



Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości

ANNA SZYCHTA *

Streszczenie

Celem artykułu jest identyfikacja przez autorkę przedmiotu i celów nauki rachunkowości na współczesnym etapie jej rozwoju oraz wskazanie istoty, charakteru i typów teorii w nauce rachunkowości. Zagadnienia te zostały przedstawione na tle poglądów wybranych autorów i definicji z zakresu filozofii nauki i metodologii nauk dotyczących rozumienia nauki, atrybutów odrębności dyscypliny naukowej oraz zróżnicowanych podejść do statusu poznawczego teorii naukowych. W artykule zastosowano metodę krytycznej analizy i syntezy opinii innych autorów oraz wnioskowania dedukcyjnego. Po nawiązaniu do rozważań o istocie i statusie rachunkowości jako nauki, podejmowanych w polskiej literaturze od okresu międzywojennego, autorka scharakteryzowała główne wyznaczniki nauki rachunkowości, tj. jej przedmiot, cele i teorie przesądzające o tożsamości i spójności tej społecznej dyscypliny stosowanej oraz o jej odmienności od innych dyscyplin formalnie wyodrębnionych w dziedzinie nauk ekonomicznych w Polsce (ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu).

Słowa kluczowe: rachunkowość, dyscyplina naukowa, praktyka, przedmiot nauki rachunkowości, teorie rachunkowości.

Abstract

Subject, objectives and theories of accounting as a scientific discipline

The aim of the article is to identify the subject and objectives of accounting as a scientific discipline at the present stage of its development, and to identify the essence, nature and types of theory in this discipline. These issues have been presented on a background of the views of selected authors and definitions from philosophy of science and methodology of science concerning the understanding of science, attributes of the distinctness of a scientific discipline, and the diversity of approaches to the cognitive status of scientific theories. The author uses the method of critical analysis and synthesis of other authors' opinions and deductive reasoning. Discussion of the nature and status of accounting as a subject of research, undertaken in Polish literature since the interwar period, is followed by characterization of the main determinants of accounting as a scientific discipline, i.e. its subject, objectives and theories crucial for the identity and cohesion of this social and applied discipline and its distinctness from other disciplines formally belonging to field of economic sciences in Poland (economics, finance and management sciences).

Keywords: accounting, scientific discipline, practice, subject of accounting, accounting.

* Dr hab. Anna Szycha, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Łódzkiego, kierownik Zakładu Teorii Rachunkowości, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, aszycha@uni.lodz.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*

Copyright © 2015 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

Prawa wydawnicze zastrzeżone.

<http://www.ztr.skwp.pl>

DOI: 10.5604/16414381.1185421

Wprowadzenie

W ostatnich kilku latach powrócono w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce do dyskusji dotyczącej tożsamości i statusu rachunkowości jako nauki, czego istotnym, lecz niewyłącznym powodem jest dążenie pracowników naukowych do formalnego wyodrębnienia nauki rachunkowości jako dyscypliny naukowej w dziedzinie nauk ekonomicznych, obok ekonomii, towaroznawstwa, nauk o zarządzaniu i finansów¹. Dyskusja ta jest przede wszystkim niezbędna dla samego grona polskich badaczy w zakresie rachunkowości, zwłaszcza dla najmłodszej generacji pracowników naukowych, dla przypomnienia i utrwalenia przekonania, że wiedza naukowa w zakresie rachunkowości konstituuje odrębną część wiedzy ekonomicznej – naukę o nazwie „rachunkowość”. Nauka rachunkowości ma swoją tożsamość i liczące się osiągnięcia badawcze, ważne dla podmiotów (organizacji) gospodarczych, określonych grup społecznych (np. właścicieli przedsiębiorstw, wierzycieli, inwestorów, instytucji ustanawiających regulacje prawne i środowiskowe) i społeczeństwa jako całości, co zostało potwierdzone dociekaniem koncepcyjnymi i badaniami empirycznymi zapoczątkowanymi w niektórych krajach zachodnich (Niemcy, Włochy, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone) już w drugiej połowie XIX wieku, a w Polsce około 100 lat temu.

Niniejszy artykuł wpisuje się w nurt tej dyskusji, a jego celem jest propozycja określenia przez autorkę przedmiotu i celów nauki rachunkowości jako dyscypliny społecznej należącej do dziedziny nauk ekonomicznych oraz wskazanie istoty, charakteru i typów teorii w nauce rachunkowości. Zagadnienia te są prezentowane na tle wybranych poglądów i definicji z zakresu filozofii nauki i metodologii nauk dotyczących rozumienia nauki, atrybutów odrębności dyscypliny naukowej oraz zróżnicowanego pojmowania teorii naukowych.

Prezentowany tekst powstał w rezultacie przeprowadzenia przez autorkę studiów wybranych pozycji literatury z zakresu teorii i historii rachunkowości oraz metodologii i filozofii nauki, które stanowiły podstawę do analizy poglądów i opinii autorytetów

¹ Zagadnienia tożsamości nauki rachunkowości jako dyscypliny społecznej na współczesnym etapie jej rozwoju były tematem dyskusji uczestników Zjazdu Katedr Rachunkowości w 2013 r. zorganizowanego przez Katedrę Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Kwestie teorii rachunkowości dyskutowano także na Zjeździe Katedr Rachunkowości zorganizowanym przez Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu w 2015 r. Problemy statusu i rozwoju nauki rachunkowości oraz jej teorii były w latach 2014–2015 tematem czterech seminariów naukowych Komisji Nauki Rachunkowości działającej przy Łódzkim Oddziale Polskiej Akademii Nauk, które odbyły się na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, a także podejmowano je w pewnym zakresie na innych konferencjach naukowych, na przykład „Abacus” w Toruniu w 2014 r. i „Rachunkowość warta poznania” w Poznaniu w 2015 r. Nauce rachunkowości i jej rozwojowi jest poświęcony w całości tom 71 (127) „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” wydany w 2013 r. oraz monografia *Nauka o rachunkowości...* pod red. A. Karmańskiej (2013). W wykazie literatury do niniejszego artykułu uwzględniono jedynie niektóre opracowania i rozdziały w pracach zbiorowych opublikowane z tego zakresu przez polskich autorów w ostatnich kilku latach.



naukowych z tych obszarów nauki, ich syntetycznej prezentacji oraz sformułowania własnych opinii i wniosków. Artykuł ten stanowi próbę dodania do dotychczasowego zbioru rozważań własnego postrzegania celu, przedmiotu i zakresu teorii rachunkowości z perspektywy współczesnej, jednakże silnie zakorzenionej w ponad stuletnim rozwoju nauki rachunkowości.

Zasadnicza część opracowania obejmuje pięć sekcji odnoszących się do: 1) wcześniejszych poglądów niektórych autorów na temat istoty i przedmiotu nauki rachunkowości; 2) statusu nauki rachunkowości w kontekście istoty nauki i wyznaczników dyscypliny naukowej; 3) przedmiotu dyscypliny naukowej rachunkowości w relacji do przedmiotu praktyki rachunkowości; 4) celów nauki rachunkowości; 5) teorii w nauce rachunkowości w świetle zróżnicowanych koncepcji dotyczących statusu poznawczego teorii.

1. Nauka rachunkowości w świetle przeglądu literatury przedmiotowej

Potwierdzeniem, że akademizacja rachunkowości rozpoczęła się w Europie Zachodniej w drugiej połowie XIX wieku i faktu zapoczątkowania naukowego ujmowania problemów ówczesnej praktyki rachunkowości są m.in. monografie autorstwa H.T. Deinзера (1965), J.R. Edwardsa (1989) i R. Mattessicha (1995, 2008), które zawierają wykaz i syntetyczną prezentację publikacji naukowych wydanych pod koniec XIX stulecia np. przez M. Berlinera i J.F. Schära w Niemczech, G. Cerboniego i F. Bestę we Włoszech. Liczne prace opublikowane do końca lat 30. XX wieku na przykład przez Ch.E. Sprague’a, L. Gomberga, H.R. Hatfielda, W.A. Patona, E. Schmalenbacha i F. Schmidta w Europie i Stanach Zjednoczonych stanowią fundament nauki rachunkowości (Mattessich, 1995, s. 59).

Problematyka rachunkowości w Polsce, zwanej wcześniej też księgowością (do około lat 50. XX wieku), jako nauki, jej statusu w naukach ekonomicznych, relacji z innymi dyscyplinami naukowymi oraz praktyką gospodarczą i księgową została zapoczątkowana w pierwszym ćwierćwieczu XX wieku. Przed drugą wojną światową była ona w różnym stopniu poruszana w opublikowanych pracach, głównie przez J. Bolestę-Jankowskiego (1913), T. Lulka (1922), M. Scheffsa (1930, 1939), C. Łagiewskiego (1932) i F. Tomanka (1933).

J. Bolesta-Jankowski (1913, s. 166) w artykule opublikowanym w czasopiśmie „*Ekonomista*” objaśniał istotę i rolę rachunkowości podwójnej w działalności przedsiębiorstw nie w sposób techniczny, lecz postrzegając podwójny zapis jako odwzorowanie „dwoistości aktu wymiany wartości” między dwiema stronami, z której jedna dostarcza wartości wymiennej, a druga dostarczoną wartość otrzymuje, co następnie znalazło szerokie wyjaśnienie np. w pracach R. Mattessicha (1964, 1995) pod nazwą „podwójna klasyfikacja wartości” (por. Szychta, 1996, s. 100–101, 132). Bolesta-Jankowski (1913, s. 170–171) podkreślał, że metoda rachunkowości podwójnej

stanie się naukową, gdy zostanie uwzględniona przez „rządy przedsiębiorstwa” w zarządzaniu przedsiębiorstwem w przyszłości, co technicznie da się dokonać drogą sporządzania preliminarzy (czyli budżetów), ustalania i analizy odchyleń. Choć ten autor nie dokonał rozróżnienia między praktyką a nauką rachunkowości, to w swoich rozważaniach oraz opisie modelu przedsiębiorstwa przetwórczego, wywiedzionego z koncepcji podwójnej klasyfikacji wartości, a także w syntetycznych opiniach o roli rachunkowości w zarządzaniu ukazał potencjał wiedzy tkwiącej w rachunkowości podwójnej.

Naukowy charakter księgowości był przedmiotem zainteresowania T. Lulka (1922), który dokonał przeglądu opinii, jakie ówczesznie wyrażali zagraniczni ekonomiści (np. F. Leitner, A. Calmes, L. Gomborg) na temat statusu księgowości. Informował on, że przeważająca większość teoretyków uważała księgowość „za odrębną i samodzielną umiejętność” i nie mogła się „tylko zdecydować, czy zaliczyć ją do nauk matematycznych jako gałąź matematyki stosowanej, czy też ekonomicznych lub prawnych”. W komentowaniu przytoczonych opinii T. Lulek stwierdził, że termin „księgowość” oznacza przede wszystkim „technikę prowadzenia ksiąg, owo klasyfikowanie i grupowanie zaszłości gospodarczych według zasad i reguł ułożonych, a przynajmniej umotywowanych przez teorie księgowości” i nikt „nie będzie tej praktyki uważał za naukę (...)”. „Natomiast niepodobna odmówić naukowego charakteru pracy, polegającej na krytycznym rozpatrywaniu systemów i metod oraz specjalnych pojęć, zasad i reguł, wytworzonych przez praktykę księgowości i na badaniu ich pod względem racjonalności i celowości. Przedmiot tych nie wchodzi w zakres żadnej ze znanych umiejętności i da się łatwo od innych odgraniczyć” (Lulek, 1922, s. 14–15).

Przywołany autor nie nazwał tego rodzaju pracy i badań nauką księgowości albo księgowością jako nauką, jednak wyraźnie odróżnił praktykę księgowości od naukowych dociekań i badań odnoszących się do tej praktyki, określając i odróżniając przedmiot praktyki i nauki księgowości. Ponadto przekonywał, że teoria księgowości jest nauką metodyczno-realną, stanowiąc naukę pomocniczą ekonomii zarobkowej będącej gałęzią ekonomii prywatnej (Lulek, 1922, s. 16).

Relację księgowości z naukami społecznymi, ekonomią, statystyką, psychologią, etyką i prawem analizował następnie C. Łagiewski (1932, s. 345), stwierdzając, że księgowość, którą nazywał też buchalterią, jest dla nauk społecznych „nauką pomocniczą, która daje nam cyfrowe odzwierciedlenie procesów gospodarczych, dopomaga się sprawiedliwego podziału zysków, wprowadza w stosunkach społeczno-gospodarczych ład i porządek. Nauki społeczne wybitnie podkreślają potrzebę i znaczenie buchalterii oraz przyczyniają się do jej doskonalenia drogą logicznego, naukowego myślenia”.

Charakteryzując powiązania księgowości jako nauki z innymi naukami, Łagiewski (1932, s. 344) w swoim krótkim eseju nie określił przedmiotu tej nauki, ale ze stwierdzenia, że zadaniem księgowości jest „cyfrowe przedstawienie procesów produkcji i wymiany, określenie i podział wynikających z tych procesów zysków, cyfrowe utrwalenie



stosunków kredytowych i zafiksowanie prawa własności” wynika, że odnosił się do praktyki księgowości, a wiedzę w niej ucieleśnioną nazwał nauką księgowości.

Na temat znaczenia wiedzy z zakresu księgowości i bilansów i jej miejsca wśród innych dziedzin wiedzy wypowiadał się też w latach 30. XX wieku F. Tomanek (1933, s. 2), stwierdzając, że „zdobyły sobie już prawo obywatelstwa i stają dzisiaj (...) obok innych gałęzi wiedzy” oraz zaliczając księgowość do statystyki prywatno-gospodarczej opartej na „logicznych a ścisłych podstawach podwójnej ewidencji (...)”.

Najszerzej w tym samym dziesięcioleciu naukowymi aspektami księgowości interesował się M. Scheffs (1930, 1939), który pisząc o księgowości naukowo pojętej², przekonywał o konieczności jej zaliczenia, tak jak i innych nauk handlowych, do nauk ekonomicznych i wprowadzenia jej jako jednego z głównych przedmiotów na wydziale ekonomicznym uniwersytetu. Scheffs (1939, s. 265) argumentował, że nauki handlowe, w tym księgowość, „stanowią podstawy i odskocznie dla statystyki gospodarczej, kalkulacji, skarbowości oraz programów gospodarczych, prywatnych i państwowych”, a ekonomista w wielu przypadkach „posługiwać się musi systemem myślenia księgowego, aby dostrzec, wyjaśnić, uzasadnić pewne struktury życia gospodarczego (...)”. Nie chodziło mu przy tym o „technikę księgowania, ale o księgowość w całokształcie pojętą, o jej ducha, o jej syntezę, jej ważność i wartość ekonomiczną, ale i – co jest najważniejsze – o urabianie ekonomicznej struktury myślenia, jaką daje niewątpliwie nauka księgowości” (Scheffs, 1939, s. 265).

Autor ten wyraził też swoją opinię na temat przedmiotu i celu księgowości, uznając, że przedmiotem księgowości „jest życie gospodarcze, a zatem jest ona co najmniej częścią nauk gospodarczych (ekonomicznych)”, zaś jej celem „jest ekonomiczne przedstawienie stanu przedsiębiorstwa, jego wielkości oraz składu majątku wyrażonego w cyfrach bilansowych, jako też równoczesne wypośrodkowanie wyników gospodarczych, objawionych również cyfrowo w rachunku zysków i strat” (Scheffs, 1939, s. 266).

Scheffs akcentował w swoich publikacjach (1930, s. 16; 1939, s. 272–273) różnicę między księgowaniem i księgowością, twierdząc, że księgowość „jest istotą, organizacją, wiedzą ekonomiczną, psychą i duszą całego spłotu rachunkowego”, natomiast księgowanie jest „mechanizmem, narzędziem, wykonaniem, techniką buchalterji (księgowości)”, a ponadto „księgowość to nie szablon, to nie gotowy mechanizm, to nie ustalona technika – przeciwnie – to pole doświadczalne, pole naukowe, dziedzina ekonomicznej myśli specjalnej (struktury) syntezy umysłowej” (Scheffs, 1930, s. 18).

² M. Scheffs przedstawił obszernie swoje poglądy napisane w 1929 r. w artykule opublikowanym w 1930 r. w numerze 1 „Czasopisma Księgowych w Polsce”, a następnie po uzupełnieniu tekstu w rozdziale IX książki *Z historii księgowości* (Luca Pacioli) wydanej w 1939 r. Analizę i ocenę dociekań Scheffsa zawartych w artykule z 1930 r. przedstawiła ostatnio A. Karmańska (2014).

Choć przywołany autor nie odnosił się do rachunkowości³ w dzisiejszym jej rozumieniu i zakresie, lecz do księgowości, to obejmował tym terminem nie tylko procesy ewidencyjne, ale też kalkulację kosztów i ówczesne sprawozdania finansowe (bilans, rachunek zysków i strat). W jego rozważaniach jest widoczne dążenie do odróżnienia celu i przedmiotu księgowości w praktyce (księgowanie) od jej postrzegania jako odrębnego zakresu wiedzy, dla którego domagał się wyodrębnienia spośród innych dyscyplin naukowych, przede wszystkim na potrzeby nauczania księgowości w Polsce w formie oddzielnego przedmiotu na poziomie akademickim, tak jak to wprowadzono w Niemczech na licznych uniwersytetach i w wyższych szkołach handlowych. Z kolei na uniwersytetach w Lipsku i Zurychu już od dawna był przewidziany egzamin z księgowości wśród innych przedmiotów egzaminacyjnych dla doktoratów z ekonomii (Scheffs, 1939, s. 295–296). Autor zaliczał rachunkowość do grupy nauk społecznych i odróżniał w ramach rachunkowości „teorię, która reprezentuje naukę oraz czyn – praktykę, obejmującą codzienne zjawiska życia gospodarczego”.

Drugi etap dyskusji o statusie naukowym rachunkowości został zapoczątkowany w Polsce w 1953 r. na pierwszym Zjeździe Katedr Rachunkowości szkół wyższych w Warszawie referatem Z. Kossuta *Przedmiot i metoda nauki rachunkowości*. Kontynuowano ją na drugim Zjeździe Katedr Rachunkowości, który odbył się w Szczecinie w 1958 r. (Terebucha, 1960, s. 26). Zwieńczeniem tego etapu było przede wszystkim opublikowanie monografii naukowych przez R. Stadtmüllera (1958), Z. Kossuta (1959), E. Terebuchę (1960) i J. Wróblewskiego (1965), mających w tytułach wyraz „teoria” albo „nauka” w odniesieniu do rachunkowości, a także prac innych autorów, np. W. Malca (1959), T. Pechego (1963) i J. Górskiego (1975).

Dyskusja ta spowodowała ukształtowanie się dwóch głównych stanowisk odnośnie do przedmiotu rachunkowości. Niektórzy autorzy uznawali, że tym przedmiotem są procesy gospodarcze występujące w podmiotach gospodarczych oraz ich majątek, inni zaś, tak jak E. Terebucha, odróżniali przedmiot nauki rachunkowości od przedmiotu rachunkowości w praktyce, stwierdzając, że przedmiotem praktyki są „zjawiska i procesy odzwierciedlane przez rachunkowość”, a przedmiotem nauki – „sposoby realizacji zadań ewidencyjnych” (zob. Wachowicz, 2013, s. 296; Hońko, 2014, s. 307).

Przedstawicielami drugiej grupy polskich teoretyków rachunkowości w okresie powojennym byli Z. Kossut (1953, 1959), E. Terebucha (1960) i J. Wróblewski (1965). Kossut (1953, s. 1) pisał, że „rachunkowość w socjalizmie jest nauką ekonomiczną o sposobach ewidencji w przedsiębiorstwach i instytucjach procesów gospodarczych, powodujących wszelki ruch środków gospodarczych i źródeł ich finansowania” (za: Terebucha, 1960, s. 43), co właśnie oznaczało, że jako przedmiot nauki rachunkowości traktował on sposoby ewidencji procesów gospodarczych w różnych podmiotach,

³ M. Scheffs (1939, s. 258) raczej unikał w swoich publikacjach terminu „rachunkowość” gdyż – jak stwierdził – termin ten ówczesnie obejmował „w ogólności wszelkie działania i stosowania rachunkowe” bez względu na to, jakiej dotyczą dziedziny. Z tego wynika, że to rozumienie rachunkowości nie było tożsame ze współczesnym rozumieniem pojęcia „rachunkowość”.



a nie procesy gospodarcze same w sobie, które stanowią przedmiot praktyki rachunkowości.

Za szczególnie wartościowe należy uznać poglądy i propozycje E. Terebuchy (1960, s. 30), który trafnie ujął, że przyczyną niewłaściwego pojmowania istoty rachunkowości jako nauki, jej przedmiotu i zakresu badań było w tym okresie przede wszystkim utożsamianie teorii (nauki) rachunkowości z rachunkowością jako funkcją gospodarczą. Z tego powodu w swoich konstatacjach wyszedł, tak jak wynikało to z prac Lulka (1922) i Scheffsa (1930, 1939), a następnie Kossuta (1959), od dwojakiego pojmowania rachunkowości, tj. jako:

- 1) nauki (teorii), której przedmiotem są szeroko pojęte sposoby ewidencji wartościowej,
- 2) funkcji gospodarczej, czyli technicznego wykonywania ewidencji księgowej (w najszerszym pojęciu).

Terebucha (1960, s. 31) i pozostali zwolennicy tego podejścia ograniczali przedmiot nauki rachunkowości⁴ do sposobów ewidencji księgowej albo określonego rodzaju ewidencji gospodarczej, aczkolwiek coraz bardziej w szerszym rozumieniu, obejmując tymi sposobami także zagadnienia kalkulacji kosztów i sporządzania sprawozdań finansowych.

Głównym zwolennikiem poglądu o jedności zakresowej pojęć „przedmiot nauki rachunkowości” i „przedmiot praktyki rachunkowości” był J. Górski (1975). Skutkiem tego podejścia było niesłuszne traktowanie przez tego autora takich metod, jak metoda podmiotowa, momentu i okresu sprawozdawczego, bilansowa, grupowania i wyceny jako metod poznawczych rachunkowości, co mogłoby sugerować, że są to metody związane z prowadzeniem badań naukowych w zakresie rachunkowości. Choć Górski (1975, s. 48) przyjął, że metoda poznawcza rachunkowości „ogranicza się do określenia prawidłowości rozumowania”, to wymienione przez niego metody są metodami działania w praktyce rachunkowości. Metody te były traktowane w literaturze anglojęzycznej najpierw jako postulaty rachunkowości, następnie jako podstawowe zasady (zob. np. Hendriksen, van Breda, 2002, rozdz. 4) albo podstawowe założenia (aksjomaty) systemu rachunkowości (Mattessich, 1964; Szychta, 1996).

W kolejnym etapie rozwoju nauki rachunkowości w Polsce, tj. od końca lat 80. XX wieku, opinie na temat istoty, przedmiotu lub celów nauki rachunkowości wyrażali przede wszystkim G.K. Szymański (1988), E. Burzym (1990, 2008), W. Brzezina (1994), A. Szychta (1996), M. Dobija (2010, 2013), A. Wachowicz (2013) i M. Remlein (2015).

⁴ E. Terebucha (1960, s. 32) uznawał jako zadanie nauki rachunkowości „prowadzenie badań w dziedzinie wynajdywania najracjonalniejszych sposobów ewidencji księgowej. Chodzi o nowe sposoby odzwierciedlania zjawisk i procesów gospodarczych zgodnie z założeniami ekonomii politycznej oraz o sposoby bardziej sprawne technicznie i przez to powodujące potaniecie ewidencji. W swych badaniach nauka rachunkowości ściśle współpracuje z praktyką, wykorzystując doświadczenia księgowych”.

Szymański (1988, s. 34) sformułował odmienną opinię o przedmiocie nauki rachunkowości niż jego poprzednicy, stwierdzając, że przedmiotem badawczym rachunkowości jest jej problematyka badawcza, czyli, jak proponował S. Nowak (1970, s. 220), „zbiór pytań dotyczących pewnych przedmiotów, zjawisk i procesów, które znalazły się w polu zainteresowań badacza”. Autor ten postrzegał przedmiot nauki rachunkowości zbyt ogólnie i „w aspekcie czynnościowym” jako stawianie pytań badawczych, na które badacz stara się odpowiedzieć. Takie ujęcie nie wskazuje jednak dziedziny przedmiotowej pytań badawczych rachunkowości, które odróżniałyby badania w jej zakresie od innych dyscyplin w dziedzinie nauk ekonomicznych.

E. Burzym (1990, s. 12; 2008, s. 33) postrzegała w sposób dualny rachunkowość jako „teorię naukową pomiaru ekonomicznego i system tego pomiaru w podmiotach gospodarujących” i objaśniała, że „jest ona celowo zorientowana na potrzeby zarządzania i na realizację celów gospodarczych. Problematyka rachunkowości (w teorii i praktyce) obejmuje zatem powiązane ze sobą problemy poznawcze i decyzyjne. Pierwsze wynikają z przedmiotu pomiaru, drugie zaś – z celów, dla których pomiar ten jest dokonywany”. Z kolei W. Brzezina (1994, s. 17 i 19) scharakteryzował naukę rachunkowości jako stale rozszerzającą się wiedzę naukową o zasadach funkcjonowania, organizowania i projektowania systemów rachunkowości w praktyce, a także jako „system wiedzy o metodach szeroko rozumianego pomiaru majątku, kosztów i dochodów danego podmiotu”. Oboje autorzy wyraźnie rozgraniczali w swoich pracach przedmiot nauki i praktyki rachunkowości oraz akcentowali aspekt pomiaru w nauce i systemie (praktyce) rachunkowości.

M. Dobija (2013, s. 45–46) przekonuje, że rachunkowość należy do grupy nauk typu *science*⁵ (przyrodniczych), tzn. takich, które wywodzą się z praw fundamentalnych bądź do nich nawiązują. O przynależności nauki rachunkowości do tej grupy „przesądzają model kapitału stanowiący istotny element teorii i zasada dualizmu, a także naukowa kategoria kosztu”. Ten oryginalny pogląd autora oznacza, że rachunkowość, należąc do *science*, nie wchodziłaby w zakres ekonomii (*economics*), która w przyjętym przez tego autora amerykańskim podziale nauk stanowi odrębną naukę (obok *science*, nauk prawnych itd.).

Zdaniem natomiast A. Wachowicz (2013, s. 304–305), przedmiotem badań naukowych jest rachunkowość będąca „zjawiskiem złożonym i wieloaspektowym”, a dyscypliną, która zajmuje się tymi badaniami proponuje nazywać „nauką o rachunkowości”, zaś naukę, której przedmiotem badawczym staje nauka o rachunkowości – metanauką rachunkowości. Pierwsza z tych propozycji jest zbieżna ze sposobem nazwania pokrewnej dyscypliny w dziedzinie nauk ekonomicznych, tj. naukami o zarządzaniu, chociaż w przypadku rachunkowości chodzi o jedną zwartą dyscyplinę naukową, postrzeganą w środowisku naukowym rachunkowości na świecie jako zintegrowana całość.

⁵ W ramach *science* uczeni tworzą opisy świata, a w tych opisach występują trzy cechy: stałe fizyczne, prawa fundamentalne i metoda naukowa (Dobija, 2013, s. 45).



Dokonany w zarysie przegląd opinii innych badaczy w Polsce, które są kluczowe dla realizacji celu artykułu, pokazuje ewolucję poglądów autorów na temat istoty i zakresu nauki rachunkowości oraz w pełni uzasadnia współczesne dualne rozumienie terminu „rachunkowość”, tj. – ogólnie ujmując – oznaczającego:

- 1) działalność praktyczną (praktykę rachunkowości), czyli celowy, określony rodzaj czynności i procedur wykonywanych w podmiotach gospodarczych oraz ich wytworów (np. zapisów w księgach rachunkowych, rachunków decyzyjnych, sprawozdań finansowych, sprawozdań wewnętrznych),
- 2) wiedzę naukową, stanowiącą naukę społeczną, stosowaną, należącą do dziedziny nauk ekonomicznych.

2. Istota nauki i wyróżniki dyscypliny naukowej a status rachunkowości jako nauki

Termin „nauka” jest stosowany w kilku znaczeniach, spośród których najważniejsze – z punktu widzenia rozważań podjętych w artykule – są znaczenia: pragmatyczne, apragmatyczne i instytucjonalne⁶.

Nauka w znaczeniu pragmatycznym (funkcjonalnym, czynnościowym) to ogół czynności konstytuujących działalność badawczą, której rezultatem jest nauka w rozumieniu treściowym, czyli jest to działalność, w której stosuje się metody i procedury badawcze przyjęte za właściwe w danym okresie rozwoju i w danej dziedzinie naukowej. Nauka w sensie pragmatycznym obejmuje więc zbiór albo system reguł i czynności badawczych, a poszczególne badania naukowe stanowią ciągi czynności (Nowak, 2006, s. 22). Te reguły i czynności są zdeterminowane stosowanymi metodami prowadzenia badań.

Nauka w sensie apragmatycznym (treściowym, przedmiotowym) oznacza system wytworów określonych czynności badawczych i całych ich ciągów (Nowak, 2006, s. 22). Na tak pojmowaną naukę składają się zatem wytwory działalności badawczej, tj. zbiory pojęć, systemy odpowiednio uzasadnionych twierdzeń i zweryfikowanych hipotez, teorie i modele.

Zgodnie z definicją zaproponowaną przez L. Krzyżanowskiego (1994, s. 43), nauka w „znaczeniu instytucjonalnym jest to usystematyzowany ze względu na przedmiot i cele procesu poznania oraz społeczne znaczenie jej rezultatów zbiór ukształtowanych i wyodrębnionych części zasobu wiedzy o rzeczywistości”. Nauka w sensie instytucjonalnym jest postrzegana przez pryzmat różnych przekrojów klasyfikacyjnych wyróżniających jej odmienne zakresy, zwane np. obszarami, dziedzinami, gałęziami i dyscyplinami nauki, przy czym za podstawową jednostkę klasyfikacji nauki przyjmuje się dyscyplinę naukową. Zakres przedmiotowy dyscyplin naukowych zmienia się w czasie i przestrzeni, a ich liczba wzrasta, co jest spowodowane dynamicznym rozwojem badań naukowych, skutkujących wyodrębnianiem się nowych dyscyplin z dotychczas

⁶ Termin „nauka” ma też znaczenie dydaktyczne i społeczno-historyczne.

istniejących, aczkolwiek nie znajduje to w każdym przypadku formalnego potwierdzenia przez instytucje⁷ zajmujące się decydowaniem, czy dany zakres wiedzy konstituuje, czy jeszcze nie tworzy odrębnej dyscypliny.

Mimo że współcześnie w licznych środowiskach naukowych nie tylko jest głoszona, ale też realizowana koncepcja tworzenia zespołów badawczych prowadzących interdyscyplinarne i międzydziedzinowe projekty badawcze i jest popierana idea likwidowania „silosów” badawczych działających w ramach jednej dyscypliny bądź wąskiej specjalności naukowej, to w Polsce nadal istotne znaczenie ma wyodrębnienie dyscyplin naukowych w ramach danej dziedziny nauki, które powinno być merytorycznie uzasadnione i spójne, np. na potrzeby zdobywania i zatwierdzania awansów pracowników naukowych, planowania i finansowania nauki ze środków publicznych.

Zgodnie z opinią polskich autorytetów naukowych w zakresie organizacji i zarządzania (Zieleniewski, 1974, s. 354; Kieżun, 1977, s. 10; Krzyżanowski, 1994, s. 44), do kryteriów, na podstawie których wyodrębnia się dyscypliny naukowe, zalicza się następujące wyznaczniki:

- 1) przedmiot badań, tj. zakres rzeczywistości, jaki obejmuje dana dyscyplina,
- 2) cel lub cele badań, których realizacji służy określona nauka, uwzględniając potrzeby społeczne, na zaspokojenie których jest ukierunkowana,
- 3) взгляд, czyli punkt widzenia, z którego rozpatruje dany wycinek rzeczywistości,
- 4) stosowane metody badawcze,
- 5) forma wypowiedzianych twierdzeń (aparatus pojęciowy, język).

Wiodące znaczenie w formalnym wyodrębnieniu dyscypliny naukowej mają dwa pierwsze wyróżniki, gdyż charakteryzują tożsamość danej nauki i jej odrębność od innych dyscyplin zaliczanych do określonej dziedziny nauki. Należy zatem przyjąć, jak proponuje Krzyżanowski (1994, s. 44), że „dyscypliną naukową jest doniosła społecznie, ukształtowana i wyodrębniona ze względu na cel badań lub kształcenia część nauki w znaczeniu instytucjonalnym uznana za podstawową jednostkę jej klasyfikacji”.

Z kolei zdaniem T.S. Kuhna (1968, s. 27), filozofa nauki i autora popularnej koncepcji rozwoju nauki, warunkiem niezbędnym do ukształtowania i trwania określonej nauki instytucjonalnej, tj. do uformowania określonej zwartej tradycji badawczej, jest uczestnictwo w niej dużej grupy badaczy podzielających określone (wspólne) przekonania teoretyczne (założenia, teorie, modele itd.), czyli istnienie paradygmatu badawczego tej nauki (paradygmatu nauki w sensie ogólnym – jako matrycy dyscyplinarnej). Warunek ten jest spełniony w przypadku wiedzy naukowej metodycznie rozwijanej od ponad 100 lat, jaką jest nauka rachunkowości (*accounting*, *Rechnungswesen*), stanowiąca naukę społeczną, empiryczną, stosowaną, należącą do dziedziny nauk ekonomicznych.

⁷ Formalne wyodrębnienie dyscyplin naukowych w Polsce następuje na mocy przepisów prawnych. Zob. rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 8 sierpnia 2011 r. oraz uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów (2011).

Nauka rachunkowości w krajach zachodnich jest obecnie dyscypliną stawianą na równi z innymi dyscyplinami ekonomicznymi, jak ekonomia, finanse, nauki o zarządzaniu. Obejmuje ona badania naukowe charakteryzujące się dużą różnorodnością tematyczną, zróżnicowaniem podejść (perspektyw) badawczych, z przewagą badań pozytywistycznych, zwanych badaniami głównego nurtu. Nauka rachunkowości w Polsce nie jest formalnie wyodrębniona jako samodzielna dyscyplina naukowa, ale w świecie zachodnim jest faktycznie postrzegana przez środowisko naukowe rachunkowości i dyscyplin stycznych jako odrębna dyscyplina w obszarze nauk społecznych i w dziedzinie nauk ekonomicznych.

Potwierdzeniem faktu, że bardzo liczna grupa badaczy na świecie i stosunkowo duża grupa pracowników naukowych w Polsce prowadzi współcześnie badania naukowe w zakresie rachunkowości, mające znaczenie dla rozwoju dziedziny nauk ekonomicznych, jest duża liczba znaczących monografii i ogromna liczba artykułów naukowych opublikowanych w czasopismach naukowych, w tym znajdujących się w części A wykazu punktowanych czasopism naukowych Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego⁸, uczestnictwo np. w corocznych kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (European Accounting Association – EAA) i Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (American Accounting Association – AAA) każdorazowo ponad 1200 pracowników naukowych z różnych krajów. Fakt prowadzenia wieloaspektowych badań naukowych od około połowy XIX wieku ma swoje potwierdzenie choćby w takich monografiach, jak *Two Hundred Years of Accounting Research*, autorstwa R. Mattessicha (2008), z udziałem wielu naukowców z różnych krajów (w tym także z Polski), *A History of Management Accounting, The British Experience*, autorstwa T. Boynesa i J.R. Edwardsa (2013) czy w dwutomowej pracy zbiorowej *Handbook of Management Accounting Research*, pod redakcją Ch.S. Chapman, A.G. Hopwooda i M.D. Shieldsa (2007).

Uwzględniając pragmatyczne (czynnościowe) i apragmatyczne (przedmiotowe) rozumienie nauki, należy stwierdzić, że rachunkowość jako dyscyplina naukowa obejmuje:

⁸ W części A Wykazu Czasopism znajdują się m.in. następujące czasopisma naukowe z dziedziny rachunkowości z liczbą punktów od 15 do 45: „The Accounting Review” – 45, „Journal of Accounting Research” – 45, „Journal of Accounting and Economics” – 45, „Accounting, Organizations and Society” – 40, „Review of Accounting Studies” – 40, „Contemporary Accounting Research” – 35, „Accounting Horizons” – 30, „European Accounting Review” – 30, „ABACUS – A Journal of Accounting, Finance and Business Studies” – 25, „Management Accounting Research” – 25, „Journal of Business Finance & Accounting” – 25, „Accounting and Business Research” – 20, „Journal of Accounting and Public Policy” – 20, „Accounting and Finance” – 15, „Australian Accounting Review” – 15, „Journal of International Financial Management & Accounting” – 15. Na liście A nie uwzględniono natomiast wielu innych czasopism, które mają wysoką renomę wśród zagranicznych badaczy, np. „Critical Perspectives on Accounting”, „Accounting History”, „Accounting Historians Journal”, „Journal of Management Accounting Research”, „Advances in Management Accounting”, „Accounting in Europe” oraz „British Accounting Review” (stan: listopad 2015 r.).

- 1) procedury, czynności i metody badawcze stosowane w procesach badawczych, typowe dla obszaru nauk społecznych, a w szczególności dziedziny nauk ekonomicznych,
- 2) wytwory (wyniki) badań w formie teorii, koncepcji i modeli, odnoszące się do dziedziny przedmiotowej rachunkowości jako praktyki.

Oba te wymiary nauki rachunkowości wymagają pogłębionych rozważań i charakterystyki metodologicznej w celu opisu jej tożsamości i odrębności od innych dyscyplin zaliczanych do dziedziny nauk ekonomicznych, jednak ze względu na ograniczenia objętościowe artykułu poniżej zostaną uwzględnione podstawowe wyznaczniki nauki rachunkowości w sensie apragmatycznym, tj. dotyczące jej przedmiotu, celu i rodzaju teorii w niej formułowanych. Ponadto, jak stwierdził K.R. Popper (1972), więcej dowiedzieć się możemy o procesach wytwarzania w nauce, studiując ich wytwory niż o wytworach, gdy badamy procesy ich wytwarzania (za: Amsterdamski, 1977, s. 276), toteż w dalszej części artykułu uwaga zostanie skupiona na zasadniczych kwestiach dotyczących teorii rachunkowości.

W celu scharakteryzowania statusu nauki rachunkowości jest niezbędne wskazanie jej ogólnych cech jako dyscypliny społecznej, empirycznej i stosowanej. Rachunkowość bowiem, jak stwierdziła A. Jarugowa (1991, s. 12–13), „nie jest ani sztuką, ani czystą teorią. Rachunkowość jest nauką ze względu na jej metodologię, natomiast nauką stosowaną ze względu na jej zorientowanie na cel”. Ponadto nauka rachunkowości jest „dyscypliną normatywną, pełną empirycznej treści, zorientowaną na cele oraz związaną ze strukturą logicznego wnioskowania” (Ijiri i in., 1971, s. 40).

Rachunkowość jest dyscypliną społeczną, ponieważ jej teorie nie opierają się na uniwersalnych prawdach lub prawach ogólnych przyrody, lecz dotyczą określonych aspektów działań i wytworów pracy ludzi w podmiotach gospodarczych. Koncepcje rachunkowości są zakorzenione w systemie wartości społeczeństwa, w którym powstały. Nauka rachunkowości jest integralnie związana z rachunkowością jako działalnością praktyczną, która jest „produktem” otoczenia społeczno-gospodarczego i jednocześnie czynnikiem powodującym zmiany w tym otoczeniu. Rachunkowość od strony praktycznej „ma wpływ na społeczeństwo jako całość” (Jarugowa, 1989, s. 3). Ponadto badacze w nauce rachunkowości stosują metody badawcze typowe dla nauk społecznych, a także przyjmują różne teorie z innych dyscyplin społecznych jako koncepcyjne podłoże swoich dociekań naukowych i formułowania teorii (zob. Artienwicz, 2013; Szychta, 2013, 2014, 2015).

Rachunkowość jest zaliczana do nauk empirycznych, gdyż tak jak w innych naukach empirycznych są w niej przyjmowane „twierdzenia wyrozumowane z innych twierdzeń, twierdzenia aprioryczne i twierdzenia bezpośrednio oparte na doświadczeniu” (Ajdukiewicz, 1985, s. 296). Te ostatnie są zatem formułowane na podstawie obserwacji, w tym eksperymentów, i spostrzegania. Rezultaty badań prowadzonych w nauce rachunkowości są „wyrażane w postaci twierdzeń empirycznych, które coś



orzekają (twierdzą) o rzeczywistości gospodarczej dostępnej obserwacji (czyli empirii)” (Szymański, 1988, s. 23).

Naukami stosowanymi są dyscypliny, „których problematyka wyrasta bezpośrednio z potrzeb praktyki życiowej (...). O tym, czym nauki te się zajmują, decydują cele, które ludzie postanawiają lub zamierzają przez swe czyny urzeczywistniać. Nauki te rozmyślają mianowicie nad tym, za pomocą jakich środków realizować zamierzone cele” (Ajdukiewicz, 1985, s. 314). Rachunkowość jest nauką stosowaną (praktyczną) ze względu na jej ogólny cel – słuzenie potrzebom praktycznych zastosowań rachunkowości w organizacjach gospodarczych, ale nie wyłącznie bieżącej praktyce. Powinna ona „rozmyślać” nad tym, za pomocą jakich środków należy realizować zamierzone cele w sferze praktyki rachunkowości. Niezbędne jest zatem określenie zakresu i przedmiotu praktyki rachunkowości na współczesnym etapie jej rozwoju oraz określenie relacji z przedmiotem rachunkowości jako dyscypliny naukowej.

3. Przedmiot praktyki rachunkowości a przedmiot dyscypliny naukowej „rachunkowość”

Praktyka i nauka rachunkowości to dwie strony tej samej „monety”. Od przełomu XIX i XX wieku w niektórych krajach (Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, kraje niemieckojęzyczne), a na pewno w szerszym zakresie terytorialnym od połowy XX wieku, takie postrzeganie i rozpatrywanie rachunkowości ma uzasadnienie. W rozwoju wiedzy praktycznej i koncepcyjnej składającej się na rachunkowość w ogóle można bowiem wyróżnić następujące etapy:

- I) okres przedteoretyczny (przedparadygmataczny) – od pierwszych traktatów o księgowości podwójnej autorstwa B. Cotruglia (z 1458 r.) i L. Pacioli (z 1494 r.) do około połowy XIX wieku – charakteryzujący się przekazywaniem wiedzy praktycznej, głównie dotyczącej ewidencji księgowej w firmach handlowych i finansowych w relacjach mistrz – uczeń oraz za pomocą publikacji o charakterze instruktażowym, które powstawały na potrzeby edukacyjne i zawierały objaśnienia zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z pierwotną teorią personalistyczną;
- II) okres teoretyczny, tj. etap kształtowania się i rozwoju nauki rachunkowości równoległe z wiedzą w obszarze praktyki rachunkowości – od drugiej połowy XIX wieku do dziś, obejmujący cztery podokresy:
 - 1) wyłanianie i krystalizowanie się nauki rachunkowości – od około 1850 r. do 1955 r.;
 - 2) „złoty wiek” badań apriorycznych – od 1955 r. do około 1975 r., w którym dominowało formułowanie normatywnych teorii rachunkowości i zastosowanie metod analitycznych do objaśniania logicznej struktury rachunkowości,

czyli koncepcji z zakresu matematyki, logiki, statystyki, teorii decyzji, teorii systemów i ekonomii informacji;

- 3) ukierunkowanie na badania empiryczne i dominacja pozytywnej teorii rachunkowości – od około 1975/1978 r. do końca XX wieku;
- 4) zróżnicowanie badawcze w dziedzinie rachunkowości, refleksja nad praktyczną przydatnością licznych badań w obszarze pozytywnej teorii rachunkowości oraz rozwijanie alternatywnych nurtów badawczych – od końca XX wieku.

Rachunkowość jako działalność praktyczna oparta na zasadzie podwójnego zapisu rozwija się co najmniej od XV wieku w ścisłym powiązaniu z ewolucją społeczeństw, wzrostem ich potrzeb ekonomicznych i informacyjnych, pozostaje pod wpływem uwarunkowań środowiska organizacyjnego i społecznego, w którym jest prowadzona, ale jednocześnie ma wpływ na kształtowanie tego środowiska.

Praktyka i nauka rachunkowości są nierozdzielnie ze sobą związane, aczkolwiek różnią się przedmiotem i celami, które realizują.

Przedmiotem praktyki rachunkowości są stany majątkowe, zdarzenia i procesy gospodarcze oraz wyniki działalności podmiotów gospodarczych. Celem rachunkowości jako praktyki jest natomiast pomiar stanów majątkowych, zdarzeń i procesów gospodarczych oraz wyników działalności w podmiotach gospodarczych, przetwarzanie danych zgodnie ze specyficznymi dla niej zasadami i metodami, a także dostarczanie różnym interesariuszom informacji w formie sprawozdań, zwłaszcza finansowych, o działalności tych podmiotów.

O ewolucji celów i funkcji rachunkowości jako praktyki oraz jej złożoności i wieloaspektowości na obecnym etapie rozwoju świadczy wielość podejść do definiowania jej istoty. Rachunkowość była w przeszłości lub nadal jest definiowana jako (zob. też Szychta, 1996, s. 20–22):

- 1) sztuka ewidencji lub system ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- 2) system informacyjny albo informacyjno-kontrolny,
- 3) język działalności gospodarczej, a współcześnie jako międzynarodowy język biznesu,
- 4) system pomiaru wartości (stanów, procesów i wyników),
- 5) działalność usługowa (usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, *outsourcing* rachunkowości),
- 6) środek służący do odzwierciedlenia rzeczywistych stanów, procesów i wyników,
- 7) ideologia, tj. środek utrzymania i usankcjonowania bieżącego społecznego i ekonomicznego porządku – narzędzie wykorzystywane przez sprawujących władzę (w państwie, przedsiębiorstwie) oraz instytucje ustanawiające prawne i środowiskowe regulacje rachunkowości do odwzorowania rzeczywistości gospodarczej według określonych założeń i zasad.

Współcześnie zakres przedmiotowy rachunkowości jako praktyki jest o wiele szerszy niż był jeszcze nawet kilka dekad temu (zob. np. Glautier, Underdown, 1991; Szychta, 2003; Sobańska, 2012; Rankin i in., 2012). Do początku XX wieku była



ona ograniczona do księgowości, toteż we wczesnych definicjach rachunkowości był akcentowany jej ewidencyjny aspekt. Następnie wraz z nabieraniem znaczenia sprawozdań finansowych i raportów wewnętrznych jako źródła dostarczania informacji do podejmowania decyzji o alokacji zasobów finansowych do przedsiębiorstw przez inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli (rachunkowość finansowa), a także na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami (rachunkowość zarządcza), akcent został przesunięty na informacyjny i pomiarowy aspekt rachunkowości (system informacyjny, język działalności gospodarczej, system pomiaru wartości).

Zmieniające się otoczenie gospodarcze i uwarunkowania społeczne funkcjonowania podmiotów gospodarczych, a w ostatnich dekadach zwłaszcza procesy globalizacji, ogromny postęp w technologii przetwarzania i komunikowania informacji, fale światowego albo regionalnego kryzysu finansowego (np. 1973, 1998, 2008) przyczyniają się do rozszerzania się granic praktyki rachunkowości i przemian w jej strukturze. Z jednej strony coraz większego znaczenia nabiera rachunkowość zarządcza, przede wszystkim w dużych i średnich przedsiębiorstwach, ale także w innego typu podmiotach i instytucjach, jak szkoły wyższe, instytucje kultury, szpitale, oraz w strukturach międzyorganizacyjnych (łańcuchach dostaw). Z drugiej zaś strony, rachunkowość finansowa ujmuje i prezentuje w sprawozdaniach zewnętrznych przedsiębiorstw skutki coraz bardziej globalnych i złożonych transakcji gospodarczych, w tym związanych z konstruowaniem nowych „produktów” finansowych i ich obrotem na rynku kapitałowym, a także związanych z podejmowaniem przez podmioty gospodarcze działań nastawionych na realizację koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw lub idei zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego.

Ewidentnym przejawem poszerzenia aktualnie granic zakresu praktyki rachunkowości jest sporządzanie przez firmy i komunikowanie różnym użytkownikom sprawozdań zewnętrznych, które swoją treścią wykraczają daleko poza dane finansowe, zawierając także dane ilościowe, o charakterze niefinansowym, informacje jakościowe, nie tylko o stanie osiągniętym, lecz także o przewidywanym. Jest to w największym stopniu widoczne w zintegrowanym sprawozdaniu, które coraz liczniej w ostatnich kilku latach sporządzają głównie duże spółki giełdowe (np. Krasodomska, 2012), ale także w dołączanym do sprawozdania finansowego sprawozdaniu z działalności (np. w przypadku przedsiębiorstw stosujących przepisy ustawy o rachunkowości w Polsce) albo w komentarzu zarządu, przygotowywanym w myśl międzynarodowych wytycznych przez podmioty opierające swoją rachunkowość na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (np. Kabalski, 2011).

Mimo ogromnych przemian, jakie dokonały się w technice, zakresie i strukturze rachunkowości od jej zastosowania w firmach kupieckich i finansowych w XIV–XV wieku, niezmiennie w swej istocie pozostają dwa główne „bloki” tworzące fundament rachunkowości – zasada podwójnej klasyfikacji wartości i funkcja rozliczeniowa. Zasada podwójnej klasyfikacji wartości znajduje swoje odzwierciedlenie w stosowaniu reguły podwójnego zapisu zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych

i integralnie z nią związanej zasadzie bilansowania stanów wartościowych (na kontach księgowych, w bilansie).

Funkcja rozliczeniowa rachunkowości, tj. rozrachunku z odpowiedzialności, którą trafnie wyraża anglojęzyczny termin *accountability*, jest – jak obrazowo ujął to R. Mattessich (1995, s. 2) – początkiem i końcem rachunkowości. *Accountability* oznacza „obowiązek dostarczania rozliczenia (niekoniecznie rozrachunku finansowego) lub zestawienie tych czynności, za które ktoś ponosi odpowiedzialność” (Gray i in., 1996, s. 38). Zobowiązanie do rozliczenia się obejmuje dwie odpowiedzialności (*responsibilities*) lub powinności: odpowiedzialność za podjęcie pewnych czynności (albo powstrzymanie się od podjęcia działań) oraz odpowiedzialność za dostarczanie rozrachunku z tych czynności (Szychta, 2007, s. 70–71). Rachunkowość jest narzędziem rozliczenia się z odpowiedzialności zarówno wewnątrz podmiotu gospodarczego (rachunkowość zarządcza), jak i podmiotu i jego zarządu wobec interesariuszy zewnętrznych (rachunkowość finansowa). Obecnie rachunkowość stanowi podstawę do rozliczenia się podmiotów gospodarczych za skutki (ekonomiczne, ekologiczne, społeczne) swojej działalności nie tylko przed dostawcami kapitału (funduszu) własnego do podmiotu, lecz także przed innymi grupami społecznymi i społeczeństwem jako całością, przyjmując postać rachunkowości środowiskowej, społecznej odpowiedzialności albo zrównoważonego rozwoju.

Po kilku wiekach ewolucji rachunkowości jako praktyki w XXI wieku postrzega się dwojako jej istotę i rolę – po pierwsze, w ujęciu narzędziowym albo proceduralnym, a po drugie, podkreślając jej rolę społeczną, tj. jako systemu o wzajemnych relacjach z otoczeniem organizacyjnym i społecznym.

W ujęciu narzędziowym rachunkowość jest sposobem odwzorowania, pomiaru i komunikowania informacji o tworzeniu, przenoszeniu i podziale wartości, albo wyrażając to bardziej szczegółowo, systemem pomiaru, ewidencji i przetwarzania wartości procesów i stanów majątkowych oraz wyników działalności podmiotów gospodarczych, a także dostarczania informacji, głównie finansowych, w formie sprawozdań zewnętrznych i wewnętrznych, szerokiemu gronu użytkowników jako podstawy do rozliczania z odpowiedzialności społeczno-gospodarczej i podejmowania decyzji ekonomicznych. Natomiast w drugim ujęciu rachunkowość to system albo narzędzie utrzymania i usankcjonowania społecznego i ekonomicznego porządku w obrębie określonej społeczności, w myśl sformułowania R. Mattessicha (1970, s. 15): „podwójna rachunkowość jest sposobem myślenia, odbiciem naszych myśli i wartości, jest narzędziem w służbie naszej ekonomicznej walki egzystencjalnej”. Rachunkowość zatem:

- 1) służy do odzwierciedlania, w formie różnego typu sprawozdań, rzeczywistych lub przewidywanych wartości majątkowych, procesów realizowanych w podmiotach gospodarczych i wyników ich działalności,
- 2) może przyczyniać się do kształtowania rzeczywistości ekonomicznej i relacji społecznych w podmiotach gospodarczych i społeczeństwie.

Z tak traktowaną praktyką rachunkowości jest ściśle powiązana dyscyplina naukowa o nazwie „rachunkowość”. Rachunkowość jako nauka stanowi odrębny zakres wiedzy naukowej od innych dyscyplin w dziedzinie nauk ekonomicznych ze względu na przedmiot jej zainteresowania, którym są stosowane i potencjalne sposoby odwzorowania (tj. pomiar, ewidencja, rozliczanie, sprawozdawczość, analiza) zdarzeń i procesów gospodarczych faktycznych i planowanych w organizacjach gospodarczych, ich skutki ekonomiczne oraz relacje organizacyjne i społeczne powstające w procesie tego odwzorowania.

Przedmiot nauki rachunkowości nie został prawidłowo uwzględniony w podziale dziedziny nauk ekonomicznych w Polsce na cztery dyscypliny naukowe, tj. ekonomię, towaroznawstwo, nauki o zarządzaniu i finanse, a faktycznie został rozcłonkowany i ograniczony. Z opisu zakresu dyscypliny „finanse” przez Centralną Komisję do Spraw Stopni i Tytułów wynika bowiem, że w obszarze tej dyscypliny w Polsce „sytuują się również badania dotyczące szeroko rozumianej sprawozdawczości finansowej, czyli przygotowania i analizy informacji finansowych na potrzeby podejmowania decyzji” (Komunikat nr 7/2010). Oznacza to, że do finansów została zaliczona jedynie część dziedziny przedmiotowej nauki rachunkowości, tzn. badania w zakresie rachunkowości finansowej.

W charakterystyce zakresu dyscypliny nauki o zarządzaniu⁹ nie wskazano natomiast *explicite*, jakie badania z zakresu rachunkowości mają być objęte tą dyscypliną. Ze sformułowania Centralnej Komisji, iż nauki o zarządzaniu „obejmują zagadnienia, które mają wpływ na podejmowanie w organizacjach racjonalnych decyzji i sprawne ich funkcjonowanie, przyczyniając się do osiągnięcia ich celów”, można domniemywać, że nauki o zarządzaniu uwzględniają także zagadnienia z obszaru rachunkowości zarządczej. Ten kierunek wnioskowania potwierdza zaliczenie rachunkowości zarządczej jako subdyscypliny nauk o zarządzaniu np. przez Ł. Sułkowskiego (2013, s. 274).

Nasuwa się ponadto pytanie, do której z tych dwóch dyscyplin, czy może do ekonomii, mają być zakwalifikowane badania naukowe:

- 1) dotyczące takich obszarów nauki rachunkowości, jak ogólna teoria rachunkowości, metodologia rachunkowości, historia rachunkowości;
- 2) o charakterze interdyscyplinarnym, ale prowadzone w celu rozwiązania problemu badawczego z zakresu rachunkowości;

⁹ Nauki o zarządzaniu zajmują się powstawaniem, funkcjonowaniem, przekształcaniem, rozwojem oraz współdziałaniem organizacji gospodarczych, przede wszystkim przedsiębiorstw, lecz również instytucji sektora publicznego (administracji rządowej i samorządowej, instytucji naukowych, oświatowo-wychowawczych, służby zdrowia, opieki społecznej, instytucji kulturalnych i innych). Nauki o zarządzaniu obejmują zagadnienia, które mają wpływ na podejmowanie w organizacjach racjonalnych decyzji i sprawne ich funkcjonowanie, przyczyniając się do osiągnięcia ich celów. Dotyczą one sprawności działań zespołowych i do ich istoty należą problemy pracy kierowniczej. Ponadto przedmiotem zainteresowania nauk o zarządzaniu jest historia myśli organizatorskiej (Komunikat nr 7/2010). Problemy funkcjonowania i rozwoju organizacji mogą być rozpatrywane w naukach o zarządzaniu w kilku płaszczyznach.

- 3) w których znajdują zastosowanie jako podstawa dociekań naukowych w rachunkowości teorie z zakresu np. ekonomii, socjologii, nauk o zarządzaniu albo psychologii;
- 4) prowadzone według alternatywnego podejścia badawczego do tzw. badań głównego nurtu, czyli według podejścia interpretacyjnego albo krytycznego.

Podział dziedziny nauk ekonomicznych na cztery dyscypliny oznacza, że w Polsce nastąpiła dezintegracja nauki rachunkowości w ujęciu instytucjonalnym. Nie jest to problem jedynie natury metodycznej, ale ma on wymiar pragmatyczny, związany z decyzjami rad wydziałów uczelni o zaakceptowaniu albo zakwestionowaniu dorobku pracowników naukowych z zakresu rachunkowości ubiegających się o awanse naukowe w jednej z trzech dyscyplin: finanse, nauki o zarządzaniu lub ekonomia. Niewątpliwie nauka rachunkowości jest wielorako powiązana z wymienionymi dyscyplinami, lecz powinna zajmować szczególne miejsce w dziedzinie nauk ekonomicznych, ponieważ „nie można jej zaliczyć w całości ani do nauk o zarządzaniu, ani finansów” (Walińska, 2014, s. 11), czy też do ekonomii. Nie ma też merytorycznego uzasadnienia przyporządkowanie do finansów badań i teorii dotyczących rachunkowości finansowej, a do nauk o zarządzaniu – odnoszących się do rachunkowości zarządczej, gdyż, jak podkreśla E. Walińska (2014, s. 11), rachunkowość jest jednym zintegrowanym systemem, w którym dokonuje się „pomiaru rzeczywistości gospodarczej według tych samych zasad, bez względu na to, czy informacje są komunikowane użytkownikom wewnętrznym czy zewnętrznym”. Badania i teorie naukowe odnoszące się do tego systemu tworzą jeden spójny korpus wiedzy, domagający się instytucjonalnego uznania w Polsce jako odrębnej dyscypliny naukowej.

4. Cele nauki rachunkowości

O konieczności uznania rachunkowości za samodzielną dyscyplinę w dziedzinie nauk ekonomicznych przesądzają także podstawowe i szczegółowe cele nauki rachunkowości. Są one zdeterminowane charakterem tej dyscypliny – jest ona nauką społeczną, stosowaną, należącą do dziedziny nauk ekonomicznych.

Zasadniczymi celami nauki rachunkowości jako dyscypliny stosowanej są:

- 1) analizowanie, za pomocą jakich środków należy realizować zamierzone cele w sferze praktyki rachunkowości, czyli jak trzeba dokonywać pomiaru stanów majątkowych, zdarzeń gospodarczych i wyników działalności w organizacjach (podmiotach) gospodarczych, przetwarzania danych zgodnie ze specyficznymi dla niej zasadami i metodami oraz dostarczać różnym interesariuszom informacji, zwłaszcza finansowych, o działalności organizacji gospodarczych, a także proponowanie nowych koncepcji w tych zakresach;
- 2) prowadzenie badań koncepcyjnych i empirycznych, które mają ujawnić i oceniać wewnętrzną logikę rachunkowości jako praktyki, jej relacje z organizacją, w której

jest stosowana i otoczeniem społeczno-gospodarczym oraz rolę, jaką odgrywa w środowisku organizacyjnym i środowisku społecznym.

Szczegółowe cele nauki rachunkowości obejmują m.in.:

- zidentyfikowanie i objaśnienie fundamentalnych zasad i zagadnień rachunkowości niezależnie od rodzaju podmiotu gospodarczego, okresu jego działalności, terytorium funkcjonowania itp.;
- analizę struktury, funkcji, metod i roli rachunkowości, jaką odgrywa w określonych środowiskach organizacyjnych i społecznych;
- ocenę stosowanych przez podmioty gospodarcze metod pomiaru wartości i wyników ich działalności oraz dostarczania informacji, głównie finansowych, w formie sprawozdań zewnętrznych i wewnętrznych;
- proponowanie nowych koncepcji pomiaru zasobów, procesów i dokonań podmiotów gospodarczych oraz dotyczących sprawozdawczości finansowej i biznesowej;
- ustalanie przesłanek i skutków wyboru zasad i metod rachunkowości finansowej na międzynarodowym i krajowym szczeblu tworzenia regulacji rachunkowości oraz w podmiotach gospodarczych, a także przewidywanie zachowania się menedżerów i regulatorów standardów rachunkowości dotyczących tego wyboru;
- formułowanie koncepcji ukierunkowujących rozwój i doskonalenie regulacji prawnych i standardów środowiskowych dotyczących sprawozdawczości finansowej;
- dostarczanie objaśnień i wytycznych pomagających praktykom odpowiedzieć na pytania, jakie metody rachunkowości zarządczej należy stosować w jednostkach gospodarczych, w jaki sposób i przy jakich uwarunkowaniach je wdrażać oraz jak zmieniać rachunkowość zarządczą w praktyce, aby dostarczała informacji stanowiących wsparcie dla menedżerów przy podejmowaniu przez nich trafnych decyzji ekonomicznych (planowaniu i kontroli), motywowała kierowników do skupiania uwagi na przyjętych celach organizacji gospodarczej i dążeniu do ich osiągnięcia;
- opracowywanie koncepcji rachunku kosztów, przychodów i wyników dostosowanych do uwarunkowań sytuacyjnych podmiotów gospodarczych;
- poznawanie i interpretowanie szczegółowych rozwiązań i uwarunkowań praktyki rachunkowości w ujęciu historycznym;
- studiowanie piśmiennictwa w zakresie kształtowania się tematyki i metodologii badań nad historią nauki rachunkowości;
- badanie wpływu przyjętych w podmiotach gospodarczych zasad pomiaru i komunikowania wyników i wartości na zachowania tych podmiotów, inwestorów i innych grup interesariuszy.

Szczegółowe cele nauki rachunkowości są więc zróżnicowane. Można je ująć w trzy następujące grupy:

- 1) cele dotyczące ogólnej teorii rachunkowości – objaśnianie fundamentalnych zasad i zagadnień rachunkowości niezależnie od rodzaju jednostki gospodarczej, okresu jej działalności, terytorium funkcjonowania itp.;

- 2) cele odnoszące się do zagadnień szczegółowych – analizowanie i ocena stosowanych w praktyce metod i narzędzi rachunkowości oraz poszukiwanie i opracowywanie rozwiązań koncepcyjnych dla szczegółowych zagadnień rachunkowości (np. teorie bilansowe, koncepcja pomiaru w wartości godziwej, model rachunku kosztów działań);
- 3) cele dotyczące zagadnień z pogranicza nauki rachunkowości i innych dyscyplin – badanie uwarunkowań praktyki rachunkowości oraz zagadnień rozwoju nauki w ujęciu historycznym i metodologicznym (historia rachunkowości, metodologia rachunkowości), a także w świetle teorii dotyczących szczegółowych aspektów rachunkowości jako praktyki (teoria organizacji i techniki rachunkowości, teoria analizy sprawozdań finansowych, teoria badania sprawozdań finansowych).

Podsumowując, celem dyscypliny naukowej „rachunkowość” jest prowadzenie badań naukowych skutkujących formułowaniem, testowaniem i oceną teorii, które pozwalają poznać i zrozumieć istotę, strukturę i rolę praktyki rachunkowości nie tylko z punktu widzenia technicznego i proceduralnego, lecz również organizacyjnego, społecznego i politycznego, a także projektowanie nowych rozwiązań dla praktyki. Nauka rachunkowości wnosi dzięki temu wkład w podejmowanie decyzji – opartych na informacjach – przez menedżerów, inwestorów, pracowników, klientów, stanowiących standardy rachunkowości i inne podmioty, które to decyzje mogą wpływać na dobrobyt jednostek, grup jednostek, a nawet społeczeństw.

5. Zróżnicowane podejścia i definicje teorii a teorie w nauce rachunkowości

Nie ma jednej i prostej definicji teorii. W wypowiedziach życia codziennego termin „teoria” oznacza tyle, co objaśnienie, opinia albo „konstrukcja” przeciwstawiana sprawom praktyki, np. w sformułowaniach typu: „Mam teorię, dlaczego nie zdał egzaminu z rachunkowości finansowej”, „To tylko teoria a nie praktyka”.

Pojęcie teorii w sferze nauki i badań naukowych też jest różnorodnie definiowane, co w pewnym stopniu zależy od faktu, jaka dziedzina lub obszar wiedzy naukowej leżą u podstaw danej definicji oraz przyjmowanych przez autora koncepcji statusu poznawczego teorii.

W filozofii nauki są prezentowane różne poglądy i koncepcje dotyczące statusu poznawczego teorii naukowych. E. Nagel (1961) wyróżnił trzy koncepcje teorii w nawiązaniu do dyscyplin fizykalnych, tzn. koncepcję realistyczną, instrumentalistyczną i opisową.

Realistyczna koncepcja teorii stanowi historycznie najstarszy punkt widzenia na status poznawczy teorii. Zgodnie z nim teorie są „rzeczywistymi” zdaniem, o których można orzekać prawdę lub fałsz. Chociaż w najlepszym wypadku, jak stwierdza Nagel (1961, s. 112), można ustalić jedynie, że teoria jest „prawdopodobna”, to jednak pytanie o prawdziwość bądź fałszywość teorii jest równie sensowne, jak podobne pytanie dotyczące jakiegoś zdania o pewnym fakcie jednostkowym.

Instrumentalistyczna koncepcja teorii przyjmuje, że teoria nie jest ani skrótownym opisem, ani uogólnionym stwierdzeniem związków między obserwowanymi faktami, lecz przy tym podejściu uważa się teorię za „regułę lub zasadę analizowania i przedstawienia symbolicznego pewnych danych potocznego doświadczenia, a zarazem za narzędzie wyprowadzania jednych zdań obserwacyjnych z innych” (Nagel, 1961, s. 122). Z instrumentalistycznego punktu widzenia teorii są „narzędziami myślowymi, a nie fizycznymi. Są one jednak aparatami pojęciowymi wytworzonymi świadomie dla efektywnego kierowania badaniami eksperymentalnymi i dla ukazania związków między zjawiskami obserwowanymi, które bez nich uchodziłyby za niepowiązane ze sobą” (Nagel, 1961, s. 123).

Opisowa koncepcja teorii oznacza pośredni pogląd na poznawczy status teorii w stosunku do koncepcji realistycznej i instrumentalistycznej. Zgodnie z tym podejściem, teoria jest „skrótownym i eliptycznym sformułowaniem zależności łączących poszczególne zdarzenia i własności obserwowalne” (Nagel, 1961, s. 112). Jest ono związane z koncepcją, w myśl której nauka niczego nie „wyjaśnia”, lecz jedynie „opisuje” w „prosty” i „ekonomiczny” sposób następstwo i współwystępowanie zdarzeń.

Od lat 70. XX wieku w logice teorii empirycznych jest też rozwijana strukturalistyczna koncepcja teorii zwana koncepcją „niezdaniową”, co podkreśla, że teorii nie utożsamia się ze zbiorem zdań, jak to jest czynione w ujęciu tradycyjnym. Zgodnie z koncepcją strukturalistyczną, teorią „ma być pewien zbiór struktur teoriomnogościowych, a ściśle mówiąc, pewien układ złożony z szeregu takich zbiorów” (Przełęcki, 1998, s. 132). Elementy teorii empirycznej, np. zbiór jej modeli, zbiór jej zastosowań są charakteryzowane zgodnie z tą koncepcją z wykorzystaniem aparatu pojęciowego teorii mnogości i opartych na niej teorii matematycznych. Analizami strukturalistycznymi mogą być obejmowane różne typy rzeczywistych teorii naukowych, w tym nie tylko teorii fizycznych, lecz również ekonomicznych, psychologicznych itp. (Przełęcki, 1988, s. 135).

W. Krajewski (2005), objaśniając istotę teorii, wymienia dwie koncepcje (szkoły) teorii we współczesnej filozofii nauki, tj. koncepcję zdaniową i strukturalistyczną (niezdaniową). Zgodnie z pierwszą z nich teoria naukowa to pewien zbiór zdań lub sądów (praw, założeń, definicji) powiązanych relacjami logicznymi. Według szkoły strukturalistycznej teoria nie jest zbiorem zdań, lecz klasą struktur matematycznych, będących jej modelami i może być wyrażona w różnych językach. Krytycy tego podejścia twierdzą, że przecenia ono zmatematyzowanie teorii empirycznych, które są najczęściej formułowane w języku niesformalizowanym. Podejście strukturalistyczne znalazło jednak zastosowanie w nauce rachunkowości przy budowie przez Mattessicha (1964) warunkowo-normatywnej ogólnej teorii rachunkowości w formie systemu aksjomatycznego (Szychta, 1996, s. 162–163).

Teoria w ogólnym znaczeniu, jak podaje Pabis (2007, s. 117), to „otwarty system zdań, opisujących i naukowo wyjaśniających określoną klasę systemów abstrakcyjnych lub empirycznych, będącą dziedziną teorii. Koniecznym warunkiem uznania

systemu zdań za teorię jest zawieranie się w nim co najmniej jednego prawa naukowego lub uznanej, bo prawie zweryfikowanej, hipotezy wyłaniającej”.

W naukach społecznych termin „teoria” jest definiowany zazwyczaj zgodnie z koncepcją zdaniową albo opisową, przy czym są to definicje wieloznaczne. Jak podaje Karpiński (2006, s. 156–157), za teorię uznaje się:

- 1) usystematyzowany, logicznie lub przedmiotowo, system pojęć (terminów nauki rozpatrywanych ze względu na ich znaczenie);
- 2) zbiór dyrektyw wskazujących, na co warto zwracać uwagę w badaniach lub gdzie warto szukać przyczyn;
- 3) upraszczający opis, tj. opis odbiegający od rzeczywistości, lecz w sposób uświadamiany (tego typu opis jest czasami nazywany modelem);
- 4) zbiór zdań ogólnych i niekiedy szczegółowych, usystematyzowany według związków logicznych lub przedmiotowych.

Natomiast zdaniem Ł. Sułkowskiego (2013, s. 269), teoria naukowa to całość logicznych, spójnych i niesprzecznych uogólnień wnioskowanych na podstawie faktów naukowych i dotychczas zgromadzonej wiedzy naukowej. Cechami teorii, obowiązującymi także w naukach o zarządzaniu, są następujące charakterystyki:

- logika wnioskowania i niesprzeczność,
- spójność paradygmatu i problematyki,
- wnioskowanie oparte na faktach naukowych (zarówno indukcyjne, jak i dedukcyjne),
- kumulacja dorobku naukowego.

Tak jak w innych naukach społecznych, w publikacjach z zakresu rachunkowości można znaleźć wiele określeń teorii. Na przykład teoria to:

- wszystko, co obejmuje cała istniejąca literatura w dziedzinie rachunkowości (Ahrens, Chapman, 2006, s. 821),
- orientujący zbiór idei lub objaśniających koncepcji (Ahrens, Chapman, 2006, s. 821),
- zbiór wzajemnie powiązanych konstrukcji (koncepcji), definicji i twierdzeń, które wyrażają systematyczne postrzeganie zjawiska albo procesu wskutek wyspecyfikowania relacji między zmiennymi w celu objaśnienia i przewidywania tego zjawiska (Kerlinger, 1964, za: Riahi-Belkaoui, 2004, s. 83),
- logiczne wnioskowanie będące podstawą do wyrażenia jakiegoś sądu (Godfrey i in., 2006, s. 4),
- zbiór idei stosowanych do wyjaśnienia obserwacji realnego świata (Godfrey i in., 2006, s. 4),
- logiczny zbiór ogólnych stwierdzeń podsumowujących sedno określonego zakresu wiedzy (Staubus, 2003, s. 15),
- opis, objaśnienie lub przewidywanie praktyki rachunkowości oparte na obserwacjach lub logicznym wnioskowaniu (Rankin i in., 2012, s. 6).

Autorzy definicji teorii w rachunkowości nie podają wprost, jakie przyjmują podejście do statusu poznawczego teorii. Wydaje się, że formułują swoje teorie głównie



według podejścia realistycznego albo zdaniowego, pomijając wspomnianą teorię autorstwa Mattessicha, skonstruowaną w myśl podejścia strukturalistycznego.

Zdaniem autorki, głównymi przyczynami przyjmowania przez badaczy w obszarze rachunkowości różnych objaśnień istoty teorii są takie czynniki, jak preferowany przez badacza rodzaj teorii, przyjmowane podejście do rozwiązania problemu badawczego, stosowanie jako wiodącej określonej metody badań naukowych, sposób postrzegania istoty i roli praktyki rachunkowości w badaniu naukowym.

E.A. Hendriksen i M.F. van Breda (2002, s. 43) zaproponowali szeroką definicję teorii, stwierdzając, że teoria rachunkowości to „spójny, konsekwentny i wewnętrznie logiczny zbiór hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości”, w celu objęcia jej zakresem dwóch podejść do teorii, tj.:

- 1) tradycyjnego, przyjmującego, że teorią rachunkowości jest ogólny układ odniesienia do oceny i oferowania właściwych rozwiązań dla praktyki rachunkowości, czyli do ukierunkowania rozwoju nowych metod i procedur w praktyce,
- 2) nowszego, zgodnie z którym teoria rachunkowości tworzy ramowy układ odniesienia dla wyjaśnienia i prognozowania praktyki rachunkowości.

Tak szerokie traktowanie teorii rachunkowości podkreśla istotę i charakter nauki rachunkowości, w której są formułowane różne rodzaje teorii i stosowane odmienne podejścia do opisu i wyjaśniania problemów badawczych. Autorzy ci objęli jedną ogólną definicją teorii rachunkowości zarówno teorie normatywne (preskryptywne), jak i teorie pozytywne (deskryptywne) formułowane w tej dyscyplinie naukowej, analogicznie jak w innych dyscyplinach naukowych w dziedzinie nauk ekonomicznych.

Normatywne teorie w nauce rachunkowości określają, jakie rozwiązania należy stosować w praktyce rachunkowości, jak trzeba projektować i zmieniać system rachunkowości w podmiotach gospodarczych. Zawierają więc propozycje lub rekomendacje, co powinno się wydarzyć albo co i jak powinno być zastosowane, aby można było osiągnąć założony cel stosowania rachunkowości. Pozytywne teorie rachunkowości z kolei opisują i wyjaśniają praktykę rachunkowości oraz dostarczają podstaw do prognozowania praktyki. Tego typu teorie umożliwiają zrozumienie bieżących zastosowań rachunkowości oraz wskazują, jakie metody rachunkowości mogą być wybrane przez podmioty gospodarcze w danych okolicznościach i uwarunkowaniach ich działalności (zob. szerzej np. Szychta, 1996, 2010, 2015).

Ponadto teorie rachunkowości mogą być formułowane zgodnie z różnymi podejściami, tzn. ich autorzy mogą stosować do opisu i wyjaśniania kwestii z praktyki rachunkowości albo proponowania nowych koncepcji i modeli podejścia: podatkowe, prawne, etyczne, ekonomiczne (mikroekonomiczne, makroekonomiczne, społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa), behawioralne bądź strukturalne (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 26–35). Umożliwia to objaśnienie różnych aspektów danego za-

gadnienia (teorie pozytywne) albo proponowanie teorii normatywnych uwzględniających określony aspekt zagadnienia, np. ekonomiczny albo etyczny.

Ze względu na kierunek rozumowania przyjmowany przez autorów teorii wyróżnia się dedukcyjne teorie rachunkowości, a wśród nich w formie systemu aksjomatycznego, oraz teorie indukcyjne, będące rezultatem zastosowania przy ich tworzeniu metody indukcyjnej. Natomiast biorąc pod uwagę zakres problemowy, jaki obejmuje teoria, można wskazać w naszej dyscyplinie przykłady ogólnej teorii rachunkowości, jak ogólna teoria ewidencji i bilansowania T. Pechego (1963, 1991), teoria warunkowo-normatywna opracowana przez R. Mattessicha (1964), a także teorie szczegółowe, jak teoria potrójnej księgowości Y. Ijiri'ego (1986), koncepcja wyceny w wartości godziwej czy teoria bilansu statycznego.

Podsumowanie

Przedstawione fakty i rozważania przypominają, że tworzenie fundamentów metodologicznych nauki rachunkowości w Polsce zainicjowano w XX wieku w okresie międzywojennym. Jak podkreślił Szymański (1988, s. 5), wykazano wówczas, że nauka rachunkowości nie tylko może, ale powinna być rozważana jako stosowana nauka empiryczna. Od lat 50. ubiegłego wieku w polskiej literaturze przedmiotowej były prowadzone rozważania zmierzające do trafnego określenia przedmiotu i metod nauki rachunkowości oraz jej relacji zarówno z praktyką, jak i innymi dyscyplinami naukowymi. Ostatnio tematyka tożsamości i naukowego statusu rachunkowości wzbudza zwiększone zainteresowanie wśród polskiego środowiska naukowego rachunkowości, dążącego do uznania w Polsce rachunkowości jako nauki w sensie instytucjonalnym.

W artykule potwierdzono, że wraz z przemianami w sferze gospodarki i społeczeństwa, zwłaszcza w procesach i metodach zarządzania oraz w technologii przetwarzania i komunikowania informacji, rozszerza się zarówno zakres praktyki rachunkowości, jak i obszar nauki rachunkowości, na którą składają się badania prowadzone w powiązaniu z praktyką rachunkowości oraz wyniki tych badań w formie teorii o różnym charakterze, zakresie i stopniu szczegółowości. Rachunkowość ma bowiem już wielowiekową historię rozwoju w praktyce podmiotów gospodarczych, a jako dyscyplina naukowa ma współcześnie niewątpliwie swoją tożsamość, specyfikę badawczą i bogaty dorobek naukowy powstały w wyniku zarówno badań dedukcyjnych, jak i empirycznych.

Ogólnie ujmując, badania i teorie w nauce rachunkowości wnoszą wkład do rozwoju tej aplikacyjnej dyscypliny społecznej, pozostają w powiązaniu z innymi dyscyplinami naukowymi z obszaru nauk społecznych. Powinny być przydatne do bieżącego lub przyszłego zastosowania w praktyce, dlatego celem teorii w nauce rachunkowości jest poznawanie i analizowanie skutków zastosowania określonych systemów oraz rozwiązań problemów z zakresu rachunkowości na potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy, a także formułowanie teorii i modeli możliwych do zastosowania



w podmiotach gospodarczych przy określonych uwarunkowaniach ich działalności. Nauka rachunkowości, służąca praktyce, nie może być jednak przez nią całkowicie zdeterminowana, lecz musi również obejmować badania formułujące nowe koncepcje i ich uzasadnienie bez względu na to, kiedy zostaną wykorzystane – obecnie czy dopiero w przyszłości (Szychta, 1996, s. 106).

Środowisko naukowe rachunkowości w Polsce podziela opinię N. Artienwicz (2013, s. 12), że nieuwzględnianie nauki rachunkowości jako samodzielnej dyscypliny naukowej w regulacjach prawnych „świadczy o niedocenianiu jej roli przez świat nauki w ogóle”, a ponadto, co gorsze, powoduje instytucjonalną dezintegrację dziedziny przedmiotowej nauki rachunkowości i wiele trudności w przyporządkowaniu prac naukowych, w tym rozpraw doktorskich i habilitacyjnych, do wyodrębnionych dyscyplin naukowych w dziedzinie nauk ekonomicznych, tj. finansów, nauk o zarządzaniu i ekonomii. Wskazane w artykule cechy nauki rachunkowości na współczesnym etapie jej rozwoju niewątpliwie odróżniają jej przedmiot i cele od tych dyscyplin naukowych.

Literatura

- Ahrens T., Chapman C. (2006), *Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 38 (8), s. 819–841.
- Ajdukiewicz K. (1985), *Wartość nauki*, [w:] K. Ajdukiewicz, *Język i poznanie*, PWN, Warszawa.
- Amsterdamski S. (1977), *Logiczna rekonstrukcja i założenia o racjonalizacji zachowań poznawczych*, [w:] *Założenia teoretyczne badań nad rozwojem historycznym*, PWN, Warszawa.
- Artienwicz N. (2013), *Znaczenie rachunkowości jako nauki w ramach nauk społecznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 73 (129), SKwP, Warszawa, s. 7–22.
- Bolesta-Jankowski J. (1913), *Wstęp do rachunkowości podwójnej jako metody naukowej*, „Ekonomista”, t. III, s. 166–178.
- Brzezin W. (1994), *Ogólna teoria rachunkowości w gospodarce rynkowej w Polsce: o dalszą intelektualizację nauczania rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 29, SKwP, Warszawa, s. 13–21.
- Burzym E. (1990/2008), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 16, SKwP, Warszawa, s. 3–43 oraz „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 45 (101), SKwP, Warszawa, s. 23–70.
- Deinzer H.T. (1965), *Development of Accounting Thought*, Holt, Rinehart and Winston, New York.
- Dobija M. (2013), *Fundamentalne zasady leżące u podstaw nauki rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 70 (126), SKwP, Warszawa, s. 43–61.
- Dobija M. (2010), *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa, s. 25–40.
- Edwards J.R. (1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge, London, New York.
- Flejterski S. (2007), *Metodologia finansów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Glautier M.W.E., Underdown B. (1991), *Accounting Theory and Practice*, 5th edition, Pitman Publishing.
- Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A. (2006), *Accounting Theory*, 6th edition, Wiley, Milton, Australia.
- Górski J. (1975), *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Gray R., Owen D., Adams C. (1996), *Accounting & Accountability*, Prentice Hall Europe, Harlow, London.

- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hońko S. (2014), *Istota rachunkowości według Eufemiusza Terebuchy*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 305–320.
- Ijiri Y. (1986), *A framework for triple-entry bookkeeping*, „The Accounting Review”, vol. 61, no. 4, s. 745–759.
- Ijiri Y., Mattessich R., Rappaport A. (1971), *Foundations of accounting measurement*, „The Accounting Review”, Supplement, vol. XLVI.
- Jarugowa A. (1991), *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa, s. 12–39.
- Jarugowa A. (1989), *Niektóre kierunki badań naukowych z dziedziny rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 88, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 3–18.
- Kabalski P. (2011), *Komentarz zarządu IASB a współczesne paradygmaty zarządzania przedsiębiorstwem*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 61 (117), SKwP, Warszawa, s. 25–42.
- Karmańska A. (2014), *Powrót do przeszłości: rok 1929. Marceli Scheffs i księgowość*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 287–304.
- Karmańska A. (red.) (2013), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Karpiński K. (2006), *Wprowadzenie do metodologii nauk społecznych*, Warszawa.
- Kerlinger F.N. (1964), *Foundations of Behavioral Research*, Holt, Rinehart and Winston, New York.
- Kieżun W. (1977), *Podstawy organizacji i zarządzania*, KiW, Warszawa.
- Kossut Z. (1959), *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa.
- Krajewski W. (2005), *Współczesna filozofia naukowa. Metafilozofia i ontologia*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa.
- Krasodomska J. (2012), *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 101–110.
- Kuhn T.S. (1968), *Struktura rewolucji naukowych*, PWN, Warszawa.
- Krzyżanowski L. (1994), *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, wyd. drugie, PWN, Warszawa.
- Lulek T. (1922), *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*, Kraków.
- Łągiwski C. (1932), *Księgowość a nauki społeczne*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 12, s. 343–345.
- Malc W. (1959), *Dyskusja o przedmiocie i metodzie rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 6.
- Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, „Routledge New Works in Accounting History”, Routledge Taylor & Francis Group, London, New York.
- Mattessich R. (1995), *Critique of Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut, London.
- Mattessich R. (1964), *Accounting and Analytical Methods*, Homewood, Illinois.
- Nagel E. (1961), *Struktura nauki. Zagadnienia logiki wyjaśnień naukowych*, PWN, Warszawa.
- Nowak S. (2012), *Metodologia badań społecznych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak S. (1970), *Metodologia badań socjologicznych (zagadnienia ogólne)*, PWN, Warszawa.
- Pabis S. (2007), *Metodologia nauk empirycznych. 12 wykładów*, Politechnika Koszalińska, Koszalin.
- Peché T. (1991), *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa.
- Peché T. (1963), *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, Warszawa.
- Popper K.R. (1972), *Objective Knowledge Evolutionary Approach*, London.
- Przełęcki (1988), *Logika teorii empirycznych*, PWN, Warszawa.
- Rankin M., Stanton P., McGowan S., Ferlauto K., Tilling M. (2012), *Contemporary Issues in Accounting*, John Wiley & Sons Australia.



- Remlein M. (2015), *Przedmiot i metody badawcze rachunkowości*, [w:] A. Kamela-Sowińska (red.), *Rachunkowość warta poznania. Teoria i historia rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, s. 165–174.
- Riahi-Belkaoui A. (2004), *Accounting Theory*, 5th ed., South-Western Cengage Learning, Hampshire.
- Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
- Scheffs M. (1930), *Księgowość naukowo pojęta*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 1, s. 1–32.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 179–190.
- Stadtmüller R. (1958), *Zarys teorii rachunkowości*, Wrocław.
- Staubus G.J. (2003), *The theory deficit in accounting*, [in:] M. Dobija (ed.), *General Accounting Theory*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.
- Sułkowski Ł. (2013), *Paradygmaty i teorie w naukach o zarządzaniu*, [w:] W. Czakon (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szychta A. (2015), *Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego*, [w:] B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 388, s. 176–188.
- Szychta A. (2014), *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 80 (136), SKwP, Warszawa, s. 193–223.
- Szychta A. (2013), *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 243–259.
- Szychta A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112), SKwP, Warszawa, s. 245–265.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2003), *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (73), SKwP, Warszawa, s. 121–143.
- Szychta A. (1997), *Podstawowe kierunki rozwoju teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 40, SKwP, Warszawa, s. 204–211.
- 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*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Terebucha E. (1960), *O istocie rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej”, nr 13, „Prace Monograficzne”, nr 1, Szczecin.
- Tomanek F. (1933), *Wartość w ekonomice a w bilansach*, Odbitka z książki zbiorowej *Życie Gospodarcze a Ekonomika Społeczna*, wydanej jako tom II. Biblioteki Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego we Lwowie, Lwów.
- Wachowicz A. (2013), *Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 295–307.
- Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 803, seria „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 66, s. 1–15 (www.wneiz.pl/frfu).
- Wróblewski J. (1965), *Niektóre problemy teorii rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Zieleniewski J. (1974), *Współczesne problemy zarządzania*, PWN, Warszawa.

Akty prawne

Centralna Komisja do spraw Stopni i Tytułów, *Komunikat nr 7/2010, Zakres dyscyplin „Ekonomia”, „Finanse” i „Nauki o zarządzaniu” w ramach dziedziny „Nauki ekonomiczne”*, <http://www.ck.gov.pl/index.php/komunikaty-ck/29-k-o-m-u-n-i-k-a-t-n-r-72010>

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.

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 zm. w M. P. 2008, nr 97, poz. 843; M. P. 2010, nr 46, poz. 636; M. P. 2011, nr 14, poz. 149.