

Henryk RONEK

Naukowy charakter rachunkowości

A Scientific Character of Accountancy

Rachunkowość jest dyscypliną wielowiekową, rozpowszechnioną na całym świecie. Zajmowało się nią już wiele pokoleń praktyków i teoretyków, ale stosunkowo niedawno, bo w latach 50. naszego wieku, wyłonił się problem, czy rachunkowość może być traktowana jako nauka. Wywołali go zapewne ekonomiści amerykańscy, dla których najważniejszy był aspekt wielkiej użyteczności dyscypliny, a nie jej zaszczytny przydomek. Skłonni więc byli zrezygnować z rangi naukowej rachunkowości, traktując ją jako rodzaj sztuki.¹ Jednak opinie te nie były ogólnie podzielane, a w Polsce absolutnie odrzucone. Na I Kongresie Nauki Polskiej rachunkowość została formalnie zaliczona do nauk ekonomicznych. Gorzej jednak było z uzasadnieniem, więc wątpliwości pozostały do dzisiaj. Dlatego też warto powrócić do sprawy, dostarczając argumentów przemawiających za naukowym charakterem rachunkowości.

PRZESŁANKI UZNANIA RACHUNKOWOŚCI ZA NAUKĘ

Pojęcie nauki i jej zakres budziły i nadal budzą wiele kontrowersji. Właściwie, prób definicji analitycznych nauki jest niewiele. Tłumaczy to T. Kotarbiński, który biorąc za podstawę założenie, że omawiać możemy tylko to, co działa na nasze zmysły, dochodzi do wniosku, iż „nie można twierdzić, że nauki istnieją, w sensie podstawowym, lecz można twierdzić

¹ Tak można sądzić np. na podstawie pracy J. Lassera, *Handbook of Accounting Methods*, New York 1946, a w dziele pod red. R. Wixona, *Accounting Handbook* (New York 1957) już na stronie 1 znajdujemy sformułowanie: „Accounting is an art, not a science”.

że nauki istnieją w sensie wtórnym, ale to znaczy, że ludzie badają, uczą się i nauczają".²

Nie oznacza to, że problemom nauki nie poświęca się należytej uwagi. Wprost przeciwnie. We współczesnej epistemologii kluczowym, a jednocześnie najbardziej spornym zagadnieniem, stały się determinanty rozwoju nauki.³ W związku z tym powstają różne teorie nauki, a ściślej, różne alternatywne propozycje nauki, np. propozycja pozytywistyczna, instrumentalistyczna, hipotetytyczna czy idealizacyjna.⁴ Sporo miejsca poświęca się problemowi metody naukowej, koncepcjom nauki, a zwłaszcza wyjaśnieniom naukowym. Przez te ostatnie rozumie się pojęcie węższe od pojęcia wszelkich rozumowych dociekań.⁵ E. Nagel usiłuje np. określić samą naukę, porównując jej wyjaśnienia z rozumowaniem zdroworozsądkowym.⁶ Dochodzi przy tym do konkluzji, że definiowanie takie: „zmusiłoby nas do odmówienia zaszczytnego miana nauki wszelkim dyscyplinom z wyjątkiem kilku działów fizyki”.⁷

Stwierdzenie to jest niewątpliwie słuszne, a w związku z tym pojawia się problem, wspólny zresztą dla wszystkich dyscyplin stosowanych, zaliczenia rachunkowości do nauki. W klasyfikacji nauk istnieje kierunek, według którego tylko dyscypliny teoretyczne stanowią naukę. Do nauki należy wyłącznie dociekanie naturalnych prawidłowości zdarzeń, czyli poszukiwanie tzw. „praw rzeczywistości”. Natomiast dyscypliny praktyczne nie mogą być uważane za naukowe.⁸ Oczywiście, nikt nie kwestionuje wysokiej rangi np. medycyny, techniki i rachunkowości, lecz odmawia się im miana nauki. U podstaw tej negacji leży przekonanie, że zadaniem nauki jest odwzorowywanie rzeczywistości, wyjaśnianie tego co jest, a nie określanie tego, co być powinno. Nauka nie może formułować zasad, sposobów działania, co czynią właśnie dyscypliny typu rachunkowości.

Czy jednak słuszne jest zaliczanie do nauki dyscyplin według ich charakteru i przedmiotu zainteresowań. Czy postawione im zadania mają

² T. Kotarbiński, *Myśli o nauce* [w:] *Elementy teorii poznania i metodologii nauk*, PWN, Warszawa 1986, s. 424. Pierwodruk: „Kultura i społeczeństwo”, t. II, nr 1 z 1958 r.

³ J. Kmita, w przedmowie do pracy K. R. Poppera pt. *Logika odkrycia naukowego*.

⁴ L. Nowak, *Wstęp do idealizacyjnej teorii nauki*, PWN, Warszawa 1977, s. 5—6.

⁵ Kotarbiński, *op. cit.*, s. 427.

⁶ E. Nagel, *Struktura nauki* (rozd. I *Nauka i zdrowy rozsądek*), PWN, Warszawa 1970.

⁷ *Ibid.*, s. 384.

⁸ Wł. Tatarkiewicz, *Studia z metodologii* [w:] *Skupienie i marzenie*, wyd. M. Kot, Kraków 1951, s. 127.

decydować o ich randze naukowej. Wydaje się, że jest to założenie niewłaściwe, ponieważ jest rzeczą oczywistą, że przed różnymi dyscyplinami stawiane są bardzo różne zadania, różny więc musi być charakter i przedmiot zainteresowań różnych dyscyplin. A zatem nie te elementy powinny stanowić kryterium zaliczania do nauki. Warto natomiast zwrócić uwagę na metodologię, na typ postępowania wyjaśniającego stosowany w tych naukach.

Tak właśnie postępuje T. Kotarbiński, protestując przeciwko zbyt wąskiemu traktowaniu nauki.⁹ Wykazuje on, że wszystkie nauki realne (a więc nauki z wyłączeniem matematyki i logiki) nie różnią się pod względem ogólnometodologicznym. Zarówno w naukach tzw. „czystych” — teoretycznych, jak i w naukach praktycznych — występuje podobny typ postępowania badawczego, mianowicie i nauki teoretyczne, i nauki praktyczne wychodzą od konstataowania i charakterystyki poszczególnych faktów, a następnie przechodzą do badań uwarunkowania zdarzeń i stanów rzeczy. O ile jednak nauki stosowane poszukują warunków wystarczających, aby powstał pożądaný stan rzeczy, to dyscypliny teoretyczne dociekają, jakich warunków potrzeba do zajścia czegoś określonego. „Różnica tylko w tym, że owo coś określonego, czego warunków poszukuje przyrodnik, wcale nie musi być dla kogoś z jakichś względów pożądané, a poszukiwane składniki warunku wystarczającego wcale nie muszą być dostępne wywołaniu ich przez nas”.¹⁰ „Zarówno badacz naturalnego toku przyrody, jak badacz obmyślający wykonalną innowację są badaczami, gdyż usiłują wykryć uwarunkowanie bądź niezbędne, bądź wystarczające, procesów i stanów rzeczy i w tym wtórnym sensie badają to, co jest, mianowicie faktycznie panujące w bycie zależności. Takie badania uprawiają w rzeczywistości, o których mówi się, że chodzi im o to, co jest ale również i ci, o których mówi się że im chodzi nie o to, co jest, lecz o to, co być powinno”.¹¹ Jeżeli dodać, że i teoretycy nie zawsze ograniczają się do badań warunków czegoś, co się dzieje faktycznie, lecz często interesują się warunkami ewentualności wyidealizowanych, różnica w podejściu jednych i drugich niknie zupełnie.

Tak też jest i w rachunkowości. W drodze do opracowania nowych, czy też lepszych norm, zasad, dyrektyw itp., punktem wyjścia staje się stwierdzenie wadliwości istniejących rozwiązań lub ich braku (skonstatowanie faktu). Po tym następuje dociekanie, jakie warunki są niezbędne do zaistnienia rozwiązań gwarantujących pożądané efekty i ich propozycja. Ten typ postępowania jest w sensie ogólnym, idealny, wspólny

⁹ *Ibid.*, s. 429.

¹⁰ *Ibid.*, s. 127.

¹¹ *Ibid.*, s. 429.

dla wszystkich nauk realnych. Nie może więc być wątpliwości, że do tej wielkiej rodziny nauk należy też rachunkowość.

W literaturze można spotkać i inne kryteria zaliczenia danej dyscypliny do nauki. Jak pisze Wł. Tatarkiewicz, aktualnie pojęcie nauki wiąże się raczej z wiedzą „metodycznie zdobytą i możliwie pewną”.¹² Nie należy nikogo przekonywać, że i ten warunek spełnia rachunkowość w najwyższym stopniu. T. Kotarbiński proponuje natomiast, aby przez naukę rozumieć „[...] wszelką całość godną tego, by być przedmiotem nauczania intelektualnego w szkolnictwie wyższym, w charakterze odrębnej specjalności”.¹³ I znowu zauważamy, że niezależnie od akceptacji tej definicji, założony w niej warunek jest również wypełniany przez rachunkowość.

MIEJSCE RACHUNKOWOŚCI W KLASYFIKACJI NAUK

Stwierdzenie naukowego charakteru rachunkowości obliguje do określenia jej miejsca w gronie innych nauk. Wiąże się to z problemem klasyfikacji nauk.¹⁴

W badaniach naukowych jedną z najważniejszych czynności badacza jest uzasadnianie. W zależności od tego, jakie stosuje się metody uzasadniania i jakiego rodzaju zadania stanowią w tym pierwsze przesłanki, wyróżnia się dwa typy metodologiczne nauk. Do pierwszego z nich zaliczane są nauki dedukcyjne, natomiast do drugiego nauki indukcyjne. Podział ten odpowiada zasadniczo podziałowi nauk na formalne i realne.

Nauki formalne to matematyka i logika. W naukach tych metodą uzasadniania jest rozumowanie dedukcyjne, tj. takie, które dzięki zastosowaniu odpowiednich reguł logicznych prowadzi zawsze od prawdziwych wniosków — jest więc niezawodne. W naukach tych pierwszymi przesłankami są aksjomaty.

Z kolei nauki realne, inaczej empiryczne, operują metodą indukcyjną, a pierwszymi przesłankami są zdania spostrzeżeniowe będące, co do formy, zdaniami jednostkowymi, tj. odnoszącymi się do jednego określonego przedmiotu lub zdarzenia.¹⁵ Na podstawie zdarzeń jednostkowych, o których wiemy z obserwacji lub eksperymentu, wyciągane są wnioski o charakterze ogólnym.

¹² *Ibid.*, s. 127.

¹³ Kotarbiński, *Myśli o nauce...*, s. 426.

¹⁴ Szerzej na ten temat np. T. Kotarbiński, *Z dziejów klasyfikacji nauk*, [w:] *Elementy...*, s. 431—444, S. Kamiński, *Pojęcie nauki i klasyfikacji nauk*, Towarzystwo Naukowe KUL, Lublin 1961; Wł. Tatarkiewicz, *Nauki nomologiczne a typologiczne...* s. 127—134.

¹⁵ M. Marciszewski, *Metody analizy tekstu naukowego*, PWE, Warszawa 1977, s. 72.

Rachunkowość, ze względu na swój sposób działania, ze względu na swoją metodę uzasadniania i pierwszej przesłanki, jest nauką realną, empiryczną, indukcyjną. Opiera się na faktach jednostkowych, na podstawie których wyciąga ogólne wnioski dotyczące określonej klasy zjawisk. Nie stosuje zasadniczo w swym działaniu eksperymentu, lecz obserwację.¹⁶

Z kolei, warto zwrócić uwagę na podział nauk na idiograficzne i nomotetyczne.¹⁷ Zaproponował go W. Windelband, według którego nauki ustalające jednostkowe fakty, badające zjawiska i przedmioty ze względu na ich lokalizację czasoprzestrzenną są idiograficznymi. Natomiast nauki nomotetyczne mają za zadanie formułowanie i sprawdzanie twierdzeń ściśle ogólnych, zwanych prawami. Podobny podział nauk na generalizujące i indywidualizujące pochodzi od H. Rickeeta, ucznia Windelbanda.¹⁸ Wspomniane podziały mają tę zaletę, że wskazują, iż nie wszystkie nauki, jak to poprzednio zakładano, są nomotetyczne.

W klasyfikacji tej mogłaby się więc znaleźć i rachunkowość. Badając jednostkowe podmioty gospodarcze, a w nich jednostkowe fakty i zdarzenia składające się na interesującą ją całość, jest rachunkowość związana z lokalizacją czasoprzestrzenną. Upoważniałoby to do zaliczenia jej do nauk idiograficznych (indywidualizujących).

Jednak, jak słusznie stwierdza Wł. Tatariewicz, zaprezentowany podział jest wadliwy. Popelnia mianowicie podwójny błąd. „Najpierw, przyjmując istnienie nauk idiograficznych, których naprawdę nie ma, po wtóre zaś, nie uwzględnia nauk, które nie będąc idiograficznymi nie są też nomotetycznymi”.¹⁹ Stwierdzenie faktów jest bowiem punktem wyjścia we wszystkich naukach realnych, również w przyrodoznawstwie. Nie jest cechą żadnej nauki, ale jednocześnie nie jest nigdzie punktem dojścia. Nie ma nauki realnej, która by się bez stwierdzenia faktów obyć mogła — ale nie ma też takiej, która by się na nim kończyła. Idiograficzny charakter mają materiały do nauk czy części nauk, ale nie całe nauki.²⁰

Podobnie rzecz ma się z rachunkowością. U podstaw jej działania również leży ustalanie jednostkowych faktów, ale przecież na tym nie kończą się procedury badawcze. Jest to niewątpliwie bardzo ważny etap, ale dopiero po nim następuje całe bogactwo różnego rodzaju analiz, przetwa-

¹⁶ Ściśle biorąc, teoretycy rachunkowości, dzięki rozwojowi badań behawioralnych w rachunkowości, udowodnili, że istnieje możliwość zastosowania eksperymentu do prowadzenia badań naukowych w rachunkowości. Wyniki nie są jeszcze zadowalające. Por. K. G. S z y m a ń s k i, *Problemy metodologiczne rachunkowości*, SGPiS, Warszawa 1988, s. 74—79.

¹⁷ Tatariewicz, *Nauki nomologiczne i typologiczne*, s. 127—134.

¹⁸ J. G i e d y m i n, *Problemy, Zatożenia, Rozstrzygnięcia*, Poznań 1964, s. 173—174.

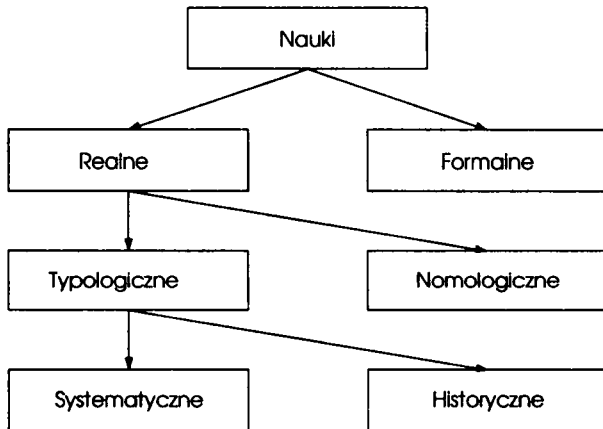
¹⁹ Tatariewicz, *Nauki nomologiczne i typologiczne*, s. 129.

²⁰ *Ibid.*, s. 130.

rzania tych faktów, aby ostatecznie zrealizować swoje zadanie, swój cel poznawczy. Nie jest więc rachunkowość w pełni idiograficzną, ale nie jest również nauką nomotetyczną.

Dlatego też warto za Wł. Tatarkiewiczem postawić pytanie, jaki charakter mają nauki, które nie są nomotetyczne?²¹ Ku czemu zmierzają te, które praw ogólnych nie odkrywają? I tutaj Wł. Tatarkiewicz dochodzi do wniosku: nauki takie zmierzają ku ustalaniu typów, różnych postaci, w jakich w danej dziedzinie występują zjawiska, ku wyodrębnieniu w tych zjawiskach grup naturalnych. Nauki te nazywa typologicznymi w odróżnieniu od nomotetycznych (te ostatnie jest skłonny nazywać nomologicznymi, ponieważ, jak stwierdza, uczeni raczej praw nie ustanawiają, lecz je odkrywają).

Ponieważ w klasyfikacji tej główne *novum* stanowią nauki typologiczne, autor poświęca im więcej miejsca. Mianowicie dokonuje pogłębienia ich klasyfikacji. I tak, nauki typologiczne wysuwające na pierwszy plan cechy czasowe nazywa historycznymi. Wysuwające zaś na plan pierwszy ich cechy przestrzenne zalicza do topograficznych. Z kolei, tym dyscyplinom, które abstrahują od cech czasowych i przestrzennych, przyznaje nazwę systematycznych. Dokonuje też Wł. Tatarkiewicz pewnego uproszczenia. Związane jest ono z zaliczaniem nauk topograficznych, jako mniej rozwiniętych, do jednej grupy nauk historycznych. W efekcie otrzymuje klasyfikację nauk, którą przedstawia ryc. 1.



Źródło: na podstawie Wł. Tatarkiewicza, s. 132.

Ryc. 1. Klasyfikacja nauk wg Wł. Tatarkiewicza
Classification of sciences according to Wł. Tatarkiewicz

²¹ *Ibidem*.

Ze względu na cel i sposób działania, rachunkowość wypada zaliczyć do nauk typologicznych. W zakresie swojej dziedziny bada sposoby działań, ustalając ich różne typy, różne postacie, różne grupy. Być może byłoby pewną przesadą twierdzić, że w tych zjawiskach wyodrębniane są grupy naturalne. Grupowanie to odbywa się według przesłanek praktycznych, według celów, które przed rachunkowością są stawiane — choć nie należy sądzić, że odbywa się to wbrew przesłankom naturalnym.

I być może, byłyby lepiej poprzestać na zaliczeniu rachunkowości do dyscyplin typologicznych, bez próby bardziej szczegółowego jej lokalizowania. Wynika to, jak można sądzić, z posiadania przez rachunkowość pewnych cech, które uniemożliwiają wskazanie dokładniejszego jej miejsca w klasyfikacji Wł. Tatariewiczza. Ze względu na sposób działania najbardziej zbliżona jest do dyscyplin systematycznych, ale czy można oderwać ją od miejsca i czasu (daty) działania? Inna sprawa, czy można w ogóle systematyzować zjawiska bez uwzględnienia miejsca (choćby bardzo rozległego) i czasu tej procedury.

Wydaje się, że ze względu na postawiony cel, warto na koniec przedstawić rachunkowość w kontekście podziału nauk na przyrodnicze i humanistyczne. Ogólne przesłanki tej klasyfikacji wskazują, iż dyscypliny zajmujące się przedmiotami i zjawiskami należącymi do świata przyrody są zaliczane do przyrodniczych, natomiast nauki mające na przedmiot swoich zainteresowań zjawiska społeczne i wytwory ludzkiej działalności traktowane są jako humanistyczne.

Ze względu na swój przedmiot badawczy, rachunkowość musi być zaklasyfikowana do nauk humanistycznych, a pogłębiając tę klasyfikację — do nauk społecznych i dalej do nauk ekonomicznych. Jednak, patrząc na sposób badawczy tutaj występujący, przypomina on metodologię spotykaną w przyrodoznawstwie. Uwidocznia się to w dążeniu do ścisłości zarówno aparatury pojęciowej, jak i do nadawania procesom bardziej ścisłego, empirycznego charakteru. Dodajmy, że podobne tendencje metodologiczne, określane mianem „scjentyzmu” dotyczą również niektórych innych nauk humanistycznych — głównie nauk społecznych. Doprowadziło to do rozbicia jednolitej niegdyś dziedziny nauk humanistycznych.²²

I jeszcze jedna uwaga. Rachunkowość należy do nauk ekonomicznych, ale też spełnia tutaj rolę wyjątkową. Mianowicie, rolę rachunkowości można by porównać do roli filozofii w naukach w ogóle. Spełnia bowiem funkcję przygotowawczą do nauk ekonomicznych, wytwarza dla nich odpowiednie pojęcia podstawowe, a zwłaszcza dyrektywy metodologiczne.

²² T. Pawłowski, *Metodologiczne zagadnienia humanistyki*, PWN, Warszawa 1969, s. 5.

Reasumując należy stwierdzić, że rachunkowość posiada charakter naukowy. O tym, że dyscyplina ta jest nauką przesądza przede wszystkim jej metodologia — ogólny typ postępowania wyjaśniającego, jednakowy dla nauk „czystych” — teoretycznych i dla nauk stosowanych — praktycznych, zdobywana przez nią w sposób metodyczny wiedza pewna, a również i to — by pozostać w zgodzie z T. Kotarbińskim — jej ranga akademicka.

Stosunkowo łatwo też wskazać miejsce rachunkowości wśród innych nauk. Biorąc pod uwagę różne kryteria klasyfikacyjne, rachunkowość jest nauką realną, empiryczną, indukcyjną. Jest też nauką systematyczną, typologiczną. Należy do rodziny nauk humanistycznych, społecznych, ekonomicznych.

S U M M A R Y

The paper demonstrates that accountancy is of scientific character. The fact that this discipline is a science is proved by its methodology — a general type of explanatory proceedings which is the same both for "pure", theoretical sciences and for the applied sciences — and the knowledge which is acquired in a methodical manner as well as by its academic standing, to be in agreement with T. Kotarbiński.

It is relatively easy to indicate the place of accountancy among other sciences. Taking into consideration various criteria of qualification, accountancy is a real, empirical and inductive science. It is a systematic and typological science as well. It belongs to the family of humanistic, social and economic sciences.