

Beata Rogowska
Jan Kochanowski University (JKU) in Kielce
Faculty of Law, Management and Administration
e-mail: beat78@ujk.edu.pl

Etyczny aspekt teorii normatywnych rachunkowości

Ethical Aspect of the Normative Theories of Accounting

The aim of this study is to show the ethical aspects of the so-called normative accounting theory (NT), with particular emphasis on the ethical and normative theory (EN) important for the development of accounting as a science, taking into account its social function. Attention is focused on the so-called axiological layer with regard to the methodological foundation (pragmatic methods and related metascience) regarding the work of theorists in Western Europe. Although in the years 70s shall be considered as unscientific and begin the process of domination positive theory of accounting. It seems that in the twenty-first century takes rebirth specific ethical and social topics in accounting. The importance and usefulness of ethics in accounting due to turbulent environment changes of accounting and social needs, as well as changes within the science.

Keywords: methodology, ethics, normative theories, accounting

JEL Classification: M40, M41, M49

1. Wprowadzenie

Celem artykułu jest analiza etycznych aspektów rachunkowości na płaszczyźnie teoretycznej¹. Przyjęta metoda badawcza polega na studiach literaturowych. O charakterze relacji między etyką a rachunkowością decyduje w dużym stopniu charakter rachunkowości jako nauki².

Jednym z kluczowych aspektów kształtowania się naukowego i społecznego charakteru rachunkowości jako nauki są teorie normatywne (TN) rachunkowości, sytuujące się w ramach tzw. teorii alternatywnych.

2. Etyka a rachunkowość

Działalność gospodarcza nie jest sferą moralnie neutralną³, chociaż kwestie moralne są trudne do kwantyfikacji. Obecnie w realnym życiu społeczno-gospodarczym widoczny jest duży „popyt” społeczny na zagadnienia etyczne. Pomimo że pozornie wydaje się, że kwestie etyczne nie dotyczą rachunkowości⁴, to współczesne zmiany otoczenia rachunkowości, np. kryzys finansowy, powodują, że nie może ona sobie pozwolić na „utrata zaufania”⁵.

Celem etyki⁶ jest poszukiwanie źródeł powstawania moralności, badanie efektów, jakie moralność lub jej brak wywiera na ludzi oraz szukanie podstawowych przesłanek filozoficznych, na podstawie których można w racjonalny sposób tworzyć zbiory nakazów moralnych, a także uporządkowany zestaw takich przekonań

¹ Obszar teoretyczny rachunkowości jest szczególnie charakterystyczny dla rachunkowości zarządczej i finansowej. K. Maślankowski, *O współczesnych relacjach teorii i praktyki rachunkowości. Artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 50, s. 109.

² Rachunkowość swe korzenie ma w praktyce. W akademickiej dyskusji o rachunkowości podkreśla się, że rachunkowość to nauka, która wciąż poszukuje dowodów na to, że jest nauką. Zgodnie z Rozporządzeniem MNiSW z 2011 r. nie jest ona wyodrębniona w wymiarze formalno-prawnym. Jej cechą jest bliskie powiązanie z dyscypliną ekonomii (widoczna stopniowa samodzielność). M. Cieślak, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo UEP, Poznań, s. 33; A. Jastrzębowski, *Teoria legitymizacji a funkcje rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensa” 2014, vol. 2, nr 4, s. 99.

³ Szczególnie ważna wydaje się spójność między normami moralnymi i prawnymi. B. Pogonowska, *Elementy gospodarki rynkowej*, PWE, Warszawa 2000, s. 10.

⁴ Przykładowo V. Havel upraszcza znaczenie rachunkowości jako nauki pisząc: Ale co nam po rachunkowości jeśli to, co kształtuje nasze życie jest trudne lub całkiem niemożliwe do policzenia? Ciekawe co by zrobił taki ekonomista-księgowy, gdyby dostał zadanie optymalizacji orkiestry symfonicznej? Odpowiedź jest następująca: wyeliminowałby on wszystkie pauzy z koncertów Beethovena. W dobie złożoności świata i zwiększających się oczekiwań społecznych takie spojrzenie (w ujęciu kwantytatywnym) na rachunkowość jest kontestowane. Trudne jest utrzymanie neutralnych pod względem wartościowania metod badawczych w dyscyplinach związanych z aspektami socjalnymi i ludzkimi. T. Sedláček, *Ekonomia dobra i zła*, Wyd. Emka, Warszawa 2011, s. 9–10.

⁵ P. Wójtowicz, *Metodologiczne aspekty badań naukowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2000, nr 1 (57), s. 18.

⁶ Etyka jest pojęciem bardzo często mylonym z moralnością traktowaną jako zjawisko społeczne, która stanowi przedmiot badań etyki rozumianej jako nauka. Moralność to ogół ocen, które dominują w danej epoce lub środowisku, a także norm zasad i ideałów, które określają poglądy i zachowania za właściwe.

normatywnych i dyrektywnych, który w sposób jednolity regulowałby wszystkie dziedziny życia zarówno publicznego, jak i prywatnego⁷. Ponadto kładzie nacisk na „trudne do interpretacji” dla ekonomistów wartości jak: sprawiedliwość, prawda i uczciwość⁸.

Dla rachunkowości niezwykle ważne wydają się dwie etyki szczegółowe, które nie są tożsame i nie są rozłączne. Pierwsza to etyka gospodarowania (w systemie gospodarki rynkowej), będąca refleksją nad moralnym kontekstem tej sfery stosunków społecznych⁹. Druga to etyka biznesu, którą wyodrębnia się w ramach szeroko zakrojonej etyki gospodarczej jako jej dominujący obszar oraz dziedzinę refleksji etycznej skoncentrowanej wokół osób odgrywających rolę przedsiębiorców w firmach (przedmiotem analizy jest tu m.in. poczucie obowiązku przedstawicieli tego środowiska i uwzględnianie przez nie wartości społecznych w prowadzeniu działalności gospodarczej)¹⁰. Wydaje się, że jest ona bliższa problemom stawianym przed rachunkowością. Jest to szczególnie widoczne, gdy rachunkowość uznaje się za uniwersalny międzynarodowy język biznesu, który umożliwia porozumiewanie się wszystkich uczestników życia gospodarczego¹¹.

Obecnie wyróżnia się podział etyki ogólnej na:

- (1) metaetykę (I. Kant, D. Hume) skupiającą się na pytaniach dotyczących istoty natury czy statusu ontologicznego koncepcji etycznych;
- (2) etykę normatywną odpowiadającą na pytanie jak należy postępować (wyznaczającą standardy i normy zachowań)¹²;
- (3) oraz etykę postmodernistyczną (relatywizm), zgodnie z którą wartości, normy i oceny mają charakter względny, są zależne od miejsca i od oceniającego¹³.

⁷ W sferze teoretycznej wyodrębnia się etykę, ekonomię i naukę rachunkowości, natomiast w sferze praktycznej – moralność, biznes (gospodarowanie) i praktykę rachunkowości. B. Klimczak, *Etyka gospodarcza*, PWE, Warszawa 2006, s. 40.

⁸ Znajdują swój wyraz w zasadach rachunkowości (wiarygodny obraz, wycena godziwa). M. Ciastoń, I. Mandecka, *Etyka w rachunkowości jako wyzwanie współczesnych czasów* [w:] *Współczesna rachunkowość w świetle regulacji krajowych i międzynarodowych*, red. M. Feliś, UE Kraków, Kraków 2014, s. 93.

⁹ Systemowo i instytucjonalnie zagadnienia te wchodzi także w obszar filozofii społecznej i etyki społecznej. *Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, PWN, Warszawa 2002, s. 74.

¹⁰ J. Filek, *Wprowadzenie do etyki biznesu*, Wyd. AE w Krakowie, Kraków 2001, s. 14.

¹¹ Nie jest to podejście nowe, znane są bowiem przykłady średniowiecznej etyki rachunkowości. B. Cortuglio czy Mateusz z Krakowa stosowali tzw. *Regulę Mistrza* i *Regulę Benedykta* oraz tezy „ojca rachunkowości” – L. Pacioliiego (1494). Należy podkreślić, że pierwsze koncepcje etyczne powstały w ramach *American Association of Public Accounting* (AAPA) w 1905 r. M. Turzyński, *O średniowiecznej moralności kupieckiej i etyce zawodowej rachunkowości: perspektywa teorii społecznej Michaela Foucaulta*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 73(129), s. 138; M. Garstka, *Problematyka etyczna w pierwszych dziełach o rachunkowości*, „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym” 2015, vol. 18, nr 3, s. 73–83.

¹² W rachunkowości wykorzystuje się dwa podejścia C.R. Bakera, które łączą się w pytaniu: skąd wiado mo, że dana kwestia to kwestia etyczna? W wymiarze epistemologicznym kwestie etyczne są postrzegane jako determinowane przez pojedynczych decydentów (spojrzenie atomistyczne) lub przez czynniki społeczne i historyczne (spojrzenie społeczne). Drugie podejście ma charakter normatywny. Ponadto możemy mieć również do czynienia z kombinacją wymiaru epistemologicznego i normatywnego. S.C. Baker, *Theoretical Approaches to Research on Accounting Ethics* [w:] *Accounting, the Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond*, red. N.B. Macintosh, T. Hopper, Elsevier, London 2015, s. 267.

¹³ Jako trzecią wymienia się etykę opisową (deskryptywną). M. Gaffinkin, *Accounting Theory and Practice: The Ethical Dimension*, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Working Paper 4, 2007, <http://ro.uow.edu.au/acccfinwp/2> 2007, s. 3–5.

Uwzględniając dwa skrajne stanowiska, wyróżnić wypada:

- (1) utilitaryzm (podejście typowo ekonomiczne zmierzające do maksymalizacji zysku), którego nazwa pochodzi od *utilitas*, czyli *korzyść* (tj. użyteczność). Powstał on na bazie etyki protestanckiej jako wyraz etyki konsekwencjalistycznej¹⁴. Podejście to głosi, że czyn jest etyczny, o ile przynosi dobry (w rozumieniu jego użyteczności) skutek¹⁵.
- (2) etykę kantowską, która może mieć charakter etyki obowiązku, absolutystycznej (podejście społeczne)¹⁶, etyki deontologicznej (czyny niezależne od konsekwencji) oraz autonomicznej (brak zewnętrznego autorytetu)¹⁷. Sprowadza się do bezwzględnego wewnętrznego moralnego nakazu („etyczny rozum praktyczny”) mogącego stanowić uniwersalną podstawę dla ludzkiego postępowania¹⁸.

3. Specyfika teorii etyczno-normatywnych

Próby tworzenia teorii rachunkowości były podejmowane w celu poprawy praktyki rachunkowości, głównie w XX wieku¹⁹. Podział na teorie pozytywne (TP) i normatywne (TN) wpisuje się w relacje między ekonomią pozytywną (rdzeń neoklasyczny) a normatywną²⁰.

Rachunkowość lokowała się głównie w ramach ekonomii pozytywnej. Termin *rachunkowość normatywna* został wprowadzony przez R. Mattesicha w encyklopedii M. Chatfielda i R. Vangermerscha²¹. Może on być stosowany w dwóch

¹⁴ Utilitaryzm został stworzony przez J. Bentham'a, który przedstawił doktrynę moralną opartą na nadrzędnej normie: „jak największe szczęście jak największej liczbie ludzi” (ang. *Greatest Happiness Principle*).

¹⁵ Istnieją dwa podejścia do etyki normatywnej: konsekwencyjne i deontologiczne. E. Ketz, *Accounting Ethics: Theories of Accounting Ethics and Their Dissemination*, Routledge 2006, vol. 2, s. 48; N. Vasileviene, *Idee harmonii interesu i wartości w empirystycznej tradycji etyki oraz ich związek ze współczesnym paradygmatem konstruktoryzmu etycznego* [w:] *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, AE w Krakowie, Kraków 2005, s. 48–49.

¹⁶ Z niej wywodzi się etyka prawa i sprawiedliwości.

¹⁷ B. Klimczak, op. cit., s. 46.

¹⁸ Etyka ta zmierza w kierunku odpowiedzialności (szczególnie jest to widoczne w analizowanej dalej koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (*Corporate Social Responsibility*, CSR).

¹⁹ Teorie rachunkowości są propozycjami dla polityki i praktyki rachunkowości (teoria kształtuje praktykę za pośrednictwem polityki rachunkowości). Wnioski niektórych teorii są rekomendacjami dla polityki rachunkowości prowadzonej w danym państwie (stanowienie standardów i zasad rachunkowości finansowej) lub dla polityki poszczególnych przedsiębiorstw w zakresie rachunkowości. Teoria nie musi w całości nadawać się do zastosowania w praktyce, ale powinna dostarczać ram dla nowych koncepcji (idei i procedur), bez względu na to, kiedy one zostaną zastosowane i zweryfikowane. W tym wymiarze stanowi próbę „ucieczki od praktyki”, z której rachunkowość się wywodzi. A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 43.

²⁰ Podział na ekonomię pozytywną (wolną od wartości), normatywną (dokonywanie wartościowania) oraz sztukę ekonomii wprowadził do ekonomii J.N. Keynes. D. Garstecki, *Charakterystyka i systematyka normatywnych teorii w rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe UE w Poznaniu” 2012, nr 233, s. 40.

²¹ „Złoty wiek” badań normatywnych to lata 1950–1960, zaś intensywny przypada na lata 1960–1970 w Stanach Zjednoczonych, Australii, Kanadzie. Tego rodzaju kategoryzacja jest jednak o tyle nieostra, że tego typu badania pojawiały się zarówno wcześniej, jak i później. Nelson zdefiniował tak też zakres

podstawowych znaczeniach: wąskim – dla oznaczenia formalnego ustanowienia normy, zasady lub prawa, które artykułuje określoną wartość lub zbiór wartości (preskryptywne moralizowanie), oraz szerszym – jako „złożony z wartości” (przeciwieństwo określenia „wolny od wartości”), niezależnie od tego, czy wartość jest artykułowana jako norma, czy nie.

TN osadzone są w sferze subiektywizmu, tj. wiążą się z się z idealizmem ontologicznym i racjonalizmem teoriopoznawczym. Są produktem społeczeństwa, w którym powstały i nie mogą być z tego powodu uznawane za neutralne etycznie. Składają się ze wskazówek, wniosków, opinii, sądów, jak być powinno (stan pożądany). Koncentrują się na istniejących systemach wartości i nie tworzą nowych²². TP natomiast jedynie tłumaczy rzeczywistość gospodarczą (opis) bez dokonywania ocen zjawisk społecznych i gospodarczych²³.

Główny nurt (GN) rachunkowości, podobnie jak ekonomii, stanowią badania pozytywne, przy wykorzystaniu metod badawczych typowych dla nauk empirycznych (aposteriorycznych). Jest to zgodne z podejściem konwencjonalnym²⁴. TN zaś z reguły są uznawane za nienaukowe i klasyfikowane w ramach heterodoksji²⁵.

i charakter tych badań nazywając okres 1960–1970 *złotym wiekiem w historii apriorycznych badań w rachunkowości* (*a golden age in the history of a priori research in accounting*). C.L. Nelson, *A Priori Research in Accounting* [w:] *Accounting Research 1960–1970: A Critical Evaluation*, Monograph nr 7; M. Chatfield, R. Vangermersch, *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Routledge Library, New York 1996, s. 102.

²² A. Szychta, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 71, s. 256.

²³ K. Sawicki, *Zakres rachunkowości jako nauki*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 71 (127), s. 219; M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 71 (123), s. 163.

²⁴ Termin „normatywny” nie jest synonimem „dedukcyjnego”, podobnie jak termin „pozytywny” nie jest synonimem „indukcyjnego”. Żadna TN nie może istnieć bez poczynienia obserwacji pewnych faktów z realnego świata gospodarczego i równocześnie żadna TP nie może być rozwijana bez przeprowadzenia wnioskowania dedukcyjnego. A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 226–227.

²⁵ W ekonomii występuje podział na ekonomię: standardową konwencjonalną, ortodoksyjną, tradycyjną oraz nurty niestandardowe, niekonwencjonalne, heterodoksyjne, alternatywne. Badacze GN postrzegają rachunkowość jako praktykę niezależną od kontekstu, apolityczną i ekonomicznie racjonalną (neoklasycy) oraz jako narzędzie do odwzorowania rzeczywistości podmiotu gospodarczego. Symboliczne przejście od teorii normatywnych do pozytywnych nastąpiło w latach 70. XX w. G. Peirson i R. Brown nazywali TP neoempirycznymi (ontologia realistyczna). Badacze ci uznali, że istnieje obiektywna rzeczywistość zewnętrzna, niezależna od ludzkich działań. J. Baxter, W.F. Chua, *Alternative Management Accounting Research – Whence and Whither*, „Accounting, Organization and Society” 2003, vol. 28, nr 2–3, s. 70; Ch. Humphrey, B. Lee, *The Real Life Guide to Accounting Research. A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, CIMA Publishing, Amsterdam–Boston–Heidelberg–London–New York–Oxford–Paris–San Diego–San Francisco–Singapore–Sydney–Tokyo 2004, s. 64.

Tabela 1. Teorie pozytywne i normatywne: ich budowa i weryfikacja

Nazwa teorii	Teorie normatywne	Teorie pozytywne – opisowe – nauka „czysta”
Model według Griffina	Smaku: „wartościowe, bo pożądane”	Postrzeżeniowy
Typ wiedzy	Wiedza <i>a priori</i> – wewnętrzny typ wiedzy.	Wiedza <i>a posteriori</i> – wywodzi się z obserwacji życia codziennego (praktyki gospodarczej).
Metoda	Dedukcja (preskrypcja). Przewaga metod jakościowych.	Indukcja (predykcja). Przewaga metod ilościowych.
Ogólna charakterystyka	Są oparte na twierdzeniach „cele-środku”. Używa się określeń: „powinien”, „należy”, czyli odpowiada się na pytania o to, jak powinno być.	Wierne odzwierciedlenie rzeczywistości. Objasnia np. jakie skutki rachunkowości wywiera na otoczenie. Pytania: dlaczego? co? jak?
Wnioski	Odpowiedzi na pytania normatywne zawsze zależą od funkcji celu.	Uzyskane odpowiedzi mają być ważne dla podejmujących decyzje. Nie mają charakteru uniwersalnego.
Podstawa teoretyczna	Uprawiają ją ludzie nauki, teoretycy rachunkowości, którzy szukają rozwiązań postulowanych, narzędzi rachunkowości i księgowości lepiej opisujących rzeczywistość. Do pierwszych twórców zalicza się: C.E. Sprague’a (<i>Philosophy of Accounts</i> , 1907), W.A. Patona (<i>Accounting Theory</i> , 1922), J.B. Canininga (<i>The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory</i> , 1929)	Uprawiają ją praktycy. Neoklasyczne teorie w ekonomii (ekonomia marginalna). Rozwój idei: A. Comte, M. Jensen, szkoła z Rochester (M. Watts, J. Zimmerman, R. Ball, P. Brown), szkoła z Chicago (M. Friedman), teoria agencji.

Źródło: A. Riahi-Belkauoi, *Accounting Theory...*, s. 398; Idem, *Accounting, a Multiparadigmatic Science*, Greenwood Publishing Group, Westport-Connecticut-London 1996, s. 8.

W ramach TN R. Mattessich wyróżnił dwa główne typy:

- (1) teorie pragmatyczno-normatywne, które klasyfikowane są ze względu na okres, w którym powstawały (lata 1950–1975). Badania dotyczyły głównie: określenia postulatów i zasad rachunkowości finansowej, określenia kształtu współczesnej rachunkowości itd.²⁶
- (2) teorie warunkowo-normatywne (*conditional-normative accounting methodology*) – R. Mattessich²⁷.

Przyjmując, że rachunkowość nie przedstawia określonej rzeczywistości ekonomicznej jednostki gospodarczej, lecz ją tworzy, powinna ona ponosić odpowiedzialność za skutki społeczne, które wywołuje. To podejście charakteryzuje teorie etyczno-normatywne (TEN), w ramach, których poszerzono przedmiot jej badań o analizy o charakterze etycznym.

²⁶ E.A. Hendriksen, M. van Breda, op. cit., s. 33.

²⁷ R. Mattessich, *On the History of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained?*, „Accounting, Business & Financial History” 1992, vol. 2, nr 2, s. 181–198; A. Szychta, *Teoria...*, s. 77.

Porządkując teorie według kryterium demograficznego należy stwierdzić, że pierwsze TEN powstały w pracach niemieckich uczonych z *the german normative school* w XX wieku²⁸. Podkreślić wypada zwłaszcza wkład dwóch niemieckich uczonych: J.F. Schära i H. Nicklisch²⁹. Ich teorie zawierały ważny element etyczny, zgodnie z którym przedsiębiorcy powinni optymalizować wydajność i sposoby działania dla ogólnego dobra społecznego (np. minimalizować koszty produkcji dla dobra konsumentów), a nie maksymalizować zyski firmy lub osobiste. Wskazani badacze preferowali podejście holistyczne.

Kontynuację tego podejścia stanowi brytyjska szkoła normatywna (*the British normative school*). W latach 70. XX w. powstał w Wielkiej Brytanii nurt badawczy pod kierownictwem A. Hopwooda, D. Coopera i A. Powella³⁰, którzy reprezentowali podejście o zabarwieniu zdecydowanie etycznym. Według A. Hopwooda: *rachunkowość (...) nie jest już widziana jako zaledwie kwestia techniczna, służąca w roli neutralnego facylitatora efektywnego podejmowania decyzji, rachunkowość zaczyna być odnoszona do poszukiwania całkiem określonych ekonomicznych, społecznych i politycznych celów*³¹. Zatem nie da się jej wydzielić z otoczenia, aby funkcjonowała neutralnie w stosunku do innych podmiotów. W wyniku procesów ewolucyjnych, adekwatnych do rozwoju, rachunkowość stała się istotnym komponentem nowoczesnego zarządzania w skali organizacji gospodarczej i społecznej³².

W ramach tego podejścia, które znalazło kontynuatorów także na kontynencie amerykańskim, można wyróżnić dwie odmiany:

- (1) podejście umiarkowane. W badaniach interpretacyjnych chodziło o zrozumienie społecznej istoty rachunkowości. Ich celem nie była krytyka i promowanie radykalnych zmian społecznych, lecz wyjaśnienie, ukazanie faktów

²⁸ W historii Niemiec wskazuje się na rodzinę Fuggerów oraz akademickie tradycje niemieckiej rachunkowości ściśle związane z rozwojem *business administration*. Do istotnych postaci zalicza się prawnika V. Simona oraz profesora E. Schmalenbacha – twórcę dynamicznej teorii rachunkowości, który przyjął normatywno-etyczne podejście do teorii rachunkowości, co jest widoczne w oryginalnym wydaniu jego dzieła *Dynamische Bilanzi Kostenrechnung*. W późniejszym okresie zrezygnował z podejścia etyczno-normatywnego, ograniczając się do maksymy, iż należy „uniknąć marnotrawstwa”. U. Füllbier, J. Gassen, *German Accounting Tradition*, eaa newsletter 2011, nr 3, s. 13; *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*, red. Y. Biondi, S. Zambon, Routledge, Oxford 2013.

²⁹ Pierwszy był pionierem etyki w rachunkowości, profesorem w Zurichu i Berlinie, autorem pierwszej teorii księgowości. Z kolei dla H. Nicklisch filozoficzne podejście w biznesie jest kluczem do zrozumienia i wyjaśnienia zjawisk ekonomicznych. Zwraca on uwagę nie tylko na badania empiryczne, ale i wartości oraz normy społeczne. Istotny wpływ na niego miały takie kierunki filozoficzne jak: idealizm, materializm, romantyzm. Podobnie do J.G. Fichtego, podkreślał rolę społeczeństwa i odpowiedzialności wobec wspólnoty. Prace Schära i Nicklisch nie stanowiły dzieł naukowych z zakresu rachunkowości.

³⁰ W 1975 r. A. Hopwood założył periodyk „Accounting, Organizations and Society”. Na łamach tylko tego jednego czasopisma opublikowano w latach 1980–2003 91 artykułów, których autorzy rozważali zagadnienia praktyki rachunkowości, nawiązując do publikacji Foucaulta. Stanowisko redaktora piastował w latach 1976–2009. W 1977 roku był głównym założycielem Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych. P. Miller, *Anthony Hopwood (1944-2010)*, eaa newsletter 2010, nr 2, s. 1–5; *Accounting Organization & Institutions*, red. Ch.S. Chapman, D.J. Cooper, P.B. Miller, Oxford University Press 2009, s. 10, 30.

³¹ Cechuje ją relatywnie niska przewidywalność i wykorzystywanie pierwszeństw jakościowych z trudem poddających się mierzalności. A. Hopwood, *Accounting and the Pursuit of Social Interest [w:] Critical Perspective in Management Control*, red. W. Chua, T. Lowe, T. Puxty, Macmillan Press, Basingstoke 1989, s. 141.

³² W. Kaczocha, *Filozofia społeczna*, Wyd. Scholar, Warszawa 2015, s. 247.

i relacji³³. Zwolennicy tego podejścia twierdzili, że rachunkowość musi odzwierciedlać zmieniające się ontologiczne, epistemologiczne i metodologiczne założenia, które pojawiły się w innych naukach społecznych³⁴. W świetle tego podejścia rachunkowość nie została stworzona tylko przez kapitalizm, industrializację, własność czy struktury organizacyjne. Jej powstanie i funkcjonowanie jest raczej złożonym zjawiskiem, a to z powodu przeplatania się wielu różnych wpływów. Istotna w tym wymiarze jest także filozofia hermeneutyczna (objaśniająca relację jednostki do ogółu) z uwzględnieniem interpretacji etycznej takich filozofów jak: M. Heidegger, H-G. Gadamer, czy P. Ricoeur, która dostarcza podstaw teoretycznych do analizy szeroko rozumianej etyki w rachunkowości³⁵.

- (2) podejście krytyczno-radykalne (ang. *critical accounting research*), które stanowi rozwinięcie podejścia umiarkowanego i jest osadzone w tradycji kantowskiej (było ono rozwijane już od lat 80. XX w.). Reprezentanci tej tradycji badawczej prowadzą rozległe analizy dotyczące hermeneutycznej roli rachunkowości (jako metody ludzkiej aktywności prowadzącej do umiejscowienia jej czynników w społecznym otoczeniu) i jej miejsca jako systemu informacyjnego³⁶.

³³ Nawiązuje do filozofii społecznej np. M. Foucaulta i J. Derridy (który pisze na temat odpowiedzialności). Zainteresowanie w dziedzinie rachunkowości ideami głoszonymi przez M. Foucaulta rozpoczęło w końcu lat 70. XX wieku w Wielkiej Brytanii. Pojęcia takie jak „wiedza”, „dyskurs”, „władza”, czy „społeczeństwo dyscyplinarne” stanowią główne składniki jego teorii. W pracach M. Foucaulta szczególnie miejsce zajmują zagadnienia filozofii władzy (dlaczego porządek społeczny w nowoczesnym świecie coraz mniej opiera się na zewnętrznej sile i kontroli, a coraz więcej – na wewnętrznym dyscyplinowaniu jednostek). Stanowi to podstawę wielu studiów występujących pod nazwą *rzędność* – *governmentality*. Z jego perspektywy etyka dotyczy relacji, jakie osoba powinna mieć sama ze sobą i sposobu, w jaki osoba postrzega i tworzy siebie jako podmiot moralny. T. Benton, I. Craib, *Filozofia nauk społecznych*, Wyd. DSWE, Wrocław 1993, s. 191–192.

³⁴ Istotne jest w tym przypadku uwzględnienie czterech paradygmatów Burrella i Morgana, którzy zaproponowali typologię opartą na dwóch dychotomicznych wymiarach metateoretycznych: założeniach dotyczących natury nauki (wymiar obiektywizm-subiektywizm) oraz założeniach o naturze społeczeństwa (wymiar regulacja-radykalna zmiana). R. Laughlin, *Accounting Systems in Organisational Context: A Case for Critical Theory*, „Accounting Organisations and Society” 1987, nr 12, s. 479–502.

³⁵ Hermeneutyka to nauka zajmująca się badaniem, objaśnianiem i interpretacją źródeł pisanych po to, by ustalić ich poprawny tekst i właściwy sens. Można również spotkać się z określeniem *kola hermeneutycznego*. Zgodnie z nim rozumienie całości osiągane jest na podstawie rozumienia jego składników, a rozumienie składników na podstawie rozumienia całości. Tak, jak w przypadku myślenia dialektycznego, ważna jest całość, a proces myślenia traktuje się jak *przechodzenie od części do całości i z powrotem*. W konsekwencji jakiegokolwiek obiektywne badanie nie jest możliwe, a prawda istnieje tylko jako dzielona interpretacja. Wiedza może być uznawana za wiedzę tylko wtedy, gdy jest akceptowana przez obserwatorów. D. Garstecki, op. cit., s. 44–47.

³⁶ Istotnym wyróżnikiem teorii krytycznej jest odrzucenie pozytywizmu jako jedynego arbitra i twórcy wiedzy. Badania krytycznego nurtu rachunkowości przedstawia przede wszystkim czasopismo „Critical Perspectives on Accounting” założone przez A.M. Tinkera, A. Lowe’a i D.J. Coopera. Wiele prac jest również publikowanych w „Accounting, Auditing & Accountability Journal”. Jak przystało na nurt alternatywny, czasopisma te nie są notowane na tzw. liście filadelfijskiej, odzwierciedlającej status i renomę czasopisma w środowisku naukowym. P. Mućko, *Nurty krytyczne w badaniach rachunkowości*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, SGH, Warszawa 2013, nr 130, s. 82.

Podejście to tworzyli przede wszystkim teoretycy społeczni i filozofowie, m.in. M. Horkheimer, T. Adorno, J. Habermas³⁷, którzy współpracowali w Instytucie Badań Społecznych we Frankfurcie w latach 20. XX w., a którzy potocznie są określane mianem szkoły frankfurckiej³⁸.

Znacząca rolę odegrała w tym wymiarze etyka dyskursu (komunikacji) Habermasa³⁹. Podejście etyczne z tej perspektywy zakłada, że wewnętrzne sprzeczności kapitalizmu (niestabilność, niesprawiedliwość), szczególnie w wydaniu anglosaskim, powodują problemy etyczne. Zatem badania w rachunkowości powinny prowadzić do poznania władzy i konfliktu w społeczeństwie, a zatem powinny skupiać się na wpływie raportów sporządzanych w rachunkowości na dystrybucję zysku i wartości. Istotne są także prowadzone przez państwo regulacje rachunkowości, w szczególności w obszarze społecznym i środowiskowym, przeciwdziałając tzw. „brudnym interesom”.

Z perspektywy rachunkowości jako nauki w kontekście etycznym szczególnie ważna jest funkcja kontrolna, na co wskazuje E. Burzym⁴⁰. Jej rozwój pozwala na określenie społecznej funkcji rachunkowości określanej mianem funkcji stymulacyjnej⁴¹, dotyczącej społeczno-ekonomicznej racjonalizacji gospodarowania oraz realizowania decyzji gospodarczych w przedsiębiorstwach i instytucjach

³⁷ Ponadto zalicza się do nich m.in. C. Armstronga, W.F. Chua, D. Coopera. Wyróżnia się trzy główne etapy formowania się tego podejścia: pierwsze – do połowy lat 70. XX w., drugie – dotyczące późniejszych prac J. Habermasa, oraz trzecie – dotyczące prac studentów J. Habermasa. Kontynuację jego podejścia stanowią prace Uniwersytetu w Sheffield (A. Lowe, A. Tinker). Do obrońców krytycznej teorii zalicza się również R. Laughlina, który uważał, że krytyczna rachunkowość zawsze jest kontekstowa, ma konsekwencje społeczne, polityczne i ekonomiczne, jest podejmowana w celu zmiany, czyli poprawy, obejmuje sferę mikro i makro, ma charakter interdyscyplinarny. R. Roslender, *Critical Theory* [w:] *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, red. Z. Hoque, Spiramus Press Ltd, London 2006, s. 253; R. Laughlin, *Critical Accounting Nature. Progress and Prognostic*, „Accounting Auditing and Accountability Journal” 1999, vol. 12, nr 1, s. 77.

³⁸ Działali oni na uniwersytecie we Frankfurcie nad Menem w latach 1923–1932, od 1933 kolejno: w Paryżu przy *Ecole Normale Supérieure* i Nowym Jorku przy Columbia University, zaś po 1949 r. znów we Frankfurcie. W ciągu czterdziestu lat szkoła ta przeszła ewolucję od krytyki do opisu społeczeństwa kapitalizmu, jego afirmacji oraz krytyki socjalizmu. Ważnymi postaciami wpływającymi na rozwój szkoły byli: G. Lukacs (inspirowany teoriami młodego K. Marksa), który przekonywał do analizy roli czynników nadbudowy w społeczeństwie, np. ideologii, literatury, sztuki, itp. Ponadto A. Gramsci, który był zaangażowany w propagowanie teorii marksistowskiej we Włoszech i ukazywał dominację kapitalistów nawet w odniesieniu do rachunkowości stwierdzając, że *tylko elita wylania księgowych*. H. Dubiel, *The Origins of Critical Theory: An Interview with Leo Lowenthal*, „Telos. Critical Theory of Contemporary” 1981, nr 41, s. 141–154; *Z punktu widzenia szkoły frankfurckiej*, red. R. Bobryk, J. Zychowicz, Akademia Podlaska, Siedlce 2006, s. 5; R. Roslender, op. cit., s. 249.

³⁹ Według niego dyskursy to organizacje i struktury społeczne, które odzwierciedlają świat życia (systemy). Ponadto mechanizmy mające pomóc systemom odzwierciedlać potrzeby świata życia (sterujące media). Wprowadza się zatem komunikację dyskursywną, efektywną, która umożliwia rozwiązywanie konfliktów przez dyskurs. Tym samym stworzył on nową podstawę dla wartości i norm społecznych: komunikacyjną wspólnotę. B. Klimczak, op. cit., s. 81.

⁴⁰ Rachunkowość spełnia szereg funkcji. Przykładowo wyróżnia się takie funkcje jak: informacyjną, analityczno-sprawozdawczą, dowodową, optymalizacyjną, motywacyjną, atestacyjną (zgodność ze zbiorami prawideł). J. Samełak, *Rachunkowość finansowa. Teoretyczne podstawy*, Wyd. Uniwersytetu w Poznaniu, Poznań 2009, s. 10.

⁴¹ Celem rachunkowości jest prezentowanie wewnętrznych i zewnętrznych skutków działalności gospodarczej ze społecznego punktu widzenia. T. Szot-Gabryś, *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2013, s. 79.

z uwzględnieniem refleksji etycznej i skutków etycznych podejmowanych działań⁴². W ten sposób staje się dobrym społecznym dzięki uspołecznieniu kontroli i oceny oraz dzięki stosowaniu (na coraz szerszą skalę) obligatoryjnego rozrachunku przedsiębiorstw i instytucji (ang. *accountability*)⁴³.

Do TEN zalicza się także trzeci nurt odpowiedzialności społecznej znany też pod innymi określeniami, w tym odpowiedzialności wobec środowiska naturalnego i zrównoważonego rozwoju. Stanowi on podzbiór rachunkowości społecznej. Do jego przedstawicieli zalicza się takie postacie jak: A. Riahi-Belkaoui⁴⁴, R. Graya, D. Owena, D. Pearce'a⁴⁵.

Podstawą dla tych rozważań jest wskazana wcześniej CSR⁴⁶, która jest zagadnieniem wieloaspektowym i holistycznym⁴⁷. CSR jest to ciągle zobowiązanie do działania etycznego i przyczyniania się do rozwoju ekonomicznego i poprawy jakości życia pracowników i ich rodzin, społeczności lokalnej i społeczeństwa jako całości. To także koncepcja dobrowolnego uwzględniania przez organizację aspektów społecznych i ekologicznych. Chodzi o zyski przy jednoczesnym przestrzeganiu prawa, respektowaniu zasad etycznego postępowania, oraz wspieraniu środowiska i społeczeństwa. W tym wymiarze podkreśla się trzy główne rodzaje odpowiedzialności: ekonomiczną – osiąganie zysków, prawną – przestrzeganie przepisów prawa, filantropijną – działalność dobroczynna i etyczna⁴⁸.

⁴² Rachunkowość stymuluje działania etyczne w tym względzie, jeśli przekazany do publicznej wiadomości liczbowy obraz działalności gospodarczej i jej rezultatów cechuje przejrzystość, wiarygodność i międzynarodowa przewidywalność dotycząca sposobów liczenia i komunikowania. Oznacza to tworzenie barier ograniczających społeczne zachowania. E. Burzym, *Společná funkcia rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, vol. 45, s. 83.

⁴³ Etyka, profesja i *accountability* są wartościami rachunkowości i mogą być uznane za jej bazę. *Accountability* oznacza obowiązek dostarczania rozliczenia (niekoniecznie rozrachunku finansowego) lub zestawienie tych czynności, za które ktoś ponosi odpowiedzialności. To także odpowiedzialność tych, którzy rządzą, za ich wybory, decyzje i działania. Zaczęła się rozwijać, gdy uniwersytety wprowadziły system oceny rozwoju studentów w drodze egzaminów. T. Gabrusewicz, *Rachunkowość...*, s. 13.

⁴⁴ Zajmował się m.in. zagadnieniem wpływu czynników behawioralnych na rachunkowość oraz relacji pomiędzy zjawiskami ekonomicznymi a danymi z rachunkowości i innych obszarów. Opiera się w nich na ocenach dotyczących siły roboczej, konsumentów, środowiska lokalnego itp. Podkreślał znaczenie moralności w rachunkowości: uczciwości, etyki, odpowiedzialności społecznej i prawdy. Uwzględnił także perspektywy etyczne jak: utylitarna, deontologiczna i pojęcia słuszności. A. Riahi-Belkaoui, *Morality in Accounting*, Praeger, Westport 1992.

⁴⁵ A. Szycha, *Teorie...*, s. 90.

⁴⁶ Ideę CSR pierwszy sformułował A. Carnegie (1835–1919). T. Gabrusewicz, *Rachunkowość...*, s. 29–30.

⁴⁷ Główne źródła CSR według J. Filek mają charakter: filozoficzny (nowy paradygmat odpowiedzialności), etyczno-biznesowy (etyka biznesu jako pierwszy etap, który ułatwił zrozumienie filozoficznego paradygmatu odpowiedzialności) i polityczny (demokracja). J. Filek, *Společná...*, s. 13, 95.

⁴⁸ W wymiarze ekonomicznym duże znaczenie odgrywa etycznie pożądaný efekt zwany optimum Pareto. Efekt ten traci znaczenie w kontekście dóbr publicznych, w związku z tym potrzebne jest szersze podejście etyczne. A. Paliwoda-Metiolańska, *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wyd. C. H. Beck, Kraków 2014.

Realizacja społecznej odpowiedzialności wymaga odpowiedniego źródła informacji, którą zawsze jest rachunkowość (ang. *corporate social responsibility accounting*), rachunkowość społeczna⁴⁹ lub rachunkowość społeczno-ekonomiczna⁵⁰. Obecnie brak jest całościowej i spójnej koncepcji rachunkowości odpowiedzialności społecznej (analizuje się ją w ramach rachunkowości finansowej lub zarządczej). Zgodnie z postulatami T. Gabrusewicza, powinna być ona tworzona z zastosowaniem metod normatywnych. Stanowi pomiar i publikowanie informacji uwzględniającej przedstawione w formie opisowej lub wartościowej obciążenia oraz korzyści dla społeczeństwa, wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarczego, wskazuje miejsca powstawania tych obciążeń i korzyści, stosuje podejście etyczne w całym procesie pomiaru i prezentacji obciążeń i korzyści dla społeczeństwa⁵¹. W tym obszarze badania zmierzają do wywołania przemian w istniejących systemach i formach rachunkowości poszerzających zakres ujmowanych zdarzeń, potrzeb informacyjnych, użytkowników, jednostek sprawozdawczych oraz język i charakter danych⁵².

4. Wnioski

Należy podkreślić, że badania prowadzone w ramach TN miały duże znaczenie dla rozwoju rachunkowości jako nauki społecznej stosowanej, stanowiły fazę przygotowawczą do rozpoczęcia badań empirycznych w rachunkowości, a tym samym – do rozpoczęcia rozważań na temat jej wymiaru etycznego w praktyce. Był to „duży krok” w kierunku uwzględniania wartości w ramach rachunkowości. Obecnie w ekonomii obserwuje się tendencję do rozszerzania wpływów ekonomii heterodoksyjnej. Wydaje się, że odnosić się to będzie również do współczesnej rachunkowości, gdyż *teoretyk rachunkowości na każdym kroku ma do czynienia z kwestiami etycznymi*⁵³. Oczekiwania wobec rachunkowości w tym względzie stale rosną. W tym miejscu analiza dotyczy problematyki badań empirycznych wykraczających poza ramy tego artykułu⁵⁴.

⁴⁹ Jest postrzegana w ujęciu mikroekonomicznym i makroekonomicznym. A. Riahi-Belkoui odróżnia ją od tzw. *socio-economic accounting*. Rachunkowość społeczna została zapoczątkowana przez J. Hicksa w 1942 r. J. Filek, *Spółeczna...*, s. 158–159.

⁵⁰ Wykształciły się także idee pochodne, np. rachunkowość środowiskowa. A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 70.

⁵¹ T. Gabrusewicz, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wyd. Ch. Beck, 2010, s. 60.

⁵² Nauka i praktyka nie wypracowała żadnego uniwersalnego narzędzia umożliwiającego sprawne mierzenie korzyści wynikających z działalności prospołecznej i proekologicznej. Koncepcje tej odpowiedzialności są proponowane często w formie wyłonienia z typowych sprawozdawczości kosztów środowiskowych (rachunek kosztów – podsystem informacyjno-kontrolny w systemie rachunkowości). Problemem dla teorii rachunkowości jest także pomiar CSR. T. Szot-Gabrys, op. cit., s. 78.

⁵³ T. Gabrusewicz, op. cit., s. 60.

⁵⁴ Świadczą o tym współczesne organizacje ukierunkowane na etykę np. Association for Practical and Professional Ethics, czy Australian Association for Professional and Applied Ethics.

Bibliografia

- Accounting and Business Economics*, red. Y. Biondi, S. Zambon, Routledge, New York 2013.
- Accounting Organization & Institutions*, red. Ch.S. Chapman, D.J. Cooper, P.B. Miller, Oxford University Press, Oxford 2009.
- Accounting, the Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond*, red. N.B. Macintosh, T. Hopper, Elsevier, London 2015.
- Baxter J., W.F. Chua, *Alternative Management Accounting Research – Whence and Whither*, „Accounting, Organization and Society” 2003, vol. 28, nr 2–3, s. 97–126.
- Belkaoui A.R., *Accounting. A Multiparadigmat Science*, Greenwood Publishing Group, Westport–Connecticut–London 1996.
- Belkaoui A.R., *Morality in Accounting*, Praeger, Westport 1992.
- Benton T., I. Craib, *Filozofia nauk społecznych*, Wyd. DSW, Wrocław 1993.
- Burzym E., *Spoleczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, vol. 45(101), s. 71–86.
- Chatfield M., R. Vangermersch, *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Routledge Library, New York 1996.
- Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2011.
- Critical Perspective in Management Control*, red. W. Chua, T. Lowe, T. Puxty, The Macmillan Press, Basingstoke 1989.
- Dubiel H., *The Origins of Critical Theory: An Interview with Leo Lowenthal*, „Telos. Critical Theory of the Contemporary” 1981, vol. 49, s. 141–154, doi: 10.3817/0981049141.
- Filek J., *Spoleczna odpowiedzialność biznesu jako nowa wersja umowy społecznej*, Księgarnia Akademicka, Kraków 2013.
- Filek J., *Wprowadzenie do etyki biznesu*, Wyd. AE w Krakowie, Kraków 2001.
- Fülbier R.U., J. Gassen, *German Accounting Tradition*, eaa newsletter 2011, nr 3.
- Gabrusewicz T., *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, Wyd. C.K. Beck, Warszawa 2010.
- Gaffikin M., *Accounting Theory and Practice: The Ethical Dimension*, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Working Paper 4, 2007, <http://ro.uow.edu.au/accfwp/2>.
- Garstecki D., *Charakterystyka i systematyka normatywnych teorii w rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe UE w Poznaniu” 2012, nr 233, s. 38–48.
- Garstka M., *Problematyka etyczna w pierwszych dziełach o rachunkowości*, „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym” 2015, vol. 18, nr 3, s. 73–83.
- Hendriksen E.A., M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002.
- Hopwood A., *Accounting and the Pursuit of Social Interest [w:] Critical Perspective in Management Control*, red. W. Chua, T. Lowe, T. Puxty, Macmillan Press, Basingstoke 1989.

- Humphrey Ch., B. Lee, *The Real Life Guide to Accounting Research. A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, CIMA Publishing, Amsterdam–Boston–Heidelberg–London–New York–Oxford–Paris–San Diego–San Francisco–Singapore–Sydney–Tokyo 2004.
- Kaczocha W., *Filozofia społeczna*, Wyd. Scholar, Warszawa 2015.
- Ketz J.E., *Accounting Ethics: Theories of Accounting Ethics and Their Dissemination*, vol. 2, Routledge, New York 2006.
- Klimczak B., *Etyka gospodarcza*, PWE, Warszawa 2006.
- Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, AE w Krakowie, Kraków 2005.
- Laughlin R., *Accounting Systems in Organisational Context: A Case for Critical Theory*, „Accounting Organisations and Society” 1987, nr 12, s. 479–502.
- Laughlin R., *Critical Accounting Nature. Progress and Prognostic*, „Accounting Auditing and Accountability Journal” 1999, vol. 12, nr 1, s. 73–78.
- Maślankowski K., *O współczesnych relacjach teorii i praktyki rachunkowości*, Artykuł dyskusyjny, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, vol. 106, nr 50, s. 97–126.
- Mattessich R., *On the History of Normative Accounting Theory: Paradigm Lost, Paradigm Regained?*, „Accounting, Business & Financial History” 1992, vol. 2, nr 2, s. 181–198.
- Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, red. Z. Hoque, Spiramus Press Ltd, London 2006.
- Mućko P., *Nurty krytyczne w badaniach rachunkowości*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, SGH, Warszawa 2013, nr 130, s. 79–88.
- Paliwoda-Metiolańska A., *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wyd. C. H. Beck, Kraków 2014.
- Riahi-Belkaoui A., *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, Illinois 2004.
- Riahi-Belkaoui A., *Accounting, A Multiparadigmatic Science*, Greenwood Publishing Group, Westport–Connecticut–London 1996.
- Roslender R., *Critical Theory* [w:] *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, red. Z. Hoque, Spiramus Press Ltd, London 2006.
- Samelak J., *Rachunkowość finansowa. Teoretyczne podstawy*, Wyd. Uniwersytetu w Poznaniu, Poznań 2009.
- Sawicki K., *Zakres rachunkowości jako nauki*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, nr 71 (127), s. 211–226.
- Sedláček T., *Ekonomia dobra i zła*, Wyd. Emka, Warszawa 2011.
- Szot-Gabrys T., *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2013.
- Szychta A., *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, vol. 80, nr 136, s. 193–223.
- Szychta A., *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Tinker M., B.D. Merino, M.D. Neimark, *The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought*, „Accounting, Organizations and Society” 1992, vol. 7, I. 7.

- Turzyński M., *O średniowiecznej moralności kupieckiej i etyce zawodowej rachunkowości: perspektywa teorii społecznej Michaela Foucaulta*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, vol. 73, nr 129, s. 131–146.
- Wójtowicz P., *Metodologiczne aspekty badań naukowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2000, vol. 57, nr 1.
- Współczesna rachunkowość w świetle regulacji krajowych i międzynarodowych*, red. M. Fe-
luś, UE Kraków, Kraków 2014.
- Z punktu widzenia szkoły frankfurckiej*, red. R. Bobryk, J. Zychowicz, Akademia Podlaska,
Siedlce 2006.