„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", tom 71 (127), SKwP, Warszawa 2013, s. 25–37

Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami

Ewa Wiktoria Babuśka [*]

Wprowadzenie

Rachunkowość jest dyscypliną naukową w ramach nauk ekonomicznych, które *sensu largo* mogą być i są zaliczane do nauk humanistycznych i społecznych. Rachunkowość jest zarówno nauką, jak i wiedzą o praktycznym wymiarze. Do kanonów można już zaliczyć stwierdzenie, że rachunkowość jest tzw. nauką stosowaną, o czym, w odniesieniu do nauki przesądza swoistość jej metodologii, a do nauki stosowanej swoistość celu. Rachunkowość jest rozważana w trzech wymiarach: praktycznym, jako wiedza mająca zastosowanie w działaniu jednostek; teoretycznym, jako nauka zajmująca należne miejsce wśród nauk ekonomicznych; politycznym, jako zbiór zasad i regulacji prawnych dotyczących jej stosowania.

Zasadniczym celem artykułu jest zaprezentowanie podstawowych zagadnień wchodzących w zakres teorii rachunkowości i wskazanie jej miejsca w systematyce nauk przeprowadzonej z punktu widzenia nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami[1], wychodząc od podstaw kierowania organizacjami. Celem jest też zainspirowanie badaczy do szukania powiązań występujących między rachunkowością a innymi naukami, w tym naukami o zarządzaniu. Aby przeanalizować pozycję teorii

[*] Dr Ewa Wiktoria Babuśka, adiunkt, Katedra Rachunkowości Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, e-mail: babuskae@uek.krakow.pl

[1] Pojęcie „nauka o kierowaniu organizacjami" jest równoważne z określeniem „nauka o zarządzaniu", używanym obecnie w prawnej nomenklaturze nauk. Występuje ono zarówno w trójstopniowym podziale nauk, podanym w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz. U. 2011, nr 179, poz. 1065), jak i w historycznej systematyce dziedzin i dyscyplin naukowych w Polsce w latach 2005–2011, zgodnej z uchwałą Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 24 października 2005 r. w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M. P 2005, nr 79, poz. 1120 ze zmianą w M. P 2008, nr 97, poz. 843) oraz uchwałą Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 28 stycznia 2011 r. zmieniającą uchwałę w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M. P 2011, nr 14, poz. 149). Natomiast w klasyfikacji dziedzin i dyscyplin naukowych według OECD od 2004 r., obejmującej sześć dziedzin nauki i jedną dziedzinę sztuki, występuje pojęcie „ekonomia i zarządzanie" (*economics and business*) umiejscowione w dziedzinie nauk społecznych. Zob. dokument DSTI/EAS/STP/NESTI (2006) 19/FINAL *Working Party of National Experts on Science and Technology Indicators*. *Revised Field of Science and Technology (FOS) Classification in the Frascati Manual*, OECD/OCDE, 2007, s. 12 (http://www.oecd.org/science/inno/38235147.pdf).

rachunkowości wśród innych nauk, należy przyjrzeć się bliżej samej rachunkowości jako nauce oraz poznać w zarysie jej rozwój i podstawowe zagadnienia. Ramy opracowania ograniczają co prawda głębsze wnikanie w istotę i problemy teorii rachunkowości niejednokrotnie już opisywane, ale pozwalają na zaakcentowanie tych treści i kierunków badań, które mogą wyznaczać związki z innymi naukami, w tym zwłaszcza z naukami o zarządzaniu.

1. Powstanie i rozwój teorii rachunkowości

Powstanie teorii rachunkowości należy wiązać z pojawieniem się 100 lat temu pierwszych teoretycznych konstrukcji rachunkowości wyrażających samodzielność tej nauki, środek rozumienia zapisu księgowego i język księgowości (Jaruga, 1997, s. 164–166). Początków rachunkowości jako metody ewidencji księgowej, języka opisu fachowego należy upatrywać natomiast w średniowieczu, w związku ze sformułowaniem konstytutywnej dla rachunkowości zasady podwójnego księgowania (Skrzywan, 1971, s. 657–659). Księgowość podwójną określono mianem rachunkowości, a jej istota i fundamentalne założenia metodologiczne nie uległy zmianie od tamtego czasu. Potwierdza to istnienie idealnej, ponadczasowej, racjonalnej podstawy rachunkowości, choć nie jest tożsame z jej merytorycznym immobilizmem, gdyż nieustannie zmieniał się i rozszerzał jej zakres pojęciowy, przez co „dzisiejsza rachunkowość jest ta sama, ale nie taka sama jak XIII-wieczna" (Gmytrasiewicz, Karmańska, 2002, s. 10). Teoria rachunkowości zrodziła się z upływem stuleci prowadzenia praktyki rachunkowości, o czym przesądzał jej utylitarny charakter, oraz wskutek wyodrębnienia się rachunkowości jako nauki. Teorię tę wytworzyła wielowiekowa praktyka, choć to zwykle teoria wyznacza ramy dla praktyki, nierzadko na podstawie uogólnień danych empirycznych, ale pomiędzy teorią i praktyką występują wzajemne zależności.

Oddzielenie się rachunkowości jako samodzielnej nauki wiązało się z powstaniem zalążków teorii rachunkowości i nastąpiło na przełomie XIX i XX w. między innymi pod wpływem tempa rozwoju gospodarczego i postępu techniczno-technologicznego oraz wzrostu roli państwa w regulowaniu i opodatkowaniu działalności gospodarczej podmiotów. Okres od rozpoczęcia XV w. do początku XIX w. został nazwany w rozwoju rachunkowości okresem przedteoretycznym, a wydawane w nim publikacje objaśniały zasady prowadzenia ksiąg adekwatnie do pierwotnej teorii personalistycznej. Okres od drugiej połowy XIX w. do połowy XX w. był dla krajów Europy kontynentalnej okresem powstawania pierwszych teorii normatywnych. Należały do nich teorie kont (personalistyczne i materialistyczne) i powiązane z nimi modele ewidencji księgowej, jak też teorie bilansowe i koncepcje wyceny składników bilansowych oraz amortyzacji. Dla autorów anglojęzycznych okres od 1800 r. do 1955 r. był tzw. okresem ogólnonaukowym, w którym w rozwoju rachunkowości finansowej na gruncie amerykańskim powstawały opracowania badawcze o charakterze empirycznym, bliskie teorii pozytywnej. Z kolei trwający około 20 lat okres po 1955 r. w rozwoju teorii rachunkowości nazwano normatywnym, ponieważ w opracowywanych w tym czasie

teoriach rachunkowości wskazywano opcje przydatne dla praktyki rachunkowości. W badaniach apriorycznych odnoszono się głównie do ogólnej teorii rachunkowości, stosując ujęcie aksjomatyczne. Powstało wówczas wiele normatywnych koncepcji wyceny, w tym podejścia „prawdziwego zysku" i użyteczności decyzyjnej oraz teoria księgowości potrójnej. Okres supremacji badań apriorycznych i teorii normatywnych został z czasem zastąpiony rozwojem nowej formy empiryzmu w ramach pozytywnej teorii rachunkowości, której podwaliny ukształtowały się w okresie ogólnonaukowym. W teorii pozytywnej rachunkowości, traktującej akcjonariuszy jako głównych użytkowników sprawozdań finansowych, dąży się do ustalenia czynników wyboru danej polityki rachunkowości finansowej i konsekwencji jej stosowania. W teorii tej aprobuje się tezę ekonomii neoklasycznej o dążeniu menedżerów, których płace są powiązane z wynikami spółek, do maksymalizacji własnych dochodów. Tezę potwierdziły implozje finansowe i upadki wielkich firm na początku bieżącego stulecia (Enron i wiele innych). Okres dominacji pozytywnej teorii rachunkowości przypadł na końcowe lata 70. i 80. ubiegłego wieku, ale wobec braku oczekiwanych wyników co do skonstruowania pełnego i wszechstronnego modelu podejmowania decyzji przy wyborze najlepszej polityki rachunkowości od lat 80. punkt ciężkości zainteresowań badawczych przesunął się w kierunku rozważań behawioralnych w dziedzinie rachunkowości finansowej. Rozpatrywano socjologiczne następstwa wartościowania pojęć finansowych w rachunkowości oraz zachowania i reagowanie najważniejszych odbiorców na informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych, tj. kierowników, akcjonariuszy, kredytodawców czy członków rządu (Szychta, 2010, s. 250–254).

Pojęcie polityki rachunkowości zrodziło się wraz z objęciem rachunkowości regulacjami prawnymi. Polityka rachunkowości obejmuje unormowania legislacyjne odnoszące się do rachunkowości, ustanawiane na zewnątrz i wewnątrz jednostki, na poziomie makro- i mikroekonomicznym. Może być stanowiona na szczeblu państw lub organizacji o zasięgu międzypaństwowym i światowym oraz wewnątrz konkretnej jednostki. Jej ustalenia mogą mieć charakter fakultatywny (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – MSR, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – MSSF) lub obligatoryjny (dyrektywy Unii Europejskiej dla krajów członkowskich, krajowe prawo bilansowe). Akcentuje się rozróżnienie między polityką rachunkowości ustalaną dla niektórych jej elementów przez władze i ośrodki prawodawcze usytuowane powyżej poziomu jednostki a indywidualną polityką rachunkowości ustalaną w ramach pozostawionego przez ustawodawcę wyboru przez samą jednostkę. Sposób formułowania polityki rachunkowości budzi nieraz kontrowersje ze względu na skutki ekonomiczne dla jednostek i użytkowników informacji finansowej. Istnieją argumenty za i przeciw regulacjom, jest to problem niejednoznaczny i otwarty.

Stąd rachunkowość jest rozważana i rozumiana jako wiedza obejmująca praktykę, teorię i politykę. Rozróżnienie to jest spotykane w literaturze między innymi w zaprezentowaniu zasadniczych relacji pomiędzy teorią, praktyką i polityką rachunkowości a jej otoczeniem politycznym i ekonomicznym (Szychta, 1996, s. 26–27), a także

w stwierdzeniu, że polityka rachunkowości stanowi pomost między teorią a praktyką rachunkowości (Brzezin, 1998, s. 22). Wyróżniane funkcje rachunkowości (informacyjna, kontrolna, dowodowa, analityczna, stymulacyjna) mają miejsce w ramach pierwszego z członów tego układu, tj. w praktyce rachunkowości. Funkcje z natury rzeczy wiążą się z praktyką rachunkowości, ponieważ ich wyszczególnianie jest charakterystyczne jedynie dla rachunkowości stosowanej w praktyce.

2. Podstawowe zagadnienia teorii rachunkowości

Obecnie rachunkowość w skali światowej jest traktowana jako język biznesu, co prowadzi do procesów jej standaryzacji i harmonizacji, mimo równolegle istniejących specyficznych rozwiązań krajowych. Istnieje wiele definicji rachunkowości, lecz większość z nich skupia się na uznaniu wiodącego celu jej prowadzenia, tj. dostarczania informacji użytkownikom do podejmowania decyzji oraz rozliczania kierowników z zarządzania majątkiem, z wyników firm i statusu osiągniętego przez nie na rynku.

Rachunkowość to w istocie metoda pomiaru zdarzeń gospodarczych, sposób informowania o nich i kontrolowania ich. Konstytutywne zasady, na których uformowała się teoria rachunkowości, wykrystalizowały się w przebiegu jej długiego i nadal trwającego rozwoju. Podstawowym kryterium samodzielności dyscypliny naukowej jest jej przedmiot, zaś jej prawa mają wyrażać pewien stopień abstrakcji, a nie celów utylitarnych. Stąd podkreślanie w definicjach rachunkowości funkcji praktycznych nie może stanowić racjonalnego dowodu praw tej dyscypliny (Gmytrasiewicz, Karmańska, 2002, s. 14).

Teoria rachunkowości stanowi dyscyplinę ekonomiczną zajmującą się pomiarem i analizą wielkości gospodarczych opisujących przeszłą i przyszłą działalność jednostki. W pomiarze wykorzystuje się stały zestaw zasad pomiaru. Przedmiot badań w rachunkowości może być określony jako „relacja między zdarzeniami ekonomicznymi w jednostce a informacją zapisywaną i raportowaną o nich" (Dobija, 2005, s. 9).

Teoria rachunkowości zajmuje się formułowaniem i analizą zasad leżących u podstaw praktyki rachunkowości i wspierających ją. Zasady te są zawarte w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości (*Generally Accepted Accounting Principles* – GAAP) i dyrektywach IV, VII i VIII Unii Europejskiej dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (choć od 1 stycznia 2005 r. siedem tysięcy spółek publicznych w UE sporządza sprawozdania finansowe według MSR i MSSF).

Teoria rachunkowości jest określana jako zbiór zasad pozwalający na lepsze zrozumienie istniejącej praktyki rachunkowości, tworzący strukturę pojęciową do oceny tej praktyki oraz nadający kierunek tworzeniu nowych metod i procedur. Zasady rachunkowości są jednak tylko jednym z wielu istotnych czynników formujących praktykę rachunkowości. Do innych znaczących determinant praktyki rachunkowości należą między innymi polityka, ekonomia, prawo i statystyka, i to niezależnie od

czysto teoretycznych aspektów. Celem teorii rachunkowości, oprócz kreowania zasad, jest rozpoznanie i zrozumienie tych determinant. Według definicji teorii (słownik Webstera) „teoria rachunkowości jest spójnym, konsekwentnym i wewnętrznie logicznym zbiorem hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości".

Zaprezentowana definicja jest w zamierzeniu obszerna, tak aby mogła zawierać tradycyjne spojrzenie na teorię rachunkowości jako na ogólny układ odniesienia dla ewaluacji i kreacji racjonalnych zasad praktyki rachunkowości oraz spojrzenie nowoczesne, zgodnie z którym stanowi ona ramowy układ odniesienia dla objaśniania i przewidywania tej praktyki (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 43–44).

Rachunkowość jako teoria obejmuje „badania nad praktyką rachunkowości i wyniki badań w formie teorii, koncepcji, modeli i hipotez" (Jaruga, 1997, s. 164; Hendriksen, van Breda, 2002 s. 44 i s. III). Rachunkowość jest nauką samodzielną i nie może być sprowadzona do żadnej z nauk, choć ich granice są rozmyte i niemożliwe jest dokładne ustalenie, gdzie rachunkowość kończy się, a zaczynają inne nauki (Jaruga, 1997, s. 164). Rachunkowość jest nauką, gdyż opisuje istniejącą rzeczywistość gospodarczą i wyjaśnia ją przy użyciu swoistych metod: podmiotowej i bilansowej (Sojak, 2011, s. 267). Teoria rachunkowości kształtuje treść i zawartość sprawozdań finansowych, doskonali zasady wyceny majątku i zobowiązań, wpływa na zmiany w klasyfikacji zdarzeń, aktywów, pasywów, przychodów, kosztów, wyników itd. Tworzy ona ogólne ramy dla opracowywania standardów i norm prawnych w ramach polityki rachunkowości. Polityka (zasady) rachunkowości powstała na styku teorii i praktyki rachunkowości i wyznacza jej prawny obszar regulacyjny. Jest ona zbiorem przepisów prawnych i ich interpretacji stosowanych przez jednostki w systemach ewidencji i sprawozdawczości finansowej.

Istnieją różne koncepcje tworzenia teorii rachunkowości: podatkowa, prawna, etyczna, ekonomiczna, behawioralna i strukturalna. Charakterystyczne pytania dla wymienionych podejść są w odpowiedniej kolejności następujące (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 36):

- jak wygląda sytuacja w kontekście przepisów podatkowych;
- jak wygląda sytuacja w świetle prawa; czy istnieją uregulowania prawne odnoszące się do danej branży (rodzaju działalności);
- jakie postępowanie jest słuszne i czy stan faktyczny został przedstawiony rzetelnie;
- jaki wpływ to postępowanie będzie mieć na gospodarkę; jakie konsekwencje dla akcjonariuszy będzie mieć wybór takiej, a nie innej procedury; czy zastosowana procedura pozwoliła na pełne ujawnienie faktów; jakie to ma znaczenie dla pozostałych użytkowników informacji rachunkowej;
- dlaczego kierownictwo zdecydowało się na taką właśnie procedurę;
- czy istnieją jakieś reguły, którymi można by się kierować w tej sytuacji; jaka jest definicja przychodu; którą z powszechnie przyjętych zasad rachunkowości stosuje się w tym przypadku; jak postępują inni działający w tej samej branży.

Wszystkie te podejścia, znajdujące zastosowanie w procesie kreowania pojęć z zakresu rachunkowości, przyczyniły się do stworzenia i oceny przyjętych w rachunkowości zasad, metod i sposobów postępowania. Podejścia ekonomiczne i behawioralne pomagają zrozumieć otoczenie funkcjonowania rachunkowości i wyselekcjonować informacje niezbędne do wyszczególnienia w sprawozdaniach finansowych. Podejście etyczne konstytuuje przesłanki tworzenia standardów rachunkowości. Podejście społeczne i makroekonomiczne wspomaga rozważania dotyczące rozwoju teorii i jej zastosowania (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 44).

Wyróżniono też poziomy teorii rachunkowości oparte na koncepcji rachunkowości jako języka. Są to poziomy: syntaktyczny, semantyczny i pragmatyczny, nawiązujące do działów studiów językoznawczych: syntaktyki zajmującej się logiką i gramatyką języka, semantyki zgłębiającej znaczenie języka i pragmatyki badającej skutki posługiwania się językiem. Stąd odpowiadają one adekwatnie na pytania, czy słowa transponują logiczne przesłanie, czy mają znaczenie i jakie ono jest oraz jak słowa oddziałują na ich odbiorców. W tym kontekście podejścia behawioralne i ekonomiczne należą do poziomu pragmatycznego teorii, a podejście strukturalne do poziomu syntaktycznego (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 36–37).

Sformułowano również następujące metody podziału teorii rachunkowości:

1) z punktu widzenia teorii w sensie procesu rozumowania wyróżnia się teorie empiryczne i nieempiryczne oraz teorie indukcyjne i dedukcyjne;
2) z punktu widzenia teorii jako zapisu wyróżnia się teorie normatywne (preskryptywne) i teorie pozytywne (deskryptywne) obejmujące swym zakresem teorie indukcyjne i dedukcyjne.

W trakcie tworzenia teorii rachunkowości żadna z wyżej wymienionych metod nie znajduje zastosowania w absolutnie czystej formie (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 37–44). W zaprezentowanej typologii teorii rachunkowości krótkiego wyjaśnienia wymagają jedynie teorie pozytywne i normatywne. Te pierwsze jako teorie deskryptywne skupiają się na opisie skonkretyzowanych zjawisk, podlegają sprawdzeniom empirycznym, dają odpowiedź na pytania, jak jest i dlaczego tak jest oraz nie obejmują sądów wartościujących. Teorie preskryptywne mają swoje źródła w określonych celach konkretyzujących obszar teorii, odpowiadają na pytanie, jak być powinno, zawierają normy oceniające oraz są efektem aplikacji nurtu badań dedukcyjnych w nauce rachunkowości. Podstawą podziału teorii na pozytywne i normatywne jest rodzaj stawianego pytania badawczego oraz fakt uwzględniania bądź odrzucania sądów wartościujących. Obydwa rodzaje teorii koegzystują w nauce rachunkowości z korzyścią tak dla jej praktyki, jak i polityki (Szychta, 2010, s. 248–249).

Teoretycy rachunkowości są zgodni co do tego, że ogólna teoria rachunkowości nie została dotąd sformułowana. Na obecnym etapie rozwoju nie ma jednej ogólnej teorii rachunkowości, a to, co zostało dokonane jest zbiorem teorii (modeli) i subteorii dopełniających się bądź eliminujących nawzajem (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 43). Wobec braku ogólnej teorii rachunkowości pojawia się pytanie, czy wystarczające są zasady tworzone w trakcie badań prowadzonych w rachunkowości. Potwierdza się, że zasady rachunkowości nie są wyłącznie rezultatem badań akademickich

i że bieżąca praktyka rachunkowości poprzez proces ustanawiania standardów wnosi swój duży wkład do rozwoju zasad rachunkowości. Stąd pytanie o rolę, jaką teoria rachunkowości i badania powinny odgrywać w rozwijaniu zasad rachunkowości jest podstawowym pytaniem akademickim. Rozważania koncentrują się na normatywnym i pozytywnym podejściu do rozwoju teorii rachunkowości, pozytywnej naturze głównych badań rachunkowości, możliwej decyzyjnie użytecznej teorii rachunkowości oraz roli badań interpretatywnych i krytycznych. Każde z tych zagadnień jest korzystne dla rachunkowości od chwili jej otwarcia się na różnorodność podejść badawczych i wspólnie mogą one poprawić stan badań w rachunkowości i teorii rachunkowości. Rola tych zagadnień w twórczej realizacji odpowiednich zasad rachunkowości jest jednakże dyskusyjna (Coetsee, 2010, s. 1).

3. Miejsce teorii rachunkowości w klasyfikacji nauk dokonanej z punktu widzenia nauk o kierowaniu organizacjami

Zmiany zachodzące w istniejących metodach zarządzania organizacjami wywoływały zazwyczaj procesy dostosowawcze w innych dziedzinach ich działalności. W rachunkowości ewolucja następowała przeważnie pod wpływem zmian w sferze zarządzania i była związana z nowymi wyzwaniami i oczekiwaniami ze strony zarządów, dotyczącymi dostarczania coraz lepszych, tj. szerszych, wszechstronniejszych, dokładniejszych i rzetelniejszych informacji jako podstawy do podejmowaniu właściwych decyzji. Ewolucja funkcjonalna rachunkowości prowadziła do rozszerzenia funkcji sprawozdawczo-kontrolnych o nowe procedury analityczne, planistyczne i decyzyjne. Ewolucja informacyjna dotyczyła z kolei zwiększenia zakresu przedmiotowego rachunkowości i sposobu ujmowania w czasie zasad wyceny, metod przetwarzania i prezentacji informacji w ramach systemów rachunkowości i tworzenia w nich zintegrowanych struktur informacyjnych (Turyna, 2008, s. 2).

Obecnie rachunkowość jest dyscypliną naukową obejmującą badania o charakterze teoretycznym i empirycznym. Rachunkowość może być samodzielną dyscypliną naukową, tak jak to jest np. w Stanach Zjednoczonych, bądź stanowić subdyscyplinę innych nauk. W Polsce rachunkowość stanowi subdyscyplinę nauk ekonomicznych, a w Niemczech nauk o zarządzaniu. Rachunkowość zakwalifikowana jako nauka stosowana jest ukierunkowana na pomiar ekonomiczny zwiększenia wartości aktywów jednostek do celów wspomagania decyzyjnego i rozrachunku z ekonomicznej i społecznej efektywności oraz rozdysponowania wypracowanych zysków (Turyna, 2008, s. 5).

Istnieje ogólna zgodność poglądów, że rachunkowość znajduje zastosowanie do pomiaru ekonomicznego w jednostkach gospodarczych i że jest nastawiona na potrzeby zarządzania zorientowanego na wykonywanie celów i zadań, do jakich te jednostki zostały powołane. Ponadto służy do wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu powiązań rzeczowo-finansowych występujących między podmiotami oraz do rozrachunku z tytułu ekonomicznej i społecznej odpowiedzialności wobec pod-

miotów otoczenia, jak też z tytułu ekologicznej odpowiedzialności wobec wspólnoty lokalnej i całego społeczeństwa (Burzym, 2008, s. 76).

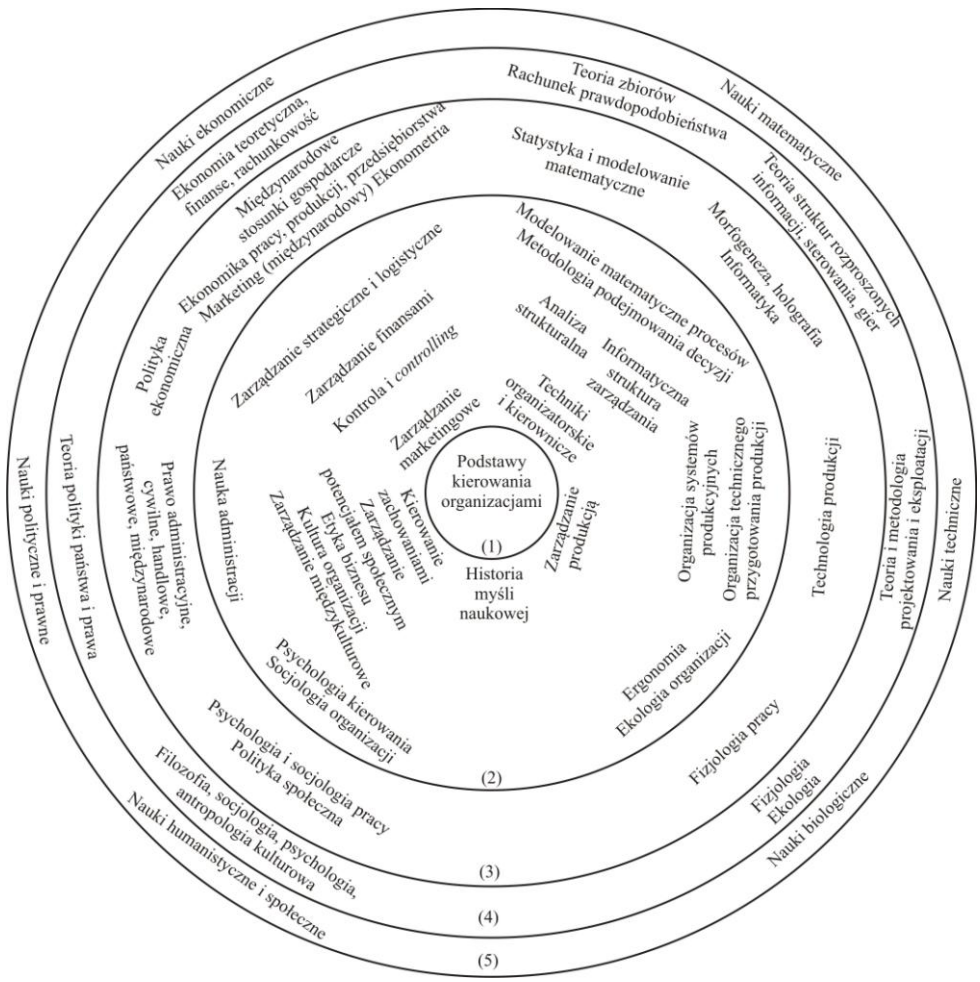
W literaturze wielokrotnie podkreśla się rolę rachunkowości jako nauki, praktyki, polityki oraz języka biznesu służącego do podejmowania decyzji gospodarczych przez menedżerów, zarówno w bieżącym (operacyjnym), jak i strategicznym zarządzaniu jednostkami. Dlatego związek rachunkowości z zarządzaniem jednostkami gospodarczymi jest oczywisty i bezsporny, w nim znajduje ona swój głęboki sens, spełnienie oraz logiczne uzasadnienie i spożytkowanie utylitarnego wymiaru. Sprawozdawczość finansowa, jako nieodłączny człon rachunkowości, jest najważniejszym źródłem informacji dla interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych o sytuacji majątkowej, finansowej i wynikach działalności każdej jednostki.

Powiązania sposobu zarządzania i kierowania organizacjami z rachunkowością są ważne, ponieważ ze swej natury stanowi ona system informacyjny, kontrolny, analityczny i dowodowy, czego wyrazem jest pełnienie przez rachunkowość funkcji odzwierciedlających ukazane aspekty systemu. W tym kontekście należy zaakcentować coraz bardziej eksponowaną w wielu publikacjach społeczną funkcję rachunkowości. Zarządzanie w jednostce jest tą dziedziną, z którą rachunkowość jest sprzężona nieodłącznie i z którą wiąże się w sposób naturalny i ścisły. Logiczną konsekwencją tych powiązań muszą być także związki nauki rachunkowości z naukami o zarządzaniu i kierowaniu organizacjami. Związki takie powinny zostać dokładnie rozpoznane, zbadane i opisane, co wymaga przeprowadzenia głębokich badań porównawczych, zarówno w czasie, jak i przestrzeni. W artykule, ze względu na ograniczoną objętość, może być tylko wskazane i przeanalizowane miejsce nauki rachunkowości w systematyce nauk przeprowadzonej z punktu widzenia nauk o kierowaniu organizacjami, co pokazano na rysunku 1.

Z rysunku 1 wynika, że kategoriami strukturalnymi nauki w znaczeniu instytucjonalnym są dziedziny nauki prezentowane na piątym (5) poziomie (okręgu) oraz dyscypliny i specjalności naukowe rozmieszczone odpowiednio na trzech niższych poziomach: czwartym (4), trzecim (3) i drugim (2). Rachunkowość jest usytuowana na czwartym poziomie (4), jako nauka (dyscyplina) wspomagająca podstawowe dyscypliny nauk o kierowaniu organizacjami. Znamienne jest to, że rachunkowość, powszechnie postrzegana jako nauka stosowana, nie została na tym rysunku umieszczona na poziomie trzecim (3) wśród nauk (dyscyplin) wspomagających o charakterze stosowanym, ale na poziomie wyższym, czwartym (4), łącznie z takimi naukami, jak ekonomia teoretyczna i finanse. Dziedziną nauki, do której została zaliczona rachunkowość są nauki ekonomiczne. Wśród nauk stosowanych na trzecim (3) poziomie wyszczególnione zostały w omawianej dziedzinie nauk następujące dyscypliny naukowe: polityka ekonomiczna, międzynarodowe stosunki gospodarcze, ekonomika pracy, ekonomika produkcji, ekonomika przedsiębiorstwa, marketing (międzynarodowy), ekonometria. Szczegółowe nauki o kierowaniu organizacjami (dyscypliny, subdyscypliny specjalności) uplasowano na poziomie drugim (2), wyróżniając wśród nich zarządzanie strategiczne i logistyczne, zarządzanie finansami, kontrolę i *controlling* oraz zarządzanie marketingowe. Godne podkreślenia jest także to, że rachunkowość nie została zaliczona w tej strukturze do dziedziny nauk humanistycznych i społecz-

nych. Do tej dziedziny zostały zaliczone takie klasyczne nauki, jak filozofia, socjologia, psychologia, antropologia kulturowa na poziomie czwartym (4) oraz psychologia i socjologia pracy, a także polityka społeczna na poziomie trzecim (3) oraz kierowanie zachowaniami, historia myśli naukowej, zarządzanie potencjałem społecznym, etyka biznesu, kultura organizacji, zarządzanie międzykulturowe, psychologia kierowania i socjologia organizacji na poziomie drugim (2).

Rysunek 1. Miejsce rachunkowości w klasyfikacji nauk dokonanej z punktu widzenia nauk o kierowaniu organizacjami



Objaśnienia do rysunku:
(1) podstawowa dyscyplina w dziedzinie (grupie) nauk o kierowaniu organizacjami,
(2) szczegółowe nauki o kierowaniu organizacjami (dyscypliny, subdyscypliny, specjalności),
(3) nauki (dyscypliny) wspomagające o charakterze stosowanym,
(4) nauki (dyscypliny) wspomagające podstawowe,
(5) dziedziny nauki, do których są zaliczane dyscypliny wspomagające.

Źródło: Krzyżanowski (1999, s. 137).

Warto również zwrócić uwagę na fakt, że w obszarze zasileń wypływających z dziedziny nauk ekonomicznych nie została uwzględniona rachunkowość zarządcza. Autor, uzasadniając dlaczego zajął w tej sprawie takie stanowisko, stwierdza wprost: „ponieważ jest to etykietka przyklejona do klasycznej dyscypliny ekonomicznej, która ongiś nazywała się księgowością" (Krzyżanowski, 1999, s. 136). Wydaje się, że istniejący od stulecia podział na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, mimo kwestionowania go przez samych reprezentantów nauki i uznania za niekonsekwentny (Burzym, 2008, s. 80), jest obecnie wystarczająco silnie ugruntowany w praktyce, a ponadto udowodniony naukowo (Sobańska, 2012, s. 179–189).

Można zgodzić się także z poglądem, że w pierwszych dekadach XXI w. rachunkowość zawiera relatywnie obszerny dorobek naukowy, prezentując teorie o różnym charakterze, zakresie i uszczegółowieniu przedmiotowym. W aktualnym nurcie badawczym przeważają wciąż studia empiryczne, prowadzone w ramach pozytywnej teorii rachunkowości przez reprezentantów anglojęzycznych środowisk akademickich, przy wspomaganiu ze strony przedstawicieli nurtu badań behawioralnych. Badania normatywne stały się domeną instytucji tworzących międzynarodowe i krajowe standardy rachunkowości. Działania podjęte wspólnie przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) i Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) mają doprowadzić do ujednolicenia w wymiarze globalnym ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej. Tematyczny zakres badań realizowanych w obszarze rachunkowości finansowej obejmuje następujące zagadnienia: ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej jako podstawę harmonizacji i konwergencji zasad rachunkowości finansowej w skali międzynarodowej; metody wyceny składników sprawozdań finansowych i ustalania wyników działalności jednostek, mające zapewnić istotność i wiarygodność informacji do celów decyzyjnych; strukturę sprawozdań finansowych i zawartość treści wykazywanych pozycji; oddziaływanie ustalonych kategorii danych finansowych na zachowania inwestorów na rynku kapitałowym; kierunek i formę rozszerzania sprawozdań zewnętrznych o ujawniane składniki kapitału intelektualnego, jak i skutków obopólnego oddziaływania na siebie podmiotu gospodarczego oraz środowiska społecznego i naturalnego; rolę rachunkowości finansowej i zawodu księgowego w sytuacji kryzysu finansowego i jego pokonywania (Szychta, 2010, s. 255–259).

Przedstawione współczesne kierunki badań w dziedzinie rachunkowości finansowej i cały dotychczasowy dorobek tej nauki mogą z dużym pożytkiem służyć wielu innym dyscyplinom, w tym także naukom o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami. W ramach prezentowanych zagadnień badawczych można podjąć próbę znalezienia i wyznaczenia punktów stycznych oraz zakreślenia płaszczyzny integracji z zakresem i treściami poszczególnych dyscyplin. Obszarem zbieżnym w teorii organizacji jest przede wszystkim problematyka podejmowania decyzji w organizacjach (Hatch, 2002, s. 270–279; Bielski, 2002, s. 180–197), na potrzeby których teoria rachunkowości dostarcza przydatnych informacji ekonomicznych, obejmuje bowiem teorię

objaśniającą, jak należy podejmować decyzje gospodarcze (podejście normatywne) i teorię opisującą, jak decyzje są podejmowane (podejście pozytywne), a ponadto zawiera omówienie zagadnień etycznych związanych z podejmowaniem decyzji.

Teoria rachunkowości daje też możliwość poznania szczegółowych zagadnień z zakresu wyceny zysków i elementów aktywów, pomiaru przychodów i kosztów oraz logicznych norm i zasad, które pozwalają inwestorom i zarządzającym lepiej zrozumieć praktyczne problemy prowadzonej działalności gospodarczej. Stąd też teoria rachunkowości jest nieodzowna do skutecznego zarządzania organizacjami, wspomagając realizację ich celów i misji oraz umożliwiając wielokryterialną ocenę efektywności w konkurencyjnej i złożonej gospodarce rynkowej.

Podsumowanie

Przedstawione w artykule główne zagadnienia dotyczące teorii rachunkowości, ukazane na tle jej historycznego rozwoju, pozwoliły uwypuklić przeszłe i aktualne obszary i kierunki badań prowadzonych w ramach teorii normatywnych i pozytywnych w rachunkowości finansowej.

Na podstawie zarysowanych podstaw historii, metodologii i teorii rachunkowości oraz jej obszernego dorobku badawczego możliwe było pokazanie i przeanalizowanie miejsca rachunkowości w klasyfikacji nauk przeprowadzonej z punktu widzenia nauk o kierowaniu (zarządzaniu) organizacjami. Należy zauważyć, że w tej klasyfikacji miejsce rachunkowości jest odpowiednio wysokie, stabilne i nobilitujące dzięki równorzędnemu zajmowaniu go z tak uznanymi naukami, jak ekonomia i finanse. Takie uplasowanie nauki rachunkowości jest oczywiste i słuszne oraz powinno być regułą w innych klasyfikacjach nauk, zwłaszcza wprowadzanych przepisami prawa jako oficjalnie obowiązujące[2]. Pozostaje wyrazić życzenie, aby w tej i w innych klasyfikacjach nauk teoria rachunkowości była w taki sam widoczny sposób dostrzeżona i wyeksponowana, na co w pełni zasługuje z racji stanu swego rozwoju i niepodważalnego dorobku teoretycznego.

Dla ścisłości należy dodać, że obecnie rachunkowość nie we wszystkich krajach jest traktowana jako dyscyplina naukowa. Jednakże pozycja i ranga rachunkowości jako nauki stosowanej umacniają się i wzrastają w dobie postępujących procesów globalizacji, zaostrzającej się konkurencji, intensywnego rozwoju technologii informacyjnej, które łącznie stymulują i wymuszają badania w rachunkowości pod kątem dostarczania coraz wszechstronniejszych i wiarygodniejszych informacji, na które zgłaszane jest nieustanne zapotrzebowanie ze strony różnorodnych grup interesariuszy. Wyzwania stojące przed rachunkowością są ogromne, zakres zagadnień rozległy,

[2] Chodzi tu głównie o nową systematykę wprowadzoną rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz. U. 2011, nr 179, poz. 1065), w którym w ogóle nie wyszczególniono rachunkowości jako nauki.

stąd potrzeba dalszych dociekań, analiz i badań w odniesieniu do teorii rachunkowości jawi się jako nieuniknione, pożądane, ale i trudne zadanie dla całego środowiska pracowników naukowych w zakresie rachunkowości na świecie.

Literatura

Bielski M. (2002), *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Burzym E. (2008), *Społeczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 45 (101), SKwP, Warszawa.

Coetsee D. (2010), *The role of accounting theory in the development of accounting principles*, „Meditari Accountancy Research", vol. 18, no. 1.

Dobija M., red., (2005), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.

Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.

Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Jaruga A. (1997), *Jarosław Wiaczesławowicz Sokołow: „Rachunkowość. Od źródeł do naszych dni"*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej", t. 42, SKwP, Warszawa.

Hatch M.J. (2002), *Teoria organizacji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Krzyżanowski L.J. (1999), *O podstawach kierowania organizacjami inaczej: paradygmaty, modele, metafory, filozofia, metodologia, dylematy, trendy*, PWN, Warszawa.

Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz. U. 2011, nr 179, poz. 1065).

Skrzywan S. (1971), *Rachunkowość*, [w:] *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa.

Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 66 (122), SKwP, Warszawa.

Sojak S. (2011), *Rachunkowość przymiotnikowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattesicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki o rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.

Szychta A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 56 (112), SKwP, Warszawa.

Turyna J. (2008), *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo C.H. Beck. Warszawa.

Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 24 października 2005 r. w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M. P 2005, nr 79, poz. 1120 ze zmianą w M. P 2008, nr 97, poz. 843).

Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 28 stycznia 2011 r. zmieniająca uchwałę w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M. P. 2011, nr 14, poz. 149).

Źródła internetowe

Dokument DSTI/EAS/STP/NESTI(2006)19/FINAL *Working Party of National Experts on Science and Technology Indicators. Revised Field of Science and Technology (FOS) Classification in the Frascati Manual*, OECD/OCDE, 2007, http://www.oecd.org/science/inno/38235147.pdf (dostęp 05.06.2013).

Streszczenie
W artykule przedstawiono powstanie i zarys rozwoju teorii rachunkowości oraz podstawowe zagadnienia wchodzące w jej zakres. Wskazano i przeanalizowano miejsce rachunkowości w klasyfikacji nauk przeprowadzonej z punktu widzenia nauk o kierowaniu organizacjami. Zaakcentowano te treści i kierunki zainteresowania teorii rachunkowości, które mogą być odniesione do nauk o kierowaniu organizacjami. Artykuł może inspirować do poszukiwania związków pomiędzy nauką rachunkowości a innymi naukami.

Słowa kluczowe: teoria rachunkowości, podejścia do rozwoju teorii rachunkowości, klasyfikacja teorii rachunkowości, teorie normatywne i pozytywne, nauki o zarządzaniu organizacjami.

Summary
Accounting theory and its place in the structure of management sciences
The paper presents the origins of accounting theory and outlines its development and the main problems within its domain. It identifies and analyses the place of accounting science in the classification of sciences from the perspective of organisational management sciences. The author indicates those areas of accounting theory which may be related to the science of organisational management. The paper may provide inspiration to seek connections between the science of accounting and other sciences.

Keywords: accounting theory, approaches to development of accounting theory, classification of accounting theories, normative and positive theories, organisational management sciences.