

Marzena Remlein

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

marzena.remlein@ue.poznan.pl

TEORIA A NAUKA RACHUNKOWOŚCI¹

Streszczenie: Celem artykułu jest próba odpowiedzi na następujące pytania:

- Co należy rozumieć pod pojęciem „nauka”?
- Jakimi cechami powinna odznaczać się dana dyscyplina, aby została uznana za naukową?
- Czy rachunkowość jest nauką?
- Czy „nauka” oznacza to samo co „teoria”?
- Jakie relacje zachodzą pomiędzy teorią rachunkowości a nauką rachunkowości?

Przeprowadzone rozważania, stanowiące przyczynek w toczącej się dyskusji o fundamentalnym znaczeniu dla rachunkowości jako nauki, pozwalają stwierdzić, że rachunkowość jest nauką ze względu na własny przedmiot, cel i metody badawcze oraz bogaty dorobek naukowy.

Teorię rachunkowości należy rozpatrywać w dwóch aspektach: jako naukę uogólniającą praktyczne doświadczenia rachunkowości oraz jako ogólną teorię rachunkowości.

Słowa kluczowe: teoria, nauka, teoria rachunkowości, nauka rachunkowości, przedmiot rachunkowości, metoda naukowa, metoda badawcza, metody poznawcze rachunkowości

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M49.

THE THEORY AND SCIENCE OF ACCOUNTING

Abstract: The aim of this article is to try to answer the following questions:

- What should be understood as a science?
- What are the attributes of a scientific discipline?

¹ Artykuł powstał w ramach projektu realizowanego z badań Statutowych UEP nr 51102-132 „Trójczłonowa formuła rachunkowości”.

- Is accounting a science?
- Does “science” and “theory” mean the same?
- What is the relationship between accounting theory and the science of accounting?

The conclusions seem to indicate that accounting is a science because it has its own subject matter, purpose and research methods as well as considerable scientific achievements. Accounting theory ought to be considered in two aspects: as a science which generalizes practical experience in accounting, and as a general theory of accounting.

Keywords: theory, science, accounting theory, science of accounting, subject matter of accounting, scientific method, research method, cognitive methods in accounting.

Wstęp

Prawidłowe formułowanie naukowego poglądu wymaga jednoznaczności w stosowanej terminologii [Gmytrasiewicz 1977, s. 8]. To stwierdzenie stało się impulsem do podjęcia badań literaturowych z zakresu teorii i nauki rachunkowości.

Rachunkowość jest wytworem wiedzy i umiejętności człowieka ukształtowanym na przestrzeni dziejów. Jest jedną z najstarszych dyscyplin ekonomicznych, a mimo to formalnie nie jest uznawana za dyscyplinę naukową. Czy zatem można mówić o rachunkowości jako nauce? Poszukiwanie odpowiedzi na tak postawione pytanie rodzi kolejne:

- Co należy rozumieć pod pojęciem „nauka”?
- Jakimi cechami powinna odznaczać się dana dyscyplina, aby została uznana za naukową?
- Czy „nauka” oznacza to samo co „teoria”?
- Jakie relacje zachodzą pomiędzy teorią rachunkowości a nauką rachunkowości?

Głównym celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na powyższej postawione pytania oraz zaprezentowanie argumentów świadczących o rachunkowości jako nauce.

Osiągnięcie tak sformułowanego celu determinuje przyjęcie następującej struktury rozważań:

- zdefiniowanie pojęcia „teoria” i określenie terminu „teoria rachunkowości”,
- określenie atrybutów nauki i zdefiniowanie pojęcia „nauka rachunkowości”,

- zidentyfikowanie przedmiotu nauki rachunkowości,
- omówienie metod naukowych rachunkowości i ogólnych metod naukowych wykorzystywanych w rachunkowości.

Do osiągnięcia celu opracowania niezbędne było zastosowanie adekwatnych metod badawczych. Zastosowano metodę analizy literatury, metodę porównań i analogii oraz metodę apriorycznego rozumowania.

1. Co to jest teoria rachunkowości?

Podjmując próbę odpowiedzi na pytanie zawarte w tytule niniejszego punktu, w pierwszej kolejności należy zastanowić się jak definiować termin „teoria” i czy w przypadku rachunkowości można mówić o „teorii” czy „teoriach” rachunkowości?

Odwołując się do najbardziej ogólnej, słownikowej definicji „teorii”, można zauważyć rozróżnienie tego pojęcia na bardziej ogólne i związane z nauką. W pierwszym przypadku – teoria, w znaczeniu ogólnym, jest rozumiana jako:

- ogólna koncepcja oparta na poznaniu i zrozumieniu istotnych czynników kształtujących pewną rzeczywistości [Szymczak 1995, s. 459],
- usystematyzowana wiedza wyjaśniająca daną dziedzinę rzeczywistości [Nowa encyklopedia powszechna 1997, s. 36],
- usystematyzowany zbiór twierdzeń dotyczących jakiegokolwiek dziedziny [Wielka encyklopedia PWN 2007, s. 327].

Natomiast teoria naukowa (w nauce) jest definiowana jako:

- zbiór praw, definicji i hipotez rzeczowo i logicznie powiązanych w całość; wiedza tłumacząca jakąś dziedzinę zjawisk, w odróżnieniu od praktyki, z którą jednak pozostaje w związku [Słownik wyrazów obcych 2014];
- system twierdzeń logicznie i rzeczowo uporządkowanych, powiązany określonymi stosunkami logicznymi, występujący w danej nauce oraz spełniający przyjęte w niej kryteria naukowości i poprawności metodologicznej [Wielka encyklopedia PWN 2007, s. 327].

Podobnie teorię definiuje K. Szymański, traktując ją jako zbiór powiązanych ze sobą twierdzeń, opisujących określoną dziedzinę przedmiotową, przy czym twierdzenia te mogą być mniej lub bardziej ściśle powiązane z sobą. Zauważa również stosowanie terminu „teoria” w odniesieniu do koncepcji zwartej oraz mniej lub bardziej szczegółowo opracowanej, np. teoria wyceny w warunkach inflacji [Szymański 1988, s. 28]. Podobny pogląd prezentuje A. Szychta, która termin „teoria” definiuje jako objaśnienie

danego zagadnienia, np. teorii amortyzacji lub teorii budżetowania [Szychta 1996, s. 25].

W literaturze przedmiotu można spotkać również pojęcie „teoria” w przypadku zbioru niesprawdzonych empirycznie sądów, zbioru hipotez, „mnie-mań” [Szymański 1988, s. 28].

Wreszcie termin „teoria” jest postrzegany jako antonim terminu „praktyka”, co oznacza, że teoria jest abstrakcją, konstrukcją, czymś opozycyjnym do rzeczy lub faktów istniejących w świecie realnym [Szychta 1996, s. 25].

Teoria naukowa w poszczególnych naukach ma różną strukturę, różny stopień uzasadnienia i spójności wewnętrznej. W naukach formalnych jest systemem twierdzeń składających się ze zbioru aksjomatów oraz logicznych konsekwencji (system dedukcyjny, sformalizowany system). W naukach empirycznych, do których zaliczana jest rachunkowość, teorią naukową nazywa się [Samelak 2004, s. 11–12]:

- zbiór zdań tłumaczących dane zjawiska, tworzący wraz z wyjaśniającymi ją prawami naukowymi i hipotezami logicznie zwartą jednostkę wiedzy naukowej o tej dziedzinie;
- system twierdzeń dotyczących dziedziny i zawierający terminy teoretyczne, tzn. odnoszących się do przedmiotów lub właściwości nieobserwowalnych bezpośrednio;
- układ praw nauki, ogólnych hipotez oraz definicji logicznie i rzeczowo powiązanych, że z najogólniejszych spośród nich można wyprowadzić wszystkie twierdzenia mniej ogólne, oraz tak sformułowanych, że umożliwiają one empiryczną kontrolę (weryfikację).

Na potrzeby niniejszego opracowania teoria rozumiana jest jako zbiór pojęć i definicji, aksjomatów i twierdzeń opisujących określoną dziedzinę, np. rachunkowość. Zadaniem teorii naukowej jest nie tylko opis i wyjaśnienie faktów, ale również – w naukach empirycznych – ich predykcja.

Logika prowadzonego wywodu nakazuje w tym miejscu zająć się wyjaśnieniem terminu „teoria rachunkowości”. Dokonując zestawienia definicji dwóch terminów „teoria” i „rachunkowość”², można stwierdzić, że teoria rachunkowości to zbiór pojęć, kategorii i zasad, dzięki którym możliwe jest przedstawienie rzeczywistości gospodarczej, tj. sytuacji majątkowo-finansowej konkretnego podmiotu gospodarczego.

Zdaniem E.A. Hendriksena i M.F. van Bredy [2002, s. 43–44], teoria rachunkowości to spójny, konsekwentny i wewnętrznie logiczny zbiór

² Rachunkowość to system gromadzenia, przetwarzania i prezentacji danych o sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa oraz o osiągniętych wynikach [Gabruszewicz, Kamela-Sowińska i Poetschke 2000, s. 21].

hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia do badania natury rachunkowości, który:

- umożliwia lepsze zrozumienie istniejącej praktyki,
- tworzy strukturę pojęciową służącą do oceny praktyki rachunkowości,
- nadaje kierunek tworzeniu nowych metod i procedur.

Swego rodzaju „rozszerzenia” powyższej definicji można dopatrzeć się w rozważaniach J. Samelaka [2004, s. 12], według którego „teoria rachunkowości koncentruje się na zbiorze zasad, tworzy strukturę pojęciową, nowe metody i procedury, które są podstawą (lub co najmniej wspierają) tworzenia prawa (norm) i praktyki rachunkowości”.

Teoria rachunkowości rozpatrywana *sensu largo* oznacza przyjęcie szerokiego zbioru koncepcji, hipotez, modeli oraz teorii bardziej szczegółowych, natomiast teoria rachunkowości *sensu stricto* zajmuje nadrzędną pozycję wobec praktyki i polityki rachunkowości.

Niezależnie jednak od przyjętego zakresu merytorycznego teoria rachunkowości obejmuje zbiór definicji i pojęć, koncepcji i zasad, metod oraz procedur, które służą prezentacji i objaśnianiu rzeczywistości gospodarczej. Zatem z jednej strony – to elementy składowe teorii rachunkowości, takie jak np. zasady czy metody pozwalają objaśniać rzeczywistość gospodarczą, z drugiej zaś to praktyka gospodarcza pozwala na formułowanie nowych koncepcji, hipotez i modeli.

Zdaniem W. Brzezina, teoria rachunkowości pełni następujące funkcje [Brzezina 1998, s. 11–12]:

- generalizującą, polegającą na odpowiednim usystematyzowaniu i połączeniu w logiczną całość odpowiednio uogólnionych twierdzeń w przekrojach przedmiotowych, podmiotowych, funkcjonalnych i metodologicznych;
- komunikatywną, sprowadzającą się do dostarczania informacji (pojęć ogólnych) w języku intersubiektywnie sensownym, tj. jednakowo zrozumiałym przez specjalistów z tej dziedziny wiedzy;
- predyktyczną, polegającą na badaniu zmieniającego się otoczenia rachunkowości i na tej podstawie prognozowanie zmian, jakie będą zachodzić w rachunkowości;
- praktyczną, wyrażającą się stosowaniem „ustaleń teorii rachunkowości” w poszczególnych dziedzinach rachunkowości poprzez ich odpowiednią ogólność i niesprzeczność z twierdzeniami dyscyplin szczegółowych.

Kończąc rozważania dotyczące teorii rachunkowości, należy wyraźnie podkreślić, że teorię rachunkowości można, a nawet należy, rozpatrywać w dwóch aspektach jako:

- 1) naukę uogólniającą praktyczne doświadczenia rachunkowości jako systemu ewidencji gospodarczej i badającą wszelkie problemy teoretyczne

powstające w związku z jej funkcjonowaniem [Gmytrasiewicz, Peché i Świdorska 1980, s. 22];

- 2) ogólną teorię rachunkowości rozumianą jako zbiór hipotez, koncepcji, modeli i teorii, które umożliwiają wyjaśnienie, ocenę i przewidywanie zjawisk praktyki rachunkowości oraz stanowiących punkt wyjścia do formułowania nowych koncepcji i procedur [Dobija 2005, s. 232].

2. Czy rachunkowość jest nauką?

Nauka jest określana jako ogół wiedzy ludzkiej ułożonej w system zagadnień wyrażonych w sądach prawdziwych i przypuszczeniach, jak również zespół poglądów stanowiący usystematyzowaną całość i wchodzący w skład określonej dyscypliny badawczej [Szymczak 1995, s. 285].

T. Kotarbiński wskazuje na funkcjonalne i statyczne znaczenie pojęcia „nauka”. Przyjmując podejście funkcjonalne, nauka jest definiowana jako kompleks czynności badawczych i pomocniczych, natomiast zgodnie z podejściem statycznym – to kompleks prawd poznanych [Kotarbiński 1961, s. 365]. Podobnie naukę definiuje wywodzący się z tej samej lwowsko-warszawskiej szkoły filozoficznej K. Ajdukiewicz, przypisując jej dwa sposoby rozumienia. Naukę definiuje, z jednej strony, jako „ogół czynności wykonywanych przez osoby uprawiające naukę”, z drugiej zaś – jako „system twierdzeń”, czyli wytwór wcześniej wspomnianych czynności [Ajdukiewicz 1975, s. 173]. Nauka według W. Brzezina to stale rozwijający się system wiedzy o właściwościach, przyczynach i prawidłowościach zachodzących w przyrodzie, społeczeństwie i w myśleniu, wykorzystujący pojęcia, kategorie, metody, kryteria, prawa, teorie, modele zarówno w porządkowaniu dotychczasowej wiedzy, jak i w pomnażaniu wiedzy o nowe, dotychczas nieznanne prawdy i metody ich pozyskania czy też odkrycia [Brzezina 1995, s. 46].

Przedstawione definicje *sensu stricto* obejmują swym zakresem pracę (aspekt czynnościowy nauki) oraz jej wytwory. Natomiast nauka *sensu largo* obejmuje także podmiot i przedmiot nauki [Grucza 1983, s. 18–19].

Terminem nauka określa się również dyscyplinę badawczą odnoszącą się do pewnej dziedziny rzeczywistości [Szymczak 1995, s. 285].

Przytoczone powyżej definicje nauki powodują konieczność sformułowania pytania: Czy rachunkowość jest dyscypliną badawczą (nauką), a zatem czy jest nauką?

Dyscyplina naukowa jest to część dziedziny naukowej³, społecznie zorganizowana działalność badawcza nastawiona na wytwarzanie informacji (ba-

³ Dziedzina naukowa to ukształtowana i wyodrębniona ze względu na potrzeby kierowania badaniami podstawowymi, kształceniem kadr naukowych i szkolnictwem wyższym grupa dyscyplin naukowych, w których ramach nadawane są stopnie i tytuły naukowe.

dania) oraz stosowanie rezultatów tej działalności (teorie) w praktyce [Bąk 2013, s. 56].

W kontekście powyżej przedstawionej definicji dyscypliny naukowej można stwierdzić, że rachunkowość jest dyscypliną naukową, ponieważ:

- jest działalnością społecznie zorganizowaną, bowiem bada zdarzenia i relacje o charakterze społecznym;
- tworzy i prezentuje informacje, które są wykorzystywane przez odbiorców w działaniach mających skutki społeczne;
- rezultaty badań prowadzonych w zakresie nauki rachunkowości są stosowane w praktyce gospodarczej.

Jednak w polskim prawie regulującym działalność naukową prezentowane jest odmienne stanowisko. Rachunkowość nie jest wymieniana wśród dyscyplin naukowych; jest ona lokowana w obszarze nauk społecznych, w dziedzinie nauk ekonomicznych, w której ramach wyodrębniono dyscypliny naukowe, tj. ekonomię, finanse, nauki o zarządzaniu oraz towaroznawstwo [Rozporządzenie MNiSW z dnia 8 sierpnia 2011].

Mimo że formalnie rachunkowość nie jest uznawana za dyscyplinę naukową, to za rachunkowością jako nauką przemawia jej przedmiot, cel i metody badań oraz bogaty dorobek naukowy. Jak stwierdza A. Jarugowa rachunkowość jest nauką ze względu na swoją metodologię, natomiast ze względu na jej zorientowanie na cel jest nauką stosowaną [Jarugowa 1991, s. 12–13]. Rachunkowość jest nauką, gdyż opisuje istniejącą rzeczywistość gospodarczą i wyjaśnia ją za pomocą swoistych metod: podmiotowej i bilansowej [Sojak 2011, s. 267].

K.G. Szymański sformułował tezę, że nauka rachunkowości jest zarówno nauką praktyczną (stosowaną), jak i teoretyczną. Charakter teoretyczny nauki rachunkowości wyraża się w formułowaniu zdań opisowych i wyjaśniających, natomiast charakter stosowany (praktyczny) w wykorzystaniu dyrektyw celowościowych [Szymański 1988, s. 52].

Powyższe rozważania pozwalają stwierdzić, że w ramach nauki rachunkowości można wyróżnić działy o charakterze bardziej praktycznym, stosowanym (np. rachunkowość szczegółowa) oraz teoretycznym (ogólna teoria rachunkowości).

3. Co jest przedmiotem nauki rachunkowości?

Podstawowym kryterium samodzielności dyscypliny naukowej jest jej przedmiot. Według S. Nowaka przedmiotem określonej nauki jest jej problematyka badawcza, czyli zbiór pytań dotyczących pewnych przedmiotów, zjawisk czy procesów, które znalazły się w polu zainteresowania badacza [Nowak 1970, s. 220].

W drugiej połowie XX wieku rozpoczęto w Polsce dyskusję na temat przedmiotu rachunkowości jako nauki. Brali w niej udział wybitni polscy teoretycy rachunkowości, tacy jak: Z. Kossut, E. Wojciechowski, E. Terebucha, W. Malc, S. Skrzywan i J. Górski, którzy prezentowali różne poglądy na temat przedmiotu nauki rachunkowości. W szczególności za przedmiot nauki rachunkowości wspomniani teoretycy uznawali:

- sposoby ewidencji procesów gospodarczych (Kossut) [za: Wachowicz 2013, s. 295],
- zjawiska gospodarcze, pieniężny rachunek gospodarczy oraz systemy, zasady i sposoby sporządzania tego rachunku (Wojciechowski) [za: Wachowicz 2013, s. 295],
- systemy, metody, formy oraz zasady organizacji i techniki dokonywania zapisów [Terebucha 1960, s. 50],
- obiektywne zależności między subiektywnymi sposobami ewidencji rachunkowej a odzwierciedlanymi przez tę ewidencję realnie istniejącymi zjawiskami [Malc 1959],
- określone zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarujących [Skrzywan 1971, s. 14],
- konkretne procesy gospodarcze wraz z uczestniczącym w nich prawnie wydzielonym majątkiem [Górski 1975, s. 40].

W kolejnych latach problem przedmiotu nauki rachunkowości był poruszany znacznie rzadziej; w latach osiemdziesiątych zajmował się nim K.G. Szymański, natomiast w latach dziewięćdziesiątych A. Szychta [Wachowicz 2013, s. 295]. Prezentują oni odmienne stanowisko aniżeli wcześniej zaprezentowani teoretycy. Zdaniem K.G. Szymańskiego, przedmiot nauki pokrywa się z przedmiotem zainteresowań naukowców. Wobec powyższego autor za przedmiot nauki rachunkowości uznaje pytania badawcze dotyczące na przykład problematyki: jak powinna funkcjonować księgowość (czy szerzej system informacyjny rachunkowości), jaki jest i jak powinien być odzwierciedlany w rachunkowości ruch środków gospodarczych, aby otrzymać informacje potrzebne do podejmowania efektywnych działań [1988, s. 34]. Podobny punkt widzenia na kwestie przedmiotu nauki rachunkowości reprezentuje A. Szychta. Autorka, określając „rachunkowość jako dyscyplinę naukową obejmującą badania prowadzone w zakresie rachunkowości jako działalności praktycznej”, przychyliła się do poglądu K.G. Szymańskiego, że punktem wyjścia do zidentyfikowania przedmiotu nauki rachunkowości jest przedmiot badań naukowców [Szychta 1996, s. 19].

W świetle przeprowadzonych studiów literaturowych dotyczących przedmiotu nauki rachunkowości można stwierdzić, że wśród teoretyków brak zgodności w identyfikowaniu i określaniu przedmiotu nauki rachunkowości.

Pierwsza grupa teoretyków przyjęła „rzeczowy” charakter przedmiotu nauki rachunkowości, sprowadzając go do określonej dziedziny przedmiotowej (księgowości). Natomiast druga grupa teoretyków (współczesnych) zdecydowanie odchodzi od takiego ujęcia („rzeczowego”) przedmiotu nauki rachunkowości na rzecz podejścia „badawczego”. Oznacza to, że przedmiotem nauki rachunkowości jest to, czym zajmują się naukowcy w tej dziedzinie. Takie postrzeganie przedmiotu nauki rachunkowości pozwala na szerszy zakres i większą różnorodność badań naukowych w tym obszarze.

4. Jakie metody naukowe są wykorzystywane w nauce rachunkowości?

Posługiwanie się charakterystycznymi dla danej dyscypliny metodami jest traktowane jako jedno z kryteriów wyodrębnienia jej jako nauki. Metoda to świadomie i konsekwentnie stosowany sposób postępowania dla osiągnięcia określonego celu; sposób naukowego badania rzeczy i zjawisk [Szymczak 1995, s. 137]. W literaturze metodę naukową określa się jako [Sławińska i Witczak 2008, s. 95–98; Łakomiak 2013, s. 358]:

- zorganizowane, systematyczne, zobiektywizowane, racjonalne i uporządkowane działania, które mają doprowadzić do osiągnięcia postawionego celu;
- określoną procedurę, którą należy stosować w procesie pozyskiwania lub tworzenia rzetelnej wiedzy naukowej;
- zbiór czynności podejmowanych według przyjętego porządku;
- dobór działań i środków do osiągnięcia postawionego celu;
- zbiór zasad, na podstawie których przyjmuje się lub odrzuca analizowane teorie lub opisy zjawisk;
- racjonalną drogę rozwiązania problemu już sprecyzowanego i uzasadnionego.

Analiza przytoczonych definicji wskazuje na brak jednoznaczności co do rozumienia terminu metoda naukowa. Można jednak stanowczo stwierdzić, że metoda naukowa odpowiada na pytanie: Jak postępować, aby osiągnąć założony cel?

Trudno nie zgodzić się z tezą Z. Lutego, który uważa, że rachunkowość ma historycznie i ewolucyjnie wypracowaną metodę naukowego badania. Elementami tej metody są [Luty 2013, s. 335]:

- obserwacja jak największej liczby powtarzających się faktów;
- tworzenie teorii na podstawie wiedzy empirycznej – indukcja;
- logiczna analiza słuszności formułowania teorii;

- dedukcja, a więc wnioskowanie o zdarzeniach, które mogą w przyszłości wystąpić.

Prowadząc rozważania odnoszące się do wykorzystywania metod naukowych celem rozwiązania problemu naukowego rachunkowości, autorka niniejszego artykułu uważa, że w pierwszej kolejności należy wyraźnie rozgraniczyć metody naukowe rachunkowości i metody naukowe w rachunkowości.

Badania na temat metod naukowych rachunkowości prowadził J. Górski, który wyróżnił w rachunkowości spośród metod księgowych, w ogólnym znaczeniu tego słowa, metody poznawcze. Autor określił metodę poznawczą rachunkowości jako rodzaj rozumowania, działanie myślowe; Metoda ta jest wolna od dyrektywy jakiegokolwiek działania zewnętrznego w stosunku do świadomości, pozbawiona jest charakteru receptury lub instrukcji [Górski 1975, s. 48]. Zdaniem cytowanego autora, rachunkowość dysponuje niezmiennymi w czasie metodami, takimi jak: metoda podmiotowa, bilansowa, momentu i okresu sprawozdawczego, grupowania i wyceny.

Metoda podmiotowa jasno określa „punkt widzenia”, jakim jest podmiot rachunkowości. Oznacza to, że wartościowe ujęcie zdarzeń gospodarczych oraz kategorii majątkowo-finansowych dokonywane jest z perspektywy jednostki gospodarczej. Jest najstarszą metodą badawczą teorii rachunkowości, o czym świadczą zasady jej stosowania od początków prowadzenia ewidencji [Kończak 1996, s. 24].

Metoda bilansowa jest sposobem rozumowania polegającym na poszukiwaniu i ustaleniu równowagi między ilościowymi cechami przedmiotów i zjawisk objętych badaniem [Górski 1975, s. 91]. Metoda ta determinuje całą logiczną i merytoryczną konstrukcję systemu rachunkowości oraz ukształtowała całą teorię rachunkowości [Gmytrasiewicz i Karmańska 2002, s. 49]. Stanowi ona podstawowe źródło siły systemu rachunkowości w zmaganiach z pomiarem, opisywaniem i interpretowaniem działalności gospodarczej [Surdykowska 1999, s. 33]. Zastosowanie metody bilansowej znajduje swój wyraz w dualnym postrzeganiu majątku jednostki oraz podwójnym zapisie operacji gospodarczych.

Metoda momentu i okresu sprawozdawczego polega na procesie myślowym, w którym następuje świadome oderwanie od postrzeganej rzeczywistości przez abstrakcyjne zatrzymanie biegu procesów i zdarzeń. Pozwala zatem na obserwację majątku znajdującego się w polu widzenia rachunkowości w taki sposób, jakby ten majątek pozostawał w bezruchu, a czas trwania obserwacji był sprowadzony do zera [Górski 1975, s. 82–83].

Metoda grupowania sprowadza się do tworzenia zbiorowości na podstawie cech wspólnych i różnicujących elementy tej zbiorowości, przy czym wybór cech wspólnych i wyróżniających tę zbiorowość jest określany rodzajem

badania. Oznacza to możliwość rejestrowania danych w odpowiednich przekrojach, np. kategorii rachunkowych, celem uzyskania informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i kapitałowej jednostki gospodarczej z odpowiednią szczegółowością.

Metoda wyceny polega na wykrywaniu i selekcji zasobów i procesów posiadających wartość oraz przypisywaniu im odpowiedniej wartości.

Z. Kołaczyk [1996, s. 24–25] wyróżnia jeszcze dodatkowo metodę selekcji i klasyfikacji operacji gospodarczych. Jego zdaniem, metoda ta pozwala na ustalenie kryteriów selekcji operacji gospodarczych, czyli dokonanie wyboru z ogółu zdarzeń gospodarczych tylko tych, które stanowią przedmiot rachunkowości. Ponadto metoda ta umożliwia dzielenie i jednocześnie grupowanie wyselekcjonowanych zdarzeń w jednorodne – o różnym stopniu szczegółowości – zdarzenia księgowe lub ich strumienie.

Do ponadczasowych metod rachunkowości A. Karmańska zalicza również metodę ciągłej ewidencji w porządku systematycznym i chronologicznym. Oznacza to, że rachunkowość rozpoczyna swoje istnienie w jednostce gospodarczej wraz z powstaniem tej jednostki, a kończy wraz z jej likwidacją. Porządek systematyczny wiąże się z koniecznością ujmowania i prezentacji informacji finansowych w przekrojach przedmiotowych, natomiast porządek chronologiczny – w sekwencji odpowiadającej faktycznemu stanowi rzeczy [Karmańska 2009, s. 41].

Według K.G. Szymańskiego [1988, s. 47] można mówić o trzech metodach rachunkowości:

- 1) wyodrębniania elementarnych składników majątkowych i zdarzeń gospodarczych oraz ich agregatów (w odniesieniu do określonego podmiotu, momentu i okresu sprawozdawczego),
- 2) pomiaru ilościowego elementarnych składników majątkowych i zdarzeń gospodarczych oraz ich agregatów,
- 3) bilansowania jako ilościowego i wartościowego równoważenia zdarzeń gospodarczych, ich agregatów i składników majątkowych.

Podsumowując, można stwierdzić, że metody rachunkowości to rozumowanie i działanie (procedura) mające na celu identyfikację oraz opis (wycenę) zasobów i zjawisk występujących w podmiocie rachunkowości. Przy czym w ramach tej procedury można wyróżnić następujące etapy: obserwację, pomiar, dokumentację, ewidencję i prezentację informacji wyrażonych w mierniku pieniężnym, odzwierciedlających sytuację majątkowo-finansową tego podmiotu. Zatem celem, któremu podporządkowane zostały metody rachunkowości, jest poszukiwanie i poznanie prawd naukowych.

Rachunkowość korzysta również z wielu ogólnych metod naukowych, których wielość i różnorodność powoduje konieczność ich uporządkowania.

W tym celu przyjmuje się różnorodne kryteria klasyfikacyjne i związane z nimi grupy metod naukowych. Przyjmując za kryterium podziału stopień ogólności stosowanych metod, można wyróżnić metody ogólne i metody szczegółowe. Natomiast ze względu na rodzaj procedur dokonano podziału metod naukowych na metody ilościowe i metody jakościowe. Formalne kryterium wydzielonych dyscyplin naukowych w ramach dziedziny nauk ekonomicznych pozwala wyróżnić metody odnoszące się do ekonomii, finansów, nauk o zarządzaniu i towaroznawstwa.

O wyborze metody naukowej decyduje określony przez badacza problem badawczy, cel główny badań, cele szczegółowe oraz sformułowane hipotezy. Nie można zatem wskazać jednej uniwersalnej metody odnoszącej się do rozwiązania problemu naukowego w danej dziedzinie czy dyscyplinie naukowej. Wybór metody badawczej wymaga więc indywidualnego rozwiązania.

Badania w ramach nauki rachunkowości zaliczane do głównego nurtu badawczego (badania pozytywistyczne lub funkcjonalistyczne) wykorzystują metody badawcze typowe dla nauk empirycznych⁴. Zastosowanie w rachunkowości, zgodnie z podejściem głównego nurtu, metodologii nauk empirycznych (przyrodniczych) oznacza, że zasadniczym jej celem, tak jak innych nauk empirycznych, jest „wyjaśnienie faktów stwierdzonych bezpośrednio przez doświadczenie oraz prawidłowości ogólnych ujętych w prawa rejestrujące, tj. twierdzenia, których poszczególne przypadki były stwierdzane bezpośrednio przez doświadczenie” [Szychta 2013, s. 252]. Zdaniem E. Szczepankiewicza, badania empiryczne w rachunkowości prowadzi się, wykorzystując następujące metody: intuicyjną, obserwacji naukowej, monograficzną, ankietową, wywiadu, krytyki źródeł, analizy krytycznej, statystyczną, analizy dedukcyjnej, analizy indukcyjnej, indywidualnych przypadków, sondażu diagnostycznego, weryfikacji, eksperymentalną [Szczepankiewicz 2013, s. 229].

W interpretacyjnym i krytycznym podejściu badawczym w rachunkowości znajdują zastosowanie metody badań łamiące schemat badawczy głównego nurtu. Zalicza się do nich badania w działaniu, badania w terenie, oparte na przypadku studia etnograficzne [Szychta 2013, s. 253–254].

Większość publikacji naukowych w anglojęzycznej literaturze przedmiotu jest pisana zgodnie z podejściem badawczym głównego nurtu. Tego typu podejście jest akceptowane przez dużą część referencyjnych czasopism naukowych poświęconych rachunkowości wydawanych w Stanach Zjednoczonych,

⁴ Nauki empiryczne (aposterioryczne) obejmują takie nauki, których ostateczne przesłanki stanowią wyłącznie aksjomaty i twierdzenia bezpośrednio oparte na doświadczeniu. Należą do nich wszystkie nauki przyrodnicze [Ajdukiewicz 1975, s. 290].

np. Accounting Review, Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Accounting and Business Research, Contemporary Accounting Research [Szychta 2013, s. 254]. Również w Polsce prowadzone są badania naukowe charakterystyczne dla głównego nurtu, natomiast podejście interpretacyjne i krytyczne w badaniach naukowych dotyczących obszarów rachunkowości spotykane są sporadycznie.

Zakończenie

Podejmując próbę odpowiedzi na pytania dotyczące teorii i nauki rachunkowości, jej przedmiotu i metod badawczych, ustalono, że rachunkowość – ponad wszelką wątpliwość – jest nauką. Na potwierdzenie niniejszej tezy zaprezentowane są ustalenia dokonane w niniejszym artykule.

1. Rachunkowość ma określony przedmiot, cel i metody badawcze oraz bogaty dorobek naukowy. Rachunkowość jest nauką ze względu na swoją metodologię, natomiast ze względu na jej zorientowanie na cel jest nauką stosowaną.
2. Rachunkowość można uznać za dyscyplinę naukową, ponieważ spełnia warunki określone w definicji dyscypliny naukowej, tj.:
 - jest działalnością społecznie zorganizowaną, bowiem bada zdarzenia i relacje o charakterze społecznym;
 - tworzy i prezentuje informacje, które są wykorzystywane przez odbiorców w działaniach mających skutki społeczne;
 - rezultaty badań prowadzonych w zakresie nauki rachunkowości są stosowane w praktyce gospodarczej.
3. Teoria rachunkowości jest rozumiana jako zbiór definicji i pojęć, koncepcji i zasad, metod oraz procedur, które służą prezentacji i objaśnianiu rzeczywistości gospodarczej. Zatem z jednej strony to elementy składowe teorii rachunkowości, takie jak np. zasady czy metody, pozwalają objaśniać rzeczywistość gospodarczą, z drugiej zaś, to praktyka gospodarcza pozwala na formułowanie nowych koncepcji, hipotez i modeli.
4. Teorię rachunkowości należy rozpatrywać w dwóch aspektach, jako:
 - naukę uogólniającą praktyczne doświadczenia rachunkowości,
 - ogólną teorię rachunkowości.
5. Wśród teoretyków brak zgodności w identyfikowaniu i określaniu przedmiotu nauki rachunkowości.
6. Rachunkowość dysponuje własnymi, ponadczasowymi metodami, w szczególności metodą bilansową i podmiotową, ale również w rachunkowości wykorzystywane są ogólne metody naukowe.

Bibliografia

- Ajdukiewicz, K., 1975, *Logika pragmatyczna*, PWN, Warszawa.
- Bąk, M., 2013, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Brzezin, W., 1995, 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Dobija, M., 2005, *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H., 2000, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M. (red.), 2005, *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa.
- Górski, J., 1975, *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Grucza, F., 1983, *Zagadnienia metalingwistyki*, PWN, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., 1977, *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, SGPiS, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., 2002, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., Peche, T., Świdorska, G., 1980, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Hendriksen, E.A., van Breda, M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jarugowa, A., 1991, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, w: Jarugowa, A. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Karmańska, A., 2009, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Kołaczyk, Z., 1996, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Kotarbiński, T., 1961, *Elementy teorii poznania, logiki formalnej i metodologii nauk*, Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Wrocław–Warszawa–Kraków.
- Luty, Z., 2013, *Rachunkowość jako uniwersalne poznanie*, w: Karmańska, A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Łakomiak, A., 2013, *O metodzie naukowej (w) rachunkowości*, w: Karmańska, A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Malc, W., 1959, *Dyskusja o przedmiocie i metodzie rachunkowości*, Rachunkowość, nr 6.
- Nowa encyklopedia Powszechna PWN*, t. 6, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Nowak, S., 1970, *Metodologia badań socjologicznych, Zagadnienia ogólne*, PWN, Warszawa.

- Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych, Dz.U. nr 179, poz. 1065.
- Samelak, J., 2004, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań.
- Skrzywan, S., 1971, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Sławińska, M., Witczak, H., (red.), 2008, *Podstawy metodologiczne prac doktorskich w naukach ekonomicznych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych Władysława Kopalińskiego, <http://www.sownik-online.pl/kopaliniski/07F76C68B82E1B71412565AF00028B86.php> [dostęp: 8.01.2014].
- Sojak, S., 2011, *Rachunkowość przymiotnikowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 62, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Surdykowska, S., 1999, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Szczepankiewicz, E.I., 2013, *Możliwość wykorzystania metodologii teorii ugruntowanej w badaniach naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szycha, A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, FRRwP, Warszawa.
- Szycha, A., 2013, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szymański, K.G., 1988, *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, SGPiS, Warszawa.
- Szymczak, M. (red.), 1995, *Słownik języka polskiego*, t. 2, t. 3, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Terebucha, E., 1960, *O istocie rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej, nr 13, Szczecin.
- Wachowicz, A., 2013, *Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Wielka encyklopedia PWN*, t. 27, 2007, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.