

Sojak, Sławomir

Paradygmaty w rachunkowości

Zeszyty Naukowe Ostroleckiego Towarzystwa Naukowego 25, 639-652

2011

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

PARADYGMATY W RACHUNKOWOŚCI

ACCOUNTING PARADIGMS

Pojęcie *paradygmatu* zostało stworzone i wprowadzone do nauki przez Thomasa Kuhna, twórcę rewolucyjnej teorii dotyczącej rozwoju nauki. W przeciwieństwie do podejścia tradycyjnego, zgodnie z którym rozwój nauki ma charakter kumulatywny i dokonuje się poprzez uzupełnianie i rozszerzanie dotychczasowych teorii, a nowe osiągnięcia nie eliminują dotychczasowych, lecz zawierają je w sobie w ulepszonej postaci, Kuhn zaproponował odmienną teorię. Podstawą tej teorii jest pojęcie paradygmatu. Według Kuhna paradygmat jest to zbiór (zespół) podstawowych twierdzeń, zasad i metod badawczych dotyczących danej dyscypliny naukowej, powstałych na bazie wcześniej prowadzonych badań¹. Są one w danym momencie powszechnie akceptowane przez środowisko uczonych i traktowane jako podstawa ich dalszej działalności. W skład paradygmatu wchodzi przygotowane przez uczonych podręczniki, monografie i artykuły dokładnie opisujące i omawiające twierdzenia i zasady paradygmatu oraz szczegółowo przedstawiające wzory i sposoby rozwiązywania problemów. Uczeni w ramach danego paradygmatu prowadzą własne badania, które Kuhn nazywa mianem nauki normalnej. Ich celem jest jak najlepsze poznanie danej dyscypliny naukowej, tak aby jak najdokładniej i najlepiej wyjaśniała ona zjawiska zachodzące w praktyce. W skład nauki normalnej wchodzi: badanie istotnych faktów, konfrontacja faktów z teorią i uszczegółowienie teorii².

Kuhn zauważa, że rozwój danego paradygmatu nie trwa wiecznie, lecz tylko do momentu pojawienia się anomalii (kryzysu). Anomalia to zjawisko, które z punktu widzenia dotychczasowej teorii nie powinno wystąpić i nie daje się ono wyjaśnić zgodnie z zasadami obowiązującego paradygmatu. Jednocześnie zjawisko to jest na tyle znaczące, że nie może być lekceważone. Brak możliwości dokładnego wyjaśnienia przyczyn wystąpienia anomalii wpływa na dalszy rozwój obowiązującego paradygmatu i powoduje jego przejście w fazę kryzysu. Trwa ona aż do momentu stworzenia nowej teorii, która potrafi wyjaśnić przyczyny powstania anomalii. Nowa teoria nie jest tylko uszczegółowieniem dotychczasowego paradygmatu, lecz czymś zupełnie nowym i jeśli tylko uzyska powszechne uznanie wśród uczonych, stanie się nowym, obowiązującym paradygmatem. Przejście od starego do nowego paradygmatu następuje więc nie

* prof. dr hab., Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

¹ T.S. Kuhn, *Dwa bieguny. Tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych*, PIW, Warszawa 1985, s. 407.

² Ibidem, s. 239–254.

w drodze ewolucji, lecz rewolucji, i nosi miano rewolucji naukowej. Nowa teoria może stać się nowym paradygmatem, gdy potrafi dobrze rozwiązywać problemy (anomalie), które doprowadziły do kryzysu wcześniejszego paradygmatu, oraz daje możliwość przewidywania zjawisk, które w okresie panowania poprzedniego paradygmatu nie występowały³. Po okresie rewolucji uczeni przystępują do rozwijania nowego paradygmatu, prowadzą własne badania w ramach nauki normalnej, aż do momentu pojawienia się kolejnych anomalii. W ramach teorii rozwoju nauki Kuhna wyróżnić więc można trzy zasadnicze okresy:

- rozwój nowego paradygmatu (prowadzenie nauki normalnej);
- kryzys paradygmatu w wyniku wystąpienia anomalii;
- przejście do nowego paradygmatu w wyniku rewolucji naukowej.

Wprowadzenie przez Kuhna pojęcia paradygmatu pozwoliło wyróżnić dwa podstawowe okresy w rozwoju poszczególnych dyscyplin naukowych. Pierwszy z nich to etap *przedparadygmatyczny*. W okresie tym nie istnieje jedna dominująca teoria, lecz występuje wiele zwalczających się szkół, prezentujących różne poglądy na ten sam temat i próbujących w odmienny sposób wyjaśniać zachodzące wokół nas zjawiska. Przejście do drugiego okresu, zwanego okresem *paradygmatycznym*, następuje najczęściej w wyniku dokonania jakiegoś ważnego, przełomowego odkrycia. W jego wyniku większość dotychczasowych szkół przestaje istnieć, ponieważ ich poglądy okazują się niezgodne z nowym odkryciem, a uczeni zaczynają rozwijać tylko jedną teorię, która staje się powszechnie obowiązującym paradygmatem. Jak zauważa Kuhn, przejście z jednego do drugiego okresu może następować, dla poszczególnych dyscyplin naukowych, w różnych okresach. W matematyce i astronomii przejście to nastąpiło już w starożytności, w naukach fizycznych miało miejsce w XIX wieku, w niektórych naukach społecznych zaś zachodzić może obecnie⁴.

Pojęcie paradygmatu, stosowane początkowo tylko w odniesieniu do nauk przyrodniczych, zostało obecnie wprowadzone również do nauk społecznych. Przykładem takiej nauki może być ekonomia. W historii jej rozwoju daje się wyodrębnić panowanie kilku paradygmatów: paradygmatu klasycznego, neoklasycznego i keynesowskiego. Należy jednak zauważyć, że Kuhn odnosił swoją teorię tylko i wyłącznie do nauk przyrodniczych i jednoznacznie nie określił, czy jego schemat rozwoju nauki może być zastosowany również w naukach społecznych. Wśród teoretyków i interpretatorów teorii Kuhna wyróżnić można dwie odmiennie postawy⁵:

– część z nich uważa, że teorię Kuhna można odnieść tylko i wyłącznie do nauk przyrodniczych i nie można jej dopasować do nauk społecznych, ponieważ nauki te różnią się nie tylko przedmiotem, ale również metodami badawczymi i charakterem rozwoju;

– część twierdzi natomiast, że teorię Kuhna można odnieść do nauk społecznych, ale pod warunkiem dokonania w niej pewnych zmian, zwłaszcza w znaczeniu pojęcia paradygmatu.

Część teoretyków nauk społecznych idzie jeszcze dalej, twierdząc, że współcześnie w naukach społecznych nie istnieje jeden powszechnie obowiązujący paradygmat, lecz

³ Ibidem, s. 197.

⁴ Ibidem, s. 37.

⁵ A. Szychta, *Paradygmaty w nauce rachunkowości w świetle koncepcji T. S. Kuhna*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica 127, Łódź 1993, s. 107.

w tym samym czasie występuje kilka konkurujących ze sobą paradygmatów. Nauki społeczne są przez nich zaliczane do nauk multiparadygmatycznych.

Przyczyną rozbieżności w interpretacjach teorii Kuhna, jak uważa D. Schneider, jest dość duża niejasność tej teorii⁶. Po pierwsze Kuhn nie sprecyzował dokładnie, jakie cechy powinny mieć teorie pretendujące do miana paradygmatu, przez co wielu uczonych, ogłaszając swoje prace, uważa je za paradygmatyczne. Po drugie Kuhn dokładnie nie podał żadnych kryteriów dotyczących liczby i znaczenia wspólnot naukowych, które w swojej działalności kierują się danym paradygmatem. Schneider próbuje także określić znaczenie słowa paradygmat w naukach o gospodarce, uważa bowiem, że jest to pewien wzorzec rozwiązywania problemów (przykład wzorcowy), który stanowi podstawę do rozwiązywania pozostałych problemów.

Paradygmaty w nauce rachunkowości

Skoro teorię Kuhna można zastosować w naukach społecznych, wielu teoretyków rachunkowości na całym świecie zaczęło się zastanawiać, czy można ją wykorzystywać również w nauce rachunkowości. W związku z tym zaczęto poszukiwać odpowiedzi na następujące pytania⁷:

- na jakim etapie rozwoju nauki znajduje się obecnie rachunkowość: przedparadygmatycznym czy paradygmatycznym, a tym samym czy w rachunkowości można wyodrębnić już pewne ogólnie obowiązujące paradygmaty?
- czy rachunkowość jest nauką jedno- czy może wieloparadygmatyczną?
- czy w historii rachunkowości dochodziło do powstawania anomalii i rewolucyjnych przemian w paradygmatach?

Odpowiedź na te pytania nie jest jednak prosta. Problem określenia paradygmatów w nauce rachunkowości jest zagadnieniem nowym i nie doczekał się jeszcze jednego, ostatecznego rozwiązania. Obecnie w literaturze przedmiotu spotkać można różne próby określenia paradygmatów w nauce rachunkowości, a tym samym różne propozycje rozwiązania tego problemu.

Próbę wyodrębnienia paradygmatów w rachunkowości podejmowało wielu teoretyków tego przedmiotu, a największe sukcesy w tej dziedzinie osiągnęli: Wells, Butterworth, Rhiani-Belkaoui i Mattessich⁸.

Pierwszym badaczem, który zajął się próbą określenia paradygmatów w rachunkowości, był Wells. Za ówczesnie panujący paradygmat uważał on oparcie wyceny w rachunkowości na wartości (cenie) nabycia, przy czym stwierdzał jednocześnie, że paradygmat ten znajduje się w kryzysie. Uważa on również, że od lat pięćdziesiątych toczy się w rachunkowości walka paradygmatów, której celem jest dążenie do bardziej realistycznej sprawozdawczości finansowej⁹.

⁶ Ibidem, s. 108.

⁷ Ibidem, s. 108.

⁸ A. Szychta, *Teoria rachunkowości R. Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju rachunkowości*, FRRwP, Warszawa 1996, s. 192.

⁹ Ibidem.

Kolejna propozycja paradygmatów w rachunkowości została przedstawiona przez Butterwortha w 1985 roku. Wyróżnił on w rachunkowości aż sześć odrębnych paradygmatów, wraz z odpowiadającymi im obszarami badawczymi. Są to¹⁰:

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

Paradygmaty w rachunkowości według Richarda Mattessicha

Do tak skonstruowanych paradygmatów krytycznie odniósł się Mattessich. Stwierdził on, że paradygmaty te są między sobą dość mocno powiązane i mają charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny. Powiązanie to widać zwłaszcza między pierwszymi trzema paradygmatami i między trzema następnymi. Na tej podstawie Mattessich wyróżnia dwa paradygmaty o znacznie większym stopniu uogólnienia. Są to¹¹:

– **paradygmat wyceny**, zgodnie z którym głównym zadaniem rachunkowości jest dokonywanie wyceny,

– **paradygmat zarządczo-powierniczy**, zgodnie z którym zasadniczym zadaniem rachunkowości jest zapewnienie ochrony majątku powierzonego zarządowi przez jego właściciela oraz (dodaje jeszcze jeden):

– **paradygmat strategiczno-informacyjny**, zgodnie z którym głównym zadaniem rachunkowości jest dostarczanie różnych informacji różnym odbiorcom.

W dwóch pierwszych paradygmatach Mattessich wyróżnia trzy fazy, z których każda odpowiada jednemu z paradygmatów przedstawionych wcześniej przez Butterwortha, natomiast trzeci pozostaje bez wyodrębniania faz.

Zgodnie z tak określonymi paradygmatami Mattessich dokonał podziału teoretyków rachunkowości na odrębne wspólnoty naukowe.

Paradygmat zarządczo-powierniczy

Zasadniczym celem rachunkowości według paradygmatu zarządczo-powierniczego jest zapewnianie ochrony majątku powierzonego zarządowi przez właścicieli, czyli spełnianie funkcji kontroli powierniczej. Pierwsza faza tego paradygmatu to paradygmat podziału na okresy, zgodnie z którym głównym zadaniem rachunkowości finansowej jest podział wartości nabycia czynników produkcji na produkty różnych okresów obrachunkowych, aby w ten sposób umożliwić ustalenie wyniku działalności dla celów kontroli powierniczej. W ramach tego paradygmatu Mattessich wyróżnia następujące zasady¹²:

- wycena oparta na koszcie historycznym;
- zasada współmierności przychodów i kosztów;

¹⁰ Ibidem, s. 194.

¹¹ Ibidem.

¹² A. Szychta, *Paradygmaty...*, op. cit., s. 114.

- rozliczanie amortyzacji i innych kosztów w czasie;
- funkcja rozliczeniowa między dyrekcją a właścicielem na podstawie sprawozdawczości finansowej;
- założenie o kontynuacji działalności przez przedsiębiorstwo.

Przy tym podejściu, twierdzi Mattessich, wycenę należy traktować nie jako funkcję rachunkowości, lecz funkcję rynku. Zadaniem rachunkowości jest przetwarzanie danych transakcyjnych, a nie wycena, ponieważ główny księgowy zobowiązany jest do składania sprawozdania z faktów, a nie z opinii¹³.

Dwie kolejne fazy paradygmatu zarządczo-powierniczego związane są z teorią agencji, czyli kontraktów zawieranych między właścicielem (pryncypałem) a menedżerem (agentem). Ponieważ Mattessich uważa, że istnieje zasadnicza różnica między pierwotną – deskryptywną, a późniejszą analityczną teorią agencji, w związku z tym rozróżnia on dwie fazy: paradygmat agencji i paradygmat informacyjno-agencyjny. Głównymi zagadnieniami w ramach paradygmatu agencyjnego, czyli pierwotnej teorii agencji, są koszty, jakie ponosi jednostka w wyniku występowania różnicy interesów między pryncypałem, czyli właścicielem, a agentem, czyli osobą zarządzającą. Koszty agencji powinny być maksymalnie zredukowane poprzez takie motywowanie menedżera, aby jego interesy były zgodne z interesami pryncypała. System rachunkowości oparty na tej teorii powinien stanowić podstawę prawidłowego rozliczania się agenta z pryncypałem oraz umożliwiać ocenę działania agenta.

Istotą trzeciej fazy, czyli paradygmatu informacyjno-agencyjnego, są wynikające z zawartego kontraktu stosunki oraz ryzyko między właścicielem oraz menedżerem. Menedżer w zależności od zawartej umowy może uzyskać udział w zysku przedsiębiorstwa w postaci, którą wyznaczają dwie skrajne wielkości – stałego wynagrodzenia lub całkowitego zysku pomniejszonego o czynsz dzierżawny. Te dwie skrajne wielkości określają, kto ponosi ryzyko za prowadzoną działalność. W pierwszym przypadku całkowitym ryzykiem obciążony jest pryncypał, w drugim natomiast menedżer.

Paradygmat wyceny

Zgodnie z paradygmatem wyceny głównym celem rachunkowości jest prawidłowa wycena poszczególnych składników aktywów i pasywów, a co za tym idzie prawidłowe ustalenie wyniku działalności przedsiębiorstwa i optymalne decyzje dotyczące jego majątku i kapitału¹⁴. W myśl tego paradygmatu zadaniem rachunkowości jest dokonywanie wyceny składników majątku i wyniku działalności gospodarczej. Tutaj również Mattessich wyróżnia trzy fazy: zasadę wartości dochodowej i wartości bieżącej, partycypację w ryzyku i paradygmat rynku kapitałowego¹⁵.

¹³ A. Szychta, *Teoria rachunkowości...*, op. cit., s. 196.

¹⁴ Ibidem, s. 199–200.

Mirosława Kwiecień zwraca uwagę, że do zadań tego paradygmatu w najbliższym czasie należy będzie wycena kapitału intelektualnego. Zob. M. Kwiecień, *Rozwój rachunkowości a konwergencja jej koncepcji – praktyki na świecie*, w: E. Nowak (red.), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2007, s. 20.

Paradygmat informacyjno-strategiczny

Trzeci i ostatni paradygmat zaproponowany przez Mattessicha to paradygmat informacyjno-strategiczny. Zgodnie z nim głównym zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie różnych potrzeb informacyjnych, czyli dostarczanie informacji wielu odbiorcom. W myśl tego paradygmatu dąży się do opracowania takiej teorii rachunkowości, która mogłaby przydzielać różnym celom informacyjnym rachunkowości różne struktury systemu rachunkowości. Mattessich uważa bowiem, że system informacyjny rachunkowości nastawiony na spełnianie wszystkich celów jednocześnie dostarcza bardzo prostych rezultatów w bardzo prostych sytuacjach. Po prawidłowym określeniu potrzeb informacyjnych różnych odbiorców należy więc dążyć do zbudowania cząstkowych systemów realizujących poszczególne cele. Badania prowadzone w ramach tego paradygmatu przyczyniły się do wyodrębnienia rachunkowości finansowej¹⁶.

Wyodrębnienie przez Mattessicha trzech głównych paradygmatów było bardzo ważnym osiągnięciem¹⁷. Uporządkowało ono wiele koncepcji i teorii oraz uświadomiło zakres i złożoność problemów przedmiotu nauki rachunkowości. Rozwój nauki rachunkowości, jak oceniają teoretycy, przebiega według nieco innego schematu niż ewolucja nauk przyrodniczych. W nauce rachunkowości trudno jest ustalić, w którym momencie w przeszłości następowała radykalna zmiana w myśleniu wspólnot naukowych, dlatego też wielu obecnych teoretyków uważa, że nauka rachunkowości ma charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny.

Paradygmaty rachunkowości według polskich naukowców

Określeniem paradygmatów w rachunkowości zajęli się również polscy teoretycy tego przedmiotu. Według S. Sojaka po drugiej wojnie światowej teoria rachunkowości rozwijała się w Polsce w dwóch odrębnych kierunkach: empirycznym, który dotyczy wszystkich działów rachunkowości, i aksjomatycznym, który zajmuje się tylko ogólną teorią rachunkowości¹⁸.

Pierwszy z nich – kierunek empiryczny – polega na opisie praktycznych zastosowań rachunkowości w działalności gospodarczej podmiotów należących do różnych działów gospodarki narodowej¹⁹. Specyfika przedmiotu rachunkowości poszczególnych rodzajów przedsiębiorstw narzuciła konieczność zróżnicowania konkretnych rozwiązań ewidencyjnych i przyczyniła się do powstania tzw. rachunkowości branżowej. Kierunek ten nazywany jest często skrzywanowską szkołą rachunkowości od nazwiska jej twórcy Stanisława Skrzywana. Szkoła ta wyjaśniła istotę zdarzeń księgowych i zasadę podwójnego zapisu na podstawie bilansu przedsiębiorstwa oraz dokona-

¹⁶ A. Szychta, *Teoria rachunkowości...*, op. cit., s. 200–201.

¹⁷ Richard Mattessich paradygmatami rachunkowości zajmował się od drugiej połowy lat pięćdziesiątych. Syntezę swoich badań zawarł w książce *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, Westport, London 1995.

¹⁸ S. Sojak, *Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości w polskiej praktyce akademickiej po drugiej wojnie światowej*, w: *Współczesne problemy rachunkowości i informatyki*, Katowice 1989, z. 1.

¹⁹ W. Brzezini, *Modele ewidencyjne – analiza porównawcza*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 1979, nr 14.

ła klasyfikacji zdarzeń księgowych ze względu na ich wpływ na zmiany poszczególnych składników aktywów i pasywów.

Drugi kierunek to kierunek aksjomatyczny. U jego podstaw leży krytyka kierunku empirycznego i potrzeba uogólniania zasad rachunkowości dla wszelkich jej zastosowań w skali całej gospodarki narodowej, a nie tylko pojedynczych przedsiębiorstw. Twórcą tego kierunku był Tadeusz Peche²⁰. Uważał on, że ogólna teoria rachunkowości powinna przestać być teorią rachunkowości przedsiębiorstw, a stać się teorią wszelkich zastosowań podwójnego zapisu. Peche w ramach ogólnej teorii rachunkowości wyjaśnił zasady funkcjonowania kont księgowych oraz zasadę podwójnego zapisu. Na podstawie jego modelu można wyjaśnić procesy gospodarcze zachodzące w każdym podmiocie gospodarczym, niezależnie od specyfiki branży, a jednocześnie powstawanie produktu globalnego, dochodu narodowego oraz jego podział. W ramach tej teorii stworzony został uniwersalny model ewidencyjny, który przekroczył w swym zastosowaniu ramy pojedynczego przedsiębiorstwa, czego nie udało się dokonać empirycznej teorii rachunkowości.

Ustaleniem paradygmatów we współczesnej nauce rachunkowości zajął się Włodzimierz Brzezina, a przygotowane przez niego opracowanie jest tylko pewną propozycją, która powinna być szeroko przedyskutowana wśród teoretyków rachunkowości. Brzezina przy formułowaniu paradygmatów przyjął następujące założenia²¹:

- paradygmaty powinny formułować takie teorie, które stanowiły swego rodzaju rewolucję w nauce rachunkowości,
- paradygmaty powinny wносить do teorii nowe metody i nowe obszary badawcze,
- paradygmaty szczegółowe mogą mieć niższą rangę, ale powinny stanowić pewien system paradygmatów.

Na podstawie tak przyjętych założeń badacz wyodrębnił następujące paradygmaty rachunkowości²²:

- retro- i prospektywny charakter rachunkowości,
- mikro- i makroekonomiczne zastosowania współczesnej rachunkowości,
- sterujący charakter rachunkowości.

Ostateczne rozwiązanie tego problemu, czyli określenie, które z tych propozycji zasługują na miano paradygmatu, a które powinny zostać odrzucone, wymaga przeprowadzenia bardzo szerokiej dyskusji w tym zakresie, i to na forum międzynarodowym.

Paradygmaty rachunkowości zarządczej

Rozwój nauki rachunkowości, a w szczególności jej podział na rachunkowość finansową i zarządczą, spowodował, że teoretycy rozpoczęli poszukiwania paradygmatów oddzielnie dla każdej z gałęzi tej nauki. Bardzo popularne jest rozróżnianie czte-

²⁰ W. Brzezina, *Czy istnieje w Polsce i na świecie ogólna teoria rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, tom 4(60), Warszawa 2001.

²¹ W. Brzezina, *Paradygmaty współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, tom 51, Warszawa 1999.

²² Ibidem.

rech paradygmatów w rachunkowości zarządczej. Opierają się na kolejno opracowywanych i szczegółowo rozwijanych modelach rachunku kosztów. Są to więc²³:

- paradygmat kosztów pełnych,
- paradygmat kosztów zmiennych,
- paradygmat kosztów działań i procesów,
- paradygmat rachunku kosztów docelowych.

Rachunek kosztów pełnych wykształcił się historycznie jako pierwszy i był on rozwijany i stosowany w przedsiębiorstwach przez pierwsze 40 lat XX wieku. Podstawową jego cechą jest podział wszystkich ponoszonych kosztów produkcyjnych na dwie grupy: koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie to te, które można łatwo przypisać wytwarzanym produktom, realizowanym zleceniom, czyli przedmiotom kalkulacji. Do kosztów pośrednich zaliczamy natomiast wszystkie koszty, które wykazują słabe związki z wytwarzanymi wyrobami i przez to nie można ich odnieść wprost do określonych przedmiotów kalkulacji. Do ich rozliczenia stosuje się różnego rodzaju klucze podziałowe, zarówno ilościowe, jak i wartościowe.

Dla rachunku kosztów pełnych charakterystyczne jest także to, że przy wycenie produktów wytworzonych uwzględnia się wszystkie poniesione koszty produkcyjne, zarówno pośrednie, jak i bezpośrednie. Koszty nieprodukcyjne natomiast, np. koszty zarządu lub koszty sprzedaży, są traktowane jako koszty danego okresu. Przenosi się je w całości do rachunku wyników i tym samym nie są one uwzględniane w koszcie wytworzenia produktu. Sposób obliczania kosztów całkowitych przedstawia poniższy wzór:

koszty całkowite = pełny koszt jednostkowy \times wielkość produkcji.

Można więc powiedzieć, że w rachunku kosztów pełnych całkowite koszty produkcyjne są proporcjonalne do wielkości produkcji.

Rachunek kosztów pełnych dostarcza przede wszystkim informacje dla celów sprawozdawczych, zwłaszcza dla prawidłowej wyceny zapasów wytworzonych produktów, półproduktów i produkcji w toku oraz dla właściwego określenia wyniku finansowego jednostki. W rachunku kosztów pełnych wynik ze sprzedaży otrzymujemy, odejmując od przychodów ze sprzedaży pełny koszt wytworzenia sprzedanych produktów i poniesione w badanym okresie koszty nieprodukcyjne.

Rachunek kosztów pełnych nie jest jednak pozbawiony wad. Zakłada on, że na wysokość kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo wpływa tylko wielkość produkcji, nie uwzględnia natomiast wpływu stopnia wykorzystania posiadanych zdolności produkcyjnych. Tym samym nie dostarcza on informacji ułatwiających podejmowanie decyzji i zarządzanie firmą w krótkim okresie. Potrzeba posiadania przez kierowników przedsiębiorstwa tego typu informacji doprowadziła do stworzenia nowej metody rachunku kosztów – rachunku kosztów zmiennych.

Rachunek kosztów zmiennych został stworzony w Stanach Zjednoczonych i obowiązywał od lat czterdziestych do osiemdziesiątych XX wieku. Rachunek ten różni się od wcześniejszego paradygmatu tym, że całość kosztów dzieli się nie na bezpośrednie i pośrednie, lecz na koszty stałe i zmienne. Koszty stałe to te, które nie zmie-

²³ A. Szychta, *Paradygmaty rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” nr 41, Warszawa 1997.

niają się wraz ze zmianą wielkości produkcji (stopniem wykorzystania zdolności produkcyjnych), koszty zmienne zaś to te, które zmieniają się proporcjonalnie (progresywnie lub regresywnie) do wzrostu lub spadku poziomu produkcji. Koszty całkowite możemy więc obliczyć według następującego wzoru:

koszt całkowity = jednostkowy koszt zmienny \times wielkość produkcji + koszty stałe.

W rachunku kosztów zmiennych wszystkie wytworzone produkty i półprodukty wycenia się tylko w koszcie zmiennym, w przeciwieństwie do rachunku kosztów pełnych, w którym produkty są obciążone wszystkim kosztami produkcyjnymi. Kosztów stałych oraz wszystkich kosztów nieprodukcyjnych nie wlicza się do kosztu wytworzenia, lecz przenosi automatycznie do rachunku wyników danego okresu.

Rachunek kosztów zmiennych może być z powodzeniem wykorzystywany do podejmowania decyzji i zarządzania przedsiębiorstwem w krótkim okresie. Umożliwia on określenie właściwej wielkości i struktury asortymentowej produkcji, realizację dodatkowych zamówień w przypadku niepełnego wykorzystania mocy produkcyjnych, trafniejszą ocenę opłacalności sprzedaży produkowanych wyrobów, a także stanowi podstawę dla wyznaczania prognozy rentowności i marginesu bezpieczeństwa działania. Pamiętać jednak należy, że w praktyce gospodarczej nie wszystkie koszty są albo stałe albo zmienne. Występują jeszcze tzw. koszty mieszane, które łączą w sobie cechy jednych i drugich. Dla przeprowadzenia prawidłowej analizy muszą one zostać rozdzielone. Służą do tego celu, obciążone większym lub mniejszym błędem, różne metody statystyczne.

W rachunku kosztów zmiennych ustalenie wyniku finansowego przebiega etapowo. Najpierw od przychodów ze sprzedaży odejmuje się wartość poniesionych kosztów zmiennych. Obliczona w ten sposób nadwyżka nosi nazwę marży brutto i ma służyć do pokrycia wszystkich kosztów stałych badanego okresu. Drugi etap polega na odjęciu od marży brutto kosztów stałych, w wyniku czego otrzymuje się wynik finansowy. Jeżeli marża brutto jest wyższa od kosztów stałych, firma generuje zyski, w przeciwnym wypadku ponosi stratę²⁴.

Kolejny, trzeci paradygmat rachunkowości zarządczej, **rachunek kosztów działań**, pojawił się na początku lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku, a jego powstanie wymusiły gwałtowne zmiany zachodzące w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu. Chcąc sprostać rosnącej konkurencji, przedsiębiorstwa musiały zacząć wytwarzać coraz lepsze produkty, wykorzystując do tego celu coraz lepsze (i droższe) maszyny i urządzenia. Wpłynęło to automatycznie na spadek udziału kosztów bezpośrednich w całkowitych kosztach wytwarzania produktu i jednoczesny wzrost udziału kosztów pośrednich produkcji. W tej sytuacji wykorzystywanie przez przedsiębiorstwa tradycyjnych syste-

²⁴ Skrajną koncepcję rachunku kosztów zmiennych przedstawił E. Goldratt; kosztami zmiennymi są w niej wyłącznie koszty materiałowe, natomiast resztę kosztów nazwał kosztami operacyjnymi. Zaliczył do nich wszystkie wydatki bez względu na ich treść ekonomiczną, a więc także podatek dochodowy. Swoją koncepcję nazwał rachunkowością przerobu (*throughput accounting*) i wraz z teorią ograniczeń (*theory of constraints*) uznał za nowy paradygmat rachunkowości. Zob. między innymi: S. Soják, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń 2003, s. 749–789; E. Engelgardt, *Teoria ograniczeń i rachunkowość przerobu w świetle paradygmatów rachunkowości (wyniki badania ankietowego)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 30 (86), SKwP, Rada Naukowa, Warszawa 2005, s. 22–40.

mów rachunku kosztów okazuje się niewystarczające, a rozliczanie bardzo wysokich kosztów pośrednich na produkty za pomocą tradycyjnych kluczy rozliczeniowych przynosi coraz mniej dokładne wyniki. W tej sytuacji narodził się rachunek kosztów działań, który jest obecnie szeroko stosowany w praktyce przedsiębiorstw.

Koncepcja tego rachunku opiera się na założeniu, że działalność przedsiębiorstwa składa się z szeregu cząstkowych, odrębnych czynności zwanych działaniami lub procesami (stąd nazwa metody). Czynności te muszą być wykonane w celu wytworzenia i sprzedaży każdego produktu. Koszty poszczególnych działań nie są jednakowo, lecz różnie powiązane z wytwarzanymi produktami, dlatego też do ich rozliczenia nie należy stosować jednakowych kluczy rozliczeniowych, lecz odpowiednio dobrane i zróżnicowane nośniki kosztów. Rachunek kosztów działań umożliwia znacznie lepsze rozpoznanie przyczyn powstawania i kształtowania się kosztów pośrednich w przedsiębiorstwie oraz ich dokładniejsze rozliczenie – o ile zajdzie taka potrzeba – na wytwarzane produkty.

Rachunek kosztów działań połączył zalety obu dotychczas stosowanych rachunków kosztów, rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych. Dostarcza dokładniejszych informacji o kosztach wytworzenia produktów, niezbędnych do ich właściwej wyceny bilansowej, a z drugiej strony – generuje dane, które mogą być wykorzystywane przez menedżerów do podejmowania decyzji i właściwego zarządzania firmą.

Rachunek kosztów docelowych to ostatni paradygmat rachunkowości zarządczej. I choć narodził się on znacznie wcześniej niż rachunek kosztów działań, bo już pod koniec lat sześćdziesiątych XX wieku, to dopiero teraz zyskuje na popularności. Metoda rachunku kosztów docelowych narodziła się w Japonii i została odkryta w Stanach Zjednoczonych dopiero, gdy gospodarka amerykańska traciła na konkurencyjności wobec gospodarki japońskiej. W rachunku kosztów docelowych całkowitemu odwróceniu ulega sposób postrzegania kosztów produkcji i ceny sprzedaży. W przeciwieństwie do tradycyjnych metod rachunku kosztów, w rachunku kosztów docelowych koszty traktuje się jako zmienną zależną i wyznacza się je jako różnicę między ceną sprzedaży danego produktu a założoną przez przedsiębiorstwo wielkością marży brutto. Wielkością, od której rozpoczyna się całą analizę, jest cena sprzedaży (zw. docelowa cena), którą są gotowi zapłacić potencjalni klienci za produkt posiadający określone cechy i spełniający określone funkcje. Od tak ustalonej ceny odejmuje się następnie marżę zysku, którą zamierza osiągnąć firma na sprzedaży danego produktu (docelowy zysk). Otrzymany w ten sposób koszt stanowi maksymalny koszt, jakiego nie można przekroczyć w fazie wytwarzania danego produktu. Metoda rachunku kosztów docelowych jest obecnie, obok rachunku kosztów działań, bardzo popularna i stosowana przez wiele przedsiębiorstw na całym świecie.

Poszczególne paradygmaty rachunkowości zarządczej w aspekcie konstrukcji cen na wytwarzane produkty prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Paradygmaty rachunkowości zarządczej

Lp.	Paradygmaty rachunkowości zarządczej
1.	Paradygmat kosztów pełnych – lata 1900–1940
	Koszty bezpośrednie + <u>Koszty pośrednie</u> = Koszty produkcji + Koszty zarządu + <u>Koszty sprzedaży</u> = Koszty całkowite + <u>Planowana marża zysk</u> = Cena produktu
2.	Paradygmat kosztów zmiennych – lata 1940–1980
	Koszty zmienne (materiały, robocizna, zmienne koszty pośrednie, zmienne koszty zarządu i sprzedaży) + <u>Koszty stałe</u> = Koszty całkowite + <u>Planowana marża zysku</u> = Cena produktu
3.	Paradygmat kosztów działań - lata 1980–1990
	Koszty zmienne (materiały, robocizna) + <u>Koszty pośrednie produkcji, zarządu i sprzedaży rozliczane na działania</u> = Koszty całkowite + <u>Planowana marża zysku</u> = Cena produktu
4.	Paradygmat kosztów docelowych – lata 1990–...
	Cena produktu – <u>Planowana marża zysku</u> = Dopuszczalny lub docelowy koszt jednostkowy produktu

Źródło: W.L. Ferrara, *Cost/Management Accounting: The 21 Century Paradigm*, w: S.M. Young, *Readings in Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 2001, s. 4.

W rachunkowości zarządczej przechodzenie od jednego do drugiego paradygmatu miało charakter rewolucyjny i można powiedzieć, że następowało zgodnie z zaprezentowaną przez Kuhna teorią rozwoju nauki. Obecnie mamy jednak do czynienia z sytuacją koegzystencji dwóch paradygmatów. Rachunek kosztów działań jest tak samo popularny jak rachunek kosztów docelowych, a wynika to z tego, że obie metody stosowane są w różnych fazach cyklu rozwoju produktu. Rachunek kosztów docelowych stosuje się w fazie planowania nowego produktu, jeszcze przed rozpoczęciem jego wytwarzania, rachunek kosztów działań zaś ma zastosowanie w fazie produkcji i ma umożliwić jak najdokładniejsze wyznaczenie kosztów jednostkowych. Potwierdza to wcześniej wysuniętą tezę, że nauki społecznie są zazwyczaj naukami multiparadygmatycznymi²⁵. Wielu teoretyków zadaje sobie jednak pytanie, jak dalej będzie rozwijać się rachunkowość zarządcza. L. Ferrara stwierdza, że najprawdopodobniej nastąpi po-

²⁵ Potwierdziły to badania E. Engelgardt przeprowadzone wśród polskich naukowców, zob.: E. Engelgardt, *Teoria ograniczeń...*, op. cit., s. 32. Zob. także: A. Riahi-Belkaoui, *Accounting, a Multiparadigmatic Science*, Quorum Books, Westport, London 1996.

łączenie paradygmatu rachunku kosztów działań i rachunku kosztów docelowych²⁶. Jednoczesne stosowanie obu metod w dwóch odrębnych fazach cyklu życia produktu pozwoli osiągnąć dość znaczną redukcję kosztów i ułatwi ich kontrolę. Powstały w ten sposób paradygmat będzie nosił miano **paradygmatu rachunkowości zarządczej XXI wieku**.

W literaturze można spotkać także poglądy, że łączenie paradygmatu rachunku kosztów docelowych i rachunku kosztów działań w ramach koncepcji cyklu życia produktu zmusza przedsiębiorców do położenia większego nacisku na aspekty strategiczne niż operacyjne. Stąd mamy także paradygmaty rachunkowości zarządczej strategicznej²⁷ lub zorientowanej na strategię²⁸.

Wnioski

Historia rozwoju rachunkowości ostatnich stu lat dowodzi, że rozwijała się ona zgodnie z rewolucyjną teorią rozwoju nauki Kuhna. W rachunkowości obecnie istnieje koegzystencja wielu paradygmatów, które wzajemnie się przenikają. Dla celów poznawczych można je podzielić na paradygmaty rachunkowości finansowej (wyceny, kontroli zarządczo-powierniczej, informacyjno-strategicznej) i rachunkowości zarządczej (rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych).

BIBLIOGRAFIA

- Brzezin W. 1979.** *Modele ewidencyjne – analiza porównawcza*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej”, nr 14, Częstochowa.
- Brzezin W. 1991.** *Paradygmaty współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” tom 51, Warszawa.
- Brzezin W. 2001.** *Czy istnieje w Polsce i na świecie ogólna teoria rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, tom 4(60), Warszawa.
- Engelgardt E. 2003/2004.** *Przemiany rachunkowości zarządczej w świetle paradygmatów nauki rachunkowości*, „Roczniki Naukowe WSB w Toruniu”, nr 3 (3).
- Engelgardt E. 2005.** *Teoria ograniczeń i rachunkowość przerobu w świetle paradygmatów rachunkowości (wyniki badania ankietowego)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 30 (86), SKwP, Rada Naukowa, Warszawa.
- Ferrara W.L. 2001.** *Cost/Management Accounting: The 21 Century Paradigm*, w: S.M. Young (red.), *Readings in Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.

²⁶ W.L. Ferrara, *Cost/Management Accounting: The 21 Century Paradigm*, w: *Readings in Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 2001.

²⁷ E. Engelgardt, *Przemiany rachunkowości zarządczej w świetle paradygmatów nauki rachunkowości*, „Roczniki Naukowe WSB w Toruniu” 2003/2004, nr 3 (3), s. 126.

²⁸ B. Nita, *Paradygmaty rachunkowości zarządczej na tle jej rozwoju*, w: E. Nowak (red.), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2007, s. 47.

- Kuhn T.S. 1985.** *Dwa bieguny. Tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych*, PIW, Warszawa.
- Kwiecień M. 2007.** *Rozwój rachunkowości a konwergencja jej koncepcji – praktyki na świecie*, w: E. Nowak (red.), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Mattessich R. 1995.** *Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, Westport, London.
- Nita B. 2007.** *Paradygmaty rachunkowości zarządczej na tle jej rozwoju*, w: E. Nowak (red.), *Paradygmaty rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Riahi-Belkaoui A. 1996.** *Accounting, a Multiparadigmatic Science*, Quorum Books, Westport, London.
- Sojak S. 1989.** *Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości w polskiej praktyce akademickiej po drugiej wojnie światowej*, w: *Współczesne problemy rachunkowości i informatyki*, Katowice, z. 1.
- Sojak S. 2003.** *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń.
- Szychta A. 1993.** *Paradygmaty w nauce rachunkowości w świetle koncepcji T. S. Kuhna*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica 127, Łódź.
- Szychta A. 1996.** *Teoria rachunkowości R. Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju rachunkowości*, FRRwP, Warszawa.
- Szychta A. 1997.** *Paradygmaty rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” nr 41, Warszawa.

STRESZCZENIE

Artykuł zawiera podstawowe informacje na temat zaproponowanej przez Thomasa Kuhna koncepcji rozwoju nauki. Wyjaśnia pojęcia paradygmatów w nauce w ogóle, a w rachunkowości w szczególności.

Historia rachunkowości ostatnich stu lat dowodzi, że rozwijała się ona zgodnie z rewolucyjną teorią rozwoju nauki Kuhna. Rachunkowość jest nauką wieloparadygmatyczną, w której obecnie istnieje koegzystencja wielu paradygmatów, wzajemnie się przenikających. Dla celów poznawczych można je podzielić na paradygmaty rachunkowości finansowej (wyceny, kontroli zarządczo-powierniczej, informacyjno-strategiczny) i rachunkowości zarządczej (rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych). Artykuł zawiera krótką charakterystykę wymienionych paradygmatów.

SŁOWA KLUCZOWE: rachunkowość, rachunek kosztów, rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, paradygmaty

SUMMARY

The article discusses the basic assumptions behind the theory of the development of science proposed by Thomas Kuhn. It explains the notion of paradigms in science in general, and in accounting in particular.

The history of accounting in the last hundred years demonstrates that it evolved in accordance with Kuhn's theory of the paradigm-shift development of science. Accounting constitutes a multi-paradigm scientific field, in which numerous paradigms coexist

Sławomir Sojak

and overlap. These paradigms may be divided into paradigms of financial accounting (such as valuation accounting, managerial and fiduciary control accounting or informational-strategic accounting) as well as management accounting (including full cost accounting, variable costing, activity based costing or target costing). The present article briefly overviews each of the above-mentioned paradigms.

KEYWORDS: accounting, cost accounting, financial and managerial accounting, paradigms