

PRZEMYSŁAW MUĆKO

Uniwersytet Szczeciński

UJĘCIE RZECZYWISTOŚCI W BADANIACH NAUKOWYCH W ZAKRESIE RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Prowadzenie prac badawczych wymaga, nie tylko w obszarze rachunkowości, nawiązania do prac i teorii już znanych, a wnioski wynikające z prowadzonych prac mogą stanowić podbudowę kolejnych prac i rozważań. Pozwala to tworzyć zwartą konstrukcję teorii danej dziedziny nauki. Jasno określony początek i koniec pracy badawczej ułatwia badaczowi skoncentrowanie się na meritum badań, a osobom korzystającym z jego dokonań — ich ocenę. Jawne nawiązanie do wcześniejszych prac wymaga przyjęcia pewnego zbioru założeń, stanowiących fundament pracy badacza i jego poprzedników. Niektóre z tych założeń mają charakter podstawowy, sięgając fundamentów dziedziny lub nawet nauki.

Celem artykułu jest przedstawienie jednej z najważniejszych kategorii założeń stanowiących fundament prac badawczych z zakresu rachunkowości, dotyczącej istoty badanej rzeczywistości. Ich ujawnienie i opis pozwalają na lepsze zrozumienie ograniczeń stosowania wyników prac badawczych podejmowanych w dziedzinie rachunkowości oraz ich klasyfikację nurtów badawczych w obszarze rachunkowości.

1. Rachunkowość jako metoda poznania rzeczywistości

W literaturze fachowej termin „rachunkowość” jest różnie definiowany. Niemal zawsze *definiens* zawiera jedno z pojęć ogólniejszych, takich jak sztuka,

działalność usługowa, proces, ewidencja, system informacyjno-kontrolny¹. Dla tematu artykułu interesujące jest ujęcie rachunkowości jako odwzorowania (modelu) procesów tworzenia, przepływu i podziału wartości w pewnego rodzaju obiektach². Jakkolwiek przedmiotem artykułu jest rachunkowość jako nauka i metody badawcze nauki w obszarze rachunkowości, można jednak zauważyć, że rachunkowość praktyczna stanowi pewnego rodzaju metodę poznawania i modelowania (odwzorowywania) rzeczywistości. Dlatego rozróżnienie między nauką o rachunkowości a rachunkowością — działalnością praktyczną może prowadzić do błędów i nieporozumień³, szczególnie w kontekście ich aspektów poznawczych. Ujęcie rachunkowości jako modelu lub metody poznawania rzeczywistości uzasadnia ilustrowanie zagadnień poruszanych w dalszej części artykułu przykładami z praktyki rachunkowości, nawet jeżeli poczynione wnioski dotyczą działalności naukowej.

2. Fundamentalne stanowiska filozoficzne a metody rachunkowości

W niewielu pracach badawczych z dziedziny rachunkowości sięga się do fundamentalnych pytań o naturę badanych przedmiotów i stawia pytania o możliwości ich poznania. Ontologiczne i epistemologiczne rozważania nie pojawiają się z powodów praktycznych. Nie ma bowiem potrzeby roztrząsania ich w każdej pracy, ponieważ zakłada się, że badacz ma świadomość ograniczeń wynikających z przyjęcia jednego z wielu możliwych stanowisk filozoficznych.

Jakie są metody zdobywania wiedzy? Teoria poznania od swojego początku rozpięta jest między dwoma skrajnymi poglądami spektrum wyznaczonego przez racjonalistów i empirystów. Racjoniści twierdzą, że źródłem poznania jest umysł, a skrajny pogląd głosi, że wyłącznie rozumowanie jest drogą do zdobycia wiedzy. Empirycy upatrują źródła poznania w obserwacji świata zewnętrznego. Ich zdaniem wiedza nieznajdująca odzwierciedlenia w świecie zewnętrznym wobec badacza nie ma sensu ani uzasadnienia.

Co można powiedzieć o przedmiocie badania? Z perspektywy ontologii poglądy na naturę świata można również rozpiąć między dwoma skrajnościami: realizmem, zakładającym niezależne istnienie obiektów poznania, i idealizmem (teoriopoznawczym), który istnienia przedmiotów upatruje w umyśle badacza. Krytyczni realiści stwierdzają istnienie praw, na przykład fizycznych, niezależ-

¹ Por. S. Matulich, L.E. Heitger: *Financial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, 1985, s. 4; E. Burzym: *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13; P. Mućko: *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwa Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 13-17.

² A. Jaruga, A. Szycha: *Przedmowa do wydania polskiego*, w: E.A. Hendriksen, M.F. van Breda: *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. V.

³ Por. H. Ronek: *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Skłodowskiej-Curie, Lublin 1999, s. 17.

nie od podmiotu poznającego. Transcendentalny idealizm Kanta zakładał istnienie obiektywnego świata, jednak poznawanego wskutek praw znanych umysłowi *a priori*. Naiwny idealizm stwierdza, że świat jest wyłącznie projekcją umysłu poznającego.

Wydaje się, że te stanowiska można zilustrować w rachunkowości problemami związanymi z wyceną. Stanowisko empirystów nakazuje poszukiwać obiektywnych dowodów wartości wycenianych przedmiotów w postaci, na przykład, cen rynkowych lub cen wynikających z transakcji między niezależnymi jednostkami. W rachunkowości w ujęciu skrajnych empirystów nie ma miejsca na metody wyceny, które nie są oparte na danych pochodzących z transakcji. Przyjęcie bardziej racjonalistycznego poglądu nakazuje dokonać oceny dowodów rynkowych pod kątem ich zgodności z przyjętymi *a priori* warunkami. Większą wagę przypisuje się różnym technikom wyceny tylko częściowo wykorzystującym dane zewnętrzne. W drugim z omawianych wymiarów realności zakładają, że przedmioty mają wartość niezależnie od dokonywanej wyceny, a zadaniem osoby wyceniającej jest tę wartość ustalić. Dla idealistów wartość jest kategorią subiektywną i dla każdego może być inna⁴.

Czy przedmioty poznania rachunkowości istnieją niezależnie od badacza? Jakkolwiek nie można odmówić wystarczającego poziomu realności obiektom, takim jak środki trwałe lub środki pieniężne, wymaga się od rachunkowości ujęcia obiektów dużo bardziej niejednoznacznych. Pozostając przy składnikach bilansu, można jako przykład podać wartości niematerialne, wartość firmy, zasoby ludzkie, kapitał intelektualny czy kapitał własny, których „istnienie” jest uwarunkowane i mniej pewne. Podobnie jak w innych naukach ekonomicznych i społecznych, w rachunkowości pojawia się wątpliwość, czy objekty jej badania nie są konstruowane społecznie, i czy jako takie są obdarzone obiektywnym istnieniem. Przykładem takiego obiektu mogą być zasoby ludzkie lub kapitał intelektualny. Jakkolwiek wiadomo, że jest to ważny składnik przedsiębiorstwa, istotnie wpływający na jego dochodowość, jednak wymyka się wystarczająco wiarygodnym metodom ujmowania i wyceny w tradycyjnej rachunkowości finansowej (z wyjątkiem momentu nabycia przedsiębiorstwa w całości, kiedy powstaje nadwyżka ceny nabycia ponad wartość godziwą identyfikowalnych składników przedsiębiorstwa, zwana wartością firmy). W jakim sensie zatem „istnieje” kapitał intelektualny?

⁴ Por. klasyfikację koncepcji zysku G.E. Philipsa, który uporządkował je zgodnie z rosnącym udziałem subiektywnych opinii od wyniku kasowego, przez wynik memoriałowy, wynik z przeszacowań, a na końcu tej klasyfikacji umieścił zysk subiektywny, odczuwalny przez jednostkę. G.E. Philips: *The Accretion Concept of Income*, „The Accounting Review”, Vol. 38 (1963), No. 1, s. 14-25.

3. Ujęcie rzeczywistości w naukach społecznych

G. Morgan i L. Smirchi wyróżniają 6 założeń ontologicznych decydujących o ujęciu rzeczywistości w badaniach z obszaru nauk społecznych⁵:

1. Rzeczywistość jako „twarda” niezmienna struktura (realizm naiwny).
2. Rzeczywistość jako stałe procesy, prawa, zasady (realizm transcendentálny)
3. Rzeczywistość jako współzależny obszar informacyjny (relatywizm kontekstualny).
4. Rzeczywistość jako symboliczny dyskurs (idealizm transcendentálny).
5. Rzeczywistość konstruowana społecznie (konstruktywizm społeczny)
6. Rzeczywistość jako projekcja ludzkiej wyobraźni (idealizm).

Przedstawione założenia reprezentują punkty w spektrum możliwości ujmowania rzeczywistości. W całym spektrum od „twardej” i obiektywnej rzeczywistości w kierunku coraz większego jej relatywizowania i dostrzegania jej nieuchwytności trzy pierwsze ujęcia plasują się w tak zwanym głównym nurcie badań naukowych rachunkowości. Dominują w badaniach, pochłaniają większość zasobów na nie przeznaczonych oraz stanowią fundament większości publikacji naukowych. Są to ujęcia nadające rzeczywistości cechę obiektywności, co najmniej w pewnym jej aspekcie. Kolejne trzy punkty w spektrum są rzadziej reprezentowane w nauce rachunkowości, choć są charakterystyczne dla innych dziedzin nauk społecznych (w socjologii, antropologii). Badana rzeczywistość pozbawiona jest walorów obiektywności w jej istotnych aspektach.

Subiektywne i obiektywne aspekty rzeczywistości w różnym stopniu charakteryzują badania w ramach rachunkowości finansowej i zarządczej. Zasadniczo w rachunkowości finansowej dąży się do obiektywizmu odwzorowywanych zjawisk, mimo sporego udziału subiektywnych opinii i ocen księgowych wpływających na informacje przedstawiane w sprawozdaniu finansowym⁶. Rachunkowość zarządcza nie kieruje się postulatem obiektywizmu, choć wierne odzwierciedlenie rzeczywistości sprzyja użyteczności informacji zarządczych; nie jest to jednak postulat najważniejszy. W badaniach z obszaru rachunkowości zarządczej częściej niż w obszarze rachunkowości finansowej reprezentowane są subiektywne przejawy rzeczywistości. Te odmienne proporcje wiążą się na przykład z koniecznością uwzględnienia behawioralnych aspektów systemów

⁵ G. Morgan, L. Smirchi: *The Case for Qualitative Research*, Academy of Management Review, vol. 5, no. 4, 1980, s. 491-500. Por. również: B. Ryan, R.W. Scapens, M. Theobald: *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, South-Western Cengage Learning, 2002, s. 36-39.

⁶ Por. M. Hass-Symotiuk, P. Mućko: *Subiektywne oceny w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Michereda, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej, Kraków 2005, s. 173-181.

kontroli i pomiaru dokonań oraz systemów rachunku kosztów i zarządzania kosztami przy ich projektowaniu. Różnice między rachunkowością finansową i zarządczą to jednak tylko różnice w proporcjach. Badania w rachunkowości finansowej również uwzględniają subiektywne aspekty rzeczywistości.

4. Obiektywne aspekty rzeczywistości

Standardowe podejście naukowe, szczególnie w naukach przyrodniczych, ujmuje daną rzeczywistość tak, jak ją widzimy i charakteryzujemy przez obserwowalne fakty, niezależnie od stopnia komplikacji użytych przy tym urządzeń i technik. Taką rzeczywistość chce widzieć większość niezaawansowanych użytkowników sprawozdań finansowych, żądając od księgowych niepodważalnych i obiektywnych faktów na temat sytuacji finansowej i dochodowej jednostki. Nieco bardziej zaawansowani użytkownicy wiedzą, że niektóre dane finansowe dostarczane przez księgowych posiadają wartość poznawczą jedynie wtedy, gdy są zestawione z wiedzą o procedurze ich sporządzania. Wartość maszyn w bilansie nie odnosi się w prosty sposób do ich ceny nabycia lub sprzedaży, a jest wynikiem procedury łączącej m.in. ceny i przyjęte stawki amortyzacji. Niemniej jednak rzeczywistość w takim ujęciu jest charakterystyczna dla praktyki rachunkowości, podporządkowanej przecież zasadzie **prawdziwego** i rzetelnego obrazu.

W kolejnym ujęciu rzeczywistości pomija się jej stan, jako nieznaną, ale uznaje się, że obiektywnie istnieją pewne procesy, prawa i zasady. Dynamika zmian w świecie jest zbyt duża, aby statyczny opis jego stanu mógł wystarczyć. Za odpowiednie przedmioty opisu i badania uważa się natomiast zasady rządzące procesami zmian. Nauka może uchwycić dynamikę, choć stany już nie. Jesteśmy zdolni zauważyć zmiany, ale należy mieć na uwadze, że efekty tych zmian podlegają już kolejnym przemianom. Takie ujęcie jest charakterystyczne dla nauk przyrodniczych, szczególnie wtedy, gdy istota rzeczy wymyka się poznaniu. Niezależnie od tego, czym jest materia, wiadomo, że podlega prawom fizyki, które traktuje się jako obiektywne i niezmiennie.

Wiele problemów i prac badawczych z dziedziny rachunkowości bazuje na takim ujęciu rzeczywistości. Na przykład, w badaniach relacji między informacją finansową a rynkiem kapitałowym poszukuje się obiektywnych związków przyczynowo-skutkowych między ujawnianymi informacjami a reakcjami inwestorów wyrażonymi zmianami notowań akcji, m.in. na potrzeby wyboru odpowiedniej regulacji w zakresie sprawozdawczości finansowej⁷. Jakkolwiek zwraca się uwagę, że proces oddziaływania informacji finansowej na notowania

⁷ S.P. Kothari: *Capital Markets Research in Accounting*, Journal of Accounting and Economics, vol. 32, 2001, s. 105-231.

jest złożony⁸, a poszukiwania koncentrują się raczej na korelacjach⁹, jednak u podłoża tych badań leży przekonanie o racjonalności zbiorowej inwestorów¹⁰, czyli o pewnym prawie rządzącym ich zachowaniami.

W kolejnym ujęciu rzeczywistość staje się jeszcze mniej konkretna i uchwytana, ponieważ odrzuca się założenie o wystarczającym wyodrębnieniu badanego podmiotu ze środowiska, w którym funkcjonuje. Powoduje to porzucenie poszukiwań związków przyczynowo-skutkowych, ponieważ takie nie istnieją. Wzajemne zależności między organizacją i jej środowiskiem są zbyt skomplikowane, aby wyodrębnić pojedyncze relacje przyczyn i skutków. W takim ujęciu kładzie się nacisk na zrozumienie całego układu powiązań organizacji i środowiska. W badaniach naukowych konieczne jest odejście od metod ilościowych w kierunku bardziej „miękkich” metod opisowych. Przydatne jest podejście cybernetyczne¹¹.

5. Rzeczywistość pozbawiona obiektywności

W pierwszym z wymienionych wcześniej subiektywnych ujęć rzeczywistości podkreśla się jej symboliczny wymiar. Symboliczne postrzeganie rzeczywistości przez jednostki jest częścią procesu komunikacji i negocjacji w organizacjach, wpływając w ten sposób na jej różne uchwytne aspekty. Z tego powodu ani deterministyczny, ani probabilistyczny opis procesów nie jest wystarczający do wyjaśnienia rzeczywistości. Proces komunikacji obejmuje również wspólne normy i znaczenia przypisywane osobom, organizacjom i sytuacjom. Wynika z tego, że rzeczywistości nie można wyłącznie ujmować jako układu procesów lub stanów, ponieważ jest tworzą ją również systemy znaczeń, wartości i norm jednostek. Opis, zrozumienie i wyjaśnienie każdej rzeczywistości społecznej, w tym organizacji gospodarczych, powinno obejmować porządek nadawany tej rzeczywistości przez jednostki kierujące się normami i znaczeniami symbolicznymi. Przedmiotem zainteresowania nauki jest więc rola języka, symboli i znaczeń w kształtowaniu rzeczywistości, a w zakresie rachunkowości — jej zdolność do nadawania sensu działaniom

⁸ C.M.C. Lee: *Market Efficiency and Accounting Research: A Discussion of "Capital Market Research in Accounting"* by S.P. Kothari, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, 2001, s. 233-253.

⁹ R.W. Holthausen, R.L. Watts: *The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting*, "Journal of Accounting and Economics", vol. 31, 2001, s. 3-75.

¹⁰ Wyrażając się w jednym z wariantów hipotezy efektywnego rynku. Por. E.F. Fama: *Efficient Capital Markets: II*, "The Journal of Finance", Vol. 46, No 5, December 1991, s. 1575-1617 oraz A. Schleifer: *Inefficient markets. An introduction to behavioral finance*, Oxford University Press, 2000, s. 3-5.

¹¹ Por. A. Riahi – Belkaoui: *Accounting Theory*. Fourth Edition, Business Press Thompson Learning 2000, s. 307-318.

podejmowanym w organizacji, normowanie tych działań oraz tworzenie struktury codziennych czynności podejmowanym w organizacji i społeczeństwie.

Przykładem takiego podejścia w rachunkowości są badania pokazujące lub wyjaśniające różnorodne nieracjonalne praktyki w jej zakresie i w zakresie wykorzystania informacji finansowych w jednostkach gospodarczych, szczególnie często w sektorze publicznym. Przedstawiają one nawet pewną sztuczność i fasadowość stosowania instrumentów rachunkowości zarządczej. Powierzchnowe wdrożenie oznacza oderwanie przetwarzanych i komunikowanych informacji od faktycznych systemów kontroli i sterowania organizacją¹². Mimo tego rachunkowość jest postrzegana jako narzędzie wspierające wdrażanie racjonalizatorskich norm w celu zwiększenia efektywności organizacji. Instrumenty rachunkowości są obdarzone wizerunkiem obiektywizmu, a sama rachunkowość jest bez mała symbolem racjonalności¹³. Jednak Chua i Preston, opisując skutki wdrażania prospektywnego systemu finansowania (DRG) szpitali w USA, dowodzą paradoksalnego braku jakiegokolwiek wpływu wdrożonych instrumentów rachunkowości zarządczej na koszty¹⁴, mimo efektywnej retoryki towarzyszącej zmianom.

W szerszej perspektywie zauważa się, że sformalizowane systemy kontroli są oddzielane od faktycznej kontroli procesów operacyjnych. Wskutek tego otoczenie, które może kształtować formalne systemy kontroli, zostaje pozbawione wpływu na faktyczną działalność. Organizacja, broniąc się przed ingerencją zewnętrzną, powierzchownie implementuje narzucone rozwiązania w rachunkowości, oddzielając ją jednocześnie od procesów operacyjnych¹⁵. W innym przykładzie opisano proces internalizacji systemu DRG w norweskim szpitalu, potwierdzając znaczenie narzędzi rachunkowości dla legitymizacji działań kierownictwa wobec pracowników, polityków i społeczeństwa¹⁶. Opisany tu pokrótce proces prowadzi to nieracjonalnych konsekwencji. Zrozumienie i wyjaśnienie przywołanych przykładów jest możliwe tylko wtedy, jeżeli w badaniach zostanie uwzględniona rola rachunkowości jako pewnego symbolu. Rachunkowość wpływa na rzeczywistość organizacji również w takiej własnie roli, a nie tylko jako instrument zarządzania.

¹² R.W. Scapens: *Understanding management accounting practices: A personal journey*, The British Accounting Review, Volume 38, Issue 1, March 2006, s. 1-30.

¹³ A. Lowe: *Accounting in health care: Some evidence on the impact of casemix systems*, The British Accounting Review, Volume 32, Issue 2, June 2000, s. 189-211.

¹⁴ W.F. Chua, A. Preston: *Worrying about accounting in health care*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 7. Issue 3, 1994, s. 4-17.

¹⁵ M.A. Covalleski, M.W. Dirsmith, J.E. Michelman: *An institutional theory perspective on the DRG framework, Case-Mix accounting systems and health-care organizations*, Accounting, Organizations and Society, vol. 18, 1993, s. 65-80.

¹⁶ S. Modell: *Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform*, "Management Accounting Research", Volume 12, Issue 4, 2001, s. 437-464.

Znaczenia i normy w postaci symbolicznej, jakkolwiek zmienne, można ujmować jako dane w badanym przypadku. Można je jednak traktować jako wytwory społeczne lub indywidualne, kreowane w każdej sytuacji. Społeczna lub indywidualna konstrukcja rzeczywistości obejmuje wszystkie istotne jej aspekty podlegające badaniu. Metodą poznania takiej rzeczywistości jest m.in. etnometodologia, poszukująca zrozumienia metod wytwarzania wiedzy potocznej w różnych aspektach życia¹⁷. Wymaga ona intensywnych długotrwałych bezpośrednich obserwacji badanego zjawiska w jego naturalnym środowisku (w organizacji)¹⁸. Przy takim ujęciu rzeczywistości w rachunkowości badaniom podlegają procesy, w których jednostki nadają sens informacjom finansowym. Na przykład, w eksperymencie polegającym na ocenie pracowników i podjęciu decyzji na podstawie informacji finansowych R.J. Bolland ukazuje jak wiele schematów interpretacyjnych jest stosowanych w praktyce, stwierdzając w podsumowaniu, że: „Sprawozdania tworzone w rachunkowości zarządczej otrzymują takie znaczenie, jakie nadają im ich czytelnicy. Znaczenie jest uzależnione od kontekstu, a czytelnicy aktywnie kreują kontekst (...)”¹⁹.

W najbardziej subiektywnym z przedstawianych ujęć wiedzę o świecie można jedynie zdobywać studiując subiektywne ludzkie doświadczenia, ponieważ tylko na nich jest zbudowana rzeczywistość. Pogląd ten związany jest ściśle z fenomenologiczną szkołą filozofii. Zgodnie z nim badania w rachunkowości wymagają uchwycenia związanych z nią zdarzeń wyobrażonych w świecie człowieka. Wszelkie metody empiryczne zostają odrzucone. W łagodniejszej formie tego podejścia dopuszcza się badanie odczuć ludzi w sytuacjach związanych z informacjami finansowymi. Choć wydaje się, że ujęcie to trudno zastosować w badaniach z obszaru rachunkowości, jednak takie badania można odnaleźć w literaturze rachunkowości. W jednym z nich²⁰ prowadzono wywiady z 34 menadżerami dużego przedsiębiorstwa, poszukując odpowiedzi na pytania, jakie odczucia wiążą się z doświadczeniem pracy z systemem rachunkowości zarządczej tego przedsiębiorstwa. Przeprowadzona, zgodnie z metodą fenomenologiczną, praca nad tymi wywiadami, pozwoliła sformułować wnioski o zarządzie, funkcjonującym w nierzeczywistym świecie abstrakcyjnych danych liczbowych, menadżerach operacyjnych, działających w świecie realnym oraz kontrolerach (menadżerach średniego szczebla), mających za zadanie podejmować próby scalenia tych dwóch rzeczywistości. Wszyscy wymienieni

¹⁷ G. Morgan, L. Smirchi, op. cit.

¹⁸ S. Jönsson, N.B. Macintosh: *CATS, RATS, AND EARS- Making the case for ethnographic accounting research*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 22 (1997), No. 3/4, s. 367-386.

¹⁹ R.J. Boland: *Accounting and the interpretive act*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 18 (1993), No. 2/3, s. 125-146,

²⁰ E. Faÿ, L. Introna, F.R. Puyou: *Living with numbers- Accounting for subjectivity in-with management accounting systems*, Information and Organization, vol. 20 (2010), s. 21-43.

uczestnicy procesu decyzyjnego (w języku tego badani: aktorzy) podejmują starania, aby abstrakcyjne dane księgowe odzwierciedlały ich własne odczuwane subiektywnie rzeczywistości, a nie odwrotnie.

Uwagi końcowe

Naturalnym dążeniem nauki jest obiektywizacja badanego zjawiska. Wymierny sukces nauk przyrodniczych spowodował, że ich metodologię uznano za wzorcową dla innych dyscyplin naukowych²¹. Zasadniczo można uznać również w rachunkowości taki kierunek za słuszny, zgodny z oczekiwaniami ewentualnych beneficjentów prac naukowych w tym obszarze. Warto jednak podkreślić, że pozostawienie w polu badawczym wyłącznie zjawisk uznanych za obiektywne zubaża bogactwo rzeczywistych sytuacji występujących w rachunkowości. Wydaje się również, że dążenie do obiektywizacji świata powoduje, że nieuchwytnie pozostają wyjaśnienia niektórych zachowań ludzkich. Co więcej, należy mieć świadomość każdorazowego ograniczenia wniosków z przeprowadzonych badań na skutek zastosowania metodologii przystosowanej do przyjętych założeń fundamentalnych. Warto więc w badaniach mieć na uwadze szerokie spektrum badanych zjawisk, zarówno obiektywne, jak i subiektywne aspekty rzeczywistości.

Literatura

- Boland R.J.: *Accounting and the interpretive act*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 18 (1993), No. 2/3.
- Burzym E.: *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
- Chua W.F., Preston A.: *Worrying about accounting in health care*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 7. Issue 3, 1994.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Michelman J.E.: *An institutional theory perspective on the DRG framework, Case-Mix accounting systems and health-care organizations*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 18, 1993.
- Fama E.F.: *Efficient Capital Markets: II*, „The Journal of Finance”, Vol. 46, No 5, December 1991.
- Faÿ E., Introna L., Puyou F.R.: *Living with numbers: Accounting for subjectivity in-with management accounting systems*, „Information and Organization”, Vol. 20 (2010).
- Hendriksen E.A., van Breda M.F.: *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Holthausen R.W., Watts R.L.: *The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 31, 2001.

²¹ T. Mayer, *Prawda kontra precyzja w ekonomii*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 1996.

- Jönsson S., Macintosh N.B.: *CATS, RATS, AND EARS- Making the case for ethnographic accounting research*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 22 (1997), No. 3/4.
- Kothari S.P.: *Capital Markets Research in Accounting*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 32, 2001.
- Lee C.M.C.: *Market Efficiency and Accounting Research: A Discussion of “Capital Market Research in Accounting” by S.P. Kothari*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 31, 2001.
- Lowe A.: *Accounting in health care: Some evidence on the impact of casemix systems*, „The British Accounting Review”, Vol. 32, Issue 2, June 2000.
- Matulich S., Heitger L.E.: *Financial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, 1985.
- Modell S.: *Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform*, „Management Accounting Research”, Vol. 12, Issue 4, 2001.
- Morgan G., Smirchi L.: *The Case for Qualitative Research*, „Academy of Management Review”, Vol. 5, no. 4, 1980.
- Riahi-Belkaoui A.: *Accounting Theory. Fourth Edition*, Business Press Thompson Learning 2000.
- Ronek H.: *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Skłodowskiej-Curie, Lublin 1999.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M.: *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, South-Western Cengage Learning, 2002.
- Scapens R.W.: *Understanding management accounting practices: A personal journey*, „The British Accounting Review”, Volume 38, Issue 1, March 2006.
- Schleifer A.: *Inefficient markets. An introduction to behavioral finance*, Oxford University Press, 2000.
- Philips G.E.: *The Accretion Concept of Income*, „The Accounting Review”, Vol. 38 (1963), No. 1.

dr Przemysław Mućko
Uniwersytet Szczeciński
Instytut Rachunkowości
Ul. A. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin
e-mail: przemyslaw.mućko@wneiz.pl

ASSUMPTIONS ABOUT REALITY IN ACCOUNTING RESEARCH

Summary

The paper presents and analysis assumptions about reality underlying research in accounting context. Using Morgan and Smirchi classification six approaches are presented with ascending level of subjectivism: (1) naïve realism, (2) transcendental realism, (3) contextual relativism, (4) transcendental idealism, (5) social constructionism, and (6) idealism. Each approach is exemplified so as to prove the broad spectrum of problems dealt with accounting research.

Translated by Przemysław Mućko