

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,  
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy  
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-505-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

---

### Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Badania naukowe w rachunkowości .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami .....	23
<b>Małgorzata Cieciora:</b> Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości .....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej .....	148
<b>Marcin Osikowicz:</b> Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości .....	159
<b>Piotr Szczypa:</b> Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy .....	167
<b>Anna Szychta:</b> Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego .....	176

<b>Joanna Zuchewicz:</b> Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości .....	189
---	-----

---

## **Część 2. Sprawozdawczość**

---

<b>Dorota Adamek-Hyska:</b> Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego .....	201
<b>Anna Balicka:</b> Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
<b>Kinga Bauer:</b> Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian .....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości .....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
<b>Agnieszka Tłaczala:</b> Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF .....	349

---

**Część 3. Analiza finansowa**


---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego .....	389

**Summaries**


---

**Part 1. Theory and accounting challenges**


---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Research in financial accounting .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers .....	23
<b>Małgorzata Ciecziura:</b> Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Theoretical problem of a report on risk.....	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Can social responsible accounting be called a paradigm? .....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Accounting science – a say in the discussion .....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation .....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-services in accounting .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dilemmas of contemporary accounting .....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
<b>Narcin Osikowicz:</b> Accounting of micro units based on the Accounting Act .....	159

<b>Piotr Szczypa:</b> Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
<b>Anna Szycha:</b> Positive accounting theory as the main stream accounting research concept .....	176
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Contemporary determinants in the development of accounting .....	189

---

## Part 2. Reporting

---

<b>Dorota Adamek_Hyska:</b> Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
<b>Anna Balicka:</b> Environmental indicators of external environmental reporting .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Intangible assets and the priority in financial statements	221
<b>Kinga Bauer:</b> Financial reporting trends in insolvency proceedings .....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Business model as a new challenge of external reporting .....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements .....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting .....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe .....	331
<b>Agnieszka Tłaczała:</b> Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

---

**Part 3. Financial analysis**

---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Financial analysis in intelligent organization.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Trends in development of financial and strategic analysis in local government units .....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units .....	389

**Anna Szychta**

Uniwersytet Łódzki

e-mail: aszychta@uni.lodz.pl

---

## POZYTYWNA TEORIA RACHUNKOWOŚCI JAKO KONCEPCJA GŁÓWNEGO NURTU BADAWCZEGO

---

## POSITIVE ACCOUNTING THEORY AS THE MAIN STREAM ACCOUNTING RESEARCH CONCEPT

---

DOI: 10.15611/pn.2015.388.18

**Streszczenie:** Celem artykułu jest syntetyczne objaśnienie istoty i metodyki badań głównego nurtu w rachunkowości prowadzonych przez zachodnich badaczy oraz wskazanie rozumienia, miejsca i roli pozytywnej teorii rachunkowości w tym nurcie badawczym. Z przeprowadzonych przez autorkę studiów anglojęzycznej literatury przedmiotowej wynika, że badania głównego nurtu są prowadzone na podstawie założeń neoklasycznej ekonomii, z punktu widzenia realistycznego, pozytywistycznego i deterministycznego. Efektem tych badań są teorie pozytywne, wśród których centralne miejsce zajmuje pozytywna teoria rachunkowości (PAT) opracowana przez R.L. Watta i J.L. Zimmermana. W artykule zostały przedstawione cechy badań pozytywistycznych w rachunkowości, założenia i hipotezy PAT oraz wybrane opinie dotyczące znaczenia tej teorii. Artykuł ten może stanowić przyczynek do dyskusji metodologicznej w polskim środowisku naukowym rachunkowości

**Słowa kluczowe:** podejścia badawcze, badania głównego nurtu w rachunkowości, pozytywna teoria rachunkowości, teoria agencji.

**Summary:** The aim of this paper is to provide a synthetic explanation of the nature and methodology of mainstream accounting research conducted by Western researchers, and an indication of the understanding, place and role of positive accounting theory in this stream of research. A review of English literature, carried out by the author, shows that mainstream accounting research is conducted from a realistic, positivist and determinist standpoint. The results of these studies are positive theories, among which a central place is occupied by positive accounting theory (PAT) developed by R.L. Watts and J.L. Zimmerman. This paper presents the main characteristics of positivist research in accounting, assumptions and hypotheses of PAT, and selected opinions on the importance of this theory. The paper may provide a contribution to methodological discussion in the Polish academic accountants community.

**Keywords:** research approach, mainstream accounting research, positive accounting theory, agency theory.



## 1. Wstęp

Współcześnie badania naukowe w rachunkowości, jako dyscyplinie społecznej, charakteryzują się różnorodnością nurtów i tematów badawczych oraz teorii wykorzystywanych z innych dyscyplin naukowych w celu dostarczenia założeń badawczych lub ukierunkowania toku rozumowania badaczy i skutkują ogromną liczbą publikacji autorów pochodzących z różnych krajów. Od drugiej połowy XX w. dominującą rolę w rozwoju nauki rachunkowości odgrywają badania i publikacje autorów wywodzących się z anglojęzycznego obszaru językowego. To oni<sup>1</sup> wytyczyli nowe trendy badawcze i zainicjowali dyskusje naukowe na łamach czasopism naukowych i podczas konferencji, które następnie objęły coraz szersze grono międzynarodowych badaczy.

Od wielu lat w zagranicznym środowisku naukowym dokonuje się klasyfikacji i opisu badań, teorii, paradygmatów, perspektyw, nurtów badawczych w rachunkowości itp. (np. [Chua 1986; Mattessich 1995; Ryan i in. 2002; Smith 2003, Riahi-Belkaoui 2004; Baker, Bettner 2007; Chapman i in. 2007]). Różnorodność kryteriów i przekrojów klasyfikacyjnych, wielość wprowadzanych pojęć i zróżnicowanie ich zakresów znaczeniowych z jednej strony świadczą o zaawansowaniu metodologicznym nauki rachunkowości, z drugiej zaś strony mogą wywoływać poczucie gąszczu terminologicznego i niejednoznaczności pojęciowej. W systematyce badań naukowych w rachunkowości stosuje się m.in. takie określenia, jak: badania głównego nurtu, pozytywistyczne, empiryczne, aprioryczne, alternatywne, krytyczne, radykalne, ilościowe, jakościowe. Charakteryzując natomiast teorie, wymienia się przede wszystkim teorie normatywne, teorie pozytywne i pozytywną teorię rachunkowości.

Biorąc pod uwagę te kwestie, możemy postawić m.in. następujące pytania: które z tych badań i teorii przeważały w ostatnim trzystoletniu w krajach anglojęzycznych?; jaki jest ich zakres przedmiotowy i wpływ na rozwój nauki i praktyki rachunkowości? W artykule podjęto jedynie próbę odpowiedzi na te pytania ze względu na ograniczenia objętościowe tekstu, a jako cel artykułu przyjęto syntetyczne objaśnienie istoty i metodyki badań głównego nurtu w rachunkowości oraz wskazanie rozumienia, miejsca i roli pozytywnej teorii rachunkowości w tym nurcie badawczym.

Podstawę napisania artykułu stanowiły obszerne analityczne studia anglojęzycznej literatury przedmiotu, której wybrane pozycje zostały uwzględnione w jego treści. Jako metodę badawczą zastosowano analizę i syntezę poglądów innych autorów. Podjęta w artykule problematyka nie jest wystarczająco poznana i usystematyzowana w polskiej literaturze rachunkowości, choć była w pewnym stopniu poruszana w przeszłości w publikacjach przez takich autorów, jak: Szychta

---

<sup>1</sup> Do grona tych badaczy należą m.in.: R.S. Kaplan, R. Cooper, D. Norton, R.L. Watts, J.L. Zimmerman, R. Mattessich, R.J. Chambers, A. Hopwood, W.F. Chua, R.W. Scapens.

[1996, 2010], Wójtowicz [2000], Grabiński [2010]. Artykuł ten może stanowić przyczynek do szerszej dyskusji metodologicznej w polskim środowisku naukowym rachunkowości na temat podejść i metod badawczych.

## 2. Zróżnicowanie podejść badawczych w nauce rachunkowości

Badania naukowe w rachunkowości są prowadzone, tak jak w każdej innej dyscyplinie społecznej, z uwzględnieniem założeń dotyczących istoty nauk społecznych i społeczeństwa. Badania te można podzielić zgodnie z klasyfikacją paradygmatów zaproponowaną przez G. Burrella i G. Morgana [1979] do analizy teorii społecznych w ogóle, a w szczególności do analizy teorii organizacji i zarządzania. Podstawą tej klasyfikacji są określone założenia z zakresu ontologii, epistemologii i metodologii oraz dotyczące istoty ludzkiej, przyjmowane przez prowadzących badania (por. [Burrell, Morgan 1979, rozdz. 1 i 2]).

W myśl tej klasyfikacji w nauce rachunkowości można wyróżnić cztery podejścia badawcze:

- 1) podejście funkcjonalistyczne, charakteryzujące się obiektywizmem i wymiarem regulacyjnym, tj. dotyczącym ustanawiania porządku społecznego,
- 2) stanowisko interpretacyjne, które charakteryzuje się subiektywizmem i wymiarem regulacyjnym,
- 3) radykalny strukturalizm, którego wyróżnikiem jest radykalna zmiana i obiektywizm,
- 4) radykalny humanizm, charakteryzujący się radykalnymi zmianami i subiektywizmem.

W rachunkowości przeważają badania naukowe typu funkcjonalistycznego, czyli badania objaśniające strukturę, funkcje, metody oraz rolę rachunkowości, jaką odgrywa w określonym środowisku społecznym, prowadzone z punktu widzenia realistycznego, pozytywistycznego, deterministycznego oraz nomotetycznego<sup>2</sup>. Badania te koncentrują się na efektywnej regulacji procesów na podstawie obiektywnego dowodu [Riahi-Belkaoui 2004, s. 316].

Badania funkcjonalistyczne, zwane też pozytywistycznymi, są najdłużej prowadzone w rachunkowości, bo co najmniej od początku XX wieku. Stanowią one dociekanie badawcze głównego nurtu (por. [Ryan i in. 2002; Smith 2003]). Jednakże od ostatniego ćwierćwiecza XX w. w krajach zachodnich zwiększa się intensywność i zakres badań, które są zaliczane do trzech pozostałych podejść wyróżnionych zgodnie z klasyfikacją Burrella i Morgana. Są to zatem badania alternatywne w stosunku do głównego nurtu, które zgodnie z klasyfikacją podejść (perspektyw) badawczych zaproponowaną przez Chua [1986] dzielą się na badania interpreta-

<sup>2</sup> W ujęciu nomotetycznym zadaniem badań naukowych jest odkrywanie i formułowanie praw naukowych rządzących określonym zakresem rzeczywistości. Alternatywny punkt widzenia, tj. idiograficzny, oznacza, że zadaniem badań jest ustalanie, opisywanie i interpretowanie faktów, a nie odkrywanie praw.

cyjne i krytyczne (zob. też [Szychta 2013, 2014; Masztalerz 2013]). Propagatorzy tego typu badań zarówno w zakresie rachunkowości finansowej, jak i zarządczej twierdzą, że rachunkowość pomaga kreować „fakty”, które przedstawia w raportach wewnętrznych i sprawozdaniach finansowych podmiotu gospodarczego (np. [Hopwood 1987]), a nawet – jak przekonują zwolennicy podejścia krytycznego (np. [Tinker, Niemark 1987]) – systematycznie zniekształca praktykę. Zwolennicy alternatywnych badań w rachunkowości opierają swoje rozważania na określonych teoriach socjologicznych, filozoficznych i behawioralnych.

Takie poglądy wynikają z założeń przyjmowanych przez badaczy m.in. w odniesieniu do wartości, tzn. badacze interpretacyjni przyjmują, że nauka i wiedza naukowa muszą być interpretowane z uwzględnieniem wartości, które odwzorowują, badacze krytyczni zaś uznają, że nauka nigdy nie jest neutralna względem wartości, a wartości zawsze stanowią przejaw określonych interesów (por. [Smith 2003, s. 5]). Założenia te różnią zwolenników badań alternatywnych w rachunkowości od propagatorów badań pozytywistycznych, którzy zakładają, że nauka i wiedza naukowa są neutralne względem wartości, czyli teorie naukowe muszą być wolne od sądów wartościujących.

### **3. Cechy badań naukowych głównego nurtu w rachunkowości w świetle wybranych opinii**

Badania głównego nurtu w rachunkowości są oparte na założeniach neoklasycznej ekonomii, wykorzystują instrumentalistyczną albo pozytywistyczną metodologię i skutkują powstaniem zarówno normatywnych, jak i pozytywnych teorii, przy czym od końca lat 70. XX w. dominującą rolę odgrywają teorie pozytywne, zwłaszcza w amerykańskim środowisku naukowym (por. [Baker, Bettner 1997, s. 303; Ryan i in. 2002, s. 68; Godfrey i in. 2006, s. 10]). Inaczej mówiąc, teorie pozytywne są rezultatem zastosowania pozytywistycznych, empirycznych badań w rachunkowości, które jednakże nie są jednolicie charakteryzowane w literaturze przedmiotowej.

Badania pozytywistyczne w rachunkowości sięgają korzeniami do koncepcji filozofii nauki zwanej pozytywizmem, głoszonej przez francuskiego filozofa Augusta Comte'a (1798-1857) i jego zwolenników, którzy twierdzili, że poznanie można oprzeć jedynie na faktach, a metody nauk przyrodniczych dostarczają „pozytywnej wiedzy” o tym, co jest. Pozytywizm w nauce zastąpił „teologiczne” lub „metafizyczne” wytłumaczenie zjawisk wytłumaczeniem „pozytywnym”, tj. „poprzez prawo”, które rządzi danym zjawiskiem (zob. [Tatarkiewicz 1983, s. 16-24]). Zdaniem pozytywistów, poznanie jest wolne od wartości w tym sensie, że wiedza jest pozyskiwana na skutek dokładnej obserwacji i empirycznej weryfikacji zewnętrznego świata. Przedmiotem wiedzy naukowej powinny być więc wyłącznie rzeczy, fakty i zjawiska podlegające doświadczeniu.

Pozytywizm logiczny został wprowadzony do badań w dziedzinie ekonomii na przełomie XIX i XX w. przez J.N. Keynesa (1852-1949), który dokonał wyraźnego rozróżnienia między nauką normatywną a nauką pozytywną i uznał pozytywne podejście za jedynie odpowiedni sposób badań ekonomicznych [Power, Vangermeersch 1996]. Sposób ten zyskał uznanie innych wybitnych ekonomistów, np. M. Friedmana i H. Simona (zob. [Blaug 1995]), stanowiąc wzorzec dla rozwijania teorii pozytywnych w innych dyscyplinach społecznych, w tym w rachunkowości.

Podejście pozytywistyczne znalazło zastosowanie w dziedzinie rachunkowości w różnym stopniu w całym XX w., ale od końca lat 70. zyskało ono szczególnie zainteresowanie w związku ze sformułowaniem pozytywnej teorii rachunkowości przez Watta i Zimmermana [1978, 1979], która będzie przedmiotem objaśnienia w następnej części artykułu. W publikacjach wydawanych w XIX w. i do połowy XX w. w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych formułowano koncepcje objaśniające praktykę rachunkowości w konkretnych przedsiębiorstwach na podstawie empirycznych analiz. Na przykład Komitet Procedur Rachunkowości, utworzony przez amerykański instytut biegłych rewidentów (AICPA), opublikował w latach 1939-1953 na podstawie badań empirycznych 34 biuletyny dotyczące tych obszarów praktyki rachunkowości, w których ówczesnie wystąpiły ważne problemy i które najbardziej skupiały uwagę biznesmenów i księgowych [Godfrey i in. 2006, s. 5-6].

Współcześnie badania głównego nurtu obejmują studia pozytywistyczne dążące do uogólniających przyczynowych wyjaśnień zjawisk związanych z rachunkowością, czyli dążą do wyjaśnień przyczynowo-skutkowych, które mają zastosowanie do wielu przypadków danego zjawiska. Uczeni badają zatem określone składniki praktyki rachunkowości i próbują formułować wnioski o tych wspólnych składnikach na podstawie ograniczonego zbioru obserwacji [Luft, Shields 2014]. Są to badania empiryczne, indukcyjne prowadzące „od szczegółu do ogółu”, czyli od obserwacji do teorii.

W badaniach pozytywistycznych dąży się do obiektywizmu w tym sensie, że wyniki empiryczne i wnioski sformułowane na ich podstawie są uznawane za niezależne od charakterystyk badacza. Uzyskanie obiektywności w badaniu oznacza, że wyniki takiego badania są [Luft, Shields 2014, s. 550]:

- 1) powtarzalne przez innych badaczy w takich samych warunkach,
- 2) godne zaufania w środowiskach spełniających warunki ustalone przez określoną teorię,
- 3) przekonujące dla społeczności badaczy, co oznacza, że wyniki badania mają możliwość zmiany poglądów innych badaczy w tej społeczności.

Obiektywne wyjaśnienia przyczynowe nie są jednakże pozbawione elementów subiektywności, ponieważ zależą od subiektywnych osądów i decyzji przeprowadzającego badania. Luft i Shields [2014] wyszczególnili kluczowe źródła subiektywności i określili ich wpływ na przeprowadzenie i uwiarygodnienie wnioskowania przyczynowego w rachunkowości.

Badania pozytywistyczne w rachunkowości polegają na formułowaniu przyczynowo-skutkowych pytań badawczych, np. czy zastosowanie zbilansowanej karty wyników poprawia dokonania finansowe przedsiębiorstw?; czy wycena bilansowa w wartości godziwej zwiększa użyteczność informacyjną sprawozdań finansowych spółek postrzeganą przez inwestorów?

W celu odpowiedzi na tego typu pytania są tworzone modele zależności przyczynowo-skutkowych i formułowane hipotezy, które podlegają testowaniu z uwzględnieniem zebranych danych empirycznych dotyczących badanych zależności. Badacze, formułując relacje przyczynowe w dziedzinie rachunkowości, są zobowiązani przestrzegać następujących fundamentalnych zasad: przyczyna musi czasowo poprzedzać skutek, przyczyna i skutek muszą być ze sobą powiązane, inne wyjaśnienia danej relacji przyczyna – skutek muszą zostać wyeliminowane [Ittner 2014, s. 545].

Wnioskowanie przyczynowe w badaniach w rachunkowości, tak jak w innych naukach społecznych, może nie być potwierdzone z pewnością, ponieważ wnioski zależą od wielu założeń, które mogą nie być bezpośrednio zweryfikowane. Fakt ten sprawia, że konkluzje formułowane przez badacza mogą być nieadekwatne, a w konsekwencji badanie takie jest bezwartościowe i nieprzydatne do predykcji przyszłych procesów czy relacji. Włączenie metod jakościowych w badanie pozytywistyczne w rachunkowości może przyczynić się do wzrostu adekwatności i znaczenia wniosków przyczynowych formułowanych w badaniu, które ma charakter ilościowy. Ittner [2014] podkreśla, że należy wykorzystać bogatą wiedzę instytucjonalną dotyczącą danego środowiska, z którym jest związane badane zagadnienie, w celu lepszego sprecyzowania modelu zależności, dzięki pełniejszemu zrozumieniu procesu przyczynowego łączącego przyjęte rozwiązania w praktyce rachunkowości z osiągniętymi wynikami. Konieczne jest także zastosowanie odpowiednich technik statystycznych do analizy i uporządkowania zebranych danych empirycznych.

Badania pozytywistyczne są też nazywane badaniami ilościowymi, które polegają na sprawdzaniu hipotez. Jak podkreślają Luft i Shields [2014, s. 551], uczeni prowadzący takie badania często nie akceptują poglądów pozytywistów, traktujących nauki społeczne jako identyczne z naukami przyrodniczymi, odkrywającymi stałe prawa. Nie podzielają też wczesnych poglądów pozytywizmu, zapoczątkowanych przez A. Comte'a oraz wprowadzonych do programu badawczego w ekonomii głoszącego, że nauki społeczne powinny zmierzać do przewidywań opartych na obserwowanych regularnościach, a nie do zrozumienia procesów przyczynowych.

Rezultatami pozytywistycznych badań empirycznych w rachunkowości są teorie pozytywne, których główne cechy w powiązaniu z cechami teorii normatywnych przedstawiono w tab. 1. Oba typy teorii są formowane w szeroko rozumianych badaniach głównego nurtu, tj. opartych na założeniach neoklasycznej ekonomii.

**Tabela 1.** Rodzaje teorii w badaniach głównego nurtu w rachunkowości

Cecha	Rodzaj teorii	
	Teorie normatywne	Teorie pozytywne
Podstawa badawcza	Założenia neoklasycznej ekonomii	
Główny cel teorii	Wskazanie norm dla praktyki rachunkowości	Dążenie do zrozumienia ekonomicznych, w tym finansowych, konsekwencji informacji dostarczanych z sytemu rachunkowości
Typ pytań badawczych	Jak powinno być? Co powinno być? Co należy zastosować?	Jak jest? Dlaczego tak jest? Co się wydarzyło? Co się wydarzy?
Rodzaj badań	Aprioryczne	Empiryczne
Metody badań	Wnioskowane dedukcyjne – uwzględniające hipotezy instrumentalne (rozumiane jako założenia teorii): środki – cel	Wnioskowanie indukcyjne – uwzględniające hipotezy: przyczyna – skutek
Przeznaczenie badań i teorii	Nakazanie, zalecenie zastosowania w praktyce (preskrypcja)	Wyjaśnienie stanu faktycznego i przewidywanie przyszłego postępowania lub zachowania (predykcja)

Źródło: opracowanie własne.

Jedną z odmian teorii pozytywnych jest koncepcja znana pod nazwą *positive accounting theory* (PAT – pozytywna teoria rachunkowości) opracowana przez R.L. Wattsa i J.L. Zimmermana, profesorów uniwersytetu w Chicago, w końcu lat 70. XX wieku w opozycji do normatywnych teorii rachunkowości, które sformułowano głównie w latach 50.-60., a ich celem było proponowanie normatywnych rozwiązań w rachunkowości finansowej i zarządczej do zastosowania w praktyce (zob. [Szychta 1996, s. 74-78]). Termin PAT w ścisłym znaczeniu dotyczy więc konkretnej teorii, ale jest on też stosowany w literaturze przedmiotowej w szerokim znaczeniu, tzn. PAT jest utożsamiana w Europie z wiodącymi badaniami empirycznymi w rachunkowości, prowadzonymi w Ameryce Północnej. Nawet autorzy amerykańscy, np. Abdel-khalik i in. (1989), pod szyldem „teoria pozytywna”, wymieniają zbiór różnych tematów objętych badaniami empirycznymi, takich jak: wygładzanie zysków, lobbowanie na rzecz standardów rachunkowości, ujawnianie skutków zmiany poziomu cen, przeliczanie walut obcych, sprawy emerytalne, wynagradzanie menedżerów i ocena dokonań (za: [Mattessich 1995, s. 162]).

#### 4. Istota pozytywnej teorii rachunkowości

PAT opracowana przez Wattsa i Zimmermana [1978, 1979] dąży do wyjaśnienia wyboru zasad i metod rachunkowości oraz przewidywania zachowania się menedżerów i regulatorów standardów rachunkowości dotyczących tego wyboru, przy-

mując jako podstawę rozważań założenia neoklasycznej ekonomii, a w szczególności teorię agencji i związane z nią koszty kontraktów zawieranych między różnymi stronami w organizacji gospodarczej. Wyjaśniając istniejącą praktykę rachunkowości, PAT nie akceptuje sądów wartościujących jako przesłanek teorii.

Rozumowanie autorów PAT jest oparte na następujących założeniach:

- 1) oddzielenie funkcji zarządzania od funkcji właściciela/li przedsiębiorstwa,
- 2) podejmujący decyzje w przedsiębiorstwie i właściciele są podmiotami racjonalnie działającymi, dążącymi do maksymalizacji własnych korzyści,
- 3) informacje są dobrem, którego pozyskanie pociąga za sobą koszty,
- 4) przedsiębiorstwo stanowi zbiór kontraktów, tzn. że może być opisane przez pryzmat umów, jakie są w nim zawierane z różnymi podmiotami: pracownikami, akcjonariuszami, kredytodawcami itp.

PAT uznaje akcjonariuszy za najważniejszych użytkowników sprawozdań finansowych i dąży do odpowiedzi na pytania, jakie czynniki decydują o wyborze określonej polityki rachunkowości finansowej i jakie są ekonomiczne konsekwencje stosowania tej polityki. Przyznanie, że informacje są dobrem, którego pozyskanie kosztuje, prowadziło badaczy do postrzegania firmy jako serii kontraktów swobodnie negocjowanych między racjonalnie ekonomicznymi stronami. Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa powinna być zatem tak kształtowana, aby następowało minimalizowanie kosztów tych kontraktów. Koszty kontraktów mogą składać się z różnych kombinacji kosztów transakcyjnych, informowania, agencji, negocjacji i bankructwa [Watts, Zimmerman 1990, s. 151; Scott 1997, s. 220].

Warunki kontraktów między różnymi stronami są często oparte na zmiennych ustalanych w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa, takich jak zysk netto, przepływy pieniężne netto, stopień zadłużenia. Kierownicy przedsiębiorstw mający możliwość wyboru metod rachunkowości będą wybierać takie warianty, które przyczynią się do maksymalizacji ich własnych korzyści.

Watts i Zimmerman [1978, 1979] sformułowali trzy hipotezy badawcze, które wytyczyły kierunek liczących prac badawczych opartych na PAT. Są nimi: hipoteza planu premiowania, hipoteza relacji zobowiązań do kapitału własnego i hipoteza kosztów politycznych.

Hipoteza planu premiowania oznacza, że wybór polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie zależy od sposobu wynagradzania menedżera (zarządu), przy czym wraz uzależnieniem wynagrodzenia od wyników finansowych przedsiębiorstwa polityka ta zostaje podporządkowana wykazywaniu wysokich zysków. Skłania to zarząd do wyboru takich metod rachunkowości, np. wyceny zapasów, amortyzacji, które sprzyjają zwiększaniu zysków.

Hipoteza relacji zobowiązań do kapitału własnego stanowi, że polityka rachunkowości zależy od kategorii finansowych stosowanych jako kryteria oceny przedsiębiorstwa w przypadku zawierania umów kredytowych, przy czym wraz z rosnącym stopniem zadłużenia przedsiębiorstwa występuje tendencja do zwiększania zysków wykazywanych w sprawozdaniach finansowych. Gdy wzrasta wskaźnik dźwigni

finansowej, tj. stosunek kapitału obcego do kapitału własnego, rośnie prawdopodobieństwo, że kredytodawcy zastosują ostre warunki kredytowe (wyższe oprocentowanie, wysokie zabezpieczenia), co prowadzi do wzrostu kosztów kontraktu.

Hipoteza kosztów politycznych przewiduje, że znaczące przedsiębiorstwa będą wybierać politykę rachunkowości, która będzie sprzyjać obniżaniu zysku albo „wygładzaniu” poziomu zysków w kolejnych okresach sprawozdawczych dla uniknięcia zwracania na nie uwagi przez instytucje kontrolne i podatkowe oraz w celu obniżenia kosztów politycznych powodowanych przez działania lobbowania na rzecz wprowadzenia sprzyjających im regulacji rachunkowości. W badaniach empirycznych ustalono, że jedynie wielkość przedsiębiorstwa jako pośrednia miara kosztów politycznych jest zmienną statystycznie istotną, co oznacza, że menedżerowie dużych firm mogliby lobbować za standardami rachunkowości, które dawałyby im szanse odnoszenia pożądaných korzyści [Mattessich 1995, s. 163]. Podkreślano więc, że intensywność wpływów na Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) w USA wzrasta wraz z wielkością przedsiębiorstwa. Duże podmioty mają większe możliwości wywierania nacisków poprzez lobby na ustanawiających standardy rachunkowości.

Jak wynika z dokonanego zarysu PAT, teoria ta przekonuje, że wybory w zakresie polityki rachunkowości są dokonywane przez pryzmat indywidualnych celów i wpływu metod rachunkowości na osiągnięcie tych celów. PAT i badania empiryczne oparte na tej teorii zakładają, że przyjęty w firmie zbiór metod rachunkowości maksymalizuje dobrobyt (wartość) stron kontraktów oraz sprawdzają, jak na ten dobrobyt wpływa zastosowanie konkretnych metod rachunkowości.

## 5. Za i przeciw pozytywnej teorii rachunkowości

PAT wzbudziła duże zainteresowanie w środowisku teoretyków rachunkowości w Ameryce Północnej, dzieląc ich na jej zwolenników i ostrych krytyków. Sami autorzy PAT uważają, że ich teoria wprowadziła porządek do nieładu dotyczącego wyboru metod i technik w systemach rachunkowości jednostek gospodarczych [Watts, Zimmerman 1990].

Uznaje się, że zaletą badań zgodnych z ideą PAT jest to, iż dostarczają one wiedzy umożliwiającej ustanawiającym standardy rachunkowości ocenić ekonomiczne konsekwencje różnych wariantów metod, które rozpatrują w procesie ustanawiania regulacji rachunkowości finansowej. Sama PAT, jak i liczne badania empiryczne oparte na jej hipotezach, odgrywają ważną rolę, ponieważ wyjaśniają ekonomiczne konsekwencje zastosowania określonych rozwiązań w rachunkowości przedsiębiorstw i ukazują, jak jest ona ważna dla różnych podmiotów (akcjonariuszy, kredytodawców, menedżerów), których osobiste bogactwo zależy od decyzji podejmowanych w sferze rachunkowości (przez regulatorów norm rachunkowości i kierownictwo przedsiębiorstwa). Teoria ta pomaga przewidzieć reakcje uczestni-



ków rynku na działania menedżerów, a także prognozować zachowania użytkowników sprawozdań finansowych w odpowiedzi na ujawniane w nich informacje.

PAT wywołała krytykę zarówno ze strony propagatorów teorii normatywnych (np. [Christenson 1983; Whittington 1987; Mattessich 1995]), jak również prowadzących alternatywne badania w rachunkowości (np. [Tinker i in. 1982]).

Christenson [1983] uważał, że PAT jest skoncentrowana na opisywaniu, objaśnianiu i przewidywaniu zachowania osób związanych z polityką rachunkowości, a nie na problemach jednostek, które mają określony system rachunkowości, toteż stanowi ona socjologię rachunkowości a nie jej teorię<sup>3</sup>. Ryan i in. [2002, s. 79] podkreślali, że PAT – tak jak i teoria agencji leżąca u jej podstaw – nie może być pomocna w wyjaśnianiu indywidualnych zachowań menedżerów lub poszczególnych przedsiębiorstw. Nie może więc być użyteczna dla kierowników lub przedsiębiorstw jako wskazówka dla ich własnego zachowania. Teoria ta może być natomiast przydatna do przewidywania ogólnych trendów postępowania w praktyce rachunkowości w określonych warunkach.

Mattessich [1995, s. 163] zarzucał, że Watts i Zimmerman zastosowali metodologię teorii pozytywnej, wykluczającej użycie w teorii przesłanek normatywnych, odnosząc ją do rachunkowości, której prawdziwa istota wyraża się właśnie w formułowaniu standardów i nakazów dla praktyki, a proces wyboru polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie jest w swojej naturze oparty na preskrypcjach (zaleceniach). Tinker i in. [1982, s. 167]) przekonywali, że PAT nie jest pozbawiona cech normatywnych, gdyż jest napełniona wartościami w tym sensie, że maskuje konserwatywne, ideologiczne nastawienia jej implikacji. Jeanjean i Ramirez [2009], analizując rozwój podejścia „pozytywnego” w rachunkowości, przekonują zaś, że jest ono nie tylko przeciwieństwem podejścia normatywnego, ale pojawiło się i odniosło sukces dzięki teoriom normatywnym, które spowodowały rozdźwięk między badaniami akademickimi a praktyką rachunkowości w latach 60.-70. XX wieku.

Formułując PAT, jej autorzy dążyli do stworzenia koncepcji ramowej służącej do wyjaśnienia obserwowanej praktyki rachunkowości, ale – jak stwierdzają Godfrey i in. [2006, s. 9] – wyjaśnienia mogą być łatwo dostosowane do prawie każdego wyniku obserwacji, toteż takie podejście zyskało szerokie uznanie wśród badaczy i skutkowało sformułowaniem licznych, szczegółowych teorii wyjaśniających. Badania pozytywistyczne w rachunkowości stały się zbyt rozproszone, skupione na cząstkowych zagadnieniach praktyki i objaśnianiu szczegółowych relacji.

PAT wniosła istotny wkład do nauki rachunkowości, lecz nie sformułowała kompletnego i uniwersalnego modelu decyzyjnego dla wyboru optymalnej polityki rachunkowości. Teoria ta nie uwzględniła szeregu aspektów praktyki i polityki rachunkowości, których opis i objaśnienie jest zadaniem nauki, a zwłaszcza aspektu odpowiedzialności za rzetelność i prawidłowość ustalania i przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników finansowych i innych skutków działalności

<sup>3</sup> Zob. szerzej [Szychta 1996, s. 84-85].

przedsiębiorstw. Nie dostarczyła wyraźnych wskazówek, które mogłyby przyczynić się do ujawnienia w odpowiednim czasie w sprawozdaniach finansowych i raportach biegłych rewidentów symptomów zbliżających się finansowych upadków (w pierwszej dekadzie XXI w.) spółek o wielkim wpływie na gospodarkę światową (np. Enronu, Worldcomu) oraz przejawów narastających procesów, które przeobraziły się w kryzys finansowy nowej gospodarki [Szychta 2010, s. 255].

## 6. Podsumowanie

Z dokonanego przeglądu wybranych pozycji z obszernej anglojęzycznej literatury przedmiotowej wynika, że wśród różnych podejść i perspektyw badawczych w nauce rachunkowości w krajach zachodnich przeważają badania oparte na założeniach neoklasycznej ekonomii i pozytywistycznej metodologii, zwane badaniami głównego nurtu. W badaniach tych formułuje się hipotezy i poddaje je weryfikacji na podstawie zebranych danych empirycznych.

Zakres badań głównego nurtu nie jest jednakże jednolicie rozumiany i objaśniany. Brytyjscy autorzy, np. Ryan i in. [2002], zaliczają do tego nurtu badania aprioryczne i empiryczne w obszarze rachunkowości finansowej i zarządczej, w których dociekania badawcze są opierane na założeniach ekonomicznych. W ich efekcie są formułowane zarówno normatywne, jak i pozytywne teorie rachunkowości. Badaniom tym są przeciwstawiane studia badawcze interpretacyjne i krytyczne, zapoczątkowane i prowadzone głównie przez autorów pochodzących z Wielkiej Brytanii.

Według opinii autorów amerykańskich, badania głównego nurtu obejmują studia empiryczne oparte na założeniach neoklasycznej ekonomii, prowadzące do formułowania teorii pozytywnych, rozpatrujących zależności przyczynowo-skutkowe. Ich celem jest wyjaśnienie i przewidywanie praktyki rachunkowości, co jest przeciwstawiane teoriom normatywnym nastawionym na preskrypcje. Centralne miejsce w badaniach głównego nurtu zajmuje pozytywna teoria rachunkowości, opracowana przez Watta i Zimmermana [1978, 1979, 1990]. Obejmuje ona stosunkowo wąski, lecz ważny obszar badawczy rachunkowości finansowej – kwestie wyboru polityki rachunkowości w podmiotach gospodarczych oraz przewidywanie zachowania się menedżerów i regulatorów standardów rachunkowości dotyczących tego wyboru.

Mimo ogromnej skali i dużej szczegółowości tematów badań głównego nurtu, w tym testujących hipotezy PAT, badania te zostały poddane krytyce. Podkreśla się potrzebę prowadzenia w dyscyplinie rachunkowości nie tylko badań empirycznych, które mają wyjaśniać bieżącą praktykę rachunkowości finansowej i służyć jej prognozowaniu w kontekście założeń neoklasycznej ekonomii, na czym skupiła się PAT, lecz także badań ukazujących rolę rachunkowości w szerszych kontekstach: etycznym, kulturowym, społecznym i historycznym, co stanowi obszar zainteresowania zwolenników badań alternatywnych w naszej dyscyplinie.

## Literatura

- Abdel-khalik A.R., Regier P.R., Reiter S.A., 1989, *Some thoughts on empirical research in positive theory*, [w:] *The State of Accounting Research as We Enter the 1990's*, ed. T.J. Frecka, University of Illinois at Urbana-Champaign, Department of Accountancy, Urbana, s. 153-180.
- Baker C.R., Bettner M.S., 1997, *Interpretative and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research*, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8, s. 293-310.
- Burrell G., Morgan G., 1979, *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*, Heinemann, London.
- Blaug M., 1995, *Metodologia ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Chapman C.Ch., Hopwood A.G., Shields M.D. (eds.), 2007, *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Oxford.
- Christenson Ch., 1983, *The methodology of positive accounting*, *The Accounting Review*, Vol. 58, No. 1, s. 1-22.
- Chua W.F. (1986), *Radical developments in accounting thought*, *Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, s. 601-665.
- Grabiński K., 2010, *Zarządzanie zyskami jako jeden z kierunków rozwoju pozytywnej teorii rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, SKwP, Warszawa, t. 56 (112), s. 71-82.
- Hopwood A.G. (1987), *The archaeology of accounting systems*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, s. 207-234.
- Ittner Ch.D. (2014), *Strengthening causal inferences in positivist field studies*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, s. 545-549.
- Jeanjean T., Ramirez C. (2009), *Back to the origins of positive theories: A contribution to an analysis of paradigm changes in accounting research*, *Accounting in Europe*, Vol. 6, No. 1, s. 107-126.
- Luft J., Shields M.D., 2014, *Subjectivity in developing and validating causal explanations in positivist accounting research*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, s. 550-558.
- Maształercz M., 2013, *Interparadigmatic dialogue in management accounting*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 72 (128), SKwP, Warszawa, s. 79-94.
- Mattessich R., 1995, *Critique of Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut-London.
- Power J.W., Vangermeersch R., 1996, *Positive accounting*, [w:] *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, (eds) M. Chatfield, R. Vangermeersch, Garland Publishing, Inc., New York & London, s. 471-475.
- Riahi-Belkaoui A., 2004, *Accounting Theory*, South-Western Cengage Learning.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Thomson, London.
- Scott W. R. (1997), *Financial Accounting Theory*, Prentice-Hall International, Inc., London.
- Smith M. (2003), *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, London.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szychta A., 2010, *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, SKwP, Warszawa, t. 56 (112), s. 245-266.
- Szychta A., 2013, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 243-259.
- Szychta A., 2014, *Alternatywne kierunki badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 80(136), SKwP, Warszawa, s. 193-223.
- Tatarkiewicz W. (1983), *Historia filozofii*, t. 3, PWN, Warszawa.

- Tinker A.M., Merino B.D., Neimark M.K., 1982, *The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 7, No. 2, s. 167-200.
- Tinker A.M. Neimark M.K., 1987, *The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 12, No. 1, s. 71-88.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., 1978, *Towards a positive theory of the determination of accounting standards*, Accounting Review, Vol. 53, No. 1, s. 112-134.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., 1979, *The demand for and the supply of accounting theories: The market for excuses*, Accounting Review, Vol. 54, No. 2, s. 273-305.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., 1990, *Positive accounting theory: A ten year perspective*, The Accounting Review, Vol. 65, No. 1, s. 131-158.
- Whittington G., 1987, *Positive accounting: A review article*, Accounting and Business Research, Vol. 17, No. 68, s. 327-336.
- Wójtowicz P., 2000, *Metodologiczne aspekty badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 133-149.