

Joanna Wielgórska-Leszczynska

Szkoła Główna Handlowa, Kolegium Zarządzania i Finansów, Katedra

Rachunkowości

jwielg@sgh.waw.pl

RACHUNKOWOŚĆ JAKO DYSCYPLINA NAUKOWA WŚRÓD NAUK EKONOMICZNYCH

Streszczenie: Rachunkowość ma ogromne znaczenie dla nauk ekonomicznych. Dlatego w artykule podjęto próbę przedstawienia rachunkowości jako dyscypliny naukowej posiadającej przedmiot, cel i metody badawcze, choć obecnie rachunkowość nie jest wyodrębniana jako samodzielna dyscyplina naukowa. Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury stwierdzono różnorodność poglądów odnoszących się do charakterystyki rachunkowości jako nauki teoretycznej i praktycznej. Poza tym wykazano, że rachunkowość ma ścisłe związki z finansami, ekonomią i naukami o zarządzaniu, podobnie jak te nauki mają ścisły związek z rachunkowością. Wynika to z faktu, że w dziedzinie nauk ekonomicznych, gdzie głównym obszarem zainteresowania jest jednostka (organizacja) gospodarcza i jej związki z otoczeniem, rachunkowość odgrywa ważną rolę, jest międzynarodowym językiem biznesu. Tym samym nauka rachunkowości zajmuje się analizą, zasadami rejestrowania, metodami wyceny i oceną informacji o działalności jednostki gospodarczej, które mają wymiar finansowy.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rachunkowość jako dyscyplina naukowa, nauka empiryczna.

Klasyfikacja JEL: G30; I22; M40; M49.

ACCOUNTING AS A SCIENTIFIC DISCIPLINE WITHIN ECONOMIC SCIENCE

Abstract: Accounting has great importance for economic science. Therefore, this article attempts to present accounting as a scientific discipline that has its own subject matter, purpose and methods of research, even though it is not considered to be a separate scientific discipline. A literature analysis has revealed a variety of opin-

ions with regard to the characteristics of accounting as a theoretical and practical study. In addition it has been shown that accounting is closely related to finance, economics and management sciences, just as these disciplines are closely related to accounting. This is because accounting plays an important role in the field of economics, where the main area of concern is an entity (organization) and its relationship with its surroundings – this is the international language of business. Accounting is concerned with the analysis, principles of recording, valuation methods, and the evaluation of information concerning the activities of business organisations which have a financial dimension.

Keywords: accounting, accounting as a scientific discipline, empirical science.

Wstęp

*W nauce istotne jest nie tyle zdobywanie nowych faktów,
ile odkrywanie nowych sposobów myślenia o nich.*

L. Bragg

Zagadnienia dotyczące rachunkowości są ważne dla każdej jednostki gospodarczej, ale także dla nauk ekonomicznych, a nawet szerzej – dla nauk społecznych. Artykuł w głównej mierze poświęcony jest nauce rachunkowości jako samodzielnej dyscyplinie naukowej. Rachunkowość zawsze postrzegana była jako specyficzna nauka łącząca w sobie zarówno elementy teorii, jak i praktyki. Wynika to z podejścia do rzeczywistości gospodarczej, zróżnicowanej i podlegającej ciągłej ewolucji, w której ramach trudno rozdzielić jedno zagadnienie od innych. Dokonujące się obecnie w skali globalnej i lokalnej przemiany gospodarcze i społeczne powodują, że zarówno naukowcy, jak i praktycy stoją przed pytaniami i wieloma problemami wymagającymi rozwiązania. Wraz z tymi zmianami ewoluują poglądy, krytyce lub modyfikacjom poddawane są znane od dawna teorie, ale także powstają nowe teorie. Potwierdza to następująca myśl: „nauki społeczne często wywierają wrażenie, jak gdyby stanowiły pole bitwy dla bezustannie zwalczających się szkół, tak że nawet zagadnienia stanowiące od dawna przedmiot intensywnych badań pozostają nadal na nierozstrzygniętych polach nauki” [Nagel 1970, s. 385]. Może właśnie jest to dobry moment na ponowne analizy dotyczące nauki rachunkowości. Chyba warto postawić pytanie, czy istnieje nauka zamknięta w jednej dyscyplinie? Celem artykułu jest przedstawienie rachunkowości jako dyscypliny naukowej posiadającej przedmiot, cel i metody badawcze, a także wykazania związków z finansami, ekonomią i naukami o zarządzaniu.

W tym celu przeprowadzono analizę literatury, w oparciu o którą można stwierdzić, że rachunkowość jest różnie postrzegana przez przedstawicieli nauk ekonomicznych.

1. Nauki ekonomiczne jako dziedzina w obszarze nauk społecznych

Nie budzi wątpliwości, że nauki ekonomiczne są w zmieniającym się świecie ważną dziedziną w obszarze nauk społecznych. Nauki społeczne, czyli nauki zajmujące się społeczeństwem, tj. zagadnieniami dotyczącymi człowieka i jego dziejów, wytworów pracy, funkcjonowania w społeczeństwie teraz i w przeszłości, a także porządku prawnego i społecznego, stosunków międzyludzkich oraz moralności. Oznacza to tym samym, że nauki społeczne badają z różnych punktów widzenia procesy społeczne, analizują związki zachodzące w ramach tych procesów i szukają podobieństw i prawidłowości na poszczególnych etapach rozwoju lub identyfikują różnice i ustalają przyczyny ich wystąpienia. Jeśli jednak odniesiemy się do tego, że nauka [Kuciński 2010, s. 22–26]:

- to bardziej sposób myślenia niż zasób wiedzy;
- jest źródłem wiedzy, ale także wiedzy o tym, czego nie wiemy (czyli niewiedzy);
- odgrywa główną rolę w procesie tworzenia wiedzy;
- wymaga fantazji, myślowej kreatywności, syntezy i analizy, nieoczekiwanych skojarzeń, zadawania pytań, zdawania sobie sprawy z rzeczywistych źródeł wyrażanych przez nas przekonania;
- zwłaszcza społeczna, nie daje prawd absolutnych;

to można stwierdzić, że nauka pozwala na wiele różnych rozwiązań i sposobów interpretacji. Z tego też punktu widzenia określenie trzech dziedzin wśród nauk społecznych jest konsekwencją przyjętego sposobu myślenia o tym, w obrębie czyjego działania dane zagadnienia się znajdują [Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego 2011, załącznik]. Należy więc sądzić, że na etapie dokonywania klasyfikacji obszarów wiedzy, dziedzin nauki, dyscyplin naukowych przeprowadzone zostały analizy zagadnień, zadano wiele pytań, na które otrzymano stosowne odpowiedzi i uzyskano w ten sposób zsyntetyzowane dane. I to właśnie one pozwoliły na wyodrębnienie w dziedzinie nauk ekonomicznych czterech dyscyplin: ekonomia, nauki o zarządzaniu, finanse, towaroznawstwo.

Jeśli jednak przyjrzymy się bliżej wyodrębnionym dyscyplinom to można stwierdzić, że właśnie w dziedzinie nauk ekonomicznych nie rozstrzygnięto

wielu kwestii. Wynika to z faktu, że nauki ekonomiczne nie są dziedziną jednorodną. Stąd sposób patrzenia na zagadnienia będące przedmiotem zainteresowania nauk ekonomicznych wymaga uwzględniania informacji z wielu dyscyplin i specjalności. Tylko wówczas będzie można dostrzec to, co widać z punktu widzenia jednej dyscypliny lub specjalności i czego nie widać, natomiast jest widoczne z punktu widzenia innej specjalności. Dlatego należy wskazać, że nauki ekonomiczne wymagają śledzenia skutków podejmowanych działań w odniesieniu do warunków, w jakich prowadzona jest działalność gospodarcza dla określonych grup interesu czy ogółu społeczeństwa zarówno w krótkim, jak i długim okresie. W tym miejscu należy podkreślić, że wśród nauk ekonomicznych mieści się rachunkowość. Rachunkowość jest „sztuką pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej” [Meigs i Meigs 1995, s. 4]. Inaczej można powiedzieć za E. Burzym, że „rachunkowość jest tą dziedziną aktywności intelektualnej i praktycznej człowieka, a więc jego aktywności w sferze myśli i działań, która wiąże się bezpośrednio z gospodarowaniem zasobami ekonomicznymi” [Burzym 2008, s. 71]. Tym samym występują związki przyczynowo-skutkowe między działalnością gospodarczą człowieka a rachunkowością.

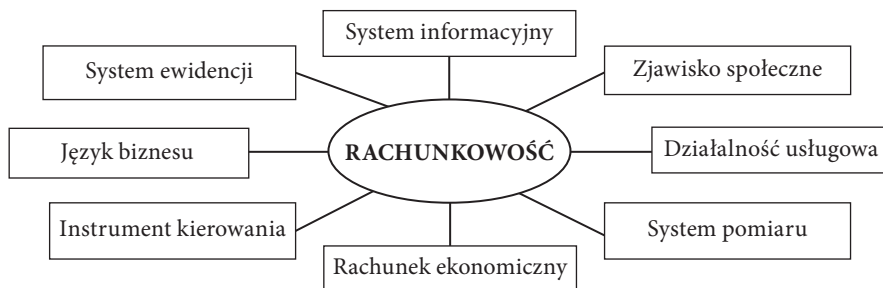
Obecna sytuacja gospodarcza jest to dobry moment, aby podjąć dyskusję na temat kondycji nauk ekonomicznych i wyodrębnionych w dziedzinie nauk ekonomicznych dyscyplin. W wypowiedziach publicystów od początku kryzysu 2008 roku, którego umownym początkiem jest upadek banku Lehman Brothers, pojawiają się stwierdzenia, że przyczyną kryzysu były między innymi błędy w polityce ekonomicznej, liberalizacja rynków finansowych, nieprawidłowości w zakresie wyceny, nierzetelność audytorów [Kutera i Surdykowska 2009, s. 40–84]. Warto zastanowić się, czy w założeniach metodologicznych modeli ekonomicznych, na których opierają swoje decyzje ekonomiści, uwzględniono stopień skomplikowania współczesnej gospodarki (w tym przesłanki ostatniego kryzysu finansowego) oraz czy modele stosowane w praktyce pokrywają się z tymi w nauce (przyjmując założenie teoretyczne), jeśli nie, to które zagadnienia są w nich pomijane lub upraszczane. Mając na uwadze dziedzinę nauk ekonomicznych, warto zastanowić się nad tym, czy istnieje albo czy możliwe jest stworzenie uniwersalnego modelu pozwalającego na podejmowanie decyzji zarówno przez finansistów, zarządzających, jak i ekonomistów nie tylko na gruncie rozważań teoretycznych, ale by ów model można było zastosować w świecie rzeczywistym.

Ważne z powyższego punktu widzenia jest, czy wyodrębnienie wspomnianych powyżej dyscyplin jest właściwe. Jeśli przeanalizujemy zagadnienia będące przedmiotem zainteresowania wyodrębnionych dziedzin,

to można dostrzec, że korzystają one z tych samych źródeł, a to oznacza, że więcej je łączy, niż dzieli. Jak stwierdza S. Flejterski [2013], „ekonomia, finanse i zarządzanie są w gruncie rzeczy jednością, granice między nimi są płynne”.

2. Rachunkowość jako nauka w świetle prowadzonych badań

Rachunkowość jest nauką mającą wielowiekową tradycję. Pierwsze dane zaczęto rejestrować w momencie pojawienia się własności i obrotu dobrami. W tym momencie, w sposób wysoce niedoskonały, został określony przedmiot rachunkowości, czyli zdarzenia powodujące zmiany w stanie posiadanych dóbr. W kolejnych stuleciach przedmiot zainteresowania rachunkowości był doprecyzowywany. Zawsze jednak są to zdarzenia gospodarcze powodujące zmiany w stanie majątku i źródeł jego finansowania, ale także takie, które wynikają z oczekiwanych zmian wartości majątku lub prawdopodobieństwa ziszczenia się zdarzeń warunkowych. Nazywane są np. „faktami wirtualnymi” opisującymi oszacowane zjawiska (obecne lub przewidywane) dotyczące zachowania kapitału [Gmytrasiewicz 2009, s. 145–146]. Wychodząc od tak zdefiniowanego przedmiotu rachunkowości, można wskazać przedmiot nauki rachunkowości. Przedmiotem nauki rachunkowości jest szeroki wachlarz zagadnień, którymi zajmują się badacze w pracach naukowych. Wynika to z wieloaspektowości i złożoności rachunkowości, a także perspektywy patrzenia na te zjawiska (historycznej, teoretycznej, praktycznej itd.), którymi mogą być między innymi system ewidencji, system pomiaru, system informacyjny, język opisu wykorzystywany w biznesie, świadczenie usług, instrument wspomagania decyzji (rysunek 1). Należy dodać, że przedmiot nauki rachunkowości był różnie określany. Z. Kossut [1959, s. 71] za przedmiot nauki rachunkowości uznawał sposoby ewidencji procesów gospodarczych, podobnie określał to E. Terebucha [1960, s. 28]. Natomiast S. Skrzywan [1971, s. 14] uznał za przedmiot nauki rachunkowości (ale zarazem za przedmiot praktyki rachunkowości) zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarczych, a J. Górski określił to jeszcze bardziej ogólnie, wskazując, że przedmiotem jest działalność gospodarcza [1975, s. 40]. Zaś K.G. Szymański [1988, s. 34] uznaje, że przedmiotem nauki rachunkowości są zagadnienia będące przedmiotem prowadzonych przez naukowców badań. Potwierdzają to także badania prowadzone nad przedmiotem rachunkowości przez A. Wachowicz [2013, s. 306], która stwierdza, że „przedmiotem współczesnej nauki rachunkowości jest rachunkowość (badana w różnych aspektach i z różnych perspektyw badawczych)”.



Rysunek 1. Wieloaspektowość rachunkowości

Źródło: [Wachowicz 2013, s. 305]

Mając na uwadze powyższe, można wskazać, że przedmiot zainteresowania rachunkowości jest bardzo szeroki. Jego postrzeganie może być oparte na zakresie prowadzonych badań naukowych, ale także działań praktycznych odnoszących się do pełnego spektrum działalności gospodarczej pojedynczego podmiotu gospodarczego, jak i gospodarki jako całości. Wynika to chociażby z przygotowywania przez jednostki określonych informacji z ksiąg rachunkowych, które są podstawą opracowania bilansu płatniczego czy zestawień statystycznych. Zawarte w nich dane są wykorzystywane przez wielu użytkowników do podejmowania decyzji na szczeblu mikro lub makro.

Niestety, wokół rachunkowości jako nauki narosły mity, które niezwykle trudno jest obalić. Są one efektem powtarzanych przez wielu ekonomistów, finansistów i zarządzających zdań, że rachunkowość jest hermetyczna. Posługuje się własnym językiem, trudno zrozumiałym dla innych. Nie można zgodzić się z takimi poglądami. Rachunkowość nazywana jest „międzynarodowym językiem biznesu”, którym opisuje się zjawiska gospodarcze występujące w podmiotach. Zjawiska te mają różny charakter, a ich zunifikowany opis dokonywany w mierniku pieniężnym (oparty na określonych zasadach) pozwala na dokonywanie oceny w skali pojedynczego podmiotu, grupy podmiotów, danego rynku lub w skali globalnej. Dlatego też system rachunkowości, jak twierdzi M. Dobija, „zawsze jest uwarunkowany systemem prawnym obowiązującym w państwie, które określa jednostkę pieniężną jako miarę wartości oraz podstawowe zasady rachunkowości. Między stanem państwa, stanem gospodarki a systemem rachunkowości istnieje ścisła zależność” [2006, s. 147]. Zawsze jednak „istotą rachunkowości będzie rejestrowanie, klasyfikowanie i prezentowanie całościowego obrazu w zwięzły sposób” [Hendriksen i van Breda 2002, s. 35]. Rachunkowość „jest nauką społeczną i wciąż pozostaje sztuką, która wymusza rozważne decyzje odpowiedzialnych profesjonalistów” [Gmytrasiewicz i Karmańska 2006, s. 44]. Oznacza to, że zarówno

tworzący regulacje z zakresu rachunkowości, jak i stosujący je w praktyce powinni mieć na uwadze społeczne, polityczne, ekonomiczne konsekwencje swoich decyzji.

Nauka rachunkowości ma własne metody (w tym tę niezwykle ważną – metodę bilansową), teorie i wspólny dorobek środowiska naukowego. Dorobek, z którego korzystają inne nauki ekonomiczne. Opierając się na dorobku rachunkowości tworzą modele zarządzania czy modele analityczne.

3. Znaczenie rachunkowości jako nauki w dziedzinie nauk ekonomicznych

Rachunkowość od wieków była szczególnym systemem informacyjnym umożliwiającym pomiar efektów działalności gospodarczej pojedynczego podmiotu. System ten ewoluował wraz z rozwojem społeczno-politycznym i gospodarczym świata. Z upływem czasu kształtowały się określone rozwiązania w zakresie uznawania, pomiaru składników majątku, zobowiązań i kapitału, a także zakres i szczegółowość informacji dostarczanych odbiorcom przez rachunkowość. W literaturze wymienia się wielu użytkowników informacji pochodzących z rachunkowości. Wśród nich są użytkownicy zewnętrzni i użytkownicy wewnętrzni [Hendriksen i van Breda 2002, s. 183], lub użytkownicy główni i pozostali [The Conceptual Framework for Financial Reporting 2013, s. A21–A22, B5–B8]. Potrzebują oni różnych informacji do podejmowania decyzji [Micherda 2004, s. 36]. Wymagania co do zakresu dostarczanych informacji, które najlepiej zaspokajałyby potrzeby informacyjne ewoluują wraz ze zmianami w otoczeniu gospodarczym. Widoczne jest to szczególnie w ostatnim ćwierćwieczu, gdy wraz ze zmianami w światowej gospodarce, zachodzą zmiany w rachunkowości (dążenie do harmonizacji i standaryzacji rachunkowości). W Polsce zmiany te wynikają między innymi z potrzeby: (1) dostosowania się gospodarki polskiej do rynku europejskiego i globalnego, (2) dostosowania regulacji w obszarze rachunkowości do rozwiązań wynikających z dyrektyw unijnych i/lub międzynarodowych standardów rachunkowości, (3) zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych. Niewątpliwie jednak wiele zagadnień zarówno w Polsce, jak i na świecie wymaga ciągłych modyfikacji i doskonalenia. Jednym z takich zagadnień jest ustalanie wartości składników majątku i źródeł jego finansowania.

Współcześnie pomiar wartości jest coraz bardziej skomplikowany ze względu na różnorodność przedmiotu pomiaru i wielość źródeł (w tym rynków), z których dane mogą być wykorzystywane do ustalenia wartości. Poza tym rosnące potrzeby informacyjne użytkowników wymagają odpowiedniego,

zarówno z punktu widzenia szczegółowości, formy, jak i czasu, komunikowania otoczeniu gospodarczemu. Korzystający z informacji dostarczanych przez rachunkowość, muszą pamiętać, że rachunkowość nie tworzy rzeczywistości, lecz ją tylko opisuje. Oznacza to, że konsekwencje podejmowanych decyzji na różnych szczeblach zarządzania w jednostce gospodarczej znajdują swoje odzwierciedlenie w księgach rachunkowych, a następnie w sprawozdaniu finansowym. Jest to tylko kwestia czasu. Niekiedy będzie to miało natychmiastowy wpływ na składniki majątku i/lub źródła ich finansowania, a w innym przypadku wpływ będzie przesunięty w czasie.

Jak wynika z dotychczasowych doświadczeń, dążenie do spełnienia ciągle rosnących oczekiwań interesariuszy w zakresie najbardziej bieżących informacji pochodzących z rachunkowości wywarło wpływ na ich jakość. Związane to było z zastosowaniem do wyceny wartości godziwej opartej na wartości rynkowej, mimo że w przypadku wielu składników nie istnieje aktywny rynek (jeśli nawet, to w pewnym czasie aktywność rynku się zmniejsza lub ustaje). Niewiele osób spoza środowiska rachunkowości zdaje sobie sprawę z tego, jakie konsekwencje może to mieć dla wyniku finansowego i innych pozycji prezentowanych w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego. Nie ulega wątpliwości, że znajomość zasad rachunkowości ułatwia podejmowanie decyzji przez zarządzających (różnych szczebli), dokonywanie analiz ekonomicznych i ocenę ryzyka czy podejmowanie decyzji o finansowaniu działalności, a także decyzji w obszarze polityki gospodarczej. Niestety, różne zagadnienia rachunkowości, a szczególnie problematyka wyceny bilansowej, nie są wystarczająco znane wielu ekonomistom. Część ekonomistów kojarzy rachunkowość „z nudnymi, prostymi rachunkami, niewymagającymi intelektualnego wysiłku, a jedynie wprowadzenia danych do odpowiedniego programu na podstawie jednoznacznych dokumentów źródłowych” [Kutera i Surdykowska 2009, s. 88]. W rzeczywistości przygotowanie informacji finansowej w postaci wiarygodnego sprawozdania finansowego wymaga wielu działań. Po pierwsze, czy dane zdarzenie dotyczy jednostki i ma wpływ na jej majątek i/lub źródła finansowania; po drugie, dokonania właściwej jego wyceny; po trzecie, ujęcia określonego zdarzenia gospodarczego w księgach rachunkowych we właściwym okresie sprawozdawczym; a po czwarte, prezentacji w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego¹.

¹ Sprawozdanie finansowe sporządzone przez daną jednostkę gospodarczą składa się z różnych elementów. W świetle obowiązujących regulacji są one zależne od tego, czy jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe: (1) ma obowiązek poddania go badaniu przez biegłego rewidenta, czy nie, (2) stosuje przepisy ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 2013, art. 45] czy przepisy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

Działania podejmowane w rachunkowości, zaczynając od określenia polityki rachunkowości (mikropolityki rachunkowości czy makropolityki rachunkowości) aż po dostarczenie rzetelnych i wiarygodnych danych zaprezentowanych w sposób przejrzysty i czytelny mają na celu zaspokojenie potrzeb odbiorców. Właśnie dane dostarczane przez rachunkowość są wykorzystywane do oceny sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego pojedynczej jednostki gospodarczej, analizowania tej sytuacji w czasie i przestrzeni, prognozowania przyszłości, ustalania założeń gospodarczych (np. inflacji, kursu walutowego, podatków, bezrobocia), podejmowania decyzji w obszarze gospodarki składnikami majątku rzeczowego, finansowego i wartości niematerialnych, a także źródeł finansowania (własnych i obcych), ale także objaśniania coraz bardziej złożonej rzeczywistości. Oznacza to, że wykorzystują je nie tylko praktycy, ale także naukowcy. Należy stwierdzić, że stopień skomplikowania wymaga, aby zarówno nauka finansów, nauki o zarządzaniu, jak i ekonomia dostrzegały związek z rachunkowością. Wydaje się, że w najbliższych latach ten związek się jeszcze pogłębi. Trudno sobie wyobrazić, aby finanse badały zmiany z zakresie finansowania jednostek gospodarczych z różnych źródeł i struktury tego finansowania, obciążenia finansowe, przepływy pieniężne oraz weryfikowały hipotezy badawcze bez korzystania z danych dostarczanych w różnych przekrojach przez rachunkowość. W przypadku związku ekonomii z rachunkowością należy podkreślić wykorzystywanie danych o zapotrzebowaniu na określone dobra i ich podaży przez inne podmioty, a także pomiary wyników gospodarowania i ich zmienności w czasie, co pozwala ocenić przeszłość i określić działania w ujęciu makroekonomicznym. Natomiast wzajemne relacje między naukami o zarządzaniu a rachunkowością, dotyczą wspierania procesów zarządzania operacyjnego i strategicznego, a także tworzenia przez rachunkowość danych w przekrojach niezbędnych do kierowania jednostkami o różnych strukturach organizacyjnych (gdzie mogą być wymagane dane pochodzące z różnych etapów cyklu operacyjnego i/lub jednostki posiadającej zakłady w różnych krajach).

Jeśli nie ma obowiązku poddania badaniu, to wówczas sprawozdanie finansowe obejmuje: bilans, rachunek zysków i strat, informację dodatkową, a gdy ma obowiązek poddania badaniu to dodatkowymi elementami są: rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale własnym. Natomiast gdy stosuje MSSF to sprawozdanie finansowe obejmuje [Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1, 2011, s. A413]: sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec roku, sprawozdanie z całkowitych dochodów za dany okres, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za dany okres, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za dany okres, informację dodatkową zawierającą podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające.

4. Rachunkowość jako dyscyplina naukowa

Wydaje się, że w obecnym czasie wielu zmian w gospodarce i w poszczególnych jej ogniwach, mających charakter lokalny lub globalny, niezbędne jest podjęcie próby krytycznego dyskursu wokół wyodrębnienia dyscyplin naukowych. Rachunkowość jak każda nauka ma swój przedmiot (o którym była mowa wcześniej w niniejszym artykule), język, metodologię i narzędzia. Specyfika rachunkowości wynika ze sposobu pozyskiwania danych i informacji oraz logicznego ich łączenia. Tymczasem dostarczane szerokiemu gronu użytkowników informacje w postaci sprawozdań finansowych wymagają dobrego rozumienia rachunkowości. Dlatego wiedza i umiejętności osób zajmujących się rachunkowością stają się uzupełnieniem wiedzy przedstawicieli innych nauk i osób wykonujących inne profesje. Przykładem może być chociażby to, że „rachunkowość coraz mocniej wchodzi w życie ludzi, wpływając tym samym na stosunki prawne pomiędzy uczestnikami życia społecznego” [Bucior 2013, s. 78]. Oznacza to zarazem, że rachunkowość nie może być odewana od praktyki, zjawisk i procesów gospodarczych będących w obszarze jej zainteresowania. Tak uważa się od lat, co potwierdzają słowa J. Górskiego [1975, s. 7, 159], że rachunkowość jest nauką praktyczną i nie ma nauki bez praktyki.

Jeśli zatem przyjąć, że „nauka jest dokonywanym przez ludzi zapisem funkcjonowania (istnienia) materii [...], że w tym funkcjonowaniu występują regularności, zatem nauka, czy też teoria naukowa, stanowi zestaw praw rejestrujących te regularności” [Bartkowiak 2010, s. 15], to niewątpliwie rachunkowość zajmuje się zapisywaniem, za pomocą przyjętego zestawu praw i zasad, funkcjonowania określonej materii (jednostki gospodarczej). Zaś teoria rachunkowości: (1) „koncentruje się na zbiorze zasad, które leżą u podstaw praktyki rachunkowości i wspierają tę praktykę”, (2) jest to „spójny, konsekwentny i wewnętrznie logiczny zbiór hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości” [Hendriksen i van Breda 2002, s. 43]. Stąd od lat toczy się dyskusja i prowadzone są badania dotyczące różnych obszarów rachunkowości, np. teorii rachunkowości, historii rachunkowości, edukacji rachunkowości, rachunkowości finansowej (w tym wyceny, klasyfikacji składników majątku i kapitału), sprawozdawczości finansowej (w tym zawartości i treści sprawozdań finansowych, prezentacji informacji), analizy finansowej (np. analiza przedsiębiorstwa i jego procesów w ujęciu wartościowym i jakościowym), badania sprawozdań finansowych, rachunkowości zarządczej (w tym budżetowania i raportowania wewnętrznego), a także innych problemów (np. etyki w rachunkowości, ładu korporacyjnego, rachunkowości

odpowiedzialności społecznej) [Dobroszek i Michalak 2013, s. 104–105]. Prowadzone badania² potwierdzają, że rachunkowość jest obecna w świecie nauki i praktyki. Nauka rachunkowości nie może być izolowana od tego, co dzieje się w praktyce gospodarczej, dlatego od naukowców wymaga się ostrożności w negowaniu wcześniejszych twierdzeń, hipotez czy wyników badań i efektów dyskusji, gdyż może to, co było wcześniej, jest ciągle zasadne, ale wymaga to oceny z punktu widzenia historycznej koncepcji nauki. Wydaje się, że na obecnym etapie rozwoju rachunkowości, można stwierdzić, że jest ona nauką ze względu na metodologię i cel. Jako dyscyplina naukowa, społeczna i stosowana, posiadająca olbrzymi potencjał, dostosowuje problematykę badawczą do potrzeb życia gospodarczego. Mimo to podnoszone są głosy wskazujące na atuty rachunkowości jako dyscypliny naukowej oraz niedoskonałości, czyli stanowiska przeciw wyodrębnieniu rachunkowości, co zaprezentowano w poniższej tabeli.

Tabela 1. Rachunkowość jako dyscyplina naukowa

Atuty rachunkowości jako dyscypliny naukowej	Niedoskonałości rachunkowości jako dyscypliny naukowej
1. Długa i bogata historia rachunkowości 2. Długa i obszerna praktyka rachunkowości 3. Teoria rachunkowości 4. Wzajemna relacja między teorią a praktyką 5. Polityka rachunkowości 6. Określony cel i przedmiot badawczy 7. Dorobek naukowy (w tym krajowa i międzynarodowa literatura z zakresu rachunkowości) 8. Jedność rachunkowości 9. Wybitni przedstawiciele 10. Odnosi się do relacji i zdarzeń o charakterze społecznym 11. Ośrodki akademickie i kadra naukowa 12. Cykliczne spotkania środowiska naukowego 13. Relacje z innymi dyscyplinami naukowymi (np. ekonomia, finanse, nauki o zarządzaniu, prawo) 14. Sformułowane obszary badawcze na przyszłość	1. Nadmiar zawodowego (praktycznego) podejścia do rachunkowości 2. Nauczanie rachunkowości w kontekście wykonywania zawodu księgowego 3. W procesie nauczania zastąpienie nauczycieli akademickich zawodowymi instruktorami 4. Standaryzacja rachunkowości, która zdominowała w znacznym stopniu praktykę, politykę, naukę i badania w rachunkowości 5. Pochopne wprowadzanie rozwiązań praktycznych bez odpowiedniego przygotowania teoretycznego 6. Brak innowacyjności i różnorodności w pracach badawczych 7. Dominacja rozwiązań podatkowych w rachunkowości małych i średnich jednostek

Źródło: Na podstawie [Bąk 2013, s. 72].

² W przeprowadzonych badaniach stosowane są różne metody badawcze. Metody te dostosowane są do przedmiotu badania.

Z powyższej tabeli wynika, że zarówno atuty, jak i niedoskonałości są bardzo zróżnicowane. Dotykają różnych obszarów, które niekiedy trudno wiązać wprost z nauką. Niewątpliwie jednak trzeba zwracać uwagę na głosy za i przeciw wydzielaniu rachunkowości jako dyscypliny naukowej. W środowisku naukowym rachunkowości panuje przekonanie o konieczności wyodrębnienia rachunkowości jako dyscypliny naukowej. Przemawiają za tym następujące cechy nauki rachunkowości [Wielgórska-Leszczyńska 2013, s. 178–179:]

- 1) własne teorie, takie jak np.: teorie bilansowe (m.in. bilansu dynamicznego, bilansu pagatorycznego, bilansu eudynamicznego, bilansu organicznego, bilansu statycznego, bilansu totalnego, bilansu nominalnego), teoria wartości, teorie konta, teorie normatywne³ i teoria pozytywnej rachunkowości;
- 2) własna historia przedstawiająca stan rachunkowości w różnych krajach i jej rozwój w różnych okresach;
- 3) ukształtowany pomiar wartości (w jednostkach pieniężnych) oparty na zasadach i koncepcjach, z uwzględnieniem zmian zachodzących w otoczeniu gospodarczym, a wpływających na zmiany wartości kapitału, a w ślad za tym na rozwój danej jednostki lub jego brak (trwanie);
- 4) metody i zasady opisywania i objaśniania procesów występujących w jednostce gospodarczej;
- 5) uniwersalny język opisu zdarzeń gospodarczych oparty na zasadzie dualizmu;
- 6) elastyczny, ale zarazem spełniający wymóg rzetelnej prezentacji, system informacji, który dostarcza przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych informacji.

Jednocześnie trzeba podkreślić, że w obecnym czasie, po wyodrębnieniu dyscypliny finanse, przesłanki dotyczące wyodrębnienia rachunkowości jako dyscypliny naukowej są jeszcze mocniejsze. Skoro finanse, badają zjawiska związane z działalnością człowieka, to rachunkowość te wszystkie zjawiska także bada, analizuje i rejestruje w księgach rachunkowych, przygotowuje sprawozdania finansowe zgodnie z zasadami rachunkowości i dostarcza je wielu użytkownikom, którzy mogą na ich podstawie podejmować decyzje. Oznacza to, że finanse korzystają z efektu pracy rachunkowości.

³ Teorie normatywne, czyli teorie etyczno-normatywne, teorie pragmatyczno-normatywne, teorie warunkowo-normatywne [Sawicki 2013, s. 219].

Podsumowanie

Rachunkowość zawsze zajmowała się, zajmuje się i będzie zajmować aspektami teoretycznymi i praktycznymi. Wynika to ze specyfiki przedmiotu rachunkowości. Wokół rachunkowości jako nauki narosły mity, które niezwykle trudno jest obalić. Dlatego w tym miejscu należy przywołać następujące zdanie: „Nie zna zaś prawdy i nie ma prawdziwej wiedzy, kto nie zna »przyczyn rzeczy«”⁴, które zostało wypowiedziane na IX Kongresie Ekonomistów Polskich. Rachunkowość ma wielowiekową historię rozwoju praktyki i duży dorobek naukowy, co potwierdzają prowadzone badania w różnych nurtach i z zastosowaniem różnych metod [Dobroszek i Michałak 2013, s. 103–120]. Niezależnie od tego, jak dalej będzie rozwijała się rachunkowość, na ile wpływ będą wywierały na nią inne nauki, nie zmieni to faktu, że u jej podstaw leży metoda bilansowa. Dlatego też rachunkowość, w czasach coraz szybszego rozwoju i coraz większej specjalizacji wiedzy naukowej, powinna zostać formalnie wyodrębniona jako dyscyplina naukowa. Świadczą o tym złożoność i wieloaspektowość rachunkowości, która posiadając duży dorobek, służy obecnie wielu innym dyscyplinom naukowym.

Bibliografia

- Bartkowiak, R., 2010, *Paradygmat ekonomii. Od Kartezjusza do Darwina, czyli od ekonomii klasycznej do ewolucyjnej teorii ekonomicznej i ekonomii rozwoju*, w: Bartkowiak, R., Ostaszewski, J. (red.), *Nauki ekonomiczne w świetle nowych wyzwań gospodarczych*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Bąk, M., 2013, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Bucior, G., 2013, *Rachunkowość w klinicznym nauczaniu prawa*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy, nr 129, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Burzym, E., 2008, *Spółeczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 45 (101), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Dobija, M., 2006, *Wartość godziwa jako kryterium prawdy w teorii ekonomicznej*, w: *Dążenie do prawdy w naukach ekonomicznych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.

⁴ IX Kongres Ekonomistów Polskich odbył się w Warszawie w dniach 28–29 listopada 2013 roku.

- Dobroszek, J., Michalak, J., 2013, *Nurty i metody badawcze w nauce rachunkowości w Polsce i na świecie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Flejterski, S., 2013, *Ekonomia – finanse i zarządzanie w perspektywie metodologicznej i interdyscyplinarnej*, Biuletyn PTE, nr 4 (63).
- Gmytrasiewicz, M., 2009, *Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości*, w: red. zbiorowa pracowników Katedry Rachunkowości SGH, *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., 2006, *Rachunkowość finansowa*, wyd. 2, Difin, Warszawa.
- Górski, J., 1975, *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Hendriksen, E.A., van Breda, M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kossut, Z., 1959, *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa.
- Kuciński, K. (red.), 2010, *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa.
- Kutera, M., Surdykowska, S.T., 2009, *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- Meigs, R.F., Meigs, W.B., 1995, *Financial Accounting*, McGraw-Hill Publishing Company, New York.
- Micherda, B. (red.), 2004, *Współczesna analiza finansowa*, Kantor Wydawniczy „Zakamycze”, Kraków.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 Prezentacja sprawozdań finansowych, 2011, w: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, część A, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, IFRS, Warszawa.
- Nagel, E., 1970, *Struktura nauki. Zagadnienia logiki wyjaśnień naukowych*, PWN, Warszawa.
- Rozporządzenie 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.
- Sawicki, K., 2013, *Zakres rachunkowości jako nauki*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Skrzywan, S., 1971, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Szymański, K.G., 1988, *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Monografie i Opracowania, nr 260, SGPiS, Warszawa.
- Terebucha, E., 1960, *O istocie rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej, nr 13, Szczecin.
- The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2013, w: *International Financial Reporting Standards*, Part A i Part B, International Accounting Standards Board, London.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późniejszymi zmianami.

- Wachowicz, A., 2013, *Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Wielgórska-Leszczynska, J., 2013, *Rachunkowość jako samodzielna dyscyplina naukowa wśród nauk społecznych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy, nr 130, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.