

**Natalia Zimniewicz**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości  
natalia.zimniewicz@natibaby.pl

## PARADYGMATY RACHUNKOWOŚCI NA TLE HISTORII ROZWOJU NAUK

**Streszczenie:** Problematyka paradygmatów wzbudza wiele kontrowersji, między innymi ze względu na niejasność tego terminu. Pojęcie paradygmatów zostało upowszechnione przez T. Kuhna – amerykańskiego filozofa, który przypisał im wymogi możliwe do spełnienia głównie w naukach przyrodniczych. Pomimo to doktryna Kuhna była wielokrotnie adaptowana na potrzeby innych dyscyplin, między innymi rachunkowości zaliczanej do historycznie młodszych nauk społecznych. Doprowadziło to do zamętu teoretycznego, poczucia kryzysu i nadchodzącej rewolucji.

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie rozumienia terminu „paradygmat” dla nauki rachunkowości w kontekście historycznego rozwoju nauk.

**Słowa kluczowe:** nauki przyrodnicze, nauki społeczne, paradygmaty, rachunkowość.

**Klasyfikacja JEL:** M41.

### Wstęp

Problematyka paradygmatów wzbudza wiele dyskusji, naukowcy napotykają trudność w jednolitym ujęciu tego zagadnienia. Niejednoznaczna jest nie tylko odpowiedź na pytanie o katalog paradygmatów dla danej dyscypliny, ale także o definicję tego terminu. Ranga tej problematyki została zwiększona przez T. Kuhna – filozofa, który od istnienia paradygmatów w danej dyscyplinie uzależnił to, czy można uznać status jej naukowości.

Wątpliwości te są również zauważalne w nauce rachunkowości. Wiele niejasności ma swoje źródło w dosłownym przejmowaniu terminów i metodologii z innych dyscyplin naukowych, których natura mocno się różni od nauk społecznych. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie rozumienia terminu „paradygmat” dla nauki rachunkowości w kontekście historycznego rozwoju nauk. W artykule zastosowano metody analizy opisowej i porównawczej.

## 1. Historyczny aspekt rozwoju nauk społecznych

Największe piętno na sposobie uprawiania nauki odcisnęli przedstawiciele nauk przyrodniczych, czyli nauk empirycznych, których przedmiotem badań są zjawiska przyrody i ustalenie praw nimi rządzących (między innymi biologia, chemia, fizyka) (<http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/3963933/nauki-przyrodnicze.html>). Fizyka – czołowa reprezentantka nauk przyrodniczych – przez długi czas nosiła przydomek „królowa nauk”. Głównie na skutek działań przedstawicieli tej dyscypliny ukształtował się model zwany w piśmiennictwie wzorcem mechanistyczno-deterministycznym. Główne jego założenia są następujące [Zimniewicz 2005, s. 6 i 7]:

- z całości należy wyodrębnić najmniejsze elementy i badać je w izolacji od wszelkich zależności i wpływów zewnętrznych,
- w celu objaśnienia funkcjonowania tych najmniejszych cząstek świata, należy posługiwać się myśleniem przyczynowo-skutkowym, oznacza to, że trzeba interpretować funkcjonowanie tychże na wzór działania mechanizmów; skoro wiadomo, jaka jest przyczyna i jaki będzie skutek, to w rezultacie wszystko jest z góry wyznaczone (zdeterminowane),
- wszelkie zjawiska i procesy podlegające badaniu powinny być wymierne, oznacza to, że można je zmierzyć i zapisać w postaci liczb oraz ująć w formuły matematyczne (wzory).

Konsekwencją rozumowania mechanistyczno-deterministycznego jest istnienie praw naukowych. Z. Czerwiński wskazuje na istnienie trzech cech praw naukowych właściwych dla nauk przyrodniczych [Czerwiński 1996, s. 61–63]:

- uniwersalność – czyli bezwyjątkowość, stałe współwystępowanie lub następstwo zjawisk, niezależnie od miejsca i czasu,
- ścisłość, której sprzyja matematyzacja nauki,
- niebanalność – prawa muszą wykraczać poza to, co jest powszechnie znane i co się mieści w granicach wiedzy potocznej.

Oparcie interpretacji rzeczywistości w naukach przyrodniczych na wzorcu mechanistyczno-deterministycznym oznacza, że świat funkcjonuje jak doskonały mechanizm, gdzie przyczyna rodzi zawsze jeden, z góry wiadomy skutek. Działanie kwasem na zasady powoduje pojawienie się soli i wody, działanie kwasem na metal powoduje reakcję prowadzącą do pojawienia się soli i wodoru. Nauki przyrodnicze badają (odkrywają) zjawiska i procesy, które mają charakter ilościowy i są wymierne. Można je więc zważyć, zmierzyć, policzyć i ująć we wzory matematyczne [Zimniewicz 2011, s. 51].

Założenia modelu mechanistyczno-deterministycznego obowiązywały dość rygorystycznie przez wiele wieków. Wszystkie inne dyscypliny, które nie spełniały jego kryteriów badawczych, zaliczano do „nauk gorszych” lub „nauk drugiego rzędu”. Odmawiano im statusu naukowości. Pewien przełom w tym zakresie

nastąpił na początku XX wieku i to na gruncie fizyki, na skutek odkryć takich uczonych jak A. Einstein, M. Planck i W. Heisenberg [Zimniewicz 2005, s. 7].

W konsekwencji pojawiły się nowe przesłanki wobec badań naukowych, między innymi paradygmat systemowy. Główne jego założenia można ująć w kilku punktach [Zimniewicz 2005, s. 7 i 8]:

- w badaniu naukowym zaleca się analizowanie większych obiektów łącznie z otoczeniem,
- rozumowanie oparte na krótkich łańcuchach przyczynowo-skutkowych należy zastąpić myśleniem o związkach w kształcie koła, w łańcuchu przyczynowo-skutkowym istnieje możliwość zdefiniowania początku i końca, w kole nie da się tego zrobić,
- oprócz cech ilościowych należy uwzględniać w badaniu naukowym również cechy jakościowe, których nie da się zapisać w postaci ścisłych zależności, a więc w formie wzorów matematycznych,
- oprócz analizy struktur, które ukazują statyczny obraz świata w danym momencie, potrzebne są badania uwzględniające dynamikę zdarzeń; w rezultacie uczeni mogą formułować pewne wzory postępowania.

W modelu systemowym zaleca się badanie obiektów łącznie z otoczeniem, ponieważ właśnie otoczenie tworzy kontekst, w którym przebiegają określone procesy i zdarzenia. Wzorzec systemowy odrzuca rozumowanie mechanistyczno-deterministyczne na rzecz myślenia uwikłanego. Jedna przyczyna może generować kilka skutków, a między przyczynami i skutkami występują wielostronne sprzężenia zwrotne i powiązania [Zimniewicz 2005, s. 8].

Analiza historii rozwoju myśli ekonomicznej pokazuje jej ewolucję od myślenia mechanistyczno-deterministycznego do rozumowania systemowego.

Fizjokratyzm stwierdził istnienie obiektywnych, danych przez naturę praw ekonomii. Prawa społeczeństwa ludzkiego są naturalne, pochodzą od przyrody. A. Smith i K. Adamiecki, motywując założenia metodologiczne ekonomii i zarządzania, wzorowali się na naukach przyrodniczych uważanych w ich czasach za „nauki wyższe”. Amerykański inżynier F.W. Taylor, który wprowadził metodę naukową do zarządzania, również widział miejsce praw w zarządzaniu, choć były to raczej prawa stanowione, nie pochodzące od przyrody [Zimniewicz 2011, s. 51 i 52].

Z. Czerwiński zwraca uwagę, że w toku rozwoju ekonomii pojawiły się różne twierdzenia, zwane przez ich autorów prawami: prawo podaży i popytu, prawo (zasada) kosztów komparatywnych (Ricardo), prawo rynków zbytu (Say), prawo malejących przychodów w rolnictwie i rosnących przychodów w przemyśle (Mili), prawo nadwyżkowego popytu (Walras) itd. Są to uogólnienia oparte na obserwacji procesów zachodzących w gospodarce. Brak im jednak uniwersalności i ścisłości, czyli cech, którymi odznaczają się prawa w naukach przyrodniczych. Pręt metalowy rozszerza się zawsze i wszędzie, gdy go podgrzejemy. Stwierdza to

zresztą prawo rozszerzalności cieplnej metali. Popyt nie zawsze spada, gdy cena towaru rośnie, co sugeruje prawo popytu. Popyt zachowuje się tak tylko w określonych okolicznościach [Czerwiński 2007].

Fakty te sprawiają, że przebieg zdarzeń gospodarczych można przewidzieć tylko z pewnym prawdopodobieństwem, stuprocentowej gwarancji ich wystąpienia nie ma nigdy. Stopnia tego prawdopodobieństwa również nie można dokładnie określić, gdyż inną cechą praw ekonomicznych jest brak ścisłości, czyli formułowanie ich na ogół w języku jakościowym, a nie ilościowym. Obniża to przydatność praktyczną i wartość poznawczą tych praw [Czerwiński 2007].

Natura nauk ekonomicznych jest inna niż nauk przyrodniczych. Zmienność warunków, wzrost ryzyka i niepewności, szybkość przemian, to tylko niektóre czynniki, które uniemożliwiają formułowanie uniwersalnych i ścisłych praw. Do tego dochodzą kłopoty z przewidywaniem przyszłości, oceną prawdopodobieństwa, a także oceną zachowania ludzi. Współcześnie ekonomiści już głośno mówią o tym, że gospodarka w coraz większym stopniu podlega emocjom, wrażeniom, plotkom, owczym pędom. Zachowanie ludzi na rynku zależy od kaprysu, uczucia lub losu [Frydman i Goldberg 2009, s. 33].

Odmienność nauk społecznych wobec nauk przyrodniczych, według H. Witczaka, wyraża się w kilku dziedzinach [Witczak 2005, s. 33 i 34].

- Nauki społeczne mają w wyższym stopniu charakter idiograficzny, czyli opisują często zjawiska niepowtarzalne i zaistniałe jednorazowo.
- Twierdzenia nauk społecznych są mniej uniwersalne i węższego zasięgu.
- Prawomocność wypowiedzi nauk społecznych opiera się w wyższym stopniu na założeniach stabilizujących przedmiot i okoliczności, o których się twierdzi, i w których twierdzenia te zachodzą. Wyrazem tej cechy w naukach ekonomicznych jest między innymi często stosowanie założenia *ceteris paribus*.
- Paradygmaty nauk społecznych są mniej trwałe i mniej odporne na korraborację (weryfikowalność, falsyfikowalność), a proces korraboracji jest bardziej uwikłany i złożony. Liczba hipotez aspirujących do statusu teorii jest znacznie wyższa, ich formuły są różnorodne.
- Nauki społeczne, stosownie do natury przedmiotu, którymi się zajmują, są również hybrydowe, co utrudnia generalizację. Ze względu na omawiane cechy odmienności generalizacja, na przykład w postaci „ogólnej teorii systemów społecznych” jako swego rodzaju metateorii, jest szczególnie pożądana, ale jednocześnie wyjątkowo trudna.
- Zmienność przedmiotu nauk społecznych prowadzi do konieczności wnioskowania o nim na zasadzie „krzywej goniącego psa”. Zmienny, dynamiczny przedmiot stale „ucieka” przed poznającym i zajmującym się decydowaniem badaczem. Prowadzi to do szybszej dezaktualizacji ustaleń naukowych oraz ich praktycznej przydatności. Ponadto pobudza to do szerszej spekulacji, również quasi-naukowej.

Nauki społeczne są w gruncie rzeczy dość młode. Na przykład socjologia jako odrębna dyscyplina zrodziła się niecałe 200 lat temu i podlegała od tamtej pory intensywnym przemianom. Pierwszy raz wyodrębniono ją z w pierwszej połowie XIX wieku jako naukę, której przedmiot, metody i zadania są swoiste. Drugi raz socjologia zrodziła się w XX wieku jako nauka empiryczna, wolna od wszelkiej spekulacji i podporządkowana ścisłym dyrektywom badawczym [Ossowski 1983, s. 171].

Do tej pory ewolucja od myślenia deterministyczno-mechanistycznego do podejścia systemowego przebiegała wolno i w zasadzie trwa nadal. Filozofia postmodernistyczna, która zerwała z poszukiwaniem uniwersalnego zrozumienia świata, wywarła największy wpływ na interpretację i sposób uprawiania nauk społecznych dopiero pod koniec XX wieku [Sosenko 2008, s.130 i 131]. Do dziś w teorii nauk są widoczne liczne konsekwencje tego procesu i pozostałości po starszym mechanistyczno-deterministycznym myśleniu o wszystkich naukach. Przejawia się to w wielu definicjach, pojęciach, oczekiwaniach wobec efektów stosowania poszczególnych metod naukowych. W rachunkowości zjawisko to jest również zauważalne, między innymi w obszarze problematyki paradygmatów.

## 2. Istota paradygmatu

Paradygmat jest pojęciem wieloznacznym, co prowadzi do licznych nieporozumień. Encyklopedyczne rozumienie tego terminu zwraca uwagę na pewną dychotomię znaczeniową:

- paradygmat (gr. *parádeigma* – wzór) to ogólnie uznane osiągnięcie naukowe (teoria naukowa), które w pewnym okresie dostarcza modelowych rozwiązań w danej dziedzinie nauki, paradygmatami w tym znaczeniu są na przykład: system kopernikański, mechanika Newtona, teoria względności Einsteina (<http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4009442/paradygmat.html>),
- paradygmat to inaczej przykład, wzorzec, model (<http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4658132/paradygmat.html>).

W językoznawstwie paradygmat (łac. *paradigma* dpn. *paradigmatis* – przykład, wzór) to wzorzec deklinacyjny albo koniugacyjny; zespół form odmiany jakiegoś wyrazu [Kopaliński 2006, s. 568].

Termin ten został upowszechniony przez T. Kuhna, który w 1962 roku opublikował książkę *Struktura rewolucji naukowych*. Już od początku autor przyznawał jednak, że paradygmat wymyka się jednoznacznej definicji. Najpierw pojęcie paradygmatu było przez niego opisywane jako powszechnie uznane osiągnięcie naukowe, które dostarcza społeczności uczonych modelowych problemów i rozwiązań [Kuhn 2009, s. 10]. Kuhn miał świadomość, że jego teoria różni się od tradycyjnego rozumienia paradygmatu jako modelu czy wzorca. Przyjął jednak ten termin, jak to określił, „z braku lepszego określenia” [Kuhn 2009, s. 51–53].

W postscriptum napisanym w 1969 roku – głównie pod wpływem fali krytyki, z którą spotkała się paradygmatyczna i, zdaniem wielu autorów, relatywistyczna wizja nauki zaproponowana przez Kuhna – autor dodał, że terminem „paradygmat” posługuje się w dwóch znaczeniach [Kuhn 2009, s. 295–298; Masztalerz 2011]:

- z jednej strony odnosi się on do całej konstelacji przekonań, wartości, technik itd. wspólnej członkom danej społeczności (paradygmat w szerokim sensie),
- z drugiej oznacza jeden z elementów tej konstelacji, a mianowicie konkretne rozwiązywania łamigłówek, które stosowane jako modele czy przykłady mogą zastępować wyraźne reguły, dając podstawę do rozwiązywania pozostałych łamigłówek nauki normalnej (paradygmat w wąskim sensie).

Paradygmat w szerokim sensie tworzy swego rodzaju matrycę dyscyplinarną. Termin „matryca” został przez Kuhna uzasadniony tym, że „składa się ona z uporządkowanych elementów różnego rodzaju, z których każdy wymaga dalszej specyfikacji” [Kuhn 2009, s. 309].

Matryca dyscyplinarna w rozumieniu Kuhna składa się z uporządkowanych elementów, takich jak [Kuhn 2009, s. 308–317]:

- „symboliczne uogólnienia”, czyli niebudzące zastrzeżeń i zgodnie stosowane przez członków grupy wyrażenia, które można z łatwością ująć w formułę logiczną, są to składniki formalne lub łatwe do sformalizowania, mogą one mieć formę symboliczną, na przykład  $f = ma$  lub słowną, na przykład „akcja równa się reakcji”,
- „paradygmaty metafizyczne” lub „metafizyczne części paradygmatów” to podzielane przez członków grupy przekonania, wiara w konkretne modele, na przykład: ciepło to energia kinetyczna cząstek składowych ciała,
- wartości wspólne różnym społecznościom uczonych; wartościami mogą być przekonania, takie jak: prognozy powinny być dokładne, ilościowe prognozy stawia się wyżej niż jakościowe, nauka powinna być społecznie użyteczna itd.,
- wzory, czyli konkretne rozwiązania problemów, z jakimi spotykają się studenci od początku swego kształcenia naukowego: w laboratoriach, na egzaminach, na końcach rozdziałów w podręcznikach, na tych wzorach (wzorach, modelach) modeluje się rozwiązania innych łamigłówek.

Jak wynika z analiz tekstu Kuhna, sam autor wyróżnił kilka znaczeń terminu „paradygmat”, przy czym jedno z nich (matryca interdyscyplinarna) dzieli się na kilka podzbiorów. M. Masterman [1970] – badaczka dzieł Kuhna – doliczyła się w jego opisach aż dwudziestu dwóch znaczeń tego pojęcia [Masztalerz 2011, s. 108].

Oprócz dość nieskutecznych prób jasnego zdefiniowania pojęcia „paradygmat” Kuhn zamieścił obszerne opisy zjawisk, które wystąpiły w historii rozwoju nauk w związku z tym terminem. Opisy te niekoniecznie przystają do prób ujęcia paradygmatów w ramy definicyjne, co wprowadziło tę problematykę na

kolejny, wyższy poziom zamętu. Możliwą przyczyną tej sytuacji było to, że Kuhn w gruncie rzeczy dążył do opisanego struktury rewolucji naukowych. Pojęcie paradygmatu było mu potrzebne do tego celu, ale nie było ono sednem napisanej przez niego pracy. Termin „paradygmat” został przez niego zmodyfikowany w sposób autorski tak, aby pasował do rewolucyjnej wizji rozwoju nauk, a nie odwrotnie.

Najważniejsze cechy paradygmatu w myśl tej doktryny można ująć w kilku punktach [Kuhn 2009].

- Żeby jakąś teorię można nazwać paradygmatem, musi on uzyskać powszechne uznanie i akceptację uczonych. Kuhn pisze na przykład, że uzyskanie statusu paradygmatu wymaga od jego odkrywcy walki o jego uznanie, czyli w pewnym sensie działań o charakterze marketingowym. Jeśli jakaś teoria wzbudza kontrowersje, ciągle dyskusje, poczucie „niedosytu” wśród naukowców, to nie można mówić o jej powszechnym uznaniu.
- To, czy dana teoria zyskała uznanie środowiska naukowego, rozstrzyga się w czasie. Można to ocenić dopiero w pewnej perspektywie historycznej.
- Wokół paradygmatu musi się rozwinąć nauka normalna, czyli działania mające na celu jego uszczegółowienie. Kuhn nazywa takie prace „rozwiązywaniem łamigłówek”. Na przykład na bazie teorii heliocentrycznej Kopernika rozwinęto wiele badań mających na celu uszczegółowienie wiedzy o ruchu planet.
- Jeśli wokół paradygmatu ma się rozwinąć nauka normalna, to musi się on cechować odpowiednim poziomem ogólności.
- Uznanie danej teorii przez środowisko uczonych za kryterium naukowości jest obarczone mankamentem ryzyka „zbiorowego subiektywizmu”, której to słabości Kuhn był świadom. W historii nauki zdarzały się bowiem pomyłki, które cechowały się powszechnym uznawaniem w nauce poglądów całkowicie błędnych. Najbardziej znanym jest geocentryczna teoria Ptolemeusza, która przez całe wieki łączyła we wspólnej wierze rzesze uczonych do tego stopnia, że w myśl jej założeń dokonywano pomiarów nawigacyjnych na morzu. Kuhn zaznaczył zatem, że w ramach nauki normalnej bazującej na określonym paradygmacie, na przestrzeni dziejów pojawiały się anomalie, które, jeśli nie udało się ich wyjaśnić w ramach obowiązującego paradygmatu, prowadziły do kryzysu. Następstwem kryzysu było zastąpienie starego paradygmatu nowym, który to proces Kuhn nazwał rewolucją naukową.

Uznanie wśród uczonych wypracowane w dłuższej perspektywie czasowej, rozwinięta wokół paradygmatu nauka normalna, odpowiedni poziom ogólności to cechy nieodłączne Kuhnowskiego rozumienia słowa „paradygmat”. Wymogi opisane przez Kuhna są w istocie rzeczy trudne do spełnienia i realizują je tylko nieliczne teorie, nazywane niekiedy „wielkimi”. Poza tym doktryna ta została stworzona głównie na bazie historii nauk przyrodniczych, których specyfiki nie można w sposób dosłowny przełożyć na nauki społeczne. Sam Kuhn stwierdził: „Pozostaje też sprawa otwartą, czy którakolwiek z dyscyplin nauk społecznych

w ogóle osiągnęła już jakiś paradygmat. Historia pokazuje, że droga osiągnięcia takiej jednomysłności w badaniach jest niezwykle trudna” [Kuhn 2009, s. 39].

Podsumowując, stosowanie w praktyce słowa „paradygmat” można rozpatrywać dwojako:

- Paradygmat w rygorystycznym ujęciu Kuhnowskim jako matryca dyscyplinarna (paradygmat w sensie szerokim) albo konkretny model czy teoria (paradygmat w sensie wąskim), które cechują się odpowiednim poziomem ogólności, wytworzeniem wokół nich nauki normalnej, uznaniem w środowisku naukowym zweryfikowanym w dłuższej perspektywie czasowej, skupieniem wokół nich licznych środowisk uczonych i innymi cechami. W razie anomalii i kryzysu obowiązywania takiego paradygmatu dochodzi do rewolucji naukowej.
- Inne modele, wzorce, wartości, przykłady, nawyki naukowe, które nie wiążą się z dodatkowymi rygorystycznymi wymogami. Ich obowiązywanie w danej dyscyplinie nie pociąga za sobą takich konsekwencji jak na przykład skupienie wokół nich grupy uczonych, jednomysłność środowisk naukowych, wykształcenie wokół nich nauki normalnej, której celem jest ich uszczegółowienie, wypracowanie specjalistycznych narzędzi badawczych itd. W tym znaczeniu paradygmat jest terminem mniej wyrazistym, bardziej mglistym, jest synonimem innych określeń jak model, wzorec, twierdzenie, zasada. Stosowanie wobec takich modeli czy wzorców słowa „paradygmat” jest trudne do zanegowania z powodu pojemności i wieloznaczności tego terminu. W razie kryzysu lub braku uznania tak rozumianego paradygmatu nie dochodzi do rewolucji, sporego oporu ze strony uczonych w przyjęciu nowej teorii, konieczności podjęcia działań mających na celu zdobycie uznania w świecie nauki itp. zjawisk opisanych przez T. Kuhna. Zastępowanie jednego paradygmatu drugim następuje raczej ewolucyjnie.

### 3. Natura i typologia paradygmatów w rachunkowości

Upowszechnienie poglądów T. Kuhna spowodowało w świecie nauki zjawisko „mnożenia paradygmatów” w różnych dyscyplinach. Było to spowodowane przede wszystkim poglądem filozofa, w myśl którego dziedziny, mające specyficznie rozumiane paradygmaty są naukami. Uczeni, broniąc się przed zarzutem o brak naukowości, zaczęli poszukiwać paradygmatów we własnych dyscyplinach.

Nauka rachunkowości nie była w tym procesie wyjątkiem. Uderzająca jest mnogość propozycji teorii, które mogły być uznane za paradygmaty w tej dyscyplinie. W poniższej analizie piśmiennictwa wyróżniono około 40 różnych paradygmatów – czyli wzorcowych modeli dla nauki rachunkowości. Niemal każdy autor przedstawił własną, odmienną propozycję w tej materii.

Wells w 1976 roku dokonał pierwszej typologii rachunkowości, uznał, że rachunkowość znajduje się w fazie kryzysu od lat pięćdziesiątych XX wieku. Wyróżnił on kilka elementów paradygmatu w szerokim sensie matrycy dyscyplinarnej rachunkowości [Masztalerz 2011, s. 111]:

- zasadę podwójnego zapisu (symboliczne uogólnienie),
- zasadę realizacji i współmierności (podzielane przekonania),
- spójność zasady ostrożności (wartości),
- podręczniki (przykłady).

W 1977 roku Amerykańskie Towarzystwo Rachunkowości (AAA) opublikowało dokument *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*, w którym uznano rachunkowość za naukę wieloparadygmatyczną i wyróżniono trzy dominujące podejścia teoretyczne [Masztalerz 2011, s. 111]:

- podejście „klasyczne” zorientowane na „prawdziwy zysk”,
- podejście zorientowane na użyteczność decyzyjną,
- podejście informacyjno-ekonomiczne.

Osiem lat później, w 1985 roku, Butterworth wyróżnił sześć paradygmatów rachunkowości [Szychta 1996, s. 194]:

- wycena I (wartość aktualna, koszt bieżący),
- wycena II (teoria partycypacji w ryzyku),
- wycena III (teoria rynków finansowych),
- zarządzanie i powiernictwo I (koszt historyczny, cena nabycia),
- zarządzanie i powiernictwo II (teoria agencji),
- zarządzanie i powiernictwo III (teoria asymetrycznej informacji).

Mattessich zakwestionował ten podział i zaproponował dwa paradygmaty rachunkowości [Szychta 1996, s. 194]:

- paradygmat wyceny, według którego zadaniem rachunkowości jest dokonywanie wyceny,
- paradygmat zarządczo-powierniczy, według którego zadaniem rachunkowości jest zapewnienie ochrony majątku powierzonego przez właściciela zarządowi, czyli funkcja tzw. kontroli powierniczej.

W 1979 roku Burrell i Morgan zaproponowali typologię paradygmatów nauk społecznych opartą na dwóch dychotomicznych wymiarach metateoretycznych [Masztalerz 2011, s. 110]:

- założeniach dotyczących natury nauki (wymiar „obiektywizm-subiektywizm”),
- założeniach o naturze społeczeństwa (wymiar „regulacja – radykalna zmiana”).

Na podstawie tych dwóch wymiarów wyróżnili oni cztery paradygmaty określające „matryce dyscyplinarne” nauk społecznych [Masztalerz 2011, s. 110 i 111]:

- funkcjonalizm (obiektywizm i regulacja),
- interpretatywizm (subiektywizm i regulacja),

- radykalny strukturalizm (obiektywizm i radykalna zmiana),
- radykalny humanizm (subiektywizm i radykalna zmiana).

Chua w 1986 roku zidentyfikowała trudności w zastosowaniu modelu Burrella i Morgana w rachunkowości i zaproponowała typologię paradygmatów opartą na zróżnicowaniu założeń dotyczących [Masztalerz 2011, s. 112]:

- wiedzy (epistemologii i metodologii),
- fizycznej i społecznej rzeczywistości (ontologii, racjonalności i intencjonalności człowieka, społecznego porządku lub konfliktu),
- związku między teorią a praktyką.

Na podstawie tych założeń autorka wyróżniła trzy paradygmaty [Masztalerz 2011, s. 112 i 114]:

- rachunkowość głównego nurtu (funkcjonalizm), która preferuje podejście hipotetyczno-dedukcyjne, oraz metody ilościowe do badania obiektywnie istniejącej rzeczywistości,
- perspektywę interpretatywną w rachunkowości, która do badań rzeczywistości (postrzeganej subiektywnie jako coś kreowanego przez człowieka) stosuje przede wszystkim takie metody, jak studia przypadków i obserwacja uczestnicząca, a do wiedzy dochodzi się poprzez tłumaczenie, wyjaśnienia i interpretacje,
- perspektywę krytyczną w rachunkowości również chętnie korzystającą z badań etnograficznych i studiów przypadków, choć przede wszystkim odwołującą się do badań historycznych; w perspektywie krytycznej zwraca się uwagę na konflikty wyrastające z niesprawiedliwości i ideologii społecznych, ekonomicznych i politycznych; celem tworzenia teorii jest identyfikacja i usuwanie dominacji i praktyk ideologicznych, które powodują subiektywną interpretację rzeczywistości istniejącej obiektywnie.

W 1996 roku A. Riahi-Belkaoui zaproponował cztery paradygmaty rachunkowości, wzorując je na modelu Burrella i Morgana [Masztalerz 2011, s. 112]:

- paradygmat funkcjonalistyczny,
- paradygmat interpretatywny,
- paradygmat radykalno-humanistyczny,
- paradygmat radykalno-strukturalistyczny.

Pod wpływem sugestii Wellsa oraz towarzystwa AAA w 2004 roku Riahi-Belkaoui wyróżnił sześć paradygmatów, odwołując się przy tym do definicji Ritze-  
ra, która była zbliżona, lecz odmienna od definicji Kuhna. Według tej definicji cztery podstawowe komponenty paradygmatu to: przykład lub dzieło (model), obraz przedmiotu badań, teorie oraz metody i narzędzia [Riahi-Belkaoui 2004, s. 336, Masztalerz 2011, s.112]. Zakładając, że rachunkowość jest nauką wieloparadygmatyczną i nie ma jednego paradygmatu, Riahi-Belkaoui wprowadził następującą typologię paradygmatów w rachunkowości [Riahi-Belkaoui 2004, s. 337–348, Masztalerz 2011, s.113]:

- paradygmat antropologiczny – indukcyjny (podejście deskryptywno-indukcyjne, badanie istniejących praktyk rachunkowości i postaw zarządzających tymi praktykami),
- paradygmat prawdziwego zysku – dedukcyjny (podejście normatywno-dedukcyjne, przekonanie, że zysk mierzony na podstawie jednej – innej niż koszt historyczny metody – wyceny zaspokoi potrzeby wszystkich użytkowników),
- paradygmat użyteczności zorientowany na model decyzyjny (rachunkowość jako podstawa podejmowania decyzji w zakresie polityki dywidend, polityki podatkowej, powiernictwa, polityki kredytowej itp.),
- paradygmat użyteczności zorientowany na decydenta indywidualnego (rachunkowość behawioralna, badanie wpływu informacji na decyzje pomiotów indywidualnych),
- paradygmat użyteczności zorientowany na zachowanie rynku (rachunkowość jako źródło użytecznych informacji dla rynków finansowych, badanie zależności między danymi rachunkowymi a zachowaniem rynków),
- paradygmat informacyjny – ekonomiczny (informacja jest towarem, który ma swoją wartość wtedy, gdy przyczynia się do lepszego ekonomicznego wyboru).

T. Peche [1964] zaproponował koncepcję ogólnej teorii rachunkowości opartą na nowych paradygmatach. Należy do nich zaliczyć [Brzezina 1995, s. 10]:

- mikro-, ale zarazem makroekonomiczny charakter rachunkowości, który został uzasadniony przez powstanie na Zachodzie ONZ-owskiego systemu rachunkowości makroekonomicznej (społecznej),
- nowy paradygmat funkcjonowania na jednolitych zasadach kont aktywnych i pasywnych,
- oparcie ekspozycji zasad rachunkowości na pięciokontowym modelu o usztywnionej korespondencji kont,
- zastosowanie rachunku macierzowego do eksponowania zasad funkcjonowania modelu pięciokontowego,
- bezpośrednie powiązanie danych liczbowych rachunkowości z bilansami makroekonomicznymi, z wykorzystaniem systemów informatycznych,
- wyeksponowanie metody bilansowej jako najważniejszej metody rachunkowości.

W literaturze można znaleźć także dalsze przemyślenia dotyczące paradygmatów w rachunkowości. Inni polscy autorzy również wskazywali na przykłady paradygmatów w tej dyscyplinie [Masztalerz 2011, s. 114–115]:

- podwójna klasyfikacja wartości [Szychta 1996],
- paradygmaty dotyczące rachunkowości zarządczej [Szychta 2008]: paradygmat kosztów pełnych, paradygmat kosztów stałych i zmiennych, paradygmat kosztów działań, paradygmat kosztów docelowych,

- paradygmaty wyróżnione przez A. Karmańską [2009]:
  - o paradygmat społeczno-ekonomiczny, który skłania do poszukiwania rozwiązań umożliwiających rachunkowości wypełnienie funkcji informacyjnej w obszarze społeczno-ekonomicznym,
  - o paradygmat metody bilansowej, który wyznacza ogólne ramy dla tworzenia obrazu podwójnie klasyfikowanej wartości, nie wyznaczając jednocześnie sposobów pomiaru tej wartości,
  - o paradygmat pomiaru wartości ekonomicznej, który będzie musiał pogodzić dwa bieguny wartości: przedmiotowy i podmiotowy oraz będzie musiał wyrastać z paradygmatu społeczno-ekonomicznego i paradygmatu metody bilansowej,
- paradygmat wartości godziwej, który wypiera stary paradygmat oparty na zasadzie ostrożności i koszcie historycznym [Gmytrasiewicz 2009, s. 148].

Szychta zwraca także uwagę na propozycję potrójnej księgowości Ijiriego, która zrywa z kilkusetletnią tradycją podwójnej klasyfikacji wartości i może być nowym paradygmatem przyszłości [Szychta 1996, s. 205–209].

Wymienione propozycje paradygmatów w rachunkowości spełniają mniej rygorystyczne kryteria uznania danego modelu, wzorca za paradygmat. Próba zaliczenia ich jednak do Kuhnowskiej rygorystycznej kategorii paradygmatów na wzór fizyki nastrocza pewnych trudności, między innymi ze względu na nietrwałość części z nich.

Na przykład zaledwie trzydzieści kilka lat po stworzeniu koncepcji Wellsa wyróżnione przez niego zasady współmierności i zasady ostrożności jako elementy matrycy dyscypliny rachunkowości utraciły powszechne uznanie środowiska naukowego. Wyrazem tego jest między innymi wykreślenie tych zasad z *Założeń koncepcyjnych* do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

W opisanym przez Kuhna rewolucyjnym procesie zastępowania jednego paradygmatu innym, następowało to na ogół jako efekt odkrycia, że poprzedni paradygmat był błędny. Na skutek badań M. Kopernika i jego kontynuatorów uczeni musieli uznać, że teoria geocentryczna była nieprawdziwa i wynikała z pomyłki. Zastępowanie jednych paradygmatów innymi w astronomii czy fizyce następowało na ogół poprzez uznanie nowych odkryć jako obiektywnych i niezależnych od ludzkiej woli. Stopień obiektywizacji nauk przyrodniczych jest dużo wyższy niż w naukach społecznych. Nietrwałość paradygmatów rachunkowości i zastąpienie ich innymi nie było efektem uznania zasady ostrożności wyceny czy współmierności za błąd uczonych. Zasady te były odpowiednie w określonych warunkach historycznych, gospodarczych i kulturowych. Ewolucja subiektywnie wyrażanych potrzeb wobec sprawozdań finansowych pociągnęła za sobą zmianę paradygmatów.

Inna wątpliwość wokół paradygmatów rachunkowości pojawia się wobec kryterium powszechnej ich akceptacji w środowisku uczonych, które rozstrzyga się

w czasie. W wielu wypadkach paradygmaty rachunkowości wymienione w literaturze to dopiero propozycje teorii, których uznania lub odrzucenia przez gremia naukowe autorzy nie mogli przewidzieć.

Niektóre paradygmaty odnotowywane w piśmiennictwie z rachunkowości w porównaniu z paradygmatami wymienionymi przez Kuhna różnią się również ścisłością oraz konkretnością. Kuhn nie zaliczał raczej do paradygmatów celów fizyki czy biologii, choć miał świadomość, że każda dyscyplina takowe ma. W piśmiennictwie z rachunkowości z kolei wśród paradygmatów rachunkowości wymieniana się między innymi zadania rachunkowości lub podejścia z nich wynikające.

Liczne zawiłości teoretyczne w obszarze paradygmatów wywołują niekiedy komentarze wśród specjalistów z rachunkowości, że mamy do czynienia z kryzysem i nadchodzącą rewolucją. Zamęt w tej problematyce osiągnął faktycznie dość zaawansowane stadium, co wcale nie musi oznaczać nadchodzącej rewolucji w rozumieniu Kuhna. Zdecydowana większość poglądów i teorii nazywanych w literaturze rachunkowości paradygmatami nie uzyskałaby prawdopodobnie takiego statusu w oczach tego filozofa.

Zbliżony charakter do jego rozumienia terminu „paradygmat” wraz z jego kryzysotwórczym potencjałem mogłyby mieć paradygmaty odnoszące się do rachunkowości podwójnej, która od kilku wieków cieszy się powszechnym uznaniem. Model podwójnej klasyfikacji wartości cechuje się względną uniwersalnością, ścisłością i niebanalnością, czyli własnościami zbliżonymi do praw w naukach przyrodniczych. Gdyby takie paradygmaty zostały odrzucone i zastąpione nowym podejściem, wówczas taka zmiana mogłaby zyskać miano rewolucji. W mojej ocenie jednak symptomów takiej rewolucji póki co nie widać.

## **Zakończenie**

Termin „paradygmat” jest zatem pojęciem niejednoznacznym, a jego definicje – dość mętne. Jednocześnie ranga, którą nadał paradygmatom T. Kuhn jest tak doniosła, że nie mogą dziwić problemy teoretyczne z nimi związane. Nie muszą one być związane z kryzysem w rachunkowości ani z nadchodzącą rewolucją, tylko z zamętem leżącym u samego źródła tej koncepcji. Dodatkowym elementem utrudniającym interpretację jest to, że doktryna Kuhna została stworzona na bazie historii nauk przyrodniczych, teorii których nie można w sposób dosłowny przełożyć na nauki społeczne.

Rachunkowość jako jedna z nielicznych dyscyplin wśród nauk społecznych ma teorie zbliżone do uniwersalnych i ścisłych praw, co jest prawdopodobnie efektem wysokiego stopnia jej matematyzacji. Dzięki temu łatwiej wyróżnić w jej ramach zarówno rygorystyczne paradygmaty w rozumieniu T. Kuhna, jak i paradygmaty w bardziej ogólnym rozumieniu.

## Bibliografia

- Brzezina, W., 1995, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Czerwiński, Z., 1996, *Czy ekonomia jest nauką?* Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, R. LVII, z. 1, Poznań.
- Czerwiński, Z., 2007, *Nauka ekonomii pół wieku temu i dziś*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Frydman, R., Goldberg, M.D., 2009, *Ekonomia wiedzy niedoskonałej*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa.
- Gmytrasiewicz, M., 2009, *Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Karmańska, A., 2009, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Kopaliński, W., 2006, *Podręczny słownik wyrazów obcych*, Oficyna Wydawnicza RYTM, Warszawa.
- Kuhn, T.S., 2009, *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Masterman, M., 1970, *The Nature of a Paradigm*, w: Lakatos, I., Musgrave, A. (eds.), *Criticism and the Growth of Knowledge*, Cambridge University Press.
- Masztalerz, M., 2011, *Typologie paradygmatów w rachunkowości*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Ossowski, S., 1983, *O osobliwościach nauk społecznych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Peche, T., 1963, *Zarys ogólnej teorii rachunkowości*, Warszawa.
- Peche, T., 1964, *Ogólna teoria rachunkowości*, Warszawa.
- Riahi-Belkaoui, A., 2004, *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA.
- Sosenko, K., 2008, *Problemy filozofii i metodologii nauk dla ekonomistów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Szychta, A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szychta, A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ulrich, H., Probst, G.J.B., 1991, *Anleitung zum ganzheitlichen Denken und Handeln. Ein Brevier für Führungskräfte*, Verlag Paul Haupt, Bern und Stuttgart.
- Witczak, H., 2005, *Aktywność naukowa w dziedzinie zarządzania (Czy możemy mówić o nauce o zarządzaniu?)*, w: Kokocińska, M. (red.), *Natura nauk o zarządzaniu*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Zimniewicz, K., 2005, *Kilka refleksji o naukach o zarządzaniu*, w: Kokocińska, M. (red.), *Natura nauk o zarządzaniu*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Zimniewicz, K., 2011, *Wszystko zależy od wszystkiego*, w: Dworzecki, Z., Nogalski, B. (red.), *Przełomy w zarządzaniu. Kontekst strategiczny*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania, Toruń.

### **THE PARADIGMS OF ACCOUNTING AGAINST THE BACKGROUND OF THE HISTORY OF SCIENTIFIC DEVELOPMENT**

**Abstract:** The issue of paradigms causes a lot of controversy, partly because of the vagueness of this term. The term has been popularized by T. Kuhn, an American philosopher, who attributed requirements for these paradigms which could primarily be fulfilled in the natural sciences. Nevertheless, Kuhn's doctrine has been repeatedly adapted to the needs of other branches of science, including accounting, classified as a historically younger social science. This has led to a theoretical confusion, a sense of crisis and a forthcoming revolution.

The aim of this article is to present and explain the term "paradigm" for the study of accounting in the context of the historical development of the sciences.

**Keywords:** natural sciences, social sciences, paradigms, accounting.