



Anna Staszal

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości
staszela@uek.krakow.pl

RACHUNKOWOŚĆ JAKO NAUKA W ŚWIETLE BADAŃ ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO POLSKIEJ LITERATURY NAUKOWEJ

Streszczenie: W dyskusjach na temat tego, czy rachunkowość należy uznać za naukę, pojawiają się liczne głosy wskazujące na nienaukowy charakter publikacji z zakresu rachunkowości, które to obejmują sferę praktyczną i stanowią wytyczne dla księgowych, nie spełniając tym samym warunków uznania ich za opracowania naukowe. Kolejny zarzut dotyczy małej ilości prac z zakresu stricte rachunkowości, przez co są one niemal niezauważane przez ekonomistów. W niniejszym opracowaniu dokonano analizy artykułów z zakresu rachunkowości, publikowanych w polskich ekonomicznych czasopismach naukowych, celem określenia ich liczby i zakresu tematycznego, a także nakreślono relacje między teorią a praktyką rachunkowości, aby wskazać, iż niemożliwe jest ich trwałe oddzielenie, co również ma wpływ na charakter publikowanych prac z zakresu rachunkowości.

Słowa kluczowe: teoria rachunkowości, praktyka rachunkowości, publikacja naukowa.

Wprowadzenie

Jednym z podstawowych zarzutów wobec uznania rachunkowości za naukę jest zakres tematów podejmowanych w publikacjach dotyczących rachunkowości. Wskazuje się, że w większości nie są to publikacje o charakterze teoretycznym czy apriorycznym, lecz prace odnoszące się do obowiązujących przepisów prawa i stanowiące wytyczne dla praktyków rachunkowości. Ścisłe zależności między teorią a praktyką oraz tematyka poruszana w publikacjach z zakresu rachunkowości decydują o tym, że rachunkowość nie cieszy się autorytetem

wśród innych nauk i nie uważa się jej, w powszechnej opinii, za pełnoprawną dyscyplinę naukową. Za dyscyplinę naukową uważa się obszar nauki mający cel, metody oraz jasno określony przedmiot badań, ponadto obszar ten powinien być ukształtowany, wyodrębniony i mieć doniosłe znaczenie w społeczeństwie [Krzyżanowski, 1999, s. 128 i n.].

W niniejszym opracowaniu ukazano wyniki analizy artykułów z zakresu rachunkowości, publikowanych w polskich czasopismach ekonomicznych o charakterze naukowym, celem wskazania, czy rzeczywiście, jak to się im zarzuca, dotyczą głównie sfery praktycznej rachunkowości, określając następnie relacje między praktyką a teorią rachunkowości. Wykorzystaną metodą badawczą była analiza tytułów, abstraktów oraz częściowo artykułów naukowych wykazywanych w bazie BazEkon.

1. Rachunkowość jako nauka w opinii ekonomistów

Historia rachunkowości, którą można nazwać najstarszą wśród nauk ekonomicznych [Gmytrasiewicz, 1977; Ifrah, 1990; Messner i Pfaff, 2004; Dobija i Jędrzejczyk, 2011; Staszal, 2014], sięga początków ludzkiej cywilizacji, jednakże rachunkowość jako naukę zaczęto postrzegać dopiero pod koniec XIX w. [Most, 1982], kiedy zaczęły powstawać pierwsze teorie normatywne rachunkowości [Sykora, 1949] oraz opracowania o charakterze empirycznym [Szychta, 1996, s. 59]. Od drugiej połowy XX w. zaczęto prowadzić na szeroką skalę badania aprioryczne, których celem było poszukiwanie naukowych założeń dla rachunkowości. Aprioryści pokazali, że istnieje aksjomatyczna postać teorii rachunkowości, co jednak nie zakończyło dyskusji nad naukowością rachunkowości.

Na konferencji zorganizowanej przez American Accounting Association (AAA) w 2006 r. J. Demski [2007] wygłosił bardzo krytyczny referat, pt. *Is accounting an Academic Discipline?*, w którym opowiedział się przeciwko uznaniu rachunkowości za dyscyplinę naukową. Podstawowym argumentem Demskiego było wskazanie, że w rachunkowości przeważa zorientowanie zawodowe, a nie naukowe, a samą rachunkowość nazwał on „zaściankowym, zawodowym przedsięwzięciem” [Demski, 2007, s. 153-157].

W odpowiedzi J.C. Fellingham, wygłaszający artykuł o tym samym tytule, stwierdził, że czasopisma z dziedziny rachunkowości nie są w ogóle zauważane, a tym bardziej czytane przez badaczy z innych dziedzin. Podobnego zdania byli A. Klamer i D. McCloskey [1992, s. 145-160], twierdząc, „że większość eko-

nomistów gardzi rachunkowością, tymczasem nawet nie wie, czym tak naprawdę gardzi, gdyż na rachunkowości się nie zna, nie rozumie jej ducha, i nie przeczytało zapewne żadnego artykułu z rachunkowości, a czasem nawet nie wie o istnieniu takowych artykułów”.

Wobec powyższego można zadać pytanie, czy w polskich warunkach prace z zakresu rachunkowości są zauważane i czytane, a także jak szeroki jest zasięg odbiorców czasopism fachowych z zakresu rachunkowości. Aby uzyskać odpowiedź na to pytanie, dokonano przeglądu artykułów naukowych z obszaru nauk ekonomicznych, a wśród nich – artykułów z zakresu szeroko rozumianej rachunkowości.

2. Analiza liczebności i tematyki artykułów z zakresu rachunkowości w czasopismach ekonomicznych

Badanie przeprowadzono na podstawie bazy artykułów ekonomicznych BazEkon, analizując zarówno wyniki wyszukiwania, jak i treści poszczególnych artykułów z lat 1992-2015 z zakresu rachunkowości w jej teoretycznym i praktycznym aspekcie. Analizy dokonano w styczniu 2016 r.

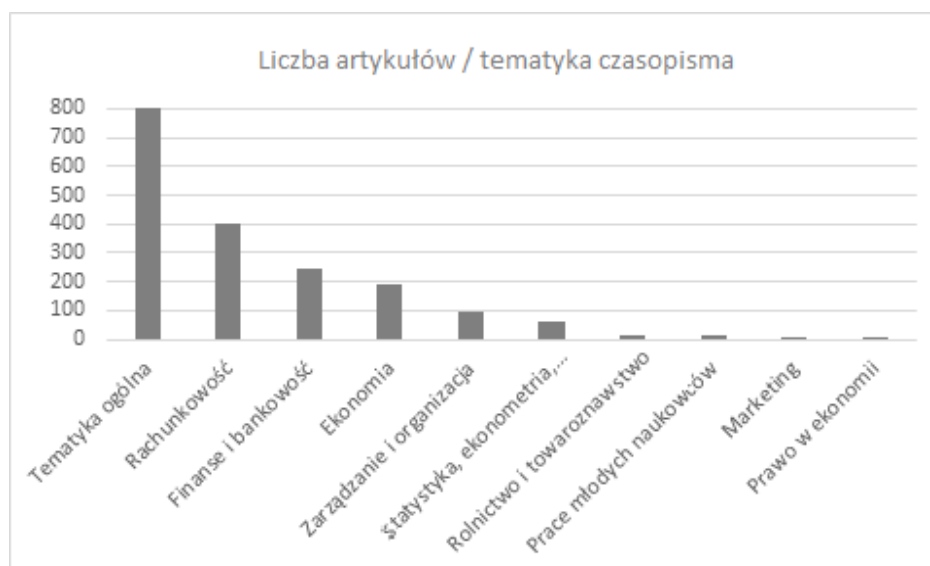
W zbiorze polskich artykułów naukowych z dziedziny ekonomii z lat 1992-2015, wykazywanych w BazEkonie, jest 4125 artykułów dotyczących ogólnych aspektów rachunkowości, co stanowi 2,4% wszystkich artykułów naukowych zawartych w polskich czasopismach ekonomicznych. Wśród tych artykułów można wyróżnić 1170 prac z zakresu rachunku kosztów oraz 2046 prac na temat poszczególnych działów rachunkowości (finansowa, budżetowa, bankowa itp.). Oprócz wspomnianych 4125 prac o rachunkowości, liczne artykuły naukowe traktują także o sprawozdawczości finansowej (łącznie 1551), z kolei najmniej jest artykułów dotyczących księgowości czy zachowań księgowych – tylko 139.

Łącznie publikacji poświęconych szeroko rozumianej rachunkowości (zarówno jej teorii, jak i zagadnieniom praktycznym) jest 6075, co stanowi 3,6% wszystkich prac zaliczanych do artykułów o tematyce ekonomicznej w Polsce. Jest to bardzo mały odsetek, co może sprawiać, że prace z zakresu rachunkowości pozostaną niezauważone na tle innych rozważań ekonomicznych. Należy również zaznaczyć, że spośród 535 analizowanych czasopism naukowych, jedynie 5 z nich jest poświęconych w całości lub w dużej części rachunkowości. Czasopisma te do 2015 r. łącznie wydały 1436 artykułów, co stanowi jedynie 0,8% ogółu wszystkich artykułów naukowych publikowanych w czasopismach ekonomicznych.

Liczba artykułów z zakresu rachunkowości jest znikoma, można więc pokusić się o stwierdzenie, że będą one znane wyłącznie osobom ściśle zainteresowanym ich treścią, będąc z kolei ignorowane przez osoby spoza świata rachunkowości.

Dodatkową analizą objęto artykuły, w których tytule pojawiają się słowa „rachunkowość” lub „rachunkowości” – ich liczba wynosi 1966. Wśród nich jedynie 21% dotyczy teorii rachunkowości (do tej grupy zakwalifikowano artykuły naukowe traktujące o istocie i funkcjach rachunkowości, jej paradygmatach, historii, zasadach rachunkowości oraz teoretycznych problemach wyceny). Przeważającą część (aż 79%) stanowią artykuły odnoszące się do praktycznego aspektu rachunkowości.

Artykuły podzielono również ze względu na zakres tematyczny czasopism, w których są publikowane; wyniki analizy przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Podział artykułów naukowych według tematyki czasopism naukowych, w których są publikowane

Źródło: Na podstawie analizy artykułów naukowych z lat 1992-2015, uwzględnionych w BazEkon.

Najwięcej artykułów z rachunkowością w tytule było opublikowanych w czasopismach naukowych o tematyce ogólnej (810), tj. dwukrotnie więcej niż w czasopismach poświęconych wyłącznie rachunkowości, dzięki czemu prace te nie powinny zostać całkowicie niezauważone przez czytelników. Niestety, na łamach dziesięciu najbardziej popularnych ekonomicznych czasopism nauko-

wych (publikujących największą liczbę artykułów) prace z zakresu rachunkowości stanowią jedynie 1,8% ogółu prac.

Prace z zakresu rachunkowości są dwukrotnie częściej publikowane w czasopismach o tematyce „finanse” niż w czasopismach z zakresu zarządzania, skąd wniosek, że rachunkowość jest bliższa dyscyplinie finansów niż dyscyplinie nauk o zarządzaniu.

Udział artykułów z zakresu rachunkowości wśród ogółu artykułów z zakresu ekonomii jest znikomy, prawdziwy wydaje się więc stawiany rachunkowości zarzut, że nie dysponuje ona jako nauka znaczną ilością publikacji naukowych. Ponadto, aż 3/4 publikacji z zakresu rachunkowości dotyczy zagadnień o charakterze praktycznym, co potwierdza, że także i w Polsce publikacje z zakresu rachunkowości odnoszą się w znacznej części do obowiązujących przepisów prawa, a także stanowią wskazówki dla księgowych, nie będąc jednak publikacjami o charakterze teoretycznym.

Konieczne wydaje się, po ustaleniu racjonalności zarzutów dotyczących praktycznego charakteru publikacji naukowych z zakresu rachunkowości, określenie relacji między jej teorią i praktyką, jako dwiema nierozzerwalnymi częściami.

3. Definicje rachunkowości, relacje między teorią a praktyką rachunkowości

Rachunkowość jest określana różnorodnie, m.in. jako: system ewidencji [Skrzywan, 1968, s. 5], system informacyjny [Hołda, 2012], system informacyjno-kontrolny [Burzym, 2008, s. 33], język działalności gospodarczej [Bloomfield, 2008, s. 433], system pomiaru [Babuńska, 2013, s. 28] czy działalność usługowa [Ferris i Świdzka, 1994, s. 8]. Wyżej wymienione definicje określają rachunkowość jako działalność praktyczną, tymczasem liczni znawcy tematu określają rachunkowość również jako naukę. Pierwszymi w Polsce autorami, którzy zwrócili uwagę na konieczność traktowania rachunkowości nie tylko jako umiejętności praktycznych, lecz także jako dyscypliny naukowej, byli M. Scheffs [1929, s. 605-608], E. Terebucha [1959] i Z. Kossut [1959, s. 70].

E. Burzym [2008, s. 56] stwierdza, że rachunkowość stanowi teorię naukową pomiaru ekonomicznego, z kolei E. Walińska [2014, s. 509] definiuje rachunkowość jako naukę, która dostarcza wiedzy teoretycznej pozwalającej na określenie istoty ekonomicznej transakcji i zdarzeń gospodarczych.

Według W. Brzezina [1995, s. 29-30] rachunkowość jest stale rozszerzającą się wiedzą naukową o zasadach funkcjonowania, organizowania i projektowania systemów rachunkowości w praktyce. Łączy ona w sobie trzy wzajemnie powiązane człony: teorię rachunkowości, politykę rachunkowości i praktykę rachunkowości, przy czym autor podkreśla, że każdy z nich jest istotny dla rachunkowości jako nauki. A. Hołda [2004, s. 10] stwierdza natomiast, że dyscyplina rachunkowości może być uprawiana w trzech dziedzinach poznawczych: rachunkowości finansowej, zarządczej i podatkowej.

Autorzy [Hołda, 2004; Bąk, 2013, s. 64] często rozpatrują naukę rachunkowości z dwóch punktów widzenia: z jednej strony jako teorię rachunkowości, z drugiej – jako działanie praktyczne. Według V. Kama [1990, s. 34] taka niespójność definicji jest wynikiem niezadowolającego rozwoju samej teorii rachunkowości, tymczasem A. Szychta [1996, s. 22] tłumaczy wielorakość definicyjną tym, że jest to naturalny efekt ewolucji rachunkowości i jej rozwoju.

Można stwierdzić, że rachunkowość jako nauka spełnia z jednej strony funkcję poznawczą, a z drugiej praktyczną. Jak podkreśla E. Nowak [2007, s. 7], nie można oddzielać rachunkowości od teorii rachunkowości, gdyż rachunkowość jest jedna i służy jednemu celowi.

Podsumowanie

Niejednokrotnie rachunkowości odmawia się statusu nauki ze względu na fakt, że badacze rachunkowości odwołują się do regulacji prawnych. Trzeba jednak zauważyć, że nie chodzi o analizę samych regulacji, lecz analizę przedmiotu regulacji, a więc problemów merytorycznych. Każde konkretne rozwiązanie ujęte w przepisach prawa jest pochodną wypracowanych teorii rachunkowości. Jak stwierdza E. Walińska [2014, s. 518], rachunkowość jako jedyna uzyskała wymiar normatywny, czego nie udało się ani ekonomii, ani finansom. Ponadto, powtarzając za H. Ronkiem [1995/1996, s. 169-170] można stwierdzić, że rachunkowość w naukach ekonomicznych spełnia funkcję przygotowawczą, taką samą, jaką pełni filozofia w ogóle nauk. To rachunkowość wytwarza dla nauk ekonomicznych podstawowe pojęcia i dyrektywy metodologiczne, a bogaty dorobek badań apriorycznych w rachunkowości umacnia ją jako dyscyplinę naukową.

J.S. Demski [2007] w swoim krytycznym przemówieniu postawił pytanie o fundamentalną kwestię w drodze do uznania rachunkowości za pełnoprawną dyscyplinę naukową: zapytał, jak należałoby prowadzić badania oraz formuło-

wać teorie rachunkowości, aby powstałe artykuły naukowe były zauważane, czytane i cytowane nie tylko w środowisku rachunkowców, lecz w świecie nauki w ogóle. Problemem – również w Polsce – pozostaje nie sama istota rachunkowości, lecz to, jakie należy podejmować działania, aby rachunkowość była szanowana nie tylko przez jej badaczy, lecz również przez ogół naukowego świata.

W Stanach Zjednoczonych wśród naukowców istnieje duża świadomość „rachunkowości jako cywilizacyjnego wspornika” [Dobija, 2010, s. 37]. W Polsce w dyskusji na temat naukowości rachunkowości wzięli udział m.in. Bąk, Dobija, Hołda, Kossut, Remlein, Ronek, Szychta, Wachowicz, Walińska i Wielgórska-Leszczyńska. Wszyscy oni dowiedli na swój sposób, że rachunkowość w pełni zasługuje na uznanie jej za dyscyplinę naukową. Taki pogląd podziela również autorka niniejszego artykułu.

Literatura

- Babuška E.W. (2013), *Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71.
- Bąk M. (2013), *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71.
- Bloomfield R.J. (2008), *Accounting as the Language of Business*, “Accounting Horizons”, Vol. 22, No. 4.
- Brzezina W. (1995), *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 32.
- Burzym E. (2008), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 45 (101).
- Demski J.S. (2007), *Is Accounting an Academic Discipline?* „Accounting Horizons”, Vol. 21, No. 2.
- Dobija M. (2010), *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 59.
- Dobija M., Jędrzejczyk M. (2011), *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Fellingham J.C. (2007), *Is Accounting an Academic Discipline?*, “Accounting Horizons”, Vol. 21, No. 2.
- Ferris A.M., Świdorska G.K. (1994), *Rachunkowość*, SGH, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (1977), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, „Monografie i Opracowania”, nr 52.
- Hołda A. (2004), *System poznawczy oraz struktura rachunkowości i rewizji finansowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 619.

- Hołda A. (2012), *Rachunkowość jako system informacyjny zarządzania – ujęcie retrospektywne i prospektywne*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki w Krakowie”, nr 8.
- Ifrah G. (1990), *Dzieje liczby, czyli historia wielkiego wynalazku*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław.
- Kam V. (1990), *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, Nowy Jork.
- Klamer A., McCloskey D. (1992), *Accounting as the Master Metaphor of Economics*, „European Accounting Review”, Vol. 1, No. 1.
- Kossut Z. (1959), *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa.
- Krzyżanowski L.J. (1999), *O podstawach kierowania organizacjami inaczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Messner Z., Pfaff J. (2004), *Rachunkowość finansowa*, SKWP, Warszawa.
- Most K.S. (1982), *Accounting Theory*, Grid Pub, Ohio.
- Nowak E. (2007), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Ronek H. (1995/1996), *Naukowy charakter rachunkowości*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia, Sectio H, tom XXIX/XXX, nr 10.
- Scheffs M. (1929), *Księgowość naukowo pojęta. Cz. I*, „Gazeta Bankowa”, nr 24.
- Skrzywan S. (1968), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa
- Staszal A. (2014), *Historia rachunkowości – jednej z najstarszych dyscyplin ekonomicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Seria Ekonomia”, nr 1 (925).
- Sykora G. (1949), *Die konten und Bilanztheorien*, Wien.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Terebucha E. (1959), *O istocie metod rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej”, nr 9.
- Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finansów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 66 (803).

ACCOUNTING AS A SCIENCE BASED ON RESEARCH INTO THE RANGE OF SUBJECT MATTERS OF POLISH SCIENTIFIC LITERATURE

Summary: Discussions of whether accounting should be deemed a science or not reveal numerous opinions indicating the rather unscientific nature of accounting publications, which include focus on the practical sphere and constitute guidance for accounting practitioners, thus failing to satisfy requirements justifying their recognition as scientific papers. Another complaint relates to the small number of strictly accounting works,

which makes them barely noticeable to economists. In this paper, the author analyses papers on accounting published in Polish economic journals to determine their number and subject matters and further outlines the relationship between accounting theory and accounting practice with a view to indicating that it is not possible to separate the two permanently, which in turn is not without its impact on the nature of accounting publications.

Keywords: accounting theory, accounting practice, scientific publication.