

Anna Szychta\*

PARADYMATY W NAUCE RACHUNKOWOŚCI  
W ŚWIETLE KONCEPCJI THOMASA S. KUHNA

1. WPROWADZENIE

Nauka rozpatrywana jako "układ dynamiczny i ewolucyjny, podległy określonym prawidłowościom"<sup>1</sup> jest przedmiotem zainteresowań filozofii nauki. W jej ramach powstało szereg koncepcji wyjaśniających mechanizm rozwoju wiedzy naukowej<sup>2</sup>, wywodzących się z różnych orientacji filozoficznych. Do najbardziej oryginalnych należy podejście Thomasa S. Kuhna, które przyniosło mu światowy rozgłos oraz wywołało, trwające nadal, dyskusje nad nauką w zakresie jej filozofii, socjologii i historii.

Główny zarys bądź pewne elementy koncepcji Kuhna próbowano wykorzystywać do charakterystyki rozwoju różnych dyscyplin naukowych, w tym także ekonomicznych. Jedno z podstawowych pojęć tej koncepcji, a mianowicie określenie "paradygmat" coraz częściej pojawia się w rozważaniach z zakresu ogólnej teorii rachunkowości oraz w wypowiedziach głównie amerykańskich i zachodnioeuropejskich metodologów rachunkowości.

---

\* Mgr, asystent w Katedrze Rachunkowości UŁ.

<sup>1</sup> S. A m s t e r d a m s k i, Między doświadczeniem a metafizyką. Z filozoficznych zagadnień rozwoju nauki, KiW, Warszawa 1973.

<sup>2</sup> Na przykład neopozytywiści, jak twórcy Koła Wiedeńskiego (M. Schlick, R. Carnap, H. Reichenbach); antypozytywiści, jak: K. R. Popper, J. Lakatos, a także przeciwnicy obu stanowisk - np.: T. S. Kuhn, P. F. Feyerabend oraz marksiści: L. Althausser, J. Kmita i L. Nowak.

Konstrukcję nośną propozycji Kuhna tworzą oprócz pojęcia "paradygmat" terminy "nauka normalna" i "rewolucja naukowa". Zdaniem Kuhna rozwój nauki polega na rozwijaniu pewnych teorii naukowych opartych na jakimś paradygmacie (nauka normalna) aż do momentu wystąpienia załamania w badaniach naukowych (kryzys), będącego wraz z uswiadomieniem sobie przez teoretyków, iż opierając się na starym paradygmacie nie są w stanie rozstrzygnąć problemów, które ten paradygmat zrodził. Przejście do nowego paradygmatu stanowi rewolucję naukową, a po jej zakończeniu zmienia się wzorzec nauki normalnej.

Analiza poglądów na temat charakteru nauki rachunkowości będzie poprzedzona krótką prezentacją obszernie przedstawianego przez Kuhna schematu rozwoju wiedzy naukowej. Sądzimy, iż będzie to przydatne także dla tych polskich rachunkowców, którzy podejmą próby określenia, czym są paradygmaty w rachunkowości.

Na początku konieczne jest wyjaśnienie, że Kuhn mówi tylko o poszczególnych dyscyplinach naukowych i dokonujących się w nich przemianach, a nie o nauce danego okresu w ogóle. Nie stawia się więc pytania, czym jest instancja zwierzchnia wobec poszczególnych nauk. Ponadto nakreślony przez niego schemat odnosi się do nauk przyrodniczych. Sprawą otwartą jest - zdaniem Kuhna - czy którakolwiek z nauk społecznych osiągnęła już jakiś paradygmat, a zatem, czy jej rozwój "podpada" pod ten schemat.

Warto rozstrzygnąć, czy rozwój rachunkowości, a więc dyscypliny społecznej, polega na zmianie "paradygmatycznych punktów widzenia" i rewolucyjnym przechodzeniu od jednego do drugiego sposobu odzwierciedlania rzeczywistości gospodarczej, a zatem czy jest możliwe wskazanie w tej empirycznej nauce stosowanej paradygmatów, a jeśli tak, to co je stanowi.

Unikanie odniesienia do sensu terminów koncepcji Kuhna bądź niedostateczna ich znajomość podczas wypowiedzi, w których często pada sformułowanie "paradygmat rachunkowości" prowadzi do nieładu terminologicznego oraz dyskusji nic nie wnoszących do rozwoju nauki rachunkowości i jej metodologii.

## 2. KONCEPCJA ROZWOJU NAUKI THOMASA S. KUHNIA

Kuhnowska wizja nauki i jej rozwoju stoi w opozycji do tradycyjnego obrazu rozwoju poznania naukowego, tj. koncepcji uznającej, że rozwój nauki w odróżnieniu od innych dziedzin działalności umysłowej (filozofii, literatury, religii i sztuki) ma charakter kumulatywny i dokonuje się wyłącznie przez przejmowanie i eliminację. Koncepcja ta oparta jest na założeniach filozoficznych radykalnego empiryzmu i pozytywizmu. Zgodnie z nią nowe osiągnięcia unieważniają stare, ponieważ zawierają je w sobie w ulepszonej postaci, uwolnione od błędów i ograniczeń.

Tak nakreślona wizja rozwoju nauki - zdaniem Kuhna - nie da się pogodzić z rzeczywistymi dziejami i rzeczywistą praktyką badawczą uczonych, dlatego sprzeciwia się on ocenianiu poglądów naukowych przeszłości z punktu widzenia kanonów i wzorców, jakie współcześnie zdobyły w nauce prawo obywatelstwa. Taka ahistoryczna ocena sugeruje bowiem mylnie, że uczeni w przeszłości zajmowali się tymi samymi zagadnieniami, które rozwiązuje się obecnie.

Podstawową kategorią koncepcji Kuhna - jak już wspomniano - jest pojęcie paradygmatu badawczego. Termin ten ma raz sens globalny i obejmuje wszystkie zinternacjonalizowane przekonania grupy naukowej; w drugim znaczeniu stanowi pewien doniosły rodzaj tych przekonań, czyli podzbiór tych pierwszych. Globalne znaczenie tego terminu wymaga uznania istnienia niezależnych wspólnot naukowych, gdyż paradygmat określa to, co jest wspólne wszystkim członkom danej wspólnoty i tylko im. Wszystkie wspólne nastawienia osób uprawiających daną specjalność składają się na paradygmat w sensie globalnym, czyli na "matrycę dyscyplinarną"<sup>3</sup>.

Lista "czynników", które można zaliczyć do paradygmatów sensu stricto jest rozległa. Składają się na nią podręczniki i monografie przedstawiające wzory rozwiązań problemów i oprzyrządowanie laboratoryjne, socjologiczna charakterystyka społeczności uczonych i założenia ontologiczne co do struktury świata. Zasadnicze znaczenie dla działań poznawczych grupy mają te spośród paradygma-

<sup>3</sup> T. S. K u h n, Dwa bieguny. Tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych, PIW, Warszawa 1985.

tów, które określa autor jako symboliczne uogólnienia, modele i okazy.

Dwa pierwsze są przedmiotem zainteresowania filozofów. Symboliczne uogólnienia to wyrażenia, z których grupa korzysta w sposób nieproblematiczny i które mogą być od razu ujęte w jakąś formułę logiczną, na przykład  $(x)$ ,  $(y)$ ,  $(z)$ ,  $F(x, y, z)$ . Są to formalne lub gotowe do formalizacji składniki matrycy dyscyplinarnej.

Modele dostarczają grupie preferowanych przez nią analogii, a gdy są mocno akceptowane - to i ontologii.

Okazy natomiast to konkretne rozwiązania poszczególnych problemów, uznawane przez grupę za paradygmatyczne w normalnym sensie tego słowa. Termin "okaz" oddaje zatem pojęcie "paradygmat" w węższym znaczeniu.

Uchwycenie roli, jaką odgrywają te trzy składniki matrycy dyscyplinarnej jest istotne dla zrozumienia wspólnoty jako wytwórcy rzetelnej wiedzy i instancji ją oceniającej. Ich przeobrażenia mogą przyczynić się do zmian zachowań badawczych, wpływać na przesunięcie się zainteresowań badawczych grupy oraz na stosowane w niej wzory weryfikacji.

Nauka normalna to działalność, której większość uczonych w nieunikniony sposób poświęca prawie cały swój czas, opierająca się na założeniu, że uczeni wiedzą, jaki jest świat<sup>4</sup>. Termin "nauka normalna" oznacza badania wyrastające z jednego lub szeregu takich osiągnięć naukowych przeszłości, które dana społeczność uczonych aktualnie akceptuje i traktuje jako fundament swej dalszej praktyki.

"Od czasów prehistorycznej starożytności jedna dziedzina wiedzy po drugiej przekraczała w swym rozwoju punkt, który dzieli jej dzieje - mówiąc słowami historyka - na prehistorię i historię właściwą"<sup>5</sup>. Przejście danej dyscypliny naukowej do okresu historii właściwej następowało wówczas, gdy mogła się ona oprzeć na dobrze uzasadnionych fundamentach, tzn. wtedy, gdy uprawiający tę dyscyplinę zdobyli paradygmat, który mógł nadać kierunek całej gałęzi wiedzy.

---

<sup>4</sup> T. S. K u h n, Struktura rewolucji naukowych, PWN, Warszawa 1968.

<sup>5</sup> Tamże, s. 37.

Użycie paradygmatu posłużyło Kuhnowi do odróżnienia w swej pierwotnej koncepcji wcześniejszego, tj. przedparadygmatycznego i późniejszego, czyli paradygmatycznego okresu w rozwoju poszczególnych dyscyplin. W pierwszym okresie przedstawiciele określonej dyscypliny podzieleni są na wiele zwalczających się szkół, z których każda rości sobie pretensje do kompetencji w danej problematyce, lecz podchodzi do niej w odmienny sposób. Wtedy w owej dyscyplinie panuje przekonanie, że wszystkie fakty, które mogą przyczynić się do jej rozwoju są ważne. Gromadzenie faktów ma charakter przypadkowy, a ich interpretacja przez różnych przedstawicieli prowadzi do wielu rozbieżnych wniosków. Po tym stadium, na skutek zazwyczaj jakiegoś ważnego osiągnięcia, następuje przejście do okresu paradygmatycznego. W tym okresie znikają wszystkie bądź prawie wszystkie szkoły, co pozwala na skuteczniejsze działanie przedstawicieli powstałej społeczności. Prace naukowe okresu paradygmatycznego stają się niezrozumiałe dla przeciętnie wykształconego odbiorcy, a badania uprawiane przez jakąś grupę przekształcają się w zawód bądź - co najmniej - w odrębną dyscyplinę.

Przejście do drugiego okresu w matematyce i astronomii nastąpiło już w starożytności, w większości nauk fizycznych w wieku XIX, zaś w niektórych naukach społecznych zachodzić może równie dobrze współcześnie<sup>6</sup>.

Na naukę normalną, czyli pracę badawczą opartą na paradygmacie, składają się trzy klasy zagadnień: badanie istotnych faktów, konfrontacja faktów z teorią i uszczegółowienie teorii.

Celem nauki normalnej nie jest tylko uzyskiwanie czegoś nowego. Rozwiązanie problemu w zakresie tej nauki polega na osiągnięciu przewidywalnego wyniku w nowy sposób i wymaga rozwikłania licznych łamigłówek matematycznych, teoretycznych i instrumentalnych. Badacze w ramach nauki normalnej nie są zainteresowani obaleniem teorii paradygmatycznej, gdyż stanowi ona dla nich rację ich naukowego bytu, którego celem jest rozwiązywanie łamigłówek i uzyskiwanie jak największej zgodności teorii z faktami. Termin "łamigłówka" rozumie Kuhn w potocznym znaczeniu - jako specjalny ro-

---

<sup>6</sup> Tamże, s. 37.

dziej problemu, który służyć może za sprawdzian pomysłowości i biegłości w jego rozwiązywaniu.

W ramach badań nauki normalnej może dojść do uświadomienia sobie anomalii (tj. częściowego odstępstwa natury od oczekiwań), które jest źródłem zmian teorii. Nowa teoria pojawia się po załamaniu się instytucjonalnych metod rozwiązywania problemów<sup>7</sup>. Kryzysy w poszczególnych dyscyplinach są koniecznym warunkiem wstępnym pojawienia się nowych teorii. "Wszystkie kryzysy zaczynają się od zawikłania się paradygmatu i wynikającego stąd rozluźnienia reguł badań instytucjonalnych. Pod tym względem badania w okresie kryzysu przypominają bardzo dociekania z okresu przedparadygmatycznego z tą tylko różnicą, że teraz różnice między stanowiskami są mniejsze i dokładniej sformułowane"<sup>8</sup>. Kryzysy kończą się pojawieniem się nowego kandydata do spełnienia roli paradygmatu i idącą za tym walką o jego uznanie. Przejście do następnego paradygmatu nie jest procesem kumulatywnym, ani nie następuje w wyniku uszczegółowienia bądź rozszerzenia starego paradygmatu. Nowy paradygmat bądź wystarczające do jego sprecyzowania wzmiarki pojawiają się nagle, czasem np. przychodzą one do głowy uczonemu w nocy<sup>9</sup>. Po dokonaniu się tego przejścia, zmienia się także punkt widzenia uczonych co do zakresu badań, ich metod i celów.

Przejście do nowego paradygmatu oznacza wystąpienie rewolucji naukowej. Zmiana paradygmatu sprawia, że uczeni inaczej widzą świat, który jest przedmiotem ich badania. Zmienia się wtedy język, struktura problematyki lub wzorzec nauki normalnej.

Zdaniem Kuhna istnieją pewne przyczyny sprawiające, że rewolucje w nauce pozostają niemal niedostrzegalne. Są nimi podręczniki naukowe, ich popularyzacja i wzorowane na nich prace filozoficzne. Chodzi mu tutaj o sposób pisania tych prac: rejestrują one trwałe rezultaty minionych rewolucji i w ten sposób wskazują na podstawy współczesnej tradycji nauki normalnej. Przedstawiają zatem rozwój swej dyscypliny jako proces liniowy, dążący do osiągnięcia jej stanu obecnego.

<sup>7</sup> K u h n, Struktura..., s. 82-93; t e g o ż, "Dwa...", s. 239-254.

<sup>8</sup> K u h n, Struktura..., s. 101.

<sup>9</sup> Tamże, s. 107.



Przyczynami przyjmowania przez uczonych nowych paradygmatów są:

- 1) umiejętność rozwiązywania przez propagatorów nowego paradygmatu zagadnień, które doprowadziły do kryzysu wcześniejszy paradygmat,
- 2) możliwość predykcji zjawisk, których w okresie panowania poprzedniego paradygmatu nikt nie przewidywał.

Poprzez rewolucje dokonujące się w poszczególnych dyscyplinach realizowany jest postęp w zakresie nauki normalnej. Wynikiem szeregu rewolucyjnych przemian w dyscyplinach naukowych, przedzielających okresy funkcjonowania nauki normalnej jest - jak podkreśla Kuhn<sup>10</sup> w zakończeniu swojej rozprawy - wspaniale przystosowany zestaw narzędzi, który nazywamy nowoczesną wiedzą naukową. Kolejne stadia tego procesu odznaczają się wzrostem wyspecjalizowania i różnicowania.

### 3. ANALIZA WYBRANYCH POGLĄDÓW NA TEMAT ISTOTY PARADYGMATÓW W NAUCE RACHUNKOWOŚCI

Brak jednoznacznego stanowiska Kuhna w odniesieniu do tego, czy pod nakreślony przez niego schemat rozwoju nauki dają się podporządkować nauki społeczne prowadzi do dwóch zasadniczych postaw interpretatorów jego koncepcji:

1. Uznania, że schemat ten odnosi się tylko i wyłącznie do dyscyplin przyrodniczych i nie jest możliwe dopasowanie go do nauk społecznych, gdyż te różnią się od pierwszych nie tylko przedmiotem, lecz także metodami badawczymi oraz charakterem rozwoju;
2. Odnoszenia tej koncepcji także do nauk społecznych, lecz z uwzględnieniem tylko niektórych znaczeń zastosowanych przez Kuhna terminów bądź ich modyfikacji; odnosi się to szczególnie do pojęcia "paradygmat".

Niektórzy teoretycy rachunkowości - głównie zachodni - zainspirowani koncepcją Thomasa Kuhna podjęli próby sprecyzowania paradygmatów w rachunkowości i tym samym rozbudzili dyskusję wokół te-

---

<sup>10</sup> Tamże, s. 197.

go problemu. Poglądy Richarda Mattessicha - jak się wydaje - były tu najbardziej znaczące.

Prześledzenie głównych stanowisk dotyczących paradygmatów w nauce rachunkowości da nam możliwość odpowiedzi na następujące pytania:

1. Jakie znaczenie pojęcia "paradygmat" dominuje w naszej dyscyplinie?

2. Czy w rachunkowości dochodziło do powstania anomalii i rewolucyjnych przemian paradygmatów?

3. Czy nauka rachunkowości jest dyscypliną jedno- czy wieloparadygmatyczną?

Uzyskanie tych odpowiedzi będzie pomocne przy próbie sformułowania własnych przemyśleń na ten temat.

Do znaczących należą wypowiedzi D. Schneidera<sup>11</sup>, który sądzi, że koncepcja paradygmatów odznacza się niejasnością i dopóki nie będą wyraźnie sprecyzowane cechy, jakie powinny je charakteryzować, dopóty będą powtarzać się sytuacje, że liczni naukowcy - ekonomiści ogłaszają swoje prace jako paradygmatyczne, co zazwyczaj wywołuje słuszną irytację słuchaczy. Podobnie, jak długo nie będą wymienione kryteria dotyczące liczby i znaczenia wspólnot naukowców, którzy w swojej naukowej działalności kierują się tym samym paradygmatem, pozostanie sprawą otwartą, jak rozgranaczyć osiągnięcia naukowe mające charakter rewolucyjny w nauce od zarozumiałych roszczeń do głoszenia prawdy jakiejś monopolistycznej szkoły wyższej, która w rzeczywistości oferuje swoim studentom wiedzę typu "worek jako materiał do pakowania".

Wspomniany autor zastanawia się także nad tym, co uznać za paradygmaty w nauce o gospodarce przedsiębiorstwa (Betriebswirtschaftslehre), tj. dyscyplinie naukowej, do której teoretycy niemieccy zaliczają także problematykę rachunkowości. Przyjmuje on termin "paradygmat" w znaczeniu wzorca rozwiązań problemów, przykładowego, stanowiącego wytyczną do rozwiązywania pozostałych problemów. Uważa, że za takie wzory rozwiązań mogą być uznane metody matematyczne, które umożliwiły rozwiązanie wielu zagadnień ekonomicznych, jak np. rachunek nieskończoności (w mikroeko-

---

<sup>11</sup> D. S c h n e i d e r, Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie, München, Wien 1981.



nomii), programowanie liniowe, a także technika podwójnej księgowości jako prosta metoda matematyczna, którą traktuje się od kilku wieków jako bazę dla teorii rachunku wyników i wyceny.

Komponentem matrycy dyscyplinarnej, tj. paradygmatu w szerokim znaczeniu, są symboliczne uogólnienia (jest to rodzaj paradygmatu w wąskim sensie). Symboliczne uogólnienia w postaci wzorów matematycznych są formułowane - jak sądzi Schneider - w nauce rachunkowości, np. funkcja zużycia benzyny w firmie Otto-Motoren jako przykład funkcji zużycia może posłużyć do wyjaśnienia problemu zużycia czynników produkcji.

Jego zdaniem pojęciu "paradygmat" w wąskim znaczeniu brakuje cechy mierzalności, a zatem i właściwości powtarzalnej sprawdzalności, które są niezbędne dla odrzucenia bądź akceptacji teorii naukowej. W związku z tym koncepcja paradygmatu w wąskim sensie staje się nieprzydatna, a ci wszyscy, którzy po nią będą sięgać nie wniosą nic nowego do metodologicznych dociekań w danej dyscyplinie naukowej. Natomiast szerokie rozumienie omawianego terminu ma istotne znaczenie dla określenia metod badawczych, którymi kierują się naukowcy tworzący pewną wspólnotę w ramach jakiejś dyscypliny.

Pojęciem "paradygmat" w sensie zarysowanych tendencji badawczych w nauce rachunkowości posługuje się wielu teoretyków, jak: M. C. Wells, J. E. Butterworth, A. Belkaoui i R. Mattessich<sup>12</sup>. Wells jako pierwszy - zdaniem Mattessicha - zajął się problemem paradygmatów w nauce rachunkowości. Uważa on oparcie wyceny na wartości nabycia i związany z nią aspekt rachunkowości za stary paradygmat obciążony kryzysem<sup>13</sup>. Sądzi ponadto, że od przełomu lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych toczy się w nauce rachunkowości

<sup>12</sup> R. M a t t e s s i c h, Forschungsprogramme und Paradigmen im Rechnungswesen unter Betonung der Agency-Informationsanalyse, "Information und Wirtschaftlichkeit", Sonderdruck, Hannover 1985, s. 678.

<sup>13</sup> M. C. W e l l s, A Revolution in Accounting Thought, "The Accounting Review" 1976, No 51, s. 471-482, [cyt. za:] R. M a t t e s s i c h, Konfliktresolution in der Wissenschaft - zur Anwendung der Methode von Thomas Kuhn, Sneed und Stegmüller in der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften, Sonderdruck aus Unternehmensbezogene Konfliktforschung, Bericht über die Tagung in Berlin, April 1978, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1978, s. 265.

ści walka paradygmatów, której celem jest dążenie do bardziej realistycznej sprawozdawczości finansowej niż zapewnia to tradycyjna rachunkowość.

Niektórzy teoretycy nauk społecznych, w tym także Pinder i Moore, wypowiadający się na temat paradygmatów w nauce organizacji, zaliczają nauki społeczne do dyscyplin multiparadygmatycznych<sup>14</sup>. Znaczący to, że w poszczególnych naukach społecznych jest niemożliwe jednoznaczne panowanie jednego paradygmatu, lecz koegzystuje w nich kilka panujących i konkurujących ze sobą paradygmatów.

Praca Wellsa nie broniła multiparadygmatycznego charakteru rachunkowości, ale także nie dostarczała dowodu przeciwko niemu. "W rachunkowości żaden paradygmat dotychczas jednoznacznie nie dominuje nad innymi, a paradygmat określony przez Wellsa jako »stary« ciągle jeszcze odgrywa istotną rolę"<sup>15</sup>

Mattessich przyznaje, iż rozróżnienie przez Kuhna działalności naukowej "normalnej" i "rewolucyjnej" jest trafne, jednak siła przekonywania nowego, zwycięskiego paradygmatu jest o wiele silniejsza w naukach przyrodniczych niż w społecznych. W tych ostatnich często jeden paradygmat nie dominuje jednoznacznie nad innymi, lecz kilka paradygmatów współpanujących nadaje kierunek rozwoju nauce normalnej.

Wyrażane są opinie, że z powodu pluralizmu paradygmatycznego nauk społecznych nie może być w odniesieniu do nich zastosowany Kuhnowski model rozwoju nauki. Mattessich podaje jako argument przeciwny to, iż - ściśle biorąc - również w fizyce panuje tego typu pluralizm, ponieważ od dziesięcioleci nie można w niej pokonać przepaści, jaka istnieje pomiędzy ogólną teorią względności a teorią kwantów<sup>16</sup>.

Na zarzut, że w literaturze z dziedziny nauk społecznych i dyscyplin ekonomicznych w szczególności wyrażenie "paradygmat" jest używane w całkiem innym sensie niż wynika to z koncepcji Kuhna, czego przykładem może być rozumienie Wellsa, Mattessich odpowiada, że niewątpliwie całkowite zaniechanie historycznej zasady wartości nabycia na rzecz np. zasady wartości bieżącej wywołałoby

<sup>14</sup> M a t t e s s i c h, Konfliktresolution..., s. 265.

<sup>15</sup> Tamże, s. 266.

<sup>16</sup> Tamże, s. 267.

ogromne skutki zarówno w finansowym, jak i gospodarczym zakresie. Czy oznaczałoby to jednak zmianę paradygmatu?

Patrząc z teoretycznego punktu widzenia - konkluduje dalej Mattessich - zmiana paradygmatu musi być bardziej zasadniczego rodzaju. Można by mówić o zmianie paradygmatu w rachunkowości, gdyby nastąpiło zastąpienie obecnie akceptowanej kognitywno-teoretycznej bazy rachunkowości bazą instrumentalno-teoretyczną, która wyjaśniałaby, jaki system rachunkowości jest odpowiedni (optymalny bądź quasi optymalny) dla określonego celu informacyjnego. Taka instrumentalna koncepcja implikowałaby gruntowną zmianę, tak w teorii, jak i praktyce rachunkowości. Wtedy dążenia do wyceny np. na podstawie wartości bieżącej stanowiłyby cząstkowe propozycje przygotowawcze do nowego, bardziej pojemnego paradygmatu.

Podzielamy odczucie autora, uwzględniając szerokie rozumienie terminu "paradygmat", że przyjęcie nowego paradygmatu musi zmienić albo co najmniej istotnie zmodyfikować teoretyczne ujęcie założeń, struktury i celów rachunkowości. Skutkiem tej zmiany, a nie jej przyczyną może być zastosowanie określonych metod wyceny składników majątkowych.

Warunków tych nie spełnia całkowicie propozycja przedstawiona przez Butterwortha, który postuluje sześć następujących paradygmatów rachunkowości<sup>17</sup>:

- a) wycena I (wartość aktualna, koszt bieżący),
- b) wycena II (teoria podziału ryzyka),
- c) wycena III (teoria rynku finansowego),
- d) zarządzanie i powiernictwo I (historyczny koszt nabycia),
- e) zarządzanie i powiernictwo II (teoria agencji),
- f) zarządzanie i powiernictwo III (teoria informacji asymetrycznej).

W nawiasach określone zostały koncepcje właściwe dla badań prowadzonych w ramach poszczególnych paradygmatów.

Mattessich zastanawia się, czy tak sformułowane paradygmaty są wobec siebie konkurencyjne i stwierdza, że między niektórymi paradygmatami Butterwortha można zauważyć rywalizację, lecz na pewno

<sup>17</sup> J. E. B u t t e r w o r t h, H. F a l k, Financial Reporting Theory and Application to the Oil and Gas Industry in Canada, Hamilton, Ont. 1985, [cyt. za:] M a t t e s s i c h, Forschungsprogramme..., s. 677.

nie między wszystkimi szczęcioma. Dodaje, że paradygmaty te są ze sobą powiązane i mają charakter raczej ewolucyjny niż rewolucyjny. Dostrzegając wzajemny związek trzech pierwszych i trzech następnych paradygmatów Mattessich uznaje za właściwe wyróżnienie dwóch, które określają charakter badań w nauce rachunkowości:

1) paradygmat wyceny stwierdzający, iż głównym zadaniem rachunkowości jest dokonywanie wyceny,

2) paradygmat zarządczo-powierniczy, zgodnie z którym zasadniczym zadaniem rachunkowości jest zapewnienie ochrony majątku powierzonoego przez właściciela zarządowi, czyli funkcja tzw. kontroli powierniczej.

Taki podział prowadzi do wyróżnienia wśród teoretyków rachunkowości dwóch wspólnot naukowych. Do pierwszej należy zaliczyć tych, którzy widzą ogólny cel rachunkowości finansowej w pomiarze zysku jednostki gospodarczej. Rachunkowość finansowa służy wobec tego osobom lokującym pieniądze w akcjach, na rachunkach bankowych itp., drobnym ciułaczm i spekulantom<sup>18</sup>. Drugą wspólnotę tworzą natomiast teoretycy uznający, iż głównym celem rachunkowości finansowej jest dostarczenie danych do kontroli wypełnienia przez zarząd i załogę funkcji powierniczej nad majątkiem. Jednak te dwa "ugrupowania" nie obejmują wszystkich teoretyków rachunkowości. Pozostają jeszcze ci, którzy uważają, że zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie różnych potrzeb informacyjnych, czyli dostarczanie informacji wielu odbiorcom (kierownictwu przedsiębiorstwa, załodze, bankowi, przedstawicielom państwa). Z tego wynika, że w swoich badaniach kierują się odmiennym paradygmatem od dwóch wcześniej wymienionych. Mattessich proponuje nazwać go paradygmatem informacyjno-strategicznym (Informations-strategisches Paradigma). Odnosi się on do programów badawczych, których efektem są zarówno informacyjne teorie agencji, jak i nowoczesne teorie rynku kapitałowego (szczególnie "capital asset pricing theory"). Mattessich przyjmuje teoretyczne założenia o próbie wyparcia tradycyjnego programu badawczego zarządczo-powierniczego (ang. "allocation principle" bądź "stewardship", niem. Management-Treuhandprogramm) przez nowszy program dotyczący wyceny. Każdy z nich omawia w trzech etapach (fazach), przy czym poszczególne etapy odpowiadają

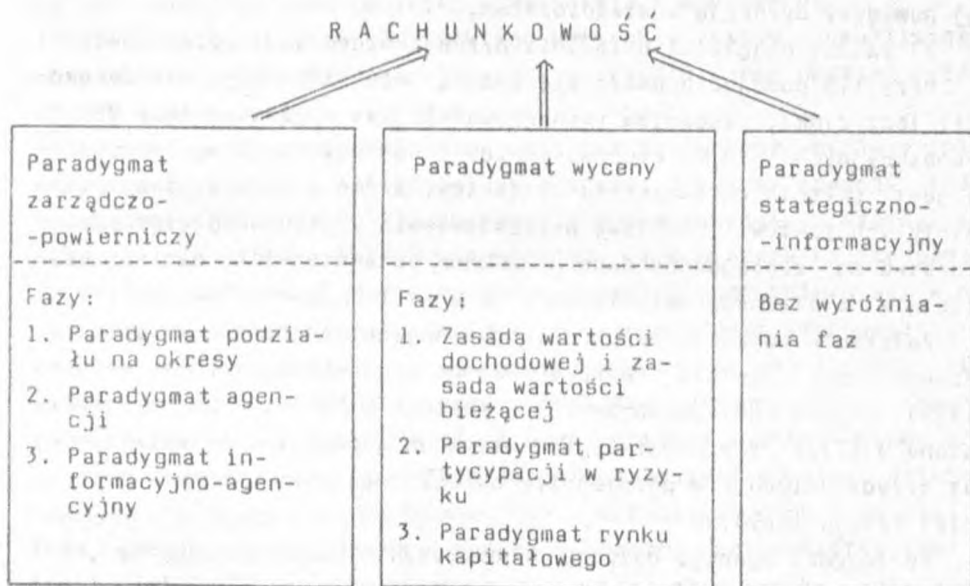
---

<sup>18</sup> M a t t e s s i c h, Forschungsprogramme..., s. 680.

mniej więcej jednemu z paradygmatów w ujęciu Butterwortha (schemat 1).

## Schemat 1

## Paradygmaty rachunkowości według Mattessicha



Źródło: Opracowanie własne na podstawie R. Mattessich, Forschungsprogramme und Paradigmen im Rechnungswesen unter Betonung der Agency Informationsanalyse, "Information und Wirtschaftlichkeit" Sonderdruck, Hannover 1985; tenże, An Attempt to Apply Lakatos' Research Programmes, Stegmullers Theory Nets and Bunge's Family of Research Fields to Accounting Theory, Sonderdruck aus Logik, Philosophy of Science and Epistemology, Wien 1987.

Faza pierwsza paradygmatu zarządczo-powierniczego (programu badawczego nr 1), tj. paradygmat podziału na okresy (periodyzacji) opiera się na stwierdzeniu, że główne zadanie rachunkowości finansowej polega na podziale kosztów nabycia czynników produkcji na produkty różnych okresów obrachunkowych, aby w ten sposób umożliwić ustalenie wyniku działalności przedsiębiorstwa w poszczególnych okresach obrachunkowych dla celów kontroli powierniczej.



Charakterystyczne dla tego paradygmatu są następujące zasady<sup>19</sup>:

- 1) wycena oparta na koszcie historycznym (cena nabycia, koszt wytworzenia),
- 2) zasada współmierności kosztów i dochodów,
- 3) rozliczanie amortyzacji i innych kosztów w czasie,
- 4) funkcja powiernicza (stewardship) sprawozdawczości finansowej pomiędzy dyrekcją a właścicielem,
- 5) zasada ciągłości działania przedsiębiorstwa (going concern).

Przy tym podejściu uważa się wycenę nie za funkcję rachunkowości, lecz rynku. Zadaniem rachunkowości jest przetworzenie danych transakcyjnych, a nie wycena, ponieważ główny księgowy zobowiązany jest składać sprawozdania z faktów, a nie z opinii i ocen zaistniałych faktów. Podstawą przedstawienia transakcji przedsiębiorstwa są zagregowane dane kosztowe, a szczególny nacisk kładzie się na stałość, obiektywność i weryfikację kosztów.

Założenie podziału na okresy, dominujące od dawna w praktyce rachunkowości, zostało teoretycznie opracowane przez Schmalenbacha (1919) i jego kontynuatorów (np. Kosiola w 1956, 1970 i 1978; Patona w 1922) i w publikacjach American Accounting Association z lat trzydziestych. W późniejszym okresie zajmował się nim głównie Ijiri (1967, 1981).

Paradygmat agencji dotyczy problematyki kontraktów pracy bądź kontraktów menedżerskich. Pierwszymi opracowaniami na ten temat były publikacje Coase'a (1931), H. Simona (1951), ale ogólna teoria omawiająca stosunki między pryncypałem a zarządem została rozwinięta dopiero w latach siedemdziesiątych (np. w ekonomii przez Alchiana i Demsetza 1972, a w dziedzinie ekonomii przedsiębiorstwa przez Jensena i Mechlinga 1976). Butterworth zalicza do tego paradygmatu także prace Watts'a i Zimmermana (1978/1984; 1979/1984), którzy podkreślają "pozytywny" charakter swoich teorii i próbują ukazać zależność między teorią agencji a rachunkowością. Empirycznych testów do pierwotnej teorii agencji dostarczają prace R. Holthausena i R. Leftwicha.

Mattessich uważa, że istnieje różnica między pierwotną - głównie deskryptywną - a późniejszą - analityczną - teorią agencji, co

---

<sup>19</sup> Tamże, s. 689.



znalazło wyraz w rozróżnieniu przez niego paradygmatu agencji i paradygmatu informacyjno-agencyjnego.

Główne zagadnienia pierwotnej teorii agencji to:

1) koszty agencji spowodowane różnicą interesów między pryncypałem (np. właścicielem, kredytodawcą), a agentem (menedżerem, kredytobiorcą), np. koszty zarządu, utrata zysku na skutek sprzeczności poglądów oraz potrzeb właściciela i menedżera;

2) określenie warunków takiego kontraktu, który umożliwiłaby optymalne - w sensie punktu Pareto - motywacje oraz podział ryzyka między właścicielem a zarządem.

Postuluje się, aby menedżer był tak motywowany, by jego interesy zgadzały się z interesami pryncypała, a koszty agencji zredukowane były do minimum. Zaobserwowano w tym zakresie istotną zależność: im słabsze bodźce motywacyjne, tym większe koszty nadzoru zarządu. Istotne jest więc uwzględnienie tych zależności w negocjowaniu warunków kontraktu między ekonomicznymi stronami.

System informacyjny rachunkowości, oparty na tej teorii, stanowi podstawę prawidłowego rozliczenia się ekonomicznego agenta przed pryncypałem oraz umożliwia ocenę działań agenta. Osoby prowadzące rachunkowość spełniają natomiast podwójną rolę, działając zarówno na rzecz przyjmującego, jak i składającego rozliczenie.

Paradygmat informacyjno-agencyjny uznany przez Mattessicha za trzecią fazę programu badawczego nr 1 powstał w wyniku połączenia tradycyjnej teorii agencji z ekonomiką informacji<sup>20</sup> opracowaną przez Marschaka w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych, a następnie rozwiniętą głównie przez teoretyków rachunkowości z ukie-

<sup>20</sup> Ekonomika informacji określana podejściem oceny informacji wywodzi się z koncepcji ekonomii i statystycznej teorii decyzji oraz pozostaje w silnym związku z nowoczesną rachunkowością. Przedmiotem zainteresowania ekonomiki informacji są informacje i systemy informacyjne, a w szczególności systemy informacyjne zarządzania. Dziedzina ta traktuje informacje jak towar posiadający określoną wartość, gdyż uzyskanie jej przez daną osobę może wpłynąć na zmianę stopnia jej ufności lub wiary w odniesieniu do określonych zdarzeń. Podstawowymi zagadnieniami ekonomiki informacji są: 1) przesłanki i warunki uzasadniające koszty i nakłady inwestycyjne, które powodują systemy informacyjne, 2) istota wartości określonego systemu informacyjnego, 3) czynniki wyboru najlepszego spośród alternatywnych systemów informacyjnych zarządzania.

runkowaniem na teorię rachunkowości przedsiębiorstw, przede wszystkim w pracach Butterwortha, Demskiego i Felthama<sup>21</sup>.

Istotą paradygmatu informacyjno-agencyjnego są - wynikające z kontraktu - stosunki oraz podział ryzyka między pryncypałem i menedżerem (agentem). W zależności od warunków umowy menedżer uzyskuje udział w zysku przedsiębiorstwa, który wyznaczają dwie skrajne wielkości: 1) stałe wynagrodzenie, 2) całkowity zysk, pomniejszony o stały czynsz dzierżawny, płacony przez agenta pryncypałowi. Te dwie ekstremalne wielkości określają, kto ponosi ryzyko za działalność gospodarczą. W pierwszym przypadku obciążony całym ryzykiem jest praktycznie pryncypał, w drugim menedżer - dzierżawca.

W obydwu skrajnych przypadkach unika się tzw. moralnego hazardu, czyli moralnej pokusy, na którą jest narażony każdy, kto reprezentuje interesy innej osoby. Pokusa ta polega na tym, że reprezentujący interesy działa we własnym zakresie, choćby to stało w sprzeczności z interesem zleceniodawcy. Przy pierwszym ekstremum pryncypał może całkowicie kontrolować działalność gospodarczą dyrektora i w ten sposób eliminować "moralny hazard". W przypadku drugiego ekstremum, tj. umowy dzierżawy przewiduje się sprawowanie kontroli nad kapitałem bądź zachowaniem majątku wydzierżawionego przedsiębiorstwa do końca terminu dzierżawy. Pomiędzy tymi skrajnymi przypadkami występuje rozwiązanie pośrednie, gdy wynagrodzenie menedżera zależy od jego wysiłków oraz od ogólnej kwoty zysku przedsiębiorstwa. W tej sytuacji zakłada się także, że działania ekonomiczne menedżera są w pełni nadzorowane przez pryncypała.

Te trzy sytuacje stanowią rozwiązanie modelowe. W praktyce są zakłócane przez:

- 1) wystąpienie "moralnego hazardu" z powodu niedostatecznej kontroli działań dyrektora;
- 2) możliwość nietrafnego wyboru informacji wskutek niesymetrycznego podziału dostępnych informacji, np. pomiędzy dyrektora i właściciela.

<sup>21</sup> R. M a t t e s s i c h, At Attempt to Apply Lakatos' Reserach Programmes, Stegmullers Theory Nets and Bunge's Family of Reserach Fields to Accounting Theory, Sonderdruck aus Logik, Philosophy of Sience and Epistemology, Wien 1987, s. 253.

Zwykle jeden z partnerów umowy agencji ma większe możliwości uzyskania informacji, które może wykorzystać dla własnego użytku, np. większą korzyść informacyjną uzyskuje menedżer niż właściciel udziałów - z racji posiadania specjalistycznego wykształcenia, doświadczenia oraz wiedzy o szczegółach działania firmy.

Omówiona w dużym skrócie koncepcja kontraktów, zwana też teorią asymetrycznej informacji, jest bazą dla paradygmatu informacyjno-agencyjnego w rachunkowości. Mattessich uważa, że dzięki tej trzeciej fazie paradygmat zarządczo-powierniczy, o którym sądzono, iż został wyparty w latach siedemdziesiątych przez paradygmat wyceny, w następnym dziesięcioleciu przeżył swój renesans.

Paradygmat wyceny (program badawczy nr 2) uznaje za bezpośredni cel rachunkowości prawidłową bądź "w przybliżeniu prawidłową" wycenę poszczególnych składników aktywów i pasywów. Kryje się za tym ostateczny cel rachunkowości, tj. prawidłowe ustalenie wyniku działalności przedsiębiorstwa i optymalne decyzje dotyczące jego majątku i kapitału<sup>22</sup>.

Faza pierwsza tego paradygmatu, tj. zasada wartości dochodowej (niem. Ertragswert, ang. present values) i zasada wartości bieżącej (niem. Tageswert, ang. current value) ma swój początek w teorii wyceny kapitału Böhm-Bawerka i Irvinga Fishera, rozwiniętej w rachunkowości przez J. B. Canninga (1929) oraz w praktycznym zastosowaniu zasady wartości odtworzenia w amerykańskich i niemieckich spółkach kolei żelaznej. Pierwszym, który systematycznie wyjaśnił istotę wartości odtworzenia - w ramach teorii wartości bieżącej - był Fritz Schmidt (1921, 1929/1953), a następnym - J. B. Canning (1929). Zdaniem Canninga, cena odtworzenia stanowi jedynie rodzaj obiektywnego substytutu prawdziwej, ekonomicznej, zdyskontowanej wartości dochodowej, z czym nie zgadza się Mattessich<sup>23</sup>. Po drugiej wojnie światowej wielu autorów przedstawiło liczne warianty koncepcji wartości bieżącej, inni natomiast w centrum zainteresowania postawili wartość dochodową, opracowując różne warianty teoretyczno-kapitałowego ujęcia bilansu. Zastosowanie tych zasad wyceny w praktyce przedsiębiorstwa umożliwia zachowanie jego substancji majątkowej.

<sup>22</sup> Tamże, s. 255

<sup>23</sup> M a t t e s s i c h, Forschungsprogramme..., s. 699.

Paradygmat partycypacji w ryzyku, wynikającym z uczestnictwa w rynku kapitałowym, czerpie swoje źródło z teorii neoklasycznej ekonomii i jej rozszerzenia przez K. J. Arrowa i G. Debreu'a (1954), ale głównie z nowatorskiej teorii portfolio H. Markowitza (1952) i E. F. Fama (1965). Pierwszymi pracami w dziedzinie rachunkowości, zaliczonymi przez Butterwortha do tej fazy paradygmatu wyceny są publikacje następujących autorów: N. H. Hakanssona (1969), J. S. Demskiego (1973), M. B. Garmana i J. A. Ohlsona (1980) oraz Ohlsona i A. G. Buckmana (1980)<sup>24</sup>.

Badania naukowe w ramach tego paradygmatu uwzględniają:

- 1) wartość prognozy rynkowej i jej oddziaływanie na rachunkowość,
- 2) wprowadzenie stochastycznych procesów do oceny informacji w systemie rachunkowości,
- 3) wycenę papierów wartościowych zgodnie z nowoczesną teorią finansową.

Mattessich zalicza do tego paradygmatu pracę R. Balla i P. Browna (1968), której autorzy zbadali jako pierwsi korelację pomiędzy wykazanim zyskiem przedsiębiorstwa oraz ceną akcji, a także pracę N. H. Hakanssona, J. G. Kunkela i J. A. Ohlsona (1982), podającą konieczne i wystarczające warunki, przy których publiczna informacja w sytuacji doskonałej konkurencji ma znaczenie<sup>25</sup>.

Paradygmat rynku kapitałowego jest ściśle związany z poprzednim i opiera się na tych samych podstawach oraz dodatkowym założeniu, że oprocentowanie papierów wartościowych posiada "prawdziwy" rozkład prawdopodobieństwa. Informacja o rynku papierów wartościowych jest uznawana za korzystną, jeśli wpływa na poprawę oszacowania oprocentowania.

W ramach tego paradygmatu Mattessich wymienia pionierską pracę R. Balla i P. Browna (1968), która jako pierwsza pokazywała, że zmiana określonego kursu akcji relatywnie wysoce koreluje z nieoczekiwaną zmianą zysku. Ponadto zalicza do tego paradygmatu publikacje H. W. Beavera (1968, 1981), H. J. Gonedesa i Dopucha (1974) oraz G. Fostera (1978).

<sup>24</sup> Tamże, s. 695.

<sup>25</sup> Mattessich, Forschungsprogramme..., s. 696 i tegoż, At Attempt..., s. 256.

W ocenie Mattessicha, żadna faza paradygmatu wyceny nie formułowała jasno i w sposób pełny niezbędnych warunków wyboru optymalnego systemu informacyjnego rachunkowości, dlatego zalicza on własne badania naukowe w dziedzinie rachunkowości do trzeciego programu badawczego, nazwanego paradygmatem strategiczno-informacyjnym. W jego ramach próbuje się opracować taką teorię, która mogłaby "przydzielić" różnorodnym celom informacyjnym rachunkowości różne struktury systemu rachunkowości. Mattessich należy do grupy tych teoretyków i ekspertów, którzy sądzą, że system informacyjny rachunkowości nastawiony na spełnianie wszystkich celów jednocześnie, dostarcza zadowalających rezultatów jedynie w bardzo prostych sytuacjach. Należy zatem, po prawidłowym określeniu potrzeb informacyjnych różnych "odbiorców" rachunkowości, dążyć do zbudowania cząstkowych systemów realizujących poszczególne cele. Rozróżnienie finansowej rachunkowości i rachunku kosztów jest tego właściwym przykładem. Przedstawiciele programu strategiczno-informacyjnego zmierzają do bogatszego podziału, opartego na teoretycznych założeniach, z których mogą być wyprowadzone różne, celowo zorientowane modele, tzn. dążą do instrumentalno-strategicznej teorii bilansowej. Za protoplastę trzeciego programu badawczego uważa się J. M. Clarka (1923), który zapoczątkował ten kierunek sloganem "różne koszty dla różnych celów". Następnie w tym duchu pisali tacy autorzy, jak: L. Spacek (1962), M. Backer (1965), W. Le Coutre (1949), E. Heinen (1978), W. Hamel (1984).

Od wczesnych lat sześćdziesiątych Mattessich dąży do rozwiązania teoretycznego dylematu dotyczącego ustalenia celu informacyjnego rachunkowości poprzez jasne rozróżnienie ogólnych podstawowych założeń rachunkowości i szczegółowych interpretacji jakiegoś rozwiązania, tzn. hipotez interpretacyjnych<sup>26</sup>. Wysiłki tego autora zmierzały do zastosowania analitycznych metod w rachunkowości, co zostało nagrodzone rozwojem analizy informacyjnej agencji; umożliwia ona ustalenie, jakie warunki muszą być spełnione, aby określone cele informacyjne mogły być wykonane oraz, jaki system in-

<sup>26</sup> Zob. R. M a t t e s s i c h, *Accounting and Analytical Methods*, Homewood, Ill: 1964, a także t e g o ż, *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens*, Düsseldorf 1970 oraz t e g o ż, *Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting*, "The Accounting Review" 1972, No. 47, s. 469-487.



formacyjny powinien być preferowany w danych okolicznościach. Z drugiej natomiast strony propozycja systematycznego zorientowania celowego rachunkowości została uwzględniona w niewielu teoretycznych opracowaniach.

Wyrazem myślenia nastawionego na cel w rachunkowości były natomiast działania podjęte w praktyce rachunkowości. Chodzi tu o dopuszczenie przez prawo handlowe (lecz nie prawo podatkowe) wielu państw (np. USA, Kanady, RFN, Holandii) stosowania obok podstawowej metody wyceny, opartej na koszcie historycznym, metody wyceny według wartości bieżącej. Prowadziło to do zwiększenia zakresu informacji potrzebnej do podejmowania decyzji gospodarczych, głównie dotyczących podziału wyniku, a w rezultacie decyzji o możliwości i kierunkach rozwoju przedsiębiorstwa. Możliwy jest bowiem wtedy pomiar zysku nie tylko na podstawie nominalnego zachowania kapitału, lecz także zachowania kapitału realnego i substancji majątkowej.

Wyróżniając trzy paradygmaty w nauce rachunkowości jako podstawowe programy badawcze integrujące teoretyków tej dyscypliny, Mattessich podjął trud uporządkowania wielości koncepcji i teorii przez nich skonstruowanych. Poprzez wydzielenie faz w ramach programów badawczych uświadomił zakres i złożoność przedmiotu nauki rachunkowości oraz proces ewoluowania i krystalizowania się poglądów określonych grup teoretyków rachunkowości.

W swoim ujęciu problemu Mattessich dążył do zgodności z filozoficzną koncepcją Kuhna. Ostatecznie jednak nie mógł jej w pełni zachować, nie ze względu na brak konsekwencji, lecz z uwagi na faktyczne cechy rozwoju nauki rachunkowości.

Określenie "paradygmat rachunkowości" zostało również włączone do języka polskich teoretyków rachunkowości. Zadawała to, jeśli określenie to jest stosowane w podejmowanych próbach refleksji nad rozwojem i aktualnym stanem nauki rachunkowości, niepokoi natomiast fakt używania tego terminu zbyt często i z pominięciem znaczenia nadanego mu przez Kuhna oraz utrwalonego już w filozofii nauki i metodologii wielu dyscyplin szczegółowych.

Wyszczególnienia paradygmatów w polskiej teorii rachunkowości po drugiej wojnie światowej dokonał S. Sojak<sup>27</sup>. Przyjął on za W.

---

<sup>27</sup> S. S o j a k, Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunko-



Brzezinem<sup>28</sup>, że teoria rachunkowości rozwijała się w Polsce w dwóch kierunkach: empirycznym i aksjomatycznym.

Kierunek empiryczny dotyczy wszystkich działów teorii rachunkowości i "polega na opisie praktycznych zastosowań rachunkowości w działalności gospodarczej podmiotów, należących do różnych działów gospodarki narodowej"<sup>29</sup>. Wyrazem tego podejścia do rachunkowości w dydaktyce była Skrzywanowska szkoła teorii rachunkowości, która wyjaśniała istotę zdarzeń księgowych i zasadę podwójnego zapisu, na podstawie bilansu przedsiębiorstwa. Punktem wyjścia tych wyjaśnień była klasyfikacja zdarzeń gospodarczych przedsiębiorstwa ze względu na ich wpływ na zmiany poszczególnych składników aktywów i pasywów.

Kierunek aksjomatyczny, który - zgodnie z sugestią Szymańskiego<sup>30</sup> - powinno się nazywać dedukcyjnym<sup>31</sup>, dotyczy tylko ogólnej teorii rachunkowości. Kierunek ten, którego twórcą był T. Peché, powstał w wyniku krytyki podejścia empirycznego oraz potrzeby uogólnienia zasad rachunkowości dla wszelkich jej zastosowań w skali całej gospodarki narodowej, a także potrzeb dydaktyki. T. Peché postulował, że ogólna teoria rachunkowości "powinna przestać być teorią rachunkowości przedsiębiorstw i to jeszcze tradycyjną, konwencjonalną, a stać się teorią wszelkich zastosowań podwójnego zapisu"<sup>32</sup>. Postulat ten realizuje "model ewidencyjny" Pechego wraz

wości w polskiej praktyce akademickiej po drugiej wojnie światowej, [w:] Współczesne problemy rachunkowości i informatyki, Katowice 1989, z. 1.

<sup>28</sup> W. B r z e z i n, Modele ewidencyjne - analiza porównawcza, "Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej" 1979, nr 14, Nauki społeczno-ekonomiczne i t e g o ż, Teoria modeli ewidencyjnych, WSP, Częstochowa 1980.

<sup>29</sup> S o j a k, Powstanie..., s. 211.

<sup>30</sup> K. G. S z y m a ń s k i, Struktura logiczna rachunkowości: studium metodologiczne nad dziedziną badań nauki rachunkowości, [rozprawa doktorska - BUŁ], Łódź 1981.

<sup>31</sup> Określenie to wiąże się z podstawowymi metodami stosowanymi w ogólnej teorii rachunkowości w trakcie formułowania twierdzeń; są nimi wnioskowanie dedukcyjne oraz podejście empiryczne i idealizacyjne do tworzenia teorii. W nauce rachunkowości tworzone są teorie w postaci systemów dedukcyjnych, najczęściej w formie przed-aksjomatycznej, rzadko natomiast w postaci sformalizowanego systemu aksjomatycznego.

<sup>32</sup> T. P e c h é, Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej, PWE, Warszawa 1963.

z jego dwoma modyfikacjami. Autor ten w ramach ogólnej teorii rachunkowości wyjaśnił zasady funkcjonowania kont oraz zasadę podwójnego zapisu. Na podstawie jego modelu można wyjaśnić procesy gospodarcze zachodzące w każdym podmiocie gospodarczym, niezależnie od specyfiki branżowej, a także powstawanie produktu globalnego, dochodu narodowego i jego podział oraz działalność gospodarczą w skali międzynarodowej.

Na podstawie przeanalizowanych kierunków rozwoju rachunkowości w Polsce po II wojnie światowej Sojak dochodzi do następujących wniosków: "W latach pięćdziesiątych w empirycznej teorii rachunkowości obowiązywał paradygmat trzech funkcji sformułowanych przez S. Skrzywaną (planowej, kontrolnej, sprawozdawczej). W latach sześćdziesiątych zarysował się kryzys w zakresie teorii rachunkowości, ale równocześnie rodził się paradygmat polegający na zespoleniu funkcji mikro- i makroekonomicznych, który sformułował i rozwinął Peche, dając impuls do badań naukowych nad nowymi obszarami problemowymi rachunkowości. Czy obecnie ogólna teoria rachunkowości poszukuje nowego paradygmatu? - chyba nie. Nie rozwinęły się bowiem w wystarczającym zakresie badania nad wszelkimi możliwymi jej zastosowaniami..."<sup>33</sup>. Dalej autor stwierdza, że empiryczna teoria rachunkowości nadal rozwija się i pod jej wpływem pozostaje nauczanie rachunkowości w większości szkół wyższych i w całym ekonomicznym szkolnictwie średnim. "Paradygmat zespalający funkcje mikro- i makroekonomiczne rachunkowości nie zburzył więc do końca, bo i nie mógł, paradygmatów tradycyjnej teorii rachunkowości", a rozwój teorii rachunku kosztów "świadczy o tym, że teza Skrzywaną o trzech funkcjach rachunkowości [...], a szczególnie planowej, zdaje się być ponownie aktualnie obowiązującą"<sup>34</sup>.

Podstawą wyróżnienia przez Sojaka dwóch paradygmatów w teorii rachunkowości w Polsce było występowanie dwóch tendencji w pojmowaniu funkcji, jakie stoją przed systemem rachunkowości. Miało to wpływ na sposób wyjaśniania podstawowych zagadnień rachunkowości oraz metody nauczania rachunkowości głównie w szkolnictwie wyższym. Moim zdaniem można mówić przy takim ujęciu o zmianie paradygmatu, przyjmując wąskie rozumienie tego terminu jako me-

<sup>33</sup> So j a k, Powstanie..., s. 217.

<sup>34</sup> Tamże, s. 218.

tody postępowania naukowego w procesie budowy teorii rachunkowości. Nie nastąpiła tu jednak zmiana "matrycy dyscyplinarnej", na którą składają się przekonania jakiejś grupy naukowców, dotyczące istoty i struktury dziedziny przedmiotowej określonej dyscypliny naukowej.

#### 4. WNIOSKI I PROPOZYCJA WŁASNA

Koncepcja paradygmatów rachunkowości w ujęciu Mattessicha dotyczy nauki rachunkowości uprawianej w anglojęzycznym obszarze językowym. Sojak natomiast scharakteryzował rozwój ogólnej teorii rachunkowości w Polsce. Z pewnością byłoby bardzo trudno wskazać jeden bądź kilka dominujących paradygmatów (w sensie largo) nie uwzględniając granic państwowych i językowych. Literatura naukowa dotycząca rachunkowości w poszczególnych państwach wykazuje znaczne zróżnicowanie ze względu na odmiennosc rozwiązań prawnych i finansowych, różne zwyczaje i tradycje lokalne. Zwiększa się jednak zestaw prac teoretycznych, odnoszących się do konkretnych systemów rachunkowości, które stanowią wspólny dorobek rachunkowości jako dyscypliny naukowej oraz "zacierają do zatarcia różnic i odmiennosci praktycznych na rzecz wytworzenia koncepcji i doktryn, które mogłyby uzyskać, jeśli nie powszechną akceptację, to przynajmniej zrozumienie u specjalistów całego świata"<sup>35</sup>.

Oceniając rozwój omawianej nauki trzeba wziąć też pod uwagę, że przebiega on według nieco innego schematu niż ewolucja nauk przyrodniczych. Aby można było uznać jej rozwój za rewolucyjny, należałoby wskazać, że następuje przejście od starego do nowego paradygmatu, bo tylko taki proces oznacza wystąpienie rewolucji w nauce. Trudność w ustaleniu, co w tej dyscyplinie i kiedy w przeszłości stanowiło taką radykalną zmianę w nastawieniu wspólnot naukowych, sprawia, iż zajmujący się tym zagadnieniem mówią o ewolucyjnym charakterze formułowanych paradygmatów.

Jeżeli spojrzymy na rozwój nauki rachunkowości przez pryzmat

---

<sup>35</sup> Teoretyczne podstawy rachunkowości, red. I. P e c h e, PWN, Warszawa 1988, s. 61.

całej koncepcji Thomasa Kuhna, to możliwe są następujące alternatywne hipotezy:

- 1) nauka rachunkowości znajduje się w stadium przedparadygmatycznym;
- 2) nauka rachunkowości opiera się na podstawowym paradygmacie, jakim jest zasada podwójnej klasyfikacji wartości; zmiana tego paradygmatu nastąpi, jeżeli uzyskają aprobatę znaczącej grupy rachunkowców koncepcje rachunkowości wielowymiarowej<sup>36</sup>;
- 3) w nauce rachunkowości występują "małe" rewolucje naukowe, lecz pozostają one prawie niedostrzegalne z powodu niewłaściwego sposobu pisania prac naukowych i podręczników akademickich, tzn. pisane są one tak, że przedstawiają rozwój nauki rachunkowości jako ciągły proces liniowy, czyli stare prace są po prostu "przerabiane" i wydawane jako nowe, uwzględniając zmieniony paradygmat.

Uważam, że rachunkowość jako nauka wyszła już ze stadium przedparadygmatycznego w czasie, gdy zaczęto w sposób naukowy wyjaśniać istotę podwójnego zapisu, tworząc rozwinięte personalistyczne teorie księgowość oraz teorie materialistyczne. Wtedy również dziedzina badań rachunkowości uległa poszerzeniu o problemy rachunku kosztów. Można założyć, że okres przedparadygmatyczny omawianej nauki odpowiada w przybliżeniu etapowi wiedzy potocznej z zakresu rachunkowości.

Sądzę także, iż zmiana, a właściwie rozszerzenie fundamentalnej zasady podwójnego zapisu (która wyznaczała obszar problemów badawczych rachunkowości) przez wprowadzenie kolejnego wymiaru (bądź kolejnych wymiarów) będzie oznaczać przejście do nowego paradygmatu, gdyż wymaga nowego podejścia do badań w tej dyscyplinie. W efekcie tego powstaną problemy i ich rozwiązania, które trzeba będzie utrwalić w nowych pracach naukowych i podręcznikach.

Oryginalną propozycją potrójnej księgowości opracowaną przez Ijiri'ego (1986) konstruuje nowy paradygmat w zakresie ujmowania, przetwarzania i prezentacji zdarzeń gospodarczych. Koncepcja wprowadzenia nowego rodzaju ewidencji, wyjaśniającej przyczyny, kie-

<sup>36</sup> Por. np.: Y. I j i r i, A Framework for Triple - Entry Bookkeeping, "The Accounting Review" 1986, No 4; J. S t ę p n i e w s k i, przyczynek do teorii rachunkowości zdarzeniowej, "Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1987, t. 13, s. 39-54.

runek i tempo zmian relacji dochody a koszty, stanowi logiczne rozszerzenie księgowości podwójnej do potrójnej. Ijiri opiera tę koncepcję na nowych kategoriach, takich jak: "impet", "siła", "impuls" i "akcja". Przedstawiając ich wzajemne relacje za pomocą działań rachunku różniczkowego i całkowego, wskazuje na to, że siły są pierwotnymi czynnikami wpływającymi na koszty i dochody. Stanowią one trzeci wymiar w rachunkowości.

Prowadzenie trójwymiarowego systemu rachunkowości majątkowej - zdaniem Ijiriego - zapewni uchwycenie wszystkich elementów mających ostateczny wpływ na wielkość majątku podmiotu gospodarczego. Wymaga to wprowadzenia, obok zapisu debet i credit, trzeciego zapisu nazwanego trebit. Każde zdarzenie gospodarcze mające wpływ na zmianę majątku należy ujmować na stronie debet i credit odpowiednich kont, a trzeci raz na koncie odpowiedniej siły (bądź sił), która miała wpływ na występowanie zdarzenia w określonej kwocie.

Po szczegółowym poznaniu tej koncepcji nie można nie zgodzić się z jej autorem, iż może ona w zasadniczy sposób zmienić stosowane w praktyce zasady ujmowania i przetwarzania zdarzeń gospodarczych, stanowi bazę dla niektórych podstawowych koncepcji rachunkowości zarządczej, szczególnie w zakresie kosztów i wyników. Ponadto przedstawia możliwość integrowania tych analiz z rachunkowością finansową<sup>37</sup>.

Powyższe ustalenia są wyrazem rozważań nad charakterem rozwoju interesującej nas dyscypliny naukowej, a w szczególności nad sensownością stosowania w niej terminu "paradygmat" w znaczeniu użytym przez Kuhna. Jestem świadoma, że są one odmienne od poglądów cytowanych wcześniej metodologów rachunkowości. Ustalenia te są próbą nietradycyjnego spojrzenia na naukę rachunkowości i jej rozwój i wymagają jeszcze przedyskutowania w szerszym gronie teoretyków rachunkowości.

---

<sup>37</sup> I j i r i, A Framework..., s. 745.

Anna Szychta

PARADIGMS IN ACCOUNTING SCIENCE  
IN THE LIGHT OF THOMAS S. KUHN'S CONCEPTIONS

The article presents the chosen standpoints on paradigms in accounting science preceded by an outline of the conception of science development in Thomas S. Kuhn's approach. On the basis of this conception, whose essence lies in such concepts as "paradigm", "normal science" and "scientific revolution", many theoreticians describe the development of different scientific disciplines including economic ones. Among accounting scholars deriving their inspiration from Kuhn's approach, the findings of Richard Mattessich seem to be most accurate. Recognizing accounting science as a multi-paradigm science whose development is rather of an evolutionary character, he distinguished three paradigms in it, i.e. stewardship, valuation, and information-strategic one. After presenting the views of other authors as well, an attempt is made in the last part of this article to formulate its author's own ideas regarding characteristic features of the development of accounting and its contemporary paradigm, which has been considered to be an original conception of Y. Ijiri's triple accounting.