



Iwona Kumor

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
iwona.kumor@ue.katowice.pl

PARADYGMATY RACHUNKOWOŚCI – RACHUNKOWOŚĆ W PRZYSZŁOŚCI

Streszczenie: W artykule wyjaśnione zostało znaczenie paradygmatu według koncepcji T.S. Kuhna. Przedstawiona została istota paradygmatu w naukach społecznych w ogóle i w nauce rachunkowości oraz ich typologia z punktu widzenia różnych badaczy, zajmujących się tym zagadnieniem. Zwrócono uwagę na paradygmaty rachunkowości, mające znaczenie dla przyszłości rachunkowości.

Słowa kluczowe: rachunkowość, paradygmaty rachunkowości, nauki społeczne.

Wprowadzenie

Rachunkowość jest nauką wieloparadygmatyczną, w której funkcjonują różne paradygmaty wzajemnie się przenikające. Naukowcy w różnym czasie wskazują te, które określają przekonania danej wspólnoty gospodarczej i są podstawą do weryfikacji rozstrzygnięć teoretycznych oraz formułowania nowych teorii. Pojęcie „paradygmatu” zostało wymyślone i wprowadzone do nauki przez T.S. Kuhna. Stanowi ono podstawę jego rewolucyjnej teorii dotyczącej rozwoju nauki.

Badacze w dyscyplinie rachunkowości od lat dyskutują o stanie i kierunkach rozwoju badań naukowych w dziedzinie rachunkowości. W swoich dyskusjach koncentrują się również na problematyce paradygmatów nauki rachunkowości, które potwierdzają zróżnicowanie w tym zakresie. Pojęciem „paradygmatu” w nauce rachunkowości posługiwało się wielu teoretyków z tej dziedziny, a wśród nich: A. Riahi-Belkaoui [2000], W. Brzezina [1999], J.E. Butterworth [1984], R. Matlessich [1987], M. Mastalerz [2011], S. Sojak [2011], B. Sumek-Brandys [2006],

M.C. Wells [1976]. W dobie ekonomii opartej na wiedzy i informacji A. Karmańska [2009] wskazuje wartość ekonomiczną jako paradygmat przyszłości rachunkowości.

Celem artykułu jest analiza różnych podejść do istoty i ustalania paradygmatu oraz ich przegląd z punktu widzenia przyszłości teorii oraz praktyki rachunkowości. Intencją autorki jest wskazanie paradygmatów rachunkowości, które będą miały znaczenie dla przyszłości rachunkowości. Do realizacji tego celu wykorzystano metodę analizy literatury przedmiotu.

1. Istota paradygmatu

Pojęcie paradygmatu, które może przyjmować różne znaczenia, pojawia się w wielu dziedzinach naukowych. W *Słowniku języka polskiego* paradygmat został zdefiniowany jako przyjęty sposób widzenia rzeczywistości w danej dziedzinie, doktrynie itp. [www 1].

Twórcą pojęcia „paradygmatu” jest T.S. Kuhn, który uważa go za ideę każdej nauki, czyli podzielany przez naukowców zbiór przekonań, metod, wartości i technik w obszarze danej dziedziny wiedzy, akceptowanych przez dowolną społeczność badaczy w dowolnym czasie. Paradygmaty, generując kwestie do naukowego zbadania, wpływają na postęp w nauce [Kuhn, 1962].

Zgodnie z koncepcją T.S. Kuhna można wyodrębnić dwa znaczenia paradygmatu. W pierwszym paradygmat ma wymiar społeczny, wskazuje na interdyscyplinarny oraz kooperacyjny charakter wiedzy. W drugim znaczeniu (wąskim) cechuje się charakterem wzorca i oznacza konkretny sposób rozwiązywania problemu, który zastosowany w postaci modeli czy przykładów, może stać się regułą [Furman, 2009].

T.S. Kuhn wymienia także atrybuty dobrego paradygmatu, są nimi:

- spójność logiczna i pojęciowa,
- prostota, zawartość pojęć i teorii, które dla danej nauki są niezbędne,
- możliwość tworzenia teorii szczegółowych, zgodnych ze znanymi faktami.

Paradygmaty ulegają zmianie wskutek rozwoju nauki, a akceptowane w danej dziedzinie nauki, tworzą jej podstawy. Zmiany paradygmatu mogą wynikać z faktu, że:

- staje się on oczywisty i przestaje być paradygmatem,
- staje się nieprzydatny w wyniku nowego rozumienia zjawisk i praw,
- staje się instrumentem wyrażania innych, nowych paradygmatów [Karmańska, 2009].

Pojęcie „paradygmatu” sformułowane przez T.S. Kuhna odnosiło się do nauk przyrodniczych. Jego autor uważał, że przeniesienie go na grunt nauk spo-

lecznych jest niemożliwe ze względu na wielość teorii, z których każda ma własny aparat pojęciowy, metodologię i żadna nie jest powszechnie przyjmowana. W tej sytuacji uznano, że w naukach społecznych paradygmatem są wzorce oraz macierze rozwiązywania problemów w zakresie danej teorii czy szkoły. W tym sensie mówi się o paradygmatach w naukach o zarządzaniu, ekonomii i rachunkowości. Wskazuje się także na to, że te paradygmaty są w znacznym stopniu koncepcjami normatywnymi, które wynikają z charakteru tych nauk – nauk stosowanych [Musialik, 2015].

Dostrzegając nieścisłości w definicji Kuhna, inną, mającą zastosowanie do nauk społecznych, zaproponował G. Ritzer. Według tego badacza paradygmat jest fundamentalnym obrazem danej kwestii w ramach nauki. Służy zdefiniowaniu tego, o co należy pytać i jakie reguły należy stosować przy interpretacji uzyskanych odpowiedzi. Paradygmat dzieli się na klasy, definiuje i wiąże ze sobą modelowe rozwiązania, teorie, metody oraz instrumenty, które istnieją w jego ramach. Jest najszerszą jednostką konsensusu w ramach dyscypliny naukowej i służy odróżnieniu jednej społeczności naukowej od innej [Artienwicz, 2011].

W naukach społecznych najbardziej znaną klasyfikacją paradygmatów jest klasyfikacja dokonana przez G. Burrella i G. Morgana. Badacze, biorąc pod uwagę określone czynniki, wyodrębnili następujące paradygmaty: funkcjonalistyczny, interpretatywny, radykalnego strukturalizmu i radykalnego humanizmu. Koncepcja tego podziału od wielu lat jest poddawana krytyce ze względu na zamknięcie metodologiczne poszczególnych paradygmatów [Nadolna, 2012].

We współczesnej makroekonomii, mimo pojawiania się nowych paradygmatów (teorii), nadal najistotniejsze pozostają dwa: keynesowski i klasyczno-neoklasyczny. Paradygmat keynesowski odnosi się do gospodarki, w której rynek może być i jest zawodny. W ekonomii klasyczno-neoklasycznej podstawowymi zasadami są: racjonalność ludzi w podejmowaniu decyzji gospodarczych oraz dążenie gospodarki narodowej do stanu równowagi optymalnej, przy przekonaniu, że gospodarka rynkowa jest najbardziej efektywną formą gospodarowania. Wskazane paradygmaty, mimo że dominują, są wspomagane przez inne powstające teorie ekonomiczne, takie jak np. nowa ekonomia instytucjonalna, nowa historia gospodarcza czy ekonomia rozwoju. Trudności w skonstruowaniu jednej uniwersalnej teorii ekonomicznej wynikają według R. Bartkowiaka [2010] ze zróżnicowania gospodarki światowej. Ekonomisci są jednak zgodni co do tego, że obecnie nie można wskazać takiej teorii ekonomicznej, która stanowiłaby jednoznacznie paradygmat ekonomii, stąd zmiany w tym zakresie są konieczne i na pewno nastąpią.

Współcześnie na gruncie nauk o zarządzaniu pojęciu „paradygmatu” odpowiada koncepcja wspólnoty praktyki, która odzwierciedla zbiór poglądów podzielanych przez badaczy [Czakon, 2011]. Według A. Karmańskiej paradygmatem w naukach o zarządzaniu mogłaby się stać prakseologia (paradygmat prakseologiczny) rozumiana jako czteroelementowa macierz dyscypliny naukowej. Tak ustalony paradygmat prakseologiczny tworzy ramy dla ustalania innych paradygmatów w naukach o zarządzaniu, może także stanowić logiczne ramy dla tworzenia teorii w obszarze rachunkowości [Karmańska, 2013].

2. Paradygmat w rachunkowości

Określeniem paradygmatu w nauce rachunkowości zajmowało się wielu teoretyków z tej dziedziny, a wśród nich J.E. Butterworth, R. Mattessich, A. Rhiani-Belkaoui, M.C. Wells, a w Polsce W. Brzezina i A. Karmańska. Na przykłady paradygmatów w rachunkowości wskazywali także inni polscy autorzy, a wśród nich M. Kwiecień (2015), S. Sojak (2011), A. Szycha (2013).

Jednym z pierwszych, który zastosował poglądy T.S. Kuhna w rachunkowości był M.C. Wells. Za paradygmat uważał on oparcie wyceny w rachunkowości na wartości (cenie) nabycia, uznając jednocześnie, że paradygmat ten znajduje się w fazie kryzysu [Sojak, 2011]. Badacz wskazał na konieczność zmiany tradycyjnego sposobu myślenia i wymienił w tym zakresie pięć szkół:

- rachunkowość inflacyjna lub rachunkowość bieżącej siły nabywczej,
- rachunkowość kosztu odtworzenia,
- rachunkowość utraty wartości,
- rachunkowość ciągłej aktualizacji lub rachunkowość wartości realizacji netto,
- rachunkowość wartości bieżącej [Sumek-Brandys, 2006].

Z kolei Butterworth wyróżnił pięć paradygmatów w rachunkowości:

1. Wycena I (wartość aktualna, koszt bieżący).
2. Wycena II (teoria partycypacji w ryzyku).
3. Zarządzanie i powiernictwo I (koszt historyczny, cena nabycia).
4. Zarządzanie i powiernictwo II (teoria agencji).
5. Zarządzanie i powiernictwo III (teoria asymetrycznej informacji).

Tak rozbudowany podział został zakwestionowany przez Mattessicha, który wskazał na zbyt duże powiązania paradygmatów między sobą i ich charakter ewolucyjny oraz wyodrębnił jako paradygmat:

- paradygmat wyceny, według którego głównym zadaniem rachunkowości jest wycena,

- paradygmat zarządczo-powierniczy, według którego zadaniem rachunkowości jest ochrona majątku powierzonego przez właściciela zarządowi,
- paradygmat strategiczno-informacyjny, zakładający dostarczanie informacji różnym odbiorcom.

Wymienione paradygmaty prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Paradygmat rachunkowości według R. Mattessicha

Paradygmat zarządczo-powierniczy	Paradygmat wyceny	Paradygmat strategiczno-informacyjny
Fazy: – paradygmat podziału na okresy – paradygmat agencji – paradygmat informacyjno-agencyjny	Fazy: – paradygmat wartości dochodowej i wartości bieżącej – paradygmat partycypacji w ryzyku – paradygmat rynku kapitałowego	–

Źródło: [Sumek-Brandys, 2006, s. 24].

Zgodnie z paradygmatem wyceny, celem rachunkowości jest szacowanie rzeczywistej wartości poszczególnych składników majątku oraz prawidłowe ustalenie wyniku działalności jednostki gospodarczej, zaś zadaniem rachunkowości jest dostarczenie perspektywnych informacji pozwalających na ich predykcję.

Rzetelność informacji o charakterze retrospektywnym, pochodzących z rachunkowości, potwierdza paradygmat zarządczo-powierniczy. Paradygmat ten wskazuje jako podstawowe zadanie rachunkowości kontrolę nad powierzonym majątkiem.

Dla paradygmatu strategiczno-informacyjnego zostało przyjęte założenie, że zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych wielu odbiorców [Sumek-Brandys, 2006].

E. Walińska akceptuje ten podział i wskazuje paradygmat wyceny jako szczególnie istotny, gdyż eksponuje on funkcję dostarczania informacji użytecznych dla przyszłych działań, z wykorzystaniem metod wyceny, takich jak: wartość bieżąca, dyskontowanie czy wartość ekonomiczna [Walińska, 2014].

Inny podział paradygmatów w rachunkowości prezentuje Riahi-Belkaoui. Zaproponował najpierw cztery paradygmaty rachunkowości, jednak pod wpływem innych uczonych zmodyfikował swoje podejście, proponując sześć paradygmatów, do których należą:

- paradygmat antropologiczny-indukcyjny,
- paradygmat prawdziwego zysku – dedukcyjny,
- paradygmat użyteczności zorientowany na model decyzyjny,
- paradygmat użyteczności zorientowany na decydenta indywidualnego,
- paradygmat użyteczności zorientowany na zachowanie rynku,
- paradygmat ekonomiki informacji.

Indukcyjny paradygmat antropologiczny zakłada budowę teorii opartych na praktyce rachunkowości. Dedukcyjny paradygmat prawdziwego dochodu zakłada koncentrację teorii rachunkowości na pomiarze dochodu idealnego, niezależnie od możliwości praktycznych. Przyjmując ten paradygmat, odrzuca się wycenę opartą na kosztach historycznych. Z kolei paradygmaty użyteczności mieszczą się w nurcie badań pragmatycznych rachunkowości. Dla reprezentantów tego paradygmatu najważniejszym obiektem jest odbiorca produktów systemu rachunkowości. Paradygmat użyteczności decyzyjnej kładzie nacisk na szacowanie użyteczności sprawozdań na podstawie możliwości ich zastosowania w konkretnych modelach decyzyjnych. Pozostałe paradygmaty użyteczności decyzyjnej podejmują zagadnienia szacowania użyteczności na podstawie reakcji i opinii użytkowników [Mućko, 2004].

Określeniem paradygmatów w rachunkowości zajęli się również polscy teoretycy tego przedmiotu. Formułując paradygmaty, W. Brzezina przyjął, że powinny one wносить do teorii nowe metody i nowe obszary badawcze oraz formułować takie teorie, które byłyby rewolucyjne w nauce rachunkowości. W oparciu o przyjęte założenia badacz wyodrębnił następujące paradygmaty rachunkowości:

- retro- i prospektywny charakter rachunkowości,
- mikro- i makroekonomiczne zastosowanie współczesnej rachunkowości,
- sterujący charakter rachunkowości [Sojak, 2011].

Z wymienionych autor wskazuje jako paradygmat przyszłości rachunkowości paradygmat retro- i prospektywnego charakteru rachunkowości. Wynika to z faktu, że rachunkowość retrospektywna od wieków uznawana jest za ważny paradygmat, a rachunkowość prospektywna rozszerza jej zakres o ukierunkowanie na przyszłość. Integracja tych dwóch paradygmatów rachunkowości stanowi według W. Brzezina ważny problem teoretyczny oraz praktyczny współczesnej rachunkowości i wytycza kierunki jej dalszego rozwoju [Sumek-Brandys, 2006].

A. Karmańska wskazuje na trzy paradygmaty rachunkowości. Pierwszy z nich to paradygmat społeczno-ekonomiczny: „Jego istotą jest przekonanie, że przedmiotem badań nauki rachunkowości są zawsze dynamiczne relacje pomiędzy rachunkowością i rzeczywistością społeczno-ekonomiczną, a szczegółowe badania naukowe i rozpoznawane dzięki nim mechanizmy kształtujące poszczególne atrybuty rachunkowości i atrybuty rzeczywistości społeczno-ekonomicznej służą określeniu dróg, dzięki którym rachunkowość może dobrze wypełniać funkcję metajęzyka działalności gospodarczej” [Karmańska, 2013, s. 136]. Paradygmat ten określa kontekst dla dwóch nurtów badań: opisu rzeczywistości (badania empiryczne) oraz tworzenia nowych teorii (perspektywicznych) w oparciu o stan rzeczywisty. Drugim paradygmatem, który wyrósł z paradygmatu społeczno-

-ekonomicznego, jest paradygmat metody bilansowej, odwołujący się do prezentacji oraz pomiaru wartości bez wskazania jak tego pomiaru dokonać. Określa on cechy systemu rachunkowości i jest źródłem przyjmowania określonych reguł i zasad, które ewoluują w niezmiennym się paradygmacie. Jako trzeci pojawia się pomiar wartości ekonomicznej, będący konsekwencją nowej rzeczywistości, wymagającej zmian w systemie informacyjnym rachunkowości, będący paradygmatem przyszłości. Konsekwencją zmian w rachunkowości uprawianej w gospodarce opartej na wiedzy powinno być uzupełnienie dotychczasowych paradygmatów o nowe [Karmańska, 2009].

M. Kwiecień i M. Gmytrasiewicz jako nowy paradygmat rachunkowości w zakresie wyceny wskazują kwantyfikację w wartości godziwej. Zdaniem autorów, wycena w wartości godziwej stanowi nowe wyzwanie dla teorii i praktyki rachunkowości, gdyż wymaga dostosowania systemu informacyjno-kontrolnego rachunkowości do zmieniających się stosunków rynkowych i zmieniających się celów gospodarowania [Kwiecień, 2015; Gmytrasiewicz, 2011]. M. Mastalerz zgadza się z tym poglądem, ale tylko pod warunkiem, że chodzi o paradygmat wyceny, a nie paradygmat rachunkowości [Gabrusewicz, Samelak (red.), 2012].

Podsumowanie

Celem artykułu było przedstawienie istoty paradygmatu funkcjonującego w naukach społecznych, w tym w rachunkowości, oraz prezentacja najbardziej znanych propozycji paradygmatów w rachunkowości. Badacze prezentujący różne koncepcje i klasyfikacje paradygmatów przyjmują też zróżnicowane powiązania paradygmatów z teorią i praktyką rachunkowości.

Analizując paradygmaty wskazane przez różnych badaczy, można zauważyć, że niewątpliwie paradygmaty istotne z punktu widzenia przyszłości rachunkowości wskazuje A. Karmańska. Autorka jako aktualny i nabierający ogromnego znaczenia w dobie wzrastających globalnych potrzeb informacyjnych interesariuszy wskazuje paradygmat społeczno-ekonomiczny. Równie istotny w tym zakresie jest paradygmat metody bilansowej wykorzystywany do prezentacji wartości, niezależnie od sposobu pomiaru tej wartości [Karmańska, 2009].

W rozważaniach o paradygmatach W. Brzezina wskazuje na paradygmat retro- i prospektywnego charakteru rachunkowości jako paradygmat przyszłości rachunkowości.

Według A. Szycyły pojawienie się nowych paradygmatów w nauce rachunkowości nie oznaczało dotąd diametralnej zmiany we wzorcu jej uprawiania, ale

raczej doprowadziło do koegzystencji różnych teorii i modeli oraz podejść badawczych. Inaczej może być w przypadku potrójnej księgowości Ijiriego, która zrywa z tradycją podwójnej klasyfikacji wartości, a która według autorki może być nowym paradygmatem przyszłości [Szychta, 1996].

Niezależnie od przyjętych stanowisk różnych teoretyków nauki rachunkowości, można stwierdzić, że rachunkowość jest dyscypliną naukową o wielu paradygmatach, które nie stanowią katalogu zamkniętego. Pojawienie się nowych paradygmatów w rachunkowości i ich charakter będą uzależnione od kierunku, w jakim rozwinię się rachunkowość, oraz czy rozwój ten będzie miał charakter ewolucyjny czy rewolucyjny.

Literatura

- Artienwicz N. (2011), *Możliwość badania zachowania księgowych w świetle paradygmatów rachunkowości*, jmf.wzr.pl/pim/2011_1_2_35.pdf (dostęp: 10.08.2015).
- Bartkowiak R. (2010), *Współczesne teorie ekonomiczne*, „Roczniki Nauk Rolniczych”, Seria G, t. 97, z. 2, www.wne.sggw.pl/czasopisma/pdf/RNR_2010_T97_z2_s.16.pdf (dostęp: 7.08.2015).
- Brzezin W. (1999), *Paradygmaty współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 51, SKwP, Warszawa.
- Czakon W. (2011), *Paradygmat sieciowy w naukach o zarządzaniu*, www.wojciechczakon.com/pub/paradygmat-sieciowy-w-naukach-o-zarzadzaniu.pdf (dostęp: 10.08.2015).
- Furman A. (2009), *Encyklopedia „Epistema”*, „Wiedza i Edukacja”, wiedzaiedukacja.eu/archives/20497 (dostęp: 8.08.2015).
- Gmytrasiewicz M. (2011), *Problemy współczesnej ogólnej teorii rachunkowości* [w:] *Rachunkowość sztuka pomiaru i komunikowania*, SGH, Warszawa.
- Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Karmańska A. (2013), *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71(127), SKwP, s. 125-146.
- Kuhn T.S. (1962), *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press, Chicago.
- Kwiecień M. (2015), *Dylematy rachunkowości jako nauki społecznej*, s. 2, www.pte.pl/kongres/referaty/Kwiecień Mirosława/Kwiecień M,-Dylematy rachunkowości jako nauki społecznej.pdf (dostęp: 7.08.2015).
- Masztalerz M. (2011), *Typologie paradygmatów w rachunkowości* [w:] W. Gabrusewicz, J. Samelak (red.), *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 107-117.

- Mućko P. (2005), *Paradygmaty rachunkowości i ich rola w badaniach naukowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 387, Prace Katedry Rachunkowości, nr 24, Szczecin, s. 229-238.
- Musialik R. (2015), *Paradygmat w ekonomii a paradygmat w zarządzaniu sektorem publicznym*, www.ue.katowice.pl/upload/media/13-05.pdf (dostęp: 4.08.2015).
- Nadolna B. (2012), *Paradygmaty badawcze nauk społecznych a triangulacja metod badawczych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66(122), SKwP, s. 153-164.
- Riahi-Belkaouri A. (2000), *Accounting Theory*, Business Press Thompson Learning, London.
- Sojak S. (2011), *Paradygmaty w rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego, nr 25, s. 639-652.
- Sumek-Brandys B. (2006), *Koncepcje paradygmatów w nauce rachunkowości* [w:] Zeszyty Naukowe nr 691, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków, s. 21-30.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa.
- Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 803, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 66, Efektywność inwestycyjna i wycena przedsiębiorstw, s. 509-523.
- [www 1] sjp.pl/paradygmat (dostęp: 9.08.2015).

THE PARADIGMS OF ACCOUNTING – ACCOUNTING IN FUTURE

Summary: The article outlined the importance of paradigm according to the concept of T.S. Kuhn. Presented was the essence of paradigm in social sciences in general, and in accounting science. Also, presented was the typology of paradigm from the point of view of the different researchers dealing with these aspects. The article highlighted these paradigms, which are of particular importance for the future of the accounting.

Keywords: accounting, accounting paradigms, social science.