominacja w badaniach jest krytykowana przez wielu autorów. Ponadto może być ona odpowiedzią na zarzuty dotyczące zbyt dużego oddalenia badań naukowych od rzeczywistości oraz niskiej przydatności tych badań dla praktyki rachunkowości.

Literatura

- Cooper D.J., Morgan W., 2008, *Case study research in accounting*, Accounting Horizons, Vol. 22, No. 2, s. 159-178.
- Czakon W., 2013a, *Wstęp*, [w:] Czakon W. (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Czakon W., 2013b, *Zastosowanie studiów przypadku w badaniach nauk o zarządzaniu*, [w:] Czakon W. (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Dul J., Hak T., 2008, *Case Study Methodology in Business Research*, Butterworth-Heinemann, London.
- Flick U., 2002, *An Introduction to Qualitative Research*, Sage Publications, Thousand Oaks.
- Flyvbjerg B., 2006, *Five Misunderstandings About Case-Study Research*, Qualitative Inquiry, Vol. 12 No. 2, s. 219-245.
- Hoque Z. (red.), 2006, *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus.
- Jaworski J., Sokołowska K., 2014, *Problematyka, metody badawcze oraz charakter artykułów opublikowanych w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w latach 2004-2013*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 76 (132), SKwP, Warszawa 2014, s. 7-26.
- Kamla R., 2012, *Syrian women accountants' attitudes and experiences at work in the context of globalization*, Accounting, Organizations and Society 37, s. 188-205.
- Klimczak K., 2014, *Współczesne badania naukowe w rachunkowości – obszary i metody badawcze* [w:] Bartkowiak R., Wachowiak P. (red.), *Nauki ekonomiczne w XXI wieku. Stan obecny i perspektywy rozwoju*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
- Konecki K., 2000, *Studia z metodologii badań jakościowych – Teoria ugruntowana*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Liguori M., Steccolin I., 2012, *Accounting change: Explaining the outcomes, interpreting the process*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 25, No. 1, s. 27-70.
- Nadolna B., 2012, *Studium przypadku jako metoda badawcza rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 684, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 45, s. 131-146.
- Oler D.K. i in., 2010, *Characterizing Accounting Research*, Accounting Horizons, Vol. 24, No. 4, s. 635-670.
- Ryan B. i in., 2002, *Research Methods and Methodology in Finance and Accounting*, Thomson, London.

- Scapens R.W., 2004, *Doing Case Study Research*, [w:] Humphrey Ch., Lee B. (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind the Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Elsevier, Oxford.
- Stringer C., 2007, *Empirical performance management research: Observations from AOS and MAR*, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 4, No. 2 pp. 92-114.
- Sulek A., 1999, *Metoda socjologiczna*, [w:] Kwaśniewicz W. (red.), *Encyklopedia socjologii*, t. 2, Oficyna Naukowa, Warszawa.
- Szychta A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szymański K.G., 1988, *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Monografie i Opracowania nr 260, SGPiS, Warszawa.
- Tyrall D. i in. 2007, *The relevance of international financial reporting standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan*, *The International Journal of Accounting* 42, s. 82-110.
- Wachowicz A., 2014, *Dyskusje wokół problemu rachunkowości jako nauki*, rozprawa doktorska niepublikowana, Warszawa.
- Woodside A.G., 2010, *Case Study Research: Theory, Methods, Practice*, Emerald Group Publishing Limited.
- Yin R.K., 1984, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications.
- Yin R.K., 2003, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications, Inc., Thousand Oaks, [za:] Adams C. i in., 2006, *Case Studies and Action Research*, [w:] Hoque Z. (ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus.