

Marek Masztalerz

**KOMUNIKACJA  
W RACHUNKOWOŚCI –  
ASPEKTY JĘZYKOWE**

WYDAWNICTWO UEP



UNIwersytet  
EKONOMICZNY  
W POZNANIU

Marek Masztalerz

# KOMUNIKACJA W RACHUNKOWOŚCI – ASPEKTY JĘZYKOWE

**WYDAWNICTWO UEP**



UNIWERSYTET  
EKONOMICZNY  
W POZNANIU

Poznań 2018

## **Komitet Redakcyjny**

*Szymon Cyfert, Elżbieta Gołata (przewodnicząca), Jacek Lisowski, Ewa Małuszyńska, Jerzy Schroeder (sekretarz), Krzysztof Walczak, Ryszard Zieliński*

## **Recenzenci**

*Waldemar Gos, Edward Nowak*

## **Projekt okładki**

*Boobry Group  
Marta Brzóstowicz*

## **Redakcja**

*Anna Grześ*

## **Korekta**

*Anna Grześ*

**ISBN 978-83-7417-978-2, eISBN 978-83-66199-05-7**

<https://doi.org/10.18559/978-83-66199-05-7>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Poznań 2018



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe (CC BY-NC-ND 4.0)

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

[www.wydawnictwo.ue.poznan.pl](http://www.wydawnictwo.ue.poznan.pl), e-mail: [wydawnictwo@ue.poznan.pl](mailto:wydawnictwo@ue.poznan.pl)

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: eMPI<sup>2</sup>

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań

tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

# SPIS TREŚCI

<b>Wstęp</b> .....	5
<b>Rozdział 1. Społeczne aspekty rachunkowości</b> .....	11
1.1. Społeczny wymiar rachunkowości .....	11
1.2. Rachunkowość jako nauka społeczna.....	21
1.3. Paradygmaty badawcze rachunkowości .....	29
1.4. Humanistyczne i społeczne nurty w rachunkowości.....	42
<b>Rozdział 2. Rachunkowość a komunikacja</b> .....	48
2.1. Teorie i modele komunikacji.....	48
2.2. Istota komunikacji w rachunkowości .....	53
2.3. Modele komunikacji w rachunkowości.....	62
2.4. Zastosowanie modelu Jakobsona w rachunkowości.....	73
<b>Rozdział 3. Język (w) rachunkowości</b> .....	86
3.1. Rachunkowość jako język.....	86
3.2. Język naturalny w rachunkowości .....	97
3.3. Badania nad językiem (w) rachunkowości .....	108
<b>Rozdział 4. Problemy językowe w rachunkowości</b> .....	116
4.1. Cel, przedmiot, zakres i metodologia badania .....	116
4.2. Problem języka specjalistycznego.....	130
4.3. Problem translacji.....	139
4.4. Problem polisemii .....	149
4.5. Problem irrelewancji .....	154
4.6. Problem definicji .....	157
4.7. Problem składni .....	159
4.8. Wnioski z badania .....	171

<b>Zakończenie</b> .....	173
<b>Bibliografia</b> .....	179
<b>Spis tabel</b> .....	199
<b>Spis rysunków</b> .....	200

## WSTĘP

Rozwój rachunkowości bywa trudno przewidywalny. Jest ona bowiem produktem nieustannie zmieniającego się otoczenia, a jednocześnie sama na to otoczenie oddziałuje. Autor rozpatruje rachunkowość jako zjawisko społeczne, gdzie kluczową rolę odgrywa człowiek, którego decyzje nadają kształt rachunkowości rozumianej jako trójczłonowy byt obejmujący teorię, politykę i praktykę. Zmiany społeczne, gospodarcze, kulturowe czy technologiczne wywierają istotny wpływ na to, w jaki sposób rachunkowość jest teoretyzowana, jak są prowadzone badania naukowe, jak jest kształtowana polityka rachunkowości w skali makro (krajowa i międzynarodowa) oraz jak rachunkowość funkcjonuje w praktyce biznesu. Jeszcze pół wieku temu księgowym się nie śniło, że kiedyś część ich pracy zostanie zautomatyzowana. Nie sądzili, że tabelaryczne zestawienia liczbowe, stanowiące główny efekt ich pracy, będą kiedyś tylko jednym z wielu elementów rozbudowanego raportowania. O ile mogli przewidywać, że z czasem bardziej niż umiejętność liczenia przydatna w ich pracy będzie zdolność do dokonywania profesjonalnego osądu i jego uzasadniania, o tyle nie mogli przypuszczać, że słowo, tekst czy narracja będą odgrywać w raportach kluczową rolę. Bo przecież dla nich rachunkowość to były liczby. Opierała się na „faktach” i „twardych” danych, a rolą księgowego było zebranie tych „obiektywnych” danych, przetworzenie ich do postaci czytelnego raportu liczbowego i przekazanie użytkownikom. Mówili, że „rachunkowość jest narzędziem komunikacji”, bo przecież ostatecznym efektem ich pracy było dostarczanie informacji odbiorcom. Zgadzała się z metaforą, że „rachunkowość jest językiem biznesu”, bo raporty „opisywały” sytuację ekonomiczną jednostki oraz pozwalały na „komunikowanie” informacji na temat tej sytuacji, a czym innym jest język, jak nie narzędziem opisu i komunikacji?

Czasy się zmieniły. Gospodarka zyskała globalny wymiar, zjawiska ekonomiczne stały się bardziej złożone, wzrosła świadomość społeczna i środowiskowa, a nowe technologie otworzyły przed ludźmi niezwykle możliwości w zakresie przetwarzania informacji oraz komunikacji. Zmiany te wywarły istotny wpływ na rachunkowość, która z biegiem lat ulegała ciągłym przeobrażeniom (i niewątpliwie jest to proces nieskończony). W pewnym sensie dojrzała, przechodząc od ewidencji „realnych” i „obiektywnych” transakcji gospodarczych i prezentowania skutków tych

zdarzeń w syntetycznej tabelarycznej formie do rejestrowania, pomiaru i opisywania zjawisk ekonomicznych, których istota nierzadko jest trudno uchwytna nawet dla profesjonalnych księgowych. Jak zauważa Kamela-Sowińska (2013 i 2014), pieniąż przestał być miernikiem wartości i stał się miernikiem wyobraźni, a rachunkowość stała się narzędziem opisu gospodarczego. Zmiany są obserwowane we wszystkich członach rachunkowości, to znaczy w jej teorii, polityce i praktyce. Rachunkowość w każdym ze swoich wymiarów wyszła poza tradycyjnie wyznaczane im ramy. Na poziomie teorii pojawiły się zyskujące na znaczeniu i popularności alternatywne względem głównego nurtu paradygmaty badawcze (interpretacyjny i krytyczny), w świetle których rachunkowość jest postrzegana jako zjawisko społeczne. W regulacjach (prawnych i instytucjonalnych) dotyczących rachunkowości coraz śmielej wkracza się w normowanie i standaryzowanie obszarów niefinansowych, dotąd w rachunkowości marginalizowanych. W praktyce rachunkowości, z uwagi na rosnącą złożoność rzeczywistości społecznej i gospodarczej oraz w związku z nieustannym rozszerzaniem wachlarza ujawnień, coraz częściej i chętniej wykorzystuje się w raportowaniu tekst i grafikę. Cechą wspólną tych wszystkich zmian jest w rachunkowości coraz większy nacisk na komunikację, a dalej idąc, coraz większe jest znaczenie i zastosowanie języka naturalnego w rachunkowości.

Komunikacja w rachunkowości wydaje się rozległym „tematem rzeką”. Zważywszy na wieloznaczność pojęcia „komunikacja”, zasadniczo wszystko, co dotyczy gromadzenia, przetwarzania, prezentacji czy przekazywania informacji (a tym przecież zajmuje się rachunkowość), można uznać za jakiś aspekt komunikacji. W tym świetle niemal każdy tekst z rachunkowości można potraktować jako tekst o komunikacji w rachunkowości, gdyż dostarczanie informacji w powszechnie akceptowanym sensie stanowi istotę komunikacji. W piśmiennictwie naukowym (a także w publikacjach dydaktycznych czy praktycznych) zakłada się zazwyczaj domyślne związki pomiędzy komunikacją a rachunkowością (zwłaszcza w jej wymiarze praktycznym), co się wyraża w informacyjnej funkcji rachunkowości. Z drugiej strony badania naukowe *stricte* poświęcone tym związkom mają charakter wycinkowy i dotyczą wybranych problemów. Analiza dostępnej literatury przedmiotu wskazuje na brak usystematyzowanych i uporządkowanych opracowań omawiających kwestię komunikacji w rachunkowości, a jeśli powstają dzieła z terminem „komunikacja” w tytule, to zwykle okazuje się, że komunikacja jest sprowadzona do przekazywania informacji (ujawniania i prezentacji) w praktyce rachunkowości od nadawcy (utożsamianego z twórcą informacji) do odbiorcy (utożsamianego z użytkownikiem informacji). Tymczasem w teorii komunikacji wskazuje się, że oprócz transmisji informacji ważnym (jeśli nie ważniejszym) problemem jest transfer znaczenia (*meaning*). O skuteczności (efektywności) komunikacji nie decyduje bowiem wyłącznie fakt dostarczenia informacji, lecz to, czy odbiorca zrozumiał i poprawnie zinterpretował zamierzony sens. Ponadto w komunikacji można wyróżnić wiele aspektów, takich jak np. aspekt kulturowy, socjologiczny, psychologiczny, technologiczny, językowy czy wizualny. Należy też zaznaczyć, że problemy komunikacyjne

w rachunkowości występują nie tylko w obszarze jej praktyki, jak się to zazwyczaj przedstawia w literaturze, lecz również w jej teorii i polityce, zwłaszcza w ostatnich kilku dekadach, naznaczonych dynamicznym i intensywnym rozwojem norm, standardów, kodeksów i innych regulacji, a także rosnącymi w siłę alternatywnymi nurtami badawczymi, które bardziej koncentrują się na społeczno-humanistycznym niż technicznym wymiarze rachunkowości, a ponadto zwracają uwagę na relacje społeczne wewnątrz systemu rachunkowości.

Jak już wspomniano, nacisk na komunikowanie (szczególnie widoczny w rozwoju praktyki i polityki rachunkowości) jest ściśle związany z coraz szerszym wykorzystaniem języka naturalnego w różnego rodzaju raportach będących „produktami” rachunkowości, jak również w polityce i teorii rachunkowości. Metafora „rachunkowość językiem biznesu” zaczęła nabierać drugiego wymiaru, bardziej dosłownego. Język naturalny, jako (prawdopodobnie) najdoskonalsze narzędzie komunikacji wymyślone przez człowieka, stał się jednym z ważnych elementów rachunkowości, nie tylko w jej wymiarze praktycznym (coraz bardziej narracyjne raporty finansowe i niefinansowe), lecz również w jej polityce (rozrost różnego rodzaju regulacji) i teorii (wzrost znaczenia języka i narracji w dyskursie naukowym, zwłaszcza w interpretacyjnym i krytycznym nurcie badań w rachunkowości).

Inspiracją do podjęcia problematyki komunikacji i języka w rachunkowości była również dygresja L. Parkera (2013, s. 7), który stwierdził dość prowokacyjnie, że jeśli rachunkowość jest nieefektywna w konstruowaniu komunikatów, docieraniu do docelowych odbiorców oraz komunikowaniu zamierzonego przez nadawcę znaczenia do odbiorcy, to cały wysiłek włożony w pomiar i wyszukane metody obliczeniowe, promulgację standardów i systemy kontroli zarządczej na niewiele się zdają (*serve little point*). Z kolei wybitny teoretyk rachunkowości Chambers, który przywiązywał ogromną wagę do języka, uważał, że brak rygoru terminologicznego jest jedną z największych plag rachunkowości (Clarke, Dean i Edwards, 2013). Wreszcie Johnson i Guthrie (1972, s. 35) uznali, że terminologia rachunkowości zawsze będzie zawierała słowa o specjalnym znaczeniu, a odbiorcy informacji muszą się wykazać odpowiedzialnością i podjąć trud nauczania się tego języka, jeśli mają zamiar inteligentnie interpretować informację rachunkową. Problem polega jednak na tym, że księgowi mogliby pomóc w uniknięciu nieporozumień, gdyby przestali mówić rzeczy typu: „płacić dywidendę z zysku”. Ten rodzaj reifikacji może być, ich zdaniem, zrozumiały w środowisku księgowych, ale wprowadza zamieszanie w środowisku osób, które nie są zaznajomione z tajnikami języka rachunkowości. Przytoczone uwagi świadczą o tym, że kwestie języka w rachunkowości są niezwykle istotne, a zatem ich badanie może się przyczynić do postępu w nauce rachunkowości.

Poczynione ustalenia determinują problem badawczy dla nauki, który sprowadza się do konieczności odpowiedzi na następujące pytania:

- Na czym polega komunikacja w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy?



- Jakie są relacje pomiędzy rachunkowością, komunikacją i językiem?
- Jakie są bariery komunikacji językowej w rachunkowości?

Poszukiwanie odpowiedzi na te pytania uzasadnia potrzebę podjęcia badań dotyczących komunikacji (zwłaszcza językowej) w rachunkowości. Literatura naukowa dotycząca wymienionych zagadnień jest stosunkowo uboga, a dodatkowo jest ona mocno rozproszona tematycznie. Badacze zajmujący się komunikacją w rachunkowości skupiali się w swoich rozważaniach na interesującym ich zagadnieniu szczegółowym (np. dyferencjale semantycznym terminów specjalistycznych, czytelności i zrozumiałości tekstu, zawartości i treści raportów, reakcjach inwestorów giełdowych na informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym). Niniejsza książka jest próbą uzupełnienia tej luki teoretycznej, polegającej na braku kompleksowego ujęcia komunikacji językowej w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki – celem głównym pracy jest identyfikacja, systematyka i objaśnienie\* problemów językowych stanowiących bariery komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy obejmujący teorię, politykę i praktykę.

Realizacja tak sformułowanego celu głównego pracy wymaga osiągnięcia szczegółowych celów badawczych, a mianowicie:

1. Wskazanie społecznych aspektów rachunkowości jako bytu trójczłonowego.
2. Ustalenie relacji między rachunkowością a komunikacją.
3. Ocena możliwości zastosowania modeli komunikacji w rachunkowości.
4. Przedstawienie modelu komunikacji językowej w rachunkowości.
5. Określenie relacji między rachunkowością a językiem.
6. Ustalenie i analiza komunikacyjnych problemów językowych w rachunkowości.

Przedmiotem badań niniejszej pracy jest komunikacja w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki. Komunikacja będzie rozpatrywana w szerokim sensie, nie tylko jako przekazywanie informacji (co jest charakterystyczne dla transmisyjnych modeli komunikacji), lecz również jako tworzenie, transfer i odczytywanie znaczeń oraz interakcja między uczestnikami procesu komunikacji. Szczegółowym przedmiotem badań jest język (w) rachunkowości\*\*. Zakres merytoryczny obejmuje przede wszystkim język polski oraz (w przypadku gdy obiektem rozważań jest problem translacji) język angielski.

W pracy wykorzystano krajową i zagraniczną literaturę z zakresu rachunkowości, socjologii, językoznawstwa, semiotyki i teorii komunikacji. Do materiałów źródłowych wykorzystanych w części badawczej należy też zaliczyć polskie i międzynarodowe regulacje w zakresie rachunkowości, artykuły prasowe, podręczniki,

---

\* Termin „objaśnienie” (*explanation*) jest tutaj użyty w sensie nadawanym mu w ramach interpretacyjnego paradygmatu rachunkowości, którego ontologiczne, epistemologiczne, metodologiczne i aksjologiczne założenia zostaną omówione w podrozdziale 1.3.

\*\* Autorskie sformułowanie „język (w) rachunkowości” jest zbitką wyrażań „język rachunkowości” (czyli rachunkowość jako język *per se*) oraz „język w rachunkowości” (czyli wykorzystanie języka naturalnego w rachunkowości), co zostanie szczegółowo omówione w rozdziale trzecim.

notatki z rozmów z profesjonalnymi i nieprofesjonalnymi użytkownikami języka (w) rachunkowości (naukowcy, księgowi, biegli rewidenci, analitycy, menedżerowie, studenci), sprawozdania finansowe, raporty roczne i inne komunikaty generowane w praktyce.

Temat pracy i jej cele przesądziły o doborze metod badawczych. Posłużono się przede wszystkim metodą krytycznej analizy literatury (przy omawianiu społecznych aspektów rachunkowości, prezentacji paradygmatów rachunkowości oraz społeczno-humanistycznych nurtów w rachunkowości, przedstawianiu modeli komunikacji w rachunkowości oraz omawianiu relacji pomiędzy rachunkowości a językiem), metodą analizy opisowej i porównawczej oraz metodą analogii (przy omawianiu obszaru badawczego i przy ustalaniu relacji pomiędzy rachunkowością a komunikacją oraz pomiędzy rachunkowością a językiem, a także w badaniu komunikacyjnych problemów językowych w rachunkowości), metodą analizy etymologicznej (przy prezentacji znaczenia terminu „komunikacja”) oraz metodą interpretacji i objaśniania (przy omawianiu problemów językowych stanowiących bariery komunikacyjne w rachunkowości) W toku rozważań (zwłaszcza w badaniu problemów językowych w komunikacji w rachunkowości) wykorzystano również sądy wartościujące\*.

Przedmiot badawczy oraz przyjęte cele przesądziły o strukturze pracy, która składa się z czterech rozdziałów poprzedzonych wstępem i podsumowanych zakończeniem. Całość zamyka spis wykorzystanej bibliografii, spis tabel i spis rysunków.

Rozdział pierwszy został poświęcony prezentacji obszaru badawczego, jakim jest rachunkowość rozumiana jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki w wymiarze społecznym. Omówiono istotę rachunkowości jako zjawiska społecznego oraz wyjaśniono współzależności między teorią, polityką i praktyką rachunkowości w tym wymiarze. Przedstawiono również (w ujęciu historycznym) ewolucję poglądów na temat społecznych aspektów rachunkowości. Rozważono kwestię postrzegania rachunkowości jako nauki społecznej w różnych kontekstach. Zaprezentowano również relacje między nauką (o) rachunkowości a teorią, polityką i praktyką rachunkowości. Podjęto dyskusję nad kwestią paradygmatów rachunkowości i omówiono trzy konkurujące ze sobą paradygmaty badawcze rachunkowości, tj. paradygmat głównego nurtu, paradygmat interpretacyjny i paradygmat krytyczny, wskazując przy tym na ontologiczne, epistemologiczne, aksjologiczne i metodologiczne założenia tych paradygmatów. Zwieńczenie rozdziału stanowi prezentacja humanistycznych i społecznych nurtów badań w rachunkowości, wśród których wyróżniono nurt psychologiczny, socjologiczny, kulturowy, lingwistyczny, semiotyczny, filozoficzny, etyczny, religijny i *gender/queer*.

---

\* W rozległej monografii poświęconej aksjologicznemu wymiarowi nauki Lekka-Kowalik (2008) udowadnia, że nauka nie musi być wolna od wartości, a sądy wartościujące są konstytutywnym elementem badania naukowego i nie zagraża to ani racjonalności, ani obiektywności nauki.

Rozdział drugi dotyczy zasadniczego przedmiotu pracy, czyli komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki. Omówiono istotę, cechy i poziom komunikacji oraz przedstawiono tradycje teorii komunikacji. Dokonano prezentacji (wybranych) modeli komunikacji. Rozważono związki między komunikacją a rachunkowością. Przedstawiono rys historyczny naukowej refleksji nad komunikacją w rachunkowości, sposoby jej ujmowania w świetle różnych tradycji teorii komunikacji oraz kierunki badawcze w tym obszarze. Rozważono przydatność modeli komunikacji do analizowania procesów komunikacyjnych w rachunkowości. Szczegółowo opisano model komunikacji językowej Jakobsona (1960) i przedstawiono możliwości jego wykorzystania w modelowaniu i badaniu komunikacji w rachunkowości.

W rozdziale trzecim szczegółowo przedstawiono przedmiot badawczy, czyli język (w) rachunkowości. Omówiono związki pomiędzy rachunkowością a językiem w dwóch wymiarach. W pierwszym wymiarze (język rachunkowości) postrzega się rachunkowość jako język (biznesu), a drugi wymiar (język w rachunkowości) dotyczy wykorzystania języka naturalnego w rachunkowości. Związki te rozpatrzono w czterech podejściach: podejściu strukturalnym, podejściu funkcjonalnym, podejściu semiotycznym i podejściu społecznym. Dokonano również przeglądu badań nad językiem (w) rachunkowości, wskazując na przyjmowane paradygmaty, metodologie, podejścia dyscyplinarne oraz podejmowane tematy i problemy badawcze.

Rozdział czwarty został w całości poświęcony realizacji celu głównego pracy, czyli identyfikacji, systematyce i objaśnieniu problemów językowych stanowiących bariery komunikacji w rachunkowości. Opisano cel, przedmiot, zakres i metodologię badania oraz przedstawiono uzyskane wyniki. Przeanalizowano i objaśniono sześć zidentyfikowanych w toku badania grup problemów języka (w) rachunkowości, a mianowicie problem języka specjalistycznego, problem translacji, problem polisemii, problem irrelewancji, problem definicji i problem składni.

Podsumowanie przeprowadzonych badań, dociekań i rozważań oraz wnioski płynące z pracy zostały zawarte w zakończeniu, gdzie omówiono wkład własny autora do nauki o rachunkowości oraz syntetycznie zaprezentowano osiągnięcia autora w realizacji postawionych celów badawczych. Na koniec wskazano postulowane przez autora kierunki dalszych badań.

## Rozdział 1

# SPOŁECZNE ASPEKTY RACHUNKOWOŚCI

*Rozdział jest poświęcony prezentacji obszaru badawczego, czyli rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki w wymiarze społecznym. Omówiono istotę rachunkowości jako zjawiska społecznego oraz wyjaśniono współzależności między teorią, polityką i praktyką rachunkowości. Przedstawiono ewolucję poglądów na temat społecznych aspektów rachunkowości. Rozważono kwestię postrzegania rachunkowości jako nauki społecznej. Zaprezentowano relacje między nauką (o) rachunkowości a teorią, polityką i praktyką rachunkowości. Podjęto dyskusję nad paradygmatami rachunkowości i omówiono trzy paradygmaty badawcze, tj. paradygmat głównego nurtu, paradygmat interpretacyjny i paradygmat krytyczny. Zwieńczenie rozdziału stanowi prezentacja humanistycznych i społecznych nurtów w rachunkowości, wśród których wyróżniono nurt psychologiczny, socjologiczny, kulturowy, lingwistyczny, semiotyczny, filozoficzny, etyczny, religijny i gender/queer.*

### 1.1. Społeczny wymiar rachunkowości

Nie ma rachunkowości bez człowieka. Ludzie wymyślili rachunkowość, by zaspokoić potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa własności i sprawiedliwości wymiany gospodarczej. Kamela-Sowińska (2014, s. 107) twierdzi, że „rachunkowość pojawiła się wcześniej niż matematyka, bo człowiek najpierw miał majątek i musiał go chronić, a potem nauczył się go liczyć i pomnażać”. Rachunkowość jest konstruktem społecznym, gdyż fundamentem jej rozwoju jest umowa społeczna, która pierwotnie miała niepisany charakter, a z czasem ewoluowała w kierunku coraz bardziej sformalizowanego (i usankcjonowanego prawnie) systemu zasad gwarantującego utrzymanie porządku (ładu) społecznego. Przedmiotem dalszych dociekań jest analiza

społecznego wymiaru teorii, polityki i praktyki rachunkowości, tj. prezentacja rachunkowości jako zjawiska (fenomenu) społecznego, co pozwoli stworzyć asumpt do przeprowadzonych w podrozdziałach 1.2–1.3 rozważań na temat rachunkowości jako nauki społecznej oraz jej paradygmatów. Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że w literaturze z zakresu rachunkowości daje się zauważyć pewną niejednoznaczność (a nawet swobodę) w użyciu pojęć „teoria” i „nauka”. Przykładowo, słowo „teoria” pojawia się u Brzezina (1998) w tytule rozdziału poświęconego trójczłonowej formule rachunkowości, lecz już w treści tego rozdziału dzieli on rachunkowość na naukę (a nie teorię), politykę i praktykę. Remlein (2014) wnikliwie analizuje relacje między „teorią” a „nauką” rachunkowości i dochodzi do konkluzji, że teorię rachunkowości można (a nawet, jej zdaniem, należy) rozpatrywać w dwóch aspektach. Po pierwsze, teoria rachunkowości to „nauka uogólniająca praktyczne doświadczenia rachunkowości jako systemu ewidencji gospodarczej i badająca wszelkie problemy teoretyczne powstające w związku z jej funkcjonowaniem” (Gmytrasiewicz, Peche i Świdarska, 1980, s. 22). Po drugie, teoria rachunkowości to „ogólna teoria rachunkowości rozumiana jako zbiór hipotez, koncepcji, modeli i teorii, które umożliwiają wyjaśnienie, ocenę i przewidywanie zjawisk praktyki rachunkowości oraz stanowiących punkt wyjścia do formułowania nowych koncepcji i procedur” (Dobija, 2005, s. 232). W niniejszej książce, celem uniknięcia nieporozumień wynikających z przedstawionej wyżej dwuznaczności terminu „teoria rachunkowości”, dla wymienionego pierwszego sensu będzie stosowany termin „nauka”, a dla drugiego – termin „teoria”. Relacje między nauką rachunkowości a jej teorią (a także polityką i praktyką) zostaną szerzej i dokładniej omówione w podrozdziale 1.2.

Termin „rachunkowość” ma co najmniej dwa podstawowe znaczenia. Z jednej strony rachunkowość można rozumieć jako działalność praktyczną, a z drugiej jako dyscyplinę naukową (Szychta, 1996). Dychotomię tę, zdaniem autora, widać wyraźnie w języku angielskim, gdzie dla określenia rachunkowości używa się terminów „*accounting*” (dziedzina wiedzy) oraz „*accountancy*” (dziedzina zawodowa)\*, przy czym dodać trzeba, że termin „*accounting*” jest semantycznie bardziej pojemny i może, w zależności od kontekstu, desygnować rachunkowość w dowolnym z wymienionych znaczeń.

Szychta (1996) identyfikuje siedem poglądów na temat istoty rachunkowości jako działalności praktycznej\*\*. Zgodnie z tą typologią rachunkowość może stanowić historyczną ewidencję lub system ewidencji zdarzeń gospodarczych, system informacyjny, język działalności gospodarczej, system pomiaru, działalność usługową,

---

\* Eaton (za: Chambers, 1995, s. 26) ujął to następująco: „*accounting is the science of which accountancy is the art*”.

\*\* Różni autorzy dokonują różnych typologii. Przykładowo, Riahi-Belkaoui (2004) wyodrębnia 11 obliczy (*images*) rachunkowości, na którą można patrzeć jak na ideologię, język, historyczną ewidencję, bieżącą rzeczywistość gospodarczą, system informacyjny, towar, mitologię, podstawę logiczną, wyobrażenie, eksperymentowanie, zniekształcenie.

**Tabela 1.1. Społeczne aspekty rachunkowości jako działalności praktycznej**

Istota rachunkowości	Objaśnienie	Aspekty społeczne
Ewidencja	rachunkowość zajmuje się systematyczną ewidencją zdarzeń i zjawisk gospodarczych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ewidencję prowadzą ludzie</li> <li>• zasady i sposoby ewidencji są konstruktami społecznymi</li> <li>• wybór i stosowanie zasad ewidencji jest procesem społecznym</li> </ul>
Informacja	rachunkowość jest systemem gromadzenia, przetwarzania i dostarczania informacji	<ul style="list-style-type: none"> <li>• informacje są tworzone przez ludzi</li> <li>• informacje są odbierane przez ludzi</li> <li>• system informacyjny rachunkowości jest konstruktami społecznymi</li> <li>• informacje wpływają na decyzje użytkowników informacji</li> </ul>
Język	rachunkowość jest językiem (kodem), który opisuje rzeczywistość gospodarczą oraz służy do komunikacji	<ul style="list-style-type: none"> <li>• język (kod) jest używany przez ludzi</li> <li>• język (kod) jest konstruktami społecznymi</li> <li>• kody w języku rachunkowości są uwarunkowane społecznie i kulturowo</li> <li>• rachunkowość jako język nie tylko opisuje, ale też kreuje obraz jednostki</li> <li>• komunikacja w rachunkowości jest zjawiskiem i procesem społecznym</li> </ul>
Pomiar	rachunkowość jest systemem pomiaru wartości majątku, kapitału i rezultatów działalności gospodarczej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pomiaru dokonują ludzie</li> <li>• zasady, metody i narzędzia pomiaru są konstruktami społecznymi</li> <li>• wybór i stosowanie zasad i metod pomiaru są procesami społecznymi</li> <li>• wyniki pomiaru wpływają na decyzje podejmowane przez użytkowników (np decyzje inwestorów o alokacji kapitału)</li> </ul>
Usługa	rachunkowość jest działalnością usługową zorientowaną na dostarczanie informacji dla użytkowników	<ul style="list-style-type: none"> <li>• usługi są wykonywane przez ludzi</li> <li>• twórcy informacji (np księgowi) wchodzą w relacje społeczne wzajemnie ze sobą oraz użytkownikami informacji</li> </ul>
Odzwierciedlenie	rachunkowość odzwierciedla stany i procesy gospodarcze	<ul style="list-style-type: none"> <li>• odzwierciedlenia dokonują ludzie</li> <li>• zasady odzwierciedlania są konstruktami społecznymi</li> <li>• odzwierciedlenie w rachunkowości wpływa na decyzje użytkowników</li> <li>• sposób przedstawienia stanów i procesów wpływa na społeczne postrzeganie jednostki, jak i samej rachunkowości</li> </ul>
Ideologia	rachunkowość jest narzędziem utrzymywania i sankcjonowania istniejącego porządku	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ideologia jest konstruktami społecznymi</li> <li>• rachunkowość służy interesom pewnych grup społecznych oraz może prowadzić do ograniczenia lub wykluczenia innych grup</li> <li>• rachunkowość sankcjonuje określony ład społeczno-gospodarczy w skali makro</li> </ul>

Źródło: na podstawie (Szychta, 1996).

odzwierciedlenie (przedstawienie) rzeczywistych stanów i procesów, a nawet ideologię. Przyjmując tę typologię poglądów na temat rachunkowości na potrzeby dalszych rozważań, można wskazać na aspekty społeczne poszczególnych ujęć (tabela 1.1).

Jak przedstawiono w tabeli 1.1, niezależnie od poglądu na istotę rachunkowości, ma ona zawsze mniej lub bardziej oczywisty wymiar społeczny. Po pierwsze, prowadzeniem rachunkowości, w tym ewidencją zdarzeń gospodarczych, wyceną zasobów, pomiarem wyników (dokonań) oraz przygotowywaniem informacji dla różnych grup odbiorców zajmują się ludzie (grupy społeczne) na postawie norm ukształtowanych społecznie (na poziomie makro i mikro), jak również kierujący się własnym subiektywnym profesjonalnym osądem, tj. intuicyjnym (choć popartym zawodowym doświadczeniem) poglądem na zjawiska lub zdarzenia będące przedmiotem zainteresowania rachunkowości.

Po drugie, wszelkie zasady, reguły i metody stosowane w rachunkowości, ujęte współcześnie w formie różnego rodzaju aktów normatywnych, standardów, dyrektyw, kodeksów zawodowych, wytycznych organizacji międzynarodowych i innych regulacji na poziomie makro, jak i w formie przyjmowanej w danej jednostce gospodarczej polityki rachunkowości, są konstruktami społecznymi, uwarunkowanymi historycznie, geograficznie, politycznie, kulturowo, a nawet religijnie.

Po trzecie, odbiorcami informacji generowanych przez rachunkowość są ludzie (grupy społeczne), którzy są zainteresowani różnymi aspektami funkcjonowania i wyników przedsiębiorstwa (lub innej jednostki prowadzącej rachunkowość)\*. Informacje te mają wpływ na to, w jaki sposób postrzegają i oceniają oni przedsiębiorstwo oraz jakie podejmują decyzje (np. w zakresie alokacji kapitału), co z kolei ma bezpośredni lub pośredni wpływ na społeczeństwo. Oznacza to, że rachunkowość stoi na straży zaufania publicznego, gdyż informacje, których dostarcza, dzięki ich rzetelności i wiarygodności, powinny prowadzić do podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych.

Po czwarte, sprawozdania finansowe jak i inne „produkty” rachunkowości są dobrem społecznym (publicznym), do których wszyscy interesariusze powinni mieć bezpłatny, swobodny i wolny dostęp (Samelak, 2013) i które pozwalają na dokonanie przez społeczeństwo rozrachunku przedsiębiorstwa za społeczno-ekonomiczną racjonalność wykorzystania zasobów materialnych i ludzkich (Burzym, 2008).

Po piąte, rachunkowość jest językiem biznesu (konstrukt społeczny) i narzędziem komunikacji (proces społeczny)\*\*. W tym sensie może ona znacząco redukować nieporozumienia wynikające z asymetrii informacji i zmniejszać dystans poznawczy, np. poprzez stosowanie tzw. otwartych ksiąg (Carmona i Ezzamel, 2009), może jednak również być narzędziem kreowania fałszywego obrazu (wizerunku) przed-

---

\* W dalszej części książki, ze względów czysto stylistycznych, autor będzie się posługiwał wymiennie terminami „przedsiębiorstwo”, „jednostka” i „organizacja”, mając przy tym świadomość, że nie są to pojęcia tożsame.

\*\* Szerzej na ten temat w kolejnych rozdziałach książki.

siębiorstwa. Jako język biznesu rachunkowość umożliwia dostarczanie określonych informacji dla użytkowników, przy czym wybór tych informacji oraz sposób czy forma ich przedstawienia, mimo licznych wymogów i obostrzeń wynikających np. z przepisów prawnych, są społecznie konstruowane dla potrzeb i celów różnych grup społecznych (np. zarządu czy właścicieli).

Po szóste, rachunkowość nie tylko odzwierciedla i opisuje rzeczywistość społeczno-gospodarczą, lecz również może mieć istotny wpływ na jej kształt. Innymi słowy, zależności pomiędzy rachunkowością a społeczeństwem są obustronne. Z jednej strony rachunkowość jest konstruktem społecznym, gdyż rozwinęła się w odpowiedzi na potrzeby dominujących sił ekonomicznych i społecznych wraz z rozwojem społecznym i rozwojem instytucji gospodarczych (Cieślak, 2011). Rachunkowość od zawsze była, nadal jest i wciąż będzie kształtowana w określonym środowisku kulturowym, prawnym, gospodarczym, społecznym, politycznym i religijnym. Czynniki te istotnie determinują zasady i metody wykorzystywane w rachunkowości, decydują o tym, co jest, a co nie jest ważne, co i jak należy mierzyć, co i jak należy ujawniać. Jednocześnie jednak rachunkowość od zawsze miała i ma wpływ na społeczeństwo, a w szczególności na kształt i charakter stosunków społecznych. Rachunkowość jest bowiem również formą ideologii. Przykładowo, jak twierdzą Berland i Pezet (2009), to rachunkowość definiuje, co jest zyskowne, a co jest kosztowne, i to ona przyczynia się do definiowania celów przedsiębiorstwa, przez co jest stronnicza, gdyż przedkłada interes jednych grup społecznych nad interesami innych\*. Wybór w takich kwestiach jak to, co i jak mierzyć, co i jak raportować, co i jak opisywać (niezależnie od tego, czy chodzi o teorię, politykę czy praktykę rachunkowości), nie jest wyłącznie wyborem czysto technicznym – wybór ten decyduje bowiem o tym, co będzie, a co nie będzie społecznie postrzegane jako istotne czy ważne (Miller, 1994). Mamy tutaj więc do czynienia z (pozornym) paradoksem, ponieważ z jednej strony to społeczeństwo konstruuje zasady, wedle których rachunkowość ma działać, z drugiej jednak – rachunkowość kształtuje otoczenie społeczne, z którego wyrosła.

Rachunkowość jest powszechnie postrzegana jako byt trójczłonowy, obejmująca teorię, politykę i praktykę, które są ze sobą wzajemnie powiązane (tabela 1.2). Historycznie jako pierwsza rozwinęła się praktyka rachunkowości, oparta początkowo na niepisanych i nieuregulowanych prawnie zasadach i obejmująca swoim zakresem coraz szersze spektrum działalności – od ewidencji zdarzeń i zjawisk gospodarczych aż po tworzenie i utrzymywanie kompleksowych systemów informacyjnych. Z biegiem lat na znaczeniu zaczęła zyskiwać polityka rachunkowości, zarówno w wymiarze makro (normy prawne, standardy i inne regulacje o zasięgu

---

\* Zjawisko to jest zresztą obserwowalne nie tylko w praktyce rachunkowości, lecz również w procesach standaryzacyjnych, gdzie na ostateczny kształt określonych rozwiązań mają duży wpływ podmioty mające własne partykularne interesy polityczne, społeczne lub gospodarcze, które lobbują na rzecz korzystnych dla siebie rozwiązań.



krajowym i międzynarodowym), jak i mikro (zasady rachunkowości przyjmowane przez jednostkę). Rozwój rachunkowości nie umknął uwadze myślicieli i badaczy, dzięki którym rachunkowość stała się przedmiotem badań naukowych i rozważań teoretycznych.

**Tabela 1.2. Współzależności między teorią, polityką i praktyką rachunkowości**

Podmiot	Przedmiot		
	teoria	polityka	praktyka
Teoria	teoria umożliwia tworzenie i rozwój kolejnych teorii	teoria dostarcza wskazówek dla nowych regulacji prawnych	teoria stanowi punkt odniesienia przy braku uregulowań prawnych
Polityka	polityka determinuje potrzeby rozwiązań teoretycznych	polityka w skali makro przyczynia się do zmian w polityce w skali mikro	polityka dostarcza wzorcowych rozwiązań dla problemów praktyki
Praktyka	praktyka weryfikuje teorię i obnaża jej braki lub błędy	praktyka wskazuje pożądane kierunki zmian w polityce	praktyka jest źródłem inspiracji dla praktyki innych jednostek

Wszystkie trzy człony rachunkowości są ze sobą wzajemnie powiązane i wywierają na siebie wpływ, przy czym kierunek i siła poszczególnych relacji są, zdaniem autora, uwarunkowane społecznie. Jak już wspomniano, praktyka rachunkowości pojawiła się jako pierwsza – powstała w odpowiedzi na potrzeby osób prowadzących różnego rodzaju działalność gospodarczą. Osoby te potrzebowały informacji na przykład o stanie swojego majątku czy kwocie rozrachunków z dostawcami, odbiorcami czy władzami publicznymi. Rozwój gospodarczy, w tym pojawienie się spółek (a co za tym idzie, rozproszenie udziałowców, pojawienie się giełd akcji i postępujący rozdział własności od zarządzania) czy rosnące skomplikowanie prowadzonej działalności gospodarczej, postawiły przed rachunkowością kolejne wyzwania. W odpowiedzi na apetyty informacyjne różnych grup społecznych zaczęły się pojawiać mniej lub bardziej kompleksowe regulacje w zakresie rachunkowości, których celem było między innymi zapewnienie porównywalności. Regulacje te (w formie różnego rodzaju przepisów prawnych, standardów czy wytycznych), stanowiące politykę rachunkowości (w skali makro), powstają w ramach procesów społecznych, tj. są one konstruowane społecznie na potrzeby osób zajmujących się rachunkowością. W proces tworzenia tych regulacji są zaangażowane osoby ściśle związane z praktyką i teorią rachunkowości, choć współcześnie są to przede wszystkim przedstawiciele wpływowych organizacji i instytucji publicznych i prywatnych, dbający o interesy swoich mocodawców. Taki stan rzeczy sprawia, że rozwiązania promowane na przykład w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) spotykają się czasem z oporem zarówno ze strony praktyków, jak i teoretyków (co, swoją drogą, jest kolejnym istotnym argumentem na rzecz

traktowania rachunkowości jako zjawiska o charakterze społecznym). Opór ten wynika nie tylko z kontrowersyjności teoretyczno-praktycznej określonych rozwiązań regulacyjnych, lecz również – a może przede wszystkim – z faktu zauważalnej w ostatnich dekadach dominacji polityki rachunkowości nad jej teorią i praktyką. Społeczny wymiar teorii, polityki i praktyki rachunkowości został syntetycznie przedstawiony w tabeli 1.3.

**Tabela 1.3. Społeczny wymiar teorii, polityki i praktyki rachunkowości**

Teoria	Polityka	Praktyka
<ul style="list-style-type: none"> <li>• teoria jest konstruktem społecznym</li> <li>• teorie wyrażają pogląd grup społecznych na temat celów, funkcji, zasad oraz metod rachunkowości</li> <li>• teoria wpływa na tworzenie polityki i na praktykę</li> <li>• na teorię wpływają potrzeby praktyki i polityki</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• polityka jest konstruktem społecznym</li> <li>• polityka tworzy się w wyniku kompromisu pomiędzy grupami społecznymi reprezentującymi różne poglądy na rachunkowość</li> <li>• polityka wspiera osiągnięcie celów gospodarczych lub społecznych</li> <li>• polityka wyraża pogląd grup społecznych na temat celów, funkcji, zasad oraz metod rachunkowości</li> <li>• polityka wpływa na praktykę oraz tworzenie teorii</li> <li>• na politykę wpływa teoria oraz potrzeby praktyki</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• praktyka jest konstruktem społecznym</li> <li>• praktyka wyraża pogląd grup społecznych na temat celów, funkcji, zasad oraz metod rachunkowości</li> <li>• praktyka wpływa na tworzenie teorii i polityki</li> <li>• na praktykę wpływa teoria oraz polityka</li> </ul>

Współczesne relacje pomiędzy teorią, polityką i praktyką rachunkowości są ciekawe właśnie z perspektywy społecznej, mamy bowiem do czynienia zarówno ze współpracą, jak i ze swego rodzaju „walką” pomiędzy grupami społecznymi o częściowo zbieżnych, a częściowo rozbieżnych interesach i celach. Teoria domaga się respektowania dorobku nauki rachunkowości, lecz jednocześnie coraz częściej – przynajmniej w ramach głównego nurtu – poddaje się dominacji międzynarodowej polityki rachunkowości. Praktyka z jednej strony chce regulacji, które ułatwią prowadzenie rachunkowości, ale z drugiej strony zdarza się, że neguje lub ignoruje wprowadzane przez politykę rozwiązania. Polityka stara się zaspokoić potrzeby praktyki, ale jednocześnie wprowadza regulacje, które faworyzują pewne grupy społeczne kosztem innych. Opisane relacje pomiędzy teorią, polityką i praktyką rachunkowości mają charakter relacji społecznych. Wszystkie trzy człony rachunkowości są społecznie konstruowane przez ludzi, w określonych uwarunkowaniach społecznych, gospodarczych, kulturowych, politycznych, organizacyjnych i innych, a jednocześnie wzajemnie na siebie oddziałują.

Pierwsze naukowe refleksje na temat wpływu rachunkowości na gospodarkę i społeczeństwo można odnaleźć w pracach XIX-wiecznych myślicieli, którzy rozpatrywali rachunkowość w perspektywie makroekonomicznej. Weber (2011) podkreśla kluczową rolę rachunkowości w racjonalizowaniu gospodarki kapitalistycznej poprzez formowanie percepcji rzeczywistości ekonomicznej. Uważa on rachunkowość za serce racjonalizacji społeczeństwa kapitalistycznego. Kapitalizm, jego zdaniem, powinien być rozumiany jako pogoń za zyskiem za pomocą „racjonalnego przedsiębiorstwa kapitalistycznego”. Ta „racjonalna” pogoń za zyskiem wymagała z kolei kalkulacji kapitału. Nowoczesna, racjonalna organizacja przedsiębiorstwa kapitalistycznego nie byłaby możliwa bez pomiaru i kalkulacji. Rachunkowość (zarówno w sensie zarządzania budżetem, jak i rachunku kapitału) stanowi dla Webera centrum analizy społecznych uwarunkowań aktywności gospodarczej. Podwójną księgowość uznaje za najwyższą formę ewidencji, jako że pozwala ona sprawdzić w technicznie najdoskonalszy sposób zyskowość każdego pojedynczego zdarzenia. W 1902 roku Sombart (za: Chapman, Cooper i Miller, 2009) wysuwa nawet silniejszy argument na rzecz ścisłych związków pomiędzy rachunkowością a kapitalizmem i spekuluje, że to właśnie podwójna księgowość była motorem rozwoju kapitalizmu. Przed Weberem o znaczeniu związków między rachunkowością a kapitalizmem pisał Marks (1951), choć nie przypisywał on rachunkowości tak centralnej roli, jak czynił to Weber. Niemniej, w pismach Marksa rachunkowość gra makrostrukturalną rolę, jednocześnie kształtując i reprodukcując naturę kapitalistycznych relacji produkcji. W tym aspekcie Marks i Weber zajmują podobny teren. Dla obu rachunkowość pomaga kształtować relacje społeczne i gospodarcze definiujące społeczeństwo, jakkolwiek warto zwrócić uwagę, że obaj filozofowie utożsamiali rachunkowość z księgowością. Marks widział w rachunkowości kluczowy środek rozwoju i reprodukcji stosunków społecznych w kapitalizmie (Chiapello, 2007), jak również zjawisko ideologiczne. Dopuszczając się formy fałszywej świadomości, rachunkowość dostarczała środków do ukrywania raczej niż odkrywania prawdziwej natury relacji społecznych (Burchell, Clubb, Hapwood, Hughes i Nahapiet, 1980).

Przez kolejne dziesięciolecia rachunkowość była raczej ignorowana przez badaczy operujących w ramach nauk społecznych (Chapman i in., 2009). W połowie XX wieku, po długim okresie traktowania rachunkowości jako dziedziny czysto technicznej, na nowo „odkryto” socjologię i zainteresowano się rachunkowością jako praktyką społeczną, chociaż środek ciężkości zainteresowań badawczych przeniesiono do skali mikro i skoncentrowano się głównie na problemie tworzenia się i funkcjonowania grup społecznych. Przede wszystkim badano zachowania organizacyjne w ramach nurtu rachunkowości behawioralnej (Hopwood, 1974). Z czasem perspektywa społeczna w badaniach naukowych w rachunkowości zaczęła się rozszerzać (czy raczej powracać) do skali makro, w związku z rosnącą popularnością poglądu, że rachunkowość nie jest wyłącznie wewnętrznym narzędziem organizacyjnym, lecz także zjawiskiem społecznym. Rachunkowość stanowi zarówno przedmiot, jak i podmiot procesów społecznych, tj. z jednej strony jest społecznie

kształtowana, lecz sama również ma wpływ na kształt społeczeństwa. Tę dwoistość relacji akcentują Glautier i Underdown (2001), których zdaniem historia rachunkowości ilustruje, jak bardzo jest ona jednocześnie produktem swego środowiska (otoczenia) i siłą mogącą je zmieniać. Hopwood (2007) mocno podkreśla, że myślą się ci, którzy twierdzą, że wiedzą, czym jest rachunkowość, gdyż ta nieustannie się zmienia, a zmiany te są pochodną zmian gospodarczych i społecznych. Przeobrażeniu ulegają formy, narzędzia i funkcje rachunkowości, a badacze powinni się skupić na tych zmianach, a nie traktować obecne formy rachunkowości jako nienaruszalne. Rachunkowość nie jest już jedynie ewidencją księgową, czyli zbiorem zapisów, które w neutralny sposób oddają rzeczywistość gospodarczą. Rachunkowość wreszcie stała się częścią, lub, by być dokładnym, powróciła na łono nauk społecznych (Chapman i in., 2009). Miller (2007) jest nawet zdania, że rachunkowość była jednym z centralnych obszarów zainteresowania socjologii od jej (tj. socjologii) zarania.

Ostatnie dekady XX wieku przyniosły głębokie zmiany w rozumieniu rachunkowości. Rachunkowość zaczęła być postrzegana jako praktyka społeczna i instytucjonalna, która raczej formuje relacje społeczne niż jest ich pochodną. Uwaga badaczy skierowała się na to, w jaki sposób rachunkowość wpływa na różnorodne instytucje i procesy oraz w jaki sposób te ostatnie wpływają na rachunkowość. Praktyka rachunkowości stanowi próbę oddziaływania na ludzi, jednostki gospodarcze i procesy w celu ich transformacji oraz osiągnięcia określonych rezultatów (Miller, 1994). Z tej perspektywy rachunkowość nie może być dłużej rozpatrywana jako neutralne narzędzie, które zaledwie dokumentuje i raportuje „fakty” z działalności gospodarczej. Hopwood (1978) argumentuje, że powinno się zwrócić uwagę na organizacyjny i społeczny kontekst, w którym działa rachunkowość. Uważa również, że nie należy postrzegać „kontekstu” jako czegoś zewnętrznego względem organizacji, lecz raczej jako coś, co przechodzi przez organizację, a zatem powinno się widzieć rachunkowość jako coś, co jest kształtowane, jak również coś, co samo kształtuje szersze procesy społeczne (Hopwood, 1983; Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes i Nahapiet, 1980). Rachunkowość może być obecnie widziana jako zbiór praktyk, które mają wpływ na typ świata, w którym żyjemy, typ społecznej rzeczywistości, sposób, w jaki rozumiemy wybory dokonywane przez jednostki prowadzące działalność gospodarczą, czy wreszcie sposób organizacji i zarządzania działaniami i procesami, jak również sposób, w jaki kierujemy życiem własnym i cudzym. Rachunkowość to rodzaj gry między sposobami liczenia i sposobami zarządzania życiem społecznym i organizacyjnym. Zdaniem Millera (1994), jest wiele złożonych powiązań między praktykami kalkulacyjnymi rachunkowości a innymi praktykami zarządczymi. Praktyki kalkulacyjne są czymś więcej niż jedynie niedoskonałym zwierciadłem rzeczywistości, gdyż nie tylko wypaczają lub modyfikują wyniki po danym zdarzeniu. Praktyki rachunkowe determinują zyski i straty, jak również przepływy kapitałowe.

Miller (1994) identyfikuje trzy odrębne aspekty rachunkowości jako praktyki społecznej i instytucjonalnej. Po pierwsze, rachunkowość jest techniką (*technique*)

lub technologią (*technology*), tj. sposobem interweniowania, narzędziem oddziaływania na procesy, ludzi i obiekty w taki sposób, by świat mógł być transformowany. Jako środek kwantyfikacji rachunkowość wpływa na stopień widoczności zdarzeń i procesów, przez co pomaga je zmieniać. Dzięki zdolności do transformowania rzeczywistości rachunkowość sprawia, że rzeczy stają się „realne” poprzez konstruowanie neutralnych i obiektywnych zapisów dla tak abstrakcyjnych i złożonych zjawisk jak aktywa, zobowiązania, przychody, koszty czy wynik finansowy, które nie istnieją odrębnie, poza odzwierciedleniem w rachunkowości i gdyby nie rachunkowość, nie byłyby obserwowane (Hines, 1988). Jednocześnie zjawiska, których rachunkowość (z różnych przyczyn) nie odzwierciedla (np. nie prezentuje w sprawozdaniu finansowym), pozostają ukryte i niewidoczne. Poza tym dzięki kwantyfikacji działań, procesów i zdarzeń rachunkowość implikuje to, jak postrzega się jednostki i grupy oraz jak można na nie wywierać wpływ. Przykładowo, wprowadzenie w przedsiębiorstwie centrów zysku, kosztów lub inwestycji zmienia zachowania członków organizacji, którzy dostosowują swoje działania do wskaźników wykorzystanych w celu pomiaru ich dokonań i osiągniętych wyników. Rachunkowość umożliwia zatem kierowanie zachowaniami i działaniami poprzez liczby, mierniki, wskaźniki. Dodatkowo, stosowana w praktyce rachunkowości standaryzacja pozwala na porównywanie różnorodnych zjawisk, które inaczej (tj. bez udziału rachunkowości) nie wykazywałyby podobieństwa. Przedstawiając te różne zjawiska, rachunkowość tworzy szczególny rodzaj „rozumiałości” (*intelligibility*) spraw organizacyjnych i społecznych oraz nadawania im określonych znaczeń (Potter, 2005). Drugi aspekt rachunkowości jako praktyki społecznej i instytucjonalnej wyróżniony przez Millera (1994) stanowią „racjonalia” (*rationales*) rachunkowości rozumiane jako kompleksowy język i znaczenia nadawane pojęciom w rachunkowości. Rachunkowość bowiem dysponuje specjalistyczną terminologią, która umożliwia szczególny sposób dyskursywnego odzwierciedlenia działalności organizacji. Widać to przykładowo wtedy, gdy sprawozdania finansowe, zawierające przychody, koszty i wyniki finansowe, są łączone z takimi pojęciami jak „odpowiedzialność”, „przejrzystość” czy „efektywność” (Potter, 1999). Trzeci aspekt rachunkowości jako praktyki społecznej i instytucjonalnej wskazany przez Millera (1994) wiąże się z domeną (*domain*) rachunkowości oraz tym, w jaki sposób jest ona konstytuowana i rekonstruowana. Rachunkowość daje wiedzę o procesach gospodarczych i przekształca abstrakcyjne pojęcia w konkretne liczby. Innymi słowy, rachunkowość dokonuje transformacji przepływów fizycznych (*physical flows*) w przepływy finansowe (*financial flows*), a tym samym tworzy szczególną sferę kalkulacji ekonomicznej, na której podstawie można wydawać sądy, podejmować działania, uzasadniać politykę lub generować i rozstrzygać spory.

W świetle przeprowadzonych rozważań można stwierdzić, że rachunkowość, jako byt trójczłonowy, obejmujący teorię, politykę i praktykę, jest zjawiskiem społecznym. Rachunkowość, jako wytwór człowieka, a nie natury, wymaga społecznego konstruowania znaczeń i relacji, jak również społecznego działania. Jak wskazano w niniejszym podrozdziale, fundamentem rozwoju rachunkowości (w teorii, poli-

tyce i praktyce) jest umowa społeczna: wszystkie zasady i metody rachunkowości są konstruowane przez ludzi w określonych warunkach społecznych, ekonomicznych, kulturowych i religijnych, które determinują kształt rachunkowości. Ponadto rozpatrując rachunkowość jako byt trójczłonowy, można zaobserwować społeczne relacje pomiędzy poszczególnymi członami rachunkowości (a konkretnie jednostek i grup społecznych w ramach tych członów), które wzajemnie na siebie oddziałują. Relacje społeczne występują nie tylko wewnątrz systemu rachunkowości (pomiędzy teorią, polityką i praktyką), lecz również na linii rachunkowość-społeczeństwo, gdyż informacje generowane z systemu rachunkowości mają skutki społeczne, stanowią bowiem dobro publiczne i pozwalają na rozrachunek przedsiębiorstwa z otoczeniem, a także wpływają na zachowania jednostek i grup. Przykładowo, stosowany w rachunkowości zarządczej pomiar dokonań za pomocą wybranych wskaźników determinuje zachowania członków organizacji. Relacje rachunkowości ze społeczeństwem mają charakter dwustronny, ponieważ rachunkowość jest konstruktem społecznym tworzonym przez ludzi, lecz jednocześnie sama oddziałuje na otoczenie dzięki temu, że jako środek transformowania rzeczywistości i jej kwantyfikowania wpływa na stopień widoczności zdarzeń i procesów. Powstaje zatem pytanie, czy fakt, że rachunkowość ma wymiar społeczny, implikuje, że nauka rachunkowości jest nauką społeczną. Odpowiedź na to pytanie jest przedmiotem rozważań kolejnego podrozdziału.

## 1.2. Rachunkowość jako nauka społeczna

Status rachunkowości jako nauki od lat jest przedmiotem rozważań licznych autorów, którzy starają się odpowiedzieć na pytania dotyczące tego, czy rachunkowość jest nauką, jak ta nauka rozwijała się w ujęciu historycznym, jaka jest jej natura, jakie ma cele, zadania, przedmiot i metody badawcze. Tylko w ciągu ostatnich kilku lat\* pojawiło się wiele bogato udokumentowanych bibliograficznie opracowań poświęconych tym kwestiom (np. Gos, 2008; Dobija, 2010; Sojak, 2011a; Kamela-Sowińska, 2013; Karmańska, 2013a; Luty, 2013; Babuška, 2013; Bąk, 2013; Grabowski, 2013; Łakomiak, 2013; Sawicki, 2013; Wachowicz, 2013; Wielgórska-Leszczyńska, 2013; Piechocka-Kałużna, 2014; Remlein, 2014; Walińska, 2014; Szychta, 2013 i 2015). Na podstawie studiów literatury Bąk (2013) wyraża pogląd, że potrzeby praktyki wyprzedzają opracowane rozwiązania teoretyczne i dlatego pojawiają się głosy zwątpienia (szczególnie poza środowiskiem naukowym rachunkowości), czy

---

\* Dla zachowania ciągłości i przejrzystości wywodu autor świadomie przytacza tutaj tylko najnowsze opracowania. Prezentacja całej gamy poglądów na temat nauki, w tym nauki rachunkowości, nie jest tutaj, zdaniem autora, konieczna, a we wskazanych publikacjach można znaleźć odnośniki do licznych prac z ostatnich kilkudziesięciu lat.

rachunkowość jest dyscypliną naukową. Zauważa też, że rachunkowość traktuje się jako instrument potrzebny ekonomii, finansom i naukom o zarządzaniu do realizacji ich celów, podczas gdy w USA rachunkowość jest uznawana za samodzielną dyscyplinę naukową. Paradoksalnie to właśnie w tym kraju w 2006 roku Demski na dorocznym kongresie American Accounting Association prowokacyjnie stwierdził, że rachunkowość nie jest dyscypliną akademicką i przedstawił listę zarzutów pod adresem członków akademii (Demski, 2007). Przedmiotem niniejszego podrozdziału nie jest jednak rozstrzygnięcie, czy rachunkowość jest nauką (a tym bardziej czy jest odrębną dyscypliną naukową), gdyż nie jest to niezbędne dla dalszego wyводу. Autor uznaje, że rachunkowość jest nauką (bez wdawania się w dywagacje na temat tego, czy rachunkowość stanowi dyscyplinę, czy specjalność naukową), a za cel podrozdziału autor przyjmuje ustalenie dwóch kluczowych kwestii: czy rachunkowość jest nauką społeczną (a jeśli tak, to w jakim sensie) oraz jakie są relacje pomiędzy nauką a teorią, polityką i praktyką rachunkowości.

Termin „nauka społeczna” jest niezwykle trudny do zdefiniowania w sposób precyzyjny a przed wszystkim powszechnie akceptowany. Najprościej rzecz ujmując, nauka społeczna to nauka zajmująca się różnymi aspektami funkcjonowania społeczeństw i społeczności. Do nauk społecznych, w zależności od przyjętej klasyfikacji (np. Centralna Komisja ds. Stopni i Tytułów – CK, Organization for Economic Co-operation and Development – OECD, European Research Council – ERC, Komitet Badań Naukowych – KBN, Narodowe Centrum Nauki – NCN, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego – MniSW, Ontology of Scientific Journals – OSJ, Słownik Dziedzin i Dyscyplin – SDD)\*, zalicza się m.in. socjologię, psychologię, prawo, nauki polityczne czy ekonomię, niemniej warto zaznaczyć, że formalne klasyfikacje cechują się znacznym uproszczeniem rzeczywistości naukowej oraz subiektywizmem i uznaniowością w zaliczaniu nauk do określonych grup, co sprawia, że trudno uznać je za mocny argument w dyskusji o naturze nauk. Przykładowo, zgodnie z klasyfikacją Centralnej Komisji ds. Stopni i Tytułów z 2005 roku (CK, 2005) socjologia była składową nauk humanistycznych, gdyż w wykazie nauk taka kategoria jak „nauki społeczne” w ogóle nie była wyszczególniona. Pojawiły się one formalnie dopiero sześć lat później (Rozporządzenie, 2011), jakkolwiek nie oznacza to przecież, że nauki społeczne do roku 2011 w Polsce nie istniały.

W metodologii nauk „nauki społeczne” wyodrębniono ze względu na przedmiot badań, niejako w opozycji do „nauk przyrodniczych”. Przedmiotem nauk społecznych jest działalność społeczna człowieka oraz jej przejawy (Podgórski, 2007). Nauki społeczne zajmują się istotami ludzkimi, które – w przeciwieństwie do obiektów badań w naukach przyrodniczych – są rozumne, mają świadomość tego, że są badane, a nawet mogą, uwzględniając odkrycia badaczy, zacząć działać w odmienny sposób (Benton i Craib, 2003). Antypozytywiści uznają, że różnice między ludzkim

---

\* Wszystkie wymienione klasyfikacje można przejrzeć na stronie internetowej Ośrodka Przetwarzania Informacji [www.nauka-polska.opi.org.pl](http://www.nauka-polska.opi.org.pl).

życiem społecznym a faktami przyrodniczymi są fundamentalne i sprowadzają się do nieprzewidywalności zachowania ludzi (którzy dysponują wolną wolą), charakteru życia społecznego (które rządzi się społecznie wytwarzanymi regułami, a nie naturalnymi prawami) oraz istotnej roli świadomości i sensu w społeczeństwie ludzkim (Benton i Craib, 2003). Jak dobitnie zauważa Krauz-Mozer (2005, s. 47–48), „świat ludzki jest światem sensu i znaczenia, światem celowości, samoświadomości i autorefleksji”, a zatem zrozumienie ludzkich działań polega na odkrywaniu sensu, jaki nadaje im podejmujący się ich człowiek. Zadaniem nauk społecznych jest więc badanie sensu aktywności ludzkich w określonych kontekstach społeczno-kulturowych oraz opisywanie przeżyć osób zaangażowanych w życie społeczne (Artienwicz, 2013). W tym, że człowiek jest zarazem twórcą i odbiorcą świata, Kamela-Sowińska (2013) widzi przyczynę „niemocy sprawczej” nauk społecznych, które nie mają uniwersalnych narzędzi opisu świata gospodarczego, gdyż w dużej mierze są oparte na interpretacjach i tłumaczeniach. Należy dodać, że przedstawiciele nauk społecznych nie są jednomyślni w pojmowaniu natury ich dyscypliny (a także właściwej metodologii), stąd zdecydowanie częściej niż przedstawiciele nauk przyrodniczych zajmują się określaniem przedmiotu czy metod nauk społecznych. W książce poświęconej filozofii nauk społecznych Benton i Craib (2003) stwierdzają, że spory na temat nauk społecznych (z uwagi na pluralizm ujęć, podejść i paradygmatów) prawdopodobnie nigdy nie zostaną rozstrzygnięte.

Już ponad pół wieku temu Mautz (1963) stwierdził, że rachunkowość spełnia wszystkie kryteria, by można ją uznać za naukę społeczną. Bernstein (1965) argumentował, że rachunkowość to nie nauka ścisła, lecz przede wszystkim nauka społeczna, której koncepty, kształtowane i wyrażane społecznie, są zakorzenione w systemie wartości społeczeństwa, w którym rachunkowość operuje. Chua (1986) wyraża pogląd, że wiedza w rachunkowości jest wytwarzana przez i dla ludzi oraz dotyczy ludzi i ich fizycznego otoczenia. Gaffikin (2006) uważa, że rachunkowość można zaliczyć do dyscyplin zajmujących się aspektami społeczeństwa, ponieważ stanowi ona system myślowy zaprojektowany przez ludzi w celu wspomaganie podejmowania decyzji przez ludzi oraz wywierania wpływu na ludzkie zachowanie. Piechocka-Kałużna (2014) przytacza podobne poglądy licznych autorów zagranicznych i krajowych oraz konstatuje, że stanowisko naukowców w kwestii zasadności lokowania nauki rachunkowości wśród nauk społecznych jest udowodnione. Teza ta jest dyskusyjna, o czym będzie mowa w dalszej części rozdziału.

Kamela-Sowińska (2013), choć wyraża zdecydowanie krytyczną opinię na temat „infekowania” rachunkowości, przybliżającego ją do nauk społecznych i oddalającego jednocześnie od nauk ekonomicznych, podaje cztery argumenty za uznawaniem rachunkowości za naukę społeczną. Po pierwsze, rachunkowość jest coraz bardziej upolityczniona, a obserwowany w ostatnich dekadach intensywny rozwój różnego rodzaju instytucji zajmujących się tworzeniem zasad, wytycznych, standardów i innych norm narzucanych praktyce rachunkowości prowadzi do sytuacji niespotykanej wcześniej, gdy w sposób naturalny to praktyka wypracowywała me-



tody i koncepcje weryfikowane później na poziomie teorii. Argument drugi wiąże się z brakiem wystarczającego zakresu instrumentów i pojęć do opisu rzeczywistości przy nadmiarze samych instrumentów tworzących rzeczywistość. „Pieniądz przestaje być miernikiem wartości, a staje się miernikiem wyobraźni (...). Według nauk społecznych wartość tkwi w człowieku niezależnie i bez związku z realną rzeczywistością. Rzeczy nie są takie, jakie są, tylko takie, jakimi je widzimy” (Kamela-Sowińska, 2013, s. 317). Trzecim argumentem na rzecz uznawania rachunkowości za naukę społeczną jest argument odbiorcy sprawozdania finansowego, gdyż decyzje podejmowane przez użytkowników informacji rachunkowych wywołują skutki społeczne. Jednocześnie, skoro rachunkowość staje się nauką społeczną, to należy to, co wcześniej traktowano jako skutek działań (np. wynik finansowy), zacząć traktować jako przyczynę działań. Ostatni argument jest związany z formalnym przyporządkowaniem rachunkowości do nauk społecznych, przy czym Kamela-Sowińska (2013, s. 322) wyraźnie podkreśla, że to „w żadnym razie nie przesądza o tym, że jest to nauka społeczna”. W tym miejscu warto zauważyć, że jeśli chodzi o umiejscowienie rachunkowości w powszechnie akceptowanych klasyfikacjach nauk, to – jak przedstawiono w tabeli 1.4 – tylko w trzech z nich rachunkowość jest wymieniona z nazwy. W pozostałych przypadkach można jedynie pośrednio przypisać ją

**Tabela 1.4. Rachunkowość w klasyfikacjach nauk**

Klasyfikacja	(Potencjalne) umiejscowienie rachunkowości jako nauki
OECD Organization for Economic Cooperation and Development	nauki społeczne > ekonomia i biznes
NCN Narodowe Centrum Nauki	nauki humanistyczne, społeczne i o sztuce > jednostka, instytucje, rynki > bankowość, finanse przedsiębiorstw, <b>rachunkowość</b>
ERC European Research Council	nauki humanistyczne i społeczne > jednostki, instytucje i rynki: ekonomia, finanse i zarządzanie > rynki finansowe, bankowość, finanse przedsiębiorstw
OSJ Ontology of Scientific Journals	ekonomia i nauki społeczne > ekonomia i biznes > <b>rachunkowość</b>
SDD Słownik Dziedzin i Dyscyplin	nauki humanistyczne i społeczne > finanse, bankowość, <b>rachunkowość</b>
CK (2005–2011) Centralna Komisja ds. Stopni i Tytułów	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nauki ekonomiczne &gt; ekonomia</li> <li>• nauki ekonomiczne &gt; finanse (od 2010 r.)</li> <li>• nauki ekonomiczne &gt; nauki o zarządzaniu</li> <li>• nauki humanistyczne &gt; nauki o zarządzaniu</li> </ul>
MNiSW (od 2011) Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obszar nauk społecznych &gt; dziedzina nauk ekonomicznych &gt; dyscyplina naukowa: ekonomia</li> <li>• obszar nauk społecznych &gt; dziedzina nauk ekonomicznych &gt; dyscyplina naukowa: finanse</li> <li>• obszar nauk społecznych &gt; dziedzina nauk ekonomicznych &gt; dyscyplina naukowa: nauki o zarządzaniu</li> </ul>

do określonej grupy nauk, przyjmując, że stanowi ona element ekonomii, biznesu, finansów lub nauk o zarządzaniu.

W poprzednim podrozdziale przedstawiono społeczny wymiar rachunkowości jako bytu trójczłonowego, obejmującego teorię, politykę i praktykę. Zwrócono uwagę na fakt, że rachunkowość, niezależnie od sposobu jej rozumienia (np. jako system pomiaru, system informacyjny, język biznesu czy ideologia), wymaga społecznego konstruowania obrazu rzeczywistości gospodarczej, jak również społecznego działania osób i instytucji. Cała rachunkowość na poziomie teoretycznym, politycznym i praktycznym to zjawiska, fenomeny, procesy i konstrukty społeczne osadzone w kontekstach gospodarczych, społecznych, psychologicznych, kulturowych, politycznych i religijnych. Czy zatem przesądza to o społecznym charakterze nauki rachunkowości? Zdaniem autora, wcale nie. Z faktu, że coś jest zjawiskiem społecznym, nie wynika, że nauka, która się nim zajmuje, jest nauką społeczną. Przykładowo, standardy rachunkowości są konstrukcjami społecznymi, bo powstają w wyniku swoistej umowy społecznej. Tworzenie standardów (od przesłanek, pomysłów i koncepcji, poprzez dyskusje i konsultacje ze środowiskiem naukowców i praktyków, aż po sformułowanie ostatecznej wersji standardu) niewątpliwie jest procesem społecznym i badanie przebiegu tego procesu czy jego społecznych przyczyn lub skutków można uznać za osadzone w naukach społecznych, lecz badanie porównawcze dotyczące zawartości merytorycznej standardu w kontekście wcześniejszych regulacji bez żadnych odniesień do sfery społecznej trudno rozpatrywać jako badanie w zakresie nauk społecznych. Podobne przykłady (dotyczące zagadnień teoretycznych, politycznych i praktycznych w rachunkowości) można by mnożyć w nieskończoność, nie to jest jednak zamysłem autora. Kluczowe jest tutaj (autorskie) stwierdzenie, że z faktu, iż rachunkowość (jako byt trójczłonowy) ma wymiar społeczny, wcale nie wynika, że nauka, która się nią zajmuje, jest nauką społeczną.

Co zatem sprawia, że rachunkowość można uznać za naukę społeczną? Zdaniem autora, przesądzają o tym dwa kryteria: przedmiot i metodologia badań. Jak wspomniano, przedmiotem nauk społecznych jest działalność ludzka i jej przejawy. Badania naukowe w rachunkowości mogą więc mieć przedmiotowy wymiar społeczny, jeśli koncentrują się na takich społecznych aspektach, jak np.:

- zachowanie i funkcjonowanie jednostek, grup, społeczności, organizacji i instytucji w teorii, praktyce i polityce rachunkowości,
- związki między rzeczywistością społeczną, gospodarczą, kulturową czy polityczną a metodami i narzędziami jej odzwierciedlania w rachunkowości,
- przesłanki, przyczyny, przebieg i skutki społecznego konstruowania zasad, metod, narzędzi, norm, standardów czy teorii rachunkowości,
- znaczenia nadawane w społeczeństwie konstruktom rachunkowości.

Przestawiona lista zagadnień ma charakter poglądowy i, rzecz jasna, nie wyczerpuje możliwych kierunków badawczych. Różne humanistyczno-społeczne nurty rachunkowości zostaną omówione w rozdziale 1.4, stąd tutaj ograniczono się do wskazania jedynie ogólnych przykładów. Drugim kryterium, które przesądza

dza o możliwości traktowania rachunkowości jako nauki społecznej, jest, zdaniem autora, metodologia. Badania naukowe w rachunkowości mogą mieć wymiar społeczny, o ile metody zastosowane w procesie badawczym są metodami używanymi w naukach społecznych. To kryterium stanowi wyłącznie uzupełnienie kryterium przedmiotowego, gdyż zakres metod stosowanych w naukach społecznych obejmuje zarówno metody ilościowe, jak i jakościowe, chociaż dominują współcześnie metody o charakterze jakościowym (Benton i Craib, 2003), oparte na wywiadach, obserwacjach uczestniczących, analizie dyskursu itp. Badania te nierzadko cechują się subiektywizmem, nieuniknionym w przypadku interpretowania „danych” jakościowych, oraz przyjmowaniem perspektywy wewnętrznej, w przeciwieństwie do zewnętrznych i (rzekomo) obiektywnych badań ilościowych. Istotnym elementem badań jakościowych są również – odrzucane przez pozytywistów jako nienaukowe – sądy wartościujące (McMullin, 1999; Benton i Craib, 2003; Lekka-Kowalik, 2008; Czajka, 2010). Kwestie metodologiczne w badaniach nad rachunkowością zostaną dokładniej omówione w podrozdziale 1.3 dotyczącym paradygmatów badawczych.

Ważnym zagadnieniem, które wymaga refleksji, jest relacja między nauką a teorią, polityką i praktyką rachunkowości. W podrozdziale 1.1 wspomniano, że w literaturze daje się zauważyć dwuznaczność pojęcia „teoria rachunkowości”, gdyż niektórzy utożsamiają ją z nauką (działaniem naukowym), a inni z „wytworem” nauki. Oba znaczenia są oczywiście akceptowane (Remlein, 2014), niemniej autor będzie konsekwentnie stosować w książce termin „nauka” dla pierwszego sensu, a termin „teoria” dla drugiego sensu. Wachowicz (2013), poszukując właściwego terminu dla dyscypliny badającej rachunkowość, wśród których rozważa takie neologizmy jak „rachunkowościologia” czy „rachunkowościoznawstwo”, decyduje się na termin „nauka o rachunkowości”. Określenie to zyskało poparcie Karmańskiej (2013b), która uznaje, że można używać go zamiennie z terminem „nauka rachunkowości”. W kontekście przyjętego przez autora semantycznego oddzielenia „teorii” od „nauki” proponowany termin „nauka o rachunkowości” należy uznać za trafny i użyteczny, gdyż oddaje dokładnie ten sens pojęcia „nauka”, o który autorowi chodzi, tj. wskazuje, że „nauka” jest czymś zewnętrznym (a nawet, zdaniem autora, nadrzędnym) względem „rachunkowości” (rozumianej jako trójczłonowy byt złożony z teorii, polityki i praktyki). Autor bynajmniej nie dyskredytuje stosowania krótkiego i treściwego słowa „rachunkowość” lub sformułowania „nauka rachunkowości” dla określania dyscypliny naukowej (gdyż również tych terminów używa), a jedynie zauważa, że istotnym atutem pojęcia „nauka o rachunkowości” jest jednoznaczność, pozwalająca na uniknięcie nieporozumień, które mogą mieć miejsce w przypadku stosowania pojęć „rachunkowość” (które jest najszersze semantycznie i jego sens zależy od kontekstu) lub „nauka rachunkowości” (które może być używane w znaczeniu „teoria rachunkowości”). Ujmując rzecz przejrzyście, zdaniem autora, istnieją trzy sposoby postrzegania zakresu semantycznego terminu „rachunkowość”, zgodnie z którymi:

- „rachunkowość” to nauka/teoria, polityka i praktyka,

- „rachunkowość” to nauka (i tworzona w jej ramach teoria), polityka i praktyka,
- „rachunkowość” to teoria, polityka i praktyka, a nauka, która je bada, to „nauka rachunkowości” lub „nauka o rachunkowości”.

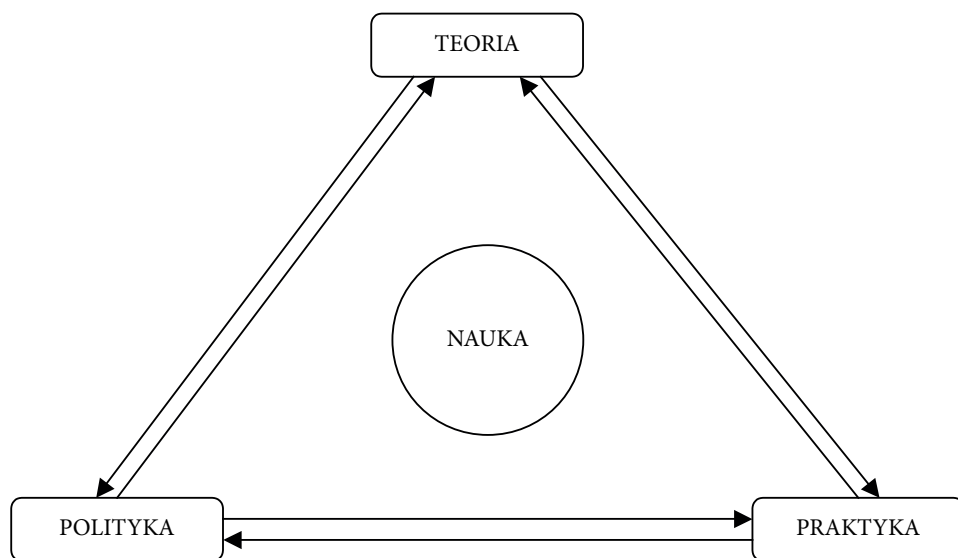
Nie jest zamysłem autora rozstrzygnięcie, które z tych podejść jest „lepsze” od pozostałych, szczególnie że badacze czasami w jednym tekście dokonują płynnych (i prawdopodobnie nieświadomych) przejść pomiędzy nimi. W niniejszej książce zasadniczo stosowane jest podejście drugie (autor zakłada bowiem, że osadzenie bogatego semantycznie terminu „rachunkowość” w określonym kontekście pozwala zrozumieć znaczenie zamierzone przez autora), niemniej czasem, ze względów czysto retorycznych, dla zachowania większej precyzji słowa, wykorzystywane jest również podejście trzecie, w którym występuje (pozorne) oddzielenie „rachunkowości” od „nauki (o) rachunkowości”. Warto dodać, że podejście to jest szczególnie użyteczne przy przedstawianiu rachunkowości jako nauki społecznej (o czym będzie mowa niżej). Należy jednak wyraźnie podkreślić, że owo „oddzielenie” semantyczne służy zwiększeniu zrozumiałości przekazu i ma wymiar wyłącznie językowy, tj. autor w żadnym razie nie próbuje argumentować, że „nauka (o) rachunkowości” jest bytem zewnętrznym względem „rachunkowości”.

Kwestia terminologiczna nieco się komplikuje, jeśli dodatkowo wziąć pod uwagę ustalenia Łady i Kozarkiewicz (2013), które na podstawie przeglądu literatury wyróżniają dwa odmienne poglądy na temat tego, jaki jest zakres rachunkowości jako nauki. W pierwszym nurcie traktuje się rachunkowość jako naukę abstrakcyjną (ilościową), która jest zorientowana na rozwój modeli pomiaru ekonomicznego. W wyniku tych badań rozwijana jest teoria rachunkowości (*theory of accounting*). W drugim nurcie traktuje się rachunkowość jako naukę społeczną, która umożliwia badanie rachunkowości w szerokim kontekście społecznym, a efektem badań jest teoria, którą Malmi i Granlund (2009) określają mianem „teorii o rachunkowości” (*theory about accounting*). Rozróżnienie to jest niewątpliwie atrakcyjne dla badaczy rachunkowości operujących w ramach paradygmatu interpretacyjnego lub krytycznego (w których rachunkowość jest zasadniczo traktowana jako nauka społeczna), pozwala bowiem wskazać na różnicę między badaniami zorientowanymi na rachunkowość *per se*, np. badania związane z opracowywaniem lub doskonaleniem metod i narzędzi pomiaru, a badaniami o wymiarze *stricte* społecznym, których przedmiotem, jak już wielokrotnie wspomniano, są społeczne relacje, zjawiska i konstrukty w rachunkowości. Z drugiej strony jednak określenie „teoria o rachunkowości” (w sensie, jaki nadali mu Malmi i Granlund) ma, zdaniem autora, dwa mankamenty. Po pierwsze, jest zbyt ogólne, bo nie wskazuje na społeczne konotacje, a co za tym idzie, może być niezrozumiałe poza wąskimi kręgami badaczy skupionych w ramach „alternatywnych” paradygmatów. Po drugie, teorie „o rachunkowości” mogą powstawać również w wyniku badań w ramach nauk humanistycznych, a nie społecznych, co będzie przedstawione w podrozdziale 1.4.

Po dokonaniu tych ustaleń trzeba wrócić do kluczowego pytania, będącego przedmiotem refleksji w niniejszym podrozdziale: „Czy rachunkowość jest nauką spo-

łeczną?”. Zdaniem autora, to pytanie, które zadawało sobie wielu badaczy, jest po prostu niepoprawnie skonstruowane i uniemożliwia udzielenie krótkiej odpowiedzi potwierdzającej lub negującej. W świetle przeprowadzonych rozważań można uznać, że nauka (o) rachunkowości może być nauką społeczną, o ile spełnia omówione wcześniej kryteria przedmiotowe i metodologiczne. Nie jest zatem, zdaniem autora, uprawnione stwierdzenie, że „rachunkowość jest nauką społeczną”, gdyż nie wszyscy badacze (a wręcz nawet mniejszość) zajmujący się rachunkowością przyjmują w swoich badaniach przedmiotowo-metodologiczną perspektywę społeczną. Innymi słowy, w ramach nauki (o) rachunkowości istnieje pewna część, która – zgodnie z przyjętymi kryteriami – jest nauką społeczną, ale istnieje też pewna część, która nauką społeczną nie jest. Być może, zdaniem autora, warto rozważyć zastosowanie dla „rachunkowości jako nauki społecznej” takich terminów jak „socjologia rachunkowości” lub „socjorachunkowość”\*, co pozwoliłoby jasno zdefiniować naturę, przedmiot i metodologię prowadzonych w jej obszarze badań. Rachunkowość jako nauka społeczna, w świetle powyższych ustaleń, jest „nadrzędna” względem teorii, polityki i praktyki rachunkowości (rysunek 1.1) w sensie takim, że zajmuje się ich badaniem, przyjmując za przedmiot badań zjawiska, zachowania i konstrukty społeczne oraz wykorzystując metodologię nauk społecznych.

Rachunkowość jako nauka społeczna bada zarówno relacje społeczne wewnątrz każdego członu rachunkowości (np. zachowania organizacyjne w procesie budżetowania, procesy społecznego konstruowania teorii rachunkowości), jak i relacje po-



Rysunek 1.1. Rachunkowość jako nauka społeczna

\* Terminy te utworzono na zasadzie analogii do takich pojęć jak np. „socjologia języka” czy „socjolingwistyka”.

między nimi (np. społeczne uwarunkowania tworzenia standardów rachunkowości, związki między polityką rachunkowości a zachowaniami społecznymi). Przykłady badań tego rodzaju zostaną przedstawione w podrozdziale 1.4.

### 1.3. Paradygmaty badawcze rachunkowości\*

„Paradygmat” jest terminem pochodzenia greckiego i oznacza przykład, wzór, rozumiany jako pierwotny model rzeczy zmysłowych, model w formie schematycznej, mający wartość dydaktyczną, dostarczający wyraźnego i bezpośredniego oglądu szczególnie złożonych badań. Zanim termin „paradygmat” pojawił się w filozofii nauki (w XVIII wieku), był pojęciem wyłącznie językoznawczym i oznaczał zespół form deklinacyjnych lub koniugacyjnych właściwych danemu typowi wyrazów (Jodkowski, 1990, s. 138). Pojęcie „paradygmat” zostało spopularyzowane przez Kuhna w wydanej w 1962 roku książce pt. *Struktura rewolucji naukowych*\*\* . W jego ujęciu paradygmat rządzi badaniami w ramach nauki normalnej, skupionej na rozwiązywaniu „łamigłówek” postawionych przez dany paradygmat. Nauka normalna dąży do uzyskania jak największej zgodności teorii z faktami poprzez sprawdzanie, tj. szukanie potwierdzenia bądź falsyfikacji. Jej celem jest rozwiązanie łamigłówki, której istnienie zasadza się na przekonaniu o słuszności paradygmatu. Niepowodzenie w uzyskaniu rozwiązania obciąża uczonego, a nie teorię (Kuhn, 2009, s. 146). W pewnym momencie badacze zauważają anomalie, które przeczą panującemu paradygmatowi i – jeśli nie uda się tych anomalii wyjaśnić w ramach nauki normalnej – dochodzi do kryzysu w danej dyscyplinie naukowej, a następnie do rewolucji naukowej, tj. pojawienia się nowego paradygmatu, który wyznacza nową perspektywę. Teorię naukową, która uzyskała status paradygmatu, uznaje się dopóty, dopóki nie pojawi się inna, zdolna pełnić tę funkcję.

Kuhn (2009, s. 10) definiuje paradygmat jako powszechnie uznawane osiągnięcia naukowe, które w pewnym okresie dostarczają społeczności uczonych modelowych problemów i rozwiązań. Najogólniej przez paradygmat można rozumieć tradycję badawczą czy linię myślenia, która wskazuje grupie uczonych, w jaki sposób mają podchodzić do zjawisk, jak je analizować, jakie stawiać pytania, jakiego rodzaju efektów oczekiwać, jakie typy eksperymentów wykonywać i jakiego zbioru metod używać. Paradygmat dostarcza sposobu widzenia problemów i sugeruje, jakie rodzaje techniki są właściwe oraz jakie rodzaje rozwiązań są akceptowalne. Terminu „paradygmat” Kuhn używa w książce w różnych znaczeniach. Wnikliwa

---

\* Niniejszy podrozdział opracowano na podstawie publikacji autora (Masztalerz, 2011a, 2011b; 2013a).

\*\* Cytowania tego dzieła będą oparte na polskim przekładzie (Kuhn, 2009).

badaczka jego dzieła, Masterman (1970), dolicza się aż dwudziestu dwóch znaczeń, które dzieli na: paradygmaty metafizyczne lub metaparadygmaty (czyli zasady organizujące aktywność poznawczą i umożliwiające zrozumieć rzeczywistość), paradygmaty socjologiczne (czyli nawyki naukowe w danej wspólnocie naukowej) oraz paradygmaty konstruktywne (czyli coś, co może doprowadzić do faktycznego rozwiązania „łamigłówek”). Według Tuchańskiej (1987) paradygmat Kuhna można określać z dwóch punktów widzenia: metateoretycznego (paradygmat jako struktura poznawcza, wiedza, układ przekonań naukowych i filozoficznych) oraz funkcjonalistycznego (paradygmat jako podstawa i wzór praktyki badawczej, czyli struktura metodologiczna regulująca działania poznawcze uczonych i określająca sposób widzenia i rozumienia świata).

Kuhn (2009, s. 298) przyznaje, że w swej książce definiuje paradygmat w sposób kolisty: paradygmat jest tym, co łączy członków społeczności uczonych, a z kolei społeczność uczonych składa się z ludzi, którzy podzielają pewien paradygmat, przy czym uznał, że wcale nie jest to „błędne koło”. Kuhn wprowadza rozróżnienie dwóch podstawowych znaczeń tego pojęcia. Po pierwsze, paradygmat w wąskim sensie oznacza konkretne rozwiązania „łamigłówek” (wspólne przykłady lub wzorce), które, stosowane jako modele czy przykłady, mogą zastępować wyraźne reguły, dając podstawę do rozwiązań pozostałych łamigłówek nauki normalnej. Po drugie, w szerokim sensie, paradygmat to swego rodzaju matryca (macierz) dyscyplinar-*na (disciplinary matrix)*, która stanowi wspólną własność uczonych zajmujących się konkretną dyscypliną i składa się z uporządkowanych elementów, takich jak:

- 1) symboliczne uogólnienia (powszechnie akceptowane w danej grupie wyrażenia, które można ująć w formułę logiczną);
- 2) paradygmaty metafizyczne, czyli podzielane przez członków grupy przekonania, wiara w konkretne modele, które są źródłem preferowanych (lub dopuszczalnych) w danej grupie analogii i metafor, pomagają określić, co będzie przyjmowane jako wyjaśnienie lub rozwiązanie łamigłówki oraz biorą udział w określaniu listy zagadek nierozwiązanych i ocenie ważności każdej z nich;
- 3) wartości teoretyczne, które mogą być podzielane przez wiele wspólnot naukowych i obejmują takie elementy jak dokładność, zakres przewidywań, kwantytatywność, prostota, wewnętrzna spójność, wiarygodność (zgodność z innymi teoriami), społeczna użyteczność;
- 4) wzory (wzorce, przykłady), czyli konkretne rozwiązania problemów, na których modeluje się rozwiązania innych łamigłówek.

Paradygmat w szerokim sensie jest więc swoistą konstelacją grupowych przekonań, wartości i metod podzielanych przez członków danej grupy i określa, co należy badać, jakiego rodzaju pytania i hipotezy należy formułować, za pomocą jakich metod i narzędzi należy prowadzić badania naukowe oraz jak należy interpretować wyniki badań.

Kwestię paradygmatów w rachunkowości jako pierwszy porusza Wells (1976), według którego rachunkowość jako nauka rozwija się zgodnie z modelem Kuhna

i znajduje się w fazie kryzysu od lat 50. XX wieku. Wells rozważa paradygmat w szerokim sensie i definiuje go jako ogólny zbiór idei łączących wspólnotę naukową (Wells, 1976, s. 473). Odwołując się do pojęcia matrycy dyscyplinarnej, Wells określa jej elementy dla „starego paradygmatu” rachunkowości – są to: zasada podwójnego zapisu (symboliczne uogólnienie), zasady realizacji i współmierności (podzielane przekonania), spójność zasady ostrożności (wartości) oraz podręczniki (przykłady).

W 1977 roku Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association) wydało dokument *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance* (AAA, 1977), w którym uznano, że rachunkowość jest nauką wieloparadygmatyczną, a następnie podjęto próbę identyfikacji tych paradygmatów w świetle koncepcji Kuhna. Wyróżniono trzy dominujące podejścia teoretyczne, tj. podejście „klasyczne” zorientowane na „prawdziwy zysk”, podejście zorientowane na użyteczność decyzyjną oraz podejście informacyjno-ekonomiczne. Z kolei w 1985 roku Butterworth wyróżnia sześć paradygmatów rachunkowości (Szychta, 1996, s. 194), do których przypisuje koncepcje właściwe dla badań naukowych prowadzonych w ramach danego paradygmatu: 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). Jak podaje Szychta (1996, s. 194), Mattessich w 1985 roku zakwestionował i zmodyfikował powyższy podział i wyróżnił trzy paradygmaty rachunkowości, tj.:

- 1) paradygmat wyceny (według którego zadaniem rachunkowości jest dokonywanie wyceny i pomiar wyniku finansowego),
- 2) paradygmat zarządczo-powierniczy (według którego zadaniem rachunkowości jest zapewnienie ochrony majątku powierzonych przez właściciela zarządowi),
- 3) paradygmat strategiczno-informacyjny (według którego zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie różnych potrzeb informacyjnych użytkowników).

Ciekawej typologii paradygmatów dokonał Riahi-Belkaoui (1996), który wziął pod uwagę sugestie Wellsa (1976) i AAA (1977) oraz przyjął definicję, według której cztery podstawowe komponenty paradygmatu to: przykład lub dzieło (model), obraz przedmiotu badań, teorie oraz metody i narzędzia. Przyjmując założenie, że rachunkowość nie posiada jednego całościowego paradygmatu i jest nauką wieloparadygmatyczną, oraz założenie o tym, że każdy z paradygmatów walczy o akceptację, a nawet dominację w ramach dyscypliny, wyróżnił sześć paradygmatów (tabela 1.5).

Kwestia paradygmatów w rachunkowości jest również poruszana przez licznych polskich autorów (Szychta, 1996; Brzezina, 1999; Mućko, 2005; Kwiecień, 2008; Gmytrasiewicz, 2009; Karmańska, 2009 i 2013a; Masztalerz, 2011a, 2011b i 2013a; Sojak, 2011a). Szychta (1996) dochodzi do wniosku, że obecnie podstawowym paradygmatem jest zasada podwójnej klasyfikacji wartości, a nowym paradygmatem rachunkowości może być propozycja potrójnej księgowości Ijiri'ego, która zrywa z kilkusetletnią tradycją podwójnego zapisu. Szychta stawia również hipotezę, że naukę rachunkowości mogą tworzyć „małe” i niedostrzegalne rewolucje naukowe,



**Tabela 1.5. Typologia paradygmatów rachunkowości (A. Riahi-Belkaoui)**

<b>Paradygmat</b>	<b>Obraz przedmiotu</b>	<b>Teorie</b>	<b>Metody</b>
Paradygmat antropologiczny/ indukcyjny	deskryptywno-indukcyjne podejście, badanie istniejących praktyk rachunkowości i postaw zarządzających wobec tych praktyk	ekonomia informacji, teoria agencji, hipotezy wygładzania zysków, pozytywna teoria rachunkowości	techniki właściwe dla badań nad wygładzaniem zysków i dla pozytywnej teorii rachunkowości
Paradygmat prawdziwego zysku/ dedukcyjny	normatywno-dedukcyjne podejście i przekonanie, że zysk mierzony na podstawie jednej metody wyceny (inne niż koszt historyczny) zaspokoi potrzeby wszystkich użytkowników	rachunkowość oparta na wartości bieżącej, wartości godziwej, wartości realizacji itp.	rozumowanie analityczne, dedukcyjne
Paradygmat użyteczności zorientowany na model decyzyjny	rachunkowość jako podstawa podejmowania decyzji w zakresie polityki dywidend, polityki podatkowej, powiernictwa, polityki kredytowej itp.	teorie podejmowania decyzji i teorie dotyczące zdarzeń zakłócających kontynuację działania	techniki empiryczne, statystyczne, analiza dyskryminacyjna
Paradygmat użyteczności zorientowany na decydenta indywidualnego	rachunkowość behawioralna, badanie wpływu informacji na decyzje podejmowane przez indywidualne podmioty	relatywizm kognytywny, kulturowy i językowy, teoria kontyngencji, hipoteza „wiary w liczbę” itp.	obserwacja, wywiady, kwestionariusze, eksperymenty
Paradygmat użyteczności zorientowany na zachowanie rynku	rachunkowość jako źródło użytecznych informacji dla rynków finansowych; badanie zależności między danymi rachunkowymi a zachowaniem rynków	hipoteza efektywnego rynku, model CAPM, teoria arbitrażu, teoria wyceny opcji	modele rynku, modele beta estymacji, model Ohlsona itp.
Paradygmat informacyjny/ ekonomiczny	informacja jest towarem posiadającym swoją wartość, a zdobywanie informacji jest problemem ekonomicznego wyboru; informacja ma wartość wtedy, gdy przyczynia się do lepszego wyboru	ekonomiczna teoria wyboru i założenie o spójności i racjonalności zachowań podmiotów ekonomicznych	metody statystyczne, rozumowanie analityczne, metody scenariuszowe

Źródło: na podstawie (Riahi-Belkaoui, 1996 i 2004).

a zmiana paradygmatu następuje w sposób ciągły. Gmytrasiewicz (2009, s. 148) wskazuje na istniejący już – jej zdaniem – paradygmat wartości godziwej, jako nowy paradygmat rachunkowości w zakresie wyceny, który wypiera stary paradygmat oparty na zasadzie ostrożności i koszcie historycznym. Z kolei Karmańska (2009) dochodzi do wniosku, że badania naukowe w rachunkowości zawsze się koncentrują na relacjach między rachunkowością a rzeczywistością społeczno-ekonomiczną, wynikających z przyjęcia założeń, że rzeczywistość społeczno-ekonomiczna istnieje niezależnie od rachunkowości, rachunkowość ma do spełnienia funkcję informacyjną, a użytkownicy tych informacji zachowują się racjonalnie. Założenia te wyznaczają paradygmat społeczno-ekonomiczny w rachunkowości, który skłania do poszukiwania rozwiązań umożliwiających rachunkowości wypełnienie funkcji informacyjnej w obszarze społeczno-ekonomicznym. Z tego paradygmatu wyrósł paradygmat metody bilansowej, który wyznacza ogólne ramy dla tworzenia obrazu wartości (klasyfikowanej podwójnie), jednak nie wskazuje sposobów pomiaru wartości. Karmańska (2009) uznaje, że nowym – wyczuwalnym na razie intuicyjnie – paradygmatem rachunkowości może być paradygmat pomiaru wartości ekonomicznej (autorce chodzi o uniwersalną kategorię wartości ekonomicznej, a nie wartość godziwą), który będzie musiał, po pierwsze, pogodzić dwa bieguny wartości (przedmiotowy i podmiotowy), a po drugie, będzie musiał się wyrastać z dwóch wcześniej wymienionych paradygmatów. Kwestia różnic (wynikających z odmiennego rozumienia takich pojęć jak „teoria rachunkowości” i „paradygmat rachunkowości”) w poglądach licznych autorów na temat powstawania lub istnienia nowego paradygmatu rachunkowości, opartego na wartości ekonomicznej czy wartości godziwej, wykracza poza ramy niniejszego opracowania, stąd nie będzie w tym miejscu poruszana.

Kuhn swoje rozważania o paradygmatach odnosi przede wszystkim do nauk przyrodniczych, można jednak jego rozważania odnieść do nauk społecznych (do których, jak pokazano w poprzednim podrozdziale, zalicza się rachunkowość), z tą różnicą, że o ile katalizatorem zmian i rewolucji w naukach przyrodniczych są fizyczne prawa natury, o tyle w naukach społecznych jest nim społeczne otoczenie, w którym te nauki operują. Burrell i Morgan (1979) definiują paradygmat jako fundamentalne metateoretyczne założenia określające ramy odniesienia, sposób teoretyzowania oraz *modus operandi* badaczy społecznych i zaproponowali typologię paradygmatów nauk społecznych opartą na dwóch dychotomicznych wymiarach metateoretycznych założeń odnośnie do natury nauki (wymiar „obiektywizm-subiektywizm”) i założeń o naturze społeczeństwa (wymiar „regulacja-radykalna zmiana”). Pierwszy wymiar opiera się na filozoficznych założeniach w zakresie:

- ontologii – jaka jest natura świata: czy istnieje on obiektywnie (realizm), czy jest wytworem ludzkiej świadomości i istnieje tylko jako nazwy (nominalizm);
- epistemologii – jaka jest natura wiedzy: czy można wyjaśnić i przewidzieć zjawiska społeczne w sposób obiektywny (pozytywizm), czy jest to niemożliwe (antypozytywizm);

- natury ludzkiej – czy człowiek jest kształtowany przez otoczenie (determinizm), czy jako istota posiadająca wolną wolę sam tworzy świat (woluntaryzm);
- metodologii – za pomocą jakich metod można poznać „prawdę”: czy poprzez podejście kwantytatywne, oparte na testowaniu hipotez z wykorzystaniem wystandardyzowanych narzędzi badawczych i technik statystycznych (nomotetyzm), czy raczej poprzez subiektywne i jakościowe podejście (oparte na studiach przypadków i wywiadach) oraz szczegółowej obserwacji społeczeństwa i tego, jak jednostki tworzą, zmieniają i interpretują rzeczywistość (idiografizm);
- aksjologii – jaka jest rola wartościowania w nauce: czy nauka ma być wolna od wartości (*value-free*), czy też może być nimi obciążona (*value-laden*).

Realizm, pozytywizm, determinizm, nomotetyzm i brak wartościowania są typowe dla „obiektywizmu”, natomiast nominalizm, antypozytywizm, woluntaryzm, idiografizm i obciążenie wartościami są charakterystyczne dla „subiektywizmu”.

Drugi wymiar opiera się na opozycji dwóch odmiennych wizji społeczeństwa:

- społeczny porządek (regulacja i integracja) – społeczeństwo jest relatywnie stabilne i oparte na konsensusie; to podejście skupia się na podtrzymaniu istniejącego porządku, społecznej integracji, spójności, solidarności i zaspokojeniu potrzeb;
- społeczny konflikt (radykalna zmiana) – społeczeństwo jest niestabilne, ulega ciągłym przemianom i dezintegracji; to podejście skupia się na społecznych konfliktach, dominacji, emancypacji, deprywacji, dyskryminacji.

Biorąc pod uwagę dwa powyższe wymiary, Burrell i Morgan (1979) wyodrębniają cztery paradygmaty określające „matryce dyscyplinarne” nauk społecznych, tj. paradygmat funkcjonalizmu (*functionalist*), paradygmat interpretacyjny lub interpretacyjny (*interpretive*), paradygmat radykalnego strukturalizmu (*radical structuralist*) i paradygmat radykalnego humanizmu (*radical humanist*). Paradygmaty te przedstawiono w tabeli 1.6 (w nawiasach podano alternatywne terminy określające dany paradygmat).

**Tabela 1.6. Paradygmaty nauk społecznych według Burrella i Morgana**

Natura społeczeństwa	Natura nauki	
	obiektywizm	subiektywizm
	<i>ontologia</i> : realizm <i>epistemologia</i> : pozytywizm <i>natura ludzka</i> : determinizm <i>metodologia</i> : nomotetyzm <i>aksjologia</i> : brak wartościowania	<i>ontologia</i> : nominalizm <i>epistemologia</i> : antypozytywizm <i>natura ludzka</i> : woluntaryzm <i>metodologia</i> : idiografizm <i>aksjologia</i> : wartościowanie
Regulacja (społeczny porządek)	PARADYGMAT FUNKCJONALIZMU (pozytywizm)	PARADYGMAT INTERPRETACYJNY (konstruktywizm)
Radykalna zmiana (społeczny konflikt)	PARADYGMAT RADYKALNEGO STRUKTURALIZMU (paradygmat krytyczny)	PARADYGMAT RADYKALNEGO HUMANIZMU (postmodernizm)

Źródło: na podstawie (Burrell i Morgan, 1979).

Po publikacji Burrella i Morgana (1979) podejmowano próby adaptacji ich modelu paradygmatów nauk społecznych w rachunkowości. Riahi-Belkaoui (1996) wyodrębnia cztery paradygmaty, będące dokładnym odzwierciedleniem modelu Burrella i Morgana (zarówno w zakresie nazewnictwa, jak i przyjmowanych założeń metateoretycznych) na gruncie rachunkowości. Paradygmat funkcjonalizmu postrzega zjawiska rachunkowe jako konkretne relacje w świecie rzeczywistym (regularne i incydentalne), które można naukowo wyjaśniać i przewidywać. Koncentruje się on na funkcjach rachunkowości potrzebnych do sprawnego funkcjonowania organizacji i wykorzystuje modele i metody stosowane w naukach przyrodniczych. Paradygmat interpretacyjny skupia się na deskrypcji i zrozumieniu subiektywnego doświadczenia osób zaangażowanych w przygotowanie, komunikowanie, weryfikację lub wykorzystanie informacji księgowych. Rachunkowość to nic więcej jak nazwy, pojęcia i etykiety służące do konstruowania rzeczywistości, stąd paradygmat interpretacyjny zajmuje się również rolą rachunkowości jako narzędzia językowego i innymi możliwymi rolami i obliczami rachunkowości. Paradygmat radykalnego strukturalizmu uznaje rachunkowość za instrument dominacji, koncentruje się na sprzecznościach i tendencjach kryzysowych powstałych w wyniku procesów rachunkowych, a także na powiązaniach rachunkowości z ekonomicznymi i politycznymi stosunkami władzy. Paradygmat radykalnego humanizmu zakłada, że teorie, i „fakty” są jedynie odbiciem realistycznych poglądów na świat. Rachunkowość w tym paradygmacie tworzy „więzienie umysłowe” (*psychic prison*), a systemy księgowo sprzyjają utrzymywaniu alienacji i konfliktu.

Chua (1986) identyfikuje trudności z wykorzystaniem modelu Burrella i Morgana w rachunkowości i uznaje podział na wzajemnie wykluczające się paradygmaty za nielogiczny, relatywistyczny i powierzchowny. W zamian proponuje typologię perspektyw badawczych opartą na zróżnicowaniu założeń (przekonań) dotyczących: wiedzy (epistemologia i metodologia), fizycznej i społecznej rzeczywistości (ontologia, racjonalność i intencjonalność człowieka, społeczny porządek lub konflikt) oraz związku między teorią a praktyką. Biorąc pod uwagę wymienione założenia, Chua (1986) identyfikuje trzy perspektywy badawcze, a mianowicie:

- 1) rachunkowość głównego nurtu (*mainstream accounting*),
- 2) perspektywę interpretacyjną (*interpretive perspective in accounting*),
- 3) perspektywę krytyczną (*critical perspective in accounting*).

Warto dodać w tym miejscu, że o ile Chua (1986) zamiast terminu „paradygmat” stosuje konsekwentnie określenie „perspektywa”, gdyż nie chce „ciąć” nauki rachunkowości na trzy wzajemnie wykluczające się podejścia, a raczej zamierza pokazać różne sposoby prowadzenia badań w rachunkowości, to w późniejszych publikacjach innych autorów wyróżnione przez nią perspektywy badawcze są określane mianem paradygmatów. Syntetyczną charakterystykę przedstawiono w tabeli 1.7.

**Paradygmat głównego nurtu** (pozytywizm, funkcjonalizm) dominuje w badaniach naukowych w rachunkowości. Pozytywiści widzą empiryczną rzeczywistość jako coś obiektywnego i zewnętrznego względem badanego podmiotu. Korzystają

Tabela 1.7. Paradygmaty rachunkowości jako nauki społecznej

Założenia	Paradygmat głównego nurtu	Paradygmat interpretacyjny	Paradygmat krytyczny
Epistemologia	<ul style="list-style-type: none"> <li>teoria jest oddzielona od obserwacji, które mogą być użyte do weryfikacji lub falsyfikacji teorii</li> <li>akceptowane podejście hipotetyczno-dedukcyjne</li> </ul>	wyjaśnianie ludzkich intencji, których adekwatność ocenia się według kryteriów logicznej spójności, subiektywnej interpretacji i zgodności ze zdrowym rozsądkiem badanych „aktorów”	kryteria osądzania teorii są tymczasowe i osadzone w określonym kontekście
Metodologia	metody ilościowe, które pozwalają na uogólnianie	etnografia, studia przypadków i obserwacja uczestnicząca	badania historyczne, etnograficzne oraz studia przypadków
Ontologia	<ul style="list-style-type: none"> <li>rzeczywistość jest obiektywna i zewnętrzna względem podmiotu</li> <li>ludzie są pasywnymi obiektami, a nie aktorami kreującymi rzeczywistość społeczną</li> </ul>	społeczna rzeczywistość jest subiektywnie konstruowana i obiektywizowana przez ludzkie interakcje	ludzie mają wewnętrzne możliwości, które są zewnętrznie ograniczane; obiekty można zrozumieć przez badanie ich historycznego rozwoju oraz zmiany w całokształcie relacji rzeczywistość charakteryzuje się obiektywnymi, realnymi relacjami, które podlegają transformacji i reprodukcji poprzez subiektywną interpretację
Intencjonalność i racjonalność człowieka	zakłada się, że jedynym celem jednostki lub firmy jest maksymalizacja użyteczności	wszystkie działania mają jakieś znaczenie ( <i>meaning</i> ) i intencje retrospektywnie ujawniane, ugruntowane w praktykach społecznych i historycznych	ludzka intencjonalność oraz racjonalność są akceptowane, ale jest to krytycznie analizowane z uwagi na fałszywą świadomość ( <i>false consciousness</i> ) i ideologię
Społeczny porządek lub konflikt	<ul style="list-style-type: none"> <li>społeczności i organizacje są zasadniczo stabilne</li> <li>dysfunkcyjnym konfliktem można zarządzać poprzez projektowanie właściwej kontroli rachunkowej</li> </ul>	zakłada się porządek społeczny; konflikty rozwiązuje się za pomocą wspólnych schematów społecznych znaczeń	fundamentalny konflikt, który jest cechą endemiczną społeczeństwa, powstaje z powodu niesprawiedliwości i ideologii w obszarach społecznych, gospodarczych i politycznych zaciemniających kreatywność ludzi
Związek między teorią a praktyką	<ul style="list-style-type: none"> <li>rachunkowość określa środki a nie cele</li> <li>akceptacja istniejących struktur instytucjonalnych</li> </ul>	teoria dąży jedynie do wyjaśnienia działania oraz zrozumienia, w jaki sposób porządek społeczny jest wytwarzany i odtwarzany	teoria ma krytyczny imperatyw identyfikacji i usunięcia praktyk dominacji i ideologii

Źródło: na podstawie (Chua, 1986).

przede wszystkim z metod ilościowych w analizie i przetwarzaniu „twardych” i replikowalnych danych w celu wykrycia, weryfikacji i walidacji praw i reguł, aby można było je wykorzystać do przewidywania przyszłych zdarzeń lub wywierania na nie wpływu. Jak zauważają Davila i Oyon (2008), pozytywiści podkreślają znaczenie (*importance*) powtarzalności wyników badań, gdyż w przeciwnym razie ważność (*validity*) tych wyników może być kwestionowana jako wyjątkowy przypadek, którego nie można wykorzystać do uogólnienia dla podobnych zjawisk. Lukka (2010) twierdzi, że obecny stan badań w rachunkowości jest bardzo interesujący, zważywszy na fakt, że pozytywizm (usiłujący przede wszystkim odkrywać regularności o charakterze praw, które można testować za pomocą zbiorów danych, oraz ignorujący nietypowe zjawiska, które traktuje jak niepożądany szum) jest całkowicie *passé* w filozofii nauki. Gaffikin (2006), który akcentuje społeczny wymiar rachunkowości, wskazuje, że podejście pozytywistyczne zostało odrzucone w większości nauk społecznych, a założenia przyjmowane w ramach paradygmatu funkcjonalizmu nie wystarczają dla odzwierciedlenia realnej i prawdziwej roli rachunkowości w społeczeństwie.

Dominacja głównego nurtu w nauce rachunkowości jest w ostatnich latach dyskutowana przez wielu autorów. Merchant (2010) udowadnia, że czołowe czasopisma naukowe z zakresu rachunkowości publikują przede wszystkim wyniki empirycznych testów modeli ekonomicznych, podczas gdy niektóre ważne tradycje badawcze, jak analiza historyczna, badania terenowe czy badania ankietowe, są pomijane. Lukka (2010) dodaje, że w warunkach silnej dominacji pozytywizmu, opartego na analizowaniu i modelowaniu dużych zbiorów danych, jakakolwiek dyskusja o paradygmatach jest postrzegana jako bezcelowa, gdyż większość środowiska naukowego rachunkowości uprawia „naukę normalną” (w rozumieniu Kuhna) i żyje w przekonaniu, że jedyny właściwy sposób prowadzenia badań w rachunkowości (oparty na modelu ekonomicznym) został już dawno ustalony. Malmi (2010) określa to zjawisko jako „paradygmaty w akcji”: redaktor poważnego czasopisma naukowego może definiować problem i podawać jego rozwiązanie (w ramach paradygmatu głównego nurtu), lecz jeśli ktoś się z tym nie zgadza i usiłuje przedstawić alternatywny (interpretacyjny lub krytyczny) punkt widzenia, nie jest nawet brany pod uwagę w naukowej dyskusji. Davila i Oyon (2008) zauważają, że paradygmat głównego nurtu w większym stopniu zdominował badania w zakresie rachunkowości finansowej niż zarządczej. Chociaż badania interpretacyjne są wykluczone z najważniejszych czasopism rachunkowych, to jednak w rachunkowości zarządczej podejście ekonomiczne (które zdominowało rachunkowość finansową) jest równoważone przez obecność badań organizacyjnych, psychologicznych, socjologicznych i antropologicznych. Habersam (w: Ahrens i in., 2008, s. 846) stwierdza: „Główny nurt nie jest wrogiem”. Dodaje, że niektórzy autorzy rozważają możliwość stosowania „mieszanych” metod badawczych, łączących podejście ilościowe z jakościowym. Modell (2010) twierdzi, że może to pomóc badaczom zbudować most porozumienia między paradygmatem funkcjonalistycznym a podejściami alternatywnymi. Jego zdaniem, użytecznym sposobem dialogu między paradygmatami jest metatriangulacja, tj. wy-

korzystywanie różnych paradygmatów w analizie określonych zjawisk społecznych. Różnice i podobieństwa w wynikach badań mogłyby być następnie analizowane na poziomie ontologii, epistemologii i metodologii.

Naukowcy operujący w ramach **paradygmatu interpretacyjnego** wierzą w społecznie konstruowaną rzeczywistość, w której rolą badacza jest zrozumienie i wyjaśnienie zjawisk społecznych. W tym paradygmacie nie postrzega się rzeczywistości społecznej jako naturalnego świata, który istnieje „z boku”, podlega ogólnym prawom i charakteryzuje się regularnością. Społeczny świat jest konstruowany przez refleksję i interpretację celów, motywów, uczuć, przekonań i intencji ludzi. Innymi słowy, jest on wytworem subiektywnego doświadczenia jednostki. Wiedzy się nie odkrywa, lecz raczej kreuje poprzez logiczne konstrukcje oparte na subiektywnej interpretacji. W rezultacie wiedza nie jest ani neutralna, ani obiektywna, ani wolna od wartościowania. Willmott (2008) twierdzi, że paradygmatowi interpretacyjnemu w rachunkowości brakuje istotnej tożsamości i trudno go precyzyjnie zdefiniować, gdyż jest on heterogeniczny i niestabilny, choć są pewne wspólne przekonania podzielane przez społeczność badaczy skupionych w ramach tego paradygmatu. Hansen (w: Ahrens i in., 2008) przedstawia badania interpretacyjne w rachunkowości jako bardziej społeczne i instytucjonalne niż techniczne, raczej wrażliwe niż obojętne, skromne, a nie aroganckie, a także bardziej oparte na praktyce niż teorii. Scapens (2008) zauważa, że badania interpretacyjne raczej podążają za praktyką, niż ją kształtują, w przeciwieństwie do bardziej praktycznie zorientowanych badań, w których efekcie powstawały nowe metody, jak np. rachunek kosztów działań.

Hopwood (1983) stwierdza, że badania interpretacyjne mają na celu zrozumienie praktyk rachunkowych w różnych kontekstach społecznych i organizacyjnych. Badania te skupiają się na codziennym życiu organizacji oraz na praktykach, decyzjach i uwarunkowaniach w realnym świecie w celu ich analizy, interpretacji i zrozumienia, a także identyfikacji rozwiązań pragmatycznych problemów. Paradygmat interpretacyjny zmierza do wyjaśnienia i zrozumienia praktyk rachunkowych w terenie, a „zrozumienie” oznacza tutaj coś pragmatycznego, niejednoznacznego i tymczasowego (Ahrens i in., 2008). Procesy interpretacji, zrozumienia i wyjaśniania nigdy się bowiem nie kończą, gdyż zawsze istnieją inne możliwe opcje nadania sensu tym samym zjawiskom. Trafność (*validity*) badań interpretacyjnych może być opisana w kategoriach wiarygodności (*trustworthiness*). Badania te opierają się w dużej mierze na studiach przypadków, w których „trafność zewnętrzną osiąga się raczej przez sprawdzenie procesu badawczego i teoretyczne uogólnienia niż przez powtórzenie badania” (Davila i Oyon 2008, s. 890). Aby być wiarygodnym, badacz musi przekonać odbiorcę, że prawidłowo opisuje zjawisko, zbierając dowody, które pozwalają odrzucić inne wyjaśnienia.

Jak twierdzą Elharidy, Nicholson i Scapens (2008), można wyróżnić pięć wspólnych cech badań interpretacyjnych w rachunkowości, tj. spojrzenie naturalistyczne (badanie praktyki takiej, jaka jest, a nie jaka powinna być), podejście hermeneu-

tyczne (interpretacja i zrozumienie powstają w różnych perspektywach, np. indywidualnej, społecznej, kulturowej, politycznej), eklektyzm lub policentryzm (przemysłane użycie licznych teorii, metod badawczych i dyscyplin), różnorodność (skupienie na „różnych” kontekstach, tłach i kulturach) oraz wyjaśnianie (równowaga między subiektywizmem i przydatnością teoretyczną). Lukka i Modell (2010) zauważają, że aby zrozumieć znaczenie obserwowanych zjawisk, badacze interpretacyjni przyjmują raczej perspektywę emiczną (*emic*), tj. wewnętrzną, w której kładzie się nacisk na zrozumienie rzeczy z punktu widzenia badanego podmiotu, co kontrastuje z zewnętrzną i bardziej neutralną perspektywą etyczną (*etic*). Niemniej, jak twierdzą Kakkuri-Knuutila, Lukka i Kuorikoski (2008), ścisłe rozróżnienie subiektywnego i obiektywnego podejścia do badań jest pozbawione sensu. Poszukiwanie uniwersalnych praw, które wyjaśniałyby przyczyny działań społecznych, jest powszechnie dyskredytowane przez badaczy zajmujących się naukami społecznymi. Ich zdaniem, perspektywa interpretacyjna w nauce rachunkowości stoi w rozkroku między paradygmatami, gdyż łączy elementy obiektywne i subiektywne. Elharidy i in. (2008) zwracają uwagę, że wprawdzie badania interpretacyjne rozpoczynają się od subiektywnych znaczeń nadawanych przez badane podmioty ich codziennym działaniom, ale nie jest to podejście wyłącznie subiektywistyczne. Ahrens (2008) stwierdza, że w perspektywie interpretacyjnej rzeczywistość społeczna wyłania się i jest kreowana subiektywnie, jednak potem jest sukcesywnie obiektywizowana w stosunkach społecznych. Ten punkt widzenia jest, zdaniem autora, dyskusyjny, gdyż to raczej w ramach paradygmatu krytycznego mówi się o problemie obiektywizowaniu czegoś, co jest subiektywne. To badacze krytyczni poruszają przykładowo kwestię reifikacji (uprzedmiotowienia), tj. procesu zastępowania bytu subiektywnego bytem obiektywnym, co w rezultacie prowadzi do zamaskowania realnego subiektywnego świata i jego potencjalnych konfliktów i zapobiega społecznym debatom oraz ma na celu podtrzymywanie społecznego porządku (Bourguignon, 2005).

Wkład badaczy interpretacyjnych w myśl rachunkową jest istotny. Po pierwsze, paradygmat ten pozwala zrozumieć codzienną praktykę rachunkowości, a jednocześnie naświetla niedopasowanie teorii i praktyki. Po drugie, badania interpretacyjne obfitują w oryginalne i nietuzinkowe spostrzeżenia na temat konwencjonalnych problemów rachunkowości rozpatrywanych również w ramach głównego nurtu. Po trzecie, w perspektywie interpretacyjnej rozważa się implikacje praktyk rachunkowości dla tworzenia i utrzymywania różnic i nierówności społecznych, ekonomicznych, politycznych i kulturowych. A jednak badacze skupieni wokół tego paradygmatu często są niezrozumiani i niedocenieni. Jak zauważają Ahrens i in. (2008, s. 842), jakość odkryć i osiągnięć badaczy interpretacyjnych zazwyczaj „nie robi wrażenia na dziekanach szkół biznesowych, potencjalnych doktorantach czy świecie praktyki”. Merchant (2008, s. 902) otwarcie przyznaje: „Jako typowy amerykański naukowiec zajmujący się rachunkowością nie jestem wyrafinowanym konsumentem tekstów badaczy interpretacyjnych. (...) Na studiach doktoranckich w USA nie



wymaga się ani nie zachęca się studentów do czytania takich autorów jak Habermas, Foucault, Giddens, Latour czy (wybaczenie, niebioso!) Marks”. Merchant (2008) identyfikuje trzy czynniki, które przyczyniają się do braku większego wpływu wyników badań interpretacyjnych na badaczy głównego nurtu, a mianowicie: nieprzydatność (a w praktyce nieużyteczność), niewielki lub wręcz żaden wkład do nauki (poza tzw. „gęstym opisem”) oraz słaba komunikacja z odbiorcami spoza kręgu badaczy interpretacyjnych. Wskazuje, że zbyt duża część tych badań jest określana jako objaśnianie („wymyślanie koła na nowo”), dostarcza jedynie przykładowych teorii od dawna znanych (często konkluzją badań jest stwierdzenie, że „Foucault lub ktoś inny miał rację”) oraz twierdzi, że wkładem do nauki jest dokładne badanie i bogata deskrypcja. Artykuły badaczy interpretacyjnych są trudne w percepcji ze względu na nietypową strukturę, celebrowanie wieloznaczności i nadużywanie żargonu, a „czytanie tych tekstów wymaga znacznego wysiłku, na który mało kto ma ochotę” (Merchant, 2008, s. 906).

**Paradygmat krytyczny** opiera się na założeniu, że w społeczeństwie istnieją głęboko zakorzenione strukturalne sprzeczności i konflikty, które ludzie powinni sobie uświadomić i od których powinni się wyzwolić (Lukka, 2010). W konsekwencji analizowanie i interpretowanie *status quo* jest niewystarczające. Badacz interpretacyjny jest niezdolny do krytycznej oceny obserwowanych form życia, a zatem nie jest w stanie przeanalizować form „fałszywej świadomości” i dominacji, które uniemożliwiają jednostkom poznanie ich prawdziwych interesów. Bhaskar (1998, s. 39) stwierdza, że „społeczeństwo nie istnieje niezależnie od ludzkiej aktywności (błąd reifikacji), ani nie jest jej produktem (błąd woluntaryzmu)”. Rzeczywistość społeczna jest więc zarazem subiektywnie kreowana, jak i obiektywnie realna, rozwijając się z wcześniejszego stanu egzystencji i ewoluując w kierunku czegoś innego. Obiektywne i społeczne prawa są wytworem szczególnych form dominacji i ideologii.

Najbardziej charakterystyczną ideą podzielaną przez badaczy skupionych wokół paradygmatu krytycznego jest przekonanie, że każdy stan egzystencji, czy to na poziomie indywidualnym, czy społecznym, ma historycznie ukonstytuowany potencjał, który nie został wykorzystany. Wszystko istnieje z powodu tego, czym jest i czym nie jest (Chua, 1986). Ludzie nie są ograniczeni do egzystencji w określonym stanie, gdyż są zdolni do jego zmiany. A jednak potencjał ludzki jest ograniczony przez przeważające systemy dominacji, które oddalają ludzi od samorealizacji. Rzeczywistość społeczna jest konstruowana i utrzymywana przez jednostki, które próbują ją zmienić, aby uniknąć alienacji lub „fałszywej świadomości”. Zdaniem Dillarda (1991), badacze krytyczni wierzą, że człowiek może być oświecony, wzmocniony i wyzwolony dzięki krytycznej teorii zastosowanej do bieżącego stanu ucisku. Trzeba nadmienić, że przywołane wcześniej terminy „fałszywa świadomość”, „alienacja” czy „oświecenie” pochodzą z dzieł Marksa. Krytyczna teoria jest bowiem pod silnym wpływem marksizmu, przy czym chodzi o tzw. „marksizm zachodni” (Gaffikin, 2006), który „rozwinął się w opozycji do surowego, materialistycznego, determi-

nistycznego i tylko rzekomo naukowego marksizmu ortodoksyjnego uprawianego w Związku Radzieckim” (Simons, 2004, s. 2).

Laughlin (1999, s. 8) definiuje „rachunkowość krytyczną” (*critical accounting*) jako „krytyczne zrozumienie procesów i praktyk rachunkowości oraz profesji rachunkowych w funkcjonowaniu społeczeństwa i organizacji z zamiarem wykorzystania tego zrozumienia do zaangażowania się (w stosownych przypadkach) w zmienianie tych procesów, praktyk i profesji”. Laughlin wyróżnia pięć cech charakterystycznych rachunkowości krytycznej. Po pierwsze, jest zawsze kontekstowa, gdyż rachunkowość rodzi konsekwencje społeczne, polityczne i gospodarcze. Po drugie, dąży do zaangażowania, co oznacza, że badania są podejmowane zawsze po to, by zmienić (ulepszyć) praktykę i profesję rachunkowości. Po trzecie, dotyczy ona zarówno poziomu mikro (jednostki i organizacje) jak i makro (społeczności). Po czwarte, jest interdyscyplinarna i chętnie korzysta z dorobku innych dziedzin i angażuje się w nie. Po piąte, w znacznie szerszym stopniu zajmuje się praktyką, profesją i dyscypliną rachunkowości niż tradycyjne studia.

Jak zauważa Chua (1986), rachunkowość nie jest już postrzegana jako technicznie racjonalna działalność usługowa oddzielona od szerszych relacji społecznych. Rachunkowość krytyczna uwypukla całość stosunków społecznych, ekonomicznych, kulturowych, politycznych i ideologicznych. Broadbent (2002) argumentuje, że w świecie, w którym dokonuje się alokacji rzadkich zasobów, konieczne jest zapewnienie, że rachunkowość nie reprezentuje wyłącznie interesów jednych podmiotów kosztem drugich. Przy tworzeniu i interpretowaniu informacji rachunkowej należy zwracać uwagę na tych, których ma ona kontrolować, jak i na tych, którzy używają jej jako narzędzia kontroli. Rachunkowość krytyczna ma za zadanie zdemaskowanie ukrytych interesów tych, którzy dążą do niesprawiedliwej alokacji rzadkich zasobów dla dobra całego społeczeństwa.

Krytyczne podejście do zdobywania wiedzy polega na wolnym (od ograniczeń środowiskowych) myśleniu (*freely thinking*) oraz rafinacji myśli (*refining thoughts*). Metody badawcze preferowane w paradygmacie krytycznym raczej wykluczają modelowanie matematyczne i statystyczne. Badania są prowadzone na miejscu w organizacjach i ich społecznym otoczeniu. Ilościowe metody zbierania i przetwarzania danych są używane w mniejszym zakresie. Większy nacisk kładzie się na szczegółowe wyjaśnienia historyczne oraz „gęste” studia etnograficzne struktur i procesów organizacyjnych, wykazujących społeczne powiązania.

Cele badaczy zarówno w paradygmacie głównego nurtu, jak i paradygmatach „alternatywnych” są (w ogólnym zarysie) zawsze takie same: opisać zjawisko (niezależnie od tego, czy traktuje się je jako obiektywną rzeczywistość czy społeczny konstrukt) oraz przekonać odbiorcę o słuszności i trafności osiągniętych wyników (niezależnie od zastosowanych metod). Problemem jest jednak komunikacja pomiędzy badaczami operującymi w ramach poszczególnych paradygmatów. Trudności w porozumieniu wynikają z dwóch przyczyn. Po pierwsze, badacze wypowiadają się na określony temat z pozycji determinowanej przez określony paradygmat

(Czajka, 2010). Jak zauważa Kuhn (1985), dialog międzyparadygmataczny przypomina rozmowę osób posługujących się różnymi językami – komunikacja opiera się w tym przypadku na przekładzie, a to rodzi typowe problemy tłumaczeniowe związane głównie z tym, że te same słowa mogą inaczej funkcjonować w każdym paradygmacie. Po drugie, komunikację utrudnia „religijna” natura paradygmatów: wszelkie dyskusje o paradygmatach, podobnie jak dyskusje religijne, bazują raczej na wierzeniach i przekonaniach niż faktach i racjonalnych argumentach (Masztalerz, 2013a). Aby takie dyskusje były owocne, konieczne jest skoncentrowanie się nie na tym, kto ma rację, lecz na pytaniu, jak w różnych paradygmatach widzi się te same zjawiska i co można zaoferować pozostałym.

#### 1.4. Humanistyczne i społeczne nurty w rachunkowości

Nauka (o) rachunkowości rozwija się niezwykle dynamicznie w ostatnich dekadach, czego przejawem (obok oczywistego postępu w głównym nurcie badań) jest rozszerzanie się wachlarza zainteresowań badaczy o coraz to nowe obszary, tematy i perspektywy, często odbiegające bardzo daleko od tego, co „zwyczajowo” leżało w centrum uwagi naukowców zajmujących się rachunkowością. W ramach nauki (o) rachunkowości, obok tradycyjnego nurtu „ekonomicznego”, istnieją nurty „alternatywne” (typowe dla paradygmatu interpretacyjnego i krytycznego), o charakterze interdyscyplinarnym, w ramach których prowadzone są badania „niestandardowe”, rozpatrujące rachunkowość z perspektywy np. psychologii, socjologii, filozofii czy językoznawstwa. Określono te nurty wspólnym mianem „humanistyczno-społecznych”, gdyż – w zależności od przyjętych kryteriów klasyfikacji nauk – można je zaliczać albo do nauk społecznych, albo humanistycznych. Należy w tym miejscu dodać, że nie było zamysłem autora podejmowanie próby rozstrzygnięcia kwestii, gdzie się „kończą” nauki społeczne, a „zaczynają” nauki humanistyczne. Użyto określenia „nurty humanistyczno-społeczne”, a nie „społeczne”, ponieważ, zdaniem autora, przymiotnik „społeczny” zastosowany w odniesieniu do omawianych nurtów, nawet jeśli funkcjonuje w literaturze naukowej z rachunkowości, jest zbyt wąski znaczeniowo, gdyż część z tych nurtów ma raczej charakter humanistyczny niż społeczny. Dziewięć tematycznych nurtów wyodrębnionych przez autora na podstawie studiów literaturowych ujęto syntetycznie w tabeli 1.8, przy czym należy zauważyć, że zaproponowana typologia jest umowna, gdyż po pierwsze, możliwy jest inny lub bardziej szczegółowy podział (obejmujący nurt historyczny, prawoznawczy, antropologiczny itp.), a po drugie, nierzadko współczesne badania humanistyczno-społeczne mają charakter interdyscyplinarny i łączą elementy dwóch lub więcej wyróżnionych nurtów (np. łączą elementy społeczne z kulturowymi i religijnymi).

**Tabela 1.8. Typologia humanistyczno-społecznych nurtów w rachunkowości**

Nurt badawczy	Przykładowe zagadnienia
Psychologiczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość behawioralna</li> <li>• zachowania jednostek</li> <li>• podejmowanie decyzji</li> <li>• rachunkowość w świetle finansów behawioralnych</li> </ul>
Socjologiczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość w świetle socjologii</li> <li>• związki między rachunkowością a społeczeństwem</li> <li>• funkcjonowanie grup społecznych w rachunkowości</li> </ul>
Kulturowy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kulturowe uwarunkowania teorii, polityki i praktyki rachunkowości</li> <li>• obraz rachunkowości w kulturze (literaturze, muzyce, sztuce)</li> </ul>
Lingwistyczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość jako język biznesu</li> <li>• aspekty semantyczne, syntaktyczne i pragmatyczne języka rachunkowości</li> <li>• narracje w rachunkowości</li> </ul>
Semiotyczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość jako system znaków i kodyfikacji</li> <li>• semantyczne, syntaktyczne i pragmatyczne aspekty</li> <li>• komunikacja w rachunkowości</li> </ul>
Filozoficzny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość w świetle różnych nurtów i szkół filozoficznych</li> <li>• problemy ontologiczne, epistemologiczne, aksjologiczne</li> </ul>
Etyczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• etyczne aspekty funkcjonowania rachunkowości</li> <li>• etyka zachowań jednostek i grup w nauce, polityce i praktyce rachunkowości</li> </ul>
Religijny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• religijne uwarunkowania rachunkowości</li> <li>• wpływ czynników religijnych na teorię, politykę i praktykę rachunkowości</li> </ul>
<i>Gender/queer</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość w świetle teorii <i>gender</i> i teorii <i>queer</i></li> <li>• rachunkowość a płeć</li> <li>• problemy dominacji, dyskryminacji i wykluczenia</li> </ul>

Typologię nurtów badawczych utworzono na podstawie rozległych studiów bibliograficznych, przy czym przytłaczająca większość przywoływanych utworów to artykuły opublikowane w czasopiśmie powszechnie uznawanych za ostoję humanistyczno-społecznych badań naukowych w rachunkowości. Te czasopisma to: *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAAJ) oraz *Critical Perspectives on Accounting* (CPA)\*. Należy zaznaczyć, że prezentowany przegląd literatury jest efektem badania „teleskopowego”, a nie „mikroskopowego” i ma charakter opracowania pogładowego, które ma dać ogólny obraz humanistyczno-społecznych nurtów w nauce (o) rachunkowości zilustrowany wybranymi przykładami. Przedstawienie pełnej listy utworów powstałych w tych nurtach (a tym bardziej ich omówienie) wykracza poza ramy książki.

Najdłuższą (ponad półwieczną) tradycję w rachunkowości ma nurt psychologiczny, który jest określany mianem rachunkowości behawioralnej (*behavioral*

\* Warto dodać, że wszystkie trzy czasopisma figurują na tzw. „liście filadelfijskiej”, a zgodnie z punktacją MNiSW z 2016 roku publikacje w tych czasopiśmie są ewaluowane następująco: AOS – 45 pkt, AAAJ – 35 pkt, CPA – 25 pkt.

*accounting*)\*. Pierwsze prace w tym nurcie powstawały już w połowie XX wieku, gdy badano m.in. wpływ budżetowania na zachowania ludzi (Argyris, 1952; Becker i Green, 1962; Hofstede, 1967). Rachunkowość behawioralna, jako nurt o bogatym dorobku badawczym, jest przedmiotem wielu opracowań książkowych (np. Riahi-Belkaoui, 2002; Hellmann, 2013). W ostatnich latach zyskuje ona na popularności w Polsce (Artienwicz, 2013; Mazurowska 2014; M. Nowak, 2015b, 2015c i 2016). W ramach tego nurtu podejmuje się badania zarówno na poziomie zachowań i decyzji jednostek (np. księgowych, audytorów, controllerów, menedżerów), jak i zachowań grup (np. badania nad reakcjami inwestorów giełdowych na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych). Do interesujących i jak dotąd w niewielkim stopniu eksplorowanych obszarów tego nurtu można zaliczyć rolę rachunkowości jako systemu informacyjnego w świetle finansów behawioralnych (Masztalerz, 2010) czy „neurorachunkowość” (Artienwicz, 2015).

Studia socjologiczne w nauce o rachunkowości są prowadzone przede wszystkim, choć nie tylko, przez badaczy skupionych wokół paradygmatu interpretacyjnego i krytycznego. Jednym z głównych wątków w tym nurcie jest rachunkowość rozumiana jako praktyka społeczna i instytucjonalna (Hopwood i Miller, 1994). W przeglądowym artykule Potter (2005) klasyfikuje te badania, biorąc pod uwagę trzy aspekty rachunkowości wyróżnione przez Millera (1994). W pierwszym aspekcie rachunkowość rozpatruje się jako technikę lub technologię oddziaływania na procesy, ludzi i obiekty w celu ich transformacji oraz jako narzędzie odzwierciedlenia rzeczywistości i środek kwantyfikacji. W drugim aspekcie bada się „racjonalia” (język i system znaczeń) rachunkowości, przy czym Potter (2005) wyróżnia tutaj dwa obszary: badanie rachunkowości jako mechanizmu językowego (*linguistic device*) i jako środka legitymizacji (*legitimizing device*). Trzecim aspektem rachunkowości jako praktyki społecznej i instytucjonalnej jest domena rachunkowości. Potter (2005) identyfikuje tutaj badania skutków zmian tej domeny oraz badania dotyczące procesów, w wyniku których domena ta może ulec zmianie. Do popularnych i aktualnych tematów w nurcie socjologicznym można też zaliczyć między innymi takie zagadnienia jak: wykorzystanie teorii strukturacji (*structuration theory*) Giddensa w rachunkowości (np. Englund, Gerdin i Burns, 2011; Zarzycka, 2013; Conrad, 2014; Englund i Gerdin, 2014; Coad, Jack i Kholeif, 2016; Feeney i Pierce, 2016), zastosowanie teorii ugruntowanej (*grounded theory*) w badaniach nad rachunkowością (np. Elharidy i in., 2008; Szczepankiewicz, 2013; Piechocka-Kałużna, 2014), funkcjonowanie systemów rachunkowości w pluralistycznych społeczeństwach (np. Brown, Dillard i Hopper, 2015) czy problem władzy, dominacji, dyskryminacji lub wykluczenia w rachunkowości (np. Stone, 2015; Baskerville, Jacobs i de Lautour,

---

\* O związkach między behawioryzmem i psychologią oraz właściwym pojmowaniu rachunkowości behawioralnej pisze M. Nowak (2015b). Na potrzeby niniejszego przeglądu autor nie separuje nurtu behawioralnego od psychologicznego.

2016; Huang, Fowler i Baskerville, 2016; Li i McKernan, 2016). Ten ostatni temat jest również podejmowany w ramach nurtu *gender*, o którym będzie mowa później.

Nurt kulturowy w badaniach nad rachunkowością obejmuje przede wszystkim badania dotyczące wpływu czynników kulturowych na teorię, politykę i praktykę rachunkowości, a także edukację w tym obszarze (np. Gray, 1988; Donald i Jackling, 2007; Hauriasi i Davey, 2009; Jeacle, 2009a; Orij, 2010; Marriott i Miller, 2012; Khlif, Hussainey i Achek, 2015; Khlif, 2016). Badania tego rodzaju obecne są też w publikacjach polskich autorów (np. Adamek, 2011 i 2012; Hołda, 2013; Koleśnik i Silska-Gembka, 2012; Gierusz, Koleśnik i Silska-Gembka, 2014). Drugim obszarem badań kulturowych jest wizerunek (*image*) rachunkowości, a zwłaszcza księgowych (Baldvinsdottir, Burns, Nørreklit i Scapens, 2009; Evans, 2009; Jackson, Paterson, Pong i Scarparo, 2012; Picard, Durocher i Gendron, 2014), a także obraz rachunkowości w kulturze popularnej (Jeacle, 2012; Jeacle i Carter, 2012), w tym w literaturze (Czarniawska, 2012; Evans i Fraser, 2012; G.S. Smith, 2017), muzyce (D. Smith i Jacobs, 2011; Jacobs i Evans, 2012), filmie (Jeacle, 2009b) czy dowcipach (Miley i Read, 2012).

Rachunkowość jest powszechnie nazywana „językiem biznesu”, a badania rozwijające tę frazę (w różnych kierunkach) można określić mianem nurtu lingwistycznego. Relacje między rachunkowością a językiem można rozpatrywać na dwa sposoby, to znaczy można mówić o „języku rachunkowości” *per se*, rozumianym jako konwencjonalny system znaków, posiadający swój słownik i gramatykę, jak również o wykorzystaniu języka naturalnego (tekstów, opisów, narracji) w rachunkowości (Masztalerz, 2016d). Badania nad językowymi aspektami\* rachunkowości są też prowadzone w perspektywie semiotycznej, filozoficznej, kulturowej czy społecznej (Masztalerz, 2013b). Kwestie te będą przedmiotem dociekań w dalszych rozdziałach niniejszej książki, dlatego w tym miejscu autor rezygnuje z prezentacji obszarów, tematów i kierunków badań w nurcie lingwistycznym.

Semiotyczne aspekty obejmują problemy dotyczące znaków i znaczenia (na poziomie semantycznym, syntaktycznym i pragmatycznym) oraz problemy związane z komunikacją (Masztalerz, 2013c). Nurt semiotyczny częściowo się pokrywa z nurtem lingwistycznym, niemniej obok komunikacji językowej rozpatruje się w nim również kwestie komunikacji wizualnej (Beattie i Jones, 2000 i 2001; Campbell, McPhail i Slack, 2009; Cho, Philips, Hageman i Patten, 2009; Justesen i Mouritsen, 2009; Brown, 2010; Davison, 2011). W krajowej literaturze nurt semiotyczny również jest obecny (Petrykowski, 2010; Masztalerz, 2013b, 2013c, 2014a, 2014b, 2015 i 2016c; Kasperowicz, 2015). W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że rachunkowość w perspektywie semiotycznej będzie jeszcze przedmiotem rozważań w dalszych rozdziałach.

---

\* Autor wyróżnia cztery aspekty, a mianowicie: strukturalny, funkcjonalny, semiotyczny i społeczny. Kwestia ta będzie rozważana w rozdziale trzecim.

Nurt filozoficzny w rachunkowości obejmuje szerokie spektrum badań naukowych. Gorąco dyskutowanym w ostatnich latach tematem są paradygmaty nauki rachunkowości rozpatrywane w świetle filozofii nauki w wymiarze ontologicznym, epistemologicznym, metodologicznym i aksjologicznym (dyskusje te przedstawiono w podrozdziale 1.3). Nurt filozoficzny obfituje też w badania nad rachunkowością w świetle poglądów różnych myślicieli XIX i XX wieku, w szczególności Marksa (np. Neinmark, 1994; Bryer, 1999; Bourguignon, 2005) i przedstawicieli tzw. „francuskiej teorii” (*French theory*)\* (np. Neinmark, 1994; McKinlay i Pezet, 2010; Chiapello i Baker, 2011; Turzyński, 2013). Podejmowane są też badania nad prawdą i obiektywizmem w rachunkowości (np. Arthur, 2004; McKernan, 2007; Piechocka-Kałużna, 2014). W omawianym nurcie można również osadzić badania w zakresie zastosowania filozofii prawa do rachunkowości (np. Turzyński, 2011; Masztalerz, 2012).

Etyczny nurt rachunkowości wiąże się z postawami i zachowaniami jednostek, organizacji i instytucji, dylematami moralnymi i etycznymi w rachunkowości (w wymiarze teoretycznym, politycznym i praktycznym) oraz zawodowymi kodeksami etyki. Jest to nurt stosunkowo popularny zarówno za granicą, jak i w kraju (np. Ruland i Lindblom, 1992; Velayutham, 2003; Hudaib i Haniffa, 2009; Cieślak, 2011; Michalczyk, 2011; Williams i Adams, 2013; Garstka, 2015; M. Nowak, 2015a; Waldron, 2017).

Rozważania na temat religijnych uwarunkowań systemu rachunkowości koncentrują się na kwestiach wpływu religii na kształtowanie i funkcjonowanie zasad i metod rachunkowości, przy czym najczęściej bierze się w nich pod uwagę również aspekty kulturowe, etyczne oraz społeczne. Badania te dotyczą przykładowo rachunkowości islamskiej (Adamek, 2009 i 2012; Velayutham, 2014) czy wpływu filozoficzno-religijnego konfucjanizmu na rachunkowość chińską i japońską (Bloom i Solotko, 2003; Adamek, 2012). Przekrojowe opracowania z licznymi odniesieniami do literatury oraz kierunkami badań w nurcie religijnym można znaleźć w pracach takich autorów jak np. Carmona i Ezzamel (2006), Cordery (2015) i Czerny (2015).

Kwestia *gender* w rachunkowości jest przedmiotem rozważań od ponad dwóch dekad. Do popularnych obszarów *gender studies* w rachunkowości należą takie kwestie jak np. miejsce, rola, znaczenie kobiet w praktyce, polityce i nauce rachunkowości (Buchheit, A. Collins i D. Collins, 2000; Baldarelli, del Baldo i Vignini, 2016; Masztalerz, 2018), dyskryminacja i wykluczenie, możliwości awansu, zróżnicowanie wynagrodzeń, postrzeganie kompetencji (Richardson, 1996; Gallhofer, Paisey, Roberts i Tarbert, 2011; Flynn, Earlie i Cross, 2015; Carmona i Ezzamel, 2016), obecność kobiet w organach zarządczych spółek i organizacji (Willows i van der Linde, 2016; Krambia-Kjapardis i Zopiatas, 2015) czy różnice między płciami w podejściu do rachunkowości, preferowane zasady i metody, skłonność do manipulacji (Har-

---

\* Termin „*French theory*” został wymyślony w USA dla umownego oznaczenia różnych nurtów francuskiej humanistyki XX wieku (np. poststrukturalizm, postmodernizm, dekonstrukcja) i dotyczy m.in. takich myślicieli jak Foucault, Derrida, Bourdieu, Baudrillard, Barthes, Durkheim, Latour, Ricoeur i Deleuze.

dies, Breesch i Branson, 2012). Obecnie są podejmowane próby klasyfikacji prowadzonych badań nad *gender* w rachunkowości i wskazania dalszych kierunków rozwoju tych badań. Na uwagę zasługują w szczególności rozległe opracowania takich autorów jak Broadbent (2016), Siboni, Sangiorgi, Farneti i de Villiers (2016), Khlif i Achek (2017) oraz Haynes (2017). Z kolei teoria *queer*, podejmująca refleksję nad innością, odmiennością i nienormatywną tożsamością jednostki, w badaniach nad rachunkowością nie ma bogatej historii, niemniej pojawiają się już pierwsze publikacje traktujące o tej kwestii (Rumens, 2016).

Przedstawione nurty humanistyczno-społeczne, jak już wspomniano, stanowią wyłącznie ogólną panoramę bogatego wachlarza badań prowadzonych w rachunkowości. Należy zwrócić uwagę na to, że rachunkowość w tych nurtach bywa rozpatrywana nie tylko jako nauka społeczna, ale nawet jako nauka humanistyczna (Manicas, 1993). Warto podkreślić, że prawie wszystkie przytaczane publikacje są dziełem autorów zajmujących się na co dzień rachunkowością, a nie np. filozofią, socjologią czy językoznawstwem. Jak zauważa Wielgórska-Leszczyńska (2013), rachunkowość jako nauka ma charakter interdyscyplinarny, co oznacza, że zarówno korzysta z dorobku innych nauk, jak i sama dostarcza wiedzy innym naukom (choć tego aspektu w niniejszym podrozdziale nie badano). Spojrzenie na problemy rachunkowości przez „okulary” innych dyscyplin (nie tylko zresztą humanistycznych i społecznych) pozwala na dostrzeżenie takich aspektów, których w inny sposób nie dałoby się zaobserwować. Umożliwia również rozwój i postęp w nauce o rachunkowości, wzbogacając jej dorobek o nowe (a czasem też zaskakujące) odkrycia, tezy i przemyślenia. Prowadzenie badań w rachunkowości w świetle innych dyscyplin jest jednak, zdaniem autora, związane z dwoma problemami, a mianowicie:

- problemem kompetencji, sprowadzającym się do odpowiedzi na pytanie, czy badacz ma stosowną wiedzę i umiejętności pozwalające na efektywne prowadzenie badań w świetle innej dyscypliny,
- problemem intencji, czyli określeniem, czy celem badacza jest rozwój nauki o rachunkowości, czy jedynie zadziwienie środowiska naukowego nowatorską, choć nic niewnoszącą, „hipsterską” perspektywą\*.

W przypadku wystąpienia któregośkolwiek z powyższych problemów trudno rozpatrywać „osiągnięcia” autorów w kategoriach wkładu do rozwoju nauki (o) rachunkowości.

W konkluzji można stwierdzić, że rachunkowość jako nauka ma niejedno oblicze. Różnice są zauważalne nie tylko na poziomie przedmiotu, podmiotu czy metodologii badań, lecz również w zakresie przyjmowanych perspektyw dyscyplinarnych. Świadczy to o odwadze i otwartości badaczy zajmujących się rachunkowością oraz świadomości, że jedynie holistyczne i interdyscyplinarne podejście pozwoli rozwinąć naukę rachunkowości w nowych, mało znanych dotąd kierunkach.

---

\* Termin „*hipster accounting*” został użyty w literaturze po raz pierwszy przez autora książki (Masztalerz, 2013a).



## Rozdział 2

# RACHUNKOWOŚĆ A KOMUNIKACJA

*Rozdział jest poświęcony zasadniczemu przedmiotowi pracy, czyli komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy złożony z teorii, polityki i praktyki. Omówiono istotę, cechy i poziomy komunikacji oraz przedstawiono tradycje teorii komunikacji. Dokonano prezentacji (wybranych) modeli komunikacji. Rozważono związki między komunikacją a rachunkowością. Przedstawiono rys historyczny naukowej refleksji nad komunikacją w rachunkowości, sposoby jej ujmowania w świetle różnych tradycji teorii komunikacji oraz kierunki badawcze w tym obszarze. Rozważono przydatność modeli komunikacji do analizowania procesów komunikacyjnych w rachunkowości. Szczegółowo opisano model komunikacji językowej Romana Jakobsona i przedstawiono możliwości jego wykorzystania w modelowaniu i badaniu komunikacji w rachunkowości.*

### 2.1. Teorie i modele komunikacji

Komunikacja to pojęcie niezwykle „kłopotliwe” semantycznie. Z jednej strony każdy intuicyjnie rozumie, czym jest (lub czym może być) komunikacja i dostrzega różnice znaczeniowe w zależności od sytuacji i kontekstu, w których pojęcia tego się używa, jednak z drugiej strony wieloznaczność uniemożliwia takie zdefiniowanie terminu, by oddawało wszystkie możliwe sensy (komunikacja jako rozmowa, komunikacja jako transport, komunikacja jako nawiązywanie kontaktu, komunikacja jako przekazywanie informacji itd.). Komunikować (się) mogą zarówno ludzie, jak i zwierzęta czy maszyny. Komunikacja może być jedno-, dwu- lub wielokierunkowa. Komunikaty mogą mieć formę pisemną, graficzną czy dźwiękową. Komunikować (się) można bezpośrednio, jak i pośrednio, poprzez różne kanały (media).

Komunikacją w jej różnorodnych aspektach zajmują się w mniejszym lub większym stopniu badacze z szerokiego spektrum dyscyplin naukowych, od humanistycznych i społecznych po ścisłe i techniczne. Komunikacja (albo jej określone wymiary) stanowi przedmiot zainteresowania psychologii, socjologii, filozofii, lingwistyki, semiotyki, kulturoznawstwa, nauk ekonomicznych, matematyki, teorii informacji, informatyki, elektroniki i telekomunikacji, lecz przede wszystkim zajmuje się nią komunikologia, czyli nauka o komunikacji.

Etymologicznie słowo „komunikacja” wywodzi się z łaciny (Mikułowski-Pomorski, 1988; Pilarczyk, 2001; Filipiak, 2004; Potocki, Winkler i Żbikowska, 2011; Kulczycki, 2012) i można je powiązać z takimi łacińskimi terminami, jak:

- *communicare, communico* („mieć z kimś coś wspólnego, być w relacji z kimś, coś z kimś dzielić” albo „udzielić komuś wiadomości, naradzać się, komuś czegoś użyczyć, dopuścić do udziału”),
- *communis* („wspólny, powszechny, ogólnie przyjęty, zwykły, zwyczajny”),
- *communio* („społeczność, wspólność, poczucie łączności”),
- *communicatio* („użyczenie, doniesienie”),
- *communire, communio* („umocnić, wzmocnić, upewnić”),
- *communitas* („wspólność, wspólnota ludzi”).

Fiske (2008) twierdzi, że komunikacja jest takim rodzajem ludzkiej aktywności, z której wszyscy sobie zdają sprawę, lecz tylko nieliczni potrafią ją zdefiniować w sposób zadowalający. Kulczycki (2012) dokonuje wnikliwej analizy sposobów definiowania komunikacji i uznaje, że choć podejmowano liczne próby ujęcia komunikacji w jedną spójną definicję, nie jest to możliwe, a przede wszystkim nie byłoby to owocne. Zdaniem Kulczyckiego (2012), dwa fundamentalne znaczenia komunikacji to:

- 1) transmisja, czyli komunikacja jako proces służący przekazywaniu informacji, wiedzy, idei, uczuć, emocji bądź służący porozumieniu;
- 2) interakcja, czyli komunikacja jako praktyka społeczna, tworzenie lub poczucie wspólnoty, utrzymywanie relacji społecznych i społeczne tworzenie znaczeń.

Trudność z możliwie ogólnym i jednoznacznym zdefiniowaniem komunikacji wynika z tego, że, po pierwsze, jest ona obiektem badań w różnych dyscyplinach, kierujących swą uwagę na odmienne aspekty komunikacji, a po drugie, nawet w ramach komunikologii przyjmuje się różne perspektywy badawcze, które determinują to, w jaki sposób komunikacja jest rozumiana i analizowana. Craig (1999) podejmuje próbę opanowania „chaosu” na łonie nauk o komunikacji i zidentyfikował siedem tradycji teorii komunikacji: retoryczną, semiotyczną, fenomenologiczną, cybernetyczną, socjopsychologiczną, socjokulturową i krytyczną, wskazując na to, w jaki sposób w ramach tych tradycji rozumie się, bada i teoretyzuje komunikację oraz jakimi problemami zajmują się badacze w ramach poszczególnych tradycji (tabela 2.1).

Dobek-Ostrowska (2002, s. 14) wyróżnia takie cechy komunikacji, jak: charakter społeczny, kontekst społeczny, kreatywność, dynamika, celowość i świadomość, interakcyjność, symbolika, złożoność, nieuchronność, nieodwracalność i ciągłość.

**Tabela 2.1. Siedem tradycji teorii komunikacji według R.T. Craiga**

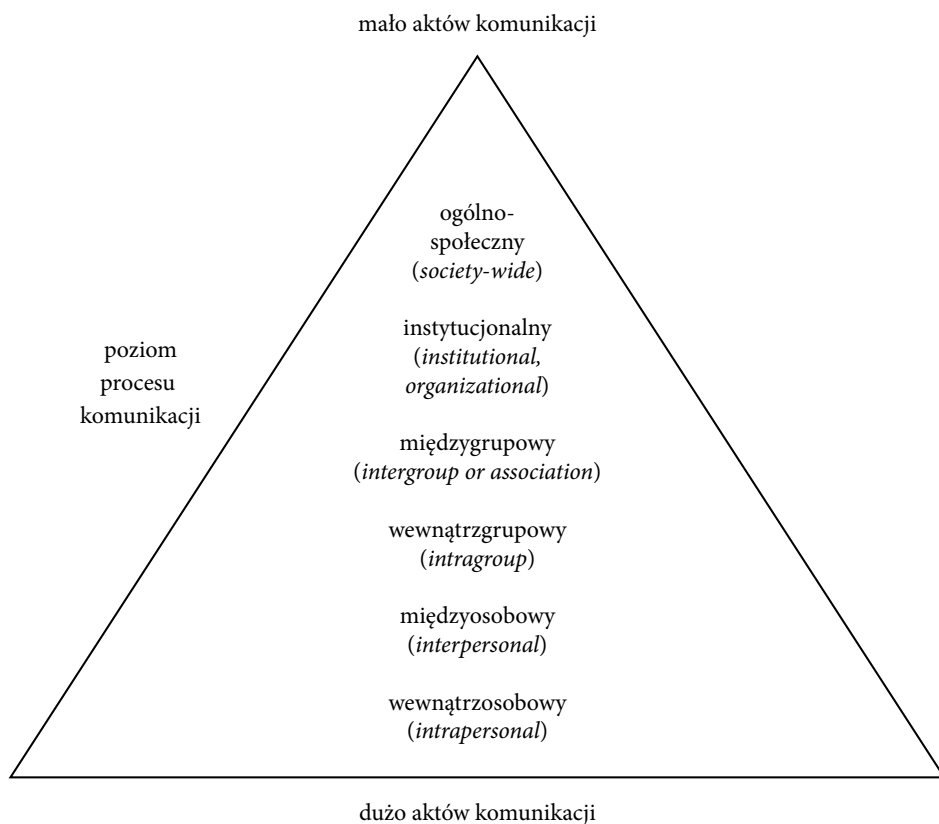
<b>Tradycja teorii komunikacji</b>	<b>Komunikacja teoretyzowana jako:</b>	<b>Problemy komunikacji teoretyzowane jako:</b>
Retoryczna	praktyczna sztuka dyskursu	społeczne potrzeby wymagające kolektywnego rozważenia i osądu
Semiotyczna	intersubiektywna mediacja poprzez znaki	niezrozumienie albo luka między subiektywnymi punktami widzenia
Fenomenologiczna	doświadczenie inności; dialog	brak lub trudność utrzymywania autentycznych relacji międzyludzkich
Cybernetyczna	przetwarzanie informacji	szum; przeciążenie; nieprawidłowe działanie lub „błąd” w systemie
Socjopsychologiczna	ekspresja, interakcja i wywieranie wpływu	sytuacja wymagająca manipulacji przyczynami zachowania dla osiągnięcia określonych rezultatów
Socjokulturowa	(re)produkcja porządku społecznego	konflikt; wyobcowanie; niedopasowanie; brak współpracy
Krytyczna	dyskursywna refleksja	ideologia hegemoniczna; systematycznie zniekształcana mowa sytuacyjna

Źródło: na podstawie (Craig, 1999).

Komunikacja jest procesem społecznym, gdyż odnosi się przynajmniej do dwóch jednostek i przebiega w środowisku społecznym. Kontekst społeczny jest zdeterminowany przez liczbę i charakter uczestników procesu (np. kontekst interpersonalny, grupowy, instytucjonalny, publiczny, masowy lub międzykulturowy). Komunikacja jest procesem kreatywnym, gdyż polega na budowaniu nowych pojęć i przyswajaniu wiedzy o otaczającym świecie. Komunikacja jest również procesem dynamicznym, bo jej istotą jest przyjmowanie, rozumienie i interpretowanie informacji. Cechami komunikacji są celowość i świadomość (gdyż działaniem każdego uczestnika kierują określone motywy) oraz interakcyjność (ponieważ między uczestnikami wytwarzają się określone stosunki, mogące mieć charakter partnerski lub opierać się na stosunku dominacji i podporządkowania). Komunikacja posługuje się znakami, więc aby mogło dojść do porozumienia się uczestników, niezbędna jest wspólnota semiotyczna, czyli operowanie tymi samymi znakami. Komunikacja jest procesem złożonym (może mieć charakter dwustronny lub jednostronny, werbalny lub niewerbalny, bezpośredni, medialny lub pośredni). Komunikacja jest nieuchronna\* i nieodwracalna (nie da się cofnąć procesu komunikacji, powtórzyć czy zmienić jego przebiegu). Wreszcie komunikacja jest procesem ciągłym, gdyż trwa przez całe życie człowieka.

Komunikacja odbywa się na różnych poziomach. McQuail (2010) tworzy piramidę komunikacji (rysunek 2.1), zgodnie z którą, w kolejności od najczęściej do

\* Novinger (2001, s. 4) twierdzi, że „nie możemy się nie komunikować”.



**Rysunek 2.1. Piramida komunikacji społecznej McQuaila**

Źródło: na podstawie (McQuail, 2010, s. 18)

najrzadziej występujących aktów komunikacji, mamy do czynienia z komunikacją wewnątrzosobową (np. rozmowa z samym sobą), międzyosobową (np. dialog), wewnątrzgrupową (np. komunikacja kilku osób w ramach zespołu), międzygrupową (np. komunikacja między działami przedsiębiorstwa), instytucjonalną (np. na poziomie politycznym) i ogólnospołeczną (np. komunikacja masowa).

Zważywszy na fakt, że przedmiotem badawczym niniejszej książki jest komunikacja w rachunkowości, która w jednym z najbardziej popularnych ujęć jest określana mianem systemu informacyjnego, trzeba się zastanowić nad kwestią zasadniczą, tj. związkiem między komunikowaniem a przekazywaniem informacji. W potocznym rozumieniu informacja jest utożsamiana z wiadomością (komunikatem, przekazem), treścią i sensem wiadomości, a nawet wiedzą o czymś. Jak zauważa Lubański (1974), intuicyjne rozumienie terminu „informacja” wydaje się przejrzyste i w ramach zwykłych (codziennych, potocznych) zastosowań nie prowadzi do nieporozumień, niemniej znaczenie tego terminu wymaga uściślenia na potrzeby prowadzenia roz-

ważań naukowych lub filozoficznych. Informacja jest pojęciem niejednoznacznym i różnie definiowanym na użytek różnych dyscyplin (np. cybernetyki, telekomunikacji, informatyki i wielu innych). Przez informację można np. rozumieć znak lub ciąg znaków, które da się zinterpretować jako wiadomość (komunikat, przekaz) dla odbiorcy. Jak podaje Floridi (2011), na gruncie teorii i filozofii informacji stosuje się ogólną definicję informacji (*General Definition of Information – GDI*), zgodnie z którą porcja informacji (tzw. *infor*) oznaczona jako *s* ma wartość znaczeniową (semantyczną) tylko wtedy, gdy spełnione są trzy warunki, tj.:

- 1) *s* zawiera *n* danych (*data*), gdzie  $n \geq 1$ ;
- 2) dane są dobrze ukształtowane (*well-formed*), tj. zgodnie z zasadami (składnią)\* rządzącymi danym systemem, kodem czy językiem;
- 3) właściwie ukształtowane dane w  $\sigma$  mają zawartość semantyczną czyli mają jakieś znaczenie (*meaningful data*).

Informacją w tym ujęciu jest zatem uporządkowany (według składni właściwej dla danego systemu) zbiór danych mający znaczenie zarówno dla jej twórcy (nadawcy), jak i adresata (odbiorcy). Proces przekazywania informacji od nadawcy do adresata jest powszechnie określany mianem komunikacji. W ostatnich latach pogląd ten jednak bywa podważany przez badaczy i teoretyków zajmujących się komunikacją. Jak twierdzi znany francuski komunikolog Ollivier (2010), przy obecnym stanie nauki komunikacja nie powinna być rozpatrywana wyłącznie w kategoriach wysyłania przekazu od nadawcy do odbiorcy, gdyż komunikaty podlegają ciągłej (re)interpretacji przez ich użytkowników.

Wendland (2012), znany polski badacz teorii komunikacji, również stoi na stanowisku, że działania komunikacyjne nie są redukowalne do przekazywania informacji. Zwraca uwagę na to, że często (szczególnie w transmisyjnych modelach komunikacji) błędnie zakłada się tożsamość (albo nierozzerwalny związek) pomiędzy procesami komunikacyjnymi i informacyjnymi, co znajduje swoje odzwierciedlenie w powszechnym definiowaniu komunikacji jako przekazywania informacji oraz traktowaniu „informacji” jako „treści” komunikatu. Analizuje relacje pomiędzy „działaniem komunikacyjnym” a „przekazywaniem informacji” i konstatuje, że pojęcia „komunikacja” i „informacja” nie są tożsame ani rozłączne, żadne z nich nie jest szersze czy nadrzędne względem drugiego, a zakresy semantyczne obu pojęć mają część wspólną. tj. częściowo się pokrywają, stąd nie wszystkie działania komunikacyjne są procesami przekazywania informacji i nie każde przekazywanie informacji jest działaniem komunikacyjnym.

Na potrzeby dalszych rozważań nad komunikacją w rachunkowości autor przyjmuje, że komunikacja to proces przekazywania informacji i znaczenia (*meaning*). Zgodnie z tą definicją komunikacja występuje wówczas, gdy dochodzi nie tylko do transmisji określonych informacji, lecz również do transferu określonego znaczenia

---

\* Składnia jest tutaj rozumiana szerzej niż tylko jako kategoria lingwistyczna i oznacza zbiór zasad determinujących kształtowanie, konstrukcję, kompozycję czy tworzenie struktury czegoś.

zawartego w przekazywanym komunikacie. W świetle zaprezentowanych tradycji teorii komunikacji można uznać, że przyjęta definicja łączy w sobie ujęcie cybernetyczne z semiotycznym.

## 2.2. Istota komunikacji w rachunkowości

Związki rachunkowości z komunikacją wydają się oczywiste. Wszak rachunkowość, jako działalność praktyczna, zajmuje się dostarczaniem (określonych) informacji. Jak zauważa Lee (1982, s. 152), rachunkowość jest tak samo związana z komunikacją jak z pomiarem i niezależnie od tego, jak efektywny jest proces kwantyfikacji, uzyskane informacje nie są użyteczne, dopóki nie są adekwatnie komunikowane. W książce pod znamienym tytułem *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem* Walińska (2015, s. 9) wyraża powszechnie akceptowany pogląd\*, że „sprawozdania finansowe są narzędziem komunikacji informacji o działalności podmiotu do otoczenia”, a dalej kilkakrotnie używa (równie rozpowszechnionego) sformułowania „komunikowanie informacji”. Podobnie jak wielu innych autorów traktuje rachunkowość jako „system pomiaru i komunikacji informacji”, a komunikację dzieli na „prezentację” i „ujawnianie” (Walińska, 2015, s. 10). Zważywszy na problematykę niniejszej książki, kilka kwestii wymaga w tym miejscu głębszej refleksji.

Jak już wspomniano w poprzednim podrozdziale, w komunikologii dominuje pogląd, że proces komunikacji polega na przekazywaniu (transmisji) informacji, zatem twierdzenie, że mamy do czynienia z komunikacją, jeśli występuje przekaz informacji, jest w świetle tego uzasadnione. Ponadto odnosząc się do zaprezentowanych w podrozdziale 1.1 podejść do definiowania rachunkowości, można uznać, że rachunkowość (działalność praktyczna) rozumiana jako system informacyjny zajmuje się gromadzeniem, przetwarzaniem i prezentacją informacji, które są przekazywane (komunikowane) użytkownikom. Jastrzębowski (2015) w rozprawie doktorskiej poświęconej rozwojowi funkcji rachunkowości nie identyfikuje w swoich wnikliwych badaniach bibliograficznych i empirycznych „funkcji komunikacyjnej” w żadnym z badanych źródeł (nie wskazuje również na jej brak). Prawdopodobnie wynika to z tego, że komunikacja w rachunkowości jest traktowana jako równoważna przekazywaniu informacji i zawiera się w realizacji „funkcji informacyjnej”. Biorąc pod uwagę dwie powyższe uwagi, można zatem uznać, że twierdzenie, iż rachunkowość, jako działalność praktyczna, służy komunikacji (w sensie dostar-

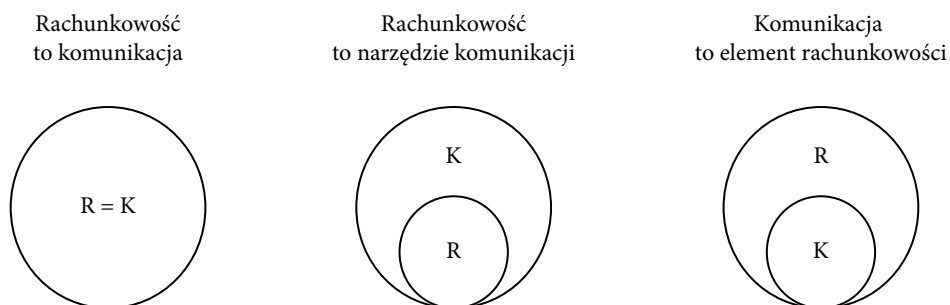
---

\* Wystarczy zajrzeć do dowolnego (polskiego lub zagranicznego) podręcznika z rachunkowości, by z prawdopodobieństwem granicznym z pewnością spotkać się z identycznymi lub zbliżonymi stwierdzeniami, jak również ze sformułowaniem „komunikowanie informacji”.

czania informacji) jest jak najbardziej prawdziwe. Niemniej, zważywszy na to, że rachunkowość jest bytem trójczłonowym (obejmującym teorię, politykę i praktykę) oraz że komunikacja niekoniecznie oznacza tylko przekazywanie informacji, konieczne jest ustalenie związków między „komunikacją” a „rachunkowością” w szerszym kontekście. Chodzi o to, czy można postawić pomiędzy nimi umowny znak równości („rachunkowość to komunikacja”), czy może należy rozpatrywać jedną z tych kategorii jako nadrzędną względem drugiej. Odpowiedź na to pytanie jest nieoczywista, zależy bowiem od przyjętej perspektywy postrzegania zarówno komunikacji, jak i rachunkowości. Aby zilustrować istotę tego problemu, można się posłużyć powszechnymi w tekstach rachunkowych (artykułach, monografiach, podręcznikach) stwierdzeniami, takimi jak:

- „rachunkowość to system komunikowania informacji”;
- „rachunkowość to narzędzie komunikacji”;
- „komunikowanie informacji to jedna z funkcji rachunkowości”.

Każde z tych stwierdzeń dotyczy jednego z możliwych sposobów postrzegania wzajemnych relacji między rachunkowością a komunikacją. Relacje te przedstawiono na rysunku 2.2.



**Rysunek 2.2. Relacje między komunikacją a rachunkowością**

Po pierwsze, rachunkowość może być rozumiana jako proces lub system komunikacji. W tym podejściu pomiędzy rachunkowością a komunikacją stawiany jest znak równości w takim sensie, że żadna z tych kategorii nie jest nadrzędna względem drugiej. Podejście to jest stosowane w odniesieniu do praktyki rachunkowości, gdzie rachunkowość (jako działalność praktyczna) jest postrzegana jako system lub proces informacyjny. W ujęciu systemowym rachunkowość stanowi zbiór uporządkowanych elementów tworzących logiczną całość, czyli system informacyjny, którego istota polega na gromadzeniu, przetwarzaniu i prezentacji informacji w określony sposób, zgodnie z przyjętymi zasadami i metodami. W ujęciu procesowym rachunkowość stanowi przebieg następujących po sobie i powiązanych ze sobą przyczynowo-skutkowo określonych czynności związanych z gromadzeniem, przetwarzaniem, ujawnianiem i prezentacją informacji, podejmowanych w celu do-

starczenia tych informacji do użytkowników (czyli proces komunikacji w znaczeniu transmisyjnym). Ujęcie systemowe ma charakter statyczny i kładzie nacisk na architekturę rachunkowości jako zbioru elementów tworzących pewną całość (system informacyjny), a ujęcie procesowe ma charakter dynamiczny i koncentruje się na sposobie działania systemu i jego elementów.

Po drugie, rachunkowość może być postrzegana jako byt „podrzędny” względem komunikacji i rozpatrywana jako jej narzędzie lub instrument, czyli środek używany do przekazania określonej informacji do odbiorcy (ujęcie komunikacji jako transmisji) lub środek kształtowania relacji społecznych (ujęcie komunikacji jako interakcji). To podejście można zastosować przede wszystkim do praktyki rachunkowości, gdzie rachunkowość można rozumieć jako narzędzie dostarczania informacji szerokiemu kręgowi użytkowników (np. w raportach rocznych i innych komunikatach), a także jako instrument kształtowania postaw społecznych i organizacyjnych (np. w systemie budżetowania lub pomiaru dokonań). Rachunkowość jest w tym ujęciu jednym z wielu elementów obszerniejszej pojęciowo komunikacji. W świecie praktyki gospodarczej każde przedsiębiorstwo komunikuje się z otoczeniem, przy czym rachunkowość obejmuje swoim zakresem tylko pewien wycinek szerokiej tematyce komunikacji biznesowej. Dodać należy, że ujęcie rachunkowości jako elementu komunikacji można też powiązać z metaforą rachunkowości jako „języka biznesu”. W podejściu funkcjonalnym do języka uznaje się bowiem, że język służy do komunikacji (jest jej narzędziem). Analogicznie, jeśli przyjąć, że rachunkowość jest językiem, to trzeba też uznać, że jako „język biznesu” pełni funkcję komunikacyjną\*. Ponadto jeśli przyjąć, że rachunkowość jest językiem, to można ją rozumieć jako instrument komunikacji nie tylko w praktyce, lecz również na poziomie teorii i polityki.

Po trzecie, komunikację można postrzegać jako kategorię „podrzedną” względem rachunkowości. W tym ujęciu komunikacja, rozumiana jako przekazywanie informacji lub jako interakcja, stanowi jeden z elementów rachunkowości. Takie podejście daje się zastosować do wszystkich członów rachunkowości. W odniesieniu do praktyki wyrazem pojmowania komunikacji jako części składowej rachunkowości jest np. założenie, że komunikacja stanowi jedną z wielu funkcji rachunkowości. Wprawdzie, jak wspomniano, w literaturze z zakresu rachunkowości zazwyczaj nie wymienia się *explicite* funkcji komunikacyjnej, jednak jest to wyłącznie kwestia językowa, ponieważ przez komunikację rozumie się tutaj dostarczanie informacji dla użytkowników i w takim ujęciu funkcja komunikacyjna zawiera się w funkcji informacyjnej (jest z nią tożsama). W odniesieniu do praktyki rachunkowości komunikacja (w podejściu transmisyjnym) może być postrzegana jako element funkcjonowania systemu rachunkowości, to znaczy jako część składowa procesu gromadzenia, przetwarzania, ujawniania, prezentowania i przekazywania informacji od nadawców do odbiorców oraz (w podejściu interakcyjnym) jako jeden

---

\* Kwestia rachunkowości jako języka będzie przedmiotem rozważań w rozdziale trzecim.



z czynników determinujących kształtowanie i utrzymywanie relacji społecznych i organizacyjnych w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa. Omawiane ujęcie relacji pomiędzy komunikacją a rachunkowością można odnieść również do teorii i polityki rachunkowości, których rolą jest między innymi propagowanie wiedzy z rachunkowości (teoria) lub komunikowanie obowiązujących zasad rachunkowości (polityka). Na ujmowanie komunikacji (niezależnie od tego, czy jest rozumiana jako transmisja, czy jako interakcja) jako pewnego elementu rachunkowości można też spojrzeć z szerszej perspektywy, jeśli przyjąć, że rachunkowość jest nauką społeczną. W tym kontekście nauka (o) rachunkowości postrzega komunikację jako nieodłączny element wzajemnych relacji pomiędzy osobami (jednostkami i grupami) oraz innymi podmiotami (przedsiębiorstwami, instytucjami, organizacjami), które funkcjonują we wszystkich członach rachunkowości.

Naświetlone trzy ujęcia relacji między komunikacją a rachunkowością są równoprawne i nie wykluczają się wzajemnie. Każde z omówionych podejść odwołuje się do nieco innej perspektywy pojmowania komunikacji oraz odnosi się do innego kontekstu. Biorąc jednak pod uwagę to, że nawet wśród teoretyków komunikacji nie ma zgody co do tego, jaka jest definicja komunikacji (albo raczej: panuje zgoda co do tego, że komunikacji nie da się jednoznacznie zdefiniować), trudno uznawać którekolwiek z przedstawionych wyżej ujęć za bardziej zasadne czy trafne w dyskusji o rachunkowości i komunikacji. W dalszych rozważaniach będzie wykorzystywane przeważnie ujęcie trzecie, w którym komunikacja jest traktowana jako element rachunkowości (stąd użyte w tytule książki sformułowanie „komunikacja w rachunkowości”), niemniej w określonych (uzasadnionych) przypadkach autor będzie się również odwoływał do pozostałych podejść. Zważywszy na uniwersalność określenia „komunikacja w rachunkowości”, będzie ono wykorzystywane w dalszych rozważaniach w sensie szerokim, tj. niezależnym od omawianego podejścia.

Haried (1970) twierdzi, że w rachunkowości występują dwa rodzaje komunikacji: pierwszy rodzaj to komunikacja pomiędzy osobami ze środowiska rachunkowości (np. księgowymi, audytorami, badaczami, wykładowcami, studentami), której celem jest transfer wiedzy i doświadczeń w zakresie procesów rachunkowości, natomiast drugi typ stanowi komunikacja między księgowymi (twórcami raportów)\* a użytkownikami raportów, która ma na celu przekazywanie informacji o ekonomicznej sytuacji jednostki. Podobnie ujmuje to Chambers (1966), według którego pierwszy typ komunikacji to metajęzyk (*metalanguage*) rachunkowości, a drugi – język obiektowy (*object language*). Zdaniem autora ta dychotomia w rozumieniu komunikacji w rachunkowości pozwala dokonać jej podziału na:

- 1) **komunikację zewnętrzną**, czyli komunikację rachunkowości z otoczeniem (np. poprzez sprawozdania finansowe i inne raporty generowane w praktyce rachunkowości) w ramach realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości, czego istotę

---

\* W odniesieniu do współczesnych trendów w rachunkowości dodać trzeba, że obecnie twórcami informacji (finansowych i niefinansowych) są nie tylko księgowi.

oddają powszechnie stosowane w anglojęzycznych tekstach terminy „*accounting communication*” oraz „*external accounting communication*”;

- 2) **komunikację wewnętrzną**, w ramach systemu rachunkowości rozumianego jako byt trójczłonowy, czyli komunikację pomiędzy przedstawicielami teorii, polityki i praktyki, czego istotę w języku angielskim można by, zdaniem autora, oddać za pomocą określenia „*communication in accounting*”, które tylko sporadycznie jest stosowane w tekstach anglojęzycznych (głównie dlatego, że tego rodzaju komunikacja rzadko bywa przedmiotem zainteresowania badaczy).

W dalszych rozważaniach, jeśli nie zostanie zaznaczone inaczej, autor będzie używał sformułowania „komunikacja w rachunkowości”, mając na myśli zarówno komunikację zewnętrzną, jak i komunikację wewnętrzną.

Komunikacja w rachunkowości może być, zdaniem autora, rozpatrywana na różnych poziomach. Odwołując się do przedstawionej w poprzednim podrozdziale piramidy komunikacji społecznej McQuaila (2010), można rozważyć istnienie, sens i znaczenie poszczególnych poziomów komunikacji w rachunkowości. Przedstawiono to w tabeli 2.2.

**Tabela 2.2. Poziomy komunikacji w rachunkowości**

Poziom	Przykłady w rachunkowości
Ogólnospołeczny	komunikacja o charakterze masowym, np. publikacja sprawozdań finansowych i innych raportów ogólnodostępnych, publikowanie informacji dla inwestorów, publikowanie standardów i innych regulacji w zakresie rachunkowości
Institutionalny	komunikacja pomiędzy organizacjami i instytucjami, np. pomiędzy jednostką raportującą a firmą audytorską, komunikacja między instytucją wydającą standardy rachunkowości a innymi organizacjami
Międzygrupowy	komunikacja między różnymi grupami, np. między działem księgowości a innymi działami organizacji, komunikacja między zespołami opracowującymi nowe standardy rachunkowości a grupami interesariuszy, komunikacja między zespołami badaczy skupionymi w różnych paradygmatach badawczych, komunikacja między przedstawicielami teorii, praktyki i polityki rachunkowości
Wewnątrzgrupowy	komunikacja między różnymi osobami wchodzącymi w skład jakiejś grupy, np. między pracownikami działu księgowości przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, komunikacja między członkami instytucji standaryzacyjnej rachunkowości przy pracy nad opracowaniem nowych regulacji, komunikacja między badaczami prowadzącymi wspólny projekt badawczy
Międzyosobowy	komunikacja pomiędzy pojedynczymi członkami organizacji (np. księgowymi, controllerami, menedżerami, pracownikami), komunikacja między księgowym a audytorem lub inną osobą spoza organizacji
Wewnątrzosobowy	intrapersonalne komunikowanie się jednostek (ludzi), które ma miejsce wtedy, gdy osoba zajmująca się teorią, praktyką lub polityką rachunkowości musi podjąć decyzję (np. odnośnie do zastosowanej metody) i prowadzi sama ze sobą wewnętrzny dialog w celu dokonania właściwego wyboru

Wymienione w tabeli 2.2 przykłady implikują dwie refleksje. Po pierwsze, komunikacja w rachunkowości występuje na wszystkich poziomach piramidy McQuaila, choć dodać trzeba, że nie wszystkie poziomy cieszą się równie dużym zainteresowaniem naukowców czy praktyków. Na podstawie analizy literatury naukowej i fachowej oraz rozmów z osobami zajmującymi się rachunkowością na szczeblu teorii, polityki i praktyki można, zdaniem autora, wysunąć hipotezę, że im wyższy poziom komunikacji, tym więcej uwagi poświęca się mu zarówno w badaniach naukowych, jak i w dyskusjach przedstawicieli teorii, praktyki i polityki rachunkowości. Tradycyjnie rachunkowość jest bowiem postrzegana jako dziedzina praktyczna, a tym, co najbardziej interesuje większość osób zajmujących się profesjonalnie rachunkowością, są standardy i raporty, czyli komunikaty o zasięgu masowym, lokujące się na szczycie piramidy. Dla kontrastu komunikacja wewnątrzosobowa, jako zjawisko o charakterze psychologicznym, jest postrzegana jako coś, co wykracza poza samą rachunkowość (choć bywa obiektem badań np. w nurcie rachunkowości behawioralnej). Po drugie, komunikacja w rachunkowości występuje w każdym z jej trzech członów oraz pomiędzy nimi, chociaż w nauce (o) rachunkowości dominują badania skoncentrowane na praktyce rachunkowości, zwłaszcza na komunikacji zewnętrznej (np. badania czytelności i zrozumiałości raportów, badania nad zarządzaniem wrażeniami przez narracje).

Naukowa refleksja nad związkami między rachunkowością a komunikacją pojawiła się stosunkowo wcześnie, bo w połowie XX wieku (Clarke, Dean i Edwards, 2013), czyli tuż po tym, jak powstały pierwsze (transmisyjne) modele komunikacji\*. Podejście oparte na teorii komunikacji jako pierwszy do naukowych rozważań nad komunikacją w rachunkowości wprowadzili Bedford i Baladouni (1962). Rachunkowość, jako działalność praktyczna, była dla nich procesem komunikacji (rozumianym jako proces przekazywania informacji na temat zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie) pomiędzy księgowymi a użytkownikami informacji. Chambers (1966) również rozpatrywał komunikację w rachunkowości w kategoriach transmisji informacji o ekonomicznych zdarzeniach i skutkach, dodał jednak, że środkiem transmisji są znaki i symbole, a jej celem jest zmiana zachowania odbiorców informacji.

W tym miejscu warto zauważyć, że transmisyjne podejście do komunikacji do dziś dominuje w rozważaniach naukowych nad istotą komunikacji w rachunkowości. Podejście to jest osadzone nie tylko w teorii komunikacji, lecz również teorii informacji, w świetle której rachunkowość postrzega się jako system informacyjny (E. Nowak, 2018). Terebuch (1976), rozważając cybernetyczne aspekty rachunkowości przedsiębiorstw, zauważa, że teoria informacji rozwinęła się jako gałąź cybernetyki, czyli dziedziny, której podstawowym przedmiotem jest ilość informacji oraz metody jej transformowania, tj. przekształcania według ustalonych kryteriów po to, by można ją najefektywniej wykorzystać do sterowania. Innymi słowy, teoria

---

\* Modele komunikacji będą przedmiotem rozważań w dalszej części rozdziału.

informacji jest teorią przekazywania i transformowania wiadomości, na podstawie których ludzie lub maszyny mogą wykonywać celowe działania. Terebucha (1976, s. 40) podkreśla, że cybernetyka nie zajmuje się treścią (znaczeniem), a jedynie ilością informacji i sposobami jej przesyłania i transformowania.

Zdecydowanie inną perspektywę postrzegania komunikacji w rachunkowości (a konkretnie w sprawozdawczości finansowej) proponuje Hines (1988) w słynnym artykule-przypowieści pt. *Financial accounting: in communicating reality we construct reality*. Autorka, posługując się nietypową dla tekstów naukowych narracją „fabularną” (opowieść o spotkaniu starego i młodego człowieka, którzy stoją na wzgórzu, obserwują miasteczko położone w dolinie i dyskutują nad tym, co widzą), przedstawia rachunkowość w świetle teorii społecznego konstrukttywizmu. W tym kontekście sprawozdanie finansowe jest nie tyle obiektywną relacją z tego, co „naprawdę” się wydarzyło, ile społecznie konstruowanym subiektywnym obrazem organizacji i jej dokonań. Ujęcie komunikacji w rachunkowości jako procesu tworzenia i podtrzymywania znaczeń (a nie tylko procesu przekazywania informacji) zyskało popularność wśród badaczy operujących w ramach paradygmatu interpretacyjnego i krytycznego (np. Macintosh, Shearer, Thornton i Welker, 2000; Prasad i Mir, 2002; Macintosh, 2003; Ferguson, 2007; Rudkin, 2007; Amernic i Craig, 2009; McWatters i Lemarchand, 2010; Weißenberger i Holthoff, 2013; Frezzatti, Carter i Barroso, 2014).

Dwa odmienne spojrzenia na komunikację w rachunkowości analizuje Päril (2012). Przedmiotem jej rozważań jest wprawdzie komunikacja wewnątrzorganizacyjna w ramach systemu rachunkowości zarządczej i kontroli, niemniej przedstawione przez nią zestawienie dwóch – jak to określa – paradygmatycznych poglądów (*paradigmatic views*) na komunikację (ujętych w tabeli 2.3) ma charakter uniwersalny.

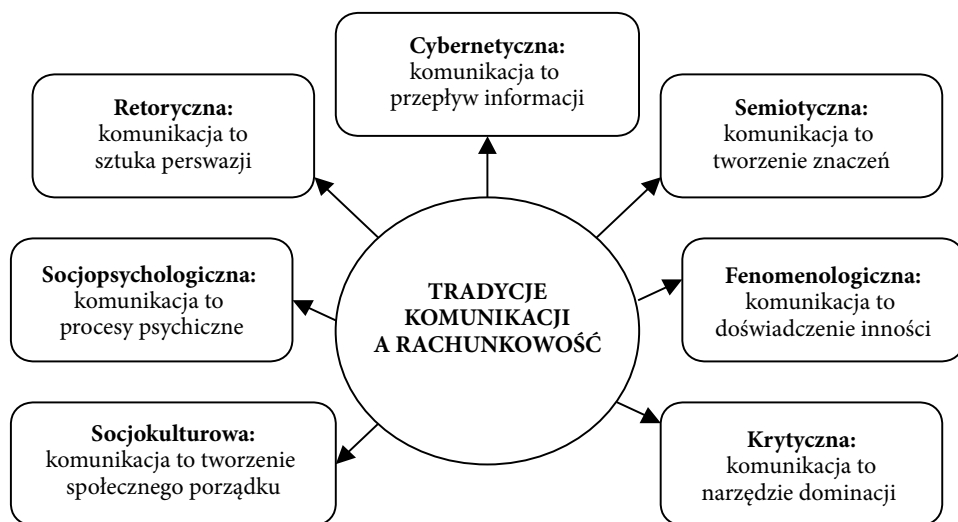
**Tabela 2.3. Paradygmatyczne poglądy na komunikację w rachunkowości**

Wyszczególnienie	Pozytywistyczny racjonalizm	Społeczny konstrukttywizm
Kierunek przepływu informacji	ukierunkowany	interakcja
Przyczynowość	linearny, jednostronny proces	złożony proces
Horyzont czasowy	statyczny	ciągły, sytuacyjny
Informacja i transmisja znaczenia	techniczny przepływ przez kanały	interakcyjny proces tworzenia znaczenia
Obiektywizm/prawda	identyczne, obiektywne znaczenie	porównywalne, tworzenie licznych znaczeń

Źródło: (Päril 2012, s. 97).

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy proces komunikacji w rachunkowości można rozważyć w szerszym kontekście, tj. w świetle zidentyfikowanych przez Craiga (1999) siedmiu tradycji teorii komunikacji. Przegląd piśmiennictwa naukowego

wskazuje, że wszystkie wyróżnione przez Craiga tradycje mają swoje mniejsze lub większe odzwierciedlenie w nauce (o) rachunkowości. Sposoby konceptualizacji komunikacji w rachunkowości (lub rachunkowości jako narzędzia komunikacji) przedstawiono syntetycznie na rysunku 2.3.



Rysunek 2.3. Siedem tradycji teorii komunikacji a rachunkowość

Najbardziej rozpowszechniona w rachunkowości jest bez wątpienia tradycja cybernetyczna, w myśl której rachunkowość to system informacyjny przetwarzający informacje przekazywane następnie użytkownikom. W ujęciu tym nacisk jest położony na przepływ (transmisję) informacji. Obiektem badań może być np. sprawność działania systemu gromadzenia, przetwarzania i przekazywania informacji rachunkowych, bariery przepływu informacji lub czytelność i zrozumiałość raportów.

W ujęciu tradycji semiotycznej komunikacja w rachunkowości polega na tworzeniu i odtwarzaniu znaczeń. Rachunkowość zatem w tej perspektywie jest swego rodzaju systemem znaków, za pomocą których tworzone są komunikaty podlegające interpretacji przez użytkowników. Przedmiotem badań w tradycji semiotycznej jest np. wykorzystanie języka naturalnego i grafiki w raportach do tworzenia określonego obrazu jednostki.

W tradycji retorycznej komunikacja w rachunkowości jest rozpatrywana w kategoriach praktycznej sztuki dyskursu i perswazji. W tym ujęciu badania skupiają się np. na tym, w jaki sposób i za pomocą jakich środków retorycznych jest wywierany wpływ na postrzeganie jednostki przez odbiorców (użytkowników) informacji.

Socjopsychologiczna tradycja teorii komunikacji jest skoncentrowana na procesach psychicznych związanych z tworzeniem i odczytywaniem informacji. Na gruncie badań komunikacji w rachunkowości obiektem badań w tej perspektywie

mogą być czynniki psychologiczne po stronie nadawcy (np. motywy selekcji informacji czy sposoby uzasadniania informacji) i odbiorcy (np. błędy percepcji w odbiorze informacji).

Tradycja fenomenologiczna koncentruje się na kwestii doświadczania „inności” w procesie komunikacji oraz wzajemnym (nie)zrozumieniu uczestników tego procesu. W badaniach nad komunikacją w rachunkowości to ujęcie występuje rzadko, można je jednak spotkać np. w badaniach dotyczących nadawania sensu (*sense-giving*) informacjom zawartym w raportach o charakterze zewnętrznym lub wewnętrznym.

Socjokulturowa tradycja kładzie nacisk na społeczne i kulturowe aspekty komunikacji. W tym ujęciu komunikacja w rachunkowości służy tworzeniu i odtwarzaniu społecznego porządku, a badania (głównie interpretacyjne) skupiają się np. na wpływie czynników kulturowych i społecznych na elementy komunikacji (np. nadawcę lub komunikat).

Krytyczna tradycja kładzie nacisk na to, że komunikacja służy dominacji i władzy w celu utrzymania społecznego porządku. Badania w tym obszarze koncentrują się na demaskowaniu „fałszywej świadomości” i odkrywaniu ukrytych sensów i znaczeń w celu eliminacji strukturalnych sprzeczności i konfliktów społecznych, co szczególnie jest widoczne np. w badaniach nad raportowaniem zrównoważonego rozwoju.

Badania nad komunikacją w rachunkowości obejmują wiele różnych kierunków osadzonych w różnych tradycjach badawczych. L. Parker (2013) identyfikuje 10 obszarów, które klasyfikuje jako obszary obecnie wygasłe lub obszary stanowiące współczesne priorytety badawcze (tabela 2.4).

**Tabela 2.4. Panorama badań nad komunikacją w rachunkowości według L. Parkera**

Obszary uśpione lub wygasłe	Współczesne priorytety badawcze
<ul style="list-style-type: none"> <li>• komunikacja wewnątrzorganizacyjna</li> <li>• raportowanie dla inwestorów indywidualnych</li> <li>• raportowanie dla pracowników</li> <li>• nietypowe formy komunikacji, tj. wybrane dane finansowe (<i>highlights statements</i>) oraz „obrazki” twarzy (<i>pictics</i>), zwane potocznie „emotikonami”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zdolności komunikacyjne księgowych</li> <li>• czytelność i zrozumiałość raportów</li> <li>• komunikacja wizualna</li> <li>• komunikacja internetowa</li> <li>• komunikacja firm audytorskich i księgowych</li> <li>• zarządzanie wrażeniem</li> </ul>

Źródło: na podstawie (Parker 2013, s. 8–19).

Nakreślona przez L. Parkera (2013) panorama badań nad komunikacją w rachunkowości wymaga komentarza. Po pierwsze, należy zauważyć, że kwestia komunikacji wewnątrzorganizacyjnej w ostatnich latach powróciła do łask naukowców. Päril (2012) analizuje procesy komunikacji w ramach systemów rachunkowości zarządczej i kontroli, natomiast Jack (2013) nasświetla obszary, które wymagają zbadania, wskazując m.in. na takie problemy jak wpływ nowoczesnych technologii na efektywność komunikacji w organizacji (terminowość, zawartość i format raportów, ko-

munikacja werbalna). Po drugie, w kwestii raportowania dla inwestorów L. Parker (2013) koncentruje się na tym, co sam badał, tj. czy inwestorzy rozumieją informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, Zdaniem autora, problemy komunikacyjne w tym obszarze można poszerzyć o kwestię użyteczności informacji sprawozdawczych i przydatności dla wyceny (*value relevance*) w świetle klasycznej teorii rynku kapitałowego i finansów behawioralnych (Masztalerz, 2010). Po trzecie, L. Parker (2013) skupia się na komunikacji w praktyce rachunkowości. Zważywszy jednak na wcześniejsze rozważania, problemy komunikacyjne można również rozpatrywać w teorii i polityce rachunkowości. Jak już wspomniano (w podrozdziale 1.3), nauka (o) rachunkowości jest podzielona na trzy „wrogie obozy” skupione w ramach paradygmatu głównego nurtu, paradygmatu interpretacyjnego i paradygmatu krytycznego. Komunikacja pomiędzy badaczami operującymi w różnych paradygmatach stanowi poważne wyzwanie, a badania w tym zakresie mogłyby pomóc we wzajemnym zrozumieniu i szacunku dla dokonań naukowych (Masztalerz, 2013a).

### 2.3. Modele komunikacji w rachunkowości

Bogactwo semantyczne terminu „komunikacja” skutkuje tym, że jest ona badana, teoretyzowana i modelowana na różne sposoby. Nie inaczej jest w przypadku komunikacji w rachunkowości, a zważywszy na fakt, że sama rachunkowość jest pojęciem o szerokim znaczeniu, trudno wskazać w literaturze (czy to z zakresu komunikacji, czy rachunkowości) jeden uniwersalny model.

Przed podjęciem dalszych rozważań konieczne jest dokonanie ustaleń wstępnych dotyczących kwestii terminologicznych. Przez „model” autor będzie rozumiał „sposób przedstawienia (prezentacji) jakiegoś systemu lub procesu, w którym eksponuje się zasadnicze ich cechy, pomijając cechy mniej istotne” (Głodek, 1988, za: Remlein, 2008, s. 205)\*. Zdaniem Remlein (2008, s. 205), model „powinien wyrażać charakterystykę obiektu (właściwości, wzajemne związki, parametry strukturalne i funkcjonalne), istotną z punktu widzenia celu, jakiemu ma służyć. W świetle przyjętej definicji przez „model komunikacji” autor będzie rozumiał „sposób prezentacji procesu komunikacji”.

Odnosząc się do tytułu niniejszego podrozdziału, autor chciałby wyjaśnić, że sformułowanie „modele komunikacji w rachunkowości” można (a nawet należy) rozumieć dwojako, a mianowicie chodzi o:

---

\* Jak zauważa Gos (2001, s. 205), związek rachunkowości z modelowaniem charakteryzuje pewna dwoistość, gdyż z jednej strony rachunkowość jest sama w sobie modelem przebiegu działalności gospodarczej jednostki, a z drugiej strony tworzone są modele ilustrujące mechanizm funkcjonowania rachunkowości.

- „modele” – *czego?* – „komunikacji w rachunkowości”, czyli proponowane w literaturze naukowej z zakresu rachunkowości modele opisujące proces komunikacji w rachunkowości;
- „modele komunikacji” – *w czym?* – „w rachunkowości”, czyli wykorzystanie znanych z teorii komunikacji ogólnych modeli komunikacji w odniesieniu do komunikacji w rachunkowości.

W dalszych rozważaniach przedmiotem refleksji będzie zarówno dotychczasowy dorobek nauki rachunkowości w obszarze modelowania komunikacji w rachunkowości (oparty, rzecz jasna, na teorii komunikacji i teorii informacji), dorobek innych niż rachunkowość nauk ekonomicznych (zwłaszcza marketingu), jak i dorobek komunikologii w zakresie (ogólnych) modeli komunikacji, których przydatność do modelowania komunikacji w rachunkowości zostanie poddana autorskiej ocenie. Należy dodać, że w tym drugim przypadku autor, na podstawie studiów literaturowych w zakresie teorii komunikacji, dokonał selekcji modeli, przyjmując za kryterium wyboru potencjalne możliwości wykorzystania tych modeli na gruncie rachunkowości oraz związek z zakresem przedmiotowym książki i jej celami. W dorobku komunikologii istnieje cały szereg innych (nieuwzględnionych w niniejszym podrozdziale) modeli, które koncentrują się na różnych aspektach komunikacji, np. kwestiach relacji interpersonalnych czy kwestiach kulturowych, niemniej nie będą

**Tabela 2.5. Omówione modele komunikacji**

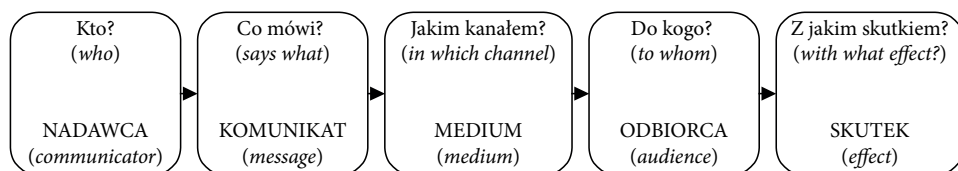
Ogólne modele komunikacji (teoria komunikacji)	Modele komunikacji rachunkowej (teoria rachunkowości)	Inne modele komunikacji (nauki ekonomiczne)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• model aktu perswazyjnego (Laswell, 1948)</li> <li>• model transmisji sygnałów (Shannon i Weaver, 1949)</li> <li>• model komunikacji SMCR (Berlo, 1960)</li> <li>• kolisty model komunikacji (Schramm, 1954)</li> <li>• model komunikacji masowej (Gerbner, 1956)</li> <li>• model komunikacji językowej (Jakobson, 1960)*</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• model Bedforda i Baladouniego (1962)</li> <li>• model Jordana (1969)</li> <li>• model Harieda (1970)</li> <li>• model trójszczelowy Smitha (1972)</li> <li>• model cybernetyczny Terebuchy (1976)</li> <li>• model komunikacji w rachunkowości zarządczej (Pärl, 2012)<sup>a</sup></li> <li>• semiotyczny model komunikacji w rachunkowości (Masztalerz, 2013b)<sup>a</sup></li> <li>• model komunikacji w rachunkowości zarządczej (Masztalerz, 2015)<sup>a</sup></li> <li>• model komunikacji w rachunkowości (Kasperowicz, 2015)<sup>a</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• model komunikacji marketingowej (Kotler, 2005)</li> </ul>

<sup>a</sup> Model omówiony w podrozdziale 2.4.



one rozpatrywane. Syntetyczne zestawienie omówionych w dalszych rozważaniach modeli przedstawia tabela 2.5, przy czym gwiazdką (\*) oznaczono modele, które będą poddane dyskusji dopiero w kolejnym podrozdziale, poświęconym możliwości wykorzystania modelu komunikacji językowej Jakobsona w rachunkowości. Dla porządku należy też dodać, że poszczególne modele będą prezentowane w ujęciu problemowym, a nie chronologicznym.

Poszukując stosownego (w kontekście przyjętych celów pracy) modelu komunikacji w rachunkowości, w pierwszej kolejności należy się odwołać do propozycji teorii komunikacji. Jak już wspomniano, w badaniach nad komunikacją dominuje podejście transmisyjne, zgodnie z którym komunikacja polega na przekazywaniu informacji. Jednym z najbardziej popularnych modeli transmisyjnych jest model aktu perswazyjnego Lasswella (1948), oparty na triadzie komunikowania Arystotelesa (mówca – treść – słuchacz). Zgodnie z tym modelem (rys. 2.4), żeby opisać proces komunikacji, należy odpowiedzieć na pięć pytań: kto? (1), co mówi? (2), za pomocą jakiego kanału? (3), do kogo? (4) oraz z jakim skutkiem? (5). Braddock (1958) dodał do modelu dwa kolejne pytania: w jakich okolicznościach? (6) oraz w jakim celu? (7).



**Rysunek 2.4. Model aktu perswazyjnego Lasswella**

Źródło: na podstawie (Lasswell, 1948)

Model Lasswella (1948) ogranicza komunikację do jednokierunkowego przepływu informacji i pomija kwestię znaczenia komunikatu, niemniej, z uwagi na jego przejrzystość i swoistą „atrakcyjność”, może być, zdaniem autora, zastosowany do uproszczonego ilustrowania procesów komunikacji w szeroko pojętej rachunkowości. Przykładowe ujęcie przedstawiono w tabeli 2.6.

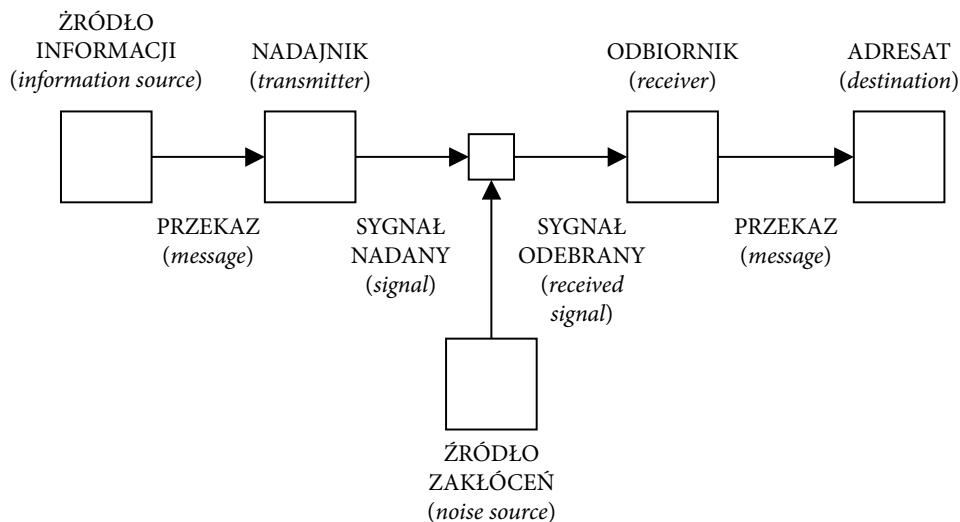
Innym znanym modelem transmisyjnym jest model Shannona i Weaver (1949), którzy zaproponowali\* matematyczny model transmisji sygnałów w urządzeniach takich jak telegraf czy telefon (rys. 2.5). Model ten szybko został przeniesiony na grunt nauki o komunikacji, mimo że był pierwotnie przeznaczony dla teorii informacji oraz nauk inżynierskich związanych z transmisją sygnałów. Zgodnie z tym modelem wiadomość jest przekazywana od źródła do adresata (człowieka lub maszyny) za pośrednictwem nadajnika (który koduje informację) i odbiornika (który dekoduje informację), przy czym pomiędzy tymi ostatnimi mogą się pojawić za-

\* Twórcą modelu był Shannon (1948) . Model został jednak spopularyzowany we współpracy z Weaverem, który „przetłumaczył” mocno zmatematyzowany koncept Shannona na zrozumiały dla szerszego grona odbiorców język.

**Tabela 2.6. Model Lasswella a komunikacja w rachunkowości**

Elementy modelu	Praktyka	Polityka	Teoria
Kto?	księgowy, controller, audytor	władza ustawodawcza, władza wykonawcza, instytucje wydające standardy	badacz, naukowiec
Co mówi?	przedstawia sytuację finansową, raportuje wyniki ekonomiczne	ustalają zasady i reguły rachunkowości, określają zakres ujawnień, metody wyceny i prezentacji	prezentuje koncepcje teoretyczne, przedstawia wyniki badań
Jakim kanałem?	w raporcie, sprawozdaniu, zestawieniu	w ustawie, rozporządzeniu, standardzie, wytycznych, kodeksie, dyrektywie	w monografii, artykule, referacie konferencyjnym
Do kogo?	do menedżera, inwestora, banku lub innego użytkownika	do osób i organizacji zobowiązanych do przestrzegania w praktyce obowiązujących zasad	do badaczy, naukowców, praktyków, instytucji politycznych
Z jakim skutkiem?	zapewnienie o właściwym działaniu jednostki i ułatwienie podjęcia decyzji	zapewnienie pożądanego sposobu funkcjonowania systemu rachunkowości w praktyce	porządkowanie „starej” i promowanie „nowej” wiedzy, rozwijanie nauki, polityki i praktyki

klócenia (szum). Model ten ilustruje techniczną stronę procesu komunikacji, której istotą jest dostarczenie informacji od nadawcy za pośrednictwem medium do finalnego odbiorcy.



**Rysunek 2.5. Model transmisji sygnałów Shannona-Weavera**

Źródło: na podstawie (Shannon i Weaver, 1949)

Shannon i Weaver (1949) wyodrębnili trzy poziomy problemów komunikacyjnych:

- problem techniczny (poziom A), czyli na ile trafnie/dokładnie (*accurately*) mogą być przekazywane sygnały;
- problem semantyczny (poziom B), czyli jak dokładnie transmitowane symbole przekazują pożądane znaczenie (*meaning*);
- problem efektywności (poziom C), czyli jak skutecznie otrzymane znaczenie wpływa na zachowanie w pożądany sposób.

Zdaniem Shannona i Weavera (1949), fundamentalnym problemem komunikacji jest dokładne odtworzenie przekazu przez adresata, tj. rozwiązanie problemu technicznego (poziom A), przy czym (nawnie) zakładają, że samoistnie doprowadzi to do poprawy na poziomach B i C. Zauważają wprawdzie, że komunikaty mogą zawierać znaczenie (*meaning*), uznają jednak, że te semantyczne aspekty komunikacji są irrelewantne dla problemu inżynierskiego, polegającego na transmisji informacji a nie znaczenia\*.

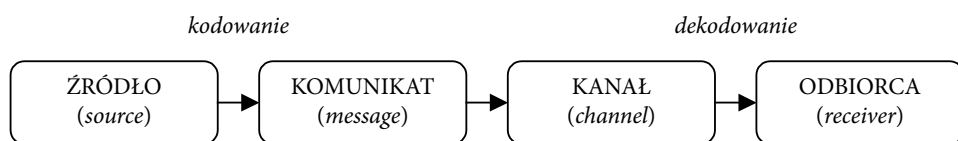
Model Shannona i Weavera koncentruje się na przepływie informacji i pozwala analizować proces komunikacji w wymiarze technicznym i semantycznym oraz pod kątem skuteczności. W odniesieniu do komunikacji w rachunkowości model ten nadaje się przede wszystkim do ilustrowania procesu przepływu informacji w praktyce rachunkowości, np. funkcjonowania systemów informacyjnych (i informatycznych) rachunkowości finansowej i zarządczej. W mniejszym stopniu model można wykorzystać do badania komunikacji w innych członach rachunkowości i pomiędzy nimi, głównie ze względu na jego jednostronność (przepływ informacji w jednym kierunku) oraz to, że ignoruje on (zgodnie zresztą z założeniem twórców) kwestię nadawania znaczenia i jego interpretacji. Komunikacja pomiędzy twórcami i użytkownikami informacji rachunkowych zawartych w sprawozdaniach finansowych była przedmiotem empirycznych badań Harieda (1970), który zaadaptował model Shannona i Weavera (1949) do rachunkowości (a ściślej: sprawozdawczości finansowej) i podzielił problemy komunikacji w rachunkowości na trzy kategorie, a mianowicie:

- problem techniczny, czyli na ile dokładnie symbole mogą być przekazywane (transmitowane) w sprawozdaniu finansowym;
- problem semantyczny, czyli na ile dokładnie transmitowane symbole przenoszą pożądane znaczenie (*meaning*);
- problem skuteczności/efektywności (*effectiveness*), czyli z jakim skutkiem (efektem) uzyskane znaczenie wpływa na zachowanie odbiorcy w pożądany (oczekiwany) przez nadawcę sposób.

---

\* Warto dodać, że Weaver sugeruje uzupełnienie modelu o „zakłócenia semantyczne” (*semantic noise*) pomiędzy źródłem informacji a nadajnikiem. Leydesdorff (2016) zauważa, że możliwe jest też rozwinięcie modelu o semantyczne zakłócenia pomiędzy odbiornikiem a adresatem komunikatu.

Transmisyjny model Shannona-Weavera (1949) stał się podstawą wielu kolejnych modeli komunikacji. Jednym z nich jest model SMCR zaproponowany przez Berlo (1960). Autor modelu, podobnie jak Shannon i Weaver, stoi na stanowisku, że komunikacja nie polega na przekazywaniu znaczenia (*transmission of meaning*). Znaczenia, jego zdaniem, nie są przekazywalne (*transmittable*) ani transferowalne (*transferable*). Tylko komunikaty (*messages*) są przekazywalne, a „znaczenia nie znajdują się w komunikacie, lecz w jego użytkownikach” (Berlo, 1960, s. 175). Model SMCR (rysunek 2.6) składa się z czterech elementów: źródła (*source*), komunikatu (*message*), kanału (*channel*) oraz odbiorcy (*receiver*). Proces komunikacji w tym modelu ma przebieg linearny i jednokierunkowy.



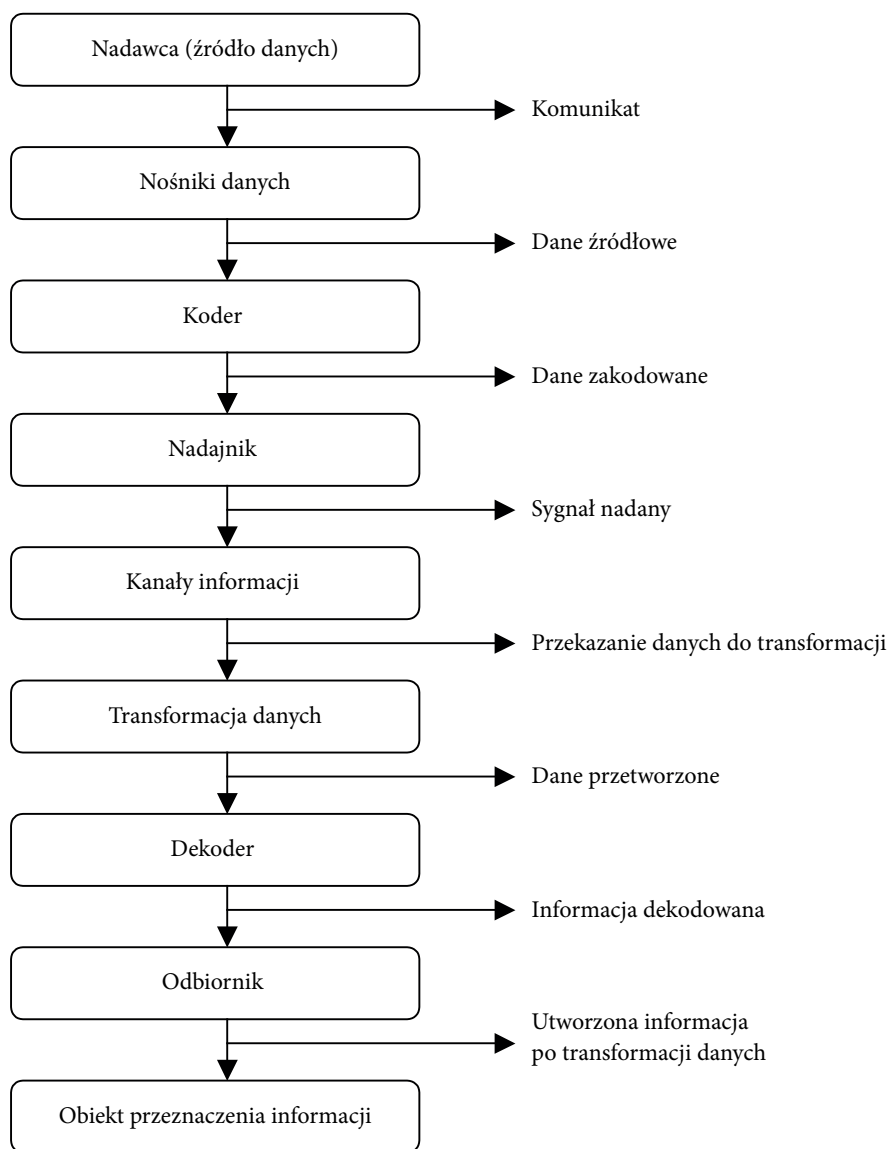
**Rysunek 2.6. Model komunikacji SMCR**

Źródło: na podstawie (Berlo, 1960)

Model SMCR można zastosować do uproszczonego przedstawiania procesu komunikacji w rachunkowości, zwłaszcza w praktyce, jednak zważywszy na to, że w rachunkowości, zdaniem autora, znaczenie i interpretacja są bardzo istotne, trudno uznać ten model za uniwersalny.

Model transmisji sygnałów został przyjęty w teorii informacji i cybernetyce, w których istotą komunikacji jest przesyłanie i transformowanie informacji, a nie kwestia treści czy znaczenia. Cybernetyczny model komunikacji w rachunkowości został zaproponowany przez Terebuchę (1976). Model ten przedstawiono na rysunku 2.7. Zgodnie z tym modelem nadawca (źródło danych) przygotowuje komunikat, zapisując dane źródłowe na nośnikach. Dane te następnie są kodowane i przekazywane do transformacji za pomocą nadajnika poprzez kanał informacji. Przetworzone dane są dekodowane i odbierane przez odbiornik. Tak utworzona informacja po transformacji jest dostarczana do obiektu przeznaczenia. Model ten akcentuje techniczną stronę procesu komunikacji w rachunkowości i może być wykorzystany np. do modelowania systemów informatycznych rachunkowości.

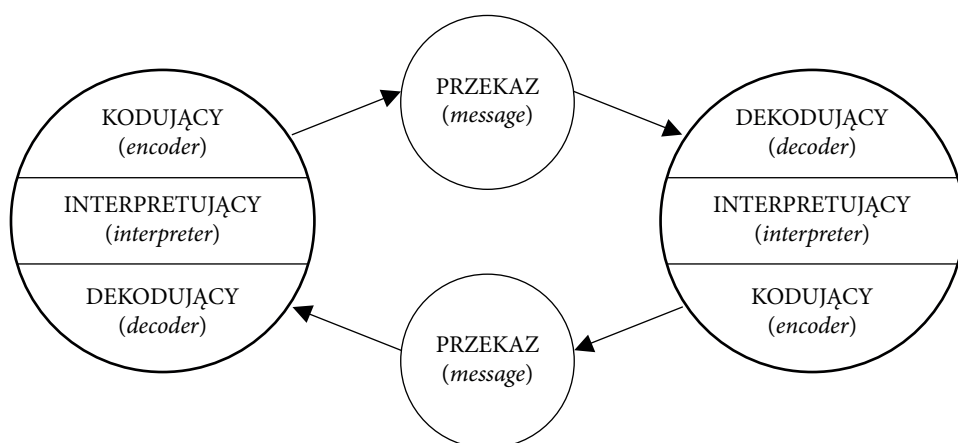
Transmisyjne ujmowanie komunikacji w rachunkowości ma swoje ograniczenia, jednak ma też swoje zalety. Przepływ informacji w teorii, polityce czy praktyce rachunkowości jest czymś zasadniczym i najbardziej „widocznym”. Niemniej, przyjmując, że rachunkowość (w każdym ze swoich członów) nie jest jedynie przekazem komunikatów, konieczne jest uwzględnienie w modelu komunikacyjnym również kwestii transferu znaczenia, jak i kwestii dwukierunkowości komunikacji. W tym kontekście można rozważyć wykorzystanie kolistego modelu (*circular model*) komunikacji interpersonalnej Schramma (1954), w którym komunikacja ma przebieg



**Rysunek 2.7. Cybernetyczny model komunikacji w rachunkowości**

Źródło: na podstawie (Terebucha, 1976, s. 41)

dwustronny („kolisty”) i każdy z jej uczestników jest jednocześnie nadawcą i odbiorcą, który koduje, interpretuje i dekoduje przekazywane nawzajem informacje. Istotą modelu jest sprzężenie zwrotne (*feedback*) między uczestnikami procesu komunikacji (rysunek 2.8). Model ten zakłada wspólnotę doświadczeń (wiedzy) oraz kompetencji (językowych, społecznych, komunikacyjnych) uczestników procesu.



**Rysunek 2.8. Kolisty model komunikacji Schramma**

Źródło: na podstawie (Schramm, 1954)

Rozważając możliwość wykorzystania modelu Schramma (1954) w rachunkowości, należy wskazać na dwa ograniczenia. Po pierwsze, jak wspomniano, zakłada się w nim wspólnotę doświadczeń i kompetencji, co w rachunkowości nie zawsze ma miejsce, gdyż właśnie przez brak tej „wspólnoty” pojawiają się bariery w komunikacji, np. pomiędzy księgowymi (twórcami informacji) a użytkownikami raportów, którzy nie są specjalistami w zakresie rachunkowości i jej języka, albo pomiędzy badaczami działającymi w ramach różnych paradygmatów, którzy operują zupełnie innymi metodami i narzędziami. Po drugie, w modelu tym znaczenie powstaje w toku wymiany komunikatów (i interpretacji). W komunikacji w rachunkowości takie ujęcie da się zastosować wyłącznie w szczególnych przypadkach, np. bezpośredniej komunikacji pomiędzy księgowym a menedżerem.

Jak wspomniano, pierwsze naukowe refleksje nad komunikacją w rachunkowości prowadzili Bedford i Baladouni (1962), którzy utożsamiali ją z przekazywaniem informacji na temat zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie. W zaproponowanym przez nich modelu, który określili mianem „macierzy/matrycy komunikacji” (*matrix of communication*) ujęte zostały cztery wzajemnie powiązane ze sobą elementy, a mianowicie: zdarzenia gospodarcze (I) obserwowane przez księgowego (II), który „produkuje” sprawozdanie (III), przekazywane następnie do użytkowników (IV), którzy używają otrzymaną informację do analizy i oceny zdarzeń gospodarczych (I). Model obejmuje też relacje między zdarzeniami gospodarczymi (I) a sprawozdaniem finansowym (III), które powinny być oparte za zasadzie istotności/znaczenia (*significance*), oraz relacje pomiędzy twórcą informacji, czyli księgowym (II) a użytkownikami (IV), które powinny być oparte na zasadzie wierności (*fidelity*) odzwierciedlenia.

Jordan (1969) zmodyfikował model Bedforda i Baladouniego (1962) i zaproponował zbliżone, lecz bardziej rozwinięte ujęcie procesu komunikacji. W jego mode-

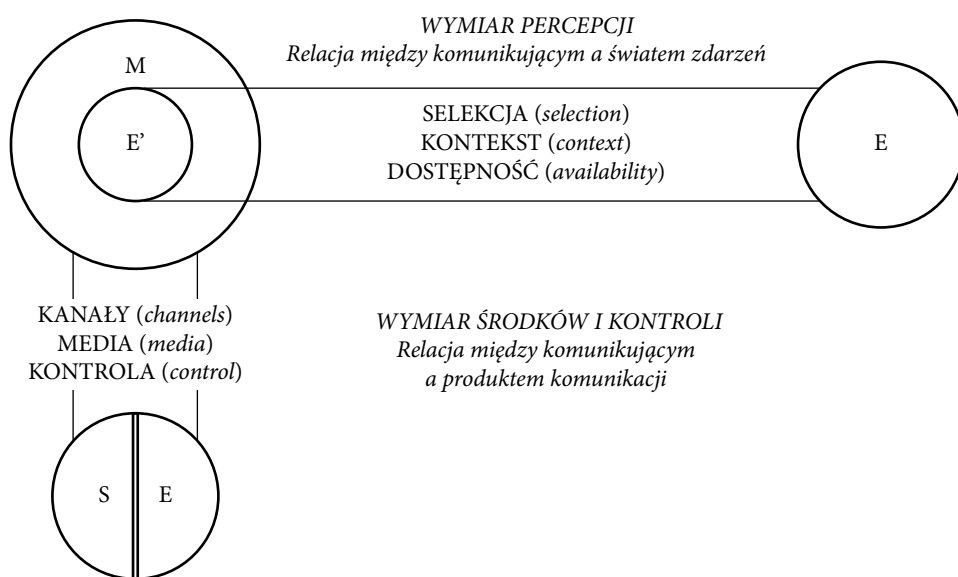
lu wyróżnione są następujące elementy i relacje: jednostka i zdarzenia gospodarcze (I) są obserwowane, streszczane i interpretowane przez zarządzających (w tym także służby księgowo) (II), którzy przygotowują komunikat w postaci sprawozdania finansowego (III), przekazywany następnie do użytkownika (IV), który dekoduje i interpretuje otrzymany komunikat oraz podejmuje decyzje i działania na podstawie uzyskanych informacji. Dodatkowo, w modelu uwzględniony jest wpływ otoczenia oraz rola audytora, z którym zarządzający konsultują sprawozdanie finansowe i który następnie bada i opiniuje to sprawozdanie. Jordan (1969) wskazuje na dwa kryteria komunikacyjne (*communication criteria*), które mogą być wykorzystane do ewaluacji procesu komunikacji w sprawozdawczości finansowej. Pierwszym kryterium, podobnie jak w modelu Bedforda i Baladouniego, jest istotność/znaczenie (*significance*), czyli zgodność z rzeczywistością (adekwatność i relewancja komunikatów zawartych w sprawozdaniu finansowym w stosunku do zdarzeń gospodarczych przez nie opisywanych) oraz zrozumienie (*understanding*), czyli zgodność pomiędzy znaczeniem nadanym komunikatom przez nadawcę ze znaczeniem odczytanym przez odbiorcę. Warto dodać, że Jordan (1969) zauważa, iż w pewnych szczególnych okolicznościach może się zdarzyć, że kryteria komunikacyjne mogą być ze sobą sprzeczne, np. większa zrozumiałość sprawozdania finansowego może wymagać uproszczeń w odzwierciedlaniu rzeczywistości lub odwrotnie, precyzyjne odzworowanie zdarzeń gospodarczych może prowadzić do zmniejszenia zrozumiałości.

Bazując na modelu Shannona i Weavera (1949), uzupełnionym o zaczerpnięte z modelu Schramma (1954) założenie o (przynajmniej częściowej) wspólnocie doświadczeń nadawcy i odbiorcy informacji w procesie komunikacji w sprawozdawczości finansowej, J. Smith (1972) zaproponował model trójstrzeblowy, obejmujący:

- 1) komunikację (*communication*), której istotą jest transfer znaczenia do odbiorcy;
- 2) komunikację efektywną (*effective communication*), która ma miejsce wtedy, gdy doszło do transferu znaczenia oraz spełniony jest warunek użyteczności (*utility*), tj. otrzymany przez odbiorcę komunikat jest dla niego użyteczny (*useful*);
- 3) komunikację influencyjną (*influential communication*), która zachodzi wówczas, gdy spełnione są nie tylko warunki komunikacji efektywnej, lecz dodatkowo doszło do pożądanego przez nadawcę zachowania odbiorcy komunikatu.

Interesującym modelem, który można rozważyć w odniesieniu do komunikacji w praktyce rachunkowości, jest model komunikacji masowej Gerbnera (1956), przedstawiony na rysunku 2.9.

W modelu Gerbnera (1956) człowiek lub maszyna (M) postrzega jakieś zjawisko czy zdarzenie (E) w określony i ograniczony sposób (E') i reaguje w tej sytuacji za pomocą określonych środków, aby udostępnić materiały w jakiejś formie i jakimś kontekście (SE), które mają pewną treść o określonych konsekwencjach. Model prezentuje dwa wymiary: (1) wymiar percepcji, tj. relację między światem zdarzeń a komunikującym opartą na dostępności, selekcji i kontekście; (2) wymiar



**Rysunek 2.9. Model komunikacji masowej Gerbnera**

Źródło: na podstawie (Gerbner, 1956)

środków i kontroli, tj. relację między komunikującym a „produktem” komunikacji opartą na kanałach, mediach i kontroli. Model ten jest szczególnie użyteczny przy analizie komunikowania masowego. Należy dodać, że w badaniach nad komunikacją masową (w tym także w modelu Gerbnera) wykorzystuje się koncepcję *gatekeepers* (strażników, bramkarzy, selekcjonerów), której autorem był Lewin\* (1943). Zgodnie z tą koncepcją przepływ informacji w społeczeństwie jest regulowany, kontrolowany i ograniczany przez „strażników”, którzy decydują o tym, które informacje i w jakiej formie czy treści mogą być przepuszczone przez „bramkę”, a które zostaną odrzucone\*\*. Zastosowanie modelu komunikacji masowej w rachunkowości można zilustrować następująco: osoby (np. księgowi) przygotowujące informację (np. o sytuacji finansowej jednostki) obserwują rzeczywistość (świat zdarzeń gospodarczych), dokonują selekcji danych (ograniczonej ich kontekstem i dostępnością) i tworzą określoną (kontrolowaną) treść publikowaną dla odbiorców za pomocą jakiegoś medium (np. raportu rocznego) w jakimś kanale (np. sieć Internet). Wyzwaniem badawczym w przypadku takiego ujęcia komunikacji w rachunkowości byłyby motywy i metody filtrowania informacji przez twórców komunikatów. Ograniczeniem tego modelu jest to, że skupia się na komunikacji masowej (a komunikacja

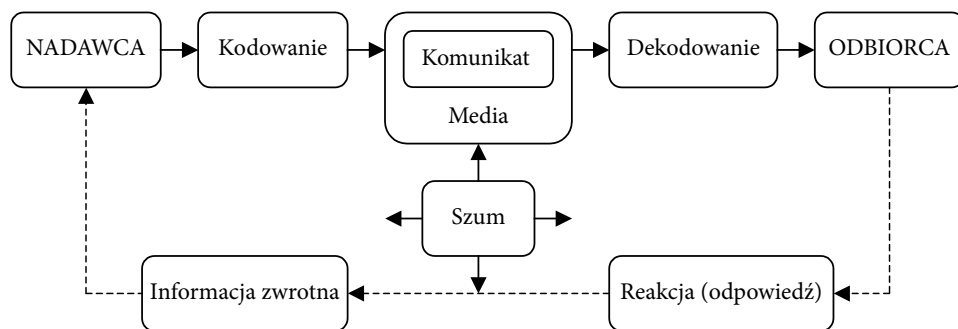
\* Jako ciekawostkę można podać, że koncepcję tę Lewin ujął w tekście dotyczącym sił kształtujących zwyczaję żywieniowe. O komunikacji jest tam zaledwie kilka słów.

\*\* Selekcja (filtrowanie) informacji w komunikowaniu masowym stanowi również istotę innych modeli komunikacji, np. Westleya i MacLeana (1957).



w rachunkowości nie zawsze ma taki charakter) oraz – podobnie jak w przypadku modeli transmisyjnych – zakłada jednokierunkowość komunikacji, a także nie uwzględnia kwestii tworzenia i odczytywania znaczeń.

W rozważaniach nad procesem komunikacji w praktyce rachunkowości można również się odwołać do dokonań innych nauk ekonomicznych. Jak już wcześniej sygnalizowano, rachunkowość można rozpatrywać jako narzędzie komunikacji, tj. coś, co jest elementem komunikacji biznesowej (Kwiatek, Leszczyński i Zieliński, 2009), obejmującej zadania, determinanty, działania, metody, środki, technologie i systemy, które służą do jedno- lub wielokierunkowej wymiany komunikatów biznesowych między nadawcami i odbiorcami (Niedzielska, 2000). Składnikiem komunikacji biznesowej jest komunikacja marketingowa, która stanowi jeden z najlepiej opisanych i przeanalizowanych naukowo obszarów komunikacji między podmiotem gospodarczym a otoczeniem. Powszechnie stosowanym modelem komunikacji marketingowej jest model będący swoistym rozwinięciem modelu transmisyjnego uzupełnionego o kwestie sprzężenia zwrotnego między odbiorcą komunikatu a jego nadawcą (rysunek 2.10).



**Rysunek 2.10. Proces komunikacji marketingowej**

Źródło: (Kotler, 2005, s. 575)

Model komunikacji marketingowej został skonstruowany na potrzeby analizowania praktyki komunikowania się przedsiębiorstwa z otoczeniem. W rachunkowości model ten mógłby zostać wykorzystany do zobrazowania procesu komunikacji w sensie kodowania, przekazywania i dekodowania informacji. Zaletą modelu jest uwzględnienie sprzężenia zwrotnego (reakcja odbiorcy i informacja zwrotna), jak również uniwersalność, bo można by go odnieść do komunikacji w każdym z trzech członów rachunkowości. Ograniczeniem modelu jest jednak to, że jest to model przede wszystkim transmisyjny, który koncentruje się na przepływie informacji.

W toku dotychczasowych rozważań przedstawiono kilka prób modelowego ujęcia komunikacji w rachunkowości (Bedford i Baladouni, 1962; Jordan, 1969; Haried, 1970; J. Smith, 1972; Terebucha, 1976), wskazując, że ograniczeniem tych modeli jest to, że koncentrują się one na praktyce rachunkowości, zwłaszcza sprawozdawczości

finansowej. Brak im zatem cechy uniwersalności, to znaczy nie dają się wykorzystać do analizy procesu komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy. Dyskusji poddano również możliwości wykorzystania „ogólnych” (omawianych w ramach komunikologii) modeli komunikacji (Laswell, 1948; Shannon i Weaver, 1949; Schramm, 1954; Gerbner, 1956; Berlo, 1960) oraz modelu komunikacji marketingowej (Kotler, 2005) w odniesieniu do rachunkowości i uznano, że wszystkie omawiane modele dają się w mniejszym lub większym stopniu wykorzystać do zilustrowania procesu komunikacji w rachunkowości. Jak już wspomniano, ze względu na bogactwo semantyczne terminu „komunikacja”, różne podejścia do relacji między „komunikacją” a „rachunkowością” oraz odmienne cele i obszary zastosowania modeli, nie jest możliwe wskazanie jednego „idealnego” i uniwersalnego modelu. Przedstawione modele komunikacji mają swoje liczne zalety i dają się zastosować w rachunkowości np. do modelowania procesu przekazywania informacji, niemniej w kontekście przyjętej przez autora perspektywy językowej modele te nie mogą być uznane przez autora za w pełni satysfakcjonujące.

W przeprowadzonym dotąd wywodzie nie skomentowano modelu komunikacji językowej Jakobsona (1960) oraz kilku, opartych na modelu Jakobsona, modeli komunikacji w rachunkowości, które zostały przedstawione w tabeli 2.5. Kwestia ta będzie bowiem przedmiotem rozważań w kolejnym podrozdziale.

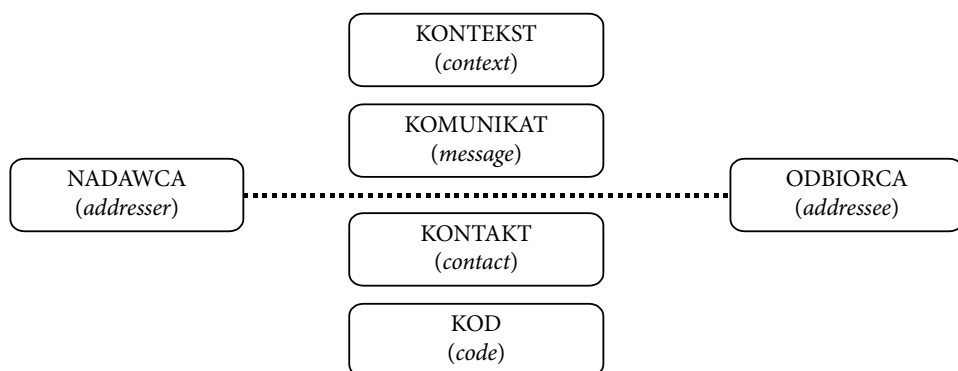
## 2.4. Zastosowanie modelu Jakobsona w rachunkowości

Problem semantyczny związany ze znaczeniem komunikatu jest szczególnie akcentowany w semiotycznych\* modelach komunikacji. Jednym z najbardziej znanych jest model komunikacji językowej Jakobsona (1960), zgodnie z którym komunikacja wymaga sześciu czynników, tj. nadawcy (1), który kieruje komunikat (2) do odbiorcy (3) w drodze kontaktu (4) za pomocą wspólnego dla nadawcy i odbiorcy kodu (5) oraz w ramach określonego kontekstu (6) uchwytne dla odbiorcy (rysunek 2.11). Każdy z tych sześciu czynników ma swoją wagę w procesie komunikacji i determinuje inną funkcję językową, co zostanie omówione (na gruncie rachunkowości) w dalszych rozważaniach.

Model Jakobsona pozornie wygląda jak większość modeli transmisyjnych, gdyż jego elementami są „nadawca” i „odbiorca”, trzeba jednak zaznaczyć, że po pierwsze, Jakobson nie używa w swoim modelu żadnych „strzałek” wskazujących kierunek przepływu informacji (pomiędzy nadawcą a odbiorcą), a po drugie, uwzględnia dodatkowe elementy, których wcześniej omówione modele nie brały pod uwagę:

---

\* „Znak” i „znaczenie” to kluczowe dla semiotyki (semiologii) terminy. Będzie o tym mowa w rozdziale trzecim.



**Rysunek 2.11. Model komunikacji językowej Jakobsona**

Źródło: na podstawie (Jakobson, 1960)

kod, którym posługują się uczestnicy aktu komunikacji, oraz kontekst, w którym ten akt zachodzi. Zważywszy na przyjęty cel i obszar badawczy pracy model ten autor uznaje za najbardziej obiecujący.

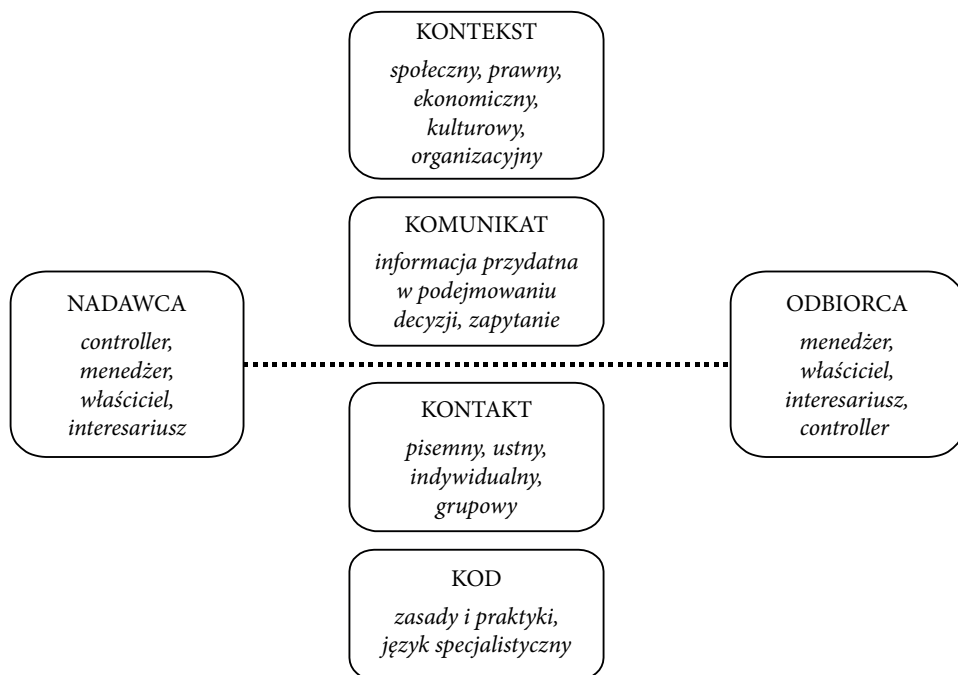
Model komunikacji językowej Jakobsona był już przedmiotem rozważań naukowych nad komunikacją w rachunkowości. Päril (2012) wykorzystwała go do przedstawienia procesu komunikowania się między menedżerami a controllerami w praktyce systemów rachunkowości zarządczej i kontroli, identyfikując następujące elementy komunikacji:

- nadawca, czyli menedżer lub controller,
- odbiorca, czyli menedżerowie,
- kontekst, czyli instytucja, kultura organizacyjna i wiedza,
- komunikat, czyli wynik ekonomiczny i rzeczywistość spółki,
- kontakt, czyli raporty, dokonania i kanały,
- kod, czyli normy, reguły, modele i koncepcje rachunkowości.

W szerszym ujęciu, jako semiotyczny model komunikacji w rachunkowości, ujmuje to autor (Masztalerz, 2013b), podkreślając jednocześnie powiązanie elementów składowych modelu z wyróżnionymi przez Jakobsona funkcjami języka determinowanymi przez sześć czynników komunikacji. Wypowiedź zorientowana na nadawcę pełni funkcję emotywną (ekspresywną) i służy odzwierciedleniu stanu emocjonalnego mówiącego. Wypowiedź zorientowana na odbiorcę pełni funkcję konatywną (imperatywną, apelatywną, imperatywną, dyrektywną), czyli jej istotą jest przekonanie, skłonienie, a nawet zmuszenie odbiorcy do określonego zachowania. Wypowiedź zorientowana na kontekst wiąże się z realizacją funkcji poznawczej (informacyjnej, denotacyjnej, referencyjnej, kognitywnej, reprezentatywnej) i służy deskrypcji otoczenia, w którym zachodzi akt komunikacji. Wypowiedź zorientowana na kontakt pełni funkcję fatyczną (relacyjną), a jej celem jest utrzymanie relacji między nadawcą a odbiorcą. Wypowiedź zorientowana na kod wiąże się z funkcją metajęzykową (metasemiotyczną) i służy uzgodnieniu kodu (języka), którym

nadawca i odbiorca się posługują w akcie komunikacji. Wypowiedź zorientowana na komunikat pełni funkcję poetycką (retoryczną, estetyczną) i oznacza „projekcję zasady ekwiwalencji z osi wyboru na oś kombinacji” (Jakobson, 1989, s. 88), która objawia się wtedy, gdy nadawca komunikatu dokonuje przemyślanego wyboru słów (ze zbiorów semantycznie bliskich, tj. ekwiwalentnych terminów) i tworzy z nich szereg znaczeniowy. Wprawdzie zasadniczym celem komunikacji jest najczęściej przedstawianie (funkcja poznawcza), niemniej obecności pozostałych funkcji nie można nigdy wykluczyć, albowiem, jak zaznacza Jakobson (1989, s. 82), „odmienność każdorazowego aktu mowy polega nie na monopolu którejś z tych funkcji, ale na odmiennym porządku hierarchicznym funkcji”. W odniesieniu do praktyki rachunkowości finansowej można to opisać następująco: nadawca (np. księgowy) kieruje w drodze kontaktu (np. poprzez publikację sprawozdania finansowego na stronie internetowej) komunikat (np. informację o sytuacji ekonomicznej jednostki) do odbiorcy (np. inwestora) przy zastosowaniu kodu (np. zasad rachunkowości) i w ramach określonego kontekstu (informacje coś oznaczają).

W późniejszej pracy autor (Masztalerz, 2015) skupia się na komunikacji w praktyce rachunkowości zarządczej i controllingu. Proponowany model oparty na modelu Jakobsona przedstawiono na rysunku 2.12.



**Rysunek 2.12. Model komunikacji w rachunkowości zarządczej**

Źródło: (Masztalerz, 2015, s. 347)

W swoim modelu komunikacji w rachunkowości zarządczej autor (Masztalerz, 2015) rezygnuje z tradycyjnego postrzegania relacji nadawca-odbiorca z dwóch powodów. Po pierwsze, zważywszy na rozwój i wzrost znaczenia koncepcji zarządzania wartością (orientacja na właścicieli) oraz zarządzania dokonaniem finansowymi i niefinansowymi, także w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju (orientacja na interesariuszy), krąg użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości zarządczej obejmuje nie tylko menedżerów w organizacji (jak się to przedstawia w tradycyjnym ujęciu), ale również innych interesariuszy (użytkowników zewnętrznych, w tym społeczeństwo). Po drugie, zdaniem autora, w praktyce rachunkowości zarządczej komunikacja ma (a przynajmniej powinna mieć) charakter wielostronny, tj. zarówno nadawcą, jak i odbiorcą komunikatu może być controller, menedżer, właściciel lub jakikolwiek interesariusz przedsiębiorstwa.

Masztalerz (2015) wskazuje następujące obszary badań w zakresie komunikacji w rachunkowości zarządczej:

- W odniesieniu do nadawcy: Kto już jest, a kto jeszcze może być potencjalnym nadawcą komunikatu? Jakie są wymagane kompetencje i umiejętności nadawcy? Jaki jest wpływ czynników behawioralnych na tworzenie informacji przez nadawcę, do jakich błędów poznawczych może to prowadzić i jak tych błędów uniknąć?
- W odniesieniu do odbiorcy: Kto jest lub może być potencjalnym odbiorcą komunikatu? Czy komunikacja w rachunkowości zarządczej nadal może być uznawana za komunikację wewnątrzorganizacyjną? Jakie są potrzeby informacyjne i możliwości poznawcze odbiorców informacji? Jaki jest wpływ czynników behawioralnych na percepcję informacji przez odbiorcę, do jakich błędów poznawczych może to prowadzić i jak można ich uniknąć?
- W odniesieniu do komunikatu: Co jest przedmiotem komunikatu, jaka jest jego zawartość semantyczna, struktura syntaktyczna i potencjał pragmatyczny związany z wywieraniem wpływu na zachowanie i decyzje odbiorcy?
- W odniesieniu do kontaktu: Jakie są możliwe formy kontaktu w ramach rachunkowości zarządczej? Jakie ma to znaczenie dla efektywności komunikacji?
- W odniesieniu do kontekstu: Jakie są uwarunkowania prawne, organizacyjne, społeczne, środowiskowe, kulturowe itp. Procesu komunikacji w rachunkowości zarządczej i jaki jest ich wpływ na sposób formułowania komunikatów przez nadawców i ich percepcji przez odbiorców?
- W odniesieniu do kodu: Czy język specjalistyczny rachunkowości zarządczej jest wystarczająco bogaty i precyzyjny, by mógł uchwycić niuanse opisywanych realiów ekonomicznych i społecznych? Jaki jest stopień znajomości kodu przez uczestników procesu komunikacji? Jakie są trudności z tłumaczeniem terminów specjalistycznych na języki obce? Jakie są ograniczenia stosowanych kodów?

Próbie adaptacji modelu Jakobsona w rachunkowości podjęła też Kasperowicz (2015), która wykorzystała go do opisanego procesu komunikacji w praktyce rachunkowości. Autorka (oryginalnie) przedstawia ten proces w sposób linearny i jednokie-

runkowy, przyjmując łańcuchowe następstwo wyróżnionych przez Jakobsona sześciu składników (czynników) komunikacji, które określa mianem „ogniw”. Punktem wyjścia w jej ujęciu jest kontekst (1), czyli zdarzenia gospodarcze i ich efekty udokumentowane dowodami księgowi. Kolejnym ogniwem modelu jest nadawca/interpretant (2), czyli twórca informacji w rachunkowości (księgowy), który na podstawie posiadanych dokumentów oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości i zakładowym planem kont koduje informacje. W ten sposób powstaje kod (3), który autorka rozumie jako dane zakodowane w systemie ewidencyjnym rachunkowości. Dane te ulegają następnie dekodowaniu w celu stworzenia komunikatu (4), czyli informacji na temat stanów i zmian majątku i kapitału. Komunikat ten jest ujmowany w sprawozdaniu finansowym, będącym kanałem transmisji (dystrybucji) informacji, co odpowiada kolejnemu elementowi komunikacji, czyli kontaktowi (5). Na końcu łańcucha znajduje się odbiorca/interpretant (6), czyli użytkownik informacji. Propozycja Kasperowicz (2015) wydaje się przejrzysta i logiczna, trzeba jednak zauważyć, że odsuwa się ona daleko od założeń Jakobsona. Po pierwsze, autorka porządkuje „ogniwa” komunikacji w formie „łańcucha”, podczas gdy w modelu Jakobsona tylko dwa czynniki, tj. nadawca i odbiorca, wyznaczają ramy komunikacji (i nie musi to być przepływ jednostronny), a pozostałe cztery stanowią elementy równoważne, które nie są ułożone w jakimkolwiek „porządku” (np. hierarchicznym czy przyczynowo-skutkowym). Po drugie, zaskakujące jest przyjęcie równoważności kodu z zakodowanymi danymi, ponieważ zgodnie z intencją Jakobsona kodem jest język lub inny system znaków, czyli narzędzie, za pomocą którego uczestnicy aktu komunikacji mogą się porozumieć. Wprawdzie Kasperowicz (2015) też pisze o tym, że kod to system znaków, jednak w swoim modelu ujmuje kod jako dane ewidencyjne zakodowane zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami. Po trzecie, dyskusyjne jest ujęcie sprawozdania finansowego jako „kontakt”, a nawet „kanału transmitowania informacji”, a nie jako formy komunikatu.

Model Jakobsona (1960) można, zdaniem autora, wykorzystać do zobrazowania procesów komunikacyjnych w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy ze względu na jego uniwersalność, dwukierunkowość (lub ściślej: brak ukierunkowania), uwzględnienie takich czynników jak kod i kontekst komunikacji oraz skupienie na tworzeniu znaczenia, a nie tylko transmisji informacji. Aby zobrazować w sposób modelowy komunikację w rachunkowości, należy zidentyfikować poszczególne elementy procesu komunikacji (kontekst, kod, nadawca, odbiorca, kontakt i komunikat) na gruncie rachunkowości w jej wymiarze teoretycznym, politycznym i praktycznym.

Każdy akt komunikacji zachodzi w określonym **kontekście**. W rachunkowości przez kontekst, najogólniej mówiąc, można rozumieć rzeczywistość społeczno-ekonomiczną. Kontekst w modelu Jakobsona jest tym, do czego odnosi się nadawca w swoim komunikacie, stąd przypisana do niego funkcja językowa jest określana mianem funkcji poznawczej lub informacyjnej. Rachunkowość ma za zadanie odzwierciedlenie pewnego wycinka tej rzeczywistości. Kontekst stanowi zatem ogół zdarzeń i zjawisk, które są przedmiotem kwantyfikacji, pomiaru i prezentacji, niez-

leżnie od tego, czy chodzi o kwestie teoretyczne (koncepcje, modele, metody, narzędzia odzwierciedlania rzeczywistości), polityczne (normy, zasady, reguły, standardy ujmowania i prezentacji), czy praktyczne (wybrane przez jednostkę metody i zasady). Niemniej, zdaniem autora, ograniczanie kontekstu do rzeczywistości gospodarczej (będącej przedmiotem opisu w rachunkowości) jest nieuzasadnione. Na kontekst w komunikacji w rachunkowości można spojrzeć szerzej – jak na „otoczenie” rozumiane jako uwarunkowania gospodarcze, polityczne, prawne, kulturowe, społeczne, językowe, psychologiczne, historyczne, techniczne, technologiczne, instytucjonalne, organizacyjne, filozoficzne czy religijne. Uwarunkowania te w dużej mierze determinują różne procesy komunikacji w rachunkowości i mogą stanowić punkt odniesienia w akcie komunikacji. „Otoczenie” wpływa bowiem na to, w jakim celu i w jaki sposób rachunkowość jest teoretyzowana, standaryzowana i praktykowana.

Drugim elementem modelu jest **kod**, czyli system znaków, za którego pomocą uczestnicy aktu komunikacji są w stanie się porozumieć. Na gruncie rachunkowości, zdaniem autora, kod należy rozpatrywać wielowymiarowo. Podstawowym systemem znaków wykorzystywanym w rachunkowości (w każdym z jej członów) jest niewątpliwie język naturalny, który stanowi uniwersalne narzędzie opisu i komunikacji międzyludzkiej. Niemniej, rachunkowość posługuje się też własnymi specyficznymi kodami, do których zalicza się przede wszystkim „język rachunkowości”, który można rozumieć jako analogiczny do języka system znaków złożony ze „słownika” (terminów specjalistycznych rachunkowości) i „gramatyki” (zasad i metod ewidencji, pomiaru i wyceny)\*. W praktyce rachunkowości za specyficzny kod, wykorzystywany do tworzenia komunikatów, można też uznać język XBRL. Ponadto we współczesnym raportowaniu, opartym nie tylko na liczbach, ale też narracjach i grafice, kodem można określić również elementy wizualne (wykresy, schematy, zdjęcia). Na gruncie teorii rachunkowości za swoisty kod można także uznać „język paradygmatu”, który istotnie się różni w przypadku badaczy operujących w ramach paradygmatu „głównego nurtu”, paradygmatu interpretacyjnego czy paradygmatu krytycznego.

Trzecim elementem modelu jest **nadawca** komunikatu. W odniesieniu do komunikacji w rachunkowości przez nadawcę można rozumieć osoby, grupy osób lub instytucje, które „wypowiadają się” na temat rachunkowości. W zależności od członu rachunkowości nadawcami mogą być badacze, naukowcy, grupy badawcze i instytuty naukowe (teoria), księgowi, controllerzy, menedżerowie (praktyka) lub instytucje standaryzacyjne (np. Komitet Standardów Rachunkowości – KSR, International Accounting Standards Board – IASB, Financial Accounting Standards Board – FASB), organizacje zawodowe (np. International Federation of Accountants – IFAC, Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, Institute of Management Accountants – IMA, Association of Chartered Certified Accountants –

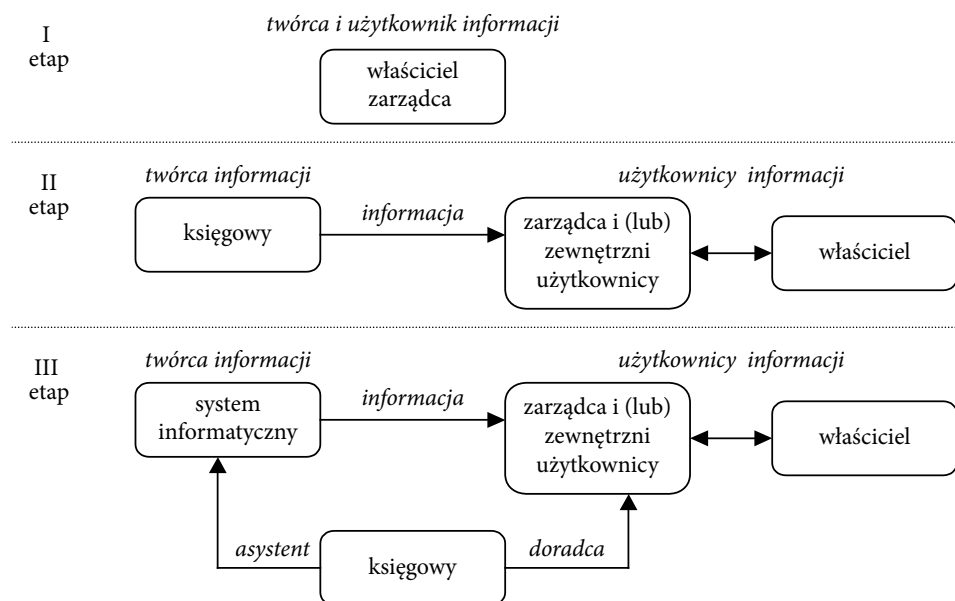
---

\* Relacje między językiem a rachunkowością będą przedmiotem pogłębionych rozważań w kolejnych rozdziałach książki.

ACCA, American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, International Integrated Reporting Council – IIRC, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – SKwP, Polska Izba Biegłych Rewidentów – PIBR) i inne podmioty (np. władze ustawodawcze i wykonawcze, organizacje międzynarodowe) stanowiące zasady i reguły szeroko pojętej rachunkowości (polityka). Trzeba jednak dodać, że procesy komunikacyjne w rachunkowości to nie tylko przekazywanie informacji (praktyka), tworzenie regulacji (polityka) czy badania naukowe (teoria). Nadawcą komunikatu w określonych okolicznościach mogą być inne niż wymienione wyżej podmioty. Na przykład w procesie tworzenia nowych regulacji prawnych można rozpatrywać akty komunikacji pomiędzy instytucją przygotowującą te regulacje a osobami i instytucjami zainteresowanymi (z różnych względów) kształtem tych regulacji, które angażują się w ten proces poprzez formułowanie zapytań, propozycji, sugestii itp. Nadawcą zatem może być tutaj nie tylko instytucja kreująca politykę rachunkowości, lecz również każdy podmiot włączony do procesu tworzenia regulacji.

Spektrum nadawców (a także odbiorców) informacji nieustannie się poszerza. Na gruncie praktyki rachunkowości finansowej Pătrut, Rotilă, Ciuraru-Andricam i Luca (2009) identyfikują trzy etapy rozwoju komunikacji, stosując kryterium związku między twórcą i użytkownikiem informacji. Etapy te przedstawiono na rysunku 2.13.

Początkowo (etap I) właściciel sam zarządzał majątkiem, prowadził pojedynczą księgowość i był jednocześnie twórcą i użytkownikiem informacji. Wraz z rozwojem gospodarczym (etap II) coraz częściej i chętniej właściciele powierzały swój majątek



**Rysunek 2.13. Etapy ewolucji komunikacji w praktyce rachunkowości**

Źródło: na podstawie (Pătrut i in., 2009, s. 1106)



(kapitał) zarządzającym, a prowadzenie rachunkowości (podwójnej księgowości) zlecali profesjonalnym księgowym. Twórcą informacji został księgowy, a jej użytkownikami, oprócz właściciela, stali się zarządzający oraz szeroki krąg użytkowników zewnętrznych. Wraz z postępującą cyfryzacją rachunkowości (etap III) rolę księgowego jako twórcy informacji przejmują w coraz większym zakresie systemy informatyczne\* . Księgowy zaś z wspomaga osoby tworzące, wdrażające i utrzymujące systemy informatyczne oraz wspiera zarządzających i innych użytkowników informacji w podejmowaniu decyzji.

W kontekście rozważań nad nadawcą w akcie komunikacji pojawia się zasadnicze pytanie: czy można utożsamiać nadawcę z twórcą informacji? Jak dotąd w książce nie rozpatrywano tego zagadnienia i przyjmowano, podobnie jak inni autorzy podejmujący temat komunikacji w rachunkowości, że nadawca jest jednocześnie twórcą informacji. Zdaniem autora, jest to jednak założenie dyskusyjne. Aby to zilustrować, autor osadzi dalsze rozważania w poszczególnych członach rachunkowości. Najmniej problematyczna jest teoria rachunkowości, gdyż tutaj zazwyczaj nadawca i twórca komunikatu są tą samą osobą (lub ich grupą). W szczególnych okolicznościach (np. na konferencji naukowej) zdarza się, że referuje tylko jedna osoba (nadawca), mimo że prezentowany artykuł jest dziełem zbiorowym (twórcy informacji). W odniesieniu do polityki rachunkowości kwestia relacji między twórcą informacji i jej nadawcą trochę się komplikuje. Generalnie zakłada się, że jeśli jakaś instytucja (np. Komitet Standardów Rachunkowości) wydaje komunikat (np. nowy standard), to jest ona jednocześnie twórcą i nadawcą informacji. Niemniej, należy zwrócić uwagę na fakt, że różnego rodzaju standardy, wytyczne i inne wytwory szeroko pojętej polityki rachunkowości nie są tworzone autonomicznie przez instytucje, powstają bowiem najczęściej jako efekt „zbiorowej inteligencji” jednostek i grup zaangażowanych w dyskusję nad kształtem regulacji, jakkolwiek ostateczny komunikat jest formułowany i nadawany przez daną instytucję. Warto zwrócić również uwagę na kwestię tłumaczenia wszelkich regulacji międzynarodowych (np. MSSF) stworzonych zazwyczaj w wersji pierwotnej w języku angielskim. Zważywszy na fakt, że w procesie translacji\*\* dochodzi nierzadko do „przesuwania znaczeń” (rozszerzania lub zawężania) oraz innych (często niezamierzonych przez tłumacza) wypaczeń intencji twórcy regulacji, czy nie należałoby przyjąć, że w pewnym sensie twórcą informacji jest również tłumacz? W odniesieniu do praktyki rachunkowości założenie o tożsamości twórcy i nadawcy jest najbardziej kontrowersyjne. Po pierwsze, w przypadku sprawozdawczości finansowej twórcą informacji w największym stopniu jest księgowy (czy raczej dział księgowości), jednak nadawcą komunikatu formalnie jest zarząd (kierownictwo jednostki). Po drugie,

---

\* Zdaniem autora, nie jest możliwa rachunkowość bez księgowych, szczególnie w dobie rosnącego znaczenia profesjonalnego osądu. Można bowiem zautomatyzować ewidencję wielu transakcji, ale nie można zautomatyzować wyceny i prezentacji.

\*\* Problem translacji w języku rachunkowości będzie badany w podrozdziale 4.3.

we współczesnej praktyce rachunkowości coraz większą rolę odgrywają różnego rodzaju raporty o charakterze niefinansowym i narracyjnym, które są tworzone przez liczne grupy osób (nie tylko księgowych, lecz również przedstawiciele innych pionów funkcjonalnych), choć, podobnie jak w przypadku sprawozdania finansowego, ich nadawcą jest zarząd. Po trzecie, w świetle przedstawionych procesów ewolucji komunikacji zasadne staje się stwierdzenie, że we współczesnej praktyce rachunkowości twórcą komunikatu (nadawanego w dalszej kolejności przez ludzi) może być nie tylko człowiek, ale również maszyna. Można to zaobserwować w przypadku systemów informatycznych klasy BI (*business intelligence*), które są zdolne do generowania takich informacji i takich raportów, których przygotowanie przez człowieka, ze względu na złożoność wymaganych do przeprowadzenia operacji, jest praktycznie niemożliwe.

Czwartym elementem modelu komunikacji jest **odbiorca** komunikatu. W zależności od członu rachunkowości odbiorcami mogą być te same podmioty, które wymieniono w punkcie poświęconym nadawcy, czyli np. badacze, naukowcy, księgowi, controllerzy, audytorzy, menedżerowie, instytucje standaryzacyjne, organizacje zawodowe i inne jednostki i grupy. Nadawcy i odbiorcy mogą być podmiotami w każdym z członów rachunkowości, a komunikacja może być dowolnie ukierunkowana pomiędzy teorią, polityką i praktyką. Można zatem rozważyć dziewięć przypadków komunikacji, w zależności od tego, w którym członie rachunkowości lokuje się nadawca i odbiorca komunikatu:

- 1) na linii teoria-teoria nadawcami i odbiorcami informacji są naukowcy i badacze, a celem komunikacji jest np. tworzenie nowych teorii, modeli i metod, dyskusja nad innymi koncepcjami, paradygmatami, dyskusja nad wynikami badań;
- 2) na linii teoria-polityka nadawcami są naukowcy i badacze, natomiast odbiorcami są np. instytucje standaryzacyjne, a celem komunikacji jest np. głos w dyskusji nad opracowywanym nowym standardem, wskazanie szans i zagrożeń;
- 3) na linii teoria-praktyka nadawcami są badacze i naukowcy, natomiast odbiorcami są osoby zajmujące się praktyką rachunkowości, a celem komunikacji jest np. propagowanie w praktyce rachunkowości nowych metod i narzędzi lub ocena stosowanych w praktyce rozwiązań w zakresie rachunkowości;
- 4) na linii polityka-teoria nadawcą może być instytucja opracowująca standardy, odbiorcami są badacze i naukowcy, a celem komunikacji jest np. przedstawienie problemów będących przedmiotem opracowywanego standardu oraz uzyskanie opinii środowiska naukowego na temat proponowanych zmian;
- 5) na linii polityka-praktyka nadawcą zasadniczo jest instytucja wydająca regulacje, odbiorcami są przedstawiciele praktyki (księgowi, audytorzy, menedżerowie), a celem komunikacji jest przekazanie informacji o wymaganych lub zalecanych dla praktyki zasadach i metodach rachunkowości;
- 6) na linii polityka-polityka nadawcami i odbiorcami informacji mogą być różnego rodzaju instytucje zajmujące się regulowaniem rachunkowości np. w celu uzgodnienia stanowisk lub dyskusji nad opracowywanymi standardami;

- 7) na linii praktyka-teoria nadawcami są przedstawiciele praktyki, odbiorcami badacze i naukowcy, a celem komunikacji jest np. przedstawienie problemów praktycznych, które wymagają teoretycznego rozwinięcia;
- 8) na linii praktyka-polityka nadawcami są przedstawiciele praktyki, odbiorcami instytucje regulujące rachunkowość, a celem komunikacji jest np. zabranie głosu w dyskusji nad nowymi regulacjami, przedstawienie stanowiska i sugestii;
- 9) na linii praktyka-praktyka nadawcami i odbiorcami informacji są przedstawiciele praktyki rachunkowości, np. komunikacja między księgowym a menedżerem, między księgowym a audytorem, między audytorem a menedżerem, a celem komunikacji jest np. przedstawienie i analiza sytuacji ekonomicznej i wyników jednostki, dyskusja nad stosowanymi metodami i zasadami rachunkowości lub uzgodnienie stanowisk.

Rozważając kwestię odbiorcy w procesie komunikacji, warto się zastanowić nad jeszcze jednym (niezwykle istotnym, zdaniem autora) zagadnieniem, które sprowadza się do pytania: czy można utożsamiać odbiorcę z adresatem i użytkownikiem informacji? Tradycyjnie kategorii tych nie rozróżnia się w publikacjach z zakresu rachunkowości i zakłada się, że podmiot, do którego jest kierowany komunikat (czyli adresat), jest jego odbiorcą oraz użytkownikiem. Przykładowo, w praktyce rachunkowości przyjmuje się, że sprawozdania finansowe są przygotowywane dla pewnych grup odbiorców (z naciskiem na inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli), którzy wykorzystują informacje zawarte w raporcie do podejmowania określonych decyzji, a zatem są użytkownikami tych informacji. Podkreśla się to, że najważniejszym atrybutem informacji sprawozdawczej jest jej użyteczność – a o tej kategorii może być mowa wyłącznie wtedy, gdy informacja zawarta w raporcie jest przez kogoś „użytkowana” (wykorzystywana).

Z językowego punktu widzenia należy, zdaniem autora, przyjąć, że:

- adresatem jest ktoś, do kogo jest skierowany komunikat, zgodnie z intencją nadawcy informacji lub jej twórcy;
- odbiorcą jest ktoś, kto rzeczywiście odbiera komunikat, niezależnie od woli nadawcy lub twórcy;
- użytkownikiem jest każdy odbiorca, który wykorzystuje otrzymaną od nadawcy informację w jakimś celu (niekoniecznie zgodny z intencją nadawcy lub twórcy).

Zdaniem autora, w komunikacji w rachunkowości nie zawsze zachodzi pełna zgodność podmiotowa między adresatami, odbiorcami i użytkownikami informacji. Przykładowo, w ramach polityki rachunkowości tworzone są standardy, których adresatem są podmioty zobowiązane do ich stosowania w praktyce, jednak odbiorcami tych standardów mogą być dowolne osoby zainteresowane ich treścią, natomiast użytkownikami standardów mogą być np. badacze, naukowcy, analitycy czy sędziowie\*.

---

\* Kłodawski (2012) dokonuje wnikliwej analizy komunikacji w prawie i systematyzuje pojęcia „adresata” i „odbiorcy” w odniesieniu do przepisów prawnych oraz ich zawartości.

Piątym elementem modelu komunikacji jest **kontakt**. W rachunkowości kontakt ten może mieć charakter bezpośredni (np. komunikacja wewnątrzorganizacyjna między księgowym a menedżerem, komunikacja między księgowym a audytorem) lub pośredni (np. komunikowanie poprzez raporty i sprawozdania skierowane do szerokiego kręgu odbiorców). Kontakt zazwyczaj ma charakter pisemny, ale może też być ustny (np. w rozmowach czy wystąpieniach). Jako kanał komunikacji mogą być wykorzystane media tradycyjne, takie jak wydawnictwa zwarte czy media elektroniczne (sieć Internet).

Szóstym elementem modelu komunikacji jest **komunikat**. Jest to treść informacji przekazywanej w akcie komunikacji. Może to być np. koncepcja nowej metody czy narzędzia, wynik badań empirycznych (teoria), informacja o sytuacji majątkowej i wyniku finansowym jednostki, informacja o dokonaniach niefinansowych (praktyka), zalecenia, wytyczne i wskazówki dla praktyki rachunkowości (polityka). Komunikaty mogą przybierać różne formy. W teorii są to książki, artykuły, referaty i komunikaty konferencyjne. W praktyce są to różnego rodzaju raporty (np. sprawozdanie finansowe, raport ze społecznej odpowiedzialności, raport ze zrównoważonego rozwoju, budżet, analiza wykonania budżetu). W polityce rachunkowości są to przede wszystkim standardy, ustawy, rozporządzenia, dyrektywy, kodeksy i inne regulacje.

Jak już wielokrotnie wspomiano, celem komunikacji jest nie tylko przekazanie informacji, lecz również transfer „**znaczenia**” (*meaning*). W modelach transmisyjnych kwestia ta jest marginalizowana. Omawiany model Jakobsona (1960) jest osadzony w tradycji semiotycznej, dla której „znaczenie” stanowi centralne zagadnienie każdego systemu znaków (w tym języka). Trzeba jednak wyraźnie podkreślić, że w modelu tym „znaczenie” tkwi w całym akcie komunikacji, a nie tylko w „komunikacie”. Jak zauważa Hawkes (1988, s. 106), komunikat nie zawiera i nie może zawrzeć całego „znaczenia” operacji, gdyż znaczna część tego, co jest komunikowane, wynika z kontekstu, kodu oraz środków kontaktowania. Na gruncie rachunkowości można to zilustrować przykładem praktycznym związanym ze sprawozdaniem finansowym. Na „znaczenie” tego sprawozdania wpływa nie tylko jego zawartość czy treść (komunikat), lecz także to, kim jest nadawca i potencjalny odbiorca, jaki jest kontekst społeczno-ekonomiczny, jakim kodem lub kodami posługuje się nadawca oraz w jaki sposób nadawca kontaktuje się z odbiorcą. Dopiero uwzględnienie wszystkich sześciu czynników komunikacji pozwala odkryć znaczenie całego aktu komunikacji.

Przeprowadzona analiza sześciu elementów (kontekstu, kodu, nadawcy, odbiorcy, kontaktu i komunikatu) składających się na model komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy obejmujący teorię, politykę i praktykę pokazała, że komunikacja w rachunkowości może być rozpatrywana w szerokim kontekście, o ile zastosuje się do tego celu odpowiednią perspektywę. Model ten umożliwia wieloaspektową analizę procesów komunikacyjnych. Jak zasygnalizowano we wstępie, komunikację można rozpatrywać w wielu aspektach, do których na gruncie rachunkowości w szczególności można zaliczyć:

- aspekt językowy, dotyczący kwestii lingwistycznych, np. stosowanego języka jako kodu czy formy, treści i znaczenia komunikatów tekstowych (sprawozdań finansowych, raportów zarządczych, tekstów naukowych, aktów prawnych, pod ręczników);
- aspekt wizualny, dotyczący wykorzystania różnych form graficznych (schematów, rysunków, wykresów, obrazów, fotografii, ikonek) w komunikacji rachunkowej;
- aspekt technologiczny, dotyczący „technicznej” strony procesu komunikacji, np. narzędzi i technologii informatycznych, języka XBRL, wykorzystania Internetu, zastosowania „otwartych ksiąg” (*open books*);
- aspekt kulturowy, dotyczący np. kwestii różnic kulturowych i ich wpływu na komunikację między podmiotami operującymi w odmiennych kulturach);
- aspekt socjologiczny, dotyczący relacji pomiędzy jednostkami i grupami w ramach systemu rachunkowości, np. pomiędzy twórcami standardów a przedsta-

**Tabela 2.7. Kierunki badań nad komunikacją w rachunkowości**

Element komunikacji	Objaśnienie
Kontekst	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaki jest wpływ i rola czynników ekonomicznych, prawnych, politycznych, społecznych, kulturowych, językowych itp. na komunikację w rachunkowości?</li> <li>• jaki jest związek między określonym kontekstem a sposobem lub formą komunikowania w rachunkowości?</li> </ul>
Kod	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaka jest budowa i struktura „języka rachunkowości”?</li> <li>• jaki wpływ na komunikację w rachunkowości ma tłumaczenie?</li> <li>• jaka jest rola elementów wizualnych w komunikacji w rachunkowości?</li> <li>• jakie wyzwania dla komunikacji w rachunkowości stanowi język XBRL?</li> </ul>
Nadawca	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaki jest wpływ czynników psychologicznych, kulturowych, społecznych itp. na sposób i formę komunikowania przez nadawcę w rachunkowości?</li> <li>• jakie są zdolności komunikacyjne osób zajmujących się rachunkowością i jak to wpływa na teorię, politykę i praktykę rachunkowości?</li> <li>• jakie są relacje między nadawcą komunikatu a twórcą informacji w procesie komunikacji w rachunkowości?</li> </ul>
Odbiorca	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaki jest wpływ czynników psychologicznych, kulturowych, społecznych itp. na sposób odczytywania i interpretacji informacji w rachunkowości?</li> <li>• jaki jest wpływ różnych czynników komunikacji na zachowania i decyzje odbiorców i użytkowników informacji w rachunkowości?</li> <li>• jakie są relacje między adresatem, odbiorcą i użytkownikiem informacji w komunikacji w rachunkowości?</li> </ul>
Kontakt	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaki jest wpływ nowoczesnych technologii na sposoby, formy i kanały komunikowania się nadawcy i odbiorcy w rachunkowości?</li> <li>• jakie są szanse i zagrożenia związane z rozwojem nowych form kontaktu w komunikacji w rachunkowości?</li> </ul>
Komunikat	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jakie informacje są lub powinny być zawierane w komunikatach w teorii, polityce i praktyce rachunkowości?</li> <li>• co jest „treścią” a co „znaczeniem” komunikatu?</li> </ul>

wicielami teorii i praktyki, pomiędzy księgowymi a menedżerami, pomiędzy jednostkami przygotowującymi sprawozdanie finansowe a audytorami;

- aspekt psychologiczny/behawioralny, dotyczący np. postaw, motywacji i zachowań ludzi w procesie komunikowania się w rachunkowości.

Model Jakobsona pozwala także na wskazanie tematów, obszarów i kierunków badań nad komunikacją w rachunkowości przez pryzmat jego poszczególnych elementów. Przedstawiono to syntetycznie w tabeli 2.7.

Wskazane w tabeli 2.7 przykładowe kierunki badawcze stanowią wyzwanie dla nauki (o) rachunkowości i powinny być, zdaniem autora, przedmiotem zarówno refleksji teoretycznej, jak i badań empirycznych. Będzie to wymagać interdyscyplinarnego spojrzenia i wykorzystania metod, narzędzi i koncepcji zaczerpniętych z innych dyscyplin, takich jak teoria komunikacji, psychologia, filozofia, socjologia czy lingwistyka.

W kolejnych rozdziałach autor skoncentruje się na jednym z elementów komunikacji w rachunkowości, a mianowicie na „kodzie”. Przedmiotem rozważań nie będą wszelkie możliwe kody dające się wykorzystać w komunikacji (np. pominięta będzie kwestia stosowania elementów graficznych), lecz język.

## Rozdział 3

# JĘZYK (W) RACHUNKOWOŚCI

*Rozdział jest poświęcony prezentacji szczegółowego przedmiotu badawczego, czyli języka (w) rachunkowości. Omówiono związki pomiędzy rachunkowością a językiem w dwóch wymiarach. Pierwszy wymiar (język rachunkowości) postrzega rachunkowość jako język (biznesu), a drugi wymiar (język w rachunkowości) dotyczy wykorzystania języka naturalnego w rachunkowości. Związki te rozpatrzono w czterech podejściach: podejściu strukturalnym, podejściu funkcjonalnym, podejściu semiotycznym i podejściu społecznym. Dokonano również przeglądu badań nad językiem (w) rachunkowości, wskazując na przyjmowane paradygmaty, metodologie, podejścia dyscyplinarne oraz podejmowane tematy i problemy badawcze.*

### 3.1. Rachunkowość jako język

Rozważania na temat języka (w) rachunkowości\* należy zacząć od ustalenia, czym właściwie jest język. Saussure (1961) dokonał podziału „języka” (jako przedmiotu zainteresowania językoznawstwa) na trzy kategorie: „język” (*langage*) jako mowa, czyli zdolność mówienia i porozumiewania się, „język” (*langue*) jako system znaków o określonej strukturze formalnej oraz „język” (*parole*) jako wypowiedź, czyli użycie tego systemu. Termin „język” jest pojęciem wieloznacznym, różnie definiowanym przez rozmaite szkoły lingwistyczne jak i przez dyscypliny zajmujące się badaniem języka w przeróżnych perspektywach, jak np. filozofia języka, socjologia języka (socjolingwistyka), semiotyka (semiologia), psycholingwistyka czy etno-

---

\* Nawias w wyrażeniu „język (w) rachunkowości” jest zamierzony i uzasadniony względami, o których będzie mowa w dalszej części rozdziału.

lingwistyka. Każda z wymienionych dyscyplin postrzega język i jego funkcjonowanie w zupełnie innym kontekście. Na potrzeby dalszych rozważań w dużym uproszczeniu można przyjąć, że język w szerokim sensie jest systemem znaków służącym do porozumiewania się, przy czym ujęcie to będzie w miarę potrzeb modyfikowane w dalszych rozważaniach.

W świecie rachunkowości powszechnie podzielany jest pogląd, że rachunkowość jest językiem biznesu (*accounting is the language of business*). To zdanie, traktowane wręcz jak „aksjomat”, jest powtarzane w podręcznikach, artykułach, referatach konferencyjnych, artykułach prasowych, a także w wypowiedziach osób zajmujących się rachunkowością czy to na poziomie teorii, polityki, czy praktyki. Fundamentalne pytanie brzmi jednak następująco: czy wszyscy rozumieją to zdanie tak samo? Analiza literatury wskazuje, że absolutnie tak nie jest. Po pierwsze, dla jednych rachunkowość jest językiem w sensie (prawie) dosłownym, gdyż wykazuje podobieństwo strukturalne do języka naturalnego, podczas gdy dla innych decydującym kryterium uznawania rachunkowości za język jest to, że jako narzędzie opisu i konstruowania rzeczywistości gospodarczej jest ona również narzędziem komunikacji. Po drugie, rozważając rachunkowość jako język, jedni mają na myśli język naturalny (np. fachową terminologię stosowaną w rachunkowości), inni – system znaków i kodowania (podobnie jak ma to miejsce np. w matematyce lub muzyce, które posługują się swoim własnym „językiem”), a jeszcze inni używają określenia „język rachunkowości” (nierzadko z przymiotnikami „globalny” lub „uniwersalny”), mówiąc np. o MSSF (Ong, 2003; Jacob i Madu, 2004) lub języku *Extensible Business Reporting Language* – XBRL (Hannon, 2001). Dla zachowania równowagi trzeba dodać, że niektórzy autorzy sceptycznie podchodzą do traktowania rachunkowości jako języka biznesu (Rowe, 1998; Williams, 1998]. O wielości perspektyw decydują, zdaniem autora, dwa czynniki: niezwykle bogactwo semantyczne terminu „język” oraz sposób postrzegania (a przez to również badania) języka, który jest zupełnie inny w językoznawstwie ogólnym, a inny np. w filozofii czy socjologii języka. Zgodnie z zaproponowaną przez autora (Masztalerz, 2013b) typologią można wyróżnić cztery podejścia do analizowania relacji między językiem a rachunkowością, a mianowicie:

- 1) podejście strukturalne, w którym rachunkowość rozpatruje się jako język, gdyż jest systemem znaków konwencjonalnych, ma podobną do języka naturalnego konstrukcję opartą na „słowniku” i „gramatyce” oraz umożliwia, jako system uniwersalny, wyrażanie (prawie) dowolnej treści;
- 2) podejście funkcjonalne, w którym rachunkowość traktuje się (podobnie jak język naturalny) jako narzędzie komunikacji pomiędzy nadawcą a odbiorcą;
- 3) podejście semiotyczne, wedle którego rachunkowość jest systemem znaków, które można analizować w wymiarze semantycznym (sens i znaczenie), syntaktycznym (składnia i logika) oraz pragmatycznym (oddziaływanie na odbiorcę);
- 4) podejście społeczne, w którym rachunkowość można postrzegać z perspektywy filozofii lub socjologii języka jako zjawisko i produkt społeczno-kulturowy,



w tym m.in. jako narzędzie kreowania (konstruowania) obrazu rzeczywistości oraz jego komunikowania.

Zaproponowana typologia podejść ma charakter dyskusyjny i otwarty. Dokonany podział jest umowny choćby z tego względu, że zagadnienie komunikowania się mogłoby również zostać częściowo ujęte w podejściu semiotycznym lub społecznym, a z kolei z podejścia społecznego można by wyodrębnić podejście kulturowe. Można by również dokonać podziału według kryterium dyscyplin, w świetle których rozpatruje się rachunkowość jako język, albo według kryterium paradygmatów badawczych czy metodologii. Jest to jednak, zdaniem autora, zbędne, gdyż zasadniczym celem rozważań jest tutaj ustalenie związków między rachunkowością i językiem, natomiast przedstawiona typologia podejść służy jedynie uporządkowaniu dalszego wywodu. Dla kontrastu można w tym miejscu przytoczyć typologię zaproponowaną przez Sawarjuwono (1995), który wyróżnił trzy podejścia do ujmowania rachunkowości jako języka biznesu: pierwsze – skoncentrowane na definicjach języka, drugie – podkreślające rolę rachunkowości jako języka służącego do komunikacji, oraz trzecie – akcentujące filozofię używania rachunkowości jako języka.

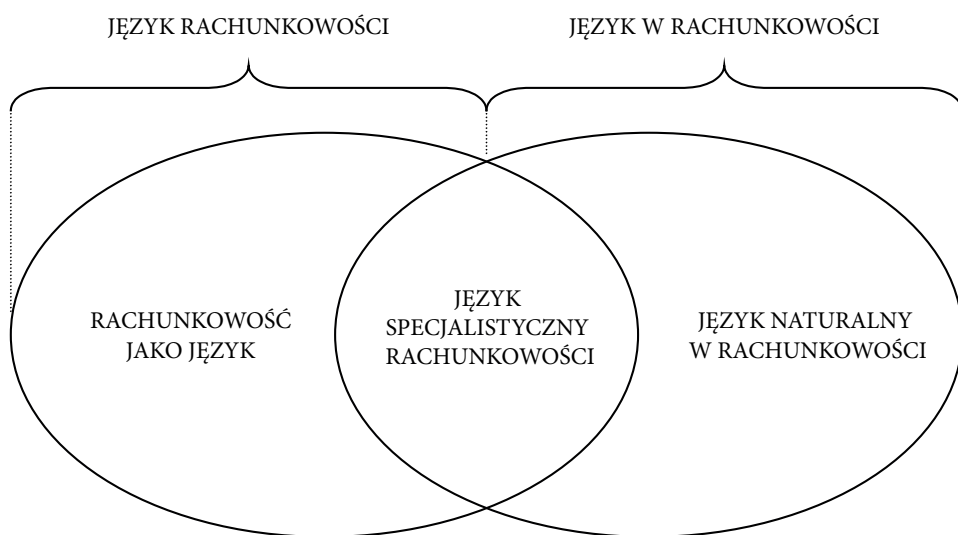
Przed przystąpieniem do dalszych dociekań nad związkami rachunkowości z językiem konieczna jest jedna uwaga terminologiczna. W tytule rozdziału użyto (nieprzypadkowo) wyrażenia „język (w) rachunkowości”. Sformułowanie to jest połączeniem dwóch pojęć stosowanych w dalszych rozważaniach „język rachunkowości” i „język w rachunkowości”. Zdefiniowanie i rozróżnienie tych pojęć jest niezbędne dla zachowania przejrzystości wywodu i zrozumiałości myśli. W celu nakreślenia istoty tego autorskiego rozróżnienia można się posłużyć analogią do muzyki. W sensie przenośnym muzyka może być rozumiana jako język, gdyż coś komunikuje (np. stan emocjonalny), sprzyja integracji międzyludzkiej, odzwierciedla i kształtuje kulturę itd. W bardziej dosłownym ujęciu można mówić o „języku muzyki”, który sprowadza się do powszechnie przyjętego arbitralnego systemu znaków (notacji muzycznej), za pomocą których (zgodnie z zasadami składni właściwej dla notacji muzycznej) są zapisywane utwory muzyczne. Znając zasady „języka muzyki”, można zapisać każdą melodię. Zapis ten wymaga jednak również użycia języka naturalnego (np. przy określaniu tempa lub głośności), co można określić mianem „języka specjalistycznego”<sup>\*</sup>. A zatem z jednej strony mamy muzykę jako język *per se* („język muzyki”), natomiast z drugiej strony mamy wykorzystanie języka naturalnego („język w muzyce”), a część wspólną stanowi „język specjalistyczny”.

Analogicznie rachunkowość można postrzegać jako język, który opiera się na określonych zasadach zapisu w celu odzwierciedlenia istoty zjawisk gospodarczych („język rachunkowości”), ale opis ten wymaga też zastosowania fachowej terminologii („język specjalistyczny rachunkowości”), przy czym terminologia ta jest również składową języka naturalnego, który w rachunkowości wykorzystuje się powszechnie

---

<sup>\*</sup> Zaczepnięty z lingwistyki termin „język specjalistyczny” będzie dokładnie omówiony w podrozdziale 3.2.

w różnego rodzaju raportach pod postacią słów, terminów, wyrażeń, tekstów, opisów, objaśnień, narracji itd. Innymi słowy, w dalszych rozważaniach przez „język rachunkowości” rozumiany będzie system znaków rachunkowości (włącznie z językiem specjalistycznym), natomiast „język w rachunkowości” pojmowany będzie jako obecność (zastosowanie) języka naturalnego w rachunkowości. Tak określone pola semantyczne powodują, że termin „język specjalistyczny rachunkowości” jest częścią wspólną „języka rachunkowości” oraz „języka w rachunkowości”, co przedstawiono na rysunku 3.1.



Rysunek 3.1. Język (w) rachunkowości

Wprowadzone przez autora pojęcia porządkują dyskurs na temat relacji pomiędzy językiem a rachunkowością. Wprawdzie istnieje obszar wspólny obu terminów, co może być postrzegane jako brak precyzji, zważywszy jednak na naturę rachunkowości, która jest oparta częściowo na języku naturalnym („słownik”, czyli np. nazwy kont), a częściowo na języku własnym („składnia”, czyli np. zasady księgowania), trudno oddzielić to, co nazwano „językiem rachunkowości”, od tego, co określono jako „język w rachunkowości”. Kategorie te muszą się w pewnym stopniu pokrywać, gdyż rachunkowość nie istnieje jako system znaków zupełnie niezależny od języka naturalnego. Przedmiotem dalszych rozważań w niniejszym podrozdziale będzie rachunkowość jako język. Kwestia języka naturalnego w rachunkowości, jak również problem języka specjalistycznego (który, jak wcześniej wspomniano, stanowi część wspólną „języka rachunkowości” i „języka w rachunkowości”) zostaną przedstawione w podrozdziale 3.2.

Zgodnie z przyjętą typologią relacje między rachunkowością a językiem można rozpatrywać w **podejściu strukturalnym**, w którym rachunkowość traktuje

się jako język dlatego, że wykazuje on (w sensie jego konstrukcji) cechy wspólne z językiem naturalnym. Grzegorzczukowa (2008, s. 13) definiuje język jako „system znaków konwencjonalnych, fonicznych, służący do porozumiewania się o wszystkim (uniwersalny), charakteryzujący się tzw. dwuklasowością, tzn. udziałem gramatyki, umożliwiającej nieograniczone tworzenie nowych konstrukcji”. Autorka wskazuje również na kilka podstawowych cech języka. Po pierwsze, język jest systemem znaków umownych, opartych na pewnym społecznym uzusie znanym nadawcy i odbiorcy. Po drugie, język ma budowę dwustopniową, gdyż znaki składają się z diakrytów (np. fonemów w języku naturalnym), co jest przejawem jego ogromnej ekonomiczności. Po trzecie, znaki mają charakter abstrakcyjny, tj. nie określają konkretnego obiektu, lecz odnoszą się do całej klasy obiektów. Po czwarte, język cechuje polisemiczność, polegająca na twórczych przesunięciach znaczeń za pomocą metafory i metonimii. Po piąte, język jest uniwersalny, tj. pozwala jego użytkownikowi na wyrażenie wszystkiego, co chce wyrazić. Po szóste, język jest systemem otwartym, gdyż pozwala na tworzenie nowych wypowiedzi w nieskończoność. Bühler (2004) nazywa to dwuklasowością języka. Niektóre systemy znaków, np. systemy sygnalizacji flagowej lub znaki drogowe, mają charakter jednoklasowy (słownikowy). Cały system zawiera jednostki sensu jednego rodzaju. Jednoklasowy system symboli da się wyczerpująco opisać przez ustalenie budowy używanych sygnałów, ustalenie dla każdego z nich typowej sytuacji, w której jest używany, oraz celu użycia. System typu językowego ma charakter dwuklasowy, gdyż buduje każdy komunikat w dwu kolejnych krokach, tj. przez dobór wyrazów (słownik) i budowę zdania (gramatyka). Innymi słowy, język (jak np. system dziesiętny zapisu liczb) jest systemem pozycyjnym i pozwala w dostatecznie różnicowany i ściśle sposób za pomocą ograniczonego zbioru konwencji budować nieograniczoną liczbę wypowiedzi.

W świetle przedstawionej definicji oraz cech języka naturalnego powstaje pytanie, na ile uprawnione jest określanie rachunkowości mianem „język biznesu”. Rachunkowość niewątpliwie jest systemem, który pozwala tworzyć znaczenia, oraz systemem, który dostarcza informacji. Informacje są konstruowane na podstawie danych przetwarzanych systematycznie w taki sposób i za pomocą takich reguł, by niosły znaczenie dla użytkowników, tj. odzwierciedlały rzeczywistość ekonomiczną przedsiębiorstwa. Rachunkowość można rozpatrywać jako system znaków konwencjonalnych, umożliwiający kodowanie i dekodowanie informacji. System ten ma charakter otwarty, gdyż – podobnie jak język – składa się z dwóch klas: „słownika” (licznego, ale względnie ograniczonego w danym momencie) i „gramatyki”, czyli reguł pozwalających tworzyć nieograniczoną liczbę nowych konstrukcji, niosących nowe informacje. Przez „słownik” w języku rachunkowości można rozumieć np. terminy określające kategorie zjawisk będących przedmiotem opisu (np. nazwy kont, składników sprawozdania finansowego, wskaźników lub mierników stosowanych w pomiarze dokonań), natomiast „składnią” można określić zasady i metody tworzenia „zdań” (np. zasada podwójnego zapisu, zasady korespondencji

kont księgowych, metody i zasady wyceny i prezentacji składników sprawozdania finansowego, formuły mierników i wskaźników). Można również uznać, że rachunkowość jest systemem uniwersalnym, pozwalającym na wyrażanie dowolnej treści, choć oczywiście wyłącznie w zakresie ograniczonym do spektrum zainteresowania rachunkowości, tj. rzeczywistości ekonomicznej przedsiębiorstwa. Język bowiem – jak zauważa Jain (1973) – odzwierciedla zjawiska w realnym świecie, podczas gdy rachunkowość przedstawia zjawiska w świecie biznesu.

Jak dotąd dość rzadko rozważano status rachunkowości jako języka w aspekcie strukturalnym. McClure (1983, s. 7) uważa, że aby uznać coś za język, konieczne jest najpierw zdefiniowanie parametrów języka i na podstawie różnych definicji języka dochodzi do konkluzji, że rachunkowość nie jest językiem w sensie lingwistycznym, jednak ma z nim wiele cech wspólnych. Przede wszystkim jest systemem organizowania i komunikowania informacji. Tanaka (1982) uważa, że rachunkowość jako język jest tłumaczeniem ze zwykłego języka (każda transakcja jest tłumaczona ze zwykłego języka na język rachunkowości). Język pozwala na przełożenie znaczenia (myśli) na znak. Przedmiotem języka rachunkowości są operacje gospodarcze oraz zasoby jednostki. Jain (1973), Ramaglia (1988) oraz Belkaoui (1989) patrzą na język rachunkowości z innej perspektywy. Podzielają pogląd, że rachunkowość jest językiem w sensie finansowej gramatyki, reguł i konwencji. Jain (1973, s. 101) stwierdza, że „reguły rachunkowości formalizują strukturę rachunkowości w ten sam sposób jak gramatyka formalizuje strukturę języka”. Ramaglia (1988) i Belkaoui (1989) wysuwają na plan pierwszy inną cechę języka, tj. użycie symboli, gdyż zarówno język naturalny, jak i język rachunkowości używają symboli zawierających jakieś znaczenie. McClure (1983) bada słuszność poglądu, że rachunkowość jest językiem biznesu i sugeruje, że jeśli tak jest, to można wykorzystać metody lingwistyczne w badaniu rachunkowości. Analizuje stopień zgodności pomiędzy rachunkowością a językiem naturalnym przede wszystkim w wymiarze strukturalnym i leksykalnym (semantycznym). Dochodzi do wniosku, że nawet jeśli rachunkowość nie jest językiem w wąskim sensie, to jednak wykazuje wiele cech wspólnych, których waga uprawnia do stosowania różnych modeli językoznawczych do badania rachunkowości. Opierając się na modelu gramatyki transformacyjnej Chomsky'ego, formułuje podstawy swoistej składni rachunkowości. Przyjmuje, że odpowiednikiem zdań w języku naturalnym są w rachunkowości zapisy księgowe. Każdy zapis (zdanie) składa się z czterech elementów, do których należą: nazwy kont (rzeczownik), kwoty pieniężne (przymiotnik), treść operacji (czasownik) oraz data. Zdania te łączą się w struktury wyższego rzędu (np. sprawozdanie finansowe), tak jak zdania w języku naturalnym mogą tworzyć tekst.

Jak przyjęto w proponowanej typologii podejść do ujmowania relacji między językiem a rachunkowością, język można rozpatrywać w **podejściu funkcjonalnym**, czyli przez pryzmat jego funkcji, z których najważniejsza jest niewątpliwie funkcja komunikacyjna, język bowiem służy głównie do porozumiewania się. Rachunkowość jako język również stanowi narzędzie komunikacji pomiędzy twórcami informacji

oraz ich użytkownikami (Avery, 1953; Haried, 1970; J.E. Smith, 1972; Bloomfield, 2008). Komunikacyjne aspekty rachunkowości omówiono w rozdziale drugim.

Funkcje języka od zawsze stanowiły przedmiot zainteresowania lingwistów (m.in. Jakobsona, którego model komunikacji językowej, w tym również funkcje języka, przedstawiono w rozdziale drugim). Bühler (2004) opracował model, wedle którego język ludzki pełni trzy funkcje: ekspresywną (wyrażanie), impresywną (apel) oraz symboliczną (przedstawianie). Funkcje języka odpowiadają w tym modelu trzem funkcjom semantycznym złożonego znaku językowego. Znak jest symbolem na mocy swojego przyporządkowania do przedmiotów i stanów rzeczy, symptomem na mocy swojego związku z nadawcą, którego stan wewnętrzny wyraża, oraz sygnałem na mocy tego, że stanowi apel do słuchacza, którego zewnętrznym lub wewnętrznym zachowaniem steruje podobnie jak np. znaki drogowe. Wszystkie trzy funkcje językowe wskazane przez Bühlera można, *per analogiam*, przypisać również rachunkowości. W procesie komunikacji nadawca (twórca informacji rachunkowych) kieruje komunikat do odbiorcy (użytkownika informacji rachunkowych) i wyraża swój pogląd o rzeczywistości (gospodarczej) organizacji. „Znak” w rachunkowości jest jednocześnie symbolem (bo przedstawia np. stan rzeczy), symptomem (bo przedstawiony stan rzeczy wyraża zdanie nadawcy) i sygnałem (bo przedstawiony stan rzeczy wywiera wpływ na odbiorcę).

Powstaje w tym miejscu pytanie, czy w komunikacji w rachunkowości można wyodrębnić (poza funkcją poznawczą, stanowiącą trzon tego procesu) również pozostałe funkcje językowe. Rzadziej można się doszukać funkcji fatycznej, zorientowanej na utrzymywanie kontaktu, ujawnia się ona bowiem przede wszystkim (choć nie tylko) w komunikacji bezpośredniej (np. może być widoczna w przypadku komunikacji na linii księgowy-menedżer). Istnieje natomiast funkcja metajęzykowa, bowiem rachunkowość dysponuje własnym metajęzykiem, który pojawia się wtedy, gdy rachunkowość „opowiada” o sobie (w ramach metateoretycznej autorefleksji), tj. gdy komunikat jest skupiony na używanym kodzie (języku) opisu rzeczywistości ekonomicznej. Funkcja emotywna przejawia się w tym, że komunikaty rachunkowe są wyrazem poglądu (profesjonalnego osądu) nadawcy o świecie zdarzeń gospodarczych, natomiast wyrazem funkcji fatycznej jest to, że komunikaty mają za zadanie wywieranie wpływu na odbiorcę i jego zachowanie (podejmowane decyzje). Funkcję poetycką obserwuje się głównie w raportowaniu narracyjnym, gdzie możliwości „twórczego” przedstawiania rzeczywistości są dużo większe (w zakresie środków stylistycznych i retorycznych) niż na przykład w sprawozdawczości finansowej.

Język, jako system znaków, można rozpatrywać również w **podejściu semiotycznym**. Zdaniem Eco (2009), semiotyka\* zajmuje się wszystkim tym, co może zo-

---

\* Termin „semiotyka”, osadzony w tradycji filozofii i semiotyki logicznej Peirce’a (dla którego semiotyka była „nauką nauk”), jest najbardziej rozpowszechnionym, lecz nie jedynym, jakiego się używa dla określenia nauki o znakach. We francuskiej tradycji semiotycznej stosuje się często pojęcie „semiologia”, wywodzące się z prac Saussure’a, twórcy strukturalizmu, według którego jest ona nad-

stać uznane za znak, czyli coś, co zastępuje coś innego. Semiotykę zatem najkrócej można zdefiniować jako naukę\* o znakach lub teorię znaków. Obejmuje ona zatem analizę wszelkich znaków takich jak słowa, obrazy, dźwięki, gesty czy przedmioty. O ile klasycy semiotyki zajmowali się przede wszystkim definicją znaku, o tyle współcześni semiotycy badają głównie procesy tworzenia znaczeń i przedstawiania rzeczywistości; analizują znaki w kontekście tworzonych przez nie systemów semiotycznych (Chandler, 2011). W 1938 roku Morris (za: Petrilli i Ponzio, 2005) wyróżnił trzy wymiary semiozy, czyli procesu, w którym coś funkcjonuje jako znak:

- wymiar semantyczny, czyli stosunek (stosunki) znaku do tego, czego jest znakiem (tymi relacjami zajmuje się semantyka);
- wymiar syntaktyczny, czyli stosunki między różnymi znakami oraz wewnętrzna budowa (konstrukcja) znaku złożonego (tymi relacjami zajmuje się syntaktyka);
- wymiar pragmatyczny, czyli stosunki między znakami i ich użytkownikami, tj. nadawcami i odbiorcami znaków (tymi relacjami zajmuje się pragmatyka).

Przedstawione wymiary semiotyki można zilustrować na przykładzie języka naturalnego, czyli najbardziej powszechnego systemu znaków, jaki znamy. Wymiar semantyczny określa znaczenie słów, zwrotów, zdań i wypowiedzi oraz ich odniesienie do rzeczywistości pozajęzykowej. Wymiar syntaktyczny obejmuje zasady składni (jak i całej gramatyki), wedle której budowane są wypowiedzi. Wymiar pragmatyczny skupia się na procesie komunikacji językowej i oddziaływaniu wypowiedzi na rozumienie i interpretację u odbiorcy. Badanie języka może zatem się skupiać na badaniu znaczeń (semantyka), badaniu logiki i gramatyki wypowiedzi (syntaktyka) lub badaniu celów (intencji) nadawców oraz skutków wypowiedzi u odbiorców (pragmatyka).

Centralnym pojęciem w semiotyce jest „znak”. Znakiem może być cokolwiek, o ile coś „oznacza”, czyli nie wskazuje na siebie, ale zastępuje coś innego (Chandler, 2011). Dwa najpopularniejsze modele znaku wykorzystywane w semiotyce do dziś to:

- model diadyczny Saussure’a, w którym znak składa się z dwóch elementów: znaczącego (*signifiant*), czyli formy przyjmowanej przez znak, oraz znaczonego

---

rzędną w stosunku do językoznawstwa „nauką badającą życie znaków w obrębie życia społecznego” (Saussure, 1961, s. 31), wyjaśniającą, na czym polegają znaki i jakie prawa nimi rządzą. Barthes (2009), francuski filozof, lingwista i literaturoznawca, który był kontynuatorem szkoły Saussure’a, lokuje semiologię w obrębie językoznawstwa, niemniej zaznacza, że ma ona zastosowanie również do obiektów niejęzykowych (np. obiektów wizualnych). Jako synonimu „semiotyki” i „semiologii” używano swego czasu również terminu „semantyka”, którą obecnie uznaje się powszechnie (zarówno w tradycji semiotycznej, jak i semiologicznej) za jeden z trzech działów semiotyki (lub semiologii). O podstawach semiotyki można przeczytać w dziełach takich autorów, jak Pelc (1982), Buczyńska-Garewicz (1994), Sebeok (1994), Danesi (2004), Petrilli i Ponzio (2005), Copley (2005; 2010), Chandler (2011) czy Hamel (2011).

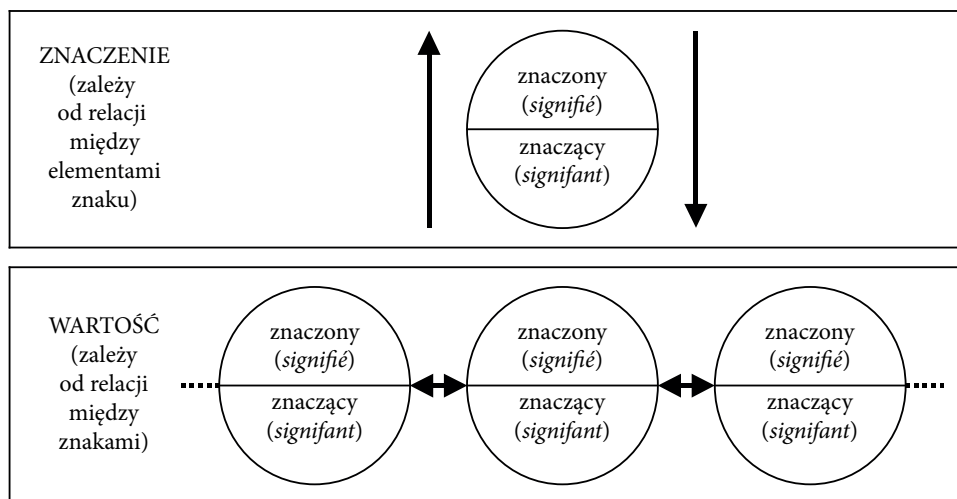
\* Jak zauważa Chandler (2011), określanie semiotyki jako dziedziny nauki jest zwodnicze, gdyż jak dotąd nie wypracowała ona powszechnie przyjętych założeń, modeli czy metod badań, pozostając teorią, której dopiero próbuje się nadać kształt.

(*signifié*), czyli pojęcia, do którego znak się odnosi; akt (którego „produktem” jest znak) łączący znaczący ze znaczoną to „znaczenie”;

- model triadyczny Peirce’a, w którym na znak składają się trzy elementy: reprezentamen (*representamen*), czyli forma przyjmowana przez znak, interpretant (*interpretant*), czyli znaczenie, jakie niesie znak, oraz przedmiot/obiekt (*object*), czyli to, co jest poza znakiem i do czego znak się odnosi; interakcje pomiędzy tymi trzema elementami Peirce określa słowem „semioza”.

W dużym uproszczeniu można przyjąć, że różnica między tymi modelami sprowadza się głównie do tego, że model Peirce’a włącza sam przedmiot (desygnat) do znaku, podczas gdy w modelu Saussure’a znak ma charakter „niematerialny”. W odniesieniu do rachunkowości większą użyteczność ma, zdaniem autora, model diadyczny, gdyż rachunkowość jest „językiem pojęć”, a nie „językiem realiów”, a w języku tym referent (np. składnik majątku lub kapitału, koszt lub przychód) nie istnieje obiektywnie, tylko jest konstruowany (znak powstaje w wyniku złożenia elementu znaczącego i znaczonego).

Warto zauważyć, że w modelu Saussure’a ideą zasadniczą jest tzw. wartość znaku, która nie pokrywa się z jego znaczeniem (choć jest jego elementem), a zależy od powiązań między znakami w ramach danego systemu znaków (rysunek 3.2).



**Rysunek 3.2. Znaczenie i wartość znaku w modelu Saussure’a**

Źródło: na podstawie (Saussure, 1961, s. 120–125)

Znak nie posiada żadnej „bezwzględnej” wartości niezależnej od tego rodzaju kontekstu. Saussure (1961, s. 118–119) ilustruje to przykładem figury konika szachowego (skoczka), którą w przypadku jej zagubienia lub zniszczenia można zastąpić czymkolwiek, o ile nada się temu „wartość” (możliwość wykonywania przypisanych do skoczka ruchów). Wszystkie wartości, zdaniem Saussure’a (1961, s. 123)

składają się zawsze z rzeczy niepodobnej, dającej się wymienić na tę rzecz, której wartość mamy określić, oraz z rzeczy podobnych, które można porównać z tą rzeczą, o której wartość nam chodzi. Barthes (2009, s. 44–45) wyjaśnia to na przykładzie ekonomii: aby zaistniał znak (czyli „wartość” ekonomiczna), potrzeba z jednej strony możliwości wymiany rzeczy niepodobnych (takich jak np. praca i płać), a z drugiej – porównania rzeczy podobnych względem siebie (np. można wymienić określoną kwotę pieniędzy na jakiś towar lub usługę). Jak konstatuje Barthes (2009, s. 45), „sens zostaje rzeczywiście ustalony tylko w wyniku podwójnej determinacji: znaczenia i wartości” .

Znaki w języku rachunkowości można odczytywać zarówno na poziomie denotacyjnym, jak i konotacyjnym. Przykładowo, zapis „Kasa Dt 100, Kredyt Ct 100” denotuje, że zaciągnięto kredyt gotówkowy. Konotacje mogą być jednak bardzo różne, np. (1) spółka się zadłuża, bo ma problemy finansowe lub (2) spółka zaciągnęła kredyt, żeby zainwestować w rozwój. Interpretacja znaku zależy od kontekstu i żeby wychwycić właściwe znaczenie, trzeba skonfrontować inne zapisy księgowo, ale nawet to może być niewystarczające (np. spółka mogła w tym samym okresie nabyć środki trwałe, co jest widoczne w ewidencji księgowej, niemniej nie jest to jeszcze dowodem na to, że uprzednio zaciągnięty kredyt był związany z tym zakupem). Problem komplikuje się na poziomie odbiorcy zewnętrznego, który ma dostęp wyłącznie do sprawozdania finansowego, a zatem widzi jedynie skutki zdarzeń w syntetycznej formie, co zmusza go do „odgadywania” możliwych sensów transakcji i zdarzeń. Przykładowo, jeśli w pozostałych kosztach operacyjnych jest ujawniona kwota odpisów aktualizujących, to na poziomie denotacji oznacza to jedynie tyle, że dokonano odpisów z tytułu utraty wartości niefinansowych aktywów trwałych, ale na poziomie konotacji może to oznaczać, że np. (1) nastąpiły okoliczności powodujące utratę wartości majątku lub (2) spółka próbuje manipulować wynikiem finansowym i go zaniża.

Semiotyka zajmuje się nie tylko samymi znakami, lecz również (a nawet przede wszystkim) komunikacją pomiędzy nadawcą a odbiorcą. U podstaw procesu komunikacji, rozumianego jako przepływ sygnału ze źródła do adresata, leży system sygnifikacji (kod)\*, będący autonomicznym układem semiotycznym mającym możliwość istnienia niezależnie od jakiegokolwiek aktu komunikacyjnego, który umożliwi jego zaistnienie (Eco, 2009). Można stworzyć system sygnifikacji (np. język) niezależnie od jakiegokolwiek aktu komunikacyjnego, nie jest jednak możliwa komunikacja bez systemu sygnifikacji, czyli kodu łączącego jednostki obecne z nieobecnymi.

W świetle powyższych ustaleń język rachunkowości można rozpatrywać w ujęciu semiotycznym jako system znaków umożliwiający kodowanie i dekodowanie informacji oraz komunikację (transfer znaczeń) między nadawcą a odbiorcą. Język rachunkowości można badać we wszystkich trzech aspektach semiotyki: syntaktycznym, semantycznym i pragmatycznym, co syntetycznie przedstawiono w tabeli 3.1.

---

\* Kod jako podstawa komunikacji będzie obiektem badań językowych w rachunkowości przeprowadzonych w rozdziale czwartym.



Tabela 3.1. Semiotyczne aspekty języka rachunkowości

Aspekt syntaktyczny	Aspekt semantyczny	Aspekt pragmatyczny
<i>Stosunek lub stosunki pomiędzy znakami</i>	<i>Stosunek lub stosunki znaku do tego, czego jest on znakiem</i>	<i>Stosunek lub stosunki między znakiem a jego użytkownikami</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaka jest struktura systemu rachunkowości?</li> <li>• jakie są zasady „gramatyki” rachunkowości?</li> <li>• jak klasyfikować dane?</li> <li>• jak przetwarzać dane w informację?</li> <li>• jak tworzyć nowe konstrukcje?</li> <li>• jak zapewnić spójność i logikę?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jakie znaczenie mają znaki w rachunkowości?</li> <li>• jaką wartość mają znaki w rachunkowości?</li> <li>• czy w rachunkowości istnieją znaki bez treści semantycznej?</li> <li>• jak zapewnić jednoznaczność pojęciową?</li> <li>• jakie problemy rodzi tłumaczenie standardów międzynarodowych i czy można im zapobiec?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jak tworzone i odczytywane są informacje?</li> <li>• jakie skutki wywołują informacje u użytkowników?</li> <li>• jaka jest rola czynników behawioralnych w procesie komunikacji?</li> <li>• jakie są warunki użyteczności informacji dla odbiorców?</li> <li>• jak zapewnić efektywną komunikację?</li> </ul>

Źródło: (Masztalerz, 2013c, s. 39).

Język można również rozpatrywać w **podjęciu społecznym**, jako zjawisko i produkt społeczny. Język pełni dwie ważne funkcje: socjalizującą (integrowanie członków danej społeczności) i kulturotwórczą (gromadzenie wiedzy i doświadczeń). W tym kontekście jest rozpatrywany przez takie dziedziny jak filozofia języka, socjolingwistyka (socjologia języka) czy językoznawstwo kulturowe. Na gruncie rachunkowości podejście społeczne budzi najwięcej emocji, o ile bowiem ujęcia strukturalne czy funkcjonalne zajmują się dość abstrakcyjną (i mało ciekawą dla praktyki) teorią rachunkowości jako języka, o tyle takie kwestie jak rola rachunkowości jako narzędzia kreowania (konstruowania) rzeczywistości czy problemy związane z międzykulturowymi różnicami implikującymi różne problemy w procesie komunikacji w rachunkowości cieszą się ogromnym zainteresowaniem zarówno ze strony teoretyków, jak i praktyków tej dziedziny.

Roberts i Scapens (1985; 1990) rozpatrują język rachunkowości z punktu widzenia filozofii języka i podkreślają jego znaczenie (*significance*) w organizacjach, służy on bowiem jako narzędzie porozumienia (wspólny język) członków organizacji w różnych działach do koordynowania, integrowania i oceny podejmowanych działań. Używanie języka rachunkowości odzwierciedla i kształtuje rzeczywistość organizacji. Język ten jest odbiciem potrzeb, celów i interesów aktorów\* organizacyjnych, przez co wpływa na kształt organizacji. Jednocześnie język ten jest również w stanie dyscyplinować członków organizacji i strukturyzować ich oczekiwania, działania

\* Przez „aktora” (społecznego) w socjologii rozumie się jednostkę, grupę społeczną lub instytucję w rozumieniu podmiotu społecznego wchodzącą w interakcje z innymi podmiotami, odgrywającą w danej sytuacji społecznej określoną rolę i oddziałującą na innych (Szacka, 2003, s. 122).

i relacje. Lavoie (1987) twierdzi, że rachunkowość powinna być rozumiana jako język w tym sensie, że jest procesem dwukierunkowej międzyludzkiej komunikacji. Język to nie tylko mówienie, to również sposób postrzegania realnego świata (np. poprzez mierniki dokonań). Jest to także proces wzajemnego dostosowywania się i komunikacji, w którym wiedza społecznie konstruowana przez uczestników procesu jest większa niż wiedza posiadana przez każdego z nich osobno. Sawarjuwono (1995) uważa, że język rachunkowości to produkt społeczny, będący produktem ciągle zmieniającego się społeczeństwa. Użytkownicy języka rachunkowości są ludźmi, których nie można oddzielić od ich zmysłów, uczuć, zainteresowań, potrzeb, wartości itp. Sawarjuwono (1995) wychodzi z twierdzenia Habermasa, że najważniejszym elementem pozwalającym zrozumieć zjawiska społeczne jest kompetencja komunikacyjna, a nie kompetencja językowa. Kompetencja komunikacyjna obejmuje nie tylko syntaktyczny i semantyczny wymiar języka, lecz również „uzasadnienie” (*rationale*) wypowiedzi. Fundamentalną funkcją rachunkowości jest komunikowanie ekonomicznej rzeczywistości organizacji. Komunikacja przybiera formę informowania lub bycia informowanym, motywowania, dokonywania uzgodnień, podejmowania decyzji, a także umacniania władzy. Dzięki komunikacji każda jednostka jest zdolna zdobyć, osiągnąć i przekazać wiedzę (informację), zatem komunikacja sprzyja społecznym interakcjom. Język rachunkowości również służy komunikacji: organizuje, komunikuje i koordynuje informacje.

### 3.2. Język naturalny w rachunkowości

Rachunkowość można uznawać za język *per se*, niemniej związki między rachunkowością a językiem są widoczne również w innym świetle, a mianowicie w aspekcie wykorzystania języka naturalnego w postaci słów, wyrażeń, tekstów, narracji. Język naturalny jest obecny w teorii, polityce i praktyce rachunkowości i odgrywa ważną rolę w komunikacji. Rachunkowość można rozumieć jako język biznesu, nie jest to jednak język autonomiczny, niezależny od języka naturalnego jak np. język logiki formalnej. Wśród problemów funkcjonowania języka naturalnego w rachunkowości można, zdaniem autora, wyróżnić dwa najważniejsze: po pierwsze, problem języka specjalistycznego rachunkowości (który, jak wyjaśniono w poprzednim podrozdziale, stanowi część wspólną terminów „język rachunkowości” i „język w rachunkowości”), a po drugie, problem tekstów i narracji w rachunkowości. Problem pierwszy jest zasadniczy, gdyż za pomocą języka naturalnego są definiowane pojęcia, na których opiera się język rachunkowości. Problem drugi zyskuje na znaczeniu w ostatnich latach w związku z coraz większym wykorzystaniem narracji w rachunkowości.

Posługując się przedstawioną w poprzednim podrozdziale typologią podejść do badania rachunkowości jako języka, stosowanie języka naturalnego w rachunkowości można rozważać, *per analogiam*, również w następujących podejściach:

- 1) podejście strukturalne, zgodnie z którym celem zastosowania języka naturalnego (zwłaszcza języka specjalistycznego) w rachunkowości jest definiowanie pojęć, nazywanie i klasyfikowanie obiektów i zjawisk (zgodnie z przyjętą terminologią specjalistyczną) oraz ich klasyfikowanie, formułowanie zasad i metod, opisywanie rzeczywistości gospodarczej, w tym transakcji, zdarzeń i zjawisk, których skutki odzwierciedla rachunkowość;
- 2) podejście funkcjonalne, w którym rachunkowość wykorzystuje język naturalny (np. narracje) do przekazywania informacji oraz do komunikacji (np. między twórcą standardów rachunkowości a przedstawicielami zawodów rachunkowych czy między księgowymi a inwestorami, menedżerami lub innymi odbiorcami zestawień, analiz, raportów, sprawozdań);
- 3) podejście semiotyczne, w którym język naturalny w rachunkowości służy do tworzenia znaczeń, objaśniania, interpretowania lub konstruowania obrazu rzeczywistości, a także do zarządzania wrażeniem, tj. wywierania wpływu na sposób postrzegania opisywanej rzeczywistości przez odbiorcę komunikatu;
- 4) podejście społeczne, w którym język w rachunkowości jest z jednej strony narzędziem gromadzenia wiedzy i doświadczeń oraz integrowania danej społeczności (np. organizacji gospodarczej, instytucji, środowisku naukowym, stowarzyszeniu zawodowym), lecz również jest narzędziem społecznego konstruowania rzeczywistości w celu zdobycia, potwierdzenia lub utrzymania dominacji w wymiarze ekonomicznym, politycznym, kulturowym lub społecznym.

Podobnie jak w przypadku rozważań nad rachunkowością jako językiem przedstawioną typologię należy potraktować jako umowną, gdyż granice pomiędzy poszczególnymi podejściami są nieostre i płynne.

Zgodnie z przyjętą typologią język w rachunkowości można rozpatrywać w **podejściu strukturalnym**, w którym szczególnie istotną kwestią jest język specjalistyczny, a zwłaszcza terminologia specjalistyczna. Jak zauważa Evans (2010, s. 440), język w rachunkowości to specjalny „rejestr” albo „język do specyficznych celów”, a jego słownictwo jest ściśle związane z dyscypliną. Rachunkowość jest bowiem dziedziną wymagającą specjalistycznej wiedzy, której nie da się precyzyjnie ująć w języku ogólnym. Jak zauważa S. Grucza (2007, s. 6), specjalistyczna wiedza, specjalistyczny opis i specjalistyczna komunikacja wymagają odpowiednich języków specjalistycznych (S. Grucza, 2007, s. 6). Język naturalny można podzielić na język ogólny oraz na mniejsze jednostki, wśród których można wyróżnić języki specjalistyczne. Język ogólny jest tym wariantem języka, którym posługują się przeciętni użytkownicy w codziennych sytuacjach komunikacyjnych. Języki specjalistyczne są pewnym obszarem języka ogólnego, który służy do komunikacji w grupach specjalistów z różnych dziedzin oraz nazywania przedmiotów specyficznych dla danej specjalności. Wśród lingwistów brak zgodnego stanowiska odnośnie do statusu ję-

zyków specjalistycznych: jedni uznają języki specjalistyczne za subjęzyki (dialekty)\* języka ogólnego, a inni za odrębne języki, które dysponują własną terminologią specjalistyczną, a z językiem ogólnym pokrywają się tylko częściowo, np. w zakresie gramatyki (S. Grucza, 2007). Liczba języków specjalistycznych jest prawdopodobnie równa liczbie dziedzin, których przedstawiciele posługują się fachowymi pojęciami (Wojnicki, 1991, s. 63).

Kubiak (2005) wyróżnia kilka kryteriów uznawania języka za specjalistyczny: użytkownicy języka, medium, obszar użycia, cel i wynik posługiwania się językiem, stopień formalności oraz stopień normalizacji. Kryterium użytkowników języka jest związane z osobami, które się nim posługują – w przypadku języka rachunkowości są to osoby prowadzące działalność naukową, polityczną lub praktyczną w zakresie rachunkowości, jak również wszyscy profesjonalni użytkownicy informacji płynących z systemu rachunkowości. Środkiem przekazu informacji jest przede wszystkim pismo (np. akty prawne, podręczniki, sprawozdania finansowe). Obszar użycia języka fachowego jest związany z miejscem funkcjonowania użytkowników, którzy się nim posługują. Obejmuje on przede wszystkim praktyków (księgowych, biegłych rewidentów, finansistów) oraz naukowców, wykładowców, studentów, pracowników instytucji standaryzacyjnych. Głównym celem użycia języka specjalistycznego rachunkowości jest możliwie precyzyjne przekazanie informacji o opisywanym przedmiocie lub zjawisku. Wynik użycia tego języka jest związany z dokładną i zrozumiałą dla jego użytkowników charakterystyką różnych zjawisk, a także z rozwojem i kontynuacją badań naukowych. Stopień formalności języka rachunkowości jest dość wysoki, gdyż jego opanowanie wymaga nie tylko rozbudowania słownika o pojęcia stosowane w rachunkowości, lecz również zrozumienia aspektów syntaktycznych („gramatyki” rachunkowości). Stopień normalizacji jest również wysoki, co widać w samej leksyce. Niewiele jest też rozbieżności pomiędzy formą skodyfikowaną a jej użyciem praktycznym (Masztalerz, 2014b).

Różnice pomiędzy ogólnym standardem językowym a językami specjalistycznymi są widoczne na różnych poziomach. Język ogólny pełni w komunikacji wiele różnych funkcji, zaś język specjalistyczny jest pewnym autonomicznym systemem znaczeniowym, w którym zasadniczo najważniejsza jest funkcja znaczeniowa leksemów. Za cechy uniwersalne języków specjalistycznych, według Lukszyna (2002, s. 43), należy uznać:

- na poziomie syntaktycznym – hipotaksę, czyli łączenie odrębnych struktur syntaktycznych na podstawie stosunków podrzędności lub współrzędności logicznej w ramach złożonych relacji syntaktycznych;
- na poziomie stylistycznym – neutralność, czyli brak konotacji ekspresywnych;

---

\* Jak twierdzi S. Grucza (2013, s. 6), rola języków specjalistycznych nie polega wyłącznie na tym, że spełniają funkcje komunikacyjne w obrębie grup czy wspólnot zawodowych, a zrównywanie ich roli z rolą dialektów jest nieporozumieniem, gdyż języki specjalistyczne odgrywają istotne role w rozwoju ludzkiej cywilizacji w ogóle.

- na poziomie morfologicznym – symplifikację, czyli mniej lub bardziej wyczuwalne uproszczenie systemów gramatycznych względem bazowego języka naturalnego;
- na poziomie semantycznym – monosemię, tj. jednoznaczność konwencjonalnych znaków werbalnych stanowiących podstawę zasobu leksykalnego.

Cechy te da się bez wątpienia zauważyć w języku specjalistycznym rachunkowości, przy czym zastrzeżenia można mieć do ostatniego kryterium. Jak bowiem zostanie to udowodnione w rozdziale czwartym, w języku specjalistycznym rachunkowości istnieją pewne pojęcia, które są wieloznaczne, co rodzi określone bariery komunikacyjne.

Najważniejszym elementem każdego języka specjalistycznego są terminy. F. Grucza (1991, s. 6–7) definiuje „termin” jako „wyraz lub połączenie wyrazowe o wyraźnie określonym znaczeniu”. Różnica, którą można dostrzec pomiędzy wyrazami języka ogólnego a terminami specjalistycznymi, polega na tym, że wyrazy ogólne służą przede wszystkim zaspokajaniu potrzeb komunikacyjnych, a w mniejszym stopniu potrzeb kognitywno-praktycznych, terminy natomiast odwrotnie – w większym stopniu służą funkcjom kognitywno-praktycznym, a w mniejszym – komunikacyjnym (F. Grucza, 1991, s. 35). Wykorzystanie i rola, jaką odgrywają terminy w życiu przeciętnego człowieka, zależą od stopnia poziomu rozwojowego danej wspólnoty, w której żyje. Przyjmuje się, że zwiększenie poziomu rozwojowego określonej grupy społecznej sprzyja wzrostowi roli, znaczenia i wagi terminów w danym społeczeństwie. Terminy oddziałują na ludzką sprawność komunikacyjną i produkcyjną. Uznawane są za narzędzia, które umożliwiają dokładny opis oraz precyzyjną analizę otaczającej nas rzeczywistości. Przyczyniają się również do zwiększenia stopnia specjalizacji określonych grup zawodowych (F. Grucza, 1991, s. 18). Do negatywnych skutków wzrostu roli terminów można zaliczyć bariery komunikacyjne, które powodują podziały w społeczeństwie, a są związane z postępującą specjalizacją różnych grup zawodowych. Współcześnie każdego dnia do obiegu komunikacyjnego wprowadza się bardzo dużo nowych terminów specjalistycznych oraz dokonuje modyfikacji w istniejących już terminach. Terminy odgrywają rolę narzędzi wytwarzania i przetwarzania informacji o otaczającym nas świecie oraz produktach działalności ludzkiej. Z drugiej strony terminy można uznać za narzędzia służące do utrwalania uzyskanych informacji oraz upowszechniania ich innym ludziom, którzy posługują się danym językiem, w którego obrębie dokonują się zmiany związane z nowymi pojęciami (F. Grucza, 1991, s. 34).

Język specjalistyczny rachunkowości obfituje w terminy, które mają swoje ścisłe (choć zmienne w czasie) definicje i które są w pełni zrozumiałe wyłącznie dla osób mających wiedzę na temat tego języka. Różne problemy terminologii rachunkowości (w tym kwestia przesunięcia znaczeń z języka ogólnego do języka specjalistycznego, problem definicji, problem polisemii, problem translacji na inne języki, problem irrelevancji stosowanych terminów oraz problem składni) będą przedmiotem badań w rozdziale czwartym.

W **podejściu funkcjonalnym** kluczowym zagadnieniem jest podstawowa funkcja języka, czyli komunikacja. Rachunkowość (a zwłaszcza sprawozdawczość) wykorzystuje język (ogólny i specjalistyczny) do przekazywania informacji oraz do komunikacji. W tym podejściu do języka w rachunkowości szczególną uwagę zwraca się na rolę języka, tekstów, narracji i dyskursu w komunikacji w praktyce rachunkowości (w sprawozdaniach finansowych, raportach rocznych, sprawozdaniach z działalności, raportach wewnętrznych oraz innych raportach, związanych np. ze społeczną odpowiedzialnością biznesu czy zrównoważonym rozwojem), polityce rachunkowości (w skali makro – np. w tekstach standardów, oraz w skali mikro – w opisach przyjmowanej przez daną jednostkę polityki rachunkowości) oraz w teorii rachunkowości (w tekstach naukowych). Nawiązując do modelu komunikacji językowej Jakobsona (1960), który w poprzednim rozdziale przyjęto jako podstawę analizowania komunikacji w rachunkowości, można wskazać funkcje językowe, które w komunikacji w rachunkowości wspiera wykorzystanie języka naturalnego. Przedstawiono to syntetycznie w tabeli 3.2.

Zjawisko rosnącej roli tekstów, narracji i dyskursu w komunikacji w rachunkowości nasila się w ostatnich latach we wszystkich członach rachunkowości, tj. w jej teorii, polityce i praktyce. Przez wieki rachunkowość (zwłaszcza w praktyce) była

**Tabela 3.2. Funkcje języka naturalnego w rachunkowości**

Element	Funkcja językowa	Objaśnienie
Kontekst	referencyjna, informacyjna, kognitywna, denotatywna, reprezentatywna	język naturalny pozwala opisać zjawiska, które są przedmiotem zainteresowania rachunkowości; służy do objaśniania i interpretowania – funkcja ta jest najbardziej widoczna we wszystkich trzech członach rachunkowości
Kod	metajęzykowa, metasemiotyczna	język naturalny pozwala uzgodnić kod poprzez definiowanie terminów i wyjaśnianie metod i zasad ujawniania, wyceny i prezentacji
Nadawca	emotywna, ekspresywna	język naturalny umożliwia uzasadnianie wyborów dokonywanych w ramach profesjonalnego osądu; pozwala wyrażać stosunek nadawcy do komunikatu (np. uzasadnienie wniosków w procesie standaryzacji rachunkowości)
Odbiorca	konatywna, apelatywna, imperatywna, dyrektywna	język naturalny służy do przekonania odbiorcy do określonego działania, co jest szczególnie widoczne w polityce rachunkowości (imperatywny charakter norm i standardów)
Kontakt	fatyczna, relacyjna	język naturalny wspiera utrzymywanie relacji między nadawcą a odbiorcą; w szczególności można to zaobserwować w praktyce rachunkowości w komunikatach dla inwestorów i narracyjnych raportach niefinansowych
Komunikat	poetyczna, estetyczna, retoryczna	język naturalny umożliwia kreowanie określonej wizji rzeczywistości; poprzez odpowiedni dobór słów, stylistyki, retoryki, narracje i dyskursy język staje się narzędziem zarządzania wrażeniem

powszechnie uważana za dziedzinę o charakterze raczej ścisłym i technicznym, gdyż do jej nadrzędnych zadań należało ustalanie wartości (pomiar i wycena) majątku, zobowiązań i wyniku finansowego dokonywanego w mierniku pieniężnym, a podstawową formą prezentacji informacji na temat sytuacji finansowej lub dokonania przedsiębiorstwa były syntetyczne zestawienia liczbowe, zazwyczaj w formie tabelarycznej (np. bilans, rachunek wyników, budżet, analiza wykonania budżetu). Niemniej, rachunkowość zawsze wykorzystywała (w mniejszym lub większym stopniu) tekst i narracje do prezentacji informacji, choć było to ograniczone przede wszystkim do informacji dodatkowych, not objaśniających czy opisu przyjętej polityki rachunkowości. Z czasem udział tekstu w szeroko pojętym raportowaniu systematycznie wzrastał. Raporty (o charakterze finansowym i niefinansowym) stają się coraz bardziej rozbudowane treściowo i w coraz większej części są oparte na opisie słownym. Kamela-Sowińska (2014, s. 107) wieszczy zmierzch tradycyjnie rozumianej rachunkowości jako systemu ewidencji i sprawozdawczości finansowej i twierdzi, że „będzie ona tracić swój dotychczasowy charakter i będzie się przekształcać w naukę uniwersalnego opisu gospodarczego, gdzie rachunkowość narracyjna zastępuje wartości liczbowe”. Obserwowany w ostatnich dekadach „zwrot narracyjny” w rachunkowości sprawia, że nie może ona być dłużej postrzegana wyłącznie w kategoriach „twardej” dziedziny opartej wyłącznie na liczbach, gdyż posługuje się coraz częściej i coraz chętniej opisem słownym (Masztalerz, 2016b). Istota i geneza tego postępującego procesu będzie omówiona w dalszych akapitach.

W literaturze anglojęzycznej poświęconej obecności tekstu w rachunkowości upowszechniło się stosowanie takich pojęć jak „*accounting narrative(s)*”, „*narrative accounting*”, „*narrative reporting*”, „*narrative disclosures*”. W polskim piśmiennictwie stosuje się określenia takie jak „narracje w rachunkowości”, „rachunkowość narracyjna” czy „narracyjne raportowanie”. Warto w tym miejscu poczynić uwagę terminologiczną. Otóż rzeczownik „*narrative*” w języku angielskim nie jest tożsamy z rzeczownikiem „*narration*”, mimo że oba można przetłumaczyć na język polski jako „narracja”. Jest to istotne o tyle, że przez narrację (w języku polskim) zazwyczaj rozumie się sposób opowiadania czy przedstawiania jakiejś historii czy zjawiska (co można zilustrować takimi przykładami jak np. „narracja feministyczna”, „narracja lewicowa”), a ten sens zawiera się w angielskim terminie „*narration*”. W odniesieniu do rachunkowości chodzi o „narrację” w znaczeniu, jakie ma angielski termin „*narrative*” czyli np. opowiadanie, relacja, opis. Innymi słowy, przez narrację rozumie się tutaj tekst w języku naturalnym, a nie sposób użycia słów, argumentowania czy interpretowania zjawisk.

W literaturze poświęconej obecności tekstu w rachunkowości narracje są zazwyczaj kojarzone z wykorzystaniem opisu słownego w praktyce rachunkowości w różnego typu raportach, np. sprawozdaniu finansowym czy raporcie rocznym (i to przede wszystkim te narracje są poddawane badaniom naukowym), niemniej, jak wskazują Jones i Shoemaker (1994), pisemne narracje rachunkowe (*accounting narratives*) występują w podręcznikach do rachunkowości, na stanowiskach organi-

zacji i instytucji zawodowych zajmujących się rachunkowością czy w wyrokach sądowych w sprawach związanych z rachunkowością. Ujmując sprawę jeszcze szerzej, można przyjąć, że narracje są obecne we wszystkich trzech członach rachunkowości, czyli w jej teorii, polityce i praktyce, jak również można je spotkać w dokumentach i tekstach spoza rachunkowości. Typologię przykładowych tekstów (narracji) rachunkowych przedstawiono w tabeli 3.3.

**Tabela 3.3. Typologia tekstów (narracji) rachunkowych**

Teoria rachunkowości	Polityka rachunkowości	Praktyka rachunkowości	Inne przypadki
<ul style="list-style-type: none"> <li>• artykuły naukowe</li> <li>• artykuły fachowe</li> <li>• monografie</li> <li>• podręczniki</li> <li>• zbiory zadań</li> <li>• skrypty</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• akty prawne (ustawy, rozporządzenia, dyrektywy)</li> <li>• standardy</li> <li>• regulacje instytucji zawodowych (wytyczne, standardy, stanowiska, kodeksy)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sprawozdanie finansowe</li> <li>• polityka (zasady) rachunkowości</li> <li>• raport roczny</li> <li>• sprawozdanie z działalności</li> <li>• komentarz zarządu</li> <li>• raport zintegrowany</li> <li>• raport ze społecznej odpowiedzialności</li> <li>• raport ze zrównoważonego rozwoju</li> <li>• sprawozdanie z informacji niefinansowych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• artykuły prasowe</li> <li>• teksty o tematyce ekonomicznej (książki, artykuły)</li> <li>• ekspertyzy sądowe</li> <li>• komunikaty giełdowe</li> <li>• wyroki sądowe</li> <li>• wytwory kultury (por. podrozdział 1.4)</li> </ul>

Przedmiotem zdecydowanej większości badań nad narracjami w rachunkowości są teksty tworzone w jej praktyce, dlatego w dalszej części uwaga zostanie skupiona właśnie na tym obszarze, o ile bowiem obecność tekstu w teorii czy polityce rachunkowości jest oczywista (opis słowny jest tam nieunikniony), o tyle coraz większe wykorzystanie języka naturalnego i narracji w praktyce rachunkowości (a zwłaszcza w raportowaniu finansowym i niefinansowym) jest zjawiskiem stosunkowo nowym i wymagającym głębszej refleksji.

Geneza i determinanty rozwoju narracji w rachunkowości są rozpatrywane na różnych płaszczyznach. Merkl-Davies i Brennan (2011) koncentrują się w swoich rozważaniach na kwestii wykorzystania narracji w „zarządzaniu wrażeniem” (*impression management*), czyli budowaniu pożądanego obrazu jednostki, i identyfikują następujące przyczyny dobrowolnych (*voluntary*) i uznaniowych (*discretionary*) ujawnień narracyjnych:

- 1) dostarczanie dodatkowych informacji (*incremental information*) dla użytkowników w celu usprawnienia procesu podejmowania decyzji przez użytkowników, którzy działają w warunkach asymetrii informacji;



- 2) menedżerska pycha (*hubris*), której wyrazem jest przekonanie menedżerów, że mają kontrolę nad wszystkimi skutkami podejmowanych decyzji, a poprzez narracje w raportach starają się zmniejszyć dysonans poznawczy u odbiorców;
- 3) retrospektywne uzasadnianie (*retrospective sense-making*), które wynika ze świadomości menedżerów, że są rozliczani z osiągniętych rezultatów, i polega na naracyjnym nadawaniu sensu zdarzeniom z przeszłości celem utrzymania kontroli;
- 4) zarządzanie wrażeniem, które polega na prezentowaniu wyników i dokonań jednostki w możliwie najkorzystniejszym świetle przez różnego rodzaju zabiegi komunikacyjne (językowe i wizualne) w celu budowania reputacji, kreowania wizerunku oraz legitymizacji.

W innym i szerszym kontekście genezę narracji w rachunkowości rozpatruje Beattie (2014), która wskazuje trzy czynniki determinujące rozwój narracji w raportach rocznych, a mianowicie: zmieniającą się naturę biznesu, zmieniające się nastawienie (*attitudes*) społeczne w kwestii społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju oraz „wstrząsy” (*shocks*), np. kryzys finansowy. Jej zdaniem, rozwój gospodarki opartej na wiedzy doprowadził do wzrostu asymetrii informacji między raportującą spółką a odbiorcami informacji, a tradycyjny model rachunkowości zorientowany na przeszłość zaczął być postrzegany jako nieadekwatny do współczesnych realiów gospodarowania. W naturalny sposób pojawiła się zatem potrzeba zmniejszenia tej luki np. poprzez ujawnianie i prezentację informacji o zasobach niematerialnych. Jednocześnie, wraz ze wzrostem znaczenia kwestii społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju pojawiła się konieczność sporządzania raportów naracyjnych w celu przekonania odbiorców o legitymizacji przedsiębiorstwa. Ponadto w czasie kryzysu finansowego wskazywano na problem złożoności i objętości sprawozdań finansowych, dlatego rozpoczęto prace nad rozwojem sprawozdawczości zintegrowanej, opartej w dużym stopniu na opisie słownym.

Zdaniem autora, kluczowym czynnikiem sprzyjającym coraz szerszemu wykorzystaniu narracji w rachunkowości jest wzrost złożoności rzeczywistości gospodarczej, który pociągnął za sobą szereg innych zjawisk takich jak rozszerzenie potrzeb informacyjnych użytkowników informacji, rozwój standardów rachunkowości, odchodzenie od reguł na rzecz zasad rachunkowości, rozwój regulacji i wytycznych profesjonalnych organizacji zajmujących się rachunkowością, wzrost znaczenia raportowania zintegrowanego, raportowania społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju czy odchodzenie od przekazywania informacji na rzecz komunikacji. oraz odchodzenie od przekazywania informacji na rzecz komunikacji (Masztalerz, 2016b i 2016d).

Z postępującą złożonością rzeczywistości ekonomicznej, a tym samym różnych zjawisk i zdarzeń gospodarczych, musi się zmierzyć rachunkowość na wszystkich poziomach, tj. w zakresie jej teorii, polityki i praktyki. Objaśnienie istoty i skutków zdarzenia, transakcji, czy innego fenomenu będącego przedmiotem zainteresowania rachunkowości (czy to w podręczniku, czy w standardzie, czy w raporcie) wymaga opisu słownego. Przykładowo, syntetyczna informacja liczbowa w sprawozda-

niu finansowym jest niewystarczająca dla pełnego zrozumienia sensu określonego zjawiska, konieczne jest zatem często słowne (narracyjne) wyjaśnienie zasad, metod i założeń przyjętych do odzwierciedlenia (prezentacji i wyceny) tego zjawiska w raporcie.

Postępująca złożoność zjawisk gospodarczych wpływa na znaczący wzrost potrzeb informacyjnych użytkowników (Beyer, Cohen, Lys i Walther, 2010; Beattie i Pratt, 2002), którzy chcą zrozumieć determinanty sytuacji finansowej przedsiębiorstwa i oczekują przedstawienia w sprawozdaniu finansowym nie tylko informacji liczbowych, lecz również klarownych objaśnień słownych. Należy dodać, że wśród użytkowników informacji raportów generowanych przez system rachunkowości są różnorodne grupy interesariuszy (inwestorzy, pożyczkodawcy, klienci, dostawcy, pracownicy, władze publiczne, organy podatkowe, instytucje statystyczne, analitycy giełdowi, społeczeństwo), z których każda ma swoje specyficzne potrzeby informacyjne, a zaspokojenie tych potrzeb nie jest możliwe wyłącznie za pomocą zestawień liczbowych. Konieczne jest wykorzystanie języka naturalnego i opisu słownego w celu wytłumaczenia, w jaki sposób tworzona jest wartość dla poszczególnych grup interesariuszy. Próbując sprostać potrzebom informacyjnym interesariuszy, niektóre przedsiębiorstwa zaczęły sporządzać np. raporty z kapitału intelektualnego lub raporty z kreowanej wartości, które mają charakter narracyjny.

Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom użytkowników informacji, różne inne instytucje zajmujące się szeroko pojętą polityką rachunkowości w skali makro\* (w tym organy ustawodawcze, komitety standardów rachunkowości, organizacje zawodowe) wydają lub rozwijają standardy, wytyczne, stanowiska i kodeksy, w których coraz większy nacisk jest położony na dodatkowe ujawnienia i objaśnienia wymagające opisu słownego. Do istotnych dokonań tych instytucji w promowaniu narracji w rachunkowości i raportowaniu można zaliczyć przede wszystkim:

- komentarz zarządu (*management commentary*) zaproponowany jako „*practice statement*” przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości;
- sprawozdanie z działalności wymagane przez ustawę o rachunkowości, opisane szczegółowo w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9;
- raport zintegrowany promowany przez International Integrated Reporting Council;
- wytyczne i standardy w zakresie raportowania społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju promowane przez różne instytucje\*\*;
- dyrektywę UE w sprawie ujawniania informacji niefinansowych.

---

\* Przez „szeroko pojętą” (makro)politykę rachunkowości autor rozumie wszelkie normy nie tylko regulujące kwestie sprawozdawczości finansowej, ale również odnoszące się do raportowania niefinansowego, w tym społecznej odpowiedzialności, zrównoważonego rozwoju czy raportowania zintegrowanego.

\*\* Bogaty przegląd regulacji i wytycznych w zakresie sprawozdawczości zintegrowanej, społecznej odpowiedzialności, zrównoważonego rozwoju i raportowania niefinansowego można znaleźć np. w pracach Samelaka (2013) i Krasodomskiej (2017).

Warto również wspomnieć o obserwowanym w rozwoju standardów rachunkowości (zwłaszcza MSSF) odchodzeniu od sztywnych reguł na rzecz bardziej ogólnych i elastycznych zasad (Alexander i Jermakowicz, 2006; Masztalerz, 2012) oraz rosnącej roli profesjonalnego osądu (Bennett, Bradbury i Prangnell, 2006). Konsekwencją tych zjawisk jest konieczność słownego objaśniania i uzasadniania dokonywanych wyborów w zakresie metod wyceny i sposobów prezentacji w sprawozdaniu finansowym, a język naturalny jest nieodzownym środkiem w argumentowaniu jasności i rzetelności prezentacji w rachunkowości opartej na zasadach (Smieliauskas, 2013).

Na rozwój narracji w rachunkowości wpływa również coraz mocniejsze akcentowanie komunikacji w rachunkowości przez instytucje zawodowe zajmujące się rachunkowością. Analizując wydawane przez nie dokumenty, można zaobserwować odchodzenie od tradycyjnego postrzegania rachunkowości jako systemu gromadzenia i dostarczania informacji w kierunku jej rozumienia jako systemu komunikowania, co w szczególności daje się zauważyć w wytycznych organizacji skupionych rachunkowości zarządczej. Przykładowo, w wydanych w 2014 roku *Global Management Accounting Principles* (CIMA i AICPA, 2014) zdefiniowano rachunkowość zarządczą jako gromadzenie, analizę, komunikowanie i wykorzystanie informacji finansowych i niefinansowych w celu tworzenia i utrzymania wartości dla organizacji, podkreślając przy tym rangę i znaczenie komunikacji, jako że „rachunkowość zarządcza zaczyna się i kończy rozmowami” (CIMA i AICPA, 2014, s. 9). W ramach tych wytycznych zaleca się, by metody i styl komunikacji były dostosowane do odbiorców informacji, a jednym ze sposobów ułatwiających menedżerom zrozumienie rachunkowości zarządczej są objaśnienia narracyjne, które dają lepszy (niż same liczby) wgląd w finansowe i niefinansowe dokonania i perspektywy jednostki, co w konsekwencji prowadzi do podejmowania lepszych decyzji zarządczych.

Język w rachunkowości można rozpatrywać również w **podjęciu semiotycznym**, jako system znaków, który umożliwia tworzenie, nadawanie, odtwarzanie, odczytywanie czy interpretację znaczenia (*meaning*). Podobnie jak w przypadku języka rachunkowości, problemy semiotyczne w odniesieniu do kwestii języka naturalnego w rachunkowości można rozpatrywać w wymiarze syntaktycznym, semantycznym i pragmatycznym, co ujęto syntetycznie w tabeli 3.4.

W tym miejscu warto dodać, że zdaniem Eco (2009), semiotyka odnalazła nowy próg pomiędzy warunkami sygnifikacji a warunkami prawdy. Stawia on tezę, że „ilekroć pojawia się kłamstwo, tylekroć występuje sygnifikacja. Ilekroć występuje sygnifikacja, tylekroć istnieje możliwość jej wykorzystania celem skłamania” (Eco, 2009, s. 62). Semiotyka powinna zatem zajmować się wszystkim tym, co można wykorzystać, by kłamać. Takie podejście znajduje podatny grunt w rachunkowości, w której ryzyko kłamstwa jest stosunkowo wysokie. Kreowanie fałszywego obrazu w rachunkowości kojarzy się zazwyczaj z tzw. kreatywną (agresywną) rachunkowością, której istota polega na takim zastosowaniu zasad i metod ujmowania, pomiaru,

Tabela 3.4. Semiotyczne aspekty języka w rachunkowości

Aspekt syntaktyczny	Aspekt semantyczny	Aspekt pragmatyczny
<i>Stosunek lub stosunki pomiędzy znakami</i>	<i>Stosunek lub stosunki znaku do tego, czego jest on znakiem</i>	<i>Stosunek lub stosunki między znakiem a jego użytkownikami</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• jaka jest struktura tekstu, narracji w rachunkowości?</li> <li>• jak zapewnić spójność i logikę tekstu, narracji w rachunkowości?</li> <li>• czy i w jakim stopniu narracje są zgodne z danymi liczbowymi?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jakie znaczenie lub wartość mają terminy specjalistyczne w rachunkowości?</li> <li>• czy w języku specjalistycznym rachunkowości istnieją terminy bez treści semantycznej?</li> <li>• jak zapewnić jednoznaczność pojęciową terminów?</li> <li>• jakie problemy rodzi tłumaczenie tekstów rachunkowych i jak im zapobiec?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jak są tworzone i odczytywane informacje narracyjne?</li> <li>• jakie skutki wywołują informacje narracyjne u odbiorców?</li> <li>• jaka jest rola czynników behawioralnych w procesie komunikacji narracyjnej?</li> <li>• jakie są warunki użyteczności informacji narracyjnej dla odbiorców?</li> <li>• jak zapewnić efektywną komunikację?</li> </ul>

wyceny i prezentacji transakcji i zdarzeń, aby w sprawozdaniu finansowym przedstawić pożądaną (z punktu widzenia celów jednostki) sytuację ekonomiczną. Mniej uwagi poświęca się temu, że narzędziem manipulacji obrazem jednostki (w ramach tzw. zarządzania wrażeniem) może być język naturalny, a zwłaszcza narracje. Beatrice i Jones (2000) wskazują dwa rodzaje zarządzania wrażeniem w rachunkowości, tj. zarządzanie liczbami (*accounting numbers management*) oraz zarządzanie prezentacją (*presentation management*). Zarządzanie liczbami można uznać za tożsame z kreatywną (agresywną) rachunkowością, natomiast zarządzanie prezentacją obejmuje zarówno zarządzanie narracjami, jak i zarządzanie formą graficznej prezentacji informacji. Zarządzanie wrażeniem stoi w sprzeczności z powszechnie głoszonym celem rachunkowości, tj. wiernym i rzetelnym prezentowaniem informacji o sytuacji finansowej oraz wynikach działalności w sposób bezstronny i neutralny. Do technik zarządzania wrażeniem za pomocą języka naturalnego Merkl-Davies i Brennan (2011) zaliczają m.in.:

- manipulację syntaktyczną, czyli manipulowanie czytelnością, które polega na tym, że w raportach używa się skomplikowanego języka w celu zaciemnienia obrazu, szczególnie w przypadku złych wyników działalności jednostki;
- manipulację retoryczną, która polega na wykorzystaniu arsenału środków retorycznych (jak np. metafora) w celu zwiększenia wiarygodności jednostki oraz podniesienia zaufania ze strony użytkowników informacji;
- manipulację tematyczną, której istotą jest eksponowanie w raportach wiadomości „dobrych” i bagatelizowanie wiadomości „złych”;
- selektywność, która odnosi się do przyciągania uwagi w narracjach do określonego i arbitralnie wybranego poziomu zysku (np. zysku operacyjnego lub zysku netto) po to, by przedstawić wynik finansowy w możliwie najkorzystniejszym świetle.

Semiotyczne aspekty języka naturalnego w rachunkowości można rozpatrywać nie tylko w obszarze sprawozdawczości finansowej i raportowania. Kwestie związane z tworzeniem, nadawaniem i odczytywaniem znaczeń w rachunkowości poprzez język naturalny, dyskurs i narracje są również rozpatrywane na gruncie polityki rachunkowości (np. Gallhofer, Haslam i Roper, 2001) i teorii rachunkowości (np. Bourguignon, 2005).

W **podejściu społecznym** rolę języka w rachunkowości jako nauce społecznej akcentują przede wszystkim badacze operujący w ramach paradygmatów alternatywnych. W perspektywie interpretacyjnej, w której rzeczywistość jest postrzegana subiektywnie, jako coś konstruowanego językowo, a nie odkrywanego przez człowieka, do wiedzy dochodzi się poprzez tłumaczenie, wyjaśnienia i interpretacje. Celem tworzenia teorii jest zrozumienie i wyjaśnienie społecznego porządku. Znaczenie nie leży w przedmiotach czy pojęciach, lecz wynika z procesów społecznych. Interpretacja z kolei zależy m.in. od społecznych norm i języka. Podejście krytyczne w rachunkowości w dużej mierze bazuje na filozofii języka. Rachunkowość jest produktem społecznym (tworzonym poprzez język) i podlega procesom społecznym. Rzeczywistość istnieje obiektywnie, jednak jest przekształcana przez subiektywną interpretację. W perspektywie krytycznej podważa się istnienie społecznego porządku i zwraca się uwagę na konflikty wyrastające z niesprawiedliwości oraz ideologii społecznych, ekonomicznych czy politycznych. Rachunkowość w perspektywie krytycznej jest zawsze kontekstualna. Celem tworzenia teorii w podejściu krytycznym jest nie tylko zrozumienie i wyjaśnianie, lecz również wskazywanie sposobów polepszenia sytuacji poprzez identyfikację, demaskowanie i eliminowanie dominacji czy praktyk ideologicznych w rachunkowości (szczególnie w ramach jej praktyki). Środkiem realizacji tego celu jest język. Jednostki wytwarzają, konstruują, utrzymują i zmieniają rzeczywistość społeczną poprzez społeczne interakcje, języki i kultury. Rzeczywistość społeczna jest różna w różnych językach i kulturach, stąd głównym motywem badań krytycznych jest świadomość roli języka w tworzeniu wiedzy. To poprzez język konstruowana jest rachunkowość i to poprzez język rachunkowość konstruuje rzeczywistość. Język może być narzędziem represji i społecznej siły, ale język może też być użyty do identyfikacji, zdemaskowania, a nawet eliminacji pewnych ukrytych praktyk dominacji w teorii, polityce i praktyce rachunkowości.

### 3.3. Badania nad językiem (w) rachunkowości

Rachunkowość powszechnie jest określana mianem „języka biznesu”. Wielu autorów używa tego sformułowania w swoich utworach, nawet jeśli nie są one poświęcone kwestii języka (w) rachunkowości czy choćby komunikacji w rachunkowości.

Przegląd literatury naukowej jednoznacznie wskazuje, że dorobek badawczy i naukowy w obszarze takich zagadnień jak rachunkowość jako język czy stosowanie języka w rachunkowości nie jest wcale skromny. W podrozdziałach 3.1–3.2 autor często odwoływał się do licznych publikacji traktujących o języku (w) rachunkowości, wskazując na różne sposoby ujmowania relacji pomiędzy językiem a rachunkowością w podejściu strukturalnym, funkcjonalnym, semiotycznym i społecznym. W niniejszym podrozdziale obiektem dyskusji będą głównie prace o charakterze badawczym (choć niekoniecznie empirycznym).

W literaturze przedmiotu wyraźnie widać trendy badawcze: o ile początkowo dominowały badania ilościowe skoncentrowane na słownictwie (dyferencjał semantyczny, indeksy czytelności i zrozumiałości tekstu), o tyle z czasem perspektywa badań przesunęła się w kierunku badań jakościowych skupionych na narracjach i dyskursie.

Badania nad (językiem) w rachunkowości można, zdaniem autora, sklasyfikować według różnych kryteriów, a mianowicie ze względu na:

- przyjmowany paradygmat badawczy, który przesądza m.in. o metodologii;
- przedmiot badań, czyli rachunkowość rozumiana jako język *per se* lub problemy języka naturalnego w rachunkowości;
- poziom analizy językowej, która może dotyczyć pojedynczych słów, zwrotów, wyrażeń, jak również całych tekstów, narracji i dyskursów;
- problem badawczy, którym może być składnia (logika i spójność) rachunkowości jako języka, znaczenie lub rozumienie pojęć oraz sposoby ich definiowania, wpływ tłumaczenia pojęć na ich znaczenie w innym języku, treść i zawartość tekstu oraz jego czytelność, zrozumiałość lub związek z zarządzaniem wrażeniem;
- ogólną metodologię badań, która obejmuje badania ilościowe i jakościowe;
- metody lingwistyczne, czyli sposoby badania różnych aspektów języka i tekstu zaczerpnięte z różnych dyscyplin językowych;
- aspekt semiotyczny, tj. semantyczny, syntaktyczny lub pragmatyczny;
- podejście dyscyplinarne, czyli perspektywę postrzegania (a tym samym badania) języka przez pryzmat określonej dyscypliny humanistycznej lub społecznej.

Autorską klasyfikację zidentyfikowanych na podstawie studiów literaturowych kierunków badań nad językiem (w) rachunkowości ujęto syntetycznie w tabeli 3.5.

Badania nad językiem (w) rachunkowości są prowadzone we wszystkich trzech zaprezentowanych w podrozdziale 1.3 paradygmatach rachunkowości, przy czym o ile badacze skupieni wokół paradygmatu głównego nurtu koncentrują się raczej na badaniach ilościowych, opartych na metodach językoznawstwa ogólnego i psycholingwistyki, jak np. dyferencjał semantyczny czy wskaźniki czytelności i zrozumiałości tekstu, o tyle badacze interpretacyjni i krytyczni preferują badania jakościowe, osadzone w perspektywie filozofii i socjologii języka, oparte na analizie tekstu i dyskursu czy hermeneutyce. Spektrum tematyczne i metodologiczne badań nad językiem (w) rachunkowości jest dość szerokie, ale należy zaznaczyć, że nie są

**Tabela 3.5. Kryteria klasyfikacji badań nad językiem (w) rachunkowości**

Kryterium	Klasyfikacja badań
Paradygmat badawczy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> <li>• paradygmat interpretacyjny</li> <li>• paradygmat krytyczny</li> </ul>
Przedmiot badań	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rachunkowość jako język</li> <li>• język naturalny w rachunkowości</li> </ul>
Poziom analizy językowej	<ul style="list-style-type: none"> <li>• słowa i wyrażenia</li> <li>• tekst</li> <li>• narracja</li> <li>• dyskurs</li> </ul>
Problem badawczy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• składnia języka rachunkowości</li> <li>• znaczenie słów</li> <li>• rozumienie pojęć</li> <li>• definicje terminów</li> <li>• tłumaczenie terminów</li> <li>• czytelność tekstu</li> <li>• zrozumiałość tekstu</li> <li>• treść i zawartość tekstu</li> <li>• zarządzanie wrażeniem</li> </ul>
Metodologia badań	<ul style="list-style-type: none"> <li>• badania ilościowe</li> <li>• badania jakościowe</li> </ul>
Metody lingwistyczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• wskaźnik czytelności (<i>readability index</i>)</li> <li>• wskaźnik zrozumiałości (<i>understandability index</i>)</li> <li>• dyferencjał semantyczny (<i>semantic differential</i>)</li> <li>• badanie cech dystynktywnych (<i>distinctive feature</i>)</li> <li>• analiza etymologiczna (<i>etymological analysis</i>)</li> <li>• uzupełnianie tekstu (<i>cloze test</i>)</li> <li>• analiza treści/zawartości (<i>content analysis</i>)</li> <li>• drążenie (eksploracja) tekstu (<i>text mining</i>)</li> <li>• analiza dyskursu (<i>discourse analysis</i>)</li> <li>• krytyczna analiza dyskursu (<i>critical discourse analysis</i>)</li> <li>• hermeneutyka (<i>hermeneutics</i>)</li> </ul>
Aspekt semiotyczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• aspekt syntaktyczny</li> <li>• aspekt semantyczny</li> <li>• aspekt pragmatyczny</li> </ul>
Podejście dyscyplinarne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• językoznawstwo ogólne</li> <li>• filozofia języka</li> <li>• socjolingwistyka</li> <li>• psycholingwistyka</li> <li>• etnolingwistyka</li> <li>• semiotyka</li> <li>• filozofia</li> <li>• socjologia</li> <li>• psychologia</li> </ul>

to badania o dużej frekwencji. Niektórymi zagadnieniami zajmowały się pojedyncze osoby lub zespoły.

Jedną z metod badania języka na poziomie stosowanego słownictwa jest analiza etymologiczna (*etymological analysis*), której istotą jest określenie pochodzenia wyrazu (źródłosłowu) oraz jego znaczenia, w tym również zmian semantycznych w ujęciu historycznym. Wybrane pojęcia języka rachunkowości stanowiły przedmiot badań etymologicznych takich autorów jak Yamey (1961), Baladouni (1984), Mills (1989), R. H. Parker (1994), Zimniewicz (2009). W ramach rozważań nad słownictwem rachunkowości McClure (1983) wykorzystał zaczerpniętą z fonologii analizę cech dystynktywnych (*distinctive feature*) w celu identyfikacji cech pozwalających odróżnić od siebie takie kategorie rachunkowe jak aktywa, zobowiązania, przychody, koszty, zyski i straty.

Do badania znaczenia (albo raczej postrzegania) słów w języku (w) rachunkowości stosowano również metodę dyferencjału semantycznego (*semantic differential*). Jest to ilościowa metoda stosowana w psychologii, której istotą jest określenie sposobu postrzegania oraz postaw wobec zjawisk i obiektów. W badaniach językowych metodą tą posługuje się głównie psycholingwistyka w celu określenia znaczeń konotacyjnych wyrazów. Badanie dyferencjału semantycznego polega na przedstawieniu jakiegoś terminu oraz listy przeciwstawnych przymiotników (np. dobry – zły, pozytywny – negatywny, ważny – nieważny itp.), a zadaniem osób badanych jest zaznaczenie na skali określonej dla każdej pary przymiotników, jakie skojarzenia rodzi badany termin. Tego rodzaju badania w obszarze języka (w) rachunkowości prowadzili np. Haried (1970; 1972; 1973), Oliver (1974), Flamholtz i Cook (1978), Houghton (1987a; 1987b; 1988), Ramaglia (1988), Bagranoff, Houghton i Hronsky (1994) czy Hronsky i Houghton (2001).

Współczesna rachunkowość, jak przedstawiono w poprzednim podrozdziale, coraz częściej i chętniej posługuje się tekstem i narracjami. Stawia to przed nauką rachunkowości poważne wyzwania w kwestii przedmiotu badawczego (co badać?) oraz metodologii (jak badać?). Narracje mają charakter jakościowy, a nie ilościowy, stąd informacje przedstawione w takiej formie są czasem określane jako „miękkie” albo nieskwantyfikowane. Dla nauki rachunkowości narracje stanowią poważne wyzwanie, gdyż ich badanie ma zwykle charakter interdyscyplinarny i wymaga zastosowania metodologii zaczerpniętych z nauk społecznych i humanistycznych. Warto dodać, że jakościowy charakter narracji nie wyklucza zastosowania metod ilościowych.

Interesującym (i obiecującym) kierunkiem ilościowych badań nad narracjami jest badanie złożoności i trudności tekstów rachunkowych oparte na wskaźnikach czytelności (*readability*) i zrozumiałości (*understandability*), których istotą jest określanie stopnia trudności tekstu według takich (obiektywnych) kryteriów jak liczba, długość i frekwencja słów, liczba sylab, liczba i długość zdań. Pionierskie badania w tym zakresie wymagały ogromnych nakładów czasu i pracy z uwagi na fakt, że wszystkie kalkulacje musiały być prowadzone ręcznie, dlatego badacze za-



zwyczaj poddawali analizie tylko fragmenty tekstu (próbki). Czytelność i zrozumiałość tekstów rachunkowych (zwłaszcza sprawozdań finansowych, ale też np. podręczników czy listów do akcjonariuszy) były przedmiotem rozważań takich autorów jak Soper i Dolphin (1964), J. E. Smith i N. P. Smith (1971), J. Smith (1972), Haried (1972; 1973), Morton (1974), Courtis (1986; 1995; 2004), Lewis, Parker, Pound i Sutcliffe (1986), M. Smith i Taffler (1992), Jones i Shoemaker (1994), Clatworthy i Jones (2001), Courtis i Hassan (2002), Johnson, Bauerly i Waggle (2002), Rutherford (2003), Hewaidy (2007), Linsley i Lawrence (2007), Sun (2007), Li (2008), Plucinski, Olsavsky i Hall (2009), Weißenberger i Holthoff (2013) czy Jones i Smith (2014). Warto dodać, że postęp technologiczny (w tym także rozwój informatycznych narzędzi, które wspomagają badanie tekstów) sprawił, że obecnie możliwe jest obliczanie wskaźników czytelności i zrozumiałości dla dowolnych ilości tekstu, czego dowodem jest np. praca doktorska Blitzera (2016), który przeanalizował kilka tysięcy (*sic!*) sprawozdań finansowych pod kątem ich czytelności. Jednym ze sposobów badania zrozumiałości tekstu jest metoda uzupełniania tekstu (*cloze test*), która polega na uzupełnianiu przez badane osoby tekstu, z którego usunięto wybrane słowa (w losowych lub ściśle ustalonych interwałach). W ramach badań nad językiem (w rachunkowości) procedura ta była przedmiotem rozważań takich autorów jak np. Lewis i in. (1986), M. Smith i Taffler (1992) czy Clatworthy i Jones (2001).

Beattie (2014), analizując rozwój narracji w rachunkowości, dochodzi do wniosku, że na świecie wykształciły się dwie tradycje badawcze. Pierwsza, osadzona w paradygmacie głównego nurtu (pozytywistycznym), wywodzi się z USA i koncentruje się na badaniu „ujawnień” (*disclosure*). W tradycji tej preferowane są metody ilościowe takie jak indeksy czytelności i zrozumiałości oraz oparte na korpusach językowych komputerowo wspomagane analizy języka naturalnego (*natural language processing* – NLP). W tradycji amerykańskiej tekst jest zazwyczaj traktowany jako „worek słów” (*bag of words*), które należy przeanalizować, a nie jako integralna całość. Kwestie semantyczne i syntaktyczne są w tych badaniach ignorowane. Druga tradycja badawcza pochodzi z Europy i jest osadzona w paradygmatach alternatywnych (interpretacyjnym i krytycznym). W tradycji tej stosowane są zarówno metody ilościowe (np. ilościowa analiza treści), jak i jakościowe (np. krytyczna analiza dyskursu). Tradycja europejska rozpatruje tekst w szerszym kontekście społecznym i kulturowym. Porównanie obu wymienionych tradycji badawczych syntetycznie przedstawiono w tabeli 3.6.

Analiza tekstu polega na badaniu zakresu (co?) i formy (jak?) ujawnień w narracjach rachunkowych. Badania te mogą mieć charakter ilościowy lub jakościowy. Metodą ilościową jest np. drążenie (eksploracja) tekstu (*text mining*), czego istotą jest wspomagane komputerowo wydobywanie wiedzy z wiadomości zakodowanych w dokumentach (Dyczkowski, 2016). Metodą jakościową, osadzoną w tradycji głównego nurtu (choć stosowaną również w paradygmatach alternatywnych) jest analiza treści/zawartości (*content analysis*). Badania tego typu są

**Tabela 3.6. Tradycje badań nad narracjami w rachunkowości**

Kryterium porównania	Tradycja amerykańska	Tradycja europejska
Paradygmat badawczy	pozytywistyczny	interpretacyjny lub krytyczny
Przedmiot badań	ujawnienia ( <i>disclosures</i> )	narracje ( <i>narratives</i> ), w tym również elementy wizualne
Zakres badań	praktyka rachunkowości	teoria, polityka i praktyka rachunkowości
Istota tekstu	zbiór słów i zdań	integralna całość
Kontekst społeczny	nie	tak
Subiektywizm	nie	dopuszczalny
Badania	ilościowe	ilościowe i jakościowe
Przykładowe metody	wskaźniki zrozumiałości wskaźniki czytelności NLP	analiza treści (zawartości) analiza dyskursu krytyczna analiza dyskursu

Źródło: na podstawie (Beattie, 2014).

prorowadzone w różnych obszarach rachunkowości i na różne sposoby, niemniej podejmowane są próby stworzenia uniwersalnych metod badania narracji w rachunkowości. Beattie, McInnes i Fearnley (2004) opracowali czterowymiarowy model holistycznej analizy treści do badania dobrowolnych ujawnień narracyjnych w raportach rocznych. Cztery wymiary, w których ramach kodowane są jednostki tekstu (np. zdania), to:

- 1) temat (*topic*), gdzie jednostki tekstu klasyfikowane są do jednej z 79 kategorii;
- 2) orientacja czasowa (*time orientation*), gdzie koduje się jednostki tekstu jako historyczne, przyszłościowe lub niespecyficzne czasowo;
- 3) finansowość (*financial/non-financial*), gdzie podstawą kodowania jest to, czy jednostki tekstu dotyczą informacji finansowych, czy niefinansowych;
- 4) wymiar ilościowy (*quantitative/non-quantitative*), w którym koduje się jednostki tekstu do kategorii informacji ilościowych (dzielonych dalej na trzy grupy, tj. mierniki, zmiany i inne) lub informacji nieilościowych (klasyfikowanych dalej w trzech grupach jako fakty, osądy lub inne).

Po zakodowaniu jednostek tekstu można (w sposób tabelaryczny i graficzny) przedstawić tzw. „profil ujawnień” (*disclosure profile*), ilustrujący sposoby raportowania przez badany podmiot w czterech wymiarach modelu.

Z kolei Brennan, Guillamon-Saorin i Pierce (2009) zaproponowały sposób obliczania syntetycznego „wskaźnika zarządzania wrażeniem” (*composite impression management score*), który jest oparty na wynikach badania czterech obszarów zarządzania wrażeniem w komunikatach prasowych spółek o publikacji raportów rocznych, tj. manipulacji tematycznej, selektywności, prezentacji wizualnej oraz porównywaniu dokonań. W ramach analizy tematycznej kodowane są kluczowe słowa, zdania oraz wartości liczbowe jako pozytywne lub negatywne. W ramach

analizy selektywności oblicza się wskaźnik zysku na akcję i koduje jako wysoki, średni lub niski. Analiza prezentacji wizualnej obejmuje kodowanie pozycjonowania elementów graficznych jako mniej lub bardziej wyróżnionych, badanie liczby powtórzeń oraz liczby wzmocnień. Porównania dokonają się kodowane jako pozytywne, neutralne lub negatywne. Wyniki uzyskane w czterech obszarach zarządzania wrażeniem mają (arbitralne) wagi, co ostatecznie umożliwi kalkulację syntetycznego wskaźnika zarządzania wrażeniem, który informuje, czy badany komunikat jest neutralny (czyli wolny od zarządzania wrażeniem), czy też jest pozytywnie lub negatywnie naznaczony przez stosowanie technik kreujących pożądany (lepszy lub gorszy) obraz jednostki raportującej.

Badania nad narracjami osadzone w tradycji interpretacyjnej i krytycznej koncentrują się na procesie nadawania znaczeń. Przedmiotem refleksji jest rachunkowość w świetle filozofii lub socjologii języka, a preferowane metody obejmują m.in. hermeneutykę (*hermeneutics*), analizę dyskursu (*discourse analysis*) i krytyczną analizę dyskursu (*critical discourse analysis*). Badania te dotyczą takich kwestii, jak np.:

- społeczne konstruowanie rzeczywistości (Hines, 1988);
- metafora (Morgan, 1988; Thornton, 1988; Walters-York, 1996; Young, 2001; Amernic i Craig, 2009; Amernic, 2013);
- retoryka (Nahapiet, 1988; Boland, 1989; Carruthers i Espeland, 1991; Arrington i Schweiker, 1992; Mouck, 1992; Craig i Amernic, 1997; Young, 2003; Quattrone, 2013; Brennan i Merkl-Davies, 2014);
- dyskurs (Ferguson, 2007; Gallhofer, Haslam i Roper, 2001, 2007; Gumb, 2007; Llewellyn i Milne 2007; Spence, 2007).

Przedstawiona panorama badań nad językiem (w) rachunkowości wskazuje na bogactwo tematyczne, metodologiczne i dyscyplinarne. Na koniec rozważań nad dorobkiem naukowym w tym zakresie warto dodać, że język (w) rachunkowości był przedmiotem (nielicznych) rozpraw doktorskich. Autor zidentyfikował siedem prac\*, których centrum zainteresowania stanowiły problemy badawcze związane z językiem (w) rachunkowości. Prace te zostały syntetycznie scharakteryzowane w tabeli 3.7.

Przegląd piśmiennictwa naukowego prowadzi do wniosku, że badania nad językiem (w) rachunkowości pozostają wciąż tematem otwartym na nowe perspektywy. Kwestia związków między rachunkowością a językiem może być przedmiotem badań o różnym charakterze i metodologii. Badania te, zwłaszcza dotyczące narracji i dyskursu, są nieuniknione w świetle dokonanych ustaleń, że rachunkowość w coraz większym stopniu wykorzystuje język jako środek komunikacji. Autorские badania nad językiem (w) rachunkowości zostaną przedstawione w rozdziale czwartym.

---

\* Autor pozyskał część prac doktorskich ze stron internetowych uczelni, a część prac nabył z bibliotek uniwersyteckich, które były w posiadaniu mikrofilmów z ich treścią.

**Tabela 3.7. Prace doktorskie poświęcone językowi (w) rachunkowości**

Autor	Tytuł rozprawy	Opis badania i paradygmat badawczy
Haried 1970	<i>An inquiry into the semantic problems of external accounting communication</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problem semantyczny w komunikacji (w modelu Shanon-Weavera) w praktyce rachunkowości</li> <li>• badanie dyferencjału semantycznego 27 terminów używanych w sprawozdaniach finansowych</li> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> </ul>
Smith 1972	<i>A critical analysis of the application of communication theory to accounting communications via published financial statements</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problem komunikacji w praktyce rachunkowości</li> <li>• badanie czytelności not objaśniających (informacji dodatkowych) zawartych w sprawozdaniach finansowych (<i>Flesch Index, Dale-Chall Index</i>)</li> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> </ul>
McClure 1983	<i>Accounting as language: a linguistic approach to accounting</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problem rachunkowości jako języka w ujęciu strukturalnym</li> <li>• aplikacja metod lingwistycznych do analizy języka rachunkowości</li> <li>• badanie cech dystyngtywnych (<i>distinctive feature</i>) głównych pojęć w rachunkowości (aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i zyski, koszty i straty)</li> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> </ul>
Ramaglia 1988	<i>Structures in the accounting lexicon: an investigation of similarities structures and connotative dimensions in five nations</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problemy semantyczne języka rachunkowości: problem translacji i znaczenia pojęć rachunkowych w różnych językach</li> <li>• badanie dyferencjału semantycznego 16 terminów rachunkowych</li> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> </ul>
Sawarjuno 1995	<i>Accounting language change: a critical study of Habermas's theory of communicative action</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problem kompetencji komunikacyjnych w języku rachunkowości w organizacjach w świetle teorii działania komunikacyjnego Habermasa</li> <li>• paradygmat krytyczny</li> </ul>
Nasseri 2007	<i>The significance of language for accounting theory and methodology</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• problem znaczenia języka w teorii i metodologii rachunkowości w świetle filozofii języka</li> <li>• analiza interpretacyjna dwóch perskich terminów rachunkowych oraz objaśnienie problematyki akronimów w języku rachunkowości</li> <li>• paradygmat interpretacyjny</li> </ul>
Blitzer 2016	<i>The relevance of audited annual financial reports for investors</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• badanie tekstu raportów rocznych (amerykańskich formularzy 10-K) pod kątem długości tekstu (liczba słów), narracyjności (relacja pomiędzy objętością tekstu a objętością zestawień liczbowych i grafiki) oraz czytelności (<i>Gunning-Fog Index, Automatic Readability Index, Flesch-Kincaid Index</i>)</li> <li>• paradygmat głównego nurtu</li> </ul>

Źródło: na podstawie bibliografii wskazanej w tabeli.

## Rozdział 4

# PROBLEMY JĘZYKOWE W RACHUNKOWOŚCI

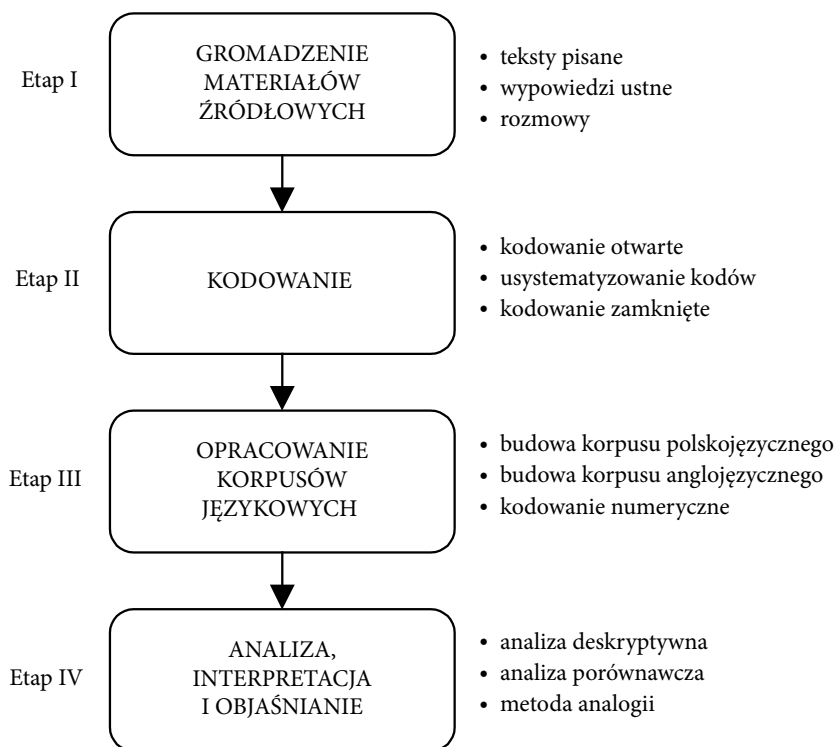
*Rozdział jest poświęcony realizacji celu głównego pracy, czyli identyfikacji, systematyce i objaśnieniu problemów językowych stanowiących bariery komunikacji w rachunkowości. Opisano cel, przedmiot, zakres i metodologię badania oraz przedstawiono uzyskane wyniki. Przeanalizowano i objaśniono sześć zidentyfikowanych w toku badania grup problemów komunikacyjnych języka (w) rachunkowości, a mianowicie problem języka specjalistycznego, problem translacji, problem polisemii, problem irrelevancji, problem definicji i problem składni.*

### 4.1. Cel, przedmiot, zakres i metodologia badania

Język jest prawdopodobnie najdoskonalszym narzędziem komunikacji międzyludzkiej. Każdy człowiek od urodzenia poznaje ten kod, którym do końca życia posługuje się w celu opisywania rzeczywistości, wywierania wpływu, zadawania pytań, wyrażania emocji czy formułowania myśli. Język może być rozumiany jako system znaków (kod), który pozwala ludziom się komunikować. W poprzednim rozdziale przedstawiono związki pomiędzy językiem a rachunkowością, wskazując na ich dwa aspekty, które ujęto w autorskim określeniu „język (w) rachunkowości”, łączącym ujęcie rachunkowości jako języka *per se* („język rachunkowości”) oraz zastosowanie języka naturalnego w rachunkowości („język w rachunkowości”). Przeprowadzone rozważania i poczynione ustalenia mają charakter teoretyczny i stanowią punkt wyjścia do empirycznego badania problemów językowych w rachunkowości, zawartego w niniejszym rozdziale.

Celem badania jest identyfikacja, systematyka i objaśnienie problemów językowych stanowiących bariery komunikacji w rachunkowości. Przedmiotem badania jest język (w) rachunkowości jako kod, stanowiący element komunikacji w rachunkowości rozumianej jako trójczłonowy byt, obejmujący teorię, politykę i praktykę. Kod ten ma charakter uniwersalny w tym sensie, że stanowi narzędzie komunikacji zarówno w ramach systemu rachunkowości, jak i w komunikacji rachunkowości z otoczeniem. Badanie obejmuje oba aspekty „języka (w) rachunkowości”, to znaczy zarówno rachunkowość jako język *per se* jak i język naturalny w rachunkowości, przy czym w drugim przypadku zakres badania ograniczony jest do języka polskiego i języka angielskiego (w wybranych i uzasadnionych przypadkach).

Ogólną metodą badawczą jest (typowa dla nauk społecznych) analiza jakościowa. Badania jakościowe trudno jednoznacznie zdefiniować, gdyż sami badacze nie są zgodni w tej kwestii, niemniej, jak twierdzi Gibbs (2011, s. 13), ich zadaniem jest zasadniczo obserwacja „świata zewnętrznego” (zamiast sytuacji sztucznych, np. laboratoryjnych) oraz opis, interpretacja, a niekiedy wyjaśnienie zjawisk społecznych z perspektywy „wewnętrznej”, np. poprzez analizę dokumentów (np. tekstów, obrazów). Analiza jakościowa obejmuje wyszukiwanie, sortowanie, indeksowanie i kodowanie danych jakościowych (np. dokumentów), jak również interpreta-



Rysunek 4.1. Procedura badania problemów języka (w) rachunkowości

cję i objaśnianie tych danych (Gibbs, 2011, s. 20–21). Nawiązując do omówionych w podrozdziale 1.3 paradygmatów badawczych rachunkowości jako nauki społecznej, należy zaznaczyć, że przeprowadzone w niniejszym rozdziale badanie mieści się w ramach perspektywy interpretacyjnej.

Szczegółowa procedura badawcza zastosowana przez autora w badaniu problemów języka (w) rachunkowości, obejmująca cztery etapy postępowania, została syntetycznie przedstawiona na rysunku 4.1.

Pierwszym etapem procedury badawczej było gromadzenie materiałów źródłowych: tekstów pisanych, wypowiedzi ustnych i notatek z przeprowadzonych rozmów. Autor wykorzystał następujące materiały źródłowe:

- polskie, brytyjskie i amerykańskie podręczniki do rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów, controllingu, sprawozdawczości finansowej, zarządzania finansami przedsiębiorstw, analizy finansowej;
- polsko- i anglojęzyczne artykuły z czasopism naukowych i zawodowych, prasy (ekonomicznej i ogólnej) oraz portali internetowych, referaty konferencyjne;
- sprawozdania finansowe i raporty roczne spółek polskich i zagranicznych (w języku polskim i angielskim);
- regulacje prawne, w tym ustawa o rachunkowości, rozporządzenia, Krajowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (w wersji polsko- i anglojęzycznej);
- słowniki językowe (jedno- i dwujęzyczne);
- wypowiedzi ustne, rozmowy i wywiady (studenci dzienni i zaoczeni kierunków ekonomicznych, słuchacze studiów podyplomowych i MBA, uczestnicy zawodowych szkoleń i warsztatów z rachunkowości, badacze ze środowiska naukowego rachunkowości i finansów, praktycy rachunkowości, audytu i finansów, menedżerowie i inni użytkownicy informacji rachunkowych).

Należy wyraźnie podkreślić, że z założenia w części zasadniczej badania autor, o ile nie jest to uzasadnione, nie wskazuje „konkretnych” źródeł (np. nazwisk autorów tekstów, z których czerpano materiał badawczy) ze względu na chęć zachowania czytelności i przejrzystości wyводу oraz z uwagi na to, że zamysłem autora nie była ocena stosowania języka (w) rachunkowości przez określone osoby (choć na podstawie zgromadzonego materiału można to zrobić). Zdaniem autora, taka identyfikacja nie jest ani potrzebna, ani konieczna, gdyż zaobserwowane problemy są powszechne w języku (w) rachunkowości. Podjęte rozważania mają charakter „delikatny”, stąd przyjęta formuła, żeby poruszane zagadnienia traktować problemowo i całościowo, bez wskazywania błędów popełnianych przez konkretne osoby czy instytucje. Początkowo materiał badawczy był gromadzony „spontanicznie”, tj. odnotowywano pewne interesujące przypadki dotyczące użycia języka (w) rachunkowości, a po stwierdzeniu, że jest to obszar, który może stanowić ciekawy przedmiot szerzej zakrojonych badań, poszukiwania stosownych materiałów zaczęły być prowadzone w sposób aktywny i systematyczny, np. autor czytał różne teksty na ten sam temat w poszukiwaniu znaczeń (sensów) nadawanych przez

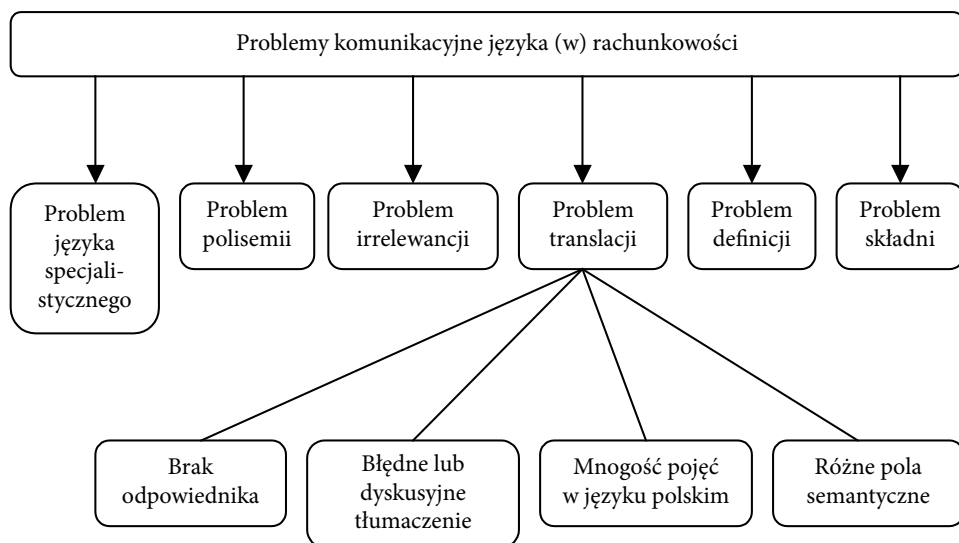
autorów określonym pojęciom, porównywał różne źródła przez pryzmat stosowanych terminów dla tych samych pojęć, odnotowywał, w jaki sposób są tłumaczone terminy z języka angielskiego, inicjował rozmowy dotyczące terminów itd. Zainteresowania autora koncentrowały się na „żywym języku”, to znaczy takim, jakim posługują się ludzie, którzy mają jakikolwiek kontakt z rachunkowością (zarówno specjaliści, jak i niespecjaliści). Na marginesie można dodać, że już na wstępnym etapie badań sporym zaskoczeniem dla autora było to, że nawet w tekstach i wypowiedziach osób, które profesjonalnie zajmują się rachunkowością (na poziomie teorii, polityki lub praktyki), można zaobserwować problemy językowe, które zostały później poruszone w pracy.

Drugi etap badania polegał na kodowaniu zgromadzonych materiałów tekstowych. Kodowanie w analizie jakościowej jest sposobem określania, czego dotyczą analizowane dane i polega na „zaznaczaniu fragmentów tekstu w dokumencie (...), które stanowią przykłady danej idei czy pojęcia, a następnie wiązaniu ich z kodem reprezentującym tę ideę czy pojęcie” (Gibbs, 2011, s. 256). Innymi słowy, istotą kodowania tekstu jest tworzenie kategorii, za pomocą których możliwe jest uporządkowanie badanych zjawisk. Początkowo kody miały charakter otwarty (np. „błąd tłumaczenia”, „wieloznaczność”, „wielość terminów”, „niespójność” itp.), jednak w miarę wzrostu objętości analizowanych materiałów źródłowych autor dokonał systematyki kodów, co pozwoliło zredukować liczbę kodów podstawowych, odpowiadających problemom języka (w) rachunkowości, które stanowią potencjalne bariery w komunikacji w rachunkowości, do sześciu kodów zamkniętych, którym nadano oznaczenia literowe (podane w nawiasie). Zidentyfikowane grupy problemów to:

- 1) **problem języka specjalistycznego** (J), sprowadzający się do tego, że terminy stosowane w języku specjalistycznym rachunkowości mogą mieć inne znaczenie w języku ogólnym;
- 2) **problem translacji** (T), którego istotą jest to, że w tłumaczeniu terminów języka specjalistycznego rachunkowości (z angielskiego na polski) pojawiają się takie problemy jak brak polskiego odpowiednika, błędne lub dyskusyjne tłumaczenie, mnogość pojęć w języku polskim oraz różnice w polach semantycznych w obu językach;
- 3) **problem polisemii** (P), polegający na wieloznaczności (bogactwie semantycznym) terminów języka specjalistycznego rachunkowości;
- 4) **problem irrelewancji** (I), wyrażający się w tym, że określony termin jest stosowany w odniesieniu do pojęcia, którego zawartość semantyczna jest inna niż to, co sugeruje nazwa;
- 5) **problem definicji** (D), który z jednej strony polega na relacji między członem definiującym i członem definiowanym, a z drugiej strony wiąże się z różnicami w zakresie definicji stosowanych w różnych normach prawnych;
- 6) **problem składni** (S), sprowadzający się do błędów syntaktycznych, polegających na tym, że nie jest zachowana spójność i logika.



Wyróżnione przez autora problemy zilustrowano na rysunku 4.2. Zidentyfikowane problemy językowe mają zasadniczo charakter semantyczny (sens i znaczenie) lub syntaktyczny (spójność i logika). Są one oczywiście ściśle związane z aspektem pragmatycznym (wpływ na odbiorcę), niemniej aspekt ten nie był badany z uwagi na to, że wymagałoby to przyjęcia innej perspektywy (np. psychologicznej, behawioralnej) i metodologii (np. eksperymentalnej). Oczywiście autor zdaje sobie sprawę, że aspekt pragmatyczny języka (w) rachunkowości jest ważny i uwzględnia go w rozważaniach (np. wskazując na potencjalne bariery komunikacyjne wynikające z użycia określonych terminów), ale przedmiotem badania jest język jako kod, a nie język jako narzędzie wpływu na odbiorcę. Badanie aspektu pragmatycznego wymagałoby przeniesienia środka ciężkości rozważań z kodu na odbiorcę, a to nie było zamierzeniem badawczym autora.



**Rysunek 4.2. Problemy języka (w) rachunkowości**

Trzecim etapem procedury badawczej było opracowanie korpusów językowych. Przez „korpus językowy” na potrzeby przeprowadzonego badania autor rozumie zbiór (wykaz) jednostek leksykalnych takich jak terminy (słowa lub związki wyrazowe) i zagadnienia języka (w) rachunkowości. Na potrzeby badań utworzono dwa korpusy:

- korpus polskojęzyczny, obejmujący 224 jednostki,
- korpus anglojęzyczny, obejmujący 80 jednostek.

Trzeba dodać, że liczebność obu korpusów jest różna, gdyż tylko część jednostek leksykalnych i zagadnień jest badana pod kątem translacji. W tabelach 4.1 i 4.2 przedstawiono korpusy w języku polskim i angielskim. Jak już wspomniano, poszczególne kategorie problemów językowych zostały oznaczone literami, a w ramach

Tabela 4.1. Korpus w języku polskim

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
1	aktywa finansowe					S04
2	aktywa inwestycyjne					S04
3	aktywa operacyjne					S04
4	aktywowanie kosztów	J22				
5	amortyzacja	J18	T103			
6	analiza wartości produktu			P04		
7	całkowite dochody		T307			
8	całkowity koszt wytworzenia				I07	
9	cena nabycia	J11	T206			
10	cena sprzedaży netto	J12			I03	
11	cena zakupu	J11				
12	centrum odpowiedzialności		T101			
13	ciche rezerwy			P07		
14	controlling		T105			
15	czynnik kosztotwórczy		T210			
16	długoterminowy	J05				S03
17	dochód	J15	T403			
18	dochód całkowity		T307			
19	dochód całościowy		T307			
20	dokonania		T304			
21	działalność finansowa					S04
22	działalność inwestycyjna					S04
23	działalność operacyjna					S04
24	działalność socjalna					S07
25	efektywność		T304			
26	ekonomiczna wartość dodana			P04		
27	ewidencja a sprawozdawczość					S07
28	fabryczny koszt wytworzenia				I07	
29	finansowy					S04
30	inwestycje	J08				S04
31	inwestycyjny	J08				S04
32	inżynieria wartości produktu			P04		
33	istotność	J14	T309, T310	P05		
34	istotny	J14				
35	jasny i rzetelny obraz		T312			
36	kapitał	J04				
37	kapitał rezerwowy	J06				

cd. tabeli 4.1

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
38	klucz kalkulacyjny			P09		
39	klucz podziałowy			P09		
40	klucz rozliczeniowy			P09		
41	kontroler finansowy		T105			
42	kontroling		T105			
43	koszt	J16	T402	P01		
44	koszt aktualny		T201			
45	koszt bezpośredni	J19		P08		
46	koszt bieżący		T202			
47	koszt istotny		T311			
48	koszt kontrolowany		T208			
49	koszt pośredni	J19		P08		
50	koszt przydatny		T311			
51	koszt relewantny		T311			
52	koszt rzeczywisty		T201			
53	koszt sprzedanych dóbr		T314			
54	koszt sprzedanych produktów		T207			
55	koszt stały	J20				
56	koszt własny sprzedaży		T207, T314			
57	koszt wytworzenia				I07	
58	koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki				I01	
59	koszt wytworzenia sprzedanych produktów		T207			S09
60	koszt zakupu		T206			
61	koszt zarządalny		T208			
62	koszt zmienny	J20				
63	koszty beczynności		T308			
64	koszty działalności handlowej					S07
65	koszty działalności usługowej					S07
66	koszty finansowe					S04
67	koszty gotowości		T308			
68	koszty nieuzasadnione	J21	T308			
69	koszty nieużyteczne		T308			
70	koszty niewykorzystanego potencjału		T308			
71	koszty niewykorzystanych zasobów		T308			
72	koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych		T308			
73	koszty ogólne zarządu		T303			

cd. tabeli 4.1

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
74	koszty ogólnego zarządu		T303			
75	koszty ogólnoadministracyjne		T303			
76	koszty operacyjne					S04
77	koszty puste		T308			
78	koszty zakończonych prac rozwojowych			P01		
79	koszty zarządu		T303			
80	kredyty i pożyczki					S07
81	kreowanie wartości			P04		
82	krótkoterminowy	J05				S03
83	ma	J02				
84	marża	J23				
85	marża brutto		T306, T405			
86	marża kontrybucyjna		T306			
87	marża na pokrycie		T306			
88	marża na pokrycie kosztów stałych		T306			
89	marża od sta	J23				
90	marża pokrycia		T306			
91	marża w stu	J23				
92	marża wkładu		T306			
93	materialność		T309			
94	metoda brutto					S06
95	metoda dochodowa		T205			
96	metoda mieszana					S06
97	metoda netto					S06
98	metoda przychodów		T205			
99	metody prezentacji przychodów i kosztów					S06
100	metody wyceny					S05
101	należne wpłaty na kapitał podstawowy					S07
102	narzut	J23				
103	nośnik kosztów		T210	P09		
104	obciążyć konto	J02				
105	obrotowy					S03
106	odpis aktualizacyjny		T104			
107	odpis aktualizujący		T104	P07		
108	odpis z tytułu trwałej utraty wartości		T104			
109	odpis z tytułu utraty wartości		T104	P07		
110	odpowiedzialność		T101			
111	operacyjny					S04

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
112	osiągnięcia		T304			
113	pomiar		T204			
114	poziom agregacji danych					S02
115	prawdziwy i jasny obraz		T312			
116	produkty	J07		P06		
117	przepływy finansowe					S04
118	przepływy inwestycyjne					S04
119	przepływy operacyjne					S04
120	przepływy pieniężne					S04
121	przychody finansowe					S04
122	przychody operacyjne					S04
123	przychód	J15	T403	P02		
124	przydatność		T310			
125	rachunek wyników		T403			
126	rachunkowość	J01	T102			
127	ramy koncepcyjne		T302			
128	ramy konceptualne		T302			
129	ramy pojęciowe		T302			
130	raport roczny	J03	T203			
131	rezerwy	J06		P07		S08
132	rezerwy kapitałowe			P07		
133	rezerwy na zobowiązania			P07		
134	rozchód			P02		
135	rozliczalność		T101			
136	rozliczenia międzyokresowe					S08
137	rozliczenia międzyokresowe bierne			P07		
138	rozliczenia międzyokresowe kosztów			P07		
139	równowaga bilansowa					S01
140	różnice kursowe					S07
141	rynkowa wartość dodana				I05	
142	skorygowana cena nabycia		T301		I04	
143	sprawozdanie finansowe	J03	T401			
144	sprawozdanie z działalności		T203			
145	strata	J17		P03		
146	strata z tytułu utraty wartości		T104			
147	strategiczna karta dokonań		T305			
148	strategiczna karta wyników		T305			
149	straty produkcyjne			P03		
150	techniczny koszt wytworzenia				I07	

cd. tabeli 4.1

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
151	towar	J07				
152	trwały					S03
153	udziały (akcje) własne					S07
154	ujemna wartość firmy	J09		P04		
155	ukryte rezerwy			P07		
156	umorzenie		T103			
157	uznać konto	J02				
158	wartości niematerialne i prawne			P04		
159	wartość			P04		
160	wartość bieżąca		T202			
161	wartość dla interesariuszy			P04		
162	wartość dla klienta			P04		
163	wartość dla właścicieli			P04		
164	wartość firmy	J09		P04		
165	wartość godziwa	J13		P04		
166	wartość likwidacyjna			P04		
167	wartość netto możliwa do uzyskania				I03	
168	wartość odzyskiwalna		T209	P04		
169	wartość odzyskiwana		T209	P04		
170	wartość przedsiębiorstwa	J24		P10		
171	wartość realizacji			P04		
172	wartość użytkowa			P04		
173	wartość zaktualizowana		T202			
174	weksle obce					S07
175	wiarygodne odzwierciedlenie		T313			
176	wierna prezentacja		T312, T313			
177	wierne odzwierciedlenie		T313			
178	wierny i rzetelny obraz		T312			
179	winien	J02				
180	wpływ	J15				
181	wskaźniki obrotowości				I06	S14
182	wskaźniki płynności					S12
183	wskaźniki rentowności					S11
184	wskaźniki rotacji				I06	S14
185	wskaźniki sprawności działania				I06	S14
186	wskaźniki zadłużenia					S13
187	wycena	J10	T204			S05
188	wydatek	J16	T402			

Lp.	Termin/problem	Kody				
		J	T	P	I	S
189	wynik całkowity		T307			
190	wynik całościowy		T307			
191	wynik finansowy	J17				
192	wynik globalny		T307			
193	wyniki		T304			
194	zakładowy koszt wytworzenia				I07	
195	zaliczki					S10
196	założenia koncepcyjne		T302			
197	zamortyzowany koszt		T301		I04	
198	zapasy	J06, J07				
199	zarządzanie wartością			P04		
200	zbilansowana karta osiągnięć		T305			
201	zbycie aktywów trwałych					S07
202	zbycie inwestycji					S07
203	zmiana stanu produktów				I02	
204	zrównoważona karta dokonań		T305			
205	zrównoważona karta wyników		T305			
206	zysk	J17	T403, T404	P03		
207	zysk (strata) brutto			P03		
208	zysk (strata) brutto ze sprzedaży		T405			
209	zysk (strata) netto			P03		
210	zysk (strata) operacyjny(a)			P03		
211	zysk (strata) przed opodatkowaniem			P03		
212	zysk (strata) z działalności inwestycyjnej			P03		
213	zysk (strata) z lat ubiegłych			P03		
214	zysk (strata) z tytułu różnic kursowych			P03		
215	zysk (strata) ze sprzedaży			P03		
216	zysk (strata) ze zbycia inwestycji			P03		
217	zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych			P03		
218	zysk całościowy		T307, T403			
219	zysk netto		T403			
220	zysk ogólny		T307			
221	zysk przed opodatkowaniem		T405			
222	zysk wszechstronny		T307			
223	zyski (straty) nadzwyczajne			P03		
224	zyski zatrzymane			P03		

Tabela 4.2. Korpus w języku angielskim

Lp.	Termin/problem	Kody			
		J	T	P	I
1	<i>accountability</i>		T101		
2	<i>accountancy</i>		T102		
3	<i>accounting</i>		T102		
4	<i>accumulated depreciation</i>		T103		
5	<i>actual cost</i>		T201		
6	<i>allowance</i>		T104		
7	<i>amortisation (amortization)</i>		T103		
8	<i>amortised (amortized) cost</i>		T301		I04
9	<i>annual report</i>		T203		
10	<i>badwill</i>	J09			
11	<i>balanced scorecard</i>		T305		
12	<i>capital reserves</i>			P07	
13	<i>complete set of financial statements</i>		T401		
14	<i>comprehensive income</i>		T307, T403		
15	<i>conceptual framework</i>		T302		
16	<i>contribution margin</i>		T306		
17	<i>control</i>		T105		
18	<i>controllable cost</i>		T208		
19	<i>controllership</i>		T105		
20	<i>controlling</i>		T105		
21	<i>cost</i>		T402		
22	<i>cost driver</i>		T210	P09	
23	<i>cost of goods sold</i>		T207, T314		
24	<i>cost of purchase</i>	J11	T206		
25	<i>cost of sales</i>		T207		
26	<i>cost of unused capacity</i>		T308		
27	<i>current</i>		T202		
28	<i>current cost</i>		T202		
29	<i>depletion</i>		T103		
30	<i>depreciation</i>		T103		
31	<i>expense</i>		T402		
32	<i>fair</i>	J13	T312		
33	<i>fair presentation</i>		T312, T313		
34	<i>fair value</i>	J13			
35	<i>fair view</i>		T312		
36	<i>faithful representation</i>		T313		
37	<i>financial comptroller (controller)</i>		T105		



Lp.	Termin/problem	Kody			
		J	T	P	I
38	<i>financial statement</i>		T401		
39	<i>fixed cost</i>	J20			
40	<i>gain</i>		T403, T404		
41	<i>general and administrative expense</i>		T303		
42	<i>goodwill</i>	J09			
43	<i>gross margin</i>		T306, T405		
44	<i>gross profit</i>		T404, T405		
45	<i>gross profit margin</i>		T405		
46	<i>impairment loss</i>		T104		
47	<i>impairment of assets</i>		T104		
48	<i>income</i>		T403		
49	<i>income method</i>		T205, T403		
50	<i>income statement</i>		T403		
51	<i>income tax</i>		T403		
52	<i>management commentary</i>		T203		
53	<i>management control</i>		T105		
54	<i>margin</i>	J23			
55	<i>market value added</i>				I05
56	<i>mark-up (markup)</i>	J23			
57	<i>materiality</i>		T309	P05	
58	<i>measurement</i>		T204		
59	<i>net income</i>		T403		
60	<i>net profit</i>		T404		
61	<i>net realisable value</i>				I03
62	<i>net selling price</i>				I03
63	<i>overhead</i>	J23			
64	<i>performance</i>		T304		
65	<i>present value</i>		T202		
66	<i>profit</i>		T404		
67	<i>profit before tax</i>		T404, T405		
68	<i>provision</i>			P07	
69	<i>purchase price</i>	J11			
70	<i>recoverable amount</i>		T209		
71	<i>relevance</i>		T310	P05	
72	<i>relevant cost</i>		T311		
73	<i>reliable</i>		T313		
74	<i>responsibility centre (center)</i>		T101		
75	<i>revenue</i>		T403		

Lp.	Termin/problem	Kody			
		J	T	P	I
76	<i>true and fair view</i>		T312		
77	<i>turnover</i>				I06
78	<i>valuation</i>		T204		
79	<i>variable cost</i>	J20			
80	<i>write-down</i>		T104		

wszystkich kategorii każdy z omawianych problemów został dodatkowo zakodowany numerycznie, tj. oznaczony numerem dwucyfrowym lub, w przypadku problemów translacji podzielonych na cztery podgrupy, numerem trzycyfrowym (gdzie pierwsza cyfra określa przynależność do jednej z czterech wyróżnionych podgrup, a dwie kolejne – numer problemu).

Liczebność korpusów nie odpowiada liczebności omówionych w dalszej części rozdziału problemów językowych, gdyż część z jednostek leksykalnych wymienionych w korpusie wchodzi w skład tych samych problemów (np. kilka jednostek jest omawianych jest w jednym punkcie poświęconym np. problemowi definicji lub polisemii). Należy także podkreślić, że zidentyfikowane i zbadane przez autora jednostki leksykalne i zagadnienia nie stanowią zbioru zamkniętego. Jest to względnie szeroki, lecz niewątpliwie ograniczony wybór terminów. Autor zdaje sobie sprawę, że pomimo starań, by korpusy tworzyły jak najbardziej kompletny wykaz problemów języka (w) rachunkowości, możliwe jest wskazanie innych jednostek leksykalnych lub zagadnień, które można by zakwalifikować do wyróżnionych grup problemów, język bowiem – w tym także język (w) rachunkowości – podlega ciągłej ewolucji i przeobrażeniom. Ponadto dla porządku dodać trzeba, że w toku gromadzenia materiału empirycznego odnotowano wiele terminów lub wyrażań, które ostatecznie nie zostały przeanalizowane w niniejszym rozdziale (np. „układ funkcjonalno-kalkulacyjny”, „wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat”, „*amount/value*”, „zasada ostrożności”, „zasada współmierności”, „rachunkowość zarządcza” i inne), o czym przesądziła autorska (subiektywna, oparta na profesjonalnym osądzie) ocena istotności problemu dla komunikacji w rachunkowości.

Ostatni, czwarty etap procedury badawczej polegał na słownej analizie, interpretacji i objaśnianiu zidentyfikowanych szczegółowych problemów językowych w komunikacji w rachunkowości, a mianowicie:

- 24 szczegółowe problemy języka specjalistycznego (J01–J24);
- 34 szczegółowe problemy translacji, w tym 5 problemów braku polskiego odpowiednika (T101–T105), 10 problemów błędnego lub dyskusyjnego tłumaczenia (T201–T210), 14 problemów mnogości pojęć w języku polskim (T301–T314) oraz 5 problemów różnych pól semantycznych (T401–T405);
- 10 szczegółowych problemów polisemii (P01–P10);

- 7 szczegółowych problemów irrelevancji (I01–I07);
- wybrane problemy definicji;
- 14 szczegółowych problemów składni.

Należy dodać, że kolejność omawiania problemów językowych w poszczególnych grupach jest zupełnie arbitralna i nie ma związku z ich wagą, istotnością czy znaczeniem. W badaniu problemów szczegółowych wykorzystano takie metody badawcze jak analiza deskryptywna (opisowa), analiza porównawcza oraz metoda analogii.

## 4.2. Problem języka specjalistycznego

Użytkowanie języka (w) rachunkowości wymaga znajomości terminów specjalistycznych. Haried (1970), badając problemy komunikacji w sprawozdawczości finansowej, doszedł do wniosku, że rachunkowość wypracowała techniczny język, żeby usprawnić komunikację i w tym celu wykorzystwała słowa z języka uniwersalnego, przypisując im specjalne znaczenia w kontekście rachunkowości. Rozwój terminologii specjalistycznej można rozpatrywać jako niezbędny krok w kierunku redukcji problemów semantycznych. Niemniej, jak twierdzi Haried (1970), przygotowując różnego rodzaju raporty, księgowi muszą się komunikować z osobami o różnym stopniu zaznajomienia z terminologią rachunkowości, co stwarza poważne bariery komunikacyjne. Według Chambersa (1966) efektywność komunikacji w rachunkowości w dużej mierze zależy od umiejętności nadawcy informacji (zdolność do przełożenia obserwowanych zdarzeń i zjawisk na znaki) oraz odbiorcy (zdolność odczytania znaczenia znaków). Zdaniem autora, rola kompetencji językowych (w zakresie znajomości specjalistycznej terminologii) w procesie komunikacji jest pierwszorzędna, gdyż znaki w rachunkowości mogą być rozumiane i interpretowane w różny sposób przez uczestników komunikacji.

Większość omawianych w niniejszym podrozdziale pojęć to podstawowe terminy techniczne, stanowiące element języka specjalistycznego rachunkowości, nieprzewodzące zazwyczaj do głębszej refleksji nad ich postrzeganiem poza środowiskiem specjalistów. Pola semantyczne tych terminów mogą być szersze, węższe lub nawet zupełnie inne w języku ogólnym, niemniej dla osób zajmujących się zawodowo rachunkowością na ogół są zrozumiałe. Zważywszy jednak na fakt, że użytkownikami informacji w rachunkowości są również osoby, które nie dysponują gruntowną znajomością języka specjalistycznego, dokonano identyfikacji terminów, które mogą stanowić problem komunikacyjny między specjalistami a niespecjalistami w zakresie rachunkowości, oraz objaśniono istotę możliwych barier komunikacyjnych związanych ze stosowaniem tych terminów. Listę analizowanych pod tym kątem terminów zawarto w tabeli 4.3.

**Tabela 4.3. Problemy języka specjalistycznego**

Kod	Analizowane terminy
J01	rachunkowość
J02	winien, ma, obciążyć konto, uznać konto
J03	sprawozdanie finansowe, raport roczny
J04	kapitał
J05	długoterminowy, krótkoterminowy
J06	rezerwa, kapitał rezerwowy, zapasy
J07	zapasy, produkt, towar
J08	inwestycja, inwestycyjny
J09	wartość firmy
J10	wycena
J11	cena zakupu, cena nabycia
J12	cena sprzedaży netto
J13	wartość godziwa
J14	istotny, istotność
J15	przychód, dochód, wpływ
J16	koszt, wydatek
J17	wynik finansowy, zysk, strata
J18	amortyzacja
J19	koszt bezpośredni, koszt pośredni
J20	koszt stały, koszt zmienny
J21	koszty nieuzasadnione
J22	aktywowanie kosztów
J23	marża, narzut
J24	wartość przedsiębiorstwa

**J01: rachunkowość.** Rachunkowość w języku ogólnym jest powszechnie, acz niesłusznie utożsamiana z księgowością i kojarzona przede wszystkim z ewidencją i rozliczeniami podatkowymi. Prawdopodobną przyczyną tego stanu rzeczy jest fakt, że w większości organizacji działy zajmujące się rachunkowością określane są jako „dział księgowości” (rachunkowość finansowa i podatkowa) i „dział controlingu” (rachunkowość zarządcza), natomiast słowo „rachunkowość” w nazewnictwie działów prawie nie występuje. Istnieją „biura rachunkowe”, ale ze względu na specyfikę ich klienteli (głównie mniejsze podmioty, które nie są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych) też są przede wszystkim kojarzone z ewidencją podatkową, a nie rachunkowością w takim sensie, w jakim rozumie się ją w języku specjalistycznym rachunkowości (*vide*: T102).

**J02: winien, ma, obciążyć konto, uznać konto.** Terminy te w języku specjalistycznym rachunkowości mają charakter wyłącznie techniczny i określają lewą (winien, łac. *debit*) lub prawą (ma, łac. *credit*) stronę konta księgowego. Obciążanie konta

(zapis w ciężar konta) w języku ogólnym jest kojarzone z operacjami zmniejszającymi majątek, podczas gdy w rachunkowości jest to termin techniczny oznaczający zapis po stronie debetowej, który w przypadku składników majątkowych oznacza ich zwiększenie. Analogicznie, uznanie konta (zapis na dobro konto) jest postrzegane jako zapis zwiększający, podczas gdy w odniesieniu do majątku, jako zapis po stronie kredytowej, oznacza zmniejszenie. Prawdopodobną przyczyną takiego pojmowania omawianych terminów jest to, że ze sformułowaniami „obciążyć/uznać konto” większość ludzi spotyka się wyłącznie w kontekście operacji na rachunku bankowym, które bank przedstawia na wyciągu z własnej perspektywy, tj. wpływy na rachunek są prezentowane na wyciągu jako uznanie (zapis „ma”) a wydatki jako obciążenie (zapis „winien”), gdyż dla banku rachunek klienta jest składnikiem pasywów (zobowiązań).

**J03: sprawozdanie finansowe, raport roczny.** W języku ogólnym terminy te są często używane zamiennie (nawet przez osoby mające pojęcie o rachunkowości). Czasem spotykane są też określenia „raport finansowy” lub „raport”, szczególnie w serwisach giełdowych. Zdarza się również, że sprawozdanie finansowe jest kojarzone z deklaracjami podatkowymi\*. W języku rachunkowości termin „sprawozdanie finansowe” jest ściśle zdefiniowany (*vide*: T405) i nie jest tożsamy z wymienionymi wyżej pojęciami.

**J04: kapitał.** W języku ogólnym słowo „kapitał” może oznaczać pewne zasoby majątkowe (lub inne, najczęściej w sensie przenośnym, np. intelektualne, sportowe, artystyczne), podczas gdy w języku specjalistycznym rachunkowości przez kapitał rozumie się źródło finansowania majątku (kapitał własny lub obcy). Niemniej, słowo to pojawia się w swoim „ogólnym” sensie w rachunkowości zarządczej w odniesieniu do pomiaru i raportowania kapitału intelektualnego. W praktyce rachunkowości zdarza się, że „kapitały” są skrótem myślowym oznaczającym kapitał własny, a użycie liczby mnogiej można uzasadnić tym, że na kapitał ten składają się np. kapitał podstawowy, zapasowy i rezerwy.

**J05: długoterminowy, krótkoterminowy.** Krótki i długi termin to pojęcia względne zarówno w języku ogólnym, jak i w językach specjalistycznych, np. bankowości czy ekonomii. W rachunkowości przyjmuje się, że granicę stanowi okres roczny (12 miesięcy), choć istnieją liczne wyjątki od tej zasady (*vide*: S03).

**J06: rezerwa, kapitał rezerwowy, zapasy.** W języku ogólnym rezerwy oznaczają pewne wolne zasoby (pieniądze, czas, przestrzeń, ludzie itp.), a w odniesieniu do rachunkowości są kojarzone ze środkami pieniężnymi odłożonymi na późniejsze wydatki, a nawet bywają mylone z zapasami. Tymczasem w języku specjalistycznym rachunkowości rezerwy są formą zobowiązań (których kwota lub termin płatności nie są pewne) i nie mają nic wspólnego ani z przepływami gotówki, ani z gro-

---

\* Jest to autentyczny przypadek z rozmowy kwalifikacyjnej na stanowisko księgowego. W odpowiedzi na pytanie o elementy sprawozdania finansowego kandydatka z kilkuletnim doświadczeniem w biurze rachunkowym wymieniła deklaracje VAT-7 i CIT-8.

madzeniem zasobów (jedynie pośrednio mogą wpłynąć na wielkość przepływów pieniężnych w tym sensie, że jako koszt obniżają zysk, a tym samym zmniejszają wysokość potencjalnej wypłaty dywidendy). Rezerwy bywają też mylone z kapitałem rezerwowym, który w rachunkowości jest składnikiem kapitału własnego (*vide*: P07).

**J07: zapasy, produkt, towar.** Zapasy w języku specjalistycznym rachunkowości mają szersze znaczenie niż to, co kryje się pod tym pojęciem w języku ogólnym. Po pierwsze, oprócz „rzeczywistych” składników, takich jak np. towary na składzie, do zapasów wlicza się zapłacone zaliczki na przyszłe dostawy (w tym usługi) oraz materiały lub towary w drodze. Po drugie, zapasy mogą obejmować również koszty realizowanych usług (*vide*: P06). Do zapasów wlicza się m.in. produkty i towary, które zazwyczaj nie są rozróżniane w języku ogólnym, choć można zauważyć, że nazywanie usług produktami jest coraz bardziej powszechne w języku usług finansowych, inwestycyjnych i ubezpieczeniowych. Trzeba też dodać, że terminologia stosowana w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług nie przystaje do pojęć stosowanych w języku specjalistycznym rachunkowości, gdyż „towar” jest tam rozumiany jako coś „fizycznego” (co może być albo „produktem”, albo „towarem” w rachunkowości), a usługa – jako coś „niematerialnego” (co może być „produktem” w rachunkowości).

**J08: inwestycja, inwestycyjny.** W języku ogólnym inwestycje są kojarzone z „lokatami kapitału” (np. nabywanie papierów wartościowych, zakup instrumentów finansowych, zakładanie lokat bankowych), z wydatkami ponoszonymi na rozwój przedsiębiorstwa (np. zakup nowych technologii, szkolenie pracowników) albo z działalnością deweloperską (inwestycja budowlana). W języku specjalistycznym rachunkowości inwestycje to coś, co można powiązać głównie z pierwszym wymienionym znaczeniem, choć warto zauważyć, że jeszcze niedawno istniał w ustawie o rachunkowości termin „inwestycje rozpoczęte”, oznaczający to, co obecnie określa się jako „środki trwałe w budowie”. Przymiotnik „inwestycyjny” w języku ogólnym jest ściśle związany z rzeczownikiem „inwestycja”, jednak w rachunkowości sprawa jest znacznie bardziej złożona (*vide*: S04).

**J09: wartość firmy.** Prawdopodobnie ze względu na to, że w języku potocznym firmę utożsamia się przedsiębiorstwem (a nie jego nazwą, jak w prawie cywilnym), termin „wartość firmy” jest często rozumiany jako „wartość przedsiębiorstwa” (*vide*: J24, P10), a nie jako składnik wartości niematerialnych. Problem ten analizuje np. Kamela-Sowińska (1996). Sformułowanie „wartość firmy” w potocznym sensie spotyka się również w książkach i artykułach poświęconych wycenie przedsiębiorstw. W języku angielskim stosuje się termin „goodwill”, który w języku ogólnym oznacza „dobrą wolę”. Termin ten w pewnym sensie oddaje istotę wartości firmy, gdyż powstaje ona wtedy, gdy nabywca przedsiębiorstwa płaci więcej niż wynosi wartość godziwa przejmowanych aktywów netto. W sytuacji odwrotnej stosuje się określenie „ujemna wartość firmy” (*badwill*, czyli „zła wola”), które dla osób nieobeznanych z językiem specjalistycznym rachunkowości może rodzić negatywne skojarzenia,

podczas gdy sens ekonomiczny ujemnej wartości firmy wyraża się w tym, że za jakieś przedsiębiorstwo zapłacono mniej niż wynosiła wartość godziwa jego aktywów netto, a zatem osiągnięto korzyści ekonomiczne zwiększające zysk\*.

**J10: wycena.** Termin „wycena” w języku ogólnym rodzi przynajmniej dwa skojarzenia. Po pierwsze, wycena może oznaczać szacowanie wartości czegoś, co ze względu na swój indywidualny i niepowtarzalny charakter nie ma „obiektywnej” ceny (np. wycena przedsiębiorstw, nieruchomości, dzieł sztuki, kamieni szlachetnych, marki, kosztów realizacji zlecenia, szkód losowych). Po drugie, wycena (rynkowa) może być rozumiana jako rezultat gry sił rynkowych (np. na giełdzie). W języku rachunkowości termin „wycena” oznacza ustalanie i przypisywanie wartości do określonych składników (np. aktywów czy zobowiązań), zgodnie z przyjętymi zasadami i metodami wyceny (*vide*: T203, P04 i S05).

**J11: cena zakupu, cena nabycia.** Dla osób niezwiązanych z rachunkowością są to kategorie tożsame, niemniej w języku specjalistycznym rachunkowości relacja między tymi pojęciami jest ściśle określona, tj. cena nabycia jest ceną zakupu składnika powiększoną o koszty związane z zakupem (np. transport, załadunek). Warto też dodać, że MSSF operują określeniami „*purchase price*” (co odpowiada cenie zakupu składnika aktywów) oraz „*cost of purchase*” (co odpowiada cenie nabycia), przy czym ten drugi termin stosuje się w odniesieniu do składników zapasów (*vide*: T205).

**J12: cena sprzedaży netto.** Jest to termin, którego znaczenie w języku specjalistycznym rachunkowości zależy od kontekstu. Z jednej strony może oznaczać to samo co w języku ogólnym, czyli cenę dobra lub usługi netto (tj. bez podatku VAT), jednak z drugiej strony może też desygnować kategorię wyceny, czyli ustalaną na dzień bilansowy możliwą do uzyskania cenę składnika zapasów pomniejszoną o koszty związane z doprowadzeniem danego składnika do sprzedaży (*vide*: I03).

**J13: wartość godziwa.** Termin „wartość godziwa” w rachunkowości jest terminem technicznym i oznacza kategorię wyceny. Należy dodać, że termin ten w języku specjalistycznym rachunkowości występuje wyłącznie w brzmieniu „wartość godziwa”, a nigdy jako „godziwa wartość” i jest „nierozdzielny” w tym sensie, że nieuprawnione jest stwierdzenie (spotykane czasem w prasie ekonomicznej) typu: „wartość (czegoś) jest godziwa”. Etyczne i moralne konotacje wynikające z użycia przymiotnika „godziwy” są przedmiotem zainteresowania głównie osób spoza środowisk profesjonalnie zajmujących się rachunkowością. Uwaga tych ostatnich skupia się bowiem nie tyle na samym pojęciu (czyli *signifiant*, mówiąc językiem semiotyki) i jego językowych aspektach, lecz przede wszystkim na tym, co się pod tym pojęciem kryje (*signifié*). Innymi słowy, nie zajmują się one słowami, lecz tym, do czego się odwołują. W języku ogólnym sformułowanie „wartość godziwa” bu-

---

\* Gwoli ścisłości można dodać, że w polskich regulacjach ujemną wartość firmy traktuje się jako przychody przyszłych okresów rozliczane w czasie na wynik finansowy, natomiast w MSSF ujemnej wartości się nie wykazuje w bilansie, lecz traktuje jako zysk z okazjowego nabycia.

dzi skojarzenia o charakterze etyczno-moralnym i to nie tylko w języku polskim. W języku angielskim dla określenia wartości godziwej jest stosowany termin „*fair value*”. Przymiotnik „*fair*” można tłumaczyć jako:

- „uczciwy” (np. *fair deal*),
- „sprawiedliwy” (np. *fair trade*),
- „jasny” (np. *fair view*),
- „rzetelny” (np. *fair presentation*),
- „godziwy” (np. *fair salary*),
- „przepisowy” (np. *fair play*),
- „czysty” (np. *fair game*).

W takim kontekście „*fair value*” oznaczałaby wartość ustaloną uczciwie (sprawiedliwie, godziwie), w sposób przepisowy, rzetelny i czysty\*. Podobne konotacje etyczno-moralne można zaobserwować w języku francuskim, w którym stosuje się termin „*juste valeur*”, gdzie przymiotnik „*juste*” może oznaczać „sprawiedliwy” (od rzeczownika „*justice*”) albo „dokładny, właściwy” (od rzeczownika „*justesse*”). Innymi słowy, aby oddać sens francuskiego odpowiednika „*fair value*”, można by wyrazić go po angielsku jako „*just value*”, gdzie „*just*” również konotowałoby ze „sprawiedliwością” lub „dokładnością”, zależnie od kontekstu. Warto dodać, że angielskie słowo „*fair*” może być również rzeczownikiem oznaczającym m.in. „targ”, „rynek”, „kiermasz”, „jarmark” lub „cyrk”. W tym kontekście „*fair value*” można by przetłumaczyć jako „wartość targową” czy „wartość rynkową”, co w sposób bardziej neutralny i trafny oddawałoby istotę tego pojęcia, tj. wskazywałoby na fakt, że przez „*fair value*” w języku specjalistycznym rachunkowości rozumie się cenę rynkową lub jej oszacowanie. Szczegółową analizę semantyczną terminu „wartość godziwa” przeprowadził autor (Masztalerz, 2016c).

**J14: istotny, istotność.** W powszechnym i ogólnym rozumieniu coś jest istotne wtedy, gdy jest ważne, znaczne lub znaczące. W języku rachunkowości „istotność” jest terminem kłopotliwym semantycznie głównie ze względów translacyjnych, ponieważ może być pojmowana w sensie wielkości (wartości) jakiegoś elementu i jego materialnego znaczenia w obrazie całości (*vide*: T309), jak również w sensie stosowności, przydatności czy relewancji jakiegoś elementu dla procesu podejmowania decyzji (*vide*: T310 i T311).

**J15: przychód, dochód, wpływ.** W języku ogólnym „przychód” i „dochód” są traktowane jako wyrazy bliskoznaczne, przy czym pierwszego używa się zazwyczaj w odniesieniu do przedsiębiorstw (przychód, czyli obrót, wartość sprzedaży), a drugiego w stosunku do osób (dochód z tytułu wynagrodzenia, emerytury, renty itp.) lub jednostek budżetowych (np. dochody gminy, powiatu). W języku rachunkowo-

---

\* Warto dodać, że w prasie nierzadko spotyka się wyrażenia typu „godziwa wartość” albo „wartość jest godziwa”, co z punktu widzenia języka rachunkowości jest niepoprawne, gdyż termin „wartość godziwa” jest terminem technicznym o sztywnym brzmieniu, a jakiegokolwiek zmiany szyku słów są błędem związanym z niezrozumieniem tego terminu.



ści używa się zasadniczo terminu „przychód”, natomiast termin „dochód” pojawia się albo w kontekście prawa podatkowego (dochód jako przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu), albo w polskim tłumaczeniu angielskiego terminu „income” (*vide*: T409). Ponadto w języku ogólnym przychody bywają utożsamiane z wpływami pieniężnymi, podczas gdy w języku rachunkowości są to dwie odrębne semantycznie kategorie.

**J16: koszt, wydatek.** Słowa „koszt” i „wydatek” w języku ogólnym są stosowane zamiennie, prawdopodobnie dlatego, że w życiu codziennym człowiek rozumuje za pomocą (jeśli zastosować „metaforę rachunkową”) metody kasowej. Prowadzi to do licznych nieporozumień komunikacyjnych między przedsiębiorcami lub menedżerami a księgowymi, ci pierwsi bowiem zazwyczaj utożsamiają poniesiony wydatek (np. na nabycie samochodu, zakup materiałów do produkcji czy opłacenie ubezpieczenia z góry za cały rok) z kosztem, a jednocześnie nie upatrują „kosztu” w zdarzeniach o charakterze niepieniężnym (np. naliczenie amortyzacji, wydanie materiałów do zużycia, utworzenie rezerwy czy dokonanie odpisu aktualizującego). Dodatkową trudność w komunikacji sprawia to, że w języku rachunkowości „koszt” jest terminem wieloznacznym, a jego sens zależy od kontekstu (*vide*: T403 i P01). Przykładowo, dla osób, które nie zajmują się profesjonalnie rachunkowością, nie jest zrozumiałe to, że coś, co jest ujmowane księgowo jako koszt (np. zużycie surowców), nie wpływa na obniżenie zysku (bo produkty wytworzone z tych surowców nie zostały sprzedane i zalegają w magazynie). Warto również dodać, że w praktyce gospodarczej słowo „koszt” często oznacza „koszt uzyskania przychodu” w sensie podatkowym, a typowym problemem księgowych jest kwestia tego, czy określony koszt (w ujęciu rachunkowym) lub wydatek można „uznać za koszt” lub (żargonowo) „wrzucić w koszty” (w ujęciu podatkowym). Stwierdzenia typu „ten koszt nie jest kosztem” nabierają sensu dopiero wówczas, gdy zrozumie się, że drugie słowo „koszt” w podanym wyrażeniu jest skrótem myślowym i oznacza „koszt stanowiący koszt uzyskania przychodu w świetle prawa podatkowego”.

**J17: wynik finansowy, zysk, strata.** Generalnie rzecz biorąc, terminy „wynik finansowy”, „zysk” i „strata” zarówno w języku ogólnym, jak i w języku rachunkowości mają takie samo znaczenie, tj. stanowią różnicę między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami. Problem polega jednak na tym, że o ile w języku ogólnym „wynik finansowy” jest postrzegany jako coś obiektywnego i realnego (a nawet pieniężnego, podobnie jak w przypadku przychodów i kosztów), o tyle w języku specjalistycznym rachunkowości jest to abstrakcyjny i w dużej mierze subiektywny konstrukt będący efektem zastosowanej procedury obliczeniowej, metod wyceny i zasad rachunkowości. Problem ten ujawnia się w praktyce np. wtedy, gdy jednostka generuje zysk netto, udziałowcy podejmują decyzję o jego podziale i okazuje się, że aby wypłacić dywidendę, jednostka jest zmuszona zaciągnąć pożyczkę lub kredyt, gdyż nie dysponuje środkami pieniężnymi. Z kategoriami „zysków” i „strat” wiążą się również dwa inne problemy: problem translacji (*vide*: T403) oraz problem polisemii (*vide*: P02 i P03).

**J18: amortyzacja.** W języku ogólnym termin „amortyzacja” kojarzy się przede wszystkim z łagodzeniem skutków uderzenia, upadku czy wstrząsu w pojazdach i maszynach za pomocą specjalnych urządzeń. W języku rachunkowości termin ten ma zupełnie inne znaczenie, chociaż, zdaniem autora, funkcjonujące w języku ogólnym rozumienie „amortyzacji” można wykorzystać do wyjaśnienia jej istoty na gruncie rachunkowości. Można bowiem powiedzieć, że dzięki systematycznemu odnoszeniu w koszty części wartości nabytych składników majątkowych łagodzi się (amortyzuje się) wpływ znacznych wartościowo jednorazowych wydatków na wynik finansowy. Warto dodać, że termin „amortyzacja” wiąże się też z pewnymi trudnościami translacyjnymi (*vide*: T103).

**J19: koszt bezpośredni, koszt pośredni.** W języku rachunkowości podział na koszty bezpośrednie i pośrednie wiąże się przede wszystkim (choć nie tylko) z problemem kalkulacji kosztu wytworzenia produktu. W tym kontekście przez koszty bezpośrednie rozumie się te koszty, które można wprost przypisać do kosztu produktu na podstawie dokumentacji źródłowej (np. koszty materiałów bezpośrednich, koszty robocizny bezpośredniej), natomiast koszty pośrednie oznaczają koszty związane z wytwarzaniem, które można przypisać do produktu za pomocą wybranego klucza (np. koszty wydziałowe). W języku ogólnym linia podziału semantycznego między kosztami bezpośrednimi i pośrednimi produktu przebiega nieco inaczej, tj. koszty bezpośrednie są rozumiane jako koszty wprost związane z wytworzeniem wyrobu (w tym także np. koszty maszyn produkcyjnych czy nadzoru produkcyjnego), natomiast koszty pośrednie – jako coś, co tylko pobocznie wiąże się z produkcją (np. koszty administracyjne). Warto dodać, że również w języku rachunkowości terminy „koszt bezpośredni” i „koszt pośredni” mają charakter umowy i wykazują cechy wieloznaczności (*vide*: P08).

**J20: koszt stały, koszt zmienny.** Podział kosztów na stałe i zmienne (w ujęciu językowym) tylko pozornie wydaje się oczywisty. W języku ogólnym koszty zmienne zazwyczaj są kojarzone z kosztami, których wysokość zmienia się w czasie, a koszty stałe z kosztami, których wysokość jest taka sama w kolejnych okresach. Można nawet spotkać się z opinią, że „w praktyce wszystkie koszty są zmienne”. Takie ujęcie kosztów zmiennych i stałych stoi w sprzeczności z ich pojmowaniem w języku rachunkowości, w którym koszty zmienne to koszty, które zależą (funkcyjnie) od skali działalności, np. od wielkości produkcji, sprzedaży lub innych mierzalnych czynników, a koszty stałe to koszty, które są niezależne od tych czynników. Trudność komunikacyjna w przypadku tych terminów wynika z niefortunności określeń stosowanych w języku polskim\*. Trzeba bowiem zaznaczyć, że w języku angielskim koszty zmienne określane są jako „*variable costs*” (co jasno wskazuje, że nie chodzi o zmienność w czasie, lecz zależność funkcyjną), a nie np. „*changing costs*” (koszty

---

\* Z uwagi na to, że terminy „koszt zmienny” i „koszt stały” na dobre zadomowiły się nie tylko w rachunkowości, ale w ogóle w naukach ekonomicznych, autor nie będzie ich analizował w badaniach dotyczących problemu translacji.

zmieniające się), natomiast koszty stałe określa się jako „*fixed costs*” (koszty sztywne, trwałe, nieelastyczne, stałe ponoszone), a nie np. „*constant costs*” (koszty o stałej czy niezmienniej wysokości). Imiesłów „*fixed*” stosuje się w języku angielskim również w wyrażeniu „*fixed assets*”, co oznacza aktywa trwałe (czyli trwale zaangażowane, a nie stałe czy niezmiennie w sensie ich wartości).

**J21: koszty nieuzasadnione.** W języku ogólnym termin „koszty nieuzasadnione” budzi skojarzenia z kosztami, których ponoszenie (z uwagi na ich charakter lub wysokość) jest nieracjonalne albo nie jest gospodarczo uzasadnione. W języku rachunkowości „koszty nieuzasadnione” są terminem specjalistycznym, określającym tę część stałych kosztów wytworzenia produktu, która odpowiada niewykorzystanym zdolnościom produkcyjnym (*vide*: T307).

**J22: aktywowanie kosztów.** O ile w języku ogólnym „aktywowanie” kojarzy się z „aktywacją” (uruchamianiem, wszczynaniem), o tyle w języku rachunkowości termin „aktywowanie kosztów” jest ściśle związany z pojęciem aktywów i dotyczy takich sytuacji, w których poniesione nakłady nie wpływają w danym momencie na wynik finansowy, np. koszty produktów w toku lub wyrobów gotowych, które nie zostały sprzedane lub w inny sposób rozchodowane (i zostały ujęte w zapasach), koszty związane z budową środka trwałego (ujęte jako środki trwałe w budowie) albo wydatki na świadczenia przyszłe (ujmowane jako rozliczenia międzyokresowe czynne).

**J23: marża, narzut.** Zarówno w języku ogólnym, jak i w języku specjalistycznym rachunkowości marża i narzut w ujęciu nominalnym (pieniężnym) oznaczają to samo, czyli pewien poziom zysku rozumiany jako różnica między przychodem ze sprzedaży a kosztem sprzedawanego dobra lub usługi. W ujęciu procentowym marża powinna być rozumiana jako stosunek zysku (marży nominalnej) do przychodu ze sprzedaży, czyli powinna być obliczana tak jak wszystkie inne wskaźniki rentowności sprzedaży. W języku angielskim stosuje się określenie „*margin*”, które można przetłumaczyć też jako „*margines*”, co jednoznacznie determinuje sposób kalkulacji marży – jest to „*margines zysku*”, który określa, jaką część osiągniętego przychodu stanowi zysk (marżę) sprzedawcy. Tymczasem w języku polskim (zarówno w języku ogólnym, jak i w rachunkowości) marża procentowa bywa mylona z narzutem (br. *mark-up*, am. *markup*), który oblicza się jako stosunek zysku (marży nominalnej) do kosztu. W podręcznikach z rachunkowości finansowej powszechnie ignoruje się termin „narzut” (w sensie, o którym tutaj mowa) i używa się takich terminów jak „marża w stu” (co jest odpowiednikiem „marży”) oraz „marża od sta” (co jest odpowiednikiem „narzutu”). W tym miejscu warto zwrócić uwagę na to, że sformułowanie „marża od sta” jest błędem gramatycznym, gdyż liczebnik „sto” w dopełniaczu ma formę „stu”, zatem poprawne językowo byłoby określenie „marża od stu”. Należy też dodać, że słowo „narzut” jest używane w polskim języku rachunkowości również w odniesieniu do kalkulacji kosztów, gdzie przez narzut (*overhead*) rozumie się koszty pośrednie przypisane do produktu w wyniku przeprowadzonej kalkulacji.

**J24: wartość przedsiębiorstwa.** Termin „wartość przedsiębiorstwa” w języku ogólnym jest zazwyczaj utożsamiany z wartością rynkową. Bywa mylony z terminem „wartość firmy” (vide: J09). W języku specjalistycznym rachunkowości „wartość przedsiębiorstwa” jest pojęciem wieloznacznym, które – w zależności od kontekstu – może odwoływać się do różnych kategorii wartości (vide: P10).

### 4.3. Problem translacji

Rachunkowość funkcjonuje w środowisku międzynarodowym i wielojęzycznym. Rodzi to problemy komunikacyjne związane z tłumaczeniem pojęć w taki sposób, by ich znaczenie w każdym z języków było takie samo. Nasser (2007), badając znaczenie języka w rachunkowości, wskazuje na problem przekładu, wiążący się z ryzykiem błędnej interpretacji (*misinterpretation*), wprowadzenia w błąd (*misleading*) lub niezrozumienia (*misunderstanding*). Zdaniem Evans (2004), ryzyko niezrozumienia jest nieodłączną cechą użycia języka jako środka komunikacji w rachunkowości, zwłaszcza w przypadku tłumaczenia, gdyż jeśli nie ma w danym języku odpowiednika, to wybiera się najbliższe znaczeniowo pojęcie, co implikuje rozmycie lub utratę istotnych różnic znaczeniowych.

W dalszych rozważaniach autor koncentruje się na terminach polskich i angielskich, z kilku powodów. Po pierwsze, wiele terminów technicznych języka specjalistycznego rachunkowości powstało pierwotnie w języku angielskim, a dopiero później podjęto próbę ich przetłumaczenia na inne języki, w tym język polski. Po drugie, współczesna praktyka rachunkowości jest w dużej mierze zdominowana przez MSSF, których oryginalna wersja powstaje zawsze w języku angielskim, a dopiero później są one tłumaczone na inne języki. Po trzecie, język angielski jest obecnie powszechnie uznawany za język biznesu. Jak dowodzi R.H. Parker (2000a i 2000b), jest on również międzynarodowym językiem rachunkowości.

Zdaniem autora, istnieją cztery problemy związane z translacją w rachunkowości (z języka angielskiego na język polski):

- 1) problem braku polskiego odpowiednika,
- 2) problem błędnego lub dyskusyjnego tłumaczenia,
- 3) problem mnogości pojęć w języku polskim,
- 4) problem różnych pól semantycznych.

Poddane analizie terminy przedstawiono w tabeli 4.4.

Pierwszy rodzaj problemów translacji dotyczy braku polskiego odpowiednika dla terminów stosowanych w języku angielskim. W grupie tej przeanalizowano 12 terminów ujętych w pięciu grupach (kody T101-T105).

**T101: *accountability*.** Angielski termin „*accountability*” oznacza „odpowiedzialność”, lecz w przeciwieństwie do ogólnego słowa „*responsibility*” ma węższe zna-

**Tabela 4.4. Problemy translacji**

<b>Kod</b>	<b>Analizowane terminy</b>
<b>T1</b>	<b>Brak odpowiednika:</b>
T101	<i>accountability</i>
T102	<i>accounting, accountancy</i>
T103	<i>amortisation (br.) / amortization (am.), depreciation, depletion</i>
T104	<i>impairment loss, write-down, allowance</i>
T105	<i>control, controlling, controllership</i>
<b>T2</b>	<b>Błędne lub dyskusyjne tłumaczenie:</b>
T201	<i>actual cost</i>
T202	<i>current cost, present value</i>
T203	<i>annual report</i>
T204	<i>measurement</i>
T205	<i>income method</i>
T206	<i>cost of purchase</i>
T207	<i>cost of sales</i>
T208	<i>controllable cost</i>
T209	<i>recoverable amount</i>
T210	<i>cost driver</i>
<b>T3</b>	<b>Mnogość pojęć w języku polskim:</b>
T301	<i>amortised cost (br.) / amortized cost (am.)</i>
T302	<i>conceptual framework</i>
T303	<i>general and administrative expense</i>
T304	<i>performance</i>
T305	<i>balanced scorecard</i>
T306	<i>contribution margin</i>
T307	<i>comprehensive income</i>
T308	<i>cost of unused capacity</i>
T309	<i>materiality</i>
T310	<i>relevance</i>
T311	<i>relevant cost</i>
T312	<i>fair presentation, true and fair view</i>
T313	<i>faithful representation</i>
T314	<i>cost of goods sold</i>
<b>T4</b>	<b>Różne pola semantyczne</b>
T401	<i>financial statement</i>
T402	<i>cost, expense</i>
T403	<i>income</i>
T404	<i>gain, profit</i>
T405	<i>gross profit, gross margin, gross profit margin</i>

czenie i jest używany przede wszystkim w rachunkowości zarządczej i controllingu w kontekście odpowiedzialności za realizację budżetu i wyniki działalności (br. *responsibility centre*, am. *responsibility center*). Różnicę można wyjaśnić na przykładzie menedżera w dziale handlowym, który jest organizacyjnie odpowiedzialny (*responsible*) za sprzedaż i kształtowanie relacji z klientami, a do celów oceny jego dokonań jest odpowiedzialny (*accountable*) za konkretne mierniki, takie jak np. wielkość sprzedaży, wartość sprzedaży, dynamika sprzedaży, odsetek nowych klientów. W praktyce termin jest czasem tłumaczony jako „rozliczalność”.

**T102: *accounting & accountancy*.** Oba terminy tłumaczy się na język polski jako „rachunkowość”, niemniej w języku angielskim nie są to pojęcia tożsame, gdyż „*accounting*” ma znaczenie szersze i może oznaczać rachunkowość w dowolnym sensie, natomiast „*accountancy*” to określenie stosowane głównie w odniesieniu do praktyki rachunkowości, o czym wspomniano już na początku podrozdziału 1.1.

**T103: *amortisation, depreciation, depletion*.** W języku polskim stosuje się jedno pojęcie „amortyzacja”, niezależnie od tego, czy odpisy amortyzacyjne dotyczą wartości niematerialnych (br. *amortisation*, am. *amortization*), środków trwałych (*depreciation*), czy złóż (*depletion*). Warto jednak zauważyć, że w języku polskim funkcjonuje termin „umorzenie”, który nie ma swojego „zgrabnego” odpowiednika w języku angielskim (co zdarza się niezwykle rzadko w języku rachunkowości), w którym określa się je jako „skumulowaną amortyzację” (*accumulated depreciation*).

**T104: *impairment loss, write-down, allowance*.** Angielski termin „*impairment of assets*” jest (poprawnie) tłumaczony jako „utrata wartości aktywów”, a odpis aktualizujący wartość aktywów w MSSF jest określany jako „*impairment loss*” (dla wszystkich składników aktywów z wyjątkiem zapasów) lub „*write-down*” (wyłącznie w odniesieniu do zapasów), przy czym pierwszy termin tłumaczony jest jako „strata z tytułu utraty wartości”, a drugi jako „odpis aktualizujący”. W literaturze anglojęzycznej dla odpisów aktualizujących należności jest używany termin „*allowance for doubtful debts*”, który bywa tłumaczony jako „rezerwa na należności” (wprawdzie w polskim prawie bilansowym usunięto kategorię rezerw na należności i zastąpiono je odpisami aktualizującymi, niemniej sam termin w praktyce nadal jest, prawdopodobnie z przyzwyczajenia, wykorzystywany). W polskiej tradycji językowej rachunkowości w odniesieniu do utraty wartości aktywów najczęściej stosuje się termin „odpis aktualizujący” (rzadziej: „odpis aktualizacyjny”), którego znaczenie jest najszersze i który może być użyty w odniesieniu do dowolnego składnika aktywów. Ponadto wykorzystuje się także termin „odpis z tytułu utraty wartości”, przy czym nie używa się go zwykle w odniesieniu do odpisów aktualizujących należności. Z kolei w przypadku aktualizacji wartości składników aktywów trwałych stosuje się zazwyczaj termin „odpis z tytułu trwałej utraty wartości”.

**T105: *control, controlling, controllership*.** W angielskich i amerykańskich opracowaniach z rachunkowości zarządczej słowo „*controlling*” występuje w znaczeniu czynnościowym (sprawowanie kontroli rozumianej jako jedna z funkcji zarządzania), natomiast to, co określa się np. w Polsce mianem „controlling” jest nazywane

„*management control*” lub „*controllership*”. W amerykańskich i brytyjskich przedsiębiorstwach istnieją zazwyczaj działy rachunkowości zarządczej, natomiast w przedsiębiorstwach niemieckich i polskich – działy controllingu. Z kolei pracownik działu controllingu jest po angielsku określany jako „*financial controller*” (am.) lub „*financial comptroller*” (br.), natomiast po polsku jako „kontroler finansowy”. Angielskie (choć wymyślone w Niemczech) słowo „controlling” zadomowiło się w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości podobnie jak np. „leasing” czy „factoring” (dlatego autor nie zapisuje tych słów kursywą). Niektórzy stosują spolszczoną wersję „kontroling”. Niezależnie jednak od przyjętego wariantu, termin „controlling” budzi skojarzenia z kontrolą rozumianą jako sprawdzanie czegoś (jak np. kontrola biletów, kontrola jakości, kontrola podatkowa). Tymczasem słowo to wywodzi się od angielskiego czasownika „*to control*”, który oznacza wprawdzie kontrolę, lecz nie w sensie sprawdzania czegoś (*to check*), lecz raczej sterowania, regulacji, sprawowania kontroli czy „trzymania ręki na pulsie” (metaforycznie rzecz ujmując).

Drugi rodzaj problemów translacji dotyczy błędnego lub dyskusyjnego tłumaczenia terminów stosowanych w języku angielskim. W grupie tej przeanalizowano 11 terminów ujętych w 10 grupach (kody T201–T210).

**T201: *actual cost*.** Jest to przykład lingwistycznego problemu „fałszywych przyjaciół” (*false friends*). W polskich podręcznikach do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w rozdziałach dotyczących rachunku kosztów planowanych i analizy odchyleń często jest używane określenie „koszt aktualny”, które jest błędne, ponieważ pierwotny termin angielski „*actual cost*” oznacza koszt rzeczywisty (faktyczny), a nie aktualny (bieżący).

**T202: *current cost, present value*.** W polskiej wersji językowej MSSF termin „*current cost*” jest tłumaczony jako „aktualna cena nabycia” a termin „*present value*” jako „wartość bieżąca” i są to, zdaniem autora, translacje udane i zrozumiałe. W literaturze można jednak znaleźć tłumaczenie terminu „*current cost*” jako „koszt bieżący”, co wprowadza (zbędny) chaos terminologiczny. W języku ogólnym przymiotnik „*current*” jak najbardziej tłumaczy się jako „bieżący”, jednak w języku rachunkowości (a także finansów) przyjęło się przymiotnikiem „bieżący” określać nie wielkości „aktualne”, lecz, w zależności od kontekstu, albo wielkości krótkookresowe, np. aktywa obrotowe (*current assets*) lub zobowiązania krótkoterminowe (*current liabilities*), albo wielkości „zaktualizowane”, np. „wartość bieżąca” (*present value*), która oznacza zaktualizowaną (na dzień wyceny) wartość przyszłych przepływów pieniężnych.

**T203: *annual report*.** Angielski termin „*annual report*” jest (poprawnie) tłumaczony jako raport roczny. Warto jednak zwrócić uwagę na spotykane w publikacjach polskich autorów dyskusyjne tłumaczenie terminu „sprawozdanie z działalności” jako „*annual report*”. Zdaniem autora, zważywszy na charakter, cel, strukturę i wartość informacyjną sprawozdania z działalności za lepszy (i bardziej zrozumiały) wariant tłumaczenia należałoby uznać „*management commentary*”, gdyż takim terminem określa się podobny raport regulowany wytycznymi IASB.

**T204: *measurement*.** W piśmiennictwie anglojęzycznym (w tym również w oryginalnej wersji językowej MSSF) „wycena” (w sensie rachunkowym) jest konsekwentnie określana mianem „*measurement*” (pomiar, mierzenie), a nie terminem „*valuation*” (wycena, ustalanie wartości). Przykładowo, sformułowanie „wyceniane w wartości godziwej” będzie wyrażone po angielsku „*measured at fair value*”. Uwaga ta jest o tyle potrzebna, że ilustruje bardzo ważną różnicę znaczeniową w postrzeganiu pojęć „pomiar” i „wycena” w rachunkowości, o ile bowiem w języku polskim te dwa pojęcia stosuje się rozłącznie (np. w zdaniu: „rachunkowość zajmuje się pomiarem i wyceną”), o tyle w języku angielskim „*measurement*” jako termin języka specjalistycznego rachunkowości semantycznie obejmuje jedno i drugie, natomiast „*valuation*” jest terminem ogólnym (niespecyficznym dla języka rachunkowości) stosowanym przykładowo w odniesieniu do wyceny spółek. Tymczasem zdarza się, że polscy autorzy w publikacjach w języku angielskim (być może nieświadomie) ignorują ten fakt i albo używają obu terminów zamiennie, albo zgodnie z intuicyjnym (lecz w tym wypadku błędnym) rozumieniem słowa „*measurement*” jako „pomiar”, a słowa „*valuation*” jako „wycena”.

**T205: *income method*.** Termin „*income method*” jest powszechnie tłumaczony jako „metoda dochodowa” (np. w odniesieniu do wyceny spółek). Tymczasem w polskiej wersji MSSF 13 w części dotyczącej metod ustalania wartości godziwej z nieznanym autorowi przyczyn zastosowano nietypowe określenie „metoda przychodów”.

**T206: *cost of purchase*.** Stosowany w MSSF angielski termin „*cost of purchase*” jest tłumaczony jako „koszty zakupu”. Rodzi to pewne problemy komunikacyjne związane z tym, że termin „koszty zakupu” w polskim języku rachunkowości jest tradycyjnie używany dla określenia kosztów związanych z zakupem składnika aktywów, np. transport, ubezpieczenie, załadunek, rozładunek (w przypadku aktywów rzeczowych) czy prowizja maklerska (w przypadku aktywów finansowych). Tymczasem termin „*cost of purchase*” stosowany w MSR 2 wiąże się z wyceną zapasów i oznacza „cenę nabycia” (*vide*: J11).

**T207: *cost of sales*.** Angielski termin „*cost of sales*”, oznaczający koszt sprzedanych dóbr (*cost of goods sold*), czyli wartość sprzedanych produktów, towarów, materiałów i usług, jest tłumaczony (np. w polskiej wersji MSSF, jak również w sprawozdaniach finansowych polskich spółek stosujących MSSF) jako „koszt własny sprzedaży”. Jest to tłumaczenie, które należy uznać za co najmniej wątpliwe, gdyż w polskiej tradycji rachunkowości koszt własny sprzedaży jest zgodnie zdefiniowany jako suma kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży – innymi słowy jest to suma kosztów działalności operacyjnej związanych z osiągnięciem przychodów ze sprzedaży.

**T208: *controllable cost*.** Przymiotnik „*controllable*” określa cechę obiektu wyrażającą się w tym, że jest kontrolowalny, czyli da się go kontrolować. Termin „*controllable cost*” jest stosowany w rachunkowości zarządczej i controllingu dla oznaczenia takich kosztów, których poziom może być kontrolowany (regulowany, sterowany) przez kierownika danego ośrodka odpowiedzialności (w przeciwieństwie do ta-



kich kosztów, na które kierownik nie ma żadnego wpływu, gdyż nie on decyduje o ich poniesieniu). W polskim języku rachunkowości stosuje się zazwyczaj określenie „koszty kontrolowane”, które ma nieco inny wydźwięk od pierwotnego terminu angielskiego. O ile bowiem użycie słowa „*controllable*” wskazuje na możliwość kontroli, o tyle użycie słowa „kontrolowany” sugeruje fakt (a nie tylko możliwość) sprawowania kontroli. Warto dodać, że w praktyce spotyka się termin „koszt zarządalny”, który dobrze, zdaniem autora, oddaje istotę pojęcia „*controllable cost*”.

**T209: *recoverable amount*.** Termin „*recoverable amount*” jest zazwyczaj tłumaczony poprawnie jako „wartość odzyskiwalna”, niemniej ciekawostką jest to, że w tekście KSR 4 stosowane jest określenie „wartość odzyskiwana”. Jest to, zdaniem autora, sformułowanie niefortunne, ponieważ nie wskazuje na potencjał czy możliwość (a taka jest istota „*recoverable amount*”), a raczej na dokonujący się w danym momencie proces.

**T210: *cost driver*.** Angielski termin „*cost driver*” jest tłumaczony albo jako „czynnik kosztotwórczy” albo jako „nośnik kosztów”. Drugi z podanych terminów na dobre zadomowił się już w języku rachunkowości zarządczej, szczególnie w opracowaniach dotyczących rachunku kosztów działań, niemniej warto zwrócić uwagę na fakt, że powoduje to, iż określenie „nośnik kosztów” funkcjonuje w dwóch zupełnie różnych znaczeniach (*vide*: P09).

Trzeci rodzaj problemów translacji dotyczy mnogości pojęć w języku polskim dla terminów stosowanych w języku angielskim. W grupie tej przeanalizowano 14 terminów ujętych w 14 grupach (kody T301–T314).

**T301: *amortised cost*.** Angielski termin „*amortised cost*” (w wersji amerykańskiej „*amortized cost*”) jest tłumaczony jako „zamortyzowany koszt” lub „skorygowana cena nabycia”. Pierwsze określenie jest, zdaniem autora, bardziej trafne i zrozumiałe, gdyż dobrze oddaje istotę tej kategorii wyceny. Drugi termin jest problematyczny, gdyż nawiązuje do kategorii „cena nabycia” stosowanej w rachunkowości w odniesieniu do wyceny aktywów, podczas gdy w zamortyzowanym koszcie można wyceńnić składniki zarówno aktywów, jak i zobowiązań finansowych.

**T302: *conceptual framework*.** Termin „*conceptual framework*” jest tłumaczony na trzy sposoby, a mianowicie jako „założenia koncepcyjne” (oficjalne tłumaczenie MSSF), „ramy konceptualne”, „ramy pojęciowe” albo „ramy koncepcyjne”. Wszystkie te translacje są, zdaniem autora, równoważne i nie wymagają dodatkowego komentarza.

**T303: *general and administrative expense*.** Stosowane w języku angielskim określenie „*general and administrative expense*” (G&A) można dosłownie przetłumaczyć jako „koszty ogólne i administracyjne”, jednak w polskim języku rachunkowości używa się takich określeń jak „koszty ogólnego zarządu” (wersja sprawozdawcza), „koszty ogólne zarządu”, „koszty ogólnoadministracyjne” oraz „koszty zarządu”.

**T304: *performance*.** Angielski termin „*performance*” nie ma w języku polskim jednego odpowiednika, gdyż jego tłumaczenie zależy od kontekstu. W rachunkowości słowo to jest używane przede wszystkim w takich wyrażeniach jak „*financial*

*performance*”, „*performance measurement*”, „*performance management*” i „*key performance indicator*”. W polskich publikacjach z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu termin „*performance*” jest zwykle tłumaczony za pomocą rzeczowników w liczbie mnogiej takich jak „dokonania”, „wyniki” czy „osiągnięcia” (co dobrze odzwierciedla istotę pomiaru w ramach „*performance measurement*”, gdzie wykorzystuje się całe zestawy mierników), niemniej zdarza się też, że tłumaczy się go (mniej fortunnie) jako „efektywność”.

**T305: *balanced scorecard*.** Termin „*balanced scorecard*” jest przekładany na język polski na co najmniej pięć sposobów, a mianowicie jako:

- „strategiczna karta wyników”,
- „zrównoważona karta wyników”,
- „strategiczna karta dokonań”,
- „zrównoważona karta dokonań”,
- „zbilansowana karta osiągnięć”.

Wszystkie te tłumaczenia są, zdaniem autora, poprawne w tym sensie, że oddają istotę pojęcia „*balanced scorecard*”, chociaż kładą nacisk na różne aspekty tego instrumentu (na wymiar strategiczny albo na równowagę mierników).

**T306: *contribution margin*.** Termin „*contribution margin*” bywa tłumaczony w polskich opracowaniach na różne sposoby, a mianowicie jako:

- „marża brutto”,
- „marża pokrycia”,
- „marża na pokrycie”,
- „marża na pokrycie kosztów stałych”,
- „marża wkładu”,
- „marża kontrybucyjna”.

Niestety, dość dużą popularnością (szczególnie w podręcznikach) cieszy się termin „marża brutto”, który jest również tłumaczeniem pojęcia „*gross margin*”, oznaczającym różnicę między przychodem ze sprzedaży a kosztem wytworzenia produktu, a nie kosztem zmiennym, jak ma to miejsce w przypadku pojęcia „*contribution margin*”.

**T307: *comprehensive income*.** Bogactwo tłumaczeń stosunkowo młodego terminu „*comprehensive income*” jest imponujące. W oficjalnym tłumaczeniu MSSF jest stosowane określenie „całkowite dochody”, niemniej w literaturze, jak również w sprawozdaniach finansowych spółek można spotkać inne (zbliżone) terminy, np.:

- „dochód całościowy”,
- „dochód całkowity”,
- „zysk całościowy”,
- „wynik całkowity”,
- „wynik globalny”,
- „wynik całościowy”,
- „zysk wszechstronny”,
- „zysk ogólny”.

Trudno wskazać, który z proponowanych terminów najlepiej odzwierciedla koncepcję „*comprehensive income*”. W kontekście znaczenia słowa „dochód” w języku polskim (*vide*: J15), jak również uwzględniając fakt, że „*comprehensive income*” jako liczba może w praktyce przyjmować wartość dodatnią (zysk) lub ujemną (strata), najtrafniejsze, zdaniem autora, jest użycie rzeczownika „wynik”. Dobór przymiotnika jest tutaj, zdaniem autora, sprawą drugorzędną, bo niezależnie od przyjętego określenia nie uzyskuje się wiernego semantycznie odzwierciedlenia angielskiego słowa „*comprehensive*”, ale można zauważyć, że dominują w polskich publikacjach przymiotniki „całościowy” i „całkowity”.

**T308: *cost of unused capacity*.** Koszty związane z niewykorzystanymi zasobami określa się w języku angielskim jednym mianem „*cost of unused capacity*”, niezależnie od kontekstu, tj. zarówno w odniesieniu do niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, jak i w odniesieniu do niewykorzystanych zasobów w innych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa. W polskich publikacjach można spotkać aż osiem odpowiedników terminu „*cost of unused capacity*”, a mianowicie:

- „koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych”,
- „koszty niewykorzystanego potencjału”,
- „koszty niewykorzystanych zasobów”,
- „koszty nieuzasadnione”,
- „koszty nieużyteczne”,
- „koszty bezczynności”,
- „koszty gotowości”,
- „koszty puste”.

Terminy te, jakkolwiek stosowane w odniesieniu do tego samego referenta, nie są tożsame, mają różne (niemniej nie rozłączne) pola semantyczne i nie są synonimami, choć można uznać je za wyrażenia bliskoznaczne. Szczegółowo problem ten analizuje autor w swoim artykule zatytułowanym *Puste kalorie a rachunkowość, czyli o kosztach niewykorzystanych zasobów* (Masztalerz, 2017).

**T309: *materiality*.** Termin „*materiality*” jest tłumaczony albo jako „istotność”, albo jako „materialność”. Sednem pojęcia „*materiality*” w języku rachunkowości jest to, że jeśli jakaś informacja o określonej pozycji w sprawozdaniu finansowym może być istotna dla użytkownika informacji ze względu na jej charakter lub wielkość, to nie powinna zostać pominięta. W tym kontekście, zdaniem autora, słowo „istotność” lepiej odzwierciedla sens angielskiego terminu. Problem polega jednak na tym, że pojęcie „istotność” często bywa używane przez polskich autorów jako tłumaczenie słowa „*relevance*” (*vide*: T310).

**T310: *relevance*.** W ujęciu słownikowym przymiotnik „*relevant*” można tłumaczyć jako „przydatny”, „stosowny”, „odpowiedni”, „istotny” czy „relewantny”. W rachunkowości termin „*relevance*” bywa tłumaczony albo jako „istotność”, albo jako „przydatność”, przy czym warto zauważyć, że nawet w oficjalnych tłumaczeniach MSSF najpierw używano terminu „istotność”, a potem (od 2010 roku) terminu „przydatność”. W publikacjach naukowych i podręcznikach trudno się doszukać

dominacji któregoś z wymienionych tłumaczeń. Zdaniem autora, problem translacji terminu „*relevance*” jest nierozstrzygalny, gdyż każde możliwe tłumaczenie (w tym dotąd nieużywane, ale teoretycznie możliwe, jak np. „stosowność” czy „odpowiedniość”) jest zasadne i w jakimś stopniu oddaje sens pojęcia „*relevance*”. Niemniej, zważywszy na wcześniejsze rozważania na temat terminu „*materiality*” (vide: T309), można uznać, że tłumaczenie „*relevance*” jako „przydatności”, a nie „istotności” jest bardziej zrozumiałe.

**T311: *relevant cost*.** Termin „*relevant cost*” jest związany z podejmowaniem decyzji zarządczych i oznacza taki koszt, który może wpłynąć na ostateczny wybór dokonany przez decydenta, ponieważ jest on różny dla różnych rozpatrywanych wariantów. Termin ten jest tłumaczony na język polski jako „koszt istotny”, „koszt przydatny” lub „koszt relewantny” (vide: T310).

**T312: *true and fair view*.** Jak już wspomniano wcześniej, przymiotnik „*fair*” można tłumaczyć na różne sposoby. Przykładowo dla terminu „*fair value*” przyjęło się jednolite tłumaczenie „wartość godziwa” (vide: J13). W przypadku terminu „*true and fair view*” w polskich opracowaniach stosuje się różne odpowiedniki, np. „wierny i rzetelny obraz”, „wierna prezentacja” (co odpowiada również angielskiemu „*fair presentation*”), „jasny i rzetelny obraz”, „prawdziwy i jasny obraz” oraz inne. Interesującą analizę etymologiczną terminu „*true and fair view*” przeprowadziła Zimniewicz (2009). O problemach semantycznych tego terminu na gruncie języka angielskiego pisze Kirk (2006).

**T313: *faithful representation*.** Termin „*faithful representation*” jest tłumaczony m.in. jako „wierna prezentacja” (oficjalne tłumaczenie MSSF, choć niezupełnie trafiona, gdyż funkcjonuje również termin „*fair presentation*”, od którego w uzasadnieniu wniosków do *Założeń koncepcyjnych* IASB się odżegnuje), „wiarygodne odzwierciedlenie” lub „wierne odzwierciedlenie”. Należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, przymiotnik „*faithful*” nie jest synonimem „*reliable*”, a zatem nie powinien być tłumaczony jako „wiarygodny”, lecz jako „wierny”, „sumienny” czy „oddany”. Po drugie, stosowany w polskich terminach rzeczownik „prezentacja” nie pokrywa się znaczeniowo z rzeczownikiem „*representation*”. Prezentacja (w rachunkowości) to stan dokonany (przedstawienie czegoś w sprawozdaniu finansowym), natomiast reprezentacja, zdaniem autora, to proces odzwierciedlania (odwzorowywania) istotnych zjawisk będących obiektem zainteresowania rachunkowości.

**T314: *cost of goods sold*.** Termin „*cost of goods sold*” jest tłumaczony m.in. jako „koszt sprzedanych dóbr” albo „koszt własny sprzedaży” (vide: T207) w sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z MSSF. Czasem jednak, ze względu na fakt, że „dobra” są według polskich przepisów klasyfikowane jako produkty (wyroby i usługi), towary i materiały, termin ten jest tłumaczony jako „wartość sprzedanych produktów, towarów i materiałów”.

Czwarty rodzaj problemów translacji dotyczy różnych pól semantycznych dla terminów stosowanych w języku angielskim i polskim. W grupie tej przeanalizowano dziewięć terminów ujętych w pięciu grupach (kody T401–T405).

**T401: *financial statement*.** Tłumaczenie terminu „*financial statement*” pozornie wydaje się oczywiste. Warto jednak podkreślić, że o ile w języku polskim pod pojęciem „sprawozdanie finansowe” kryje się zestaw elementów, o tyle w MSSF każdy element jest nazywany „*financial statement*”, a pełne sprawozdanie finansowe (obejmujące wszystkie wymagane elementy) jest określane mianem „*complete set of financial statements*”.

**T402: *cost, expense*.** W języku ogólnym zazwyczaj „*cost*” tłumaczy się jako „koszt” a „*expense*” jako „wydatek”. Zdarza się, że polscy autorzy trzymają się wersji typowej dla języka ogólnego. Tymczasem w języku rachunkowości obydwaj terminy oznaczają „koszt” tylko w różnym sensie (*vide*: P01). Termin „*cost*” jest rozumiany w języku angielskim rachunkowości jako cena lub wartość składnika aktywów (np. koszt wytworzenia, cena nabycia), albo, w szerszym ujęciu, jako pieniężny wyraz zużytych zasobów (np. koszt wynagrodzeń, koszt zużycia materiałów, koszt amortyzacji). Z kolei termin „*expense*” odnosi się do związku poniesionego kosztu („*incurred cost*”) z wynikiem finansowym, oznacza bowiem koszt w takim sensie, w jakim jest on definiowany w MSSF czy ustawie o rachunkowości, czyli (w uproszczeniu) jako zmniejszenie kapitału własnego w sposób inny niż wycofanie wkładów przez właścicieli.

**T403: *income*.** Angielski termin „*income*” jest bardzo pojemny semantycznie i może być, zależnie od kontekstu, tłumaczony jako „przychód”, „dochód” lub „zysk”, przy czym dodać trzeba, że pojęcia te są wieloznaczne w języku polskim (*vide*: J15, P02, P03). Przykładowo, w wyrażeniach „*net income*” (zysk netto), „*comprehensive income*” (zysk całościowy) czy „*income statement*” (rachunek wyników) przez „*income*” rozumie się „zysk”. W wyrażeniach typu „*income method*” (metoda dochodowa) czy „*income tax*” (podatek dochodowy) słowo „*income*” tłumaczy się jako „dochód” (w drugim przypadku w znaczeniu podatkowym). Najbardziej problematyczna jest jednak kwestia tłumaczenia terminu „*income*” zawartego w MSSF. Otóż pojęcie „*income*” zdefiniowano jako coś, co obejmuje swoim zakresem „*revenue*” (przychody) i „*gains*” („zyski”) i przetłumaczono oficjalnie jako „dochody”. Wspomniana definicja zasadniczo jest zbieżna z definicją „przychodów i zysków” zawartą w ustawie o rachunkowości, jednak zastosowanie terminu „dochody” w świetle polskiej tradycji językowej w rachunkowości należy uznać za absurdalne. Doszło bowiem do sytuacji, w której w wyniku tego tłumaczenia uznano „dochody” za pojęcie szersze semantycznie od „przychodów”, co stoi w sprzeczności z powszechnym rozumieniem tych terminów na gruncie polskiej rachunkowości.

**T404: *gain, profit*.** Zarówno „*gain*” jak i „*profit*” można przetłumaczyć jako „zysk”, przy czym terminy odwołują się one do różnych znaczeń (*vide*: P03). W języku MSSF „*profit*” oznacza „zysk” pojmowany jako wynik (czyli różnica między przychodami a kosztami), np. w wyrażeniach „*gross profit*” (zysk brutto ze sprzedaży), „*profit before tax*” (zysk przed opodatkowaniem) czy „*net profit*” (zysk netto), natomiast „*gain*” desygnuje „zysk” rozumiany jako składnik „dochodów” (*vide*: T403), np. zysk ze zbycia inwestycji.

**T405: *gross profit, gross margin, gross profit margin*.** Wszystkie trzy terminy mogą być tłumaczone jako „marża brutto”, jednak warto wspomnieć o kilku niuansach. Po pierwsze, termin „*gross profit*” jest typowy dla brytyjskiej wersji języka angielskiego i oznacza marżę brutto w ujęciu nominalnym (dla marży procentowej stosowany jest termin „*gross profit margin*”), natomiast pojęcie „*gross margin*” (zarówno w sensie marży nominalnej, jak i procentowej) jest charakterystyczne dla wersji amerykańskiej. Po drugie, w polskiej tradycji sformułowanie „marża brutto” funkcjonuje również w znaczeniu „*contribution margin*” (vide: T306). Po trzecie, termin „*gross profit*” może być tłumaczony jako „zysk brutto ze sprzedaży”, co jest zrozumiałe i zgodne z polskimi regulacjami w zakresie rachunkowości. Zdarza się jednak w praktyce sprawozdawczości finansowej, że jest on bezmyślnie prezentowany pod nazwą „zysk brutto”, co wprowadza zamęt komunikacyjny, gdyż termin ten w polskim języku rachunkowości używany jest dla tego, co w języku angielskim określa się jako „zysk przed opodatkowaniem” („*profit before tax*”).

#### 4.4. Problem polisemii

Polisemia (wieloznaczność) pojęć może stanowić barierę w komunikacji językowej. Znaczenie terminów polisemicznych jest uzależnione od kontekstu, w którym są one używane. W języku specjalistycznym rachunkowości również istnieją terminy, które charakteryzują się wieloznacznością. Zidentyfikowano 10 takich terminów (tabela 4.5).

**P01: *koszt*.** Koszt w rachunkowości jest najczęściej określany jako celowe zużycie lub wykorzystanie zasobów wyrażone w mierniku pieniężnym. Koszt oznacza

Tabela 4.5. Problemy polisemii

Kod	Analizowane terminy
P01	koszt
P02	przychód
P03	zysk, strata
P04	wartość
P05	istotność
P06	produkty
P07	rezerwy
P08	koszt bezpośredni, koszt pośredni
P09	nośnik kosztów
P10	wartość przedsiębiorstwa

również zmniejszenie korzyści ekonomicznych, bo wiąże się na przykład z koniecznością wydatkowania środków pieniężnych lub zużyciem zasobów materialnych jednostki. Koszt można rozumieć też jako wartość zmniejszającą zysk. Zakres semantyczny terminu „koszt” według definicji zawartych w ustawie o rachunkowości oraz MSSF jest ograniczony do skutków wywołanych poniesieniem kosztu, czyli (w skrócie) zmniejszenia kapitału własnego w sposób inny niż wycofanie środków przez właścicieli. Z badań autora (Masztalerz, 2014a i 2014b) wynika jednak, że w samej ustawie o rachunkowości termin „koszt” pojawia się w (co najmniej) sześciu znaczeniach, tzn.:

- 1) koszt jako wartość nakładów, zużycia lub wykorzystania zasobów,
- 2) koszt jako wielkość zmniejszająca kapitał własny (zgodnie z definicją ustawową),
- 3) koszt jako autonomiczna metoda wyceny składników bilansu,
- 4) koszt jako wartość operacji korygująca wartość składników bilansu,
- 5) koszt jako kategoria bilansowa,
- 6) koszt zrównany z przychodami.

W pierwszym znaczeniu chodzi o koszty działalności produkcyjnej (czasem też usługowej) rejestrowane w różnych układach (rodzajowym, funkcjonalnym, kalkulacyjnym), których poniesienie wiąże się z jednej strony ze zmniejszeniem korzyści ekonomicznych (zużycie lub wykorzystanie posiadanych zasobów), lecz z drugiej strony korzyści te są w całości (albo w uzasadnionej części, jeśli jednostka stosuje rachunek kosztów normalnych) „odzyskiwane” w wartości wytworzonych produktów (w tym usług). Są one (tymczasowo, do momentu zbycia produktów) aktywowane w bilansie w wartości zapasów (ewentualnie – w przypadku firm usługowych – w czynnych rozliczeniach międzyokresowych). Zgodnie z zasadą współmierności koszty te obciążą wynik finansowy (i zmniejszą kapitał własny) w okresie, w którym będą merytorycznie lub czasowo związane z osiągniętymi przychodami, czyli na przykład w momencie sprzedaży, nieodpłatnego przekazania albo utraty na skutek kradzieży lub zdarzenia losowego. To właśnie są koszty w drugim znaczeniu, spełniające definicję ustawową: obejmują one koszty (wartość) sprzedanych produktów, towarów i materiałów oraz inne koszty i straty zaliczane w całości do kosztów okresu, zmniejszających osiągnięte przychody. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że definicja ustawowa terminu „koszt” operuje czasem przyszłym („doprowadzą do zmniejszenia kapitału”), można warunkowo uznać, że koszty aktywowane w zapasach i rozliczeniach międzyokresowych (czyli koszty w pierwszym znaczeniu) semantycznie również mieszczą się w ramach tej definicji – koszty te będą bowiem stanowić koszty uzyskania przychodów w przyszłości. W trzecim znaczeniu koszt może być rozumiany jako kategoria wyceny (*vide*: T402). Jest to zupełnie inny sens terminu „koszt” niż dwa poprzednie, oznacza bowiem nie tyle zjawisko (polegające na zmniejszaniu korzyści ekonomicznych), ile metodę pomiaru wartości składników majątku (np. koszt wytworzenia). W czwartym znaczeniu koszt jest wielkością korygującą wartość aktywów i pasywów, np. koszty zakupu (przy ustalaniu ceny nabycia) lub koszty sprzedaży (przy ustalaniu ceny sprzedaży netto). Koszty pojawia-

ją się również w bilansie jako składnik majątkowy (piąte znaczenie), np. w pozycji „koszty zakończonych prac rozwojowych” (oznaczające aktywowane koszty wytworzenia zakończonych sukcesem prac rozwojowych) oraz, w przypadku zakładów ubezpieczeń, w pozycji „aktywowane koszty akwizycji”. Szóste znaczenie terminu „koszt” jest związane ze specyficzną kategorią wynikową ujętą w wariancie porównawczym rachunku zysków i strat, a mianowicie „koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”. Jest to jedyny przypadek „kosztu” (lub raczej kategorii z rzeczownikiem „koszt” w nazwie) zwiększającego (choć tylko pozornie) wynik finansowy (*vide*: I01).

**P02: przychód.** W języku rachunkowości „przychód” najczęściej jest rozumiany tak, jak się go definiuje w ustawie o rachunkowości czy MSSF, tj. jako (w skrócie) zwiększenie kapitału własnego w sposób inny niż wycofanie środków przez właścicieli. Warto jednak dodać, że w szczególnych przypadkach „przychód” może być rozumiany zupełnie inaczej, a mianowicie jako zwiększenie stanu ilościowego zapasów (np. przyjęcie towarów do magazynu) i, w takim kontekście, jest przeciwieństwem „rozchodu”.

**P03: zysk, strata.** Pojęcia „zysk” i „strata” są definiowane w ustawie o rachunkowości oraz MSSF w parach z „przychodami” i „kosztami”, a zatem są rozumiane (w skrócie) jako zwiększenie lub zmniejszenie kapitału własnego w sposób inny niż wycofanie środków przez właścicieli. Nasuwa się pytanie, dlaczego terminy te nie mają odrębnych definicji, skoro ujęte parami pojęcia nie są synonimiczne. Zdaniem autora, zakres semantyczny definicji skonstruowano w taki sposób, że nie ma konieczności odrębnego definiowania poszczególnych terminów. Definicje te skupiają się bowiem nie na wewnętrznej istocie pojęć, lecz na skutkach osiągnięcia przychodu (lub zysku) lub skutkach poniesienia kosztu (lub straty), wyrażających się w zwiększeniu kapitału własnego (w przypadku przychodów i zysków) lub jego zmniejszeniu (w przypadku kosztów i strat). Ten sposób definiowania nie pozwala wprowadzić na dokonanie rozróżnienia semantycznego między przychodami a zyskami czy między kosztami a stratami, jednak można go (częściowo) uzasadnić względami syntaktycznymi. Otóż w rachunku zysków i strat do niektórych grup przychodów i kosztów (pozostałych operacyjnych i finansowych) zalicza się zrealizowane i niezrealizowane zyski i straty. Trzeba jednak wskazać, że w języku rachunkowości terminy „zysk” i „strata” są pojęciami wieloznacznymi i tylko niektóre „zyski” i „straty” (w sensie terminów) mogą być rozpatrywane w takim sensie, jaki nadają im definicje zawarte w regulacjach, np. „zysk (strata) ze zbycia inwestycji”, „zysk (strata) ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” czy „zyski (straty) nadzwyczajne”. W innych kontekstach „zysk” lub „stratę” można rozumieć na trzy inne sposoby. Po pierwsze, jako poziom wyniku finansowego w rachunku zysków i strat, np. „zysk (strata) netto”, „zysk (strata) brutto”, „zysk (strata) ze sprzedaży”, „zysk (strata) operacyjny(a)”, „zysk (strata) przed opodatkowaniem”. Po drugie, „zysk” lub strata” może oznaczać wynik operacji, czyli różnicę między przychodami (zyskami) a kosztami (stratami), np.



w rachunku przepływów pieniężnych w takich pozycjach jak „zysk (strata) z tytułu różnic kursowych” czy „zysk (strata) z działalności inwestycyjnej”. Po trzecie, „zysk” lub „strata” może być kategorią bilansową jako składnik kapitałów własnych, np. „zysk (strata) netto”, „zysk (strata) z lat ubiegłych”, „zyski zatrzymane”. Dodatkowo termin „strata” może być także czasem rozumiany też jako zużycie zasobów (np. „straty produkcyjne”).

**P04: wartość.** Znaczenie terminu „wartość” zależy od kontekstu (Masztalerz, 2013d). Wartość może być bowiem zarówno cechą danego obiektu (np. wartość rozumiana jako koszt lub cena produktu), jak i samym obiektem (np. wartość rozumiana jako korzyść). Może mieć charakter obiektywny (np. walory odżywcze), jak i subiektywny (np. walory smakowe). Wartość może być kategorią ekonomiczną (np. wartość majątku), jak i nieekonomiczną (np. wartość etyczna lub estetyczna). Może mieć charakter pieniężny (np. cena produktu), jak i niepieniężny (np. wartość towaru dla klienta). Może być kategorią zewnętrzną (np. stawka za pracę), jak i wewnętrzną (np. wartość wykonanej pracy). Bourguignon (2005) wyróżnia trzy grupy znaczeniowe wartości, a mianowicie: (1) wartość pomiaru, związaną z procesem przypisywania liczb do obiektów lub zdarzeń, (2) wartość ekonomiczną, która odwołuje się do wartości wymiennej (powstającej w efekcie gry popytu i podaży) lub wartości użytkowej (postrzeganej przez konsumenta wartości dóbr) oraz (3) wartość filozoficzną, którą można zdefiniować jako przedmiot osądu lub oceny obiektu. W języku rachunkowości termin „wartość” ma różne znaczenia. Po pierwsze, „wartość” to wynik pomiaru, czyli kwota pieniężna przypisywana do składnika sprawozdania finansowego w procesie wyceny (zgodnie z przyjętymi zasadami i metodami pomiaru). Po drugie, „wartość” może być obiektem (np. „wartość firmy”, „ujemna wartość firmy”, „wartości niematerialne i prawne”). Po trzecie, może ona stanowić kategorię lub metodę wyceny (np. „wartość godziwa”, „wartość realizacji”, „wartość likwidacyjna”, „wartość użytkowa”, „wartość odzyskiwalna”, „wartość odzyskiwana”). Po czwarte, „wartość” może oznaczać mierzalne korzyści (np. „wartość dla klienta”, „wartość dla interesariuszy”, „analiza wartości produktu”, „inżynieria wartości produktu”). Po piąte, może być związana z wartością przedsiębiorstwa (np. „ekonomiczna wartość dodana”, „wartość dla właścicieli”, „kreowanie wartości”, „zarządzanie wartością”).

**P05: istotność.** Jak już wspomniano, w polskim języku rachunkowości termin „istotność” funkcjonuje w dwóch znaczeniach jako odpowiednik odrębnych i oznaczających co innego angielskich terminów „*relevance*” i „*materiality*” (vide: T309, T310, T311).

**P06: produkty.** W języku rachunkowości „produkty” mogą oznaczać albo rzeczy materialne (wyroby gotowe, produkty w toku, półprodukty), albo usługi. Skutkiem tego, jeśli występują w przedsiębiorstwie usługi w toku realizacji, są one wykazywane jako składnik aktywów w zapasach (produkty w toku). Z kolei w rachunku wyników koszty sprzedanych usług wykazuje się w pozycji kosztu wytworzenia sprzedanych produktów.

**P07: rezerwy.** Termin „rezerwy” jest używany w języku specjalistycznym rachunkowości w różnych znaczeniach. Podstawowym sensem pojęcia „rezerwa” (*provision*) jest zobowiązanie, którego kwota lub termin płatności nie są pewne. Często używa się określenia „rezerwy na zobowiązania”, co jednoznacznie wskazuje, że chodzi właśnie o to znaczenie podstawowe. Słowo „rezerwa” funkcjonuje również w znaczeniu „odpis aktualizujący” (w odniesieniu do należności), co ma uzasadnienie historyczne, gdyż kiedyś nie dokonywano odpisów, lecz tworzono rezerwy na należności. W publikacjach naukowych można spotkać się również z tzw. „szerokim znaczeniem” tego terminu, gdzie przez „rezerwy” rozumie się również tzw. „rezerwy kapitałowe” (*capital reserves*), obejmujące kapitały rezerwowe, kapitał zapasowy czy kapitał z aktualizacji wyceny. Termin „rezerwy” jest też stosowany w odniesieniu do rozliczeń międzyokresowych biernych (*vide*: S08), określanych powszechnie jako „rezerwy na koszty”. Wreszcie można się spotkać z takimi pojęciami jak „ciche rezerwy” lub „ukryte rezerwy”, oznaczającymi zawyżone odpisy z tytułu utraty wartości aktywów.

**P08: koszt bezpośredni, koszt pośredni.** Same terminy „koszt bezpośredni” i „koszt pośredni” są stosunkowo przejrzyste i wydaje się, że ich sens jest jednoznaczny. Podstawowe znaczenie tych pojęć wiąże się z podziałem kosztów produkcji na koszty, które można bezpośrednio przypisać do produktu na podstawie dokumentacji źródłowej, oraz koszty, których przypisanie do produktu wymaga zastosowania klucza podziałowego (kalkulacyjnego), dlatego są określane mianem pośrednich. Paradoksem jest jednak to, że w praktyce przypisanie kosztów uznawanych za bezpośrednie też wymaga często zastosowania klucza rozliczeniowego, np. gdy pracownicy produkcyjni zatrudnieni przy różnych zleceniach mają stałe wynagrodzenie (a nie np. stawkę akordową, jak się czasem zakłada w przykładach podręcznikowych) i przypisanie tych kosztów do produktów wymaga takiej samej procedury obliczeniowej jak rozliczenie kosztów pośrednich. Ponadto warto zauważyć, że terminy „koszt bezpośredni” i „koszt pośredni” funkcjonują w języku rachunkowości również w innych kontekstach. Przykładowo koszty wydziałowe „domyślnie” są traktowane jako koszty pośrednie, gdyż „domyślnie” zakłada się, że obiektem kalkulacji kosztów jest produkt, jeśli zatem w wydziale produkcyjnym wytwarza się wiele wyrobów, koszty związane z funkcjonowaniem tego wydziału muszą zostać pośrednio przypisane do produktów. Jeśli jednak za obiekt kalkulacji przyjmujemy np. maszynę albo wydział jako całość (co często się zdarza w *controlingu* i rachunkowości zarządczej), to te same koszty okażą się kosztami bezpośrednimi, gdyż z łatwością można je wprost przypisać do obiektu. Innymi słowy, kwalifikacja kosztów jako bezpośrednich lub pośrednich zależy w tym przypadku od przedmiotu kalkulacji.

**P09: nośnik kosztów.** W języku rachunkowości określenie „nośnik kosztów” funkcjonuje w dwóch zupełnie różnych znaczeniach. Po pierwsze, jest rozumiane jako produkt lub inny obiekt (przedmiot), dla którego kalkuluje się koszt (stąd czasem układ kalkulacyjny kosztów jest nazywany układem przedmiotowym lub

według nośników kosztów). Po drugie, termin „nośnik kosztów” (jako tłumaczenie terminu „*cost driver*”) może oznaczać klucz podziałowy (klucz kalkulacyjny, klucz rozliczeniowy) służący do rozliczenia kosztów pośrednich na obiekty.

**P10: wartość przedsiębiorstwa.** Jak wcześniej wspomniano (*vide*: P04) sam termin „wartość” jest pojęciem wieloznacznym. Termin „wartość przedsiębiorstwa” bez określonego kontekstu (np. wskazania metody wyceny przedsiębiorstwa) jest pojęciem, które nie ma żadnej określonej zawartości semantycznej. „Wartość przedsiębiorstwa” może oznaczać przykładowo wartość księgową aktywów netto, wartość rynkową spółki giełdowej czy ustalaną metodą dochodową wartość zdyskontowanych przepływów pieniężnych generowanych przez przedsiębiorstwo.

## 4.5. Problem irrelewancji

Irrelewancja (nieadekwatność, niestosowność, nieodpowiedniość) polega na tym, że dany termin jest stosowany w odniesieniu do pojęcia, którego zawartość semantyczna jest inna niż to, co sugeruje nazwa. W języku specjalistycznym rachunkowości zidentyfikowano siedem takich terminów (tabela 4.6).

**Tabela 4.6. Problem irrelewancji**

Kod	Analizowane terminy
P01	koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
P02	zmiana stanu produktów
P03	cena sprzedaży netto
P04	skorygowana cena nabycia
P05	rynkowa wartość dodana
P06	wskaźnik obrotowości, wskaźnik rotacji
P07	koszt wytworzenia (techniczny, fabryczny, zakładowy, całkowity)

**I01: koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki.** Termin „koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki” jest stosowany w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat do korekty przychodów o wartość obrotów wewnętrznych (wycenionych według kosztu wytworzenia produktów) po to, by koszty produktów, które np. zostały nieodpłatnie przekazane lub uległy zniszczeniu, nie obciążały wyniku finansowego w dwóch różnych kręgach kosztowych, tj. w kręgu kosztów operacyjnych i w kręgu pozostałych kosztów operacyjnych. Jest to, zdaniem autora, termin nieadekwatny z dwóch powodów. Po pierwsze, wbrew nazwie (zawierającej słowo „koszt”) jest to wielkość zrównana z przychodami, a nie kosz-

tami i wpływa dodatnio na wynik finansowy. Słowo „koszt” jest tutaj użyte w sensie „wartość” (*cost*), a nie w sensie „zmniejszenie wyniku” (*expense*). Po drugie, wbrew nazwie (wskazującej na własne potrzeby jednostki) jest to kategoria obejmująca nie tylko koszt wytworzenia produktów na potrzeby wewnętrzne, lecz również koszt wytworzenia produktów, których rozchody obciążą pozostałe koszty operacyjne lub straty nadzwyczajne\*, np. w wyniku przekazania produktów w formie darowizny, niedoboru, zniszczenia lub kradzieży produktów, odpisu aktualizującego wartość produktów, a także przeksięgowania nieuzasadnionej części stałych pośrednich kosztów produkcji w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

**I02: zmiana stanu produktów.** Termin „zmiana stanu produktów” jest nieadekwatny, ponieważ do kategorii tej, oprócz zmiany stanu wyrobów gotowych i produktów w toku, wlicza się zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów (czynnych i biernych). Nieadekwatność tego terminu w konkretnych przypadkach zależy od wariantu ewidencji rozliczeń międzyokresowych przyjętego przez jednostkę (np. wtedy, gdy powstawanie czynnych rozliczeń międzyokresowych jest księgowane bezpośrednio w zespole „6” a nie za pośrednictwem zespołu „4”).

**I03: cena sprzedaży netto.** Termin „cena sprzedaży netto” jest oczywiście adekwatny wtedy, gdy oznacza cenę netto (bez podatku) dobra lub usługi, jednak jego adekwatność jest, zdaniem autora, wątpliwa w przypadku, gdy desygnuje kategorię wyceny, czyli ustalaną na dzień bilansowy możliwą do uzyskania cenę składnika zapasów pomniejszoną o koszty związane z doprowadzeniem danego składnika do sprzedaży. W języku MSSF stosuje się termin „*net realisable value*” (tłumaczony oficjalnie jako „wartość netto możliwa do uzyskania”), który nie konotuje pojęcia „cena sprzedaży netto” (*net selling price*) rozumianego dosłownie, a ponadto oddaje w sposób zadowalający sens tej kategorii wyceny zapasów, wskazując na to, że jest to szacowana wartość, jaką jednostka mogłaby odzyskać ze zbycia danego składnika w „ujęciu netto”, tj. po uwzględnieniu wszelkich kosztów związanych z ewentualnym dokończeniem produkcji oraz doprowadzeniem do sprzedaży.

**I04: skorygowana cena nabycia.** Termin „skorygowana cena nabycia” jest stosowany jako ekwiwalent terminu „zamortyzowany koszt” (*vide*: T301). Jest to termin, zdaniem autora, nieadekwatny z dwóch powodów. Po pierwsze, nawiązuje do kategorii „cena nabycia” stosowanej w rachunkowości w odniesieniu do wyceny aktywów, podczas gdy w zamortyzowanym koszcie można wyceniać zarówno składniki aktywów finansowych, jak i zobowiązań finansowych. Po drugie, termin ten nie wskazuje na istotę tej kategorii wyceny, czyli „amortyzację” (w sensie przenośnym jako rozłożenie w czasie) kosztu „nabycia” instrumentu finansowego (na podstawie efektywnej stopy procentowej).

**I05: rynkowa wartość dodana.** Termin „rynkowa wartość dodana” jest odpowiednikiem angielskiego terminu „*market value added*” (MVA). Nieadekwatność

---

\* Do 2016 roku, gdyż w świetle aktualnych krajowych regulacji rachunkowości kategoria strat nadzwyczajnych nie występuje w jednostkach „niefinansowych”.

polega na tym, że wartość ta ma niewiele wspólnego z rynkiem i wyceną rynkową, gdyż jest to miernik wartości przedsiębiorstwa obliczany według modelu wartości bieżącej, gdzie MVA stanowi sumę zdyskontowanych na dzień wyceny prognozowanych przyszłych wielkości ekonomicznej wartości dodanej.

**I06: wskaźnik obrotowości, wskaźnik rotacji.** W analizie finansowej dla wskaźników sprawności działania stosuje się zamiennie określenia „wskaźnik obrotowości” i „wskaźnik rotacji”. Zdaniem autora, jest to nieadekwatne, o ile bowiem w języku ogólnym słowa „obróć” i „rotacja” mogą oznaczać mniej więcej to samo (np. w odniesieniu do łyżwiarstwa figurowego), o tyle w języku rachunkowości nie ma miejsca na utożsamianie tych pojęć. Rzeczownik „obrotowość” odnosi się bowiem do „obrotów” (*turnover*), czyli przychodów ze sprzedaży, a zatem przez wskaźnik obrotowości powinno się, zdaniem autora, rozumieć stosunek przychodów ze sprzedaży (obrotów) do składnika będącego przedmiotem analizy (np. aktywów ogółem, należności, zobowiązań, zapasów), co mogłoby być oddane za pomocą terminu „wskaźnik przychodowości”. Termin „rotacja” natomiast oznacza „częstotliwość obrotów” i w tym przypadku chodzi (a przynajmniej powinno chodzić) o to, jak często (np. w ciągu roku) dana kategoria jest „odnawiana”, co w konsekwencji przekłada się na wskaźniki określające okres utrzymywania zapasów, okres spływu należności i okres regulacji zobowiązań w dniach (*vide*: S14).

**I07: koszt wytworzenia (techniczny, fabryczny, zakładowy, całkowity).** Z językowego punktu widzenia termin „koszt wytworzenia” sam w sobie nie jest problematyczny (niezależnie od faktu, że występują dylematy, co zaliczać do kosztu wytworzenia, a co nie) i oznacza koszt wyprodukowania czegoś. W rachunkowości jest to termin ściśle zdefiniowany (np. w ustawie o rachunkowości oraz MSR 2 „Zapasy”) jako kategoria wyceny i oznacza – w skrócie – sumę kosztów bezpośrednich oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich poniesionych w związku z wytworzeniem składnika aktywów (np. produktu, środka trwałego). W literaturze z zakresu rachunkowości (a także w praktyce gospodarczej) funkcjonują jednak terminy, które rodzą wątpliwości odnośnie do ich adekwatności. Po pierwsze, funkcjonuje termin „techniczny koszt wytworzenia”, którego znaczenie jest równoważne z „kosztem wytworzenia”. Użycie przymiotnika „techniczny” nie zmienia zawartości semantycznej terminu, lecz zupełnie niepotrzebnie sugeruje pewien „techniczny” wymiar, co nie przystaje do istoty kosztu wytworzenia, gdyż oprócz kosztów „technicznych” (np. maszyny i urządzenia produkcyjne) na koszt wytworzenia składają się również inne „nietechniczne” koszty (np. surowce, robocizna). Po drugie, powszechnie używane są (z założenia synonimiczne) takie terminy jak „zakładowy koszt wytworzenia”, „fabryczny koszt wytworzenia” oraz „całkowity koszt wytworzenia”, które oznaczają (techniczny) koszt wytworzenia powiększony o koszty ogólnego zarządu. Terminy te są irrelewantne z uwagi na fakt, że koszty ogólnego zarządu są kosztami okresu o charakterze pozaprodukcyjnym i nie stanowią składnika kosztu wytworzenia.

## 4.6. Problem definicji

Problem definicji terminów dotyczy każdego języka specjalistycznego, w tym języka rachunkowości (Masztalerz, 2014a i 2014b). Każdy termin, zwłaszcza specjalistyczny, wymaga przyjęcia definicji, czyli „określenia znaczenia znaku werbalnego” (Lukszyn i Zmarzer, 2001, s. 116). Definicja składa się z dwóch członów: członu definiowanego (*definiendum*) i członu definiującego (*definiens*). Do podstawowych zasad formułowania definicji można zaliczyć zasadę wymienności, zasadę systemowości, zasadę zwięzłości i zasadę określoności. Zgodnie z zasadą wymienności definicja nie powinna zawierać błędów logicznych, takich jak *ignotum per ignotum* (określenie nieznanego przez nieznanego) albo *idem per idem* (to samo przez to samo, czyli błędne koło). Według zasady systemowości w definicji muszą być uwzględnione relacje semantyczne, które zachodzą między danym terminem a innymi terminami w ramach systemu. Definicja pojęcia powinna być tak skonstruowana, żeby na jej podstawie można było zrekonstruować dany system. Tylko te charakterystyki obiektu mają wartość, które pozwalają z jednej strony ustalić związki semantyczne z innymi obiektami, z drugiej zaś – wskazują na jego specyfikę. Zasada zwięzłości oznacza, że definicja powinna zawierać tylko niezbędną informację o obiekcie, czyli podawać tylko te cechy, które czynią z obiektu jednostkę unikatową w ramach zbioru. Definicja nie powinna obejmować charakterystyk, które należą do konceptów wyższego lub niższego rzędu. Nie powinna ona również zawierać ukrytych definicji, czyli odwoływać się do innych konceptów. Zasada określoności wymaga, by granice danej dziedziny wiedzy były ściśle określone. Prawidłowa definicja nie powinna być ani zbyt wąska, ani zbyt szeroka. Zbyt szeroka (ogólnikowa) definicja zaciera granice między różnymi zbiorami obiektów na skutek uwzględnienia takich cech, które nie są unikatowe w ramach danego zbioru. Definicja zbyt wąska z kolei wyklucza część obiektów ze zbioru na skutek nieprawidłowo przeprowadzonego ograniczenia ich cech delimitacyjnych (Lukszyn i Zmarzer, 2001).

Definicje są istotnym elementem polityki rachunkowości. Wszelkie normy prawne regulujące rachunkowość posługują się definicjami w celu zapewnienia jednoznaczności stosowanych terminów. W języku rachunkowości można wyróżnić różne problemy definicyjne. Mogą to być np. problemy związane ze złamaniem zasad formułowania definicji, tj. omówionych wyżej zasad systemowości, zwięzłości i określoności. Jest to niewątpliwie interesujący obszar badawczy, niemniej w tym miejscu te problemy nie będą rozpatrywane. W rozważaniach nad problemami definicji w języku specjalistycznym rachunkowości autor skupi się na dwóch kwestiach. Pierwszym problemem jest paradoks polegający na tym, że w przypadku danej definicji może wystąpić sytuacja, w której jakiś obiekt spełnia definicję (*definiens*), lecz nie jest uznawany za to, co jest definiowane (*definiendum*), lub odwrotnie, jakiś obiekt nie spełnia definicji (*definiens*), mimo iż jest uznawany za to, co jest definiowane (*definiendum*). Drugi problem związany z definicjami wiąże się z faktem

funkcjonowania różnych norm prawnych regulujących rachunkowość, w których te same kategorie (terminy) są definiowane w różny sposób i mają inną zawartość semantyczną, co skutkuje tym, że zaliczenie jakiegoś obiektu czy zjawiska do danej kategorii wymaga wskazania norm, na podstawie których tego się dokonuje.

Pierwszy problem można zilustrować na przykładzie definicji terminów „przychody i zyski” oraz „koszty i straty” zawartych w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z tymi definicjami przychody i zyski to „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli”, natomiast koszty i straty to „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 30–31). Paradoks polega na tym, że są możliwe zdarzenia gospodarcze, które wywołują identyczne skutki, jak przychody, zyski, koszty i straty, ale nie stanowią żadnego z nich. Przykładem takiego zdarzenia jest zmiana wartości finansowych inwestycji długoterminowych powyżej ceny nabycia, która jako uprawdopodobniona korzyść ekonomiczna o wiarygodnie określonej wartości wpływa na wysokość kapitału własnego w sposób inny niż wniesienie czy wycofanie środków przez właścicieli, ale nie stanowi ani przychodu czy zysku, ani kosztu czy straty, lecz jest ujmowana wprost w pozycji kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny, z pominięciem rachunku wyników. Innym przykładem tego typu wyjątku jest podatek dochodowy oraz inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego, które spełniają ustawową definicję kosztów i strat (prowadzą bowiem do zmniejszenia kapitału własnego w sposób inny niż wycofanie środków przez właścicieli), mimo iż nie są do nich zaliczane. Podobny problem występuje w MSSF: inne całkowite dochody (*other comprehensive income*), powstające np. na skutek przeszacowań rzeczowych aktywów trwałych lub aktywów niematerialnych w modelu wartości przeszacowanej, zwiększają lub zmniejszają kapitał własny w sposób inny niż wniesienie lub wycofanie wkładów przez właścicieli, a zatem spełniają definicję dochodów (*income*) lub kosztów (*expense*), mimo że nie są przychodami ani kosztami ujmowanymi w rachunku zysków i strat.

Z drugiej strony możliwe są sytuacje, w których występuje jedna z czterech omawianych kategorii, lecz nie ma to wpływu na zmianę wysokości kapitału własnego. Najlepszym przykładem dla zilustrowania tego wyjątku są „koszty”. Jak wynika z badań autora (Masztalerz, 2014a), w ustawie o rachunkowości termin „koszt” występuje w wielu różnych znaczeniach (*vide*: P01), przy czym tylko jedno z nich wprost pokrywa się z definicją. W pozostałych przypadkach koszty stanowią kategorie, które nie wpływają (w sposób ujęty w ustawowej definicji) na wysokość kapi-

tału własnego. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że definicja ustawowa terminu „koszt” operuje czasem przyszłym („doprowadzą do zmniejszenia kapitału”), można ewentualnie warunkowo uznać, że koszty aktywowane w zapasach i rozliczeniach międzyokresowych semantycznie również mieszczą się w ramach definicji ustawowej, gdyż koszty te będą stanowić koszty uzyskania przychodów w przyszłości (koszt wytworzenia sprzedanych produktów w przypadku sprzedaży lub pozostałe koszty operacyjne w przypadku darowizny, kradzieży, utraty wartości, likwidacji lub straty na skutek zdarzeń losowych).

O ile przedstawiony problem paradoksu nie komplikuje zbytnio komunikacji w języku rachunkowości, gdyż przykłady tego typu paradoksów są nieliczne, o tyle drugi wskazany wcześniej problem definicji, związany z faktem funkcjonowania różnych norm prawnych regulujących rachunkowość, w których te same kategorie (terminy) są definiowane w różny sposób i mają inną zawartość semantyczną, jest niewątpliwie problemem o dużej randze. Właściwe zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym wymaga od użytkownika tych informacji znajomości definicji poszczególnych składników sprawozdania finansowego oraz definicji metod wyceny adekwatnych do standardów rachunkowości, według których sprawozdanie zostało przygotowane. Przykładowo, zgodnie z polskimi regulacjami środek trwały musi być kompletny i zdalny do użytku, podczas gdy MSSF nie stawiają wymogu kompletności, a tym samym za składnik rzeczowych aktywów trwałych można uznać np. komponent maszyny. Według ustawy o rachunkowości wartość firmy jest składnikiem wartości niematerialnych, podczas gdy MSSF wyraźnie definiują aktywa niematerialne jako składniki identyfikowalne, co odróżnia je od wartości firmy. MSSF uznają wszelkie należności i zobowiązania o charakterze umownym (w tym rozrachunki handlowe) za składnik instrumentów finansowych, podczas gdy w polskich regulacjach rachunkowości aktywa i zobowiązania finansowe mają węższe znaczenie i nie obejmują rozrachunków handlowych. Wartość godziwa, w odniesieniu do aktywów, jest definiowana w ustawie o rachunkowości jako „kwota wymiany”, podczas gdy MSSF 13 definiuje ją jako „cenę sprzedaży”.

## 4.7. Problem składni

Składnia (*syntax*), czyli syntaktyczny wymiar systemu znaków, służy zapewnieniu logiki i spójności (np. wypowiedzi w języku naturalnym). Nie jest bowiem możliwa efektywna komunikacja w przypadku błędów syntaktycznych. W języku rachunkowości problemy składniowe są szczególnie istotne w ewidencji księgowej (która stanowi zapis skutków zdarzeń i zjawisk ekonomicznych w przedsiębiorstwie), sprawozdawczości finansowej (która syntetyzuje zapisy dokonane w księgach rachunkowych) oraz analizie finansowej (która pozwala ocenić różne



**Tabela 4.7. Problem składni**

Kod	Przedmiot analizy
S01	równowaga bilansowa
S02	poziom agregacji danych
S03	krótkoterminowy, długoterminowy, obrotowy, trwały
S04	operacyjny, inwestycyjny, finansowy
S05	metody wyceny
S06	metody prezentacji
S07	ewidencja a sprawozdawczość
S08	rezerwy, rozliczenia międzyokresowe, zobowiązania
S09	koszt wytworzenia sprzedanych produktów
S10	zaliczki
S11	wskaźniki rentowności
S12	wskaźniki płynności
S13	wskaźniki zadłużenia
S14	wskaźniki sprawności działania

aspekty działalności jednostki na podstawie danych pochodzących z systemu rachunkowości). Na potrzeby dalszych rozważań zidentyfikowano 14 problemów składniowych (tabela 4.7).

**S01: równowaga bilansowa.** Aksjomatem teorii rachunkowości, wynikającym z metody bilansowej, jest to, że wartość aktywów jest równa wartości pasywów. Przyjmuje się również (w podręcznikach), że aktywa dzielą się na aktywa trwałe i obrotowe, a pasywa na kapitały własne i obce, co implikuje równość sumy aktywów trwałych i obrotowych z sumą kapitałów własnych i obcych. Tymczasem od 2016 roku równanie to w odniesieniu do praktyki rachunkowości w Polsce traci sens, gdyż ustawa o rachunkowości dzieli aktywa na cztery grupy i oprócz tradycyjnych pozycji „aktywa trwałe” (poz. A) i „aktywa obrotowe” (poz. B) wyróżnia odrębne składniki, tj. „należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy” (poz. C) oraz „udziały (akcje) własne” (poz. D). Wcześniej dwie ostatnie pozycje były wykazywane w kapitale własnym ze znakiem ujemnym (co też było dyskusyjne z syntaktycznego punktu widzenia). Ujęcie tych składników w ramach aktywów można uznać za logiczne i uzasadnione, powstaje jednak pytanie, dlaczego nie zostały one zaklasyfikowane do należności (w przypadku należnych wpłat od udziałowców) i inwestycji (w przypadku udziałów własnych), szczególnie że tak zwykle w praktyce ujmowane były te składniki w ewidencji księgowej, zgodnie z ich sensem.

**S02: poziom agregacji danych.** Problem poziomu agregacji danych księgowych jest ściśle związany z edukacją w zakresie rachunkowości oraz weryfikacją wiedzy i umiejętności. Problem ten nie występuje w praktyce, gdyż każda jednostka prowadząca rachunkowość ma własny plan kont, a księgowanie operacji gospodarczych

odbywa się na kontach analitycznych najniższego rzędu. Skutki zaksięgowanych operacji są widoczne również na kontach wyższego rzędu, agregujących dane z kont niższego rzędu. Tymczasem na wszelkiego rodzaju egzaminach (na kursach akademickich, szkoleniach zawodowych czy kursach certyfikacyjnych) oczekuje się, że osoba egzaminowana zastosuje określony poziom agregacji danych. O ile osoba taka ma do dyspozycji plan kont, nie istnieje problem wyboru odpowiedniego poziomu agregacji danych, jeśli jednak takim planem nie dysponuje, pojawia się niepewność co do oczekiwanego sposobu ujęcia operacji gospodarczych. Wątpliwości tych nie rozwiewają ani podręczniki, ani publikacje poświęcone wzorcowym zakładowym planom kont, gdyż ich autorzy stosują różne poziomy agregacji danych dla kont syntetycznych, np. koszty związane z wyjazdami służbowymi ujmowane są jako „Podróż służbowe” (niższy poziom agregacji) albo jako „Pozostałe koszty rodzajowe” (wyższy poziom agregacji). Można uznać, że w podanym przykładzie oba podejścia są poprawne (a na pewno byłyby poprawne w praktyce ewidencji księgowej, w zależności od zakładowego planu kont jednostki), ale doświadczenie\* pokazuje, że najczęściej autorzy egzaminów oczekują ściśle określonego ujęcia skutków operacji. Analiza podręczników, skryptów, zbiorów zadań i innych publikacji o charakterze dydaktycznym prowadzi do wniosku, że nie ma jednolitości w zakresie poziomu agregacji danych na kontach księgowych.

**S03: krótkoterminowy, długoterminowy, obrotowy, trwały.** Składniki aktywów i pasywów klasyfikuje się jako krótkoterminowe (obrotowe) lub długoterminowe (trwałe), a ogólna zasada mówi, że okresem granicznym jest jeden rok (*vide*: J05). Istnieją jednak pewne wyjątki od tej zasady. Po pierwsze, jeśli cykl operacyjny jednostki jest dłuższy niż rok (np. w przypadku działalności budowlanej czy w produkcji niektórych alkoholi), zapasy produkcji w toku są wykazywane w bilansie jako aktywa obrotowe, niezależnie od przewidywanego terminu ich posiadania. Po drugie, należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług (czyli związane z działalnością operacyjną jednostki), niezależnie od terminu ich płatności, uznaje się za rozrachunki krótkoterminowe. Co więcej, rozrachunki handlowe o terminie spłaty dłuższym niż rok wykazuje się (zgodnie z polskimi regulacjami rachunkowości) jako „krótkoterminowe powyżej 12 miesięcy”, co jest niezrozumiałe dla osób niezaznajomionych z językiem specjalistycznym rachunkowości. Po trzecie, w przypadku inwestycji w papiery wartościowe i inne instrumenty finansowe za podstawę podziału na krótko- i długoterminowe przyjmuje się raczej cel (przeznaczenie) tych inwestycji, a nie okres rzeczywistego utrzymywania – jeśli bowiem inwestycje przeznaczone są do obrotu, to traktuje się je jako krótkoterminowe, nawet jeśli są później utrzymywane w firmie przez kilka lat. Po czwarte, inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne są w bilansie wykazywane jako długoterminowe. Po piąte, w przypadku pożyczek i kredytów udzielonych lub zaciągniętych na okres dłuższy niż rok dokonuje się podziału kwoty na część krótkoterminową i długoterminową,

---

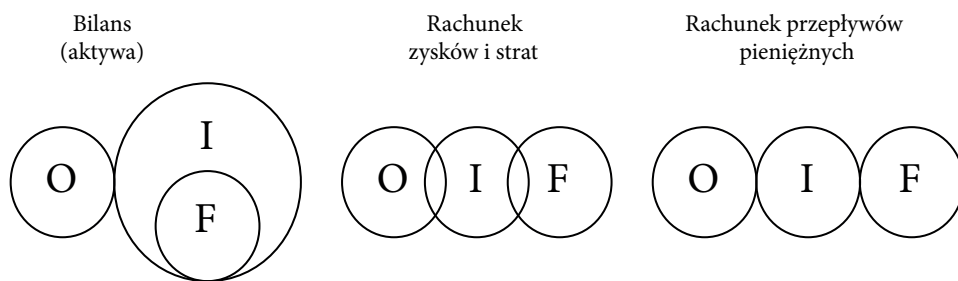
\* Autor przez cztery lata był egzaminatorem w Komisji Egzaminacyjnej KIBR.

zgodnie z harmonogramem płatności (czyli część spłaty przypadająca w okresie roku od dnia bilansowego jest traktowana jako krótkoterminowa). Innymi słowy, o kwalifikacji kredytu czy pożyczki nie decyduje łączny okres objęty umową, lecz faktyczne terminy spłaty rat. Po szóste, w przypadku takich składników jak środki trwałe czy wartości niematerialne i prawne stosuje się zasadę odwrotną, czyli niezależnie od tego, jak długi czas pozostał do końca okresu ich użytkowania, są one traktowane jako aktywa długoterminowe.

**S04: operacyjny, inwestycyjny, finansowy.** W języku specjalistycznym rachunkowości przymiotnik „finansowy” może mieć znaczenie szerokie (np. „sprawozdanie finansowe”, „sprawozdanie z sytuacji finansowej”), znaczenie zawężone do kwestii finansowania działalności jednostki (np. „sytuacja majątkowa i finansowa”, gdzie pierwszy człon odwołuje się do aktywów a drugi do pasywów bilansu) lub znaczenie wąskie (np. „aktywa finansowe” w bilansie). Przymiotniki „operacyjny”, „inwestycyjny” i „finansowy” stosuje się w sprawozdaniu finansowym w różnych znaczeniach w zależności od tego, czy dane zjawisko jest prezentowane w bilansie, rachunku wyników czy rachunku przepływów pieniężnych. Różnice te przedstawiono w tabeli 4.8.

**Tabela 4.8. Składniki operacyjne, inwestycyjne i finansowe w rachunkowości**

Element	Operacyjny	Inwestycyjny	Finansowy
Aktywa	aktywa operacyjne to składniki majątku związane z bieżącą podstawową działalnością (produkcyjną, handlową, usługową), np. środki trwałe, zapasy, należności	inwestycje (czyli aktywa inwestycyjne) to składniki majątku (o charakterze niefinansowym lub <b>finansowym</b> ) posiadane w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych takich jak np. odsetki, wzrost wartości	aktywa finansowe (czyli inwestycje finansowe) to składnik inwestycji (aktywów <b>inwestycyjnych</b> ), np. udzielone pożyczki, akcje, udziały, weksle, środki pieniężne
Przychody, koszty, zyski, straty	przychody i koszty operacyjne to koszty związane z podstawową działalnością (produkcyjną, usługową, handlową), pozostałe przychody i koszty operacyjne mogą się jednak wiązać ze zbyciem aktywów <b>inwestycyjnych</b>	zyski i straty związane z aktywami inwestycyjnymi zalicza się do pozostałych przychodów lub kosztów <b>operacyjnych</b> (w przypadku inwestycji niefinansowych) albo do przychodów lub kosztów <b>finansowych</b> (w przypadku inwestycji finansowych)	przychody i koszty finansowe obejmują m.in. zyski i straty z inwestycji (aktywów <b>inwestycyjnych</b> ), np. odsetki, zmiana wartości inwestycji (finansowych)
Przepływy pieniężne	wpływy i wydatki związane z podstawową działalnością (produkcyjną, handlową, usługową)	wpływy i wydatki związane z aktywami trwałymi o charakterze <b>operacyjnym</b> (np. środki trwałe) oraz aktywami inwestycyjnymi, w tym także inwestycjami <b>finansowymi</b>	wpływy i wydatki związane z finansowaniem działalności kapitałem własnym (np. wkłady udziałowców) i obcym (zobowiązania finansowe, np. kredyty)



**Rysunek 4.3. Operacyjne, inwestycyjne i finansowe elementy w rachunkowości**

W sposób obrazowy relacje pomiędzy elementami operacyjnymi (O), inwestycyjnymi (I) oraz finansowymi (F) w bilansie, rachunku wyników i rachunku przepływów pieniężnych zaprezentowano na rysunku 4.3.

Problem relacji między wymienionymi elementami można zilustrować na przykładzie ustawy o rachunkowości. Trzy rodzaje działalności zostały tam zdefiniowane wyłącznie na potrzeby sporządzania rachunku przepływów pieniężnych (Ustawa z 29 września 1994, art. 48b, ust. 3):

- działalność operacyjna to podstawowy rodzaj działalności jednostki oraz inne rodzaje działalności, niezaliczone do działalności inwestycyjnej lub finansowej;
- działalność inwestycyjna (lokacyjna) to nabywanie lub zbywanie składników aktywów trwałych i krótkoterminowych aktywów finansowych i wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści;
- działalność finansowa to pozyskiwanie lub utrata źródeł finansowania (zmiany w rozmiarach i relacjach kapitału własnego i obcego) i wszystkie związane z nimi pieniężne koszty i korzyści.

Na potrzeby sporządzenia bilansu zdefiniowano inwestycje jako aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a także aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 17). Aktywa finansowe zdefiniowano jako aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 24), natomiast zobowiązania finansowe zdefiniowano jako zobowiązanie jednostki do wydania aktywów finansowych albo do wymiany instrumentu finansowego z inną jednostką na niekorzystnych warunkach (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 27).

Z kolei na potrzeby sporządzania rachunku zysków i strat zdefiniowano pojęcie wyniku działalności operacyjnej i wyniku operacji finansowych. Nie ma od-

rębnej kategorii wyniku z działalności inwestycyjnej – skutki zdarzeń dotyczących zbycia lub zmian wartości inwestycji odnosi się na wynik z działalności operacyjnej (w przypadku inwestycji niefinansowych) albo na wynik operacji finansowych (w przypadku inwestycji finansowych), przy czym definicje tych pojęć są następujące (Ustawa z 29 września 1994, art. 42, ust. 2–3):

- wynik działalności operacyjnej to różnica między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów, kosztami ogólnymi zarządu, kosztami sprzedaży i pozostałymi kosztami operacyjnymi;
- wynik operacji finansowych to różnica między przychodami finansowymi (m.in. z tytułu dywidend, odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi) a kosztami finansowymi (m.in. z tytułu odsetek, strat ze zbycia i aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi).

Biorąc pod uwagę wymogi ustawy o rachunkowości\*, można zauważyć, że kategorie określane przymiotnikami „operacyjny”, „inwestycyjny” lub „finansowy” nie są spójne w sensie zarówno semantycznym (różne znaczenia), jak i syntaktycznym (różne klasyfikowanie). Przykłady zdarzeń i zjawisk, których przydzielanie do określonych obszarów działalności w ramach rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych (zgodnie z ustawą o rachunkowości) jest odmienna (w wymiarze językowym), autor przedstawił w artykule *Semiotyka ustawy o rachunkowości – wybrane zagadnienia* (Masztalerz, 2014b).

**S05: metody wyceny.** W rachunkowości stosuje się różne metody wyceny składników aktywów i zobowiązań, co ma swoje historyczne i merytoryczne uzasadnienie. Poszczególne grupy składników mają odmienny charakter i przez to są wyceniane za pomocą innych metod (np. dominujące podejście wyceny środków trwałych w koszcie historycznym, a nie w wartości rynkowej czy godziwej można wyjaśnić tym, że są to składniki majątkowe, które zasadniczo mają przynosić korzyści ekonomiczne wynikające z wykorzystania lub zużycia tych składników w ramach działalności operacyjnej jednostki, a nie z tytułu wzrostu ich wartości). Problem syntaktyczny sprowadza się do tego, że w tym samym bilansie do wyceny różnych składników mogą być wykorzystane dane przeszłe (np. wycena w koszcie historycznym, tj. w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia), teraźniejsze (np. wycena w cenie rynkowej, cenie sprzedaży netto czy wartości możliwej do uzyskania) lub przyszłe (np. wycena w wartości godziwej ustalonej metodą dochodową, tj. w bieżącej wartości przyszłych przepływów pieniężnych). Innymi słowy, w zależności od stosowanego podejścia dany składnik może być wart tyle, ile za niego kiedyś zapłacono, lub tyle, za ile da się go obecnie sprzedać (lub kupić), albo tyle, ile wynosi aktualna wartość korzyści, które dany składnik przyniesie w przyszłości. Problem ten częściowo „łagodzi się” w informacji dodatkowej, w której zawiera się opis stosowanych przez jednostkę

---

\* Analogicznie wygląda to w przypadku MSSF.

zasad i metod wyceny określonych grup składników aktywów i zobowiązań. Aby zatem właściwie zrozumieć, czym jest wartość księgową majątku i kapitału danej jednostki, konieczne jest zapoznanie się z jej polityką (zasadami) rachunkowości.

**S06: metody prezentacji przychodów i kosztów.** W rachunku zysków i strat do prezentacji przychodów i kosztów wykorzystuje się tzw. „metodę mieszaną”, która łączy metodę brutto (polegającą na odrębnym prezentowaniu przychodów i kosztów) oraz metodę netto (polegającą na prezentowaniu zysków lub strat jako przychody lub koszty). Takie podejście prowadzi do problemu syntaktycznego, dlatego że w odniesieniu do niektórych składników rachunku wyników stosuje się podejście brutto (np. przychody ze sprzedaży prezentuje się rozdzielnie od kosztu sprzedanych dóbr), a w odniesieniu do innych składników wykorzystuje się metodę netto (np. w przypadku niektórych pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowych, jak zysk lub strata ze zbycia aktywów trwałych czy zysk lub strata ze zbycia inwestycji lub różnice kursowe). Innymi słowy, jako przychód lub koszt prezentuje się coś, co jest *de facto* zyskiem lub stratą na określonej operacji gospodarczej.

**S07: ewidencja a sprawozdawczość.** Ewidencja księgową (na kontach) powinna być spójna (składniowo) ze sprawozdaniem finansowym. Problem syntaktyczny polega na tym, że niektóre zjawiska są ujmowane w ewidencji w inny sposób niż w sprawozdawczości. Wykaz takich (wybranych) przypadków (opartych na ustawie o rachunkowości) przedstawiono w tabeli 4.9.

Przedstawione przykłady różnic w ujmowaniu zdarzeń i zjawisk w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej niekoniecznie należy uznawać za czynniki utrudniające komunikację, trzeba bowiem zauważyć, że użytkownicy informacji generowanych przez rachunkowość korzystają przede wszystkim ze sprawozdań finansowych, a nie z danych zawartych w księgach rachunkowych. Stosowanie odmiennych rozwiązań ewidencyjnych w niektórych przypadkach (np. w odniesieniu do zbycia aktywów trwałych czy inwestycji) sprzyja zachowaniu większej przejrzystości i nie komplikuje procesu przygotowania syntetycznej informacji zawieranej w sprawozdaniu finansowym.

**S08: rezerwy, rozliczenia międzyokresowe, zobowiązania.** Rozliczenia międzyokresowe mogą dotyczyć kosztów i przychodów. Jeśli chodzi o czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz rozliczenia międzyokresowe przychodów, to są one wykazywane w bilansie sprawozdawczym odpowiednio w aktywach lub pasywach w pozycji „Rozliczenia międzyokresowe”. Tymczasem bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, w zależności od ich charakteru, są prezentowane w bilansie albo jako rezerwy (np. rezerwy na świadczenia emerytalne, rezerwy na nagrody jubileuszowe, rezerwy na naprawy gwarancyjne), albo jako zobowiązania krótkoterminowe z tytułu dostaw i usług (np. rezerwy na koszty zużycia energii i inne koszty operacyjne tworzone na koniec roku obrotowego w celu zamknięcia okresu sprawozdawczego, zanim wpłyną dokumenty potwierdzające wysokość rzeczywiście poniesionych kosztów).

**Tabela 4.9. Ewidencja a sprawozdawczość – przykłady różnic**

Wyszczególnienie	Ewidencja księgowa	Sprawozdanie finansowe
Zbycie rzeczowych aktywów trwałych, inwestycji oraz wartości prawnych i niematerialnych	metoda brutto, tj odrębne ujmowanie przychodu ze sprzedaży (jako pozostałe przychody operacyjne lub przychody finansowe) i kosztu (jako pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe)	metoda netto, tj prezentowanie zysku lub straty z tytułu rozchodu aktywów jako pozostałe przychody (lub koszty) operacyjne lub przychody (koszty) finansowe
Różnice kursowe	metoda brutto, tj odrębne ujmowanie dodatnich i ujemnych różnic kursowych jako przychody lub koszty finansowe	metoda netto, tj prezentacja zysku lub straty z tytułu różnic kursowych jako przychody lub koszty finansowe
Koszty działalności handlowej	w jednostkach handlowych koszty te mogą być gromadzone na koncie „koszty działalności podstawowej – handlowej”, czyli odrębnie od kosztów sprzedaży	w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym koszty działalności handlowej są sumowane z kosztami sprzedaży i prezentowane w pozycji „koszty sprzedaży”
Koszty działalności usługowej	w jednostkach usługowych koszty te mogą być gromadzone na koncie „koszty działalności podstawowej – usługowej”	w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym koszty działalności usługowej (a ściślej: koszty sprzedanych usług) są prezentowane w pozycji „koszt wytworzenia sprzedanych produktów”
Działalność socjalna	przychody i koszty związane z działalnością socjalną jednostki powinny być ujmowane w ramach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych <sup>a</sup> (rozdzielnie)	w rachunku zysków i strat różnica między przychodami a kosztami działalności socjalnej prezentowana jest jako pozostałe przychody lub koszty operacyjne
Należne wpłaty na kapitał podstawowy	należnie niewniesione wkłady mogą być ujmowane w ramach rozrachunków (zespół „2”) lub kapitału własnego (zespół „8”)	do 2016 roku należne niewniesione wkłady były prezentowane jako składnik kapitału własnego (w wartości ujemnej), natomiast od 2016 roku stanowią odrębny (nie zaliczony ani do aktywów trwałych ani obrotowych) składnik aktywów
Udziały (akcje) własne	akcje (udziały) własne w praktyce są ujmowane w planach kont w ramach krótkoterminowych aktywów finansowych (zespół „1”) lub kapitału własnego (zespół „8”)	do 2016 roku udziały (akcje) własne były prezentowane jako składnik kapitału własnego (w wartości ujemnej), natomiast od 2016 roku stanowią odrębny (nie zaliczony ani do aktywów trwałych ani obrotowych) składnik aktywów
Weksle obce	weksle obce ujmuje się w ewidencji w ramach inwestycji (zespół „1”) lub rozrachunków (zespół „2”)	w bilansie weksle obce prezentowane są jako składnik inwestycji
Kredyty i pożyczki	zaciągnięte kredyty i pożyczki ujmuje się w zakładowych planach kont albo w ramach rozrachunków (zespół „2”) albo w zespole „1” ( <i>sic!</i> ), który zazwyczaj służy do ewidencji krótkoterminowych aktywów finansowych	w bilansie zaciągnięte kredyty i pożyczki są prezentowane jako zobowiązania

<sup>a</sup> W praktyce koszty te czasem są ujmowane jako „koszty działalności pomocniczej”.

**S09: koszt wytworzenia sprzedanych produktów.** W rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji kosztu wytworzenia sprzedanych produktów ujmuje się koszt (wartość) sprzedanych wyrobów gotowych, półproduktów oraz usług (*vide*: P06). Pozycja ta może jednak zostać zwiększona również o koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. W efekcie produkty wykazywane w bilansie w zapasach są wycenione według normalnego kosztu wytworzenia i nie są obciążone kosztami nieuzasadnionymi, podczas gdy koszt produktów sprzedanych jest powiększony o łączną sumę kosztów związanych z niewykorzystanym potencjałem.

**S10: zaliczki.** Zgodnie z polskimi regulacjami otrzymane zaliczki na dostawy są ujmowane jako zobowiązania, natomiast zaliczki zapłacone stanowią składnik aktywów, przy czym nie prezentuje się ich w należnościach (jak w MSSF), lecz jako element określonej grupy aktywów, których dotyczy zapłacona zaliczka (np. rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne, zapasy).

Problemy syntaktyczne opisane w punktach S11-S14 wiążą się z kalkulacją **wskaźników finansowych** (rentowności, płynności finansowej, zadłużenia i sprawności działania). Istotą tych problemów jest fakt, że omawiane wskaźniki można obliczać na różne sposoby, co prowadzi do różnych wyników. Prawidłowa interpretacja wskaźników finansowych wymaga znajomości formuły, którą zastosowano do ich obliczenia. Bariera komunikacyjna powstaje wówczas, gdy operuje się wyłącznie wartościami wskaźników bez podania wzoru. Należy dodać, że proponowane w teorii rachunkowości i analizy finansowej oraz stosowane w praktyce formuły wskaźników finansowych są obarczone błędami składniowymi, przy czym trzeba zaznaczyć, że błędy te (polegające np. na uproszczeniach) nierzadko są wymuszone przez rodzaj i zakres informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

**S11: wskaźniki rentowności.** Wszystkie wskaźniki rentowności są oparte na tej samej ogólnej formule, którą można wyrazić jako stosunek zysku (lub straty) do określonej kategorii rachunkowej (np. przychodów, aktywów, kapitału, nakładów). Problemy składniowe związane z kalkulacją tych wskaźników polegają na tym, że zarówno licznik, jak i mianownik mogą być wyrażone za pomocą różnych wielkości finansowych, niekoniecznie ze sobą spójnych. Możliwe kombinacje licznika i mianownika dla różnych grup wskaźników rentowności przedstawiono syntetycznie w tabeli 4.10.

Przykładowo, rentowność sprzedaży na różnych poziomach wyniku finansowego może być obliczana jako stosunek zysku lub straty do przychodów ze sprzedaży (podejście uproszczone), jakkolwiek jest to podejście niepoprawne syntaktycznie, gdyż na pewne poziomy wyniku finansowego, oprócz przychodów ze sprzedaży, wpływają też inne przychody, np. na wynik operacyjny wpływają dodatkowo pozostałe przychody operacyjne, a na wynik brutto i netto wpływ mają również przychody finansowe, stąd w formułach wskaźników rentowności na poziomie zysku operacyjnego, zysku brutto lub zysku netto należałoby, dla zachowania poprawnej składni, uwzględnić wszystkie przychody, które wpływają na wysokość danego poziomu wyniku finansowego. Wątpliwości natury syntaktycznej powstają też



**Tabela 4.10. Składnia wskaźników rentowności**

Grupa wskaźników	Licznik	Mianownik
Rentowność sprzedaży	<ul style="list-style-type: none"> <li>wynik brutto ze sprzedaży</li> <li>wynik ze sprzedaży</li> <li>wynik operacyjny</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>przychody ze sprzedaży</li> <li>przychody ze sprzedaży + pozostałe przychody operacyjne</li> <li>przychody ogółem</li> </ul>
Rentowność aktywów	<ul style="list-style-type: none"> <li>wynik brutto</li> <li>wynik netto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>aktywa</li> <li>średni stan aktywów</li> <li>(średnia stanów z początku i końca roku)</li> </ul>
Rentowność kapitału własnego		<ul style="list-style-type: none"> <li>kapitał własny</li> <li>średni stan kapitału własnego</li> <li>(średnia stanów z początku i końca roku)</li> </ul>

z powodu wielkości stosowanych w mianowniku formuł wskaźników rentowności majątku i kapitału, można tam bowiem wykorzystać zarówno dane z końca roku, jak i dane uśrednione (co prowadzi do odmiennych wyników).

**S12: wskaźniki płynności.** Przez płynność finansową rozumie się zdolność do regulowania bieżących zobowiązań. W ujęciu statycznym wskaźniki płynności oblicza się (w ujęciu ogólnym) jako stosunek płynnych (tj. zamienialnych w krótkim okresie na gotówkę) aktywów do zobowiązań bieżących. Możliwe kombinacje licznika i mianownika dla trzech podstawowych wskaźników płynności\* przedstawiono syntetycznie w tabeli 4.11.

**Tabela 4.11. Składnia wskaźników płynności finansowej**

Wskaźnik	Licznik	Mianownik
Płynność bieżąca	<ul style="list-style-type: none"> <li>aktywa obrotowe</li> <li>aktywa obrotowe – RMK czynne</li> <li>aktywa obrotowe – należności powyżej 12 miesięcy</li> <li>środki pieniężne + należności krótkoterminowe + zapasy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>zobowiązania krótkoterminowe</li> <li>zobowiązania bieżące</li> <li>pasywa bieżące</li> <li>zobowiązania krótkoterminowe do 12 miesięcy</li> </ul>
Płynność szybka	<ul style="list-style-type: none"> <li>aktywa obrotowe – zapasy</li> <li>aktywa obrotowe – zapasy – RMK czynne</li> <li>aktywa obrotowe – zapasy – RMK czynne – należności powyżej 12 miesięcy</li> </ul>	
Płynność natychmiastowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>środki pieniężne</li> <li>środki pieniężne + krótkoterminowe papiery wartościowe</li> <li>środki pieniężne i inne aktywa pieniężne</li> <li>nadwyżka finansowa (środki pieniężne + amortyzacja)</li> <li>inwestycje krótkoterminowe</li> </ul>	

\* Odrębnym problemem komunikacyjnym, który nie ma charakteru składniowego, jest to, że autorzy opracowań z zakresu analizy finansowej dokonują odmiennego stopniowania wskaźników płynności: płynność I stopnia – płynność bieżąca, płynność II stopnia – płynność szybka, płynność III stopnia – płynność natychmiastowa (gotówkowa), albo wskaźniki te są stopniowane w odwrotnej kolejności.

Podobnie jak w przypadku wskaźników rentowności problemy syntaktyczne związane z kalkulacją wskaźników płynności wiążą się z tym, że zarówno licznik, jak i mianownik mogą być wyrażone za pomocą różnych wielkości finansowych, przy czym nie zawsze wielkości te są merytorycznie uzasadnione. Po pierwsze, niektórzy postulują wyłączenie z licznika wskaźników płynności rozliczeń międzyokresowych czynnych. Jest to składniowo poprawne, o ile rozliczenia te dotyczą takich kosztów rozliczanych w czasie jak prenumeraty, ubezpieczenia czy koszty remontów. Koszty te bowiem nigdy nie zamienią się na gotówkę. Należy jednak zauważyć, że w szczególnych przypadkach rozliczenia międzyokresowe czynne mogą dotyczyć również kosztów produktów lub usług w toku, które (podobnie jak składniki zapasów) mogą się zamienić na gotówkę w przyszłości, np. w niektórych przedsiębiorstwach budowlanych i deweloperskich koszty robót w toku są prezentowane w bilansie nie w zapasach jako produkty w toku, lecz właśnie w ramach rozliczeń międzyokresowych czynnych. Po drugie, uwzględnianie w liczniku wszystkich należności krótkoterminowych może być w określonych przypadkach składniowo niespójne, ponieważ w bilansie w ramach należności krótkoterminowych są również ujmowane należności handlowe o okresie spłaty powyżej 12 miesięcy (*vide*: S03). Analogicznie w mianowniku wskaźników płynności syntaktycznie poprawne byłoby ujmowanie tylko tej części zobowiązań krótkoterminowych, których okres spłaty jest poniżej roku. Po trzecie, w niektórych formułach wskaźnika płynności natychmiastowej uwzględnia się inwestycje krótkoterminowe, co sugeruje, że uznaje się je za składniki, które można szybko spieniężyć, podczas gdy mogą to być składniki trudno zbywalne.

**S13: wskaźniki zadłużenia.** Wśród wskaźników zadłużenia wątpliwości składniowe wzbudza wskaźnik obsługi zadłużenia, który oblicza się jako stosunek zysku operacyjnego do odsetek od kredytów i pożyczek. Błąd syntaktyczny można rozpatrywać w trzech wymiarach. Po pierwsze, odsetki są kategorią memoriałowo-kasową, podczas gdy zysk operacyjny jest kategorią wyłącznie memoriałową. Innymi słowy, zysk operacyjny może być wartością „papierową”, która nie ma związku ze środkami pieniężnymi, które można by przeznaczyć na obsługę zadłużenia. Po drugie, skoro w mianowniku są odsetki (czyli koszty finansowe), to w liczniku powinny być (dla zachowania poprawności składniowej) uwzględnione również przychody finansowe. Po trzecie, odsetki niekoniecznie muszą stanowić najistotniejszy składnik kosztów obsługi długu – inne koszty (np. prowizje) mogą mieć równie duże znaczenie i ich pominięcie w obliczaniu wskaźnika obsługi zadłużenia może prowadzić do błędu w interpretacji sytuacji finansowej badanego podmiotu.

**S14: wskaźniki sprawności działania.** Wskaźniki sprawności działania są również określane mianem wskaźników efektywności, obrotowości lub rotacji (*vide*: I06). Mogą być wyrażone w razach (tj. ile razy w ciągu roku dana wielkość jest odnawiana) lub w dniach (tj. ile dni wynosi okres utrzymywania składnika). W tabeli 4.12 przedstawiono możliwe kombinacje licznika i mianownika dla wskaźników rotacji (w razach) należności, zapasów i zobowiązań. Jeśli przyjąć, że wskaźniki obrotowości (rotacji) oznaczają przychodowość składników majątkowych (*vide*: I06), to w formu-

łach w liczniku powinny być przychody ze sprzedaży. Jeśli jednak rozumieć je jako częstotliwość odnawiania w ciągu roku (co, jak wspomniano, przekłada się wprost na wskaźniki w dniach, tj. okres spływu należności, okres utrzymywania zapasów oraz okres regulacji zobowiązań), to pojawia się problem składniowy polegający na niespójności merytorycznej licznika z mianownikiem. Jeśli chodzi o wskaźnik rotacji należności, to wprawdzie istnieje bezpośredni związek pomiędzy przychodami ze sprzedaży a należnościami handlowymi, jednak trzeba zauważyć, że te pierwsze są wyrażone w kwocie netto, a drugie w kwocie brutto, zatem dla zachowania poprawności składniowej powinny być stosowane przychody brutto ze sprzedaży. Dla wskaźnika rotacji zapasów jedynym syntaktycznie poprawnym licznikiem jest roczny strumień zapasów, a dla wskaźnika rotacji zobowiązań – wartość rocznych zakupów na kredyt kupiecki. Z kolei w mianowniku wskaźników rotacji powinny być ujmowane przeciętne stany należności, zapasów lub zobowiązań ustalone na podstawie szczegółowych danych ewidencyjnych jednostki.

**Tabela 4.12. Składnia wskaźników sprawności działania**

<b>Wskaźnik</b>	<b>Licznik</b>	<b>Mianownik</b>
Rotacja należności	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przychody brutto ze sprzedaży</li> <li>• przychody netto ze sprzedaży</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• należności handlowe</li> <li>• należności handlowe do 12 miesięcy</li> <li>• średni stan należności handlowych (średnia stanów z początku i końca roku)</li> </ul>
Rotacja zapasów	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przychody ze sprzedaży</li> <li>• koszty działalności operacyjnej</li> <li>• koszt sprzedanych dóbr</li> <li>• koszt własny sprzedaży</li> <li>• roczny strumień zapasów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zapasy</li> <li>• średni stan zapasów (średnia stanów z początku i końca roku)</li> <li>• przeciętny stan zapasów (ustalony na podstawie ewidencji magazynowej)</li> </ul>
Rotacja zobowiązań	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przychody ze sprzedaży</li> <li>• koszty działalności operacyjnej</li> <li>• koszt własny sprzedaży</li> <li>• roczne kredytowane zakupy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zobowiązania handlowe</li> <li>• zobowiązania handlowe do 12 miesięcy</li> <li>• średni stan zobowiązań handlowych (średnia stanów z początku i końca roku)</li> </ul>

Przyjmowanie innych, niepoprawnych składniowo formuł dla wskaźników rotacji wynika z tego, że wskazane właściwe wielkości trudno ustalić bez dostępu do danych wewnętrznych jednostki, dlatego w praktyce analizy finansowej stosuje się uproszczenia, sprowadzające się do wykorzystywania wielkości zawartych w sprawozdaniu finansowym. Jak widać w tabeli 4.12, zarówno w liczniku, jak i mianowniku mogą być stosowane zupełnie różne kategorie (np. w liczniku przychody lub koszty, a w mianowniku wielkości na koniec roku lub „uśrednione”, przy czym średnią oblicza się na podstawie danych z początku i końca roku, co może dawać zupełnie inną wartość niż wartość przeciętna ustalona na podstawie danych ewi-

dencyjnych). Otrzymane w wyniku obliczeń wskaźniki mogą się znacznie różnić, zwłaszcza w przypadku rotacji zapasów i zobowiązań, dla których relacja pomiędzy najmniejszym i największym wynikiem tych wskaźników za dany okres w zależności od zastosowanego wzoru może być nawet kilkakrotna w przedsiębiorstwach o wysokiej procentowej marży.

## 4.8. Wnioski z badania

Podsumowując przeprowadzone w niniejszym rozdziale badania można stwierdzić, że język (w) rachunkowości boryka się z licznymi problemami, które stanowią poważne wyzwanie dla teorii, polityki i praktyki. Zidentyfikowane i objaśnione w toku wywodu problemy językowe (związane z terminami specjalistycznymi, definicjami, tłumaczeniem, polisemią i irrelewancją terminów oraz składnią języka rachunkowości) mogą powodować bariery komunikacyjne w rachunkowości. Przeprowadzone badanie interpretacyjne pozwoliło pokazać między innymi, że:

- rachunkowość wypracowała swój język specjalistyczny, zatem słowa znaczą czasem coś innego niż w języku ogólnym, co może przede wszystkim prowadzić do błędów i nieporozumień w komunikacji między specjalistami i niespecjalistami w zakresie rachunkowości, a także może (rzadziej) implikować trudności komunikacyjne pomiędzy osobami ze środowiska rachunkowego;
- wiele terminów stosowanych w rachunkowości tłumaczono z języka angielskiego, co rodzi problemy związane z brakiem stosownego terminu polskiego, błędnym lub dyskusyjnym tłumaczeniem, mnogością polskich terminów określających to samo zjawisko oraz różnicami w polach semantycznych w języku angielskim i polskim;
- brak jednoznaczności lub adekwatności pojęć, co implikuje ryzyko błędów poznawczych po stronie odbiorcy (niezrozumienie intencji nadawcy pomimo znajomości określonego terminu lub zagadnienia);
- składnia języka rachunkowości nie zawsze zapewnia spójność i logikę.

W świetle przeprowadzonego badania powstaje naturalne pytanie o to, czy i jak omówione bariery językowe komunikacji w rachunkowości można wyeliminować albo chociaż ograniczyć. Zdaniem autora, można tego dokonać albo bezpośrednio poprzez zmianę samego kodu (języka), albo pośrednio poprzez uświadamianie użytkownikom języka (w) rachunkowości jego zawichości i niedoskonałości. Można w tym miejscu wskazać kilka przykładowych działań, a mianowicie:

- edukacja adeptów rachunkowości, zwracanie uwagi i uwrażliwianie na kwestie języka (w) rachunkowości,
- propagowanie właściwego języka (w obu znaczeniach) w środowisku naukowym i zawodowym rachunkowości,

- dbałość o poprawność merytoryczną tłumaczeń tekstów rachunkowych, zwłaszcza standardów rachunkowości, konsultowanie wątpliwości ze środowiskiem naukowym i zawodowym rachunkowości,
- precyzja w aktach prawnych, szczególnie w zakresie definiowania terminów,
- wprowadzanie neologizmów w przypadku terminów, dla których trudno jest znaleźć polski odpowiednik,
- reagowanie na ignorancję np. dziennikarzy, zwracanie uwagi na błędy (np. uświadamianie, że „wartość godziwa” jest terminem technicznym rachunkowości, który nie może być używany w wyrażeniach „wartość jest godziwa”),
- ujednolicanie stosowanej terminologii, unikanie mnogości terminów określających te same zjawiska.

Ograniczanie czy eliminacja językowych barier jest zadaniem niezwykle trudnym, gdyż wiele omawianych zagadnień i terminów jest zakorzenionych od lat w języku (w) rachunkowości, a próby ich wykorzenia są prawdopodobnie skazane na niepowodzenie. Język zmienia się w sposób ewolucyjny, a nie rewolucyjny. Kolejne pokolenia specjalistów z rachunkowości uczą się języka (w) rachunkowości i wraz z nabywaniem doświadczenia przestają zwracać uwagę na pewne jego niedoskonałości czy braki. Wydaje się zatem, że głównym sposobem na pokonanie barier w komunikacji językowej w rachunkowości jest nie tyle zmiana samego kodu (co jest procesem trudnym i czasochłonnym), ile raczej edukowanie użytkowników tego kodu.

## ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzone w pracy rozważania stanowią wypełnienie istniejącej luki badawczej w trzech obszarach: rachunkowości jako nauki społecznej, komunikacji w rachunkowości oraz języka (w) rachunkowości. Pozwoliły one osiągnąć założony cel główny i cele cząstkowe.

Punktem wyjścia pracy jest założenie, że rachunkowość jest zjawiskiem i konstruktem społecznym. Odwołując się do różnych ujęć teoretycznych rachunkowości, dokonano identyfikacji społecznych aspektów rachunkowości, wskazując na to, że niezależnie od poglądu na jej istotę, jest ona społecznie konstruowana, a jej rozwój i funkcjonowanie są uwarunkowane czynnikami historycznymi, społecznymi, kulturowymi, politycznymi czy nawet religijnymi. Następnie zaprezentowano trójczłonową formułę rachunkowości obejmującą teorię, politykę i praktykę, uwypuklając współzależności pomiędzy tymi członami oraz opisując ich społeczny wymiar. Dal-  
szy wywód poświęcono naukowej refleksji nad społecznymi aspektami rachunkowości i przytoczono poglądy naukowe na temat roli rachunkowości w społeczeństwie.

W toku prowadzonych rozważań uwagę skierowano na zagadnienie rachunkowości jako nauki społecznej. Przedstawiono różne stanowiska naukowców w tej kwestii, wskazując na rozbieżności w postrzeganiu społecznej perspektywy w badaniach z zakresu rachunkowości. Zaprezentowano sposoby klasyfikowania rachunkowości w różnych klasyfikacjach nauk, ale podkreślono, że w żadnym razie nie może to przesądzać o tym, do jakich nauk zalicza się rachunkowość. Uzasadniono, że rachunkowość (lub ściślej: jej część) może być uznana za naukę społeczną, o ile przedmiot i metodologia badań są osadzone w tradycji badań społecznych. Przeanalizowano też rozbieżności semantyczne między pojęciami „nauka rachunkowości” i „nauka o rachunkowości” i zaproponowano dla społecznej perspektywy badawczej w rachunkowości terminy „socjorachunkowość” lub „socjologia rachunkowości”, co pozwoliłoby odróżnić badania *stricte* rachunkowe od badań społecznych w rachunkowości.

Następnie poddano dyskusji kwestię paradygmatów rachunkowości w kontekście teorii Kuhna i skoncentrowano się na paradygmatach rachunkowości jako nauki społecznej. Przedstawiono i wyjaśniono trzy konkurujące ze sobą współcześnie podejścia badawcze, tj. paradygmat głównego nurtu, paradygmat interpretacyjny

i paradygmat krytyczny, uwypuklając ich skrajnie różne założenia epistemologiczne, ontologiczne, aksjologiczne i metodologiczne.

W kolejnej części pracy zaprezentowano panoramę humanistyczno-społecznych nurtów badań w rachunkowości. Na podstawie analizy literatury wyróżniono (w sposób arbitralny) dziewięć nurtów: psychologiczny, socjologiczny, kulturowy, lingwistyczny, semiotyczny, filozoficzny, etyczny, religijny oraz *gender/queer*. Każdy wyodrębniony nurt zilustrowano przykładowymi zagadnieniami badawczymi wraz ze wskazaniem źródeł bibliograficznych.

Dalsze rozważania zostały skoncentrowane wokół zasadniczego przedmiotu rozprawy, czyli komunikacji w rachunkowości. Najpierw naświetlono problem wieloznaczności pojęcia „komunikacja”, wskazując na różne sposoby jego rozumienia. Przedstawiono również siedem różnych tradycji teorii komunikacji. Zważywszy na fakt, że komunikacja jest często utożsamiana z transmisją informacji, dokonano rozróżnienia „przekazu informacji” i „komunikowania”. Podjęto refleksję nad możliwymi relacjami pomiędzy komunikacją a rachunkowością, wskazując przy okazji na fakt, że w literaturze z zakresu rachunkowości kwestia komunikowania jest przedstawiana w kontekście dostarczania informacji. W toku rozważań ustalono, że możliwe są trzy sposoby postrzegania relacji między komunikacją a rachunkowością, sprowadzające się albo do ich równorzędności („rachunkowość to system komunikowania informacji”), albo nadrzędności komunikacji („rachunkowość to narzędzie komunikacji”) lub nadrzędności rachunkowości („komunikowanie informacji to jedna z funkcji rachunkowości”). Dokonano rozróżnienia dwóch sposobów rozumienia komunikacji w rachunkowości: zewnętrznej komunikacji rachunkowości z otoczeniem oraz wewnętrznej komunikacji w ramach systemu rachunkowości złożonego z teorii, polityki i praktyki. Zidentyfikowano i zilustrowano przykładami sześć poziomów komunikacji (zgodnie z piramidą McQuaila) w rachunkowości od poziomu intrapersonalnego aż do ogólnospołecznego. Następnie dokonano przeglądu literatury poświęconej komunikacji w rachunkowości, wskazując na dominację transmisyjnego postrzegania tego procesu. Rozważono również problem komunikacji w rachunkowości w świetle siedmiu tradycji teorii komunikacji i ustalono kierunki badawcze w tych tradycjach.

Następnie skupiono się na kwestii modelowania komunikacji w rachunkowości. Po dokonaniu wstępnych ustaleń, sprowadzających się do zdefiniowania pojęć „model”, „model komunikacji” i „model komunikacji w rachunkowości”, przedstawiono modele komunikacji w rachunkowości proponowane w piśmiennictwie naukowym z zakresu rachunkowości, jak również oceniono możliwości zastosowania modeli zaczerpniętych z teorii komunikacji, wskazując na ich zalety, wady i ograniczenia w zależności od zakresu ich wykorzystania na gruncie rachunkowości.

Szczególne uwagę poświęcono modelowi komunikacji językowej Jakobsona, który stał się w dalszych rozważaniach podstawą analizy procesu komunikacji w rachunkowości, ponieważ łączy w sobie dwa sposoby postrzegania komunikacji, tj. przekaz informacji oraz transfer znaczenia. Przedstawiono dotychczasowe próby adaptacji

tego modelu w praktyce rachunkowości, a następnie zaproponowano i omówiono możliwości jego wykorzystania do modelowania komunikacji w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy. Dyskusji poddano wszystkie elementy modelu (nadawca, odbiorca, komunikat, kod, kontekst, kontakt). Wskazano na problem związku między twórcą a nadawcą informacji oraz problem relacji między adresatem, odbiorcą i użytkownikiem informacji. Określono również kierunki badań nad wyróżnionymi elementami komunikacji w rachunkowości.

W dalszych rozważaniach skupiono się na relacji między rachunkowością a językiem. Uznano, że dla zachowania przejrzystości wyводу konieczne jest rozróżnienie „języka rachunkowości” i „języka w rachunkowości”. W pierwszym ujęciu chodzi o postrzeganie rachunkowości jako języka (kodu), natomiast w drugim – o obecność języka naturalnego w rachunkowości. Określono również, że częścią wspólną tych ujęć jest „język specjalistyczny rachunkowości”. Dla dalszych wywodów przyjęto termin „język (w) rachunkowości” jako pojęcie skupiające w sobie obie wymienione perspektywy ujmowania związków między rachunkowością a językiem. Związki te zostały następnie przedstawione w czterech podejściach (wyodrębnionych przez autora): strukturalnym, funkcjonalnym, semiotycznym i społecznym. Pozwoliło to naświetlić i opisać złożoność postrzegania „języka (w) rachunkowości”. Przedstawiając rachunkowość jako język, zwrócono uwagę na to, że jako system znaków wykazuje ona podobieństwo strukturalne do języka naturalnego (słownik i gramatyka), a w ujęciu funkcjonalnym może być, podobnie jak język, traktowana jako narzędzie komunikowania. W semiotycznym podejściu rachunkowość można postrzegać jako system znaków i znaczeń, który można rozpatrywać w aspekcie semantycznym, syntaktycznym i pragmatycznym (i dla tych trzech aspektów wskazano potencjalne kierunki badań), natomiast w podejściu społecznym rachunkowość stanowi zjawisko społeczno-kulturowe i może być narzędziem społecznego konstruowania obrazu rzeczywistości.

Omawiając rolę języka naturalnego w rachunkowości, skupiono się na dwóch kwestiach: języku specjalistycznym, jako swego rodzaju dialekcie języka ogólnego opartym na specjalistycznej terminologii, oraz na rosnącym wykorzystaniu języka i tekstu w rachunkowości. W toku wyводу wyjaśniono genezę narracji w rachunkowości i dokonano typologii tekstów (narracji) rachunkowych w obszarze teorii, polityki i praktyki rachunkowości, jak również zwrócono uwagę na to, że narracje takie mogą być też obecne w dokumentach spoza „świata rachunkowości”. Wskazano na semiotyczne aspekty użycia języka w rachunkowości i naświetlono problem zarządzania wrażeniem za pomocą narracji w raportach.

Rozważania nad językiem (w) rachunkowości zakończono wnikliwym przeglądem dotychczasowego dorobku nauki (o) rachunkowości w zakresie aspektów językowych, identyfikując osiem kryteriów klasyfikowania tego typu badań, tj. przyjmowany paradygmat badawczy, przedmiot badań, poziom analizy językowej, rozpatrywany problem badawczy, metodologia badań, stosowane metody lingwistyczne, aspekt semiotyczny oraz podejście dyscyplinarne.



W ostatnim rozdziale pracy przeprowadzono badanie, którego celem była identyfikacja, systematyka i objaśnienie problemów językowych stanowiących bariery komunikacji w rachunkowości. Przedmiotem badania był język (w) rachunkowości rozumiany jako kod będący elementem przyjętego modelu komunikacji w rachunkowości. Dla realizacji celu przyjęto metodologię analizy jakościowej. Badanie obejmowało cztery etapy. Na pierwszym etapie zgromadzono materiały źródłowe (teksty pisane, wypowiedzi ustne i rozmowy). Na drugim etapie badania dokonano kodowania (kategoryzowania) zgromadzonego materiału, co pozwoliło zidentyfikować sześć grup problemów języka (w) rachunkowości, a mianowicie: problem języka specjalistycznego, problem polisemii, problem irrelevancji, problem translacji (podzielony na cztery podgrupy problemowe, tj. problem braku odpowiednika, problem błędnego lub dyskusyjnego tłumaczenia, problem mnogości pojęć w języku polskim oraz problem różnych pól semantycznych), problem definicji i problem składni. Na trzecim etapie badania opracowano i zakodowano numerycznie korpusy językowe, czyli zbiory słów, wyrażen i zagadnień w języku polskim (224 jednostki) i angielskim (80 jednostek). Na ostatnim, czwartym etapie dokonano analizy, interpretacji i objaśnienia zidentyfikowanych szczegółowych problemów językowych w komunikacji w rachunkowości. Naświetlono różnice znaczeniowe pomiędzy terminami używanymi w języku ogólnym i w rachunkowości. Przeanalizowano translacje licznych anglojęzycznych terminów rachunkowych, wskazując na to, że bywają one błędnie lub niedokładnie tłumaczone albo są tłumaczone na różne sposoby, albo pozornie zgodne terminy w obu językach mają zupełnie różne pola semantyczne. Zwrócono uwagę na problem wieloznaczności terminów języka specjalistycznego rachunkowości, co sprzyja ryzyku niezrozumienia między nadawcą i odbiorcą komunikatów w rachunkowości. Przedstawiono także przykłady irrelevantnych terminów, których sens odbiega od formy nadanej im przez znak. Podkreślono również problemy definicyjne w rachunkowości, szczególnie w kontekście międzynarodowym, wskazując na konieczność pogłębionych badań w tym obszarze. Omówiono również problemy składniowe języka rachunkowości, obnażając brak spójności i logiki w wybranych obszarach. Tym samym udało się osiągnąć główny cel pracy.

We wstępie pracy postawiono trzy pytania badawcze, na które udało się odpowiedzieć w toku prowadzonych badań i rozważań. Po pierwsze, ustalono, że komunikacja w rachunkowości rozumianej jako byt trójczłonowy obejmuje nie tylko przekaz informacji, lecz również transfer znaczenia (*meaning*). Wskazano też na fakt, że może mieć ona dwojaki charakter: zewnętrzny (komunikacja rachunkowości z otoczeniem) lub wewnętrzny (komunikacja w ramach trójczłonowego systemu rachunkowości). Po drugie, określono relacje pomiędzy rachunkowością, komunikacją i językiem. Ustalono, że komunikacja może być rozpatrywana semantycznie jako coś równorzędnego, nadrzędnego lub podrzędnego względem rachunkowości i każde z tych ujęć jest uzasadnione w określonym kontekście. Analizując relacje między rachunkowością a językiem, wskazano na to, że można je postrzegać

na dwa sposoby, tj. można traktować rachunkowość jako język lub można mówić o wykorzystaniu języka w rachunkowości. W obu przypadkach związku rachunkowości z językiem można rozpatrywać w podejściu strukturalnym, funkcjonalnym, semiotycznym i społecznym, co przedstawiono w pracy. Po trzecie, w wyniku przeprowadzonego badania empirycznego określono bariery komunikacji językowej w rachunkowości, sprowadzające się do sześciu zidentyfikowanych przez autora grup problemów językowych. Wskazano również na potencjalne sposoby ograniczenia lub eliminacji tych barier.

Powstaje w tym miejscu pytanie, jaki jest wkład przeprowadzonych badań do nauki rachunkowości. Zdaniem autora, badania, których istotą (w ujęciu filozoficznym) jest metateoretyczna i metajęzykowa autorefleksja członka społeczności naukowej rachunkowości, nie służyły wprawdzie tworzeniu nowych teorii, metod czy narzędzi rachunkowości, niemniej ich znaczenie i przydatność dla nauki rachunkowości nie są marginalne. Badania pozwoliły zidentyfikować, usystematyzować i objaśnić problemy języka (w) rachunkowości. Zważywszy na cel, zakres i metodologię przeprowadzonych badań mają one charakter pionierski. Pewne zagadnienia lingwistyczne były oczywiście dotychczas podejmowane w literaturze, zazwyczaj jednak autorzy koncentrowali się na kwestiach definicyjnych (stąd w tym opracowaniu nie zgłębiano kwestii definicji, bo temat ten jest przedmiotem rozważań wielu innych autorów). Poczynione w wyniku badań ustalenia są, w opinii autora, przydatne nie tylko dla praktyki rachunkowości, lecz również dla teorii i polityki. Język (w) rachunkowości jest kodem wspólnym dla wszystkich trzech członów rachunkowości, a jego świadome i właściwe stosowanie jest warunkiem koniecznym zapewnienia efektywnej (sprawnej) komunikacji. Przeprowadzone badania porządkują liczne kwestie w zakresie komunikacji w rachunkowości, języka rachunkowości, jak i języka w rachunkowości, co może być wykorzystane w nauce rachunkowości przez innych badaczy i autorów.

Zważywszy na fakt, że książka docelowo ma stanowić tzw. „dzieło” w postępowaniu habilitacyjnym w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie „finanse”, autor chciałby również określić wkład do tej dyscypliny. Związek przeprowadzonych badań z dyscypliną „finanse” jest, zdaniem autora, ścisły, choć nieoczywisty. Finanse badają zjawiska związane z taką działalnością człowieka, w której występuje przepływ pieniądza. Do obszaru finansów można zaliczyć m.in. badania dotyczące szeroko pojmowanej sprawozdawczości finansowej, czyli przygotowania i analizy informacji finansowych na potrzeby podejmowania decyzji. Podjęte w pracy rozważania i przeprowadzone badania wykazały, że w rachunkowości, w której są tworzone sprawozdania finansowe, istotną rolę odgrywają aspekty językowe, które determinują skuteczność komunikacji, tj. wpływają na to, w jaki sposób informacja zostanie zinterpretowana przez jej użytkownika. Język (w) rachunkowości nie jest tworem prostym i przejrzystym. Przeprowadzone badania empiryczne pozwoliły zidentyfikować, usystematyzować i objaśnić znaczną liczbę problemów językowych w rachunkowości, co może pomóc osobom podejmującym decyzje finansowe na podstawie informacji generowanych z systemu rachunkowości.

Na koniec autor pragnie przedstawić postulowane kierunki dalszych badań, o których niejednokrotnie była już mowa w trakcie wywodu prowadzonego w pracy. W zakresie obszaru badawczego konieczne jest, zdaniem autora, podjęcie refleksji nad humanistycznymi aspektami rachunkowości, o ile bowiem perspektywa społeczna w rachunkowości doczekała się już licznych opracowań naukowych, o tyle kwestia postrzegania rachunkowości jako nauki humanistycznej jak dotąd leży na marginesie zainteresowań badaczy. Ponadto, zdaniem autora, należy podejmować badania w wyróżnionych nurtach humanistyczno-społecznych, gdyż może to pozwolić rzucić nowe światło na istotę, znaczenie czy rolę rachunkowości. W kwestii zasadniczego przedmiotu pracy, czyli komunikacji w rachunkowości, konieczne są, zdaniem autora, badania nad pozostałymi (poza kodem, na którym skoncentrowano się w pracy) elementami przedstawionego modelu komunikacji. W szczególności interesujące mogą być badania nad relacjami między nadawcą i twórcą komunikatu oraz relacje między odbiorcą, adresatem i użytkownikiem informacji w rachunkowości. Zazwyczaj przyjmuje się, że są to relacje tożsamości, niemniej, jak wykazano w pracy, nie zawsze tak musi być. Potrzebne są również badania nad innymi niż językowe aspektami komunikacji w rachunkowości, zwłaszcza w aspekcie technologicznym (w świetle dynamicznego rozwoju narzędzi informatycznych) i aspekcie kulturowym (w dobie globalizacji i mieszania się kultur). Wreszcie w zakresie szczegółowego przedmiotu badawczego, czyli języka (w) rachunkowości autor postuluje podjęcie pogłębionych badań (w szczególności w ramach rachunkowości behawioralnej) nad wybranymi aspektami językowymi, a zwłaszcza, jak sądzi autor, nad wpływem tłumaczenia standardów rachunkowości na ich sens i znaczenie oraz odbiór i rozumienie przez użytkowników tych standardów. Kwestia ta jest priorytetowa nie tylko z punktu widzenia praktyki rachunkowości, lecz również jej polityki i teorii.

## Bibliografia

- AAA (1977). *Statement on accounting theory and theory acceptance*. Sarasota: Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, American Accounting Association.
- Adamek, J. (2009). Rachunkowość w kręgu kultury islamskiej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 49, 7–17.
- Adamek, J. (2011). Kulturowe uwarunkowania krajowych systemów rachunkowości w świetle koncepcji wymiarów subkultury rachunkowości S. Graya. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62, 7–21.
- Adamek, J. (2012). *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*. Warszawa: CeDeWu.
- Ahrens, T. (2008). Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 292–297.
- Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C. S., Granlund, M., Habersam, M., ... Scheytt, T. (2008). The future of interpretive accounting research – A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 840–866.
- Alexander, D. i Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), 132–164.
- Amernic, J. (2013). Perspectives on the role of metaphor. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 76–93). London: Routledge.
- Amernic, J. i Craig, R. (2009). Understanding accounting through conceptual metaphor: Accounting is an instrument?. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 875–883.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. New York: School of Business and Public Administration – Cornell University.
- Arrington, C. E. i Schweiker, W. (1992). The rhetoric and rationality of accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 511–533.
- Arthur, A. (2004). A true account. *Accounting Forum*, 28(4), 369–384.
- Artienwicz, N. (2013). Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 7–23.
- Artienwicz, N. (2015). Neurorachunkowość jako potencjalny, ale trudny kierunek rozwoju rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82, 9–17.
- Avery, H. G. (1953). Accounting as a language. *The Accounting Review*, 28(1), 83–87.
- Babuška, E. W. (2013). Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 25–37.

- Bagranoff, N. A., Houghton, K. A. i Hronsky, J. (1994). The structure of meaning in accounting: a cross-cultural experiment. *Behavioral Research in Accounting*, 6, 35–57.
- Baladouni, V. (1984). Etymological observations on some accounting terms. *The Accounting Historians Journal*, 11(2), 101–109.
- Baldarelli, M. G., Del Baldo, M. i Vignini, S. (2016). Pink accounting in Italy: cultural perspectives over discrimination and/or lack of interest. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 269–292.
- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H. i Scapens, R. W. (2009). The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 858–882.
- Barthes, R. (2009). *Podstawy semiologii*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Baskerville, R. F., Jacobs, K. i de Lautour, V. J. (2016). Ethnicity as inclusion and exclusion: Drawing on concept and practice in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1262–1269.
- Bąk, M. (2013). Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 55–75.
- Beattie, V. (2014). Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology and a research framework. *The British Accounting Review*, 46(2), 111–134.
- Beattie, V. i Jones, M. J. (2000). Impression management: the case of inter-country financial graphs. *International Accounting, Auditing & Taxation*, 9(2), 159–183.
- Beattie, V. i Jones, M. J. (2001). A six-country comparison of the use of graphs in annual reports. *The International Journal of Accounting*, 36(2), 195–222.
- Beattie, V., McInnes, W. i Fearnley, S. (2004). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes. *Accounting Forum*, 28(3), 205–236.
- Beattie, V. i Pratt, K. (2002). *Voluntary annual report disclosures: what users want*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Becker, S. i Green, D. (1962). Budgeting and employee behaviour. *The Journal of Business*, 35(4), 392–402.
- Bedford, N. M. i Baladouni, V. (1962). A communication theory approach to accountancy. *The Accounting Review*, 37(4), 650–659.
- Belkaoui, A. (1989). *Behavioral accounting*. New York: Quorum Books.
- Bennett, N., Bradbury, M. i Prangnell, H. (2006). Rules, principles and judgments in accounting standards. *Abacus*, 42(2), 189–204.
- Benton, T. i Craib, I. (2003). *Filozofia nauk społecznych. Od pozytywizmu do postmodernizmu*. Wrocław: Wydawnictwo Dolnośląskiej Szkoły Wyższej Edukacji TWP.
- Berland, N. i Pezet, A. (2009). *Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit*. Presses Universitaires de Laval. Pobrane z <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00340418>
- Berlo, D. K. (1960). *The process of communication. An introduction to theory and practice*. New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Bernstein, L. (1965). Whither accounting research. *Journal of Accountancy*, December, 33–40.

- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z. i Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 296–343.
- Bhaskar, R. (1998). *The possibility of naturalism. A philosophical critique of the contemporary human sciences*. London: Routledge.
- Blitzer, I. (2016). *The relevance of audited annual financial reports for investors* (Niepublikowana praca doktorska). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- Bloom, R. i Solotko, J. (2003). The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting. *Accounting, Business & Financial History*, 13(1), 27–40.
- Bloomfield, R. J. (2008). Accounting as the language of business. *Accounting Horizons*, 22(4), 433–436.
- Boland, R. J. (1989). Beyond the objectivist and the subjectivist: learning to read accounting as text. *Accounting, Organizations and Society*, 14(5–6), 591–604.
- Bourguignon, A. (2005). Management accounting and value creation: the profit and loss of reification. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 353–389.
- Braddock, R. (1958). An extension of the “Lasswell Formula”. *Journal of Communication*, 8, 88–93.
- Brennan, N. M., Guillamon-Saorin, E. i Pierce, A. (2009). Impression management: Developing and illustrating a scheme of analysis for narrative disclosures – a methodological note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5), 789–832.
- Brennan, N. M., Merkl-Davies, D. M., 2014 Rhetoric and argument in social and environmental reporting: the Dirty Laundry case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(4), 602–633.
- Broadbent, J. (2002). Critical accounting research: a view from England. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(4), 433–449.
- Broadbent, J. (2016). A gender agenda. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 169–181.
- Brown, J. (2010). Accounting and visual cultural studies: potentialities, challenges and prospects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 482–505.
- Brown, J., Dillard, J. i Hopper, T. (2015). Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies: taking multiple perspectives seriously. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 626–650.
- Bryer, R. A. (1999). Marx and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(5), 683–709.
- Brzezin, W. (1998). *Ogólna teoria rachunkowości*. Częstochowa: Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Brzezin, W. (1999). Paradygmaty współczesnej rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej*, 51, 32–41.
- Buchheit, S., Collins, A. i Collins, D. (2000). Must female accounting faculty publish more to achieve tenure? *Women in Management Review*, 15(7), 344–355.
- Buczyńska-Garewicz, H. (1994). *Semiotyka Peirce’a*. Warszawa: Polskie Towarzystwo Semiotyczne.
- Bühler, K. (2004). *Teoria języka. O językowej funkcji przedstawiania*. Kraków: Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych Universitas.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. i Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5–27.

- Burrell, G. i Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heinemann Educational Books.
- Burzym, E. (2008). Społeczna funkcja rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45, 71–85.
- Campbell, D., McPhail, K. i Slack, R. (2009). Face work in annual reports: A study of the management of encounter through annual reports, informed by Levinas and Bauman. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 907–932.
- Carmona, S. i Ezzamel, M. (2006). Accounting and religion: a historical perspective. *Accounting History*, 11(2), 117–127.
- Carmona, S. i Ezzamel, M. (2009). On the relationship between accounting and social space. W: C. S. Chapman, D. J. Cooper i P. B. Miller (Eds.), *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood* (s. 137–156). Oxford: Oxford University Press.
- Carmona, S. i Ezzamel, M. (2016). Accounting and lived experience in the gendered workplace. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 1–8.
- Carruthers, B. G. i Espeland, W. N. (1991). Accounting for rationality: double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality. *The American Journal of Sociology*, 97(1), 31–69.
- Chambers, R. J. (1966). *Accounting, evaluation and economic behavior*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Chambers, R. J. (1995). *An accounting thesaurus. 500 years of accounting*. Oxford: Elsevier Science.
- Chandler, D. (2011). *Wprowadzenie do semiotyki*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Volumen.
- Chapman, C. S., Cooper, D. J. i Miller, P. B. (2009). Linking accounting, organizations, and institutions. W: C. S. Chapman, J. D. Cooper i P. B. Miller (Eds.), *Accounting, organizations, and institutions. Essays in honour of Anthony Hopwood* (s. 17–59). Oxford: Oxford University Press.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 263–296.
- Chiapello, E. i Baker, C. R. (2011). The introduction of French theory into English language accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 140–160.
- Cho, C. H., Philips, J. R., Hageman, A. M. i Patten, D. M. (2009). Media richness, user trust, and perceptions of corporate social responsibility: An experimental investigation of visual web site disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 933–952.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632.
- Cieślak, M. (2011). *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- CIMA i AICPA (2014). *Global Management Accounting Principles*. Pobrane z <http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
- CK (2005). Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z dnia 24 października 2005 r. w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych. M.P. nr 79, poz. 1120.

- Clarke, F., Dean, G. i Edwards, J. R., (2013). An historical perspective from the work of Chambers. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 26–41). London: Routledge.
- Clatworthy, M. i Jones, M. J. (2001). The effect of thematic structure on the variability of annual report readability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 311–326.
- Coad, A., Jack, L. i Kholeif, A. (2016). Strong structuration theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1138–1144.
- Cobley, P. (Ed.). (2005). *The Routledge companion to semiotics and linguistics*. London: Routledge.
- Cobley, P. (Ed.). (2010). *The Routledge companion to semiotics*. London: Routledge.
- Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 128–134.
- Cordery, C. (2015). Accounting history and religion: A review of studies and a research agenda. *Accounting History*, 20(4), 430–463.
- Courtis, J. K. (1986). An investigation into annual report readability and corporate risk-return relationships. *Accounting and Business Research*, 16, 285–294.
- Courtis, J. K. (1995). Readability of annual reports: Western versus Asian evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 4–17.
- Courtis, J. K. (2004). Corporate report obfuscation: artefact or phenomenon?. *British Accounting Review*, 36, 291–312.
- Courtis, J. K. i Hassan, S. (2002). Reading ease of bilingual annual reports. *Journal of Business Communication*, 39, 394–413.
- Craig, R. T. (1999). Communication theory as a field. *Communication Theory*, 9(2), 119–161.
- Craig, R. i Amernic, J. (1997). Images and rhetoric: accounting and collective bargaining. *Journal of Collective Negotiations in the Public Sector*, 26(4), 279–293.
- Czajka, P. (2010). *O aksjologicznym wymiarze dyskursu akademickiego na przykładzie podręczników do językoznawstwa*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Atut – Wrocławskie Wydawnictwo Oświatowe.
- Czarniawska, B. (2012). Accounting and detective stories: an excursion to the USA in the 1940s. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 659–672.
- Czerny, M. (2015). Wpływ zasad religijnych na ukształtowanie systemu rachunkowości. *Annales. Etyka w życiu gospodarczym*, 19(2), 111–128.
- Danesi, M. (2004). *Messages, signs, and meanings: A basic textbook in semiotics and communication theory*. Toronto: Canadian Scholars' Press.
- Davila, T. i Oyon, D. (2008). Cross-paradigm collaboration and the advancement of management accounting knowledge. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 887–893.
- Davison, J. (2011). Barthesian perspectives on accounting communication and visual images of professional accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 250–283.
- Demski, J. S. (2007). Is accounting an academic discipline? *Accounting Horizons*, 21(2), 153–157.
- Dillard, J. F. (1991). Accounting as a critical social science. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(1), 8–28.



- Dobek-Ostrowska, B. (2002). *Podstawy komunikowania społecznego*. Wrocław: Wydawnictwo Astrum.
- Dobija, M. (2005). *Teoria rachunkowości w zarysie*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Dobija, M. (2010). Rachunkowość jako dyscyplina naukowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 59, 5–40.
- Donald, J. i Jackling, B. (2007). Approaches to learning accounting: a cross-cultural study. *Asian Review of Accounting*, 15(2), 100–121.
- Dyczkowski, T. (2016). Analiza dokonań OPP prezentowanych w ich sprawozdaniach rocznych z wykorzystaniem metody drążenia tekstu. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 274, 57–66.
- Eco, U. (2009). *Teoria semiotyki*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Elharidy, A. M., Nicholson, B. i Scapens, R. W. (2008). Using grounded theory in interpretive management accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(2), 139–155.
- Englund, H. i Gerdin, J. (2014). Structuration theory in accounting research: application and applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 162–180.
- Englund, H., Gerdin, J. i Burns, J. (2011). 25 years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 494–513.
- Evans, L. (2004). Language, translation and the problem of international accounting communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(2), 210–248.
- Evans, L. (2009). “A witches’ dance of numbers”: Fictional portrayals of business and accounting transactions at a time of crisis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 169–199.
- Evans, L. (2010). Observations on the changing language of accounting. *Accounting History*, 15(4), 439–462.
- Evans, L. i Fraser, I. (2012). The accountant’s social background and stereotype in popular culture: The novels of Alexander Clark Smith. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(6), 964–1000.
- Feeney, O. i Pierce, B. (2016). Strong structuration theory and accounting information: an empirical study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1152–1176.
- Ferguson, J. (2007). Analysing accounting discourse: avoiding the “fallacy of internalism”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 912–934.
- Filipiak, M. (2004). *Homo Communicans. Wprowadzenie do teorii masowego komunikowania*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Fiske, J. (2008). *Wprowadzenie do badań nad komunikowaniem*. Wrocław: Wydawnictwo Astrum.
- Flamholtz, E. i Cook, E. (1978). Connotative meaning and its role in accounting change: a field study. *Accounting, Organizations and Society*, 3(2), 115–139.
- Floridi, L. (2011). Semantic Conceptions of Information. W: E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Spring 2011 Edition)*, Pobrane z <http://plato.stanford.edu/archives/spr2011/entries/information-semantic>
- Flynn, A., Earlie, E. K. i Cross, C. (2015). Gender equality in the accounting profession: one size fits all. *Gender in Management: An International Journal*, 30(6), 479–499.

- Frezzatti, F., Carter, D. i Barroso, M. (2014). Accounting without accounting: informational proxies and the construction of organisational discourses. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), 426–464.
- Gaffikin, M. (2006). The critique of accounting theory. *Accounting & Finance Working Papers*, 25(6), Woolongong: School of Accounting and Finance, University of Wollongong.
- Gallhofer, S., Haslam, J. i Roper, J. (2001). Applying critical discourse analysis: struggles over takeovers legislation in New Zealand. *Advances in Public Interest Accounting*, 8, 121–155.
- Gallhofer, S., Haslam, J. i Roper, J. (2007). Reply to: “Analysing accounting discourse: avoiding the ‘fallacy of internalism’”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 935–940.
- Gallhofer, S., Paisey, C., Roberts, C. i Tarbert, H. (2011). Preferences, constraints and work-lifestyle choices: The case of female Scottish chartered accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 440–470.
- Garstka, M. (2015). Dobry obyczaj jako norma kształtująca zachowanie księgowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 81, 73–84.
- Gerbner, G. (1956). Toward a general model of communication. *Audiovisual Communication Review*, 4(3), 171–199.
- Gibbs, G. (2011). *Analizowanie danych jakościowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gierusz, J., Koleśnik, K. i Silska-Gembka, S. (2014). Wpływ uwarunkowań kulturowych na interpretację Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Analiza porównawcza na tle Niemiec i Wielkiej Brytanii. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 78, 87–107.
- Glautier, M. i Underdown, B. (2001). *Accounting. Theory and practice*. 7th edition, Essex: Prentice Hall.
- Gmytrasiewicz, M. (2009). Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości. W: *Problemy współczesnej rachunkowości* (Praca zbiorowa pod redakcją naukową pracowników Katedry Rachunkowości SGH) (s. 137–149). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa.
- Gmytrasiewicz, M., Peche, T. i Świdarska, G. (1980). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gos, W. (2001). *Przepływy pieniężne w systemie rachunkowości*. Szczecin: Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Gos, W. (2008). Wybrane uwagi na temat istoty rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 44, 69–78.
- Grabowski, R. (2013). Tożsamość nauki rachunkowości. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 129, 145–160.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting system internationally. *Abacus*, 24(1), 1–15.
- Grucza, F. (1991). Terminologia – jej przedmiot, status i znaczenie. W: F. Grucza (red.), *Teoretyczne podstawy terminologii*. Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Grucza, S. (2007). *Od lingwistyki tekstu do lingwistyki tekstu specjalistycznego*. Warszawa: Wydawnictwo Euro-Edukacja.

- Grucza, S. (2013). *Lingwistyka języków specjalistycznych*. Warszawa: IKL@, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Kulturologii i Lingwistyki Antropocentrycznej, Uniwersytet Warszawski.
- Grzegorzczkova, R. (2008). *Wstęp do językoznawstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gumb, B. (2007). What is shown, what is hidden: Compulsory disclosure as a spectacle. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(7), 807–828.
- Hamel, S. C. (Ed.). (2011). *Semiotics. Theory and applications*. New York: Nova Science Publishers.
- Hannon, N. (2001). Toward one universal accounting language. *Strategic Finance*, November, 61–62.
- Hardies, K., Breesch, D. i Branson, J. (2012). Male and female auditors' overconfidence. *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 105–118.
- Haried, A. A. (1970). *An inquiry into the semantic problems of external accounting communication: a comparative study of research techniques* (Niepublikowana praca doktorska). Urbana-Champaign: University of Illinois.
- Haried, A. A. (1972). The semantic dimension of financial statements. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 376–391.
- Haried, A. A. (1973). Measurement of meaning in financial reports. *Journal of Accounting Research*, 11(1), 117–145.
- Hauriasi, A. i Davey, H. (2009). Accounting and culture: The case of Solomon Islands. *Pacific Accounting Review*, 21(3), 228–259.
- Hawkes, T. (1988). *Strukturalizm i semiotyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Haynes, K. (2017). Accounting as gendering and gendered: a review of 25 years of critical accounting research on gender. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 110–124.
- Hellmann, A. (Ed.). (2013). *Behavioral accounting*. New York: Nova Science Publishers.
- Hewardy, A. M. (2007). Readability of financial statement footnotes of Kuwaiti corporations. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 8, 18–28.
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261.
- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control – How to live with budgetary control and yet be motivated by them*. Assen: Koninklijke Van Gorcum & Comp.
- Hołda, A. (2013). Poznawcze aspekty wartości godziwej w rachunkowości w kontekście kulturowym. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 531–550). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza.
- Hopwood, A. (1974). *Accounting and human behaviour*. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Hopwood, A. (1978). Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 3–13.
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 287–305.
- Hopwood, A. (2007). Whither accounting research? *The Accounting Review*, 82(5), 1365–1374.
- Hopwood, A. i Miller, P. (Eds.). (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

- Houghton, K. A. (1987a). The development of meaning in accounting: an intertemporal study. *Accounting and Finance*, 27(2), 25–40.
- Houghton, K. A. (1987b). True and fair view: an empirical study of connotative meaning. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 143–152.
- Houghton, K. A. (1988). The measurement of meaning in accounting: a critical analysis of the principal evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 263–280.
- Hronsky, J. J. F. i Houghton, K. A. (2001). The meaning of a defined accounting concept: regulatory changes and the effect on auditor decision making. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 123–139.
- Huang, G., Fowler, C. J. i Baskerville, R. F. (2016). Entering the accounting profession: the operationalization of ethnicity-based discrimination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(8), 1342–1366.
- Hudaib, M. i Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221–246.
- IASB (2010). *The conceptual framework for financial reporting 2010*. London: International Accounting Standards Board.
- Jack, L. (2013). Accounting communication inside organizations. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 154–165), London: Routledge.
- Jackson, W. J., Paterson, A. S., Pong, C. K. M. i Scarparo, S. (2012). “How easy can the barley brie”: Drinking culture and accounting failure at the end of the nineteenth century in Britain. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 635–658.
- Jacob, R. A. i Madu, C. N. (2004). Are we approaching a universal accounting language in five years? Foresight: the Journal of Futures Studies, *Strategic Thinking and Policy*, 6(6), 356–363.
- Jacobs, K. i Evans, S. (2012). Constructing accounting in the mirror of popular music. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 673–702.
- Jain, T. N. (1973). Alternative methods of accounting and decision making: a psycho-linguistical analysis, *The Accounting Review*, 48(1), 95–104.
- Jakobson, R. (1960). Linguistics and poetics. W: T. Sebeok (Ed.), *Style in language*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology Press.
- Jakobson, R. (1989). *W poszukiwaniu istoty języka. Wybór pism. Tom 2*. Warszawa: PIW.
- Jastrzębowski, A. (2015). *Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości* (Niepublikowana praca doktorska), Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- Jeacle, I. (2009a). Accounting and everyday life: towards a cultural context for accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(3), 120–136.
- Jeacle, I. (2009b). “Going to the movies”: accounting and twentieth century cinema. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5), 677–708.
- Jeacle, I. (2012). Accounting and popular culture: framing a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 580–601.
- Jeacle, I. i Carter, C. (2012). Fashioning the popular masses: accounting as mediator between creativity and control. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 719–751.

- Jodkowski, K. (1990). Wspólnoty uczonych, paradygmaty i rewolucje naukowe. *Realizm. Racjonalność. Relatywizm*, 22, Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Johnson, D. T., Bauerly, R. J. i Waggle, D. (2002). Are mutual fund prospectuses written in plain English? *Managerial Finance*, 45, 221–247.
- Johnson, K. W. i Guthrie, A. (1972). Language of accounting. *Journal of Accountancy* (pre-1986), December, 34–37.
- Jones, M. J., Shoemaker, P. A. (1994). Accounting narratives: a review of empirical studies of content and readability. *Journal of Accounting Literature*, 13, 142–184.
- Jones, M. i Smith, M. (2014). Traditional and alternative methods of measuring the understandability of accounting narratives. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 183–208.
- Jordan, J. R. (1969). Financial accounting and communication. *The Price Waterhouse Review*, 14, 12–22.
- Justesen, L. i Mouritsen, J. (2009). The triple visual: Translations between photographs, 3-D visualizations and calculations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(6), 973–990.
- Kakkuri-Knuuttila, M. L., Lukka, K. i Kuorikoski, J. (2008). Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2), 267–291.
- Kamela-Sowińska, A. (1996). *Wartość firmy*. Warszawa: PWE.
- Kamela-Sowińska, A. (2013). Czy rachunkowość to już nauka społeczna. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 309–328). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza.
- Kamela-Sowińska, A. (2014). Od rachunkowości do opisu gospodarczego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 77, 107–115.
- Karmańska, A. (2009). *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (2013a). Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawa w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 125–146.
- Karmańska, A. (2013b). Wprowadzenie. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 13–20). Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
- Kasperowicz, A. (2015). Znaki i kody rachunkowości w procesie komunikacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 81, 107–122.
- Kelly, M. i Pratt, M. (1992). Purposes and paradigms of management accounting: beyond economic reductionism. *Accounting Education*, 1(30), 225–246.
- Khelif, H. (2016). Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review. *Meditari Accountancy Research*, 24(4), 545–573.
- Khelif, H. i Achek, I. (2017). Gender in accounting research: a review. *Managerial Auditing Journal*, 32(6).
- Khelif, H., Hussainey, K. i Achek, I. (2015). The effect of national culture on the association between profitability and corporate social and environmental disclosure: a meta analysis. *Meditari Accountancy Research*, 23(3), 296–321.

- Kirk, N. (2006). Perceptions of the true and fair view concept: an empirical investigation. *Abacus*, 42(2), 205–235.
- Kłodawski, M. (2012). Przepis prawny jako komunikat. Uwagi o refleksji nad komunikacją w polskim prawoznawstwie. W: E. Kulczycki i M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji* (s. 205–222). Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Koleśnik, K. i Silska-Gembka, S. (2012). Aspekty kulturowe rachunkowości – analiza krajowej literatury. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66, 87–99.
- Kotarbiński, T. (1986). *Elementy teorii poznania, logiki formalnej i metodologii nauk*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kotler, P. (2005). *Marketing*. Poznań: Dom Wydawniczy Rebis.
- Krambia-Kapardis, M. i Zopiatis, A. (2015). Female accountants in partnership positions: persona non grata? *Accounting in Emerging Economies*, 9, 265–285.
- Krasodomska, J. (red.) (2017). *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości. Teoria i praktyka*. Warszawa: Difin.
- Krauz-Mozer, B. (2005). *Teorie polityki: założenia metodologiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Krzyżanowski, L. J. (1999). *O podstawach kierowania organizacjami inaczej: paradygmaty, modele, metafory, filozofia, metodologia, dylematy, trendy*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kubiak, B. (2005). Pojęcie języka specjalistycznego, *Języki Obce w Szkole*, 11–12, 6–11.
- Kuhn, T. S. (1985). *Dwa bieguny*. Warszawa: Państwowy Instytut Wydawniczy.
- Kuhn, T. S. (2009). *Struktura rewolucji naukowych*. Warszawa: Wydawnictwo Aletheia.
- Kulczycki, E. (2012). *Teoretyzowanie komunikacji*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Kwiatek, P., Leszczyński, G. i Zieliński, M. (2009). *Komunikacja w relacjach business-to-business*. Poznań: Wydawnictwo Advertiva.
- Kwiecień, M. (red.) (2008). Aksjomaty i paradygmaty rachunkowości. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, 1199.
- Kwiecień, M. (2013). Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów, W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 339–352). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza.
- Lasswell, H. (1948). The structure and function of communication in society. W: L. Bryson (Ed.), *The communication of ideas* (s. 117–129), New York: Harper.
- Laughlin, R. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 73–78.
- Lavoie D. (1987). The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: the communicative function of the language of business. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 579–604.
- Lee, T. A. (1982). Chambers and accounting communication. *Abacus*, 18(2), 152–165.
- Lekka-Kowalik, A. (2008). *Odkrywanie aksjologicznego wymiaru nauki*. Lublin: Wydawnictwo KUL.

- Lewin, K. (1943). Forces behind food habits and methods of change. W: *The problem of changing food habits. Report of the committee on food habits 1941–1943* (s. 35–65), Bulletin of the National Research Council no. 108. Washington.
- Lewis, N., Parker, L. D., Pound, G. D. i Sutcliffe, P. (1986). Accounting report readability: the use of readability techniques. *Accounting and Business Research*, 16, 199–209.
- Leydesdorff, L. (2016). Information, meaning, and intellectual organization in networks of inter-human communication. W: C. R. Sugimoto (Ed.), *Theories of infometrics and scholarly communication* (s. 280–303). Berlin-Boston: Walter de Gruyter.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2–3), 221–247.
- Li, Y. i McKernan, J. (2016). Human rights, accounting, and the dialectic of equality and inequality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 568–593.
- Linsley, P. M. i Lawrence, M. J. (2007). Risk reporting by the largest UK companies: readability and lack of obfuscation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 620–627.
- Llewellyn, S. i Milne, M. J. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805–824.
- Lubański, M. (1974). O pojęciu informacji. *Studia Philosophiae Christianae*, 10(1), 73–99.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21, 110–115.
- Lukka, K. i Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 462–477.
- Lukszyn, J. (2002). Uniwersalia tekstów specjalistycznych, W: J. Lewandowski i J. Lukszyn (red.), *Problemy technolingwistyki*, Warszawa: Katedra Języków Specjalistycznych Uniwersytetu Warszawskiego.
- Lukszyn, J. i Zmarzer, W. (2001). *Teoretyczne podstawy terminologii*, Warszawa: Katedra Języków Specjalistycznych Uniwersytetu Warszawskiego.
- Luty, Z. (2013). Rachunkowość jako uniwersalne poznanie. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 329–338). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza.
- Łada, M. i Kozarkiewicz, A. (2013). Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 161–175.
- Łakomiak, A. (2013). O metodzie naukowej (w) rachunkowości. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy* (s. 353–370). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza.
- Macintosh, N. B. (2003). From rationality to hyperreality: paradigm poker. *International Review of Financial Analysis*, 12, 453–465.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B. i Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society*, 25(1), 13–50.
- Malmi, T. (2010). Reflections on paradigms in action in accounting research. *Management Accounting Research*, 21, 121–123.
- Malmi, T. i Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597–620.

- Manicas, P. (1993). Accounting as a human science. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2–3), 147–161.
- Marks, K. (1951). *Kapitał. Krytyka ekonomii politycznej*. Warszawa: Książka i Wiedza.
- Marriott, L. i Miller, A. (2012). Accounting for cultural well-being: an explanatory study of New Zealand regions. *Pacific Accounting Review*, 24(2), 112–137.
- Masterman, M. (1970). The nature of a paradigm. W: I. Lakatos i A. Musgrave (Eds.), *Criticism and the growth of knowledge* (s. 59–89). Cambridge: Cambridge University Press.
- Masztalerz, M. (2010). Użyteczność sprawozdań finansowych dla inwestorów giełdowych w świetle finansów klasycznych i behawioralnych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 57, 41–56.
- Masztalerz, M. (2011a). Management accounting as a multi-paradigm discipline of social sciences. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 177, 87–96.
- Masztalerz, M. (2011b). Typologie paradygmatów rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 191, 107–117.
- Masztalerz, M. (2012). O standardach rachunkowości. Zasady czy reguły. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66, 123–132.
- Masztalerz, M. (2013a). Interparadigmatic dialogue in management accounting. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 72, 79–93.
- Masztalerz, M. (2013b). Rachunkowość w świetle językoznawstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 177–191.
- Masztalerz, M. (2013c). Semiotyczne aspekty rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 1(8), 32–42.
- Masztalerz, M. (2013d). Value-based accounting – challenge or utopia? *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 290, 43–51.
- Masztalerz, M. (2014a). O polisemii w rachunkowości. W: H. Lelusz i R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce* (s. 203–214). Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.
- Masztalerz, M. (2014b). Semiotyka ustawy o rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 73–87.
- Masztalerz, M. (2015). Komunikacja w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 399, 343–351.
- Masztalerz, M. (2016a). Kreatywna sprawozdawczość 2.0 – czyli o zarządzaniu wrażeniem w raportach. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 152, 41–51.
- Masztalerz, M. (2016b). O narracjach w rachunkowości, czyli jak zarządzać wrażeniem. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 274, 16–25.
- Masztalerz, M. (2016c). Semantyka wartości godziwej. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 147, 23–34.
- Masztalerz, M. (2016d). Why narratives in accounting?. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 434, 99–107.
- Masztalerz, M. (2017). Puste kalorie a rachunkowość, czuli o kosztach niewykorzystanych zasobów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 480, 89–97.
- Masztalerz, M. (2018). Czy rachunkowość w Polsce jest kobietą? *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 503, 326–335.
- Mautz, R. (1963). Accounting as social science. *The Accounting Review*, April, 317–325.



- Mazurowska, M. (2014). Paradygmat homo oeconomicus a rachunkowość behawioralna. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 88–101.
- McClure, M. M. (1983). *Accounting as language: a linguistic approach to accounting* (Niepublikowana praca doktorska). Urbana-Champaign: University of Illinois.
- McKernan, J. F. (2007). Objectivity in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 155–180.
- McKinlay, A. i Pezet, E. (2010). Accounting for Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(6), 486–495.
- McMullin, E. (1999). Wartości w nauce. *Zagadnienia Filozoficzne w Nauce*, 24, 7–25.
- McQuail, D. (2010). *McQuail's mass communication theory*. 6th edition, London: Sage Publications.
- McWatters, C. i Lemarchand, Y. (2010). Accounting as story telling: Merchant activities and commercial relations in eighteenth century France. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(1), 14–54.
- Meer-Kooistra, J. i Vosselman E. (2012). Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 245–264.
- Mennicken, A. i Miller, P. (2012). Accounting, territorialization and power. *Foucault Studies*, 13, 4–24.
- Merchant, K. A. (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research*, 21, 116–120.
- Merkel-Davies D. M. i Brennan, N.M., (2011). A conceptual framework of impression management: new insights from psychology, sociology, and critical perspectives. *Accounting and Business Research*, 41(5), 415–437.
- Merkel-Davies, D. M., Brennan, N. M. i McLeay, S. J. (2011). Impression management and retrospective sense-making in corporate narratives: A social psychology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(3), 315–344.
- Michalczyk, L. (2011). Etos polskiego księgowego – artykuł dyskusyjny. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 61, 107–127.
- Mikułowski-Pomorski, J. (1988). *Informacja i komunikacja. Pojęcia, wzajemne relacje*. Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Miley, F. i Read, A. (2012). Jokes in popular culture: the characterisation of the accountant. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4), 703–718.
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction, W: A. G. Hopwood i P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice* (s. 1–39). Cambridge: Cambridge University Press.
- Miller, P. (2007). Management accounting and sociology, W: C. S. Chapman, A. G. Hopwood i M. D. Shields (Eds.), *Handbook of management accounting research. Vol. 1*. London: Elsevier.
- Mills, P. A. (1989). Words and the study of accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(1), 21–35.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21, 124–129.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477–485.

- Morton, J. R. (1974). Qualitative objectives of financial accounting: a comment on relevance and understandability. *Journal of Accounting Research*, 12(2), 288–298.
- Mouck, T. (1992). The rhetoric of science and the rhetoric of revolt in the 'story of Positive Accounting Theory'. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), strony 35–56.
- Mućko, P. (2005). Paradygmaty rachunkowości i ich rola w badaniach naukowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 387, 229–238.
- Mućko, P. (2013). Nurty krytyczne w badaniach rachunkowości. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 130, 79–88.
- Nahapiet, J. (1988). The rhetoric and reality of an accounting change: a study of resource allocation. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 333–358.
- Nasseri, A. (2007). *The significance of language for accounting theory and methodology* (Niepublikowana praca doktorska). Wollongong: University of Wollongong.
- Neinmark, M. K. (1994). Regicide revisited: Marx, Foucault and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(1), 87–108.
- Niedzielska, E. (red.) (2000). *Komunikacja gospodarcza*, Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu.
- Nørreklit, H. i Scapens, R. W. (2014). From persuasive to authoritative speech genres: Writing accounting research for a practitioner audience. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8), 1271–1307.
- Novinger, T. (2001). *Intercultural Communication. A Practical Guide*. Austin: University of Texas Press.
- Nowak, E. (2018). *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Nowak, M. (2015a). Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 399, 383–392.
- Nowak, M. (2015b). Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 389, 287–296.
- Nowak, M. (2015c). Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 374, 154–161.
- Nowak, M. (2016). Behavioral accounting research – accounting research in the behavioral paradigm? True or false? *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, 66(1), 119–127.
- Oliver, B. L. (1974). The semantic differential: a device for measuring the interprofessional communication of selected accounting concepts. *Journal of Accounting Research*, 12(2), 299–316.
- Ollivier, B. (2010). *Nauki o komunikacji. Teoria i praktyka*. Warszawa: Oficyna Naukowa.
- Ong, A. (2003). Financial reporting: changing the language of accounting. *Credit Control*, 24(2), 16–19.
- Orij, R. (2010). Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 868–889.

- Parker, L. (2013). The accounting communication research landscape. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 7–25), London: Routledge.
- Parker, R. H. (1994). Finding English words to talk about accounting concepts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(2), 70–85.
- Parker, R. H. (2000a). English and other languages of account. *English Today*, 16(2), 43–56.
- Parker, R.H.,(2000b). Why English? *Accountancy*, 126(1284), 118.
- Pärl, Ü. (2012). Modelling communication processes in management accounting and control systems. *International Journal of Critical Accounting*, 4(1), 92–110.
- Pătrut, V., Rotilă, A., Ciuraru-Andricam, C. i Luca, M. (2009). Accounting – A Semiotic Process. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 3(1), 1105–1112.
- Paveau, M. A. i Sarfati, G. E. (2009). *Wielkie teorie językoznawcze. Od językoznawstwa historyczno-porównawczego do pragmatyki*. Kraków: Wydawnictwo Flair, Wydawnictwo Avalon.
- Pelc, J. (1982). *Wstęp do semiotyki*. Warszawa: Wiedza Powszechna.
- Petrilli, S. i Ponzio, A. (2005). *Semiotics unbounded. interpretive routes through the open network of signs*. Toronto: University of Toronto Press.
- Petrykowski, P. (2010). Wymienność i użyteczność a aspekt semiotyczny pomiaru wartości w rachunkowości (artykuł dyskusyjny). *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 58, 171–192.
- Picard, C. F., Durocher, S. i Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73–118.
- Piechocka-Kałużna, A. (2014). *Wykorzystanie metody teorii ugruntowanej w nauce rachunkowości na przykładzie badań nad prawdą w sprawozdawczości finansowej*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Pilarczyk, B. (2001). Komunikacja jako element marketingu. W: H. Mruk (red.), *Komunikowanie się w biznesie* (s. 7–16). Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Plucinski, K. J., Olsavsky, J. i Hall, L. (2009). Readability of introductory financial and managerial accounting textbooks. *Academy of Educational Leadership Journal*, 13, 119–127.
- Podgórski, R. (2007). *Metodologia badań socjologicznych*. Olsztyn: Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.
- Potocki, A., Winkler, R. i Żbikowska, A. (2011). *Komunikowanie w organizacjach gospodarczych*. Warszawa: Difin.
- Potter, B. N. (1999). The power of words: explaining recent accounting reforms in the Australian public sector. *Accounting History*, 4(2), 43–72.
- Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265–289.
- Prasad, A., Mir, R. (2002). Digging deep for meaning: a critical hermeneutic analysis of CEO letters to shareholders in the oil industry. *Journal of Business Communication*, 39(1), 92–116.
- Quattrone, P. (2013). Rhetoric and the art of memory. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 94–108). London: Routledge.

- Ramaglia, J. A. (1988). *Structures in the accounting lexicon: an investigation of similarities structures and connotative dimensions in five nations* (Niepublikowana praca doktorska). Washington: University of Washington.
- Remlein, M. (2008). *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 120–134.
- Riahi-Belkaoui, A. (1996). *Accounting, a multipadigmatic science*. Westport: Greenwood Publishing.
- Riahi-Belkaoui, A. (2002). *Behavioral management accounting*. Westport: Quorum Books.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. Cengage Learning EMEA.
- Richardson, C. (1996). Snakes and ladders? The differing career patterns of male and female accountants. *Women in Management Review*, 11(4), 13–19.
- Roberts, J. i Scapens, R. A. (1985). Accounting systems of acceptability: understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456.
- Roberts, J. i Scapens, R. A. (1990). Accounting as discipline. W: D. J. Cooper i T. M. Hopper (Eds.), *Critical accounts* (s. 107–125). London: Macmillan.
- Roslender, R. (1992). *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. Routledge: Routledge.
- Rowe, J. (1998). No such thing as... the language of business: colourless ideas sleep furiously. *Management Decision*, 36(2), s. 117–122.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 sierpnia 2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych, Dz. U. Nr 179 poz. 1065.
- Rudkin, K. (2007). Accounting as myth maker. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 1(2), 13–24.
- Ruland, R. G. i Lindblom, C. K. (1992). Ethics and disclosure: an analysis of conflicting duties. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(3), 259–272.
- Rumens, N. (2016). Sexualities and accounting: a queer theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 111–120.
- Rutherford, B. A. (2003). Obfuscation, textual complexity and the role of regulated narrative accounting disclosure in corporate governance. *Journal of Management and Governance*, 7, 187–210.
- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Saussure, F. de (1961). *Kurs językoznawstwa ogólnego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Saussure, F. de (2004). *Szkice z językoznawstwa ogólnego*. Warszawa: Wydawnictwo Akademickie Dialog.
- Sawarjuwono, T. (1995). *Accounting language change: a critical study of Habermas's theory of communicative action* (Niepublikowana praca doktorska). Wollongong: University of Wollongong.
- Sawicki, K. (2013). Zakres rachunkowości jako nauki. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 211–226.

- Scapens, R. (2008). Seeking the relevance of interpretive research: a contribution to the polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 915–919.
- Schramm, W. (1954). How communication works. W: W. Schramm (Ed.), *The process and effects of mass communication* (s. 3–28). Urbana: University of Illinois Press.
- Shannon, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. *The Bell System Technical Journal*, (27), July, 379–423.
- Shannon, C. E. i Weaver, W. (1949). *The mathematical theory of communication*. Urbana: University of Illinois Press.
- Sebeok, T. A. (1994). *An introduction to semiotics*. Toronto: University of Toronto Press.
- Siboni, B., Sangiorgi, D., Farneti, F. i de Villiers, C. (2016). Gender (in) accounting: insights, gaps and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 158–168.
- Simons, J. (2004). *Contemporary critical theory*. Edinburgh: Edinburgh Press.
- Smieliauskas, W. (2013). Argument, audit and principles-based accounting. W: L. Jack, J. Davison i R. Craig (Eds.), *The Routledge companion to accounting communication* (s. 228–241). London: Routledge.
- Smith, D. i Jacobs, K. (2011). “Breaking up the sky”: The characterisation of accounting and accountants in popular music. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), 904–931.
- Smith, G. S. (2017). The accountant: a character in literature. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 2–27.
- Smith, J. E. (1972). *A critical analysis of the application of communication theory to accounting communications via published financial statements* (Niepublikowana praca doktorska). University of Arizona.
- Smith, J. E. i Smith, N. P. (1971). Readability: a measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552–561.
- Smith, M. i Taffler, R. (1992). Readability and understandability: different measure of the textual complexity of accounting narrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 84–98.
- Sojak, S. (2011a). Paradygmaty w rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego*, 25, 639–652.
- Sojak, S. (2011b). Rachunkowość przymiotnikowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62, 265–288.
- Soper, F. J. i Dolphin, R., Jr. (1964). Readability and corporate annual reports. *The Accounting Review*, 39(4), 358–362.
- Spence, C. (2007). Social and environmental reporting and hegemonic discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 855–882.
- Stone, G. (2015). Power, dependence and frustration: A study of power in Australian accountants’ advisory relationship with small business. *Meditari Accountancy Research*, 23(3), 250–275.
- Sun, M. (2007). An exploratory study of the understandability of listed companies’ annual reports. *Frontiers of Business Research in China*, 1, 39–49.
- Sunder, S. (2005). Minding our norms: accounting as social norms. *The British Accounting Review*, 37, 367–387.
- Szacka, B. (2003). *Wprowadzenie do socjologii*. Warszawa: Oficyna Naukowa.

- Szczepankiewicz, E. (2013). Wykorzystanie metodologii teorii ugruntowanej w badaniach naukowych w dziedzinie rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 227–242.
- Szychta, A. (1996). *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Szychta, A. (2013). Podejścia do badań naukowych w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 243–259.
- Szychta, A. (2015). Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 85, 9–35.
- Tanaka, S. (1982). *The structure of accounting language*, Tokyo: Chuo University Press.
- Terebucha, E. (1976). *Cybernetyczne aspekty rachunkowości przedsiębiorstw*. Warszawa-Poznań: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Thornton, D. B. (1988). Theory and metaphor in accounting. *Accounting Horizons*, 2(4), 1–9.
- Tuchańska, B. (1987). Kuhnowskie pojęcie paradygmatu a problem opisanego rozwoju nauki. *Zagadnienia Naukoznawstwa*, 23(1), 69–84.
- Turzyński, M. (2011). O naturze norm prawnych rachunkowości – zarys podstaw filozoficznych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62, 313–324.
- Turzyński, M. (2013). Zastosowanie filozofii władzy Michela Foucault w badaniach nad historią rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 261–270.
- Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 24 października 2005 r. w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M. P 2005, nr 79, poz. 1120 ze zmianą w M.P. 2008, nr 97, poz. 843).
- Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z 28 stycznia 2011 r. zmieniająca uchwałę w sprawie określenia dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (M.P. 2011, nr 14, poz. 149).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Z 2018 r., poz. 395, 398).
- VanCleeve, C. M. (1913). The language of accounting. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, December, 424–431.
- Velayutham, S. (2003). The accounting profession's code of ethics: is it a code of ethics or a code of quality assurance? *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 483–503.
- Velayutham, S. (2014). 'Conventional' accounting vs 'Islamic' accounting: the debate revisited. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 5(2), 126–141.
- Wachowicz, A. (2013). Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71, 295–308.
- Waldron, M. (2017). Values and ethical judgements: The adequacy of students as surrogates for professional accountants. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 37–64.
- Walińska, E. (2014). Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia*, 66, 1–15.
- Walińska, E. (2015). Współczesny model sprawozdania finansowego i jego krytyka. W: E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad i B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem* (s. 9–32). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

- Walters-York, L. M. (1996). Metaphor in accounting discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5), 45–70.
- Weber, M., 2011, *Etyka protestancka a duch kapitalizmu*. Warszawa: Wydawnictwo Aletheia.
- Weißberger, B. E. i Holthoff, G. (2013). Cognitive style and connotative meaning in management accounting communication. *Journal of Management Control*, 24, 1–25.
- Wells, M. W. (1976). Revolution in accounting thought. *The Accounting Review*, 51, 471–482.
- Wendland, M. (2012). Działanie komunikacyjne a przekazywanie informacji. W: E. Kulczycki i M. Wendland (red.), *Komunikologia. Teoria i praktyka komunikacji* (s. 137–148). Poznań: Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM.
- Westley, B. H. i MacLean, M. S. (1957). A conceptual model for communications research. *Journalism Quarterly*, 34(1), 31–38.
- Wielgórska-Leszczynska, J. (2013). Rachunkowość jako samodzielna dyscyplina naukowa wśród nauk społecznych. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, 130, 169–181.
- Williams, R. (1998). No such thing as... the “language” of business II. *Management Decision*, 36(3), 198–203.
- Williams, S. J. i Adams, C. A. (2013). Moral accounting? Employee disclosures from a stakeholder accountability perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 449–495.
- Willows, G. i van der Linde, M. (2016). Women representation on boards: a South African perspective. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 211–225.
- Wojnicki, S. (1991). Subjęzyki specjalistyczne, W: F. Grucza, (red.), *Teoretyczne podstawy terminologii* (s. 61–77). Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Yamey, B. S. (1961). The word ‘ledger’. *Accountancy*, 3, 143.
- Young, J. J. (2001). Risk(ing) metaphors. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 607–625.
- Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621–638.
- Zarzycka, E. (2013). Teoria strukturacji Anthony’ego Giddensa i jej wykorzystanie w badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 73, 147–162.
- Zimniewicz, N. (2009). Polityka rachunkowości w świetle zasady *true and fair view*. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 117, 164–177.

## Spis tabel

1.1. Społeczne aspekty rachunkowości jako działalności praktycznej .....	13
1.2. Współzależności między teorią, polityką i praktyką rachunkowości .....	16
1.3. Społeczny wymiar teorii, polityki i praktyki rachunkowości .....	17
1.4. Rachunkowość w klasyfikacjach nauk.....	24
1.5. Typologia paradygmatów rachunkowości (A. Riahi-Belkaoui).....	32
1.6. Paradygmaty nauk społecznych według Burrella i Morgana .....	34
1.7. Paradygmaty rachunkowości jako nauki społecznej.....	36
1.8. Typologia humanistyczno-społecznych nurtów w rachunkowości.....	43
2.1. Siedem tradycji teorii komunikacji według R.T. Craiga .....	50
2.2. Poziomy komunikacji w rachunkowości .....	57
2.3. Paradygmatyczne poglądy na komunikację w rachunkowości.....	59
2.4. Panorama badań nad komunikacją w rachunkowości według L. Parkera .....	61
2.5. Omówione modele komunikacji.....	63
2.6. Model Lasswella a komunikacja w rachunkowości .....	65
2.7. Kierunki badań nad komunikacją w rachunkowości.....	84
3.1. Semiotyczne aspekty języka rachunkowości .....	96
3.2. Funkcje języka naturalnego w rachunkowości.....	101
3.3. Typologia tekstów (narracji) rachunkowych.....	103
3.4. Semiotyczne aspekty języka w rachunkowości .....	107
3.5. Kryteria klasyfikacji badań nad językiem (w) rachunkowości .....	110
3.6. Tradycje badań nad narracjami w rachunkowości .....	113
3.7. Prace doktorskie poświęcone językowi (w) rachunkowości.....	115
4.1. Korpus w języku polskim.....	121
4.2. Korpus w języku angielskim .....	127
4.3. Problemy języka specjalistycznego .....	131
4.4. Problemy translacji .....	140
4.5. Problemy polisemii .....	149
4.6. Problem irrelewancji.....	154
4.7. Problem składni.....	160
4.8. Składniki operacyjne, inwestycyjne i finansowe w rachunkowości.....	162
4.9. Ewidencja a sprawozdawczość – przykłady różnic.....	166
4.10. Składnia wskaźników rentowności .....	168
4.11. Składnia wskaźników płynności finansowej.....	168
4.12. Składnia wskaźników sprawności działania .....	170



## Spis rysunków

1.1. Rachunkowość jako nauka społeczna .....	28
2.1. Piramida komunikacji społecznej McQuaila .....	51
2.2. Relacje między komunikacją a rachunkowością.....	54
2.3. Siedem tradycji teorii komunikacji a rachunkowość .....	60
2.4. Model aktu perswazyjnego Lasswella.....	64
2.5. Model transmisji sygnałów Shannona-Weavera .....	65
2.6. Model komunikacji SMCR .....	67
2.7. Cybernetyczny model komunikacji w rachunkowości .....	68
2.8. Kolisty model komunikacji Schramma .....	69
2.9. Model komunikacji masowej Gerbnera .....	71
2.10. Proces komunikacji marketingowej .....	72
2.11. Model komunikacji językowej Jakobsona.....	74
2.12. Model komunikacji w rachunkowości zarządczej .....	75
2.13. Etapy ewolucji komunikacji w praktyce rachunkowości .....	79
3.1. Język (w) rachunkowości .....	89
3.2. Znaczenie i wartość znaku w modelu Saussure'a .....	94
4.1. Procedura badania problemów języka (w) rachunkowości.....	117
4.2. Problemy języka (w) rachunkowości.....	120
4.3. Operacyjne, inwestycyjne i finansowe elementy w rachunkowości .....	163