

Wojciech A. Nowak

**O konceptualnej podstawie
sprawozdawczości finansowej
Perspektywa angloamerykańska**

WYDAWNICTWO UNIwersYTETU ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2007



• ROZPRAWY HABILITACYJNE UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO •

Wojciech A. Nowak

**O konceptualnej podstawie
sprawozdawczości finansowej
Perspektywa angloamerykańska**



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2007

RECENZENT

Sławomir Sojak

OPRACOWANIE KOMPUTEROWE

Zdzisław Gralka

KOREKTORZY

Katarzyna Gorzkiewicz, Dorota Stępień

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

Barbara Grzejszczak

Rozprawa habilitacyjna przygotowana
w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego

© Copyright by Wojciech A. Nowak, 2007

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
2007

Wydanie I. Nakład 100 + 45 egz.
Ark. druk. 16,75. Papier kl. III, 80 g, 70 × 100
Zam. 165/4249/2007. Cena zł 27,–

Drukarnia Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

ISBN 978-83-7525-121-0

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
1. Natura i funkcje współczesnej sprawozdawczości finansowej	13
1.1. Angloamerykańskie poglądy na rachunkowość	13
1.1.1. Istota rachunkowości w świetle jej definicji	14
1.1.2. Interpretacje rachunkowości	16
1.2. Istota sprawozdawczości finansowej i jej interpretacje	21
1.2.1. Ujęcie ewolucyjne	21
1.2.2. Ujęcie pragmatyczne	23
1.3. Role sprawozdawczości finansowej w strukturze społecznej	28
1.3.1. Sprawozdawczość finansowa jako składnik struktur <i>corporate governance</i>	29
1.3.2. Sprawozdawczość finansowa jako czynnik stabilności finansowej i rozwoju ekonomicznego	31
1.3.3. Sprawozdawczość finansowa jako dobro publiczne	33
2. Sprawozdawczość finansowa w świetle funkcjonalnej teorii systemu działania społecznego i teorii działania komunikacyjnego	38
2.1. System działania społecznego według Talcotta Parsonsa	38
2.2. Sprawozdawczość finansowa w świetle teorii systemu działania społecznego	44
2.3. Funkcjonowanie społecznego systemu działania w ujęciu Jürgena Habermasa – teoria działania komunikacyjnego	47
2.4. Sprawozdawczość finansowa w świetle teorii działania komunikacyjnego	59
2.5. Imperatywy systemu sprawozdawczości finansowej	63
3. Sprawozdawczość finansowa w świetle metodologii nauk społecznych	67
3.1. Świat społeczny z perspektywy epistemologicznej	68
3.1.1. Sposoby pozyskiwania wiedzy	68
3.1.2. Proces badawczy	69
3.2. Symboliczne odzwierciedlanie rzeczywistości	71
3.2.1. Pojęcie	72
3.2.2. Klarowanie pojęcia, czyli definicja konceptualna	73
3.2.3. Proceduryzacja pojęcia, czyli definicja operacyjna	74
3.2.4. Aplikacja definicji operacyjnej, czyli pomiar	76
3.2.5. Poziomy pomiar	78
3.2.6. Jakość pomiaru	81

3.3. Abstrakcyjne ujęcia i interpretacje rzeczywistości, czyli teorie	88
3.3.1. Istota teorii	89
3.3.2. Funkcje teorii	91
3.3.3. Typy teorii	92
3.4. Modele rzeczywistości	97
3.5. Teorie i modele a badania empiryczne	98
3.6. Sprawozdawczość finansowa jako egemplifikacja metodologii nauk społecznych	100
3.6.1. Sprawozdawczość finansowa jako proces badawczy	100
3.6.2. Sprawozdawczość finansowa jako symboliczne odzwierciedlanie rzeczywistości	102
3.6.3. Teoria sprawozdawczości finansowej	104
4. Angloamerykańska droga do teorii sprawozdawczości finansowej	108
4.1. Uwagi epistemologiczne	109
4.2. Poszukiwanie zasad rachunkowości – do lat sześćdziesiątych XX w.	111
4.2.1. Indywidualne próby formułowania teorii	112
4.2.2. Kolektywne próby formułowania teorii	114
4.3. Rozwój struktury instytucjonalnej rachunkowości angloamerykańskiej	117
4.3.1. Do roku 1920	118
4.3.2. Lata 1920–1952, czyli okres formowania struktury instytucjonalnej	120
4.3.3. Okres konsolidacji, czyli lata 1953–1969	123
4.4. Początki ery nowoczesnej sprawozdawczości finansowej – po roku 1969	125
5. Regulacyjne ramy konceptualne angloamerykańskiej sprawozdawczości finansowej	134
5.1. Charakterystyka zbioru regulacyjnych ram konceptualnych	135
5.2. Funkcje regulacyjnych ram konceptualnych	139
5.2.1. Ramy konceptualne amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (US FASB)	139
5.2.2. Ramy konceptualne IASB	141
5.2.3. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r.	143
5.2.4. Brytyjskie ramy konceptualne (UK ASB SoP)	143
5.2.5. Generalizacja funkcji regulacyjnych ram konceptualnych	144
5.3. Ujawnianie rzeczywistości według regulacyjnych ram konceptualnych	145
5.3.1. Ramy konceptualne amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (US FASB)	146
5.3.2. Ramy konceptualne IASB	155
5.3.3. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r.	160
5.3.4. Brytyjskie ramy konceptualne (UK ASB SoP)	163
5.4. Odzwierciedlanie rzeczywistości według regulacyjnych ram konceptualnych	168
5.4.1. Podejście regulacyjnych ram konceptualnych do odzwierciedlania rzeczywistości	168
5.4.2. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w ramach konceptualnych US FASB	170
5.4.3. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w ramach konceptualnych IASB	171
5.4.4. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w nowozelandzkich ramach konceptualnych	171
5.4.5. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w brytyjskich ramach konceptualnych	173
5.5. Uogólniony wzór struktury odzwierciedlania i ujawniania rzeczywistości według regulacyjnych ram konceptualnych	177

6. Wzory odniesienia ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej	180
6.1. Filozofia świata podmiotów ekonomicznych	181
6.1.1. Natura bytów	181
6.1.2. Postacie bytów	183
6.1.3. Cechy bytów	184
6.1.4. System	186
6.2. Podmiot ekonomiczny jako byt	190
6.2.1. Status bytowy podmiotu ekonomicznego	190
6.2.2. Wzór podmiotu ekonomicznego jako bytu	191
6.2.3. Cechy podmiotu ekonomicznego jako bytu	193
6.2.4. Systemowy aspekt podmiotu ekonomicznego	194
6.3. Wzory systemowego aspektu podmiotu ekonomicznego jako rama odniesienia dla ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej	201
Zakończenie	205
Załącznik 1. Nowozelandzka Deklaracja Pojęć Sprawozdawczości Finansowej Ogólnego Przeznaczenia z 1993 r.	207
Załącznik 2. Struktury regulacyjnych ram konceptualnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej	224
I. Ramy konceptualne US FASB	224
II. Ramy konceptualne IASC/IASB	238
III. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r.	241
IV. Brytyjskie ramy konceptualne	244
V. Kanadyjskie ramy konceptualne	250
VI. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 2005 r.	251
VII. Południowoafrykańskie ramy konceptualne z 2006 r.	253
Bibliografia	255
Od Redakcji	267

Wykaz skrótów

AAA	American Accounting Association
AAPA	American Association of Public Accountants
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ABC	Activity-Based Costing
APB	Accounting Principles Board
ASB	Accounting Standards Board
ASC	Accounting Standards Committee
ASSC	Accounting Standards Steering Committee
CAP	Committee on Accounting Procedures
CF	conceptual framework
Con.	Concept
ECB	European Central Bank
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAEW	Chartered Institute of Accountants of England and Wales
MSR	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSSF	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MSRSP	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
NAA	National Association of Accountants
NZ	New Zealand
PE	podmiot ekonomiczny (zorganizowany podmiot gospodarczy)
EC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
US	United States
UK	United Kingdom

Wstęp

Jednym z najważniejszych produktów współczesnego rozwoju rachunkowości są wzorce pomiarowe i sprawozdawcze, czyli standardy. Pierwotną ich bazą były praktyki rachunkowości, które obserwowano i uogólniano aż do osiągnięcia akceptacji ich treści i kształtu. W świetle teorii systemów, a także niektórych teorii socjologicznych, rachowanie i rachunkowość są systemami naturalnymi, ewoluującymi wraz z rozwojem społeczności i społeczeństw. Zatem, jeśli zostanie osiągnięty pewien pułap złożoności życia ekonomicznego, społecznego i politycznego, pojawienie się standardów rachunkowości jest właściwie nieuniknione. Wtedy jednak ich stanowienie przestaje być sprawą samych li tylko rachunkowców. Ujawnienia dotyczące kondycji podmiotów ekonomicznych stają się na tyle istotne, że ich regulacja zaczyna być sterowna przez uogólnienia obserwacji czy teorie normatywne oraz grę o wiele bardziej potężnych i złożonych sił społeczno-polityczno-ekonomicznych, które wszak w jakimś stopniu wykorzystują rezultaty badań naukowych.

Historycznie rzecz biorąc, zbiór norm, według których prowadzona była rachunkowość podlegał rozwojowi wraz ze zmianami życia gospodarczego i społecznego. Na pewnym etapie pojawiła się sprawozdawczość finansowa, stanowiąca reakcję na rozwój zorganizowanych form gospodarowania, który doprowadził do powstania spółek. Pojawia się wtedy krąg interesariuszy, którzy chcą znać kondycję i rezultaty działalności spółek, z którymi są związani. Informacji w tym zakresie ma im dostarczać sprawozdawczość finansowa. Informacja zawarta w sprawozdaniach ma sprzyjać pomyślności jej posiadacza. Stąd chęć ograniczenia jej dostępności i rozpowszechniania. Bezpośrednia zgoda rachunkowców co do norm pomiaru i ujawniania zaczyna być niewystarczająca, potrzeba zgody szerszej, najlepiej wszystkich zainteresowanych. W procesy ustalania tych norm zaczyna włączać się państwo: w Europie kontynentalnej bezpośrednio, poprzez stanowienie norm w formie prawnej, w kręgu angloamerykańskim – pośrednio, poprzez prawny nakaz ustanowienia przez interesariuszy standardów profesjonalnych. Sposób europejski wymaga woli politycznej, sposób angloamerykański – włączenia wszystkich zainteresowanych oraz legitymacji wykraczającej poza wolę polityczną. Na początku lat 1970. doprowadziło to do powstania w Stanach Zjednoczonych pierwszej w świecie rady interesariuszy, mającej stanowić standardy rachunkowości finansowej.

Owa rada stanęła przed problemem legitymizacji również na płaszczyźnie intelektualnej. Potrzeba jej było teorii, dającej oparcie treści standardów i sposobowi ich stanowienia. Wobec braku w tym zakresie ogólnie akceptowanej teorii naukowej, rada postanowiła sformułować ją samodzielnie. Efektem były ramy konceptualne rachunkowości finansowej, wpisujące się w rewolucję informacyjną w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, zapoczątkowaną połowie lat 1960. Nastąpiło wtedy przesunięcie uwagi z pomiaru dochodu na generowanie informacji przydatnej interesariuszom przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Jest to kierunek, który rozwija się po dzień dzisiejszy, w miarę postępów globalizacji obejmujący cały świat.

W niniejszej pracy zajmować się będziemy naturą ram konceptualnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz ich funkcjami, uwarunkowaniami i kontekstem. Mamy w tym poprzedników, głównie w obszarze angloamerykańskim. Także w kraju teoretyczne rozważania w dziedzinie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zajmują ważne miejsce w rachunkowości akademickiej. Znacząca refleksja teoretyczna ma jednak orientację, w której problematyka ram konceptualnych koncentruje się, jak dotąd, raczej na analitycznej deskrypcji. W kręgu angloamerykańskim, głównie w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Australii, ramy konceptualne znalazły swe miejsce praktycznie we wszystkich podręcznikach akademickich do teorii rachunkowości, a także stały się przedmiotem co najmniej kilku opracowań. Jednak i tutaj refleksja koncentruje się na, mniej czy bardziej obszernej, prezentacji ram oraz na krytyce ich potencjału wyjaśniającego i predykcyjnego, głównie z perspektywy aksjomatycznego systemu teoretycznego, którym – dodajmy – ramy konceptualne nie są i być nie mogą, a także z perspektywy teorii krytycznej i teorii sprawiedliwości. Ten nurt reprezentują np.: Robert N. Anthony, William H. Beaver, Joel Demski, Richard Macve, Richard Mattessich, Michael K. Power oraz Shyam Sunder.

Zatem, podejmując analizę natury i istoty ram konceptualnych, stanowiących podstawę współczesnej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, wstępujemy na ścieżkę nieprzetartą ni w kraju, ni w świecie. Wykorzystamy ideę analizy tej podstawy z historycznego i praktycznego punktu widzenia, posługując się przy tym kanonami nauk empirycznych, w szczególności nauk społecznych oraz najnowszymi podejściami i teoriami rozwiniętymi na ich gruncie. Generalnie posłużymy się podejściem systemów. Skorzystamy z ogólnej teorii systemów, z teorii systemów żyjących i teorii złożonych systemów adaptacyjnych, z Talcotta Parsonsa systemowej teorii działania społecznego, z teorii działania komunikacyjnego Jürgena Habermasa i jego pragmatyki uniwersalnej (teorii aktów mowy), a także z metodologii nauk społecznych w jej wersji angloamerykańskiej. Ma to nam ukazać możliwości interpretacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w kategoriach procesu badawczego oraz determinant skutecznego wpływu jego rezultatów na zachowania podejmujących decyzje, a także rzucić światło na nowy sposób teoretyzowania o rachunkowości i w jej zakresie.

Co do materiałów źródłowych, to są one dwojakiego rodzaju. Bazą empiryczną będą ramy konceptualne sformułowane przez ciała stanowiące standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej kręgu angloamerykańskiego. Ze względu na dostępność w języku polskim jedynie ram konceptualnych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przetłumaczyliśmy i zamieściliśmy w Załączniku 1. nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r., ponadto opracowaliśmy, spolszczyliśmy i zamieściliśmy w Załączniku 2. struktury kluczowych z punktu widzenia merytorycznego i kulturowego ram konceptualnych kręgu angloamerykańskiego. Natomiast bazą narzędziową dla niniejszej pracy stały się teorie i koncepcje naukowe i filozoficzne, zawarte w uznanych publikacjach, z których czerpiemy także opinie, komentarze i refleksje badaczy reprezentujących interesujące nas dziedziny. Wykaz źródeł, głównie anglojęzycznych, liczy ponad dwieście pozycji. Wykorzystujemy je głównie *explicite*, przywołując do poszczególnych zagadnień, ale czasami także *implicite*, szczególnie przy budowaniu i ukazywaniu kontekstów i odniesień. Ze względu na przyjętą perspektywę, tam, gdzie to możliwe, korzystamy ze źródeł oryginalnych, w bibliografii podając dane identyfikacyjne ich polskich przekładów (o ile były dla autora dostępne). Wszystkie cytaty ze źródeł anglojęzycznych zostały przetłumaczone przez autora.

Praca zawiera sześć rozdziałów, poprzedzonych wstępem i zamkniętych zakończeniem, załącznikami oraz bibliografią. W pierwszym rozdziale prezentujemy naturę i funkcje współczesnej sprawozdawczości finansowej, w drugim przedstawiamy teorię systemu działania społecznego i wykorzystujemy ją do sformułowania imperatywnych funkcji i subsystemów sprawozdawczości finansowej, w trzecim rozważamy sprawozdawczość finansową w świetle metodologii nauk społecznych, rozdział czwarty jest poświęcony ukazaniu angloamerykańskiej drogi do ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej, rozdział piąty zawiera analityczną prezentację struktur, funkcji, podejść i koncepcji najważniejszych ram konceptualnych (tj. ram FASB, IASB, nowozelandzkich oraz brytyjskich), natomiast w rozdziale szóstym zawarliśmy prowadzone z perspektywy systemowej rozważania, które pozwoliły na sformułowanie niezależnego od rachunkowości wzoru odniesienia dla ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej.

Rozwijając podejście i język systemów w odniesieniu do rachunkowości i sprawozdawczości finansowej praca ta, w myśl hipotezy Sapira-Whorfa, być może pozwoli lepiej je zrozumieć, a także wykorzystać w działaniu komunikacyjnym w ramach systemów społecznych.

Jestem winien wdzięczność Panu Profesorowi Sławomirowi Sojakowi z Uniwersytetu Toruńskiego za spostrzeżenia i uwagi krytyczne, które wykorzystałem, nadając tej pracy ostateczny kształt. Pragnę również podziękować redaktorom Wydawnictwa Uniwersytetu Łódzkiego i Dyrekcji tej instytucji za zaangażowanie w przygotowanie książki do druku i jej publikację.

1. Natura i funkcje współczesnej sprawozdawczości finansowej

W rozdziale tym skoncentrujemy się na naturze sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, jej miejscu w rachunkowości, jej aspektach i funkcjach. Zgodnie z przyjętym założeniem generalnym, uczynimy to z perspektywy angloamerykańskiej, której głównymi składnikami są komponenty amerykański i brytyjski oraz ich międzynarodowe pochodne.

1.1. ANGLOAMERYKAŃSKIE POGLĄDY NA RACHUNKOWOŚĆ

W kręgu angloamerykańskim dominują dwa poglądy na rachunkowość. Zgodnie z pierwszym rachunkowość ujmuje się jako praktykę obiektywnego odzwierciedlania realności ekonomicznej, zorientowaną na odwzorowanie „prawdziwego zysku” (rachunkowość finansowa) i „prawdziwego kosztu” (rachunkowość zarządcza). W ramach drugiego rachunkowość ujmuje się jako neutralny instrument umożliwiający (*enabling*) racjonalizację podejmowania decyzji. W kontekście pierwszego informacja jest *implicite* produktem rachunkowości, w kontekście drugiego *explicite*. Drugi jest uważany za nowszą wersję pierwszego. Refleksja dotycząca uwarunkowań i ograniczeń obydwu poglądów prowadzi badaczy rachunkowości, w tym i sprawozdawczości finansowej, w stronę jej funkcji społecznych (patrz choćby [Power, Laughlin, Cooper 2003], [Nowak 1998]).

W toku dalszych rozważań przedstawimy ogłód obydwu dominujących poglądów. Oglód ten będzie bazował na przeglądzie dokonanym przez Powera, Laughlina i Coopera na podstawie 92 reprezentatywnych publikacji z lat 1964–2002, reprezentujących obszar angloamerykański [Power, Laughlin, Cooper 2003]. Następnie przedstawimy reinterpretacje sprawozdawczości finansowej w perspektywach ewolucyjnej i pragmatycznej oraz omówimy jej rolę w strukturach społecznych.

1.1.1. Istota rachunkowości w świetle jej definicji

Do określenia istoty rachunkowości można dotrzeć różnymi drogami. Na nasz użytek wybierzemy drogę poprzez powszechnie w świecie uznane jej definicje¹. Trzy tego typu definicje sformułowano i upubliczniono w Stanach Zjednoczonych w latach 1941–1970. Ich podstawą jest obserwacja praktyki, a ich kształt stanowi dzieło odpowiednio upoważnionych przedstawicieli dwóch kluczowych instytucji zrzeszających rachunkowców amerykańskich². Ich brzmienie jest następujące (za: Nowak 1998a, s. 51):

- *Rachunkowość jest, wykorzystującą pieniądź jako miarę, sztuką rejestracji, klasyfikowania i odpowiedniego sumowania transakcji i zdarzeń, przynajmniej częściowo mających charakter finansowy, a także interpretowania uzyskanych rezultatów* (The Committee of Terminology of the American Institute of Accountants, AIA, 1941³).

- *[Rachunkowość to] proces identyfikacji, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej, realizowany dla umożliwienia zainteresowanym stronom kształtowania sądów i decyzji w warunkach pełniejszej wiedzy* (American Accounting Association, AAA, 1966).

- *Rachunkowość to działalność usługowa. Jej funkcja polega na dostarczaniu informacji ilościowej, głównie natury finansowej, o obiektach ekonomicznych, która to informacja generowana jest z intencją przydatności do podejmowania decyzji ekonomicznych, w trakcie dokonywania wyborów spośród wzajemnie wykluczających się (alternatywnych) działań* (Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, APB AICPA, 1970).

Zauważmy, że żadna z definicji *explicite* nie uwzględnia obiektu, w ramach którego rachunkowość funkcjonuje. Obserwacja rzeczywistości ekonomicznej nie pozostawia jednak wątpliwości, że jest nim obiekt manipulujący innymi obiektami dla podtrzymania swego istnienia. Będziemy go nazywać podmiotem gospodarującym bądź ekonomicznym, a zdarzenia – w tym transakcje polegające na przepływie przez granice obiektu manipulującego – odnosić będziemy do

¹ Istnieje wiele definicji rachunkowości ukształtowanych w różnych krajach przez indywidualnych autorów; kilkanaście z nich przytacza A. Szychta [Szychta 1996, s. 20–22]. Do bardziej znanych definicji rodzimych należą definicje proponowane przez S. Skrzywaną (1968), E. Burzym (1980 i 1993), A. Jarugową i J. Skowrońskiego (1985), Z. Lutego (1992), A. Jarugową (1993), W. Brzezina (1998). Dodajmy, że definicje formułowane przez A. Jarugową lub z jej udziałem wskazują na systemowość rachunkowości jako struktury informacyjnej. Podkreślmy, że definicje formułowane przez poszczególnych autorów nie są sprzeczne ani między sobą, ani z rozpatrywanymi przez nas „kolektywnymi” definicjami amerykańskimi.

² To jest izby zrzeszającej głównie biegłych rewidentów (AICPA, do roku 1957 pod nazwą AIA) oraz stowarzyszenia zrzeszającego w pierwszym rzędzie rachunkowców sfery akademickiej (AAA).

³ Opublikowana w: *Accounting Terminology Bulletin No. 1 „Review and Resume”* 1953, par. 9.

manipulowanych obiektów. Wyróżniki obiektu manipulującego nazwiemy atrybutami, które są warunkowane przez stany i strumienie manipulowanych obiektów. Zwróćmy uwagę, że wyraźnie widoczny w definicji z roku 1941 – choć znów nie wyrażony *explicite* – aspekt ustalania wpływu zdarzeń na właściwe podmiotowi gospodarującemu atrybuty (odpowiednie sumowanie) nie jest już akcentowany ani w definicji z 1966, ani w definicji z 1970 r. Sądzymy wszak, iż pomijanie tego aspektu i samego podmiotu gospodarującego czyni ją zbyt ogólnikową.

Ponadto przytoczone definicje nie ujmują wprost czasu, z właściwymi mu aspektami – retrospektywnym i prospektywnym. Można chyba zasadnie domniemywać, że definicje te formułowane były głównie z punktu widzenia retrospektywnej rachunkowości finansowej. Jeśli jednak ujmować rachunkowość holistycznie, jak to powinna czynić ogólna teoria rachunkowości, to – naszym zdaniem – czas, wraz ze swymi orientacjami powinien występować w definicji rachunkowości *explicite*. Dla porządku dodajmy jednak, że rozumienie rachunkowości jest wciąż silnie obciążone retrospektywnością, czego wyraz znajdujemy choćby w jednej z najnowszych książek z zakresu teorii rachunkowości finansowej, której autorzy ujmują rachunkowość następująco [Christensen, Demski 2003, s. 3]:

Zatem, zasadniczo, widzimy rachunkowość jako mającą potencjał powiedzenia, owszem, powiedzenia nam czegoś o finansowej historii organizacji, czegoś czego nie wiedzieliśmy.

Mając na względzie powyższe, traktując ustalanie wpływu zdarzeń na stany, strumienie i atrybuty podmiotu gospodarującego jako immanentną funkcję rachunkowości, a także biorąc pod uwagę jej przynależność do klasy złożonych systemów adaptacyjnych⁴ oraz podkreślając retrospektywny i prospektywny aspekt czasu⁵, uogólnimy definicję rachunkowości w następujący sposób:

Rachunkowość to system retrospektywnego i prospektywnego odwzorowywania, w kategoriach pieniężnych, kwantytatywnego aspektu zdarzeń, zachodzących w podmiocie gospodarującym rzadkimi zasobami (podmiocie ekonomicznym), ustalania wpływu tych zdarzeń na stany, strumienie i atrybuty właściwe temu podmiotowi oraz komunikowania rezultatów owego odwzorowywania i owych ustaleń stronom nimi zainteresowanym, co ma służyć podejmowaniu decyzji w warunkach pełniejszej wiedzy.

⁴ Na ten temat patrz [Nowak 1998, s. 52–54], gdzie wskazuje się, że emergentną właściwością złożonych systemów adaptacyjnych jest generowanie schematów (modułów) informacyjnych, łącznie z rachunkowością, zdolnych do deskrypcji (rachunkowość finansowa), predykcji (rachunkowość zarządcza) i kształtowania wzorów behawioralnych (rachunkowość behawioralna),

⁵ Retrospektywny i prospektywny aspekt rachunkowości *explicite* występuje np. w definicji rachunkowości sformułowanej przez W. Brzezina [Brzezina 1998, s. 21].

Ogólna teoria rachunkowości powinna odnosić się do retrospektywnego i prospektywnego odwzorowywania (pomiaru) w kategoriach medium wymiany – a praktycznie w jednostkach pieniężnych – zdarzeń oraz ustalania ich wpływu na stany, strumienie i atrybuty właściwe podmiotowi gospodarującemu oraz do komunikowania rezultatów tych odwzorowań i ustaleń stronom zainteresowanych danym podmiotem gospodarującym (a więc przekazywanie im informacji, głównie natury finansowej⁶).

Uwzględniając dualizm pieniądza (zasób używany jako medium wymiany oraz jednostka miary) rachunkowość można zdefiniować jak następuje:

Rachunkowość to system retrospektywnego i prospektywnego odwzorowywania, przy użyciu medium wymiany jako miary, fundamentalnych atrybutów podmiotu gospodarującego rzadkimi zasobami (podmiotu ekonomicznego) oraz komunikowania rezultatów owego odwzorowywania stronom nim zainteresowanym, dla lepszego zaspokojenia ich stwierdzonych bądź zasadnie domniemyanych potrzeb informacyjnych.

Kwestia sposobu wykorzystania przekazywanych komunikatów pozostawiała więc sprawą ich odbiorców. Natomiast fakt immanentnej przydatności informacji rachunkowości dla podejmowania decyzji ekonomicznych znajduje w tej definicji odzwierciedlenie we wskazaniu, że chodzi o odwzorowanie fundamentalnych atrybutów podmiotu ekonomicznego, bez uwzględnienia których efektywne sterowanie (zarządzanie) nim nie jest możliwe.

1.1.2. Interpretacje rachunkowości

W kręgu angloamerykańskim rachunkowość jest tradycyjnie uważana za technikę kwantyfikacji bądź kalkulacji, będącą ważnym warunkiem wstępnym płynnego prowadzenia działalności ekonomicznej. W tym sensie jest ona traktowana jako niewymagająca uzasadniania oczywistość. Pytanie, czym jest rachunkowość, wypływa szerzej jedynie w kontekście kryzysów jej rozumienia. Kryzysy takie występują zwykle w przypadkach skandali powodowanych aktualnymi wzorami systemów rachunkowości. W ich trakcie, podtrzymanie mniemania o oczywistości napotyka jednak na coraz większe trudności i to mimo przekonania o użyteczności istniejących wzorów. Nasuwa to myśl, że wzory te faktycznie służą raczej podtrzymywaniu owego błędnego przekonania, a więc spełniają istotną funkcję społeczną, wykraczając poza dziedzinę ekonomiczną.

⁶ Informacja finansowa to informacja kwantytatywna, wyrażona z użyciem jednostki pieniężnej (patrz [FASB SFAC No. 1, par. 18]).

Pojmowanie rachunkowości jako techniki wskazuje na jej rozumienie jako „pracy”, a nie „interakcji”, bowiem właśnie praktyki pracy uważane są powszechnie za techniki, lepiej czy gorzej sprawujące się w danym kontekście. Kryteria oceny technik koncentrują się na skuteczności instrumentalnej, tj. na atrybutach technicznych, istotnych z punktu widzenia osiągnięcia założonego celu, np. dostarczania użytecznej informacji. Zatem rachunkowość rozumiana jako technika jest odmianą modelu racjonalności ukierunkowanej na cel (*a model of purposive rationality*). Jako taka, funkcjonuje wyłącznie w postaci formalnego zbioru procedur, składającego się z neutralnych i bezdyskusyjnych komponentów. W tym ujęciu, rachunkowości wolno dostarczać wskazówek co do środków i metod osiągnięcia założonych celów informacyjnych, lecz nie wolno określać samych celów. Takie ujęcie legitymizuje koncepcję rachunkowości jako należącej do sfery zdrowego rozsądku, czyli czegoś danego z góry i wręcz niezasługującego na opracowanie teoretyczne.

W połowie lat 1960., pojmowanie rachunkowości jako techniki nawiązało w Stanach Zjednoczonych do celu, za który uznano wspomaganie podejmowania decyzji. Stowarzyszenie Rachunkowości Amerykańskiej (AAA) stwierdziło mianowicie, że „informacja z rachunkowości musi być użyteczna dla ludzi pełniących różne funkcje wewnątrz i na zewnątrz danej jednostki” [ASOBAT, 1996]. Oświadczenie to dało początek prostej i powszechnej wizji, według której rachunkowość dostarcza informacji przydatnej dla jej użytkownika. Wbrew różnym krytykom, ta odmiana widzenia rachunkowości jako techniki utrwaliła się i przeniknęła do sposobu myślenia organów regulujących sprawozdawczość finansową (jak choćby [FASB SFAC 1, 1978]), gdzie dominuje po dzień dzisiejszy. Promowana jest też jako rozsądna i solidna w angloamerykańskich podręcznikach teorii rachunkowości.

Po ukształtowaniu się wizji rachunkowości jako dostawcy informacji ułatwiających podejmowanie decyzji, w latach 1980. i 1990. rozwinęła się w Stanach Zjednoczonych koncepcja rachunkowości jako instrumentu wspomagającego przygotowanie i egzekucję umów/kontraktów między podmiotem ekonomicznym i jego interesariuszmi. Również tę koncepcję można traktować jako pochodną poglądu ujmującego rachunkowość jako technikę, akcentuje się w niej bowiem podejmowanie decyzji ekonomicznych, zwykle w kontekście wymogów powiernictwa (*stewardship*) i wyliczania się (*accountability*). Zauważmy, że w opisaney tu ewolucji poglądu na rachunkowość jako dostawcę informacji potrzebnych do podejmowania decyzji, najpierw ujawnia się jej aspekt czynnościowy (praca), a potem jej aspekt umożliwiający (wspomaganie). Ujawnienie się aspektu umożliwiającego *implicite* wprowadza do rachunkowości potrzeby osób jako czynnik ukierunkowujący rozwój, zaś pojawienie się osób sygnalizuje nieuniknione aspekty społeczny i aksjologiczny. Ułatwianie podejmowania decyzji nie oznacza jednak orientacji rachunkowości na wspieranie ich słuszności czy też sprawiedliwości (*justice*) prawnej bądź społecznej. Rachunkowość

pozostaje więc neutralna względem wartości, choć już przywiązana do określonego celu.

Sensowność widzenia rachunkowości jako dostawcy użytecznej informacji warunkuje inny zdroworozsądkowy pogląd głoszący, że rachunkowość po prostu bezstronnie „przedstawia” rzeczywistość ekonomiczną. Pierwotność i siła ugruntowania tego poglądu wypłynęły przy okazji wymuszenia rewizji poglądu na rachunkowość jako dostawcę użytecznej informacji, co nastąpiło na skutek pojawienia się wątpliwości dotyczących obiektywności odwzorowań rachunkowościowych. Owe wątpliwości wyrazili głównie amerykańscy teoretycy rachunkowości. Dotyczyły one bardzo różnych aspektów i były zróżnicowane pod wieloma względami, lecz miały u swych podstaw wspólne wszystkim wątpliwym odrzucenie uznawania za dane z góry jej praktyk i pojęć. Przedstawimy niektóre z tych wątpliwości odnoszące się do generowania informacji (za: [Power, Laughlin, Cooper 2003]).

Zwykle mniema się, że informacja przekazuje coś nowego o rzeczywistości. Zakłada się też milcząco, że odwzorowywane obiekty i zdarzenia⁷ są względnie niezależne od obiektu odwzorowującego. Ujmowanie rachunkowości z perspektywy informacyjnej uwypukla dwa kluczowe aspekty, tj. nowość i odwzorowanie. Aspekt nowości wiąże się z potencjałem wpływu informacji na bieg zdarzeń i zwykle na gruncie akademickiej rachunkowości finansowej rozważany jest z wąskiej perspektywy rynków kapitałowych. Natomiast krytyce jest poddawany aspekt odwzorowania. Punktem zaczepienia jest fakt funkcjonowania „kreatywnych” praktyk rachunkowości, który świadczy o naiwności ujęcia rachunkowości jako prostego mapowania obiektywnej rzeczywistości. Oznacza też, że kreatywność zakłada domniemanie istnienia jakiegoś obiektywnego wzorca, w zestawieniu z którym może być oceniona. To z kolei skłania bardziej radykalnych krytyków „odzwierciedleniowej” kompetencji rachunkowości do postrzegania jej nie tyle jako praktyki dalekiej od obiektywnego wzorca, ile jako całkowicie pozbawionej obiektywności. Ponadto wyjście poza księgowość odkrywa obszary odwzorowań permanentnie otwarte dla oszacowań i negocjacji, jak choćby rachunkowość grup jednostek (podmiotów) czy tworzenie rezerw. Organa regulujące sprawozdawczość finansową, jak FASB w USA czy ASB w Wielkiej Brytanii, próbowały dotąd ograniczyć kreatywność w rachunkowości poprzez zawężanie obszarów swobody ocen i negocjacji, co z kolei łączy się z takimi zjawiskami, jak instytucjonalizacja i uprzywilejowanie sądów oficjalnych, które stawia się ponad innymi sądami. Efektem końcowym jest przedkładanie arbitralności nad zgodność z rzeczywistością oraz uprzywilejowana pozycja i instytucjonalizacja podejść i sposobów pod wpływem presji wywieranej przez różne grupy interesów.

⁷ W przypadku rachunkowości, zbiór odwzorowywanych obiektów i zdarzeń bywa określany mianem rzeczywistości ekonomicznej.

Sytuacja w rachunkowości zarządczej wygląda podobnie jak w rachunkowości finansowej. Mit kosztu „prawdziwego” w sensie zgodności z rzeczywistością doprowadził w ostatnich dekadach XX w. do rozwoju i szerszego stosowania metody *Activity-Based Costing* (ABC) jako nowego sposobu alokacji kosztów pośrednich oraz do intensywnego rozwoju kosztowej metodologii cen transferowych. Okazało się jednak, że w przypadku niewielkiego udziału kosztów pośrednich w całości kosztów korzyści ze stosowania ABC jako metody odwzorowania są problematyczne, a metodzie tej towarzyszy kreatywność w zakresie demarkacji kluczowych dziedzin aktywności, generujących koszty pośrednie. Natomiast w przypadku cen transferowych (po długich poszukiwaniach najodpowiedniejszej dla nich bazy kosztowej) ostatecznie stwierdzono, że ustalanie tych cen jest zagadnieniem przynależnym do sfery władania organizacją i związanych z tym polityk, czyli do sfery społecznej.

Uporczywość poszukiwań „prawdziwego” dochodu, czy „prawdziwego” zysku wskazuje na głębokie zakorzenienie opartego na odwzorowywaniu ideału rachunkowości jako działalności proceduralnej bądź czysto formalnej. Uporczywość ta wiąże się zapewne także z utrzymującymi się aspiracjami rachunkowości – podzielanymi przez inne nauki społeczne – do ugruntowania obiektywności zarówno w zdrowym rozsądku, jak i w uzasadnieniu teoretycznym. W efekcie wciąż żywi się nadzieję, że do wyjawienia „prawdziwego kosztu” i „prawdziwego dochodu” trzeba jedynie ulepszenia bądź wysubtelnienia technik rachunkowości. Liczne próby w tym zakresie nie potwierdzają jednak owych nadziei. Przykładem może tu być rachunkowość kosztu historycznego. Oczywiście obiektywność kosztu historycznego zaczyna wyglądać podejrzanie w czasach zwiększonej inflacji. W takich warunkach właściwsze wydają się alternatywne systemy rachunkowości, uwzględniające zmiany cen. Jednak systemy te w gruncie rzeczy zwielokrotniają możliwości użycia różnych jednostek w pomiarze ekonomicznym, jeszcze bardziej podkopując oczywistość obiektywności. Zwróćmy jednak uwagę, że mimo to tradycyjny obraz rachunkowości jako działalności odzwierciedlającej z wykorzystaniem kosztu historycznego wykazuje wręcz zadziwiającą trwałość.

Problemy z obiektywnością nasunęły niektórym prominentnym krytykom tradycyjnego obrazu rachunkowości pomysł, że rachunkowość w ogóle nie odwzorowuje rzeczywistości ekonomicznej (bo ta według nich nie istnieje), ale tę rzeczywistość kreuje [Power, Laughlin, Cooper 2003, s. 136]. Zatem rachunkowość jakoby tworzy fakty, które ma odwzorowywać. Niewątpliwie jest to pomysł głęboko sprzeczny z naszym poczuciem realności i obiektywności. Nasuwa jednak myśl, że być może w odniesieniu do rachunkowości owo poczucie jest błędne.

Jak dotąd, kwestie towarzyszące odzwierciedlającej funkcji rachunkowości są nieprzezwyciężalne. Sugeruje to, iż mimo utrzymującej się na gruncie rachunkowości retoryki obraz rzeczywistości ekonomicznej pozostanie niedoo-

kreślony i zależny od subiektywnie określonej metody odwzorowania. Ów indeterminizm czy subiektywizm nie eliminuje jednak roli odwzorowań rachunkowościowych w funkcjonowaniu organizacji i społeczeństw. Mniej czy bardziej zgodny z rzeczywistością obraz przekazywany przez rachunkowość pozostaje składnikiem sfery symbolicznej. O jego niezbędności w tej sferze świadczy samoistne pojawianie się i odnawianie w historycznych i współcześnie spotykanych sposobach instrumentalnego wykorzystywania kolekcji zasobów ekonomicznych. Niektórzy teoretycy brytyjscy próbują kontekstualizować role rachunkowości, lokując je i hierarchizując w różnych obszarach i na różnych poziomach sfery symbolicznej. Jednym z nich jest dziedzina podejmowania decyzji [Power, Laughlin, Cooper 2003, s. 137]. Idea rachunkowości służącej podejmowaniu decyzji wydaje się tak oczywista, iż jest niemal nie do pomyślenia przypisywanie jej jeszcze innych ról. Zatem stawia się jedynie pytania o to, czy podejmujemy optymalne decyzje i czy mamy do tego wystarczające informacje. Z tego punktu widzenia uzasadniająca rachunkowość rama podejmowania decyzji jest traktowana jako funkcjonalnie nieproblematyczna – rachunkowość jako praktyka umożliwiająca wymaga jedynie ulepszania.

Jednakże stawianie pytań o istotę decyzji, o to, czego one dotyczą i jaki jest ich związek z informacją, doprowadziło do odpowiedzi kwestionujących ową nieproblematyczność. Badania w tym zakresie ukazały bowiem, że rama podejmowania decyzji koresponduje z ideałem rachunkowości jako praktyki umożliwiającej decyzje jedynie w sytuacji obejmującej zarazem wysoki stopień pewności celu, dla którego decyzja jest podejmowana oraz wysoki stopień pewności co do przyczynowego związku między decyzją a działaniem ([Burchell i in. 1980]). Sytuacja taka nie jest wszak ani jedyną możliwą, ani tak powszechną, jak by się wydawało⁸. W praktyce bowiem, zależne od kontekstu, role rachunkowości mają nie mniejsze znaczenie niż rola umożliwiająca i zdarzają się nawet częściej niż ona. Na przykład rachunkowość służy usprawiedliwianiu *ex post* decyzji i racjonalizacji ich wykonania, a także bywa wykorzystywana jako kluczowy argument w politykach organizacji. O ograniczoności roli umożliwiającej świadczą też opory, jakie napotykają zmiany w rachunkowości czynione pod hasłem ulepszanego podejmowania decyzji. Zdaje się to sugerować, że rachunkowość jest mniej istotna jako zasób funkcjonalny dla podejmowania decyzji niż jako zasób symboliczny w ramach całej organizacji [March 1987]. W latach 1990. opisane dotąd rezultaty badań dotyczących powiązań między kontekstem a rolami rachunkowości doprowadziły niektórych badaczy brytyjskich do wniosku, że niezależnie od tego, czy rachunkowość odgrywa rolę umożliwiającą decyzje, czy też nie, głęboko wpływa na człowieka, bowiem w ramach organizacji zachowuje się on jako indywiduum „kalkulo-

⁸ Na co wskazuje również typologia sterowania menedżerskiego według Hofstede (patrz np. [Jarugowa 2000, s. 14–16] i [Nowak 1998, s. 100–102]).

walne” i „kalkulujące”. Prowadzi to dalej do kwestii sposobu rozumienia kontekstu rachunkowości czyli do kontekstualizacji.

Niektórzy, rozważając ideologiczne źródła myśli o rachunkowości, postrzegali ideologię jako jej kontekst ([Tinker, Merino, Neimark 1982], [Armstrong 1998]). Inni szczegółowo sytuowali kontekst rachunkowości – przez pryzmat sprawozdawczości finansowej – wokół pojęcia kapitalizmu⁹ ([Tinker, Neimark 1987], [Cooper, Sherer 1984]), bowiem zauważali, że służy ona kapitałowi i jego interesom. Na tej podstawie formułowano wniosek, że rachunkowość jest istotnym wymiarem systemu ekonomicznego, będącego represyjną całością. Ponadto uważano, że nawet jeśli rachunkowość odgrywa rolę umożliwiającą w świecie zarządzania, to jest głęboko dysfunkcjonalna wobec świata pracy [Power, Laughlin, Cooper 2003, s. 138].

1.2. ISTOTA SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ I JEJ INTERPRETACJE

Sprawozdawczość finansowa jest ujmowana jako część rachunkowości i zwykle definiowana z perspektywy przedsiębiorstwa/firmy, głównie w formie spółki. Na tej płaszczyźnie jest też najczęściej komentowana. W dalszym ciągu rozważań przedstawimy dotyczące jej poglądy w ujęciu ewolucyjnym i pragmatycznym¹⁰. Pierwsze z nich koncentruje się na historycznym rozwoju sprawozdawczości finansowej jako *implicite* prawdziwym odzwierciedleniu niezależnej od wyobrażeń ludzi rzeczywistości, natomiast drugie podkreśla budowanie obrazu rzeczywistości, wystarczającego ludziom do rozwiązywania ich problemów oraz lepszego radzenia sobie ze światem, na dalszym planie lokując prawdziwość odzwierciedlenia (por. [Baggini, Fosl 2003, s. 191–192]).

1.2.1. Ujęcie ewolucyjne

W najnowszej edycji tomu *Rachunkowość* [Clubb 2005], będącego częścią encyklopedii biznesu publikowanej przez amerykańsko-brytyjsko-australijskie wydawnictwo Blackwell, sprawozdawczość finansową definiuje się i komentuje z perspektywy ewolucyjnej w następujący sposób [Arnold 2005, s. 198–199]:

⁹ Być może inspirowani przez Sombarta.

¹⁰ Istnieją też paradygmatyczne ujęcia istoty rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Na ich temat patrz np. [Riahi-Belkaoui 2004, s. 329–360], [Szychta 1996, s. 190–209], [Nowak 1998, s. 73–78].

Sprawozdawczość finansowa to proces, za pomocą którego firmy relacjonują ludziom „z zewnątrz” (w tym sensie, że ich relacja z firmą ma charakter publiczny i względnie formalny, a nie charakter prywatny i nieformalny) finansowe aspekty swej działalności w danym okresie czasu.

Finansowe aspekty działalności biznesowej są pierwotnie dokumentowane, zapisywane i systematyzowane w pewien z góry obrany sposób. Dalej dane te poddawane są pewnej liczbie procedur analitycznych, ukształtowanych zgodnie z uprzednio określonymi conceptualnymi ramami odniesienia, z reguły obejmującymi techniki alokacji i wyceny. Wyniki tych analiz są następnie komunikowane wybranym odbiorcom. Sprawozdawczość finansowa stanowi końcowy etap tego procesu i obejmuje prezentację informacji odzwierciedlającej istotę zdarzeń finansowych, charakterystycznych dla jednostki biznesowej (*the business entity*). Zwykle następuje to według narzuconych wymogów, stanowiących standard praktyk sprawozdawczych dla podobnych jednostek biznesowych. Sprawozdawczość finansowa jest zatem jedną z praktyk rachunkowości, regulowaną z zewnątrz, sformalizowaną i upublicznią. Jej historia jest jednak krótsza niż historia rachunkowości¹¹.

Historia sprawozdawczości finansowej jest blisko związana z historią biznesu i jego form organizacyjnych oraz z ich regulacją, a także z wytworami praktyk rachunkowości, umożliwiającymi lepsze reagowanie na zapotrzebowania informacyjne. Rozwój sprawozdawczości finansowej bywa rozważany w kontekście rozwoju działalności biznesowej i jej regulacji. Jako przykład może służyć podejście Arnolda, który w rozwoju sprawozdawczości finansowej wyróżnia, według kryterium zakresu regulacji rozwijającej się działalności biznesowej, trzy sukcesywnie po sobie następujące okresy, mianowicie [Arnold A. J. 2005, s. 199]: okres wczesny (wieki XVII–XIX), okres poprzedzający współczesność (pierwsza połowa XX w.) i okres współczesny (od końca lat 1940.). Nieco inną perspektywę rozwoju sprawozdawczości finansowej ukazuje ujmowanie rozwoju rachunkowości w kontekście rozwoju kapitalizmu i rynków kapitałowych. W roku 1915 Sombart argumentował, że podwójny zapis umożliwił pełny rozwój kluczowych idei kapitalistycznego systemu ekonomicznego, tj. kreacji bogactwa w sensie ekonomicznym i odnoszenia racjonalności ekonomicznej do kalkulacji biznesowych. ([Most 1979], za [Toms 2005, s. 1]). Współcześnie reprezentujący ten nurt Toms ujmuje rzecz następująco:

[...] jest jasne, że rachunkowość tkwi w sercu kapitalizmu jako systemu ekonomicznego. Aby rozumieć kapitalizm, trzeba rozumieć rachunkowość i aby rozumieć rachunkowość, trzeba

¹¹ Której współczesny kształt ma swe źródła we Włoszech okresu renesansu. Pierwsze włoskie księgi rachunkowe datowane są na początek XIII w., a sformalizowany opis zasad i praktyk rachunkowości – sięgających korzeniami do starożytności – powstał tamże w końcu XV w. (Fra Luca Bartolomeo de Pacioli [Pacioli 2007]).

rozumieć kapitalizm. [...] debaty osadzone w kontekście historycznym poświęcają szczególnie wiele uwagi podstawom sprawozdawczości finansowej, co jest wielce interesujące dla regulatorów i praktyków rachunkowości obecnej doby [Toms 2005, s. 3].

Zauważmy jednak, że badania z lat 1960. wskazały brak istotnych świadectw użyteczności podwójnego zapisu dla kapitalistycznych decyzji ekonomicznych [Yamey 1964] oraz niemożność zorganizowania przez przedsiębiorców doby rewolucji przemysłowej systemu rachunkowości, mogącego stanowić bazę dla racjonalnej kalkulacji, ze względu na niedostateczne kompetencje i brak dostępu do dostatecznego znawstwa [Pollard 1965].

1.2.2. Ujęcie pragmatyczne

Jak to wcześniej powiedzieliśmy, w ujęciu pragmatycznym na pierwszy plan wysuwa się użyteczność, i to w znacznym stopniu użyteczność bieżąca. Dlatego sprawozdawczość finansową określa się i interpretuje głównie z perspektywy operacyjnej, co jest charakterystyczne zarówno dla obszaru praktyki i edukacji, jak i dla obszaru stanowienia standardów. Na płaszczyźnie działań pragmatyzm nierzadko wiąże się z postawą utylitarną, zgodnie z którą działanie jest właściwe moralnie, jeśli zabieganie o własny interes i zaspokojenie własnych potrzeb służy dobru ogółu. Dla utylitarysty interes indywidualny i interes ogółu nie muszą być przeciwstawne, a w przypadku sprzeczności dają się uzgodnić. Współczesny utylitaryzm jest poglądem, zgodnie z którym oceny działań, rzeczy, zjawisk i osób dokonuje się z punktu widzenia użyteczności.

Sfera praktyki i edukacji

W obszarach tych ujęcie pragmatyczne przejawia się poprzez definiowanie sprawozdawczości finansowej i jej kontekstu z punktu widzenia przydatności do radzenia sobie ze światem i zaspokajania potrzeb. Zatem określa się, czym sprawozdawczość finansowa jest jako byt i jaki jest sposób wykorzystywania tego bytu. Zilustrujemy to na przykładzie hasłowego ujęcia słownikowego, studialnego ujęcia profesjonalnego oraz graficznego ujęcia akademickiego.

(a) Hasłowe ujęcie słownikowe

Według [Siegel, Shim 2000, s. 180]:

Sprawozdawczość finansowa (*financial reporting*) prezentuje dane finansowe pozycji spółki, dokonań operacyjnych i przepływów funduszy w okresie obrachunkowym. Dla udostępnienia użytkownikom zewnętrznym, sprawozdania finansowe (łącznie z informacją im towarzyszącą) mogą być ujmowane w różne zbiory, jak choćby raport roczny, prospekt emisyjny, czy raport według wymogów giełdy papierów wartościowych.

Sprawozdanie finansowe (*financial statement*) jest raportem zawierającym informację finansową o danej organizacji. Wymaganymi sprawozdaniami finansowymi są: bilans, rachunek wyniku finansowego oraz sprawozdanie ze zmian w pozycji finansowej. Sprawozdania te mogą występować w kombinacji ze sprawozdaniem uzupełniającym w celu ukazania statusu finansowego organizacji lub jej dokonań. Przykładem sprawozdania uzupełniającego będzie sprawozdanie finansowe skorygowane o inflację. Wymóg przedstawiania pewnych materiałów uzupełniających stawiany jest jedynie spółkom notowanym na giełdzie.

(b) Studialne ujęcie profesjonalistów

Według Międzynarodowej Federacji Rachunkowców [IFAC PSC Study 1, 1991, s. 2]:

Sprawozdawczość finansowa (*financial reporting*) nawiązuje do komunikowania przez dany podmiot zainteresowanym stronom informacji finansowej. Obejmuje ona wszelkie raporty zawierające informację finansową, bazującą głównie na danych pochodzących z systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Zawiera zarówno sprawozdania finansowe, jak i informację finansową prezentowaną w budżetach, planach fiskalnych, a także estymacje wydatków lub raporty z dokonań poszczególnych programów bądź działalności.

Sprawozdania finansowe nawiązują do deklaracji/sprawozdań/oświadczeń rachunkowościowych sporządzonych przez dany podmiot w celu zakomunikowania informacji o swych dokonaniach finansowych i swej pozycji finansowej. Obejmują one także noty i wykazy niezbędne do wyjaśnienia bądź dalszego oświetlenia pozycji zawartych w sprawozdaniach. W przypadku przedsiębiorstw, ze swej natury zorientowanych na korzyści ekonomiczne, sprawozdania finansowe normalnie obejmują bilans, rachunek wyniku, sprawozdanie z zysków zatrzymanych oraz sprawozdanie ze zmian w pozycji finansowej. Rządy oraz podmioty rządowe mogą mieć podobny zbiór sprawozdań bądź mogą mieć jedynie zestawienia aktywów i zobowiązań oraz przychodów i wydatków.

Raporty finansowe nawiązują do raportów finansowych ogólnego przeznaczenia zaprojektowanych dla zaspokojenia wspólnych/przeciętnych/ogólnych potrzeb informacyjnych użytkowników spoza danego podmiotu. Tacy użytkownicy (zewnętrzni) bazują na raportach finansowych jako na ważnym źródle informacji finansowej, ponieważ mają władzę, możliwości bądź zasoby w zakresie niewystarczającym do uzyskania dodatkowej informacji. Sprawozdania finansowe stanowią rdzeń raportów finansowych, któremu może towarzyszyć inna informacja finansowa, w rodzaju miar dokonań czy informacji budżetowych.

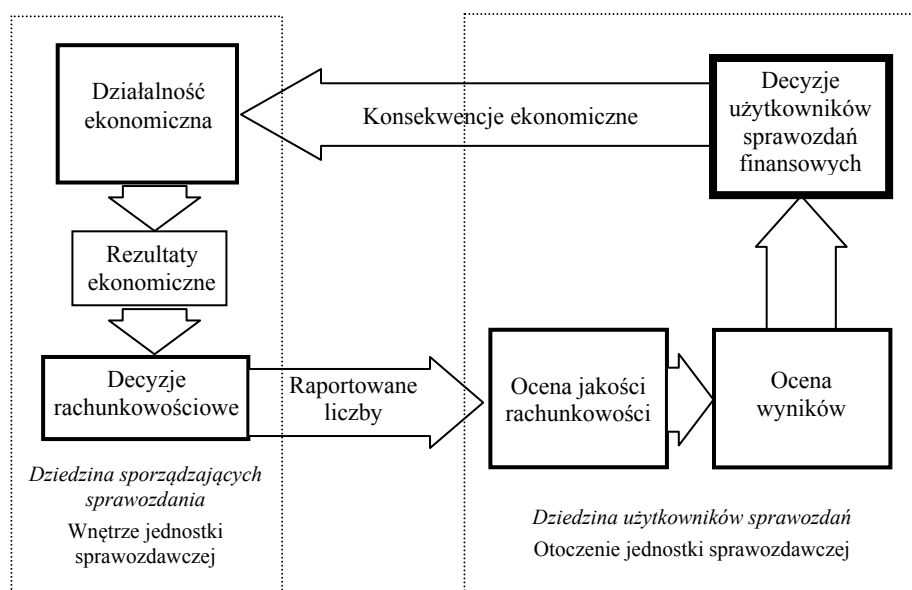
Model sprawozdawczy nawiązuje do konfiguracji i prezentacji sprawozdań finansowych, a w szczególności do rodzaju sprawozdań włączonych do zbioru sprawozdań finansowych, ich wzajemnych stosunków oraz sposobu ujęcia w nich kluczowych miar.

(c) Graficzne ujęcie akademickie

Przedstawiony na schemacie 1.1. przykład tego ujęcia został sformułowany na początku pierwszej dekady XXI w. w Sloan School of Management, wchodzącej w skład Massachusetts Institute of Technology (MIT), będącej jedną z najznacześniejszych amerykańskich szkół zarządzania. Analiza ukazanych na nim przepływów informacji wskazuje, że budowany przez rachunkowość i przekazywany w sprawozdaniach finansowych obraz działalności ekonomicz-

nej ma przystawać do procesu podejmowania przez użytkowników tych sprawozdań decyzji skutkujących w sferze ekonomicznej, a więc priorytetowym kryterium oceny sprawozdawczości finansowej ma być użyteczność.

Schemat 1.1. Układ odniesień rachunkowości finansowej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Plesko 2003].

Zauważmy, że przedstawiony tu układ odniesień implikuje potrzebę porównywalności sprawozdań finansowych, co może być osiągnięte poprzez stosowanie w danej przestrzeni i w kolejnych okresach tych samych norm (standardów) odzwierciedlania i komunikowania. Potrzeba ta prowadzi do zewnętrznej regulacji sprawozdawczości finansowej, polegającej na ustalaniu jednolitych wzorów odzwierciedlania i komunikowania przez upoważniony organ zewnętrzny w stosunku do podmiotów realizujących proces sprawozdawczości finansowej. Ujęcie ewolucyjne odzwierciedla w regulacji perspektywa techniczna, zaś ujęcie pragmatyczne – perspektywa polityczna (por. [Godfery, Hodgson, Holmes, Tarca 2006, s. 385]).

Sfera regulacji

Choć sprawozdawczość finansowa doczekała się wielu regulacji, to teoretyczna refleksja dotycząca jej istoty jest raczej ograniczona. W publikacjach teoretycznych najczęściej polega ona na opisywaniu, komentowaniu i interpreta-

cji publikacji amerykańskich ciał regulujących sprawozdawczość spółek giełdowych¹². Kwintesencję owych publikacji stanowią deklaracje konceptualne amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) opublikowane w latach 1978–2000. Stały się one wzorem powielanym z pewnymi modyfikacjami w strukturach konceptualnych sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, formułowanych w krajach należących do kręgu kultury angloamerykańskiej, krajach naśladowujących je oraz w skali międzynarodowej. Rozwój współczesnego świata przebiega bowiem w takim kierunku, że od drugiej połowy XX w. wiele kluczowych wzorów kulturowych o charakterze globalnym ma swe korzenie w kręgu angloamerykańskim. Dlatego pragmatyczne ujęcie istoty sprawozdawczości finansowej z perspektywy regulacji zilustrujemy, wykorzystując głównie deklaracje konceptualne FASB.

Intencją deklaracji konceptualnych FASB jest „ustalenie celów oraz pojęć i koncepcji/idei, mających służyć Radzie Standardów Rachunkowości Finansowej przy opracowywaniu standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (w oryginale: *financial accounting and reporting*)” [US SFAC 1, 1989, pierwszy akapit]. Przedstawiając istotę sprawozdawczości finansowej, FASB wskazuje na podobieństwo sprawozdania finansowego i mapy. W deklaracjach konceptualnych, znajdują się też następujące zapisy:

Aby oddać niektóre z charakterystyk sprawozdawczości finansowej, używa się analogii z kartografią, co może być użyteczne i tutaj. Mapa przedstawia cechy geograficzne mapowanego terenu, wykorzystując do tego symbole w niczym nieprzypominające rzeczywistego krajobrazu, a mimo to przekazujące mnóstwo informacji o nim. Napisy i liczby w sprawozdaniach finansowych przedstawiają „fotograficzny obraz” przedsiębiorstwa zarobkowego oraz wielu jego relacji zewnętrznych i wewnętrznych bardziej rygorystycznie – a właściwie z większym bogactwem informacji – niż prosty opis. Co prawda, znaczące różnice istniejące między geografiami a działalnością ekonomiczną powodują równie znaczące różnice między mapami a sprawozdaniami finansowymi. Niemniej jednak, podobieństwa mogą olśniewać [US SFAC 2, 1989, par. 24]¹³.

Mapa „ogólnego przeznaczenia”, przewidziana „dla wszystkich celów” stałaby się niezrozumiała natychmiast po umieszczeniu na niej przez kartografów wszystkich granic politycznych, dróg, linii kolejowych, cech fizycznych, struktur geologicznych, danych klimatycznych, danych o aktywności ekonomicznej i zgrupowaniach etnicznych oraz innych dostępnych im informacji. Zatem nawet w odniesieniu do tzw. map ogólnego przeznaczenia, kartograf musi wyselekcjonować

¹² Pewnym wyjątkiem będzie książka Briana A. Rutherforda, koncentrująca się na podstawach konceptualnych standardów stanowionych przez brytyjską Radę Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Board) [Rutherford 2000].

¹³ Opisową definicję sprawozdań finansowych z perspektywy regulacyjnej podaje Australijska Rada Standardów Rachunkowości: „Sprawozdania finansowe odzwierciedlają skutki transakcji i innych zdarzeń poprzez grupowanie w szerokie klasy, stosownie do ich charakterystyk ekonomicznych. Klasy te nazywane są elementami sprawozdań finansowych” [AASB Framework, 2004, par. 47].

wać dane. W rzeczywistości musi zdecydować się na uwzględnienie jednych celów i pominięcie innych. Wszystkie mapy są faktycznie zestawieniami specjalnego przeznaczenia, lecz niektóre z nich są bardziej wyspecjalizowane niż inne. Podobnie jest w przypadku sprawozdań finansowych. Część krytycyzmu wobec sprawozdań finansowych bierze się z porażki w rozumieniu tego, że nawet sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia mogą przystawać jedynie do ograniczonej liczby potrzeb ich użytkownika, czyli mogą służyć zaspokojeniu jedynie ograniczonej liczbie jego potrzeb [US SFAC 2, 1989, par. 25].

Cele sprawozdawczości finansowej koncentrują ją na szczególnym typie decyzji ekonomicznej, mianowicie na decyzji o oddawaniu (bądź o kontynuacji oddawania) pieniądza lub innych zasobów, przedsiębiorstwu zarobkowemu [przeznaczaniu na przedsięwzięcie zarobkowe – przyp. W.A.N.] z nadzieją na przyszłą rekompensatę lub zwrot, zwykle w postaci pieniężnej, lecz czasami również w postaci innych dóbr bądź usług. Decyzje tego rodzaju powszechnie podejmują dostawcy, pożyczkodawcy, pracownicy, właściciele, i – w węższym zakresie – klienci, ale także menedżerowie, którzy podejmują je ciągle w odniesieniu do ogółu zasobów przedsiębiorstwa. Jako prototypy rodzaju decyzji, na których koncentruje się sprawozdawczość finansowa, [US SFAC] Con. 1 wykorzystuje decyzje inwestycyjne i kredytowe. Niemniej jednak, [...] Rada, określając cechy jakościowe [informacji rachunkowościowej – W.A.N.], musi również uwzględniać grupy użytkowników informacji finansowej, mających zbliżone potrzeby. Wszak cechy te niekoniecznie w równym stopniu odpowiadają wszystkim potrzebom użytkowników [US SFAC 1, par. 26].

Sprawozdawczość finansowa jest w jakimś stopniu uwikłana w przygotowanie decyzji (choć decydenci wykorzystują także informacje pozyskane z innych źródeł). Zapotrzebowanie na informacje stanowiące bazę dla decyzji inwestycyjnych, kredytowych, czy im podobnych tkwi u podstaw celów sprawozdawczości finansowej [US SFAC 1, par. 27].

Sprawozdawczość finansowa obejmuje nie tylko sprawozdania finansowe, lecz także inne środki komunikowania informacji, związanych – bezpośrednio bądź pośrednio – z informacjami dostarczonymi przez system rachunkowości, tj. jest informacji o zasobach przedsiębiorstwa, jego zobligowaniach, zarobkach etc. [US SFAC 1, par. 7].

Same sprawozdania finansowe FASB definiuje następująco:

W sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia sprawozdanie finansowe jest formalną tabulacją nazw i kwot pieniądza czerpanych z ewidencji rachunkowościowej, która ukazuje albo pozycję finansową podmiotu (*financial position of an entity*) w jakimś momencie albo jedną, lub więcej zmianę w pozycji finansowej danego podmiotu w określonym czasie. [...] Sprawozdania finansowe podmiotu są fundamentalnie splecionym zbiorem, którego elementy artykułują się wzajemnie, opierając się na tych samych danych [US SFAC 5, par. 5].

Natomiast pozycję finansową określa FASB jako odnoszącą się do stanu czy też statusu aktywów lub roszczeń do aktywów w jakimś momencie, zaś zmianę pozycji finansowej – jako odnoszącą się do strumienia lub zmian, aktów lub roszczeń do aktywów w jakimś czasie ([US SFAC 3, par. 14, przyp. 6], za: [US SFAC 5, par. 5, przyp. 1]).

Istotę pragmatycznego ujęcia sprawozdawczości finansowej z perspektywy regulacyjnej zilustrowano na schemacie 1.2.

Schemat 1.2. Istota sprawozdawczości finansowej w ujęciu pragmatycznym według FASB



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [US SFAC 1] oraz [US SFAC 2].

1.3. ROLA SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ W STRUKTURZE SPOŁECZNEJ

Przez strukturę społeczną będziemy rozumieć wzór interakcji między osobami lub grupami osób. W strukturze społecznej sprawozdawczość finansowa może istnieć na trzy sposoby, tj. jako komponent władczości (*governance*), jako czynnik stabilności finansowej i rozwoju ekonomicznego oraz jako dobro publiczne. Omówimy je po kolei.

1.3.1. Sprawozdawczość finansowa jako składnik struktur *corporate governance*

Sens określenia *corporate governance* najogólniej można oddać jako ‘ze-społowe władanie wspólnymi sprawami’¹⁴. Jednak często jego stosowanie zawęża się do przedsiębiorstw w formie spółki, choć w pełnym zakresie odnosi się do wszelkich organizacji. Nadto zespół władający może być ujmowany albo wąsko albo szeroko. W definicjach formułowanych w kręgu angloamerykańskim, a jest ich więcej niż kilka, wąskie ujęcie wykorzystujące teorię agencji obejmuje zarządzających spółką i jej udziałowców, szerokie zaś, oparte na teorii interesariuszy – zarządzających spółką i pełny krąg jej interesariuszy. Wąskiemu ujęciu odpowiada definicja (1), szerokiemu – (2):

1) *Corporate governance* to proces nadzoru i regulacji zaplanowany pod kątem zapewnienia działania zarządzających spółką w sposób zgodny z interesem udziałowców¹⁵.

2) *Corporate governance* to system, za pomocą którego spółki są ukierunkowywane i regulowane¹⁶.

Na gruncie akademickim pojęcie *corporate governance* jest rzadko definiowane. Przykładem takiej definicji może być sformułowana na początku lat 2000. przez Brytyjkę Jill Solomon:

Corporate governance is the system of checks and balances, both internal and external to companies, which ensures that companies discharge their accountability to all their stakeholders and act in a socially responsible way in all areas of their business activity [Solomon 2007, s. 14].

Corporate governance to system sprawdzeń i ocen, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, który sprawia, że firmy działają odpowiedzialnie wobec wszystkich interesariuszy oraz w sposób odpowiedzialny społecznie we wszystkich obszarach swej aktywności biznesowej.

¹⁴ W znaczeniu słownikowym *governance* oznacza *rzędy* i jest pojęciem nieocennym. Bank Światowy zdefiniował *governance* w 1992 r. jako „sposób sprawowania władzy w zorientowanych na rozwój [procesach – W.A.N.] zarządzania gospodarką krajową i zasobami społecznymi” (za: [Richter 2001, s. 28–29]); natomiast The Commission on Global Governance stwierdziła w swym raporcie z 1995 r., że „*Governance* to suma wielu sposobów radzenia sobie ze wspólnymi sprawami przez publiczne i prywatne osoby i instytucje. Jest to ciągły proces dopasowywania sprzecznych lub zróżnicowanych interesów, pozwalający na wspólne działanie. Obejmuje on upoważnione do egzekwowania zgodności [z prawem i umowami – W.A.N.], instytucje i reżimy formalne, oraz uzgodnione, bądź uznane za leżące w ich interesie, nieformalne porozumienia ludzi i instytucji” [Richter 2001, s. 29–30].

¹⁵ Według: J. Parkinson, *Corporate power and responsibility* (za: [Solomon 2007, s. 13]).

¹⁶ Według: Cadbury Code, *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: the Code of Best Practice* (za: [Solomon 2007, s. 13]).

Definicja ta traktuje swój obiekt jako system i uwzględnia różne formy przedsiębiorstw (firm) oraz pełny krąg interesariuszy. Jest więc bardzo szeroka i może stanowić punkt odniesienia dla sposobu funkcjonowania systemu *corporate governance*, który ma zapewnić działanie zbieżne z oczekiwaniami interesariuszy i odpowiedzialne społecznie. Wokół konstrukcji takiego systemu koncentrują się prace różnych ciał, zarówno na poziomie narodowym, jak i na poziomie międzynarodowym¹⁷. Do głównych czynników warunkujących skuteczność systemu *corporate governance* zalicza się organa zarządzające i nadzorujące, transparentę i jej instrumenty, a ostatnio także inwestorów instytucjonalnych¹⁸.

Transparenta jest realizowana poprzez ujawnianie informacji ogółowi interesariuszy. Ujawnianie informacji ma na celu zmniejszenie asymetrii informacji między zarządzającymi a udziałowcami i innymi interesariuszami zewnętrznymi, co jest korzystne z perspektywy teorii agencji i teorii interesariuszy. W świetle teorii agencji zmniejszenie asymetrii informacji prowadzi do redukcji kosztów agencji, zaś w świetle teorii interesariuszy – do złagodzenia hazardu moralnego (*moral hazard*) i negatywnej selekcji (*adverse selection*).

Obowiązek i zakres ujawniania informacji są elementami kodeksów *corporate governance*, formułowanych w poszczególnych krajach, a także na poziomie międzynarodowym. Na przykład, w sformułowanym przez OECD *Kodeksie zasad corporate governance* zasada piąta, zatytułowana *Ujawnianie i transparenta* brzmi następująco:

Ramy *corporate governance* powinny zapewniać terminowe i akuradne dokonywanie ujawniania wszelkich znaczących spraw odnośnie spółki, w tym sytuacji finansowej, wyników, kwestii własności oraz sposobu władania firmą [OECD CGP, 2004]

Solomon wskazuje, że ujawnianie odnosi się do różnych form informacji generowanych przez firmę, jak choćby publikowanych w postaci raportu rocznego, obejmującego oświadczenie zarządu, komentarze i analizy zarządzających, rachunek zysków i strat, bilans, rachunek przepływów pieniężnych, inne miejscowo wymagane składniki oraz ujawnienia dobrowolne [Solomon 2007, s. 144]. Sprawozdawczość finansowa jest więc jednym z aspektów transparenty, przejawiającym się poprzez publiczne ujawnienie, wygenerowanych w systemach rachunkowości i sprawozdawczości zewnętrznej oraz uwiarygodnionych w trybie audytu danych ilościowych o pozycji finansowej i wynikach firm [Solomon 2007, s. 145].

Zatem rachunkowość, a w szczególności sprawozdawczość finansowa, odgrywa w transparenty kluczową rolę, dostarczając interesariuszom odpowiedniej i wiarygodnej informacji o sprawach ich interesujących. Z perspektywy udziałowców i rynków kapitałowych informacja dotycząca rachunkowości jest więc czynnikiem wpływającym na stabilność finansową i rozwój ekonomiczny.

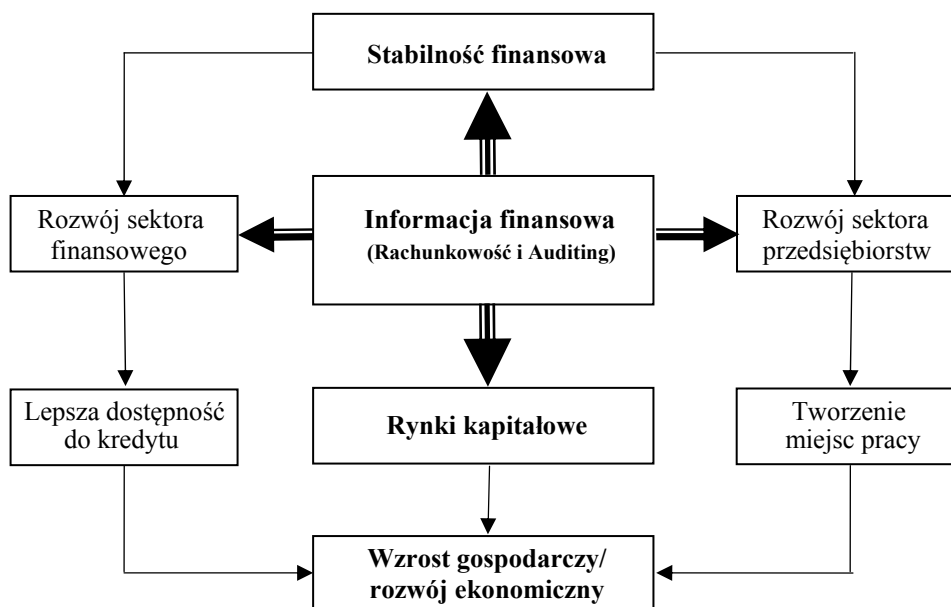
¹⁷ Szeroko na ten temat patrz [Solomon 2007].

¹⁸ Tamże.

1.3.2. Sprawozdawczość finansowa jako czynnik stabilności finansowej i rozwoju ekonomicznego

Oddziaływanie generowanej przez rachunkowość informacji finansowej na poziomie gospodarki jako całości ujawnia się głównie przez wpływ na stabilność finansową¹⁹, powodujący rozwój rynków kapitałowych oraz sektora finansowego i sektora przedsiębiorstw. Każdy z tych czynników, bezpośrednio bądź pośrednio, wpływa na wzrost gospodarczy: rozwój rynków kapitałowych – głównie bezpośrednio, natomiast rozwój sektora finansowego oraz sektora przedsiębiorstw – głównie pośrednio. Rozwój sektora finansowego poprawia dostępność kredytu, zaś wzrost sektora przedsiębiorstw skutkuje większą liczbą miejsc pracy. Lepsza dostępność do kredytu oraz większa liczba miejsc pracy (w połączeniu z rozwojem rynków kapitałowych) skutkują przyspieszeniem wzrostu gospodarczego, co prowadzi do rozwoju ekonomicznego i społecznego. Mechanizm ten zilustrowano na schemacie 1.3.

Schemat 1.3. Rachunkowość i auditing a wzrost gospodarczy



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Hegarty 2006, s. 2].

¹⁹ Stabilność finansowa to stan, w którym pośrednicy finansowi, rynki i infrastruktury rynków łatwo opierają się wstrząsom, bez pozostawiania miejsca dla kumulatywnego procesu pogarszania możliwości alokacji oszczędności na pojawiające się sposobności inwestycyjne (definicja Europejskiego Banku Centralnego [ECB ASA, 2006, s. 39]).

Zauważmy, że opisany przez nas mechanizm oddziaływania informacji finansowej na procesy mikro- i makroekonomiczne oraz na wzrost gospodarczy jest możliwy, o ile informacja ta istnieje, jest należytej jakości i jest dostępna²⁰. Istnienie informacji finansowej wymaga systemów jej ciągłego generowania, jakość zależy od instrumentów i procesów jej generowania i weryfikacji²¹, zaś dostępność narzuca obowiązek wyliczania się z niej przez zarządzających wobec interesariuszy (*accountability*).

Potencjalnie największą siłę oddziaływania na stabilność finansową i rozwój ekonomiczny ma informacja finansowa należytej jakości, przejrzysta, kompletna i powszechnie dostępna. Takich właśnie informacji mają dostarczać zweryfikowane w trybie audytu sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia (*general purpose financial statements*), sporządzane według zasad i norm wyznaczających międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej, ogłaszanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Transparencja (przejrzystość) i wyliczanie się – a w konsekwencji i dostępność – uznawane są też za instrumenty opanowywania zaistniałych kryzysów finansowych oraz zapobiegania kolejnym (Hegarty 2006, s. 1). Stąd uznawanie potrzeby wzmocnienia infrastruktury sprawozdawczości finansowej²², której trzonem są standardy rachunkowości i standardy auditingu. Europejski Bank Centralny proponuje ocenę jakości standardów sprawozdawczości finansowej z perspektywy stabilności finansowej według następujących kryteriów [ECB, 2006, s. 8–13]:

- Kryterium I Poleganie na standardach rachunkowości opartych na zasadach.
- Kryterium II Używanie wiarygodnych i relewantnych wartości.
- Kryterium III Rozpoznanie umiejscowienia i rozmiaru ryzyk.
- Kryterium IV Dostarczanie/emisja porównywalnych sprawozdań finansowych.
- Kryterium V Dostarczanie/emisja klarownych/przejrzystych i zrozumiałych sprawozdań finansowych.

²⁰ Z perspektywy niemieckiej na ten temat patrz [Ballwieser, Kuhner 1994].

²¹ Główne atrybuty jakościowe informacji finansowej to terminowość, wiarygodność, relewantność i porównywalność.

²² Infrastruktura sprawozdawczości finansowej to instytucje i instrumenty, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania sprawozdawczości finansowej. Pojęcie „infrastruktura sprawozdawczości finansowej” używane jest w kręgu angloamerykańskim zarówno w odniesieniu do poziomu makro (patrz [Hegarty 2006, s. 3]), jak i do poziomu mikro (patrz [Freddiemac 2007]). Na gruncie polskim pojęcie to wydaje się – jak dotąd – mało obecne. Hegarty wylicza następujące elementy infrastruktury sprawozdawczości finansowej [Hegarty 2006, s. 3]: (1) standardy sprawozdawczości, (2) ramy formalno-prawne, (3) nadzór, monitorowanie i egzekwowanie, (4) kształcenie i szkolenie, (5) profesja rachunkowców oraz etyka zawodowa, (6) standardy audytu (patrz też [Nowak 2007, s. 130–132]).

Kryterium VI	Portretowanie sytuacji finansowej banków (wyplacalność, zyskowość, płynność).
Kryterium VII	Zbieżność/wyrównanie reguł rachunkowości i zdrowych/rozsądnych praktyk zarządzania ryzykiem.
Kryterium VIII	Promowanie dalekowzrocznego rozpoznawania ryzyk.
Kryterium IX	Unikanie negatywnych i promowanie pozytywnych efektów zewnętrznych, w szczególności dotyczących zachowań banków.
Kryterium X	Wzmacnianie zaufania rynków i władania jednostką (<i>corporate governance</i>).

Stabilność finansowa wymaga, aby sprawozdania finansowe i standardy sprawozdawczości finansowej były dobrami dostępnymi dla wszystkich i aby wszyscy mogli z nich czerpać korzyści.

1.3.3. Sprawozdawczość finansowa jako dobro publiczne

Z ekonomicznego punktu widzenia, dobra bywają klasyfikowane jako prywatne bądź publiczne. Klasyfikacja ta dokonywana jest z uwzględnieniem takich bazowych atrybutów dóbr, jak dostępność konsumpcji i dostępność korzyści z konsumpcji. Dobra ograniczające dostępność konsumpcji i korzyści z niej płynących to dobra prywatne, natomiast dobra dopuszczające innych do konsumpcji i do korzyści z niej płynących to dobra publiczne. Istotę klasyfikacji według atrybutów bazowych oraz przykłady dóbr prywatnych publicznych zilustrowano w tabelach 1.1 i 1.2. Dobra niezaliczane do idealnych dóbr prywatnych bywają traktowane jako szeroko rozumiane dobra publiczne [Kaul, Grynberg, Stern 1999, s. 5].

Tabela 1.1. Konwencjonalna klasyfikacja dóbr

Dobro	Dostęp konkurencyjny (<i>rival</i>)	Dostęp niekonkurencyjny (<i>nonrival</i>)
Niewspółkorzystne (<i>excludable</i>)	Idealne (czyste) dobra prywatne	Sieć Dobra klubowe (współkonsumowalne w ramach klubu)
Współkorzystne (<i>nonexcludable</i>)	Dobra podlegające przepełnieniu albo wyczerpaniu, jednakże dostępne dla wszystkich Niektóre globalne dobra wspólne (orbita geostacjonarna)	Idealne (czyste) dobra publiczne Wartość egzystencjalna Niektóre globalne dobra wspólne (otwarte morza, pas ozonowy)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Kaul, Grynberg, Stern 1999, s. 5].

Tabela 1.2. Dobra prywatne i publiczne według podejścia konwencjonalnego – przykłady

Dobro	Dostęp konkurencyjny (<i>rival</i>)	Dostęp niekonkurencyjny (<i>nonrival</i>)
Niewspółkorzystne (<i>excludable</i>)	Kwadrant 1 Przykłady • chleb • teren • edukacja	Kwadrant 2 Przykłady • badania i rozwój • wiedza niekomercyjna (w rodzaju twierdzenia Pitagorasa) • normy i standardy • system regulacji praw własności • respekt wobec praw człowieka • sygnały telewizyjne
Współkorzystne (<i>nonexcludable</i>)	Kwadrant 4 Przykłady • atmosfera • dzika przyroda	Kwadrant 3 Przykłady • światło księżyca • pokój i bezpieczeństwo/konflikt • prawo i porządek/anarchia • stabilność sfery finansowej/nadmierna zmienność sfery finansowej • stabilność ekonomiczna/słabnący wzrost • potencjał wzrostu i rozwoju (jak choćby wykształcona siła robocza) • efektywne rynki/nieefektywne rynki • niepowstrzymywane/powstrzymywane rozprzestrzenianie się chorób kontaktowych/zlikwidowanie chorób kontaktowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Kaul, Mendoza 2003, s. 82].

W rzeczywistości bazowe atrybuty niektórych dóbr prywatnych są modyfikowane w trybie umowy społecznej, nadając im przez to status nieidealnych dóbr publicznych, co zilustrowano w tabeli 1.3. Ponadto procesy globalizacji spowodowały wyodrębnienie się dóbr publicznych lokalnych (krajowych) i globalnych, co przedstawiono w tabeli 1.4.

Tabela 1.3. Dobra z determinantą społeczną – poszerzona koncepcja dóbr publicznych

Dobro	Dostęp konkurencyjny (<i>rival</i>)	Dostęp niekonkurencyjny (<i>nonrival</i>)	Dobro		
Wykluczające współkorzystność (<i>exclusive</i>)	Kwadrant 1 Dobra prywatne • chleb • teren • edukacja	Kwadrant 2 2A Dobra niekonkurencyjne przekształcone w niewspółkorzystne • opatentowana wiedza o procesach wytwórczych • telewizja kablowa i satelitarna	Niewykluczające współkorzystności (<i>nonexclusive</i>)		
	Domena prywatna	2B Dobra niekonkurencyjne niewspółkorzystne utrzymywane jako współkorzystne bądź w takie przekształcone • telewizja publiczna • system regulacji praw własności • wiedza niekomercyjna (w rodzaju twierdzenia Pitagorasa) • normy i standardy • respekt wobec praw człowieka • jeszcze nierozpoznane „zła” (jak choćby nieodkryte zanieczyszczenia)			
		Domena publiczna		Kwadrant 4 4A Dobra konkurencyjne uczynione (częściowo) niewspółkorzystnymi • atmosfera: pozwolenia na zanieczyszczenia powietrza • zasoby ryb: kwoty połowowe • płatne drogi	Kwadrant 3 Czyste dobra publiczne • światło księżyca • pokój i bezpieczeństwo/konflikt • prawo i porządek/anarchia • stabilność sfery finansowej/nadmierna zmienność sfery finansowej • stabilność ekonomiczna/raptownie słabnący wzrost • potencjał wzrostu i rozwoju/(jak choćby wykształcona siła robocza) • efektywne/nieefektywne rynki • niepowstrzymywane/powstrzymywane rozprzestrzenianie się chorób kontaktowych/zlikwidowanie chorób kontaktowych • wiedza ucieleśniona w lekach
				4B Dobra konkurencyjne utrzymywane jako współkorzystne bądź takimi uczynione • atmosfera • dzika przyroda w rodzaju zasobów ryb • parki publiczne i rezerваты natury • podstawowe wykształcenie i podstawowa opieka zdrowotna dla wszystkich	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Kaul, Mendoza 2003, s. 83].

Tabela 1.4. Dobra publiczne lokalne (krajowe) i globalne

Dobro	Dostęp konkurencyjny (<i>rival</i>)	Dostęp niekonkurencyjny (<i>nonrival</i>)	Dobro
Wykluczające współkorzystność (<i>exclusive</i>)	Kwadrant 1 Dobra prywatne • krajowa bioróżnorodność • języki i tradycje narodowe • krajowe programy edukacji publicznej • krajowe zasoby wody • krajowe programy likwidacji ubóstwa	Kwadrant 2 2A Dobra niekonkurencyjne przekształcone w wykluczające współkorzystność • wiedza komercyjna	Niewykluczające współkorzystności (<i>nonexclusive</i>)
	Kwadrant 4 4A Dobra konkurencyjne uczynione (częściowo) wykluczającymi współkorzystność • terytorium geograficzne: zastrzeżone strefy ekonomiczne w rodzaju ustanowionych w ramach Konwencji ONZ „Prawo morza” • pas ozonowy: cele w zakresie redukcji substancji wyczerpujących ozon • atmosfera: cele bądź kwoty w zakresie redukcji emisji dwutlenku węgla	2B Dobra niekonkurencyjne utrzymywane jako niewykluczające współkorzystność bądź w takie przekształcone • międzynarodowe sieci telekomunikacyjne i transportowe • wiedza niekomercyjna • normy i standardy • respekt wobec praw człowieka • respekt wobec suwerenności narodowej • wielostronne umowy o handlu • harmonizacja języka • globalizacja reklamy stylów życia oraz innych norm społecznych i instytucji	
		Kwadrant 3 Czyste dobra publiczne • światło księżyca • pokój i bezpieczeństwo/konflikt • prawo i porządek/anarchia • stabilność sfery finansowej/nadmierna zmienność sfery finansowej • stabilność ekonomiczna/globalny zastój ekonomiczny • Potencjał wzrostu i rozwoju/(np. wykształcona siła robocza) • efektywne/nieefektywne (zintegrowane) rynki • zrównoważenie środowiskowe • niepowstrzymywane/rozprzestrzenianie się chorób kontaktowych/zlikwidowanie chorób kontaktowych	
	Kwadrant 4B Dobra konkurencyjne utrzymywane jako niewykluczające współkorzystności bądź takimi uczynione • atmosfera • globalna pula genetyczna promująca bezpieczeństwo żywnościowe • elementarna edukacja i opieka zdrowotna dla wszystkich • nieobecność skrajnego ubóstwa		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Kaul, Mendoza 2003, s. 98].

Patrząc na sprawozdawczość finansową przez pryzmat dóbr publicznych i prywatnych, dostrzegamy ją jako dobro publiczne wkomponowane w inne dobra, zależne od rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (efektywność rynków, stabilność sfery finansowej i stabilność ekonomiczna) oraz związane z nimi normy i standardy (w tabelach 1.3 i 1.4 kolor szary). W przypadku ujawnień dla pełnego kręgu interesariuszy jest ona idealnym (czystym) dobrem publicznym stanowiącym element stabilności finansowej i rozwoju ekonomicznego zarówno szczebla lokalnego, jak i globalnego. W przypadku ujawnień ograniczonych do udziałowców jest dobrem klubowym, podobnie jak jej normy i standardy (którym jednak społeczeństwa często nadają status idealnego dobra publicznego)²³.

Generowaniu i upowszechnianiu sprawozdań finansowych towarzyszy charakterystyczny dla produkcji dóbr publicznych „problem gapowicza” (*free-rider problem*). Polega on na tym, że koszty sprawozdawczości finansowej *implicite* ponoszą aktualni udziałowcy (fundatorzy) podmiotu sprawozdawczego, a mogą z niej czerpać nieodpłatnie także pozostali interesariusze, w tym przyszli udziałowcy. Sytuacja ta rodzi tendencję do ograniczania informacji i powstawania jej niedoboru, który jest jedną z form zawodności rynku (*market failure*). Wagę dostatecznej informacji i pożytki wynikające z zapobiegania niedoborowi informacji w systemach działania społecznego, którymi niewątpliwie są rynki lokalne i globalne, dobitnie uświadamia teoria gier na przykładzie „dylematu więźnia” (*prisoner's dilemma*)²⁴. Zatem w następnym rozdziale spojrzymy na naturę i funkcje sprawozdawczości finansowej z perspektywy funkcjonowania społecznego systemu działania i teorii działania komunikacyjnego.

²³ Na temat informacji rachunkowościowej jako dobra publicznego patrz [Bromwich 1992, s. 240–248].

²⁴ Patrz np. [Kaul, Grynberg, Stern 1999, s. 7–8]; w odniesieniu do niekooperacyjnej gry zarządzający-inwestor patrz: [Scott 1993, s. 235–237] oraz [Beaver 1998, s. 31–32].

2. Sprawozdawczość finansowa w świetle funkcjonalnej teorii systemu działania społecznego i teorii działania komunikacyjnego

2.1. SYSTEM DZIAŁANIA SPOŁECZNEGO WEDŁUG TALCOTTA PARSONSA

Jednym z podstawowych nurtów teorii socjologicznej jest funkcjonalizm, ujmujący systemy społeczne jako systemy działania¹. Wśród jego kluczowych przedstawicieli jest socjolog amerykański Talcott Parsons², dla którego system społeczny to każdy względnie trwały wzór interakcji międzyosobowych, a więc społeczeństwo jako całość, ale też jakaś jego część o właściwym sobie wzorze interakcji. Uważa on, że aby przetrwać, każdy system społeczny (rozumiany jako dowolny zorganizowany wzór interakcji) musi pomyślnie realizować cztery funkcje imperatywne³, którymi są ([Parsons 1961, s. 369–372], [Turner 1985, s. 39]:

- adaptacja, a więc pozyskiwanie z otoczenia odpowiednich zasobów oraz ich dystrybucja pomiędzy poszczególne elementy systemu (*Adaptation – A*);
- osiąganie celów, czyli ustalanie priorytetów w wiązce celów i mobilizowanie środków systemu do ich realizacji (*Goal attainment – G*);

¹ Na temat teorii socjologicznej patrz [Turner 2004].

² Talcott Parsons (1902–1979), Amerykanin, jeden z najwybitniejszych i najbardziej wpływowych socjologów XX w. Jego główne prace skoncentrowane są wokół ogólnej teorii działania i systemów społecznych (funkcjonalizm strukturalny), syntetyzującej teorie ze wszystkich nauk społecznych. Jürgen Habermas (1929), najwybitniejszy z żyjących niemieckich filozofów i socjologów, a zarazem jeden z najwybitniejszych w świecie, napisał o Talcocie Parsonsie: „[...] do dziś nie można brać poważnie żadnej teorii społecznej, która przynajmniej nie zajmuje jakiegoś stanowiska wobec Parsonsa” [Habermas 2002, s. 352].

³ Funkcje są realizowane w ramach konkretnych struktur, czyli można mówić o funkcjonalnych konsekwencjach struktur. Takie właśnie przesunięcie emfazy ze struktury na funkcje doprowadziło Parsonsa do sformułowania nowej teorii systemu społecznego. Struktura ma być taka, aby wymagane funkcje były realizowane.

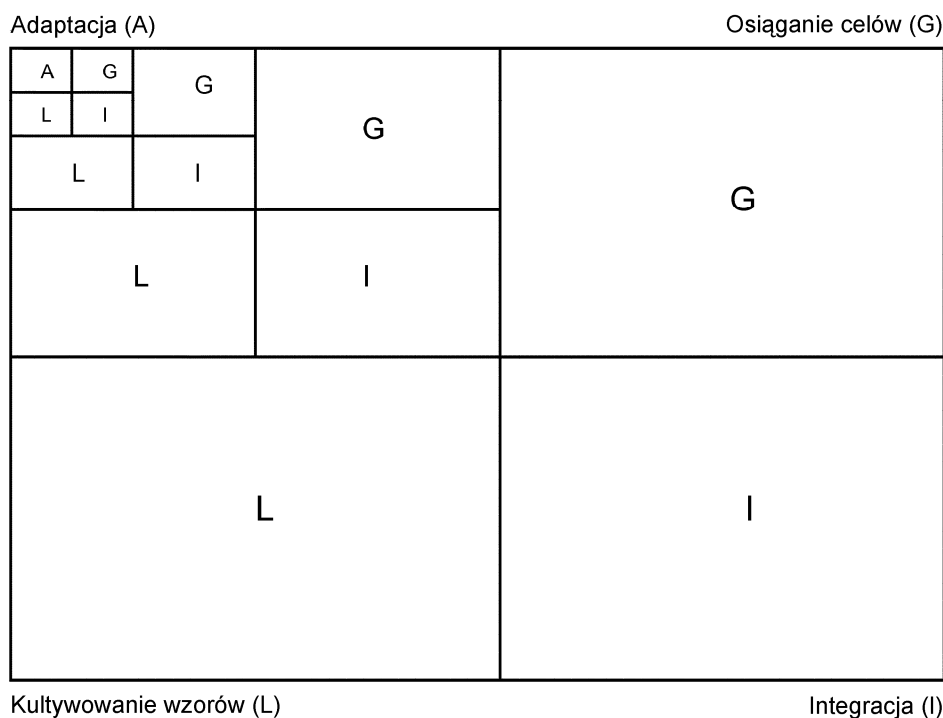
- integracja wewnętrzna, czyli koordynacja oraz utrzymanie właściwych i samopodtrzymujących się relacji pomiędzy elementami systemu (*Integration – I*);
- kultywowanie wzorów, a więc utrzymywanie przez składniki systemu odpowiednich właściwości i charakterystyk oraz regulowanie napięć i deformacji dotyczących elementów i relacji, co odnosi się także do stopnia instytucjonalizacji i jej form (*Latency, pattern maintenance – L*).

W każdym ze wskazanych segmentów-imperatywów funkcjonalnych mają być rozwiązywane problemy tego samego rodzaju co w całym systemie, tj. problemy adaptacji, integracji, osiągania celów oraz kultywowania wzorców. Powstaje zatem swoista struktura funkcjonalna, w której występuje zjawisko samopodobieństwa, czyli – używając języka dynamiki systemów nieliniowych – pojawiają się fraktale⁴. W innym ujęciu system, w którego każdym elemencie powtarza się struktura całości, nazywany jest systemem holograficznym, zatem funkcjonalne podejście do systemu działania społecznego odkrywa jego holograficzną naturę. Morgan [Morgan 1997, s. 107] jednoznacznie wskazuje, że organizacja może mieć charakter systemu holograficznego. Stwierdza on przy tym, że cechy całości zakodowane w każdej jej części pozwalają systemowi „uczyć się i samoorganizować oraz utrzymywać pełne funkcjonowanie całości nawet wtedy, kiedy poszczególne części funkcjonują źle lub zostaną usunięte” [Morgan 1997, s. 107]. Istotę funkcjonalnej koncepcji systemu społecznego zilustrowano za pomocą schematu 2.1, nazywanego też wzorem AGIL. Podkreślmy, że teoria ta wskazuje funkcje konieczne każdego systemu działania społecznego⁵, dotyczy więc także organizacji jako swoistej formy systemu, ujętej w skali mikro lub makro (państwo, grupy państw, ludzkość jako całość).

Parsons traktuje system działania społecznego jako składnik kondycji (natury) ludzkiej (*the human condition*), będącej przejawem uniwersum, które przedstawia świat w całości z perspektywy systemu działania i opisuje za pomocą czterech funkcji imperatywnych. Każdy z subsystemów uniwersum realizuje jeden z czterech imperatywów, tj. A, G, I lub L: subsystem fizykochemiczny – procesy adaptacji, subsystem organiczny – procesy osiągania celów, subsystem działania społecznego – procesy integracji (za pomocą czterech systemów – funkcji imperatywnych), subsystem teliczny – procesy latencji, rozwiązując „ostateczne” kwestie znaczenia i poznania. Subsystemy w działaniach wewnętrznych i we wzajemnych oddziaływaniach wykorzystują generalne media wymiany: subsystem teliczny – ład transcendentny, subsystem działania społecznego – znaczenia symboliczne, subsystem organiczny – zdrowie, system

⁴ Fraktale w strukturze funkcjonalnego modelu systemu społecznego zdają się sugerować przydatność podejścia właściwego dynamice nieliniowej do analizy systemów społecznych. W imperatywach funkcjonalnych można by się dopatrywać atraktorów systemu społecznego, czyli punktów ciężenia, wokół których koncentrują się i do których ostatecznie zmierzają wszelkie działania.

⁵ Szerzej na ten temat patrz także: [Fleischer 2002, s. 144–159].

Schemat 2.1. Funkcjonalny wzór systemów działania społecznego (AGIL)

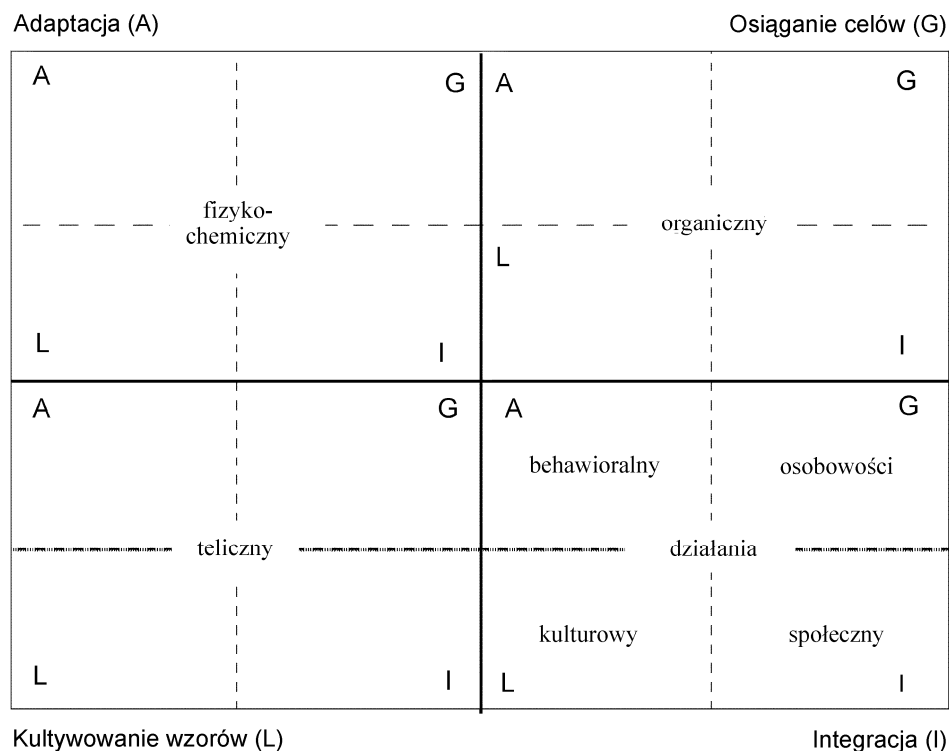
Źródło: [Turner 1985, s. 39–40].

fizykochemiczny – ład empiryczny (prawa materii i energii). Parsons podkreśla, że wyodrębnienie systemu telicznego⁶ zakłada wiarę w istnienie dziedziny rzeczywistości ostatecznej⁷, co nadaje funkcjonalnemu wzorowi uniwersum inny status poznawczy, aniżeli statusy epistemologiczne pozostałych systemów, poddających się poznaniu naukowemu za pomocą metod nauk społecznych. Uniwersum według wzoru AGIL przedstawiono w schemacie 2.2, zaś według wzoru oraz LIGA w schemacie 2.3.

W funkcjonalnej teorii systemu działania społecznego krytyczne znaczenie mają oddziaływania pomiędzy czterema wymienionymi subsystemami funkcjonalnymi. Poszczególne składniki społecznego systemu działania są harmonijnie powiązane poprzez system wzajemnych usług, dających się sprowadzić do wymiany energii i informacji. Oddziaływania energetyczne przenikają kolejno od systemu adaptacji (który jest pierwotnym źródłem energii) do systemu kulty-

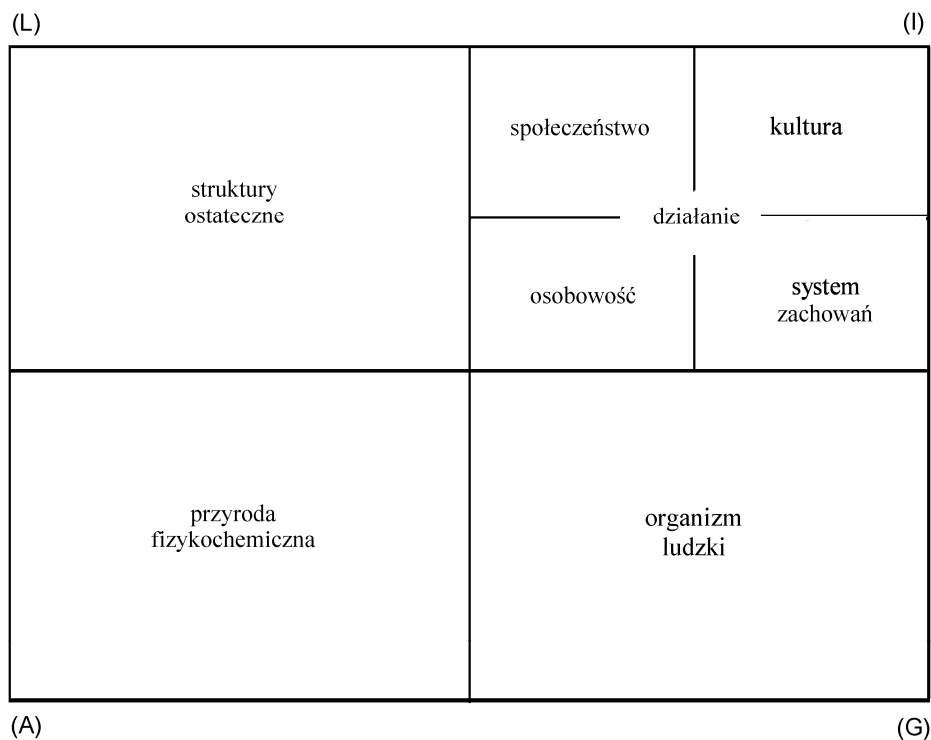
⁶ *Telos* – z greckiego „cel”, „koniec”.

⁷ Patrz: [Habermas 2002, s. 255].

Schemat 2.2. Funkcjonalny wzór systemów uniwersum kondycji ludzkiej: aspekt AGIL

Źródło: [Turner 2004, s. 46–47].

wowania wzorów, zaś oddziaływania informacyjne płyną w przeciwną stronę, tj. od systemu kultywowania wzorów (będącego pierwotnym źródłem informacji), przez system integracji, system osiągnięcia celów, aż po system adaptacji. W ten sposób następuje ukierunkowanie sterowania, nazywane hierarchią cybernetyczną, a to z racji nadrzędnej roli przepływów informacji [Parsons 1961, s. 368–369]. Cały system działania społecznego jest tym samym informacyjnie rozpięty pomiędzy subsystemem adaptacji a subsystemem kultywowania wzorów, przy czym informacja spełnia funkcję koordynującą wobec energii. Charakter generalnych nośników informacji występujących w strumieniach informacyjnych jest pierwotnie determinowany przez imperatywne funkcje systemu, czyli A, G, I, L. Każda z nich warunkuje powstanie właściwego sobie uogólnionego nośnika informacji, który występuje w interakcjach z trzema pozostałymi systemami. Dla adaptacji uogólnionym medium informacji jest pieniądz, dla osiągnięcia celów – władza, dla integracji – wpływ, zaś dla kultywowania wzorów – powinność (wartości).

Schemat 2.3. Funkcjonalny wzór systemów uniwersum kondycji ludzkiej: aspekt LIGA

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Habernas 2004, s. 454–455].

Te cztery uogólnione media informacji występują w przepływach wewnątrzfunkcyjnych i międzyfunkcyjnych, zatem wszystkie występują w obrębie struktury adaptacji, która oddziałuje na pozostałe trzy typy za pomocą pieniądza, te zaś ze swej strony oddziałują na strukturę adaptacji odpowiednio za pomocą władzy, wpływu i powinności⁸. Podkreślimy jednak, że w ramach hierarchii cybernetycznej system niższego szczebla stanowi bazę energetyczną dla systemu szczebla wyższego. Oznacza to, że w systemie działania społecznego energia ma swe źródło w organizmach, które zasilają osobowości, te z kolei zasilają system społeczny, z niego zaś czerpie swą energię system kulturowy. Powstaje w ten sposób cybernetyczna hierarchia sterowania, nazywana też wzorem LIGA, który przedstawiono na schemacie 2.4.

⁸ Zauważmy, że uogólnione media wymiany mogą wystąpić jedynie w postaci symbolicznej, czyli jako znaki.

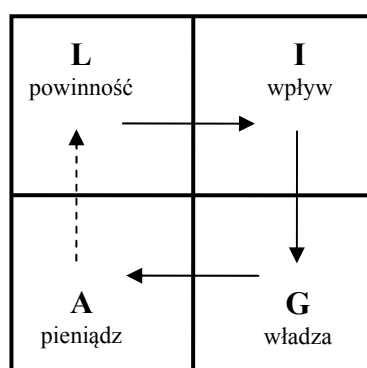
Schemat 2.4. Cybernetyczna hierarchia sterowania w funkcjonalnym ujęciu systemu działania społecznego (LIGA)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Habermas 2002, s. 432].

Istnienie tej hierarchii powoduje, że podsystemy funkcjonalne nie mogą oddziaływać na siebie w dowolny sposób podczas przepływu informacji, ale jedynie w kierunku wyznaczanym przez strzałkę przepływu informacji. Według Parsonsa, strzałka skierowana ku górze wskazuje hierarchię warunków, które dla danego skumulowanego poziomu funkcjonalnego są konieczne, lecz niewystarczające, zaś skierowana w dół – hierarchię warunków regulujących w sensie cybernetycznym. Ruch w dół oznacza regulację coraz większej liczby warunków koniecznych, co czyni możliwą implementację wzorów, planów i programów [Habermas 2002, s. 431–432]). Systemy ułożone wyżej w hierarchii cybernetycznej są względnie obfite w informację, systemy położone niżej posiadają większą energię. W sensie cybernetycznym oznacza to determinizm kulturowy, przejawiający się tym, że wzory kultury są źródłem informacji sterujących dla pozostałych podsystemów.

Zauważmy, iż wzór LIGA uwidacznia odrębność i otwartość systemu działania społecznego. Rozpięty między środowiskiem fizyczno-organicznym a rzeczywistością wartości ostatecznych, funkcjonuje w wyodrębnionym fragmencie czasoprzestrzeni, w powiązaniu i ze środowiskiem, i z rzeczywistością wartości ostatecznych. Zauważmy też, że ani Parsons, ani Habermas zdają się nie podejmować w sposób otwarty kwestii informacyjnego wpływu systemu adaptacji (pieniądz jako miara) na system kultywowania wzorów. Przyjęcie, że taki wpływ istnieje – przynajmniej poza uniwersum kondycji ludzkiej – byłoby zgodne z informacyjnym odczuwaniem organizmu na poziomie osobowości i z faktem reagowania organizmu na środowisko fizyczno-organiczne oraz domykałoby przepływ informacji w ramach danego układu funkcji imperatywnych bez odcinania wpływu pozostałych układów (schemat 2.5) – co zresztą sugeruje wprowadzona przez Parsonsa kwadratura funkcji imperatywnych i jej fraktalność.

Schemat 2.5. Cybernetyczne ukierunkowanie sterowania w ujęciu systemu działania społecznego jako układu informacyjnie domkniętego (LIGAL)



Źródło: Opracowanie własne.

Zauważmy także, że w sensie ontologicznym układ funkcji imperatywnych wskazuje na system działania społecznego jako na byt elementarny, jakby trójpoziomowo złożony względem swych komponentów, z których każdy bezpośrednio sąsiaduje tylko z dwoma innymi (por. [Krzyżanowski 1994, s. 111–112]. Zatem funkcje bezpośrednio sąsiadujące z funkcją rozważaną kreują jej otoczenie, w którym należy ją analizować i interpretować.

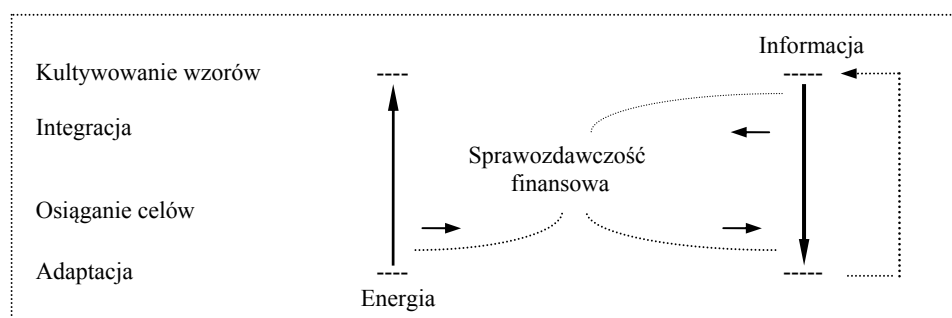
2.2. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA W ŚWIELE TEORII SYSTEMU DZIAŁANIA SPOŁECZNEGO

Rachunkowość – w której jedno z kluczowych miejsc zajmuje sprawozdawczość finansowa – definiowana jest jako system pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej. Funkcjonalna teoria systemu działania społecznego ukazuje kluczową rolę informacji w kształtowaniu zasobów i przepływów energii. Efektywny wpływ na te przepływy i zasoby wymaga ich znajomości, co staje się możliwe dzięki pomiarowi. Pomiar zasobów i przepływów szeroko rozumianej energii oraz ich społecznych determinant zajmuje się właśnie rachunkowość. Patrząc zatem z perspektywy socjologicznej, można powiedzieć, że rachunkowość polega na pomiarze energii⁹ w społecznym systemie działania oraz włączaniu

⁹ I powinności z nią związanych, przy czym chodzi tu o energię w postaci czystej (pola) lub energię uwięzioną w nieożywionych i ożywionych zasobach substancjonalnych. Stosownie do fundamentalnej zależności $E = mc^2$, zasoby materialne są równoważne energii.

wyników tego pomiaru do strumienia oddziaływań informacyjnych. Uwzględniając ponadto charakterystyczną dla systemów społecznych tendencję do utrwalania (instytucjonalizacji) powtarzalnych wzorów postępowania, spodziewać się można powstania pewnych wzorców dokonywania pomiarów energii i komunikowania ich wyników, czyli powstania standardów pomiarowych i sprawozdawczych. Ten wniosek w szczególności odnosi się do sprawozdawczości finansowej i można go zilustrować, wykorzystując cybernetyczne ukierunkowanie sterowania w systemie działania społecznego, co zaprezentowano na schemacie 2.6.¹⁰

Schemat 2.6. Sprawozdawczość finansowa w systemie działania społecznego z domknięciem informacyjnym (LIGAL)



Źródło: Opracowanie własne.

Aby wyniki pomiaru mogły być efektywnie włączane do strumienia oddziaływań informacyjnych, muszą nie tylko dostatecznie dobrze oddawać obserwowaną rzeczywistość, lecz także przybierać postać pasującą do właściwości tegoż strumienia. Ta zaś zmienia się, jak wiemy, w zależności od obsługiwanej funkcji. Stosownie do funkcjonalnej teorii uogólnionych środków wymiany, w systemie adaptacji informacja przybiera postać pieniądza, czyli jest to informacja skwantyfikowana i wyrażona w jednostkach pieniądza. Przepływ energii w społecznych systemach działania jest bowiem, według funkcjonalisty, koordynowany – w aspekcie adaptacji – za pomocą symboli wyrażonych pieniądzem. Nic więc w dziwnego, że pieniądz stał się generalną jednostką miary stosowaną przy rachowaniu stanów i przepływów zasobów i towarzyszących im zobligowań.

Z drugiej strony ten fakt sugeruje, iż rachunkowość – łącznie ze sprawozdawczością finansową – jest immanentną częścią imperatywnej funkcji adaptacji, czyli kwestią gospodarowania, niezależnie od tego, w obrębie jakiego rodzaju systemu ono się odbywa – w systemie adaptacji, osiągnięcia celów,

¹⁰ Patrz też [Nowak 1998, s. 32–33].

integracji czy kultywowania wzorów. Funkcjonalna wizja systemów społecznych objaśnia więc powszechną obecność rachowania wszędzie tam, gdzie zachodzą procesy adaptacji-gospodarowania, tj. w obrębie każdej z funkcji imperatywnych i na różnych szczeblach hierarchii systemów społecznych. Zatem sprawozdawczość finansowa powinna wystąpić nie tylko przy realizacji funkcji adaptacji (domena zasobów i struktur ekonomicznych – obszar pieniądza), ale także przy realizacji funkcji osiągania celów (domena struktur rządzących – obszar władzy), integracji (domena struktur scalających – obszar wpływów kształtujących i podtrzymujących „normalne” wzory instytucjonalne¹¹ oraz niwelujących bądź usuwających ich „dewiacje”) oraz kultywowania wzorów (obszar powinności, czyli inaczej obszar wartości). Zatem właśnie socjologiczna perspektywa funkcjonalna unaocznia konieczność występowania rachunkowości w jednostkach niezorientowanych na zysk, m. in. takich jak władze państwowe i lokalne. Rachowanie bowiem współwarunkuje prawidłowość realizacji funkcji adaptacyjnej w społecznym systemie działania. Zwróćmy jeszcze uwagę, że obecność adaptacji w każdym z segmentów funkcjonalnych systemu społecznego sugeruje potrzebę zespalandy wyników pomiaru w celu uzyskania obrazu całości, co wskazuje na występującą w rachunkowości konsolidację jako na zjawisko obiektywne.

Do tego, co dotąd zostało powiedziane o konsekwencjach funkcjonalistycznego spojrzenia na rachunkowość, dodajmy jeszcze i to, że system rachunkowości jest także systemem działania społecznego, będącym częścią systemu nadrzędnego. Rachunkowość bowiem to nie tylko zbiór procedur i wzorów, lecz także ludzie, posługujący się nimi w swych działaniach. Rachunkowość „bez rachunkowców nie ma celu ani odrębnego istnienia” [Godfrey, Hodgson, Holmes, Tarca 2006, s. 439]. Zatem system rachunkowości, łącznie ze sprawozdawczością finansową, musi realizować imperatywy funkcjonalne, obejmujące adaptację, osiąganie celów, integrację i kultywowanie wzorów. Adaptacja w systemie rachunkowości to w pierwszym rzędzie kwestia organizmów ludzi bądź grup ludzi i dostępnych im narzędzi, osiąganie celów to ludzkie osobowości, integracja to interakcje społeczne wiążące osoby, kultywowanie wzorów (wartości) to rzecz kultury i jej symboli. O wszystkich tych atrybutach systemu rachunkowości wzmiankują jego badacze, ale z reguły poprzestają jedynie na stwierdzeniu ich występowania, bez próby objaśnienia.

Przyjrzyjmy się jeszcze pokrótce hierarchicznym powiązaniom systemu rachunkowości. Jeśli przyjąć, że na centralnym szczeblu hierarchii systemów działania społecznego znajduje się państwo, to oczywiste jest, że nadrzędnym regulatywem informacji koordynującej przepływy energii i sposoby działania jednostek składowych jest jego człon L, czyli jego system kultywowania wzorów.

¹¹ Przypomnijmy, że instytucjonalizacja odnosi się do tworzenia względnie stabilnych wzorów interakcji w systemie społecznym, instytucje zaś to względnie stabilne wzory interakcji.

Zatem wzorce tworzone i podtrzymywane w skali państwa będą oddziaływać na struktury wzorów jednostek składowych na mocy praw obiektywnych, zasadniczo niezależnych od woli ludzi. Odnosi się to również do rachunkowości, która w praktyce funkcjonuje na danym szczeblu z wykorzystaniem wzorców pomiarowych i sprawozdawczych, pochodzących z systemów wyższego rzędu. Oznacza to następującą sekwencję: zakładowy system rachunkowości wykorzystuje wzorce systemu branżowego, system branżowy wzorce systemu państwowego, ten zaś kształtuje swe wzorce z uwzględnieniem ponadpaństwowych wzorców regionalnych, które czerpią z wzorców światowych. Podkreślimy, iż jest to sekwencja konieczna, wynikająca z obiektywnej natury systemu działania społecznego. W tym sensie jest ona właściwie niezależna od świadomości i woli osób, a także od tego, czy wzorce mają charakter normy prawnej, czy normy zawodowej. Inną nieco kwestią jest natomiast rola woli osób w regulacji przepływów strumienia informacji koordynującej.

2.3. FUNKCJONOWANIE SPOŁECZNEGO SYSTEMU DZIAŁANIA W UJĘCIU JÜRGENA HABERMASA – TEORIA DZIAŁANIA KOMUNIKACYJNEGO

Teoria Parsonsa stała się jednym z punktów wyjścia dla Jürgena Habermasa, który rozwinął ją i wykorzystał do określenia podstawowego problemu współczesnych społeczeństw oraz sformułował podejście do jego rozwiązania. Idee i koncepcje Habermasa dotyczące tych zagadnień przedstawimy pokrótce, wykorzystując głównie prace: [Frank 2007], [Habermas 1979], [Habermas 1999], [Habermas 2002], [Szahaj, Nowakowski 2005, s. 106–110], [Hensoldt 2007, s. 72–85], następnie podejmiemy próbę określenia podstawowego problemu współczesnej sprawozdawczości finansowej (i rachunkowości) w kontekście owych koncepcji i idei.

Talcott Parsons uważał, że społeczeństwa potrzebują integracji i że najważniejszym problemem współczesnych społeczeństw jest sposób osiągania ładu społecznego. Habermas również sądzi, że współczesne społeczeństwa potrzebują integracji, jednak uważa, że ich najistotniejszym problemem jest tworzenie warunków do zapewniania ładu, rokującego największe nadzieje dla społeczeństwa. Za taki sposób uważa zrodzoną w czasach oświecenia koncepcję demokracji uczestniczącej, opartej na prawach jednostki i kierowanej w trybie poważnej rozmowy (racjonalnego dyskursu)¹². Sposób ten wykorzystuje czynność mówienia i jej zdolności do wywoływania działania. Habermas utrzymuje, że

¹² Cechą tej liberalnej demokracji jest to, że w jej ramach nawet najbardziej sensowny argument pozostaje chwiejny.

aby przekonać słuchacza do działania w określony sposób, mówiący może odwoływać się do sankcji albo przytaczać racjonalne argumenty. W pierwszym przypadku słuchacz będzie potraktowany instrumentalnie, gdyż mówiący podejmuje jedynie działanie strategiczne, poprzez które chce doprowadzić słuchającego do podjęcia określonej decyzji. W drugim mówiący uwzględni podmiotowość słuchającego i podejmie działanie komunikacyjne, dążąc do porozumienia z nim, czyli do autonomicznego uznania przez słuchacza stanowiska mówiącego za własne.

Tak więc głównym problemem współczesnych społeczeństw jest, według Habermasa, tworzenie warunków do prowadzenia uwzględniającego prawa jednostki racjonalnego dyskursu, mającego służyć osiągnięciu porozumienia i utrwaleniu demokracji uczestniczącej. Sam proces osiągnięcia porozumienia¹³ Habermas nazywa działaniem komunikacyjnym (*communicative action*). Następuje ono poprzez interakcję aktów mowy¹⁴. Habermas uważa, że komunikowanie stanowi sedno każdego działania¹⁵ i zaburzenia w nim prowadzą do kryzysu społecznego. W zaawansowanych społeczeństwach kapitalistycznych doszło do znaczącego osłabienia („kolonizacji” w terminologii Habermasa) działania komunikacyjnego, będącego przecież rdzeniem integrującej roli komunikowania, czyli do osłabienia procesu osiągnięcia porozumienia, co spowodowało kryzys legitymacji¹⁶ pieniądza oraz władzy i innych instytucji społecznych, w tym państwa narodowego. Podkreślmy, że legitymacja to w rozumieniu Habermasa „poczucie obywateli, że instytucje społeczne, w ramach których żyją, są właściwe, życziwe i w ich najlepszym interesie oraz że zasługują na ich poparcie, lojalność i przywiązanie” [Frank 2007, s. 1]. Zauważmy, że choć legitymacja jest związana z ładem społecznym, to jednak jej uwzględnienie przenosi akcent z głównego zagadnienia na pewien jego aspekt. Takiego właśnie przeniesienia dokonuje Habermas, pozostając w ramach demokratycznego kapitalizmu¹⁷.

¹³ Wzajemnego zrozumienia, wspólnego rozumienia, podzielanego uznania, powszechnego uznania.

¹⁴ Teoria aktów mowy opiera się na spostrzeżeniu, że za pomocą języka można nie tylko przekazywać informacje, lecz także tworzyć fakty społeczne. Zorientowana jest ona na wyjaśnienie ogólnych okoliczności i sposobów performatywności (sprawczości) wypowiedzi. Wypowiedź performatywna jest zdaniem, w którym realizowana akcja jest wykonywana przez samą wypowiedź. Na przykład: „Przyrzekam ci, że przyjdę jutro” – słowa tego zdania realizują istotne działanie, mianowicie za akt przyrzeczenia.

¹⁵ Niektórzy filozofowie, krytykując teorię Habermasa, podkreślają, że działań komunikacyjnych nie da się wyjaśnić bez odwołania do perspektywy transcendentnej [Hensoldt 2007, s. 95]. Por. ze schematami 2.2 i 2.3.

¹⁶ Prawomocności, upelnomocnienia.

¹⁷ Który uważa za „niedokończony projekt”, potrzebujący określenia form idealnych, do których społeczeństwa mogą aspirować (ich wskazanie jest – według niego – rolą teoretyków społeczeństwa).

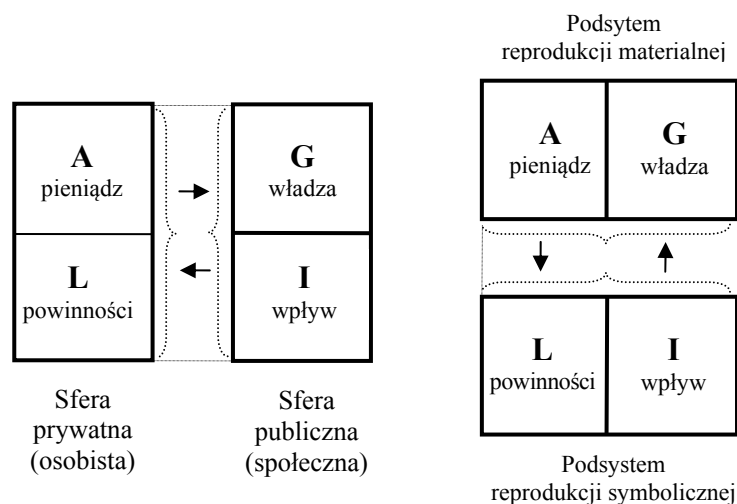
Teoria działania komunikacyjnego Habermasa dotyczy zarówno okoliczności kryzysu legitymacji, jak i warunków jej odbudowy. Okoliczności kryzysu legitymacji stanowią rdzeń teorii działania komunikacyjnego i obejmują warunki wystąpienia kolonizacji działania komunikacyjnego oraz mechanizmy osłabiania legitymacji przez kolonizację. Warunki odbudowy koncentrują się na sposobach zwiększenia zdolności porozumiewania się, co może nastąpić dzięki racjonalnej regeneracji głębokich, generatywnych struktur językowych, które są czynnikami warunkującymi możliwość angażowania i skłaniania do wzajemnego zrozumienia. Oznacza to koncentrację na warunkach potencjalnie adekwatnych w procesie realizacji idealizujących założeń sytuacji wypowiedzi¹⁸, która jest niezbędna z punktu widzenia interakcji komunikacyjnej (odbudowującej wartości i wpływy) i restaurującej legitymację.

W dalszym ciągu naszych rozważań zarysujemy rdzeń teorii działania komunikacyjnego, czyli koncepcję okoliczności kryzysu legitymacji, której użyjemy następnie do sformułowania głównego problemu współczesnej sprawozdawczości finansowej (rachunkowości).

Legitymizacyjny kryzys społeczeństwa Habermas nazywa „kolonizacją świata życia przez systemy”. Opisuje go, posługując się zrewidowaną przez siebie wersją Parsonsa funkcjonalnego wzoru działania społecznego. Oryginalny wzór Parsonsa został przedstawiony w schemacie 2.1, opisano również sposób powiązania poszczególnych elementów wzoru i mediów generalnych występujących w tych powiązaniach. Tutaj powtórzmy jedynie, że A jest funkcją adaptacji, wykorzystującą pieniądź jako medium generalne, G funkcją osiągania celów, wykorzystującą władzę jako medium generalne (w demokracji o zakresie władzy rozstrzyga uzyskana liczba głosów), I funkcją integracji, wykorzystującą wpływ jako medium generalne, zaś L funkcją kultywowania strukturyzujących wzorów kulturowych, wykorzystującą powinność (wartości) jako medium generalne.

Wzór Parsonsa (AGIL) wyjaśnia stabilność społeczeństwa, przy czym równowaga społeczna osiągana jest poprzez wzajemne powiązanie i jednoczesną realizację funkcji wzoru. Habermas łączy je w pary, uzyskując przez to nowe perspektywy funkcjonowania systemów działania społecznego. Połączenie A i L oraz G z I pozwala na wyodrębnienie sfer prywatnej i publicznej, albo – innymi słowy – osobistej i społecznej, natomiast A i G oraz I z L prowadzi do wyodrębnienia dwóch podsystemów reprodukcji społeczeństwa, tj. podsystemu reprodukcji materialnej i podsystemu reprodukcji symbolicznej. Wyróżnione przez Habermasa sfery i podsystemy przedstawiono w schemacie 2.7, ilustrującym także ich wzajemne relacje.

¹⁸ Wypowiedź różni się od zdania tym, że jest oceniana według ważności porozumiewawczej, zdanie – według ważności gramatycznej.

Schemat 2.7. Sfery i podsystemy systemu działania społecznego według Habermasa

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Frank 2007, s. 3].

Zauważmy, że sfera prywatna stanowi domenę pieniądza i skutkujących powinnościami wartości, zaś sfera publiczna – domenę władzy i wpływów (realizowanych poprzez określanie norm bezpośrednio regulujących zachowania). W kategoriach czasu sfera prywatna wyznacza stan początkowy, zaś publiczna stan docelowy, natomiast w kategoriach przestrzeni podsystem reprodukcji symbolicznej oznacza wewnętrzną (wnętrze), zaś podsystem reprodukcji zewnętrzną (otoczenie)¹⁹. Każdy z podsystemów ma właściwy sobie typ racjonalności: dla podsystemu reprodukcji materialnej jest to racjonalność instrumentalna, dla reprodukcji symbolicznej – racjonalność komunikacyjna. Racjonalność instrumentalna obejmuje skuteczność, sterowanie, kalkulowalność i przewidywalność, zaś racjonalność komunikacyjna odnosi się do osiągnięcia konsensu poprzez używanie wiedzy w działaniach komunikacyjnych.

Funkcje podsystemów realizowane są poprzez działania²⁰. Spójność podsystemu reprodukcji materialnej utrzymywana jest poprzez funkcjonalne scalanie

¹⁹ Dychotomie te odwzorowują sytuację osiągania celów z jednoczesnym zachowaniem granic – patrz: [Habermas 2002, s. 438–441].

²⁰ Habermas wyróżnia cztery kardynalne ujęcia działania [Habermas 1999, s. 159–190]. Pierwszym jest **działanie teleologiczne**, w którym samotny aktor podejmując ukierunkowane decyzje urzeczywistnia cel bądź sprawia wystąpienie pożądanego stanu. Odmianą działania teleologicznego jest działanie strategiczne, w którym zorientowany na cel aktor uwzględnia oczekiwanie decyzji co najmniej jeszcze jednego celowo działającego samotnego aktora (sukces każdego z nich może zależeć od kooperacji). Drugim jest **działanie regulowane przez normy**,

rezultatów działań, z wyłączeniem świadomości jednostek, niezależnie od ich orientacji na działanie zespołowe, przy czym koordynacja działań następuje w trybie ugody (kompromisu). Spójność podsystemu reprodukcji symbolicznej podtrzymywana jest poprzez koordynację planów działania w trybie zgody (konsensu) lub wpływu oraz poprzez świadomą orientację jednostek na działania, u podstaw czego tkwi proces wzajemnych oddziaływań osób wykorzystujących symboliczne, kulturowe formy sensu. Podsystemowi reprodukcji materialnej przynależy działanie strategiczne, ze swej istoty nastawione na sukces. Działanie komunikacyjne jest właściwe podsystemowi reprodukcji symbolicznej i ze swej istoty jest zorientowane na porozumienie. Obydwa działania opierają się na zasobach symbolicznych podsystemu reprodukcji symbolicznej i są realizowane głównie poprzez interakcję językową.

realizowane przez członków grupy społecznej orientujących się wedle wartości wspólnych. Normy wyrażają zgodę istniejącą w grupie społecznej, a stosowanie się do normy oznacza spełnienie uogólnionego oczekiwania co do zachowań (samotny aktor w danej sytuacji stosuje się do normy albo ją narusza). Trzecim jest **działanie dramaturgiczne**, realizowane nie przez pojedynczego aktora czy członka grupy społecznej, lecz przez uczestników interakcji, będących dla siebie nawzajem publicznością, wobec której się prezentują. Aktor dokonuje samoprezentacji, odsłaniając swą podmiotowość w sposób zamierzony i wywołując u swej publiczności określony obraz (wrażenie) siebie. Interakcja kształtowana jest poprzez regulowanie wzajemnego dostępu do zawsze własnej podmiotowości (myśli, uczuć, nastawień, zamiarów, życzeń etc.). Czwartym jest **działanie komunikacyjne**, realizowane przynajmniej przez dwa podmioty zdolne do mówienia i działania, które chcą koordynować plany działania, i tym samym działania, starając się dochodzić do porozumienia na tematy odnoszące się do związanej z działaniem sytuacji poprzez wchodzenie w stosunki interpersonalne za pomocą środków werbalnych (język) lub pozawerbalnych. Owo dochodzenie do porozumienia przybiera postać interpretacji, dotyczącej głównie negocjowania definicji sytuacji, odnośnie których to definicji możliwy jest konsens.

Działanie teleologiczne (wraz z działaniem strategicznym) zakłada relację między aktorem i istniejącym światem stanów rzeczy, co oznacza przyjęcie założenia o istnieniu tylko jednego świata, mianowicie **świata obiektywnego**. Aktor ma mniemanie o świecie i zamiary wobec świata, które można oceniać według kryteriów prawdziwości (mniemania) oraz skuteczności (realizacji zamiaru). Działanie regulowane przez normy zakłada istnienie dwóch światów, mianowicie **świata obiektywnego** oraz **świata społecznego**, co pozwala na odróżnienie w sytuacji działania warunków i środków od wartości. Sam aktor nie jest światem, ale wchodzi w relację ze światem obiektywnym i z aktorami świata społecznego (poprzez uregulowane normatywnie interakcje). Działanie regulowane przez autoprezentację zakłada istnienie zarówno światów obiektywnego i społecznego, jak i **świata subiektywnego**, do którego odnosi się aktor, gdy działając, sam siebie lokuje na scenie. Działanie komunikacyjne, regulowane przez zgodę, zakłada istnienie nie tylko światów: obiektywnego, społecznego i subiektywnego, lecz także istnienie **medium językowego**, w którym odzwierciedlają się relacje aktora ze światem jako takie. W działaniu tym występuje troistość odniesień do świata, w równym stopniu uwzględniająca rolę (funkcje) języka właściwe każdemu z pozostałych modeli działania, czyli rolę: (a) medium pośredniczącego w dochodzeniu do kompromisu stron mających na uwadze jedynie realizację własnych celów (działanie teleologiczne), (b) medium transmisji wartości kulturowych i konsensualizacji stron aktualizujących istniejące już porozumienie normatywne (działanie regulowane przez normy), (c) medium autoprezentacji (działanie dramaturgiczne).

Dokonując koordynacji planów działania komunikacyjnego ludzie sięgają po porozumienie jako instrument o wyjątkowej sile pobudzającej. Podczas działania strategicznego nie wykorzystują potencjału tkwiącego w komunikacji opartej na wzajemnym uznaniu rozumienia zorientowanego na działanie. Zamiast tego działając strategicznie ludzie wchodzą w relacje bez intencji osiągania zgody bądź wzajemnego zrozumienia, a jedynie z chęcią osiągania z góry nakreślonych celów niezwiązanych z osiągnięciem porozumienia. Realizacja specyficznych intencji osób wymaga od działania strategicznego połączenia z działaniem komunikacyjnym i manipulowania podzielanym rozumieniem w prywatnym interesie. Z tego punktu widzenia, według Habermasa, działanie strategiczne „pasożytuje” na działaniu komunikacyjnym, bowiem jedynie w procesie komunikacji mogą realizować się niezastępowalne formy integracji społecznej, co sprawia wyjątkowa moc spajająca podzielanego rozumienia.

Jak to zostało powiedziane, Habermas – podobnie jak Parsons – przywiązuje wagę do integracji, będącej częścią sfery publicznej, funkcjonującej w obszarze reprodukcji symbolicznej i warunkującej docelowy stan wnętrza systemu działania społecznego. Z tej perspektywy szczególnie interesują go relacje między podsystemem reprodukcji materialnej, który nazywa światem systemów (zasobów i władzy), a podsystemem reprodukcji symbolicznej, który określa jako świat życia (niem. *Lebenswelt*, ang. *lifeworld*)²¹.

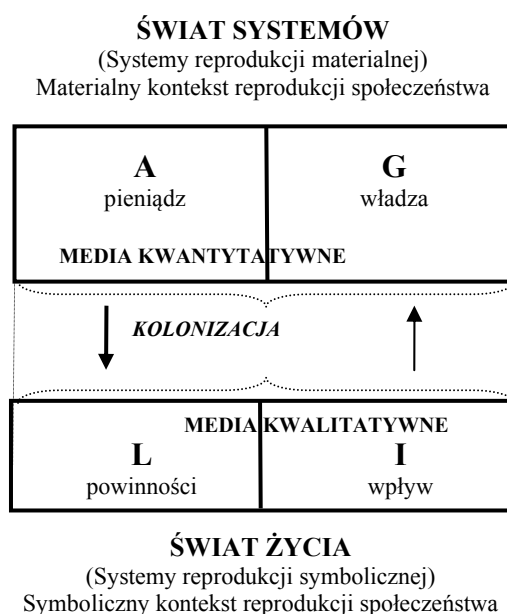
Idąc dalej, odkrywa nierównowagę wzajemnych oddziaływań tych podsystemów-swiatów. Wiąże się to z kluczowym spostrzeżeniem dotyczącym natury mediów, na którym opiera się jego teoria działania komunikacyjnego. Habermas zauważył, że media świata systemów mają charakter kwantytatywny (pieniądz i mierzona liczbą uzyskanych głosów demokratyczna władza), zaś media świata życia mają charakter jakościowy kwalitatywny (wpływ i powinność).

Media kwantytatywne (pieniądz i władza) nie stanowią instrumentów porozumienia, są niekomunikacyjne, choć należą do mediów sterowania. Kierowanie się nimi w sytuacji społecznej oznacza, że mający ich więcej wygrywa, co definitywnie rozstrzyga tę sytuację, bez jej kontynuacji. Za pośrednictwem tych mediów nie można bowiem osiągnąć porozumienia. Jako wielkości o różnej naturze media kwantytatywne (ilościowe) i media kwalitatywne (jakościowe) są niedodawalne (nieaddytywne), nie mogą więc sumować się i kreować medium

²¹ Jedno z centralnych pojęć teorii Habermasa. Uczestnictwo w świecie życia jest współuczestnictwem i oznacza dzielenie rozpowszechnionego poczucia tego, kim „my” jesteśmy. Na gruncie filozofii i socjologii świat życia jest pojmowany jako świat „żywy”, istniejący przed umyślnym odwzorowaniem bądź umyślną analizą. Świat życia jest, według Habermasa, pewnym środowiskiem – tłem dla kompetencji, praktyk i postaw reprezentowalnych w kognitywnym horyzoncie osoby. Jest to dziedzina nieformalnego, ugruntowanego w kulturze porozumienia i obszar wzajemnych dostosowań. Aby konstruować tożsamość, definiować sytuacje (najlepiej w trybie porozumienia, ale także w trybie negocjacji), koordynować działanie czy kreować solidarność społeczną, w nieunikniony sposób sięgamy do zwyczaju i tradycji kulturowych, bytujących w świecie życia.

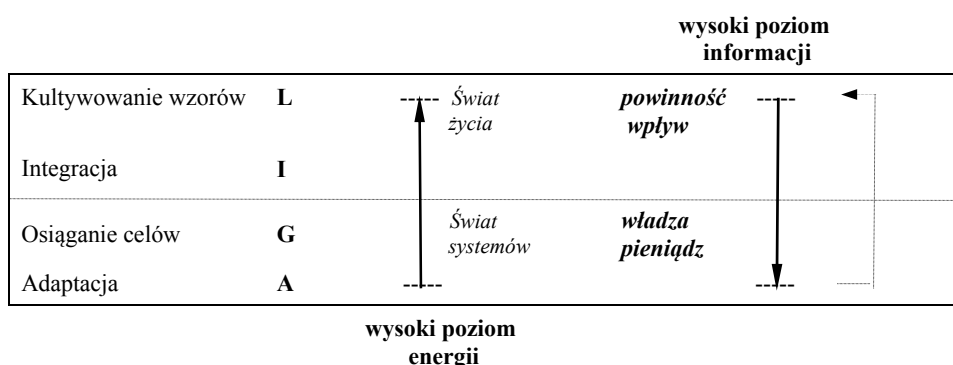
łączonego. Jedno z nich może natomiast wchodzić w dotychczasowe obszary funkcjonowania drugiego, ograniczając pole jego występowania. Zjawisko to Habermas nazwał kolonizacją jednego ze światów systemu działania społecznego przez media drugiego ze światów. Współcześnie kolonizacja odnosi się – według obserwacji Habermasa – do zawężania przez media kwantytatywne obszaru działania mediów kwalitatywnych (patrz schematy 2.8 i 2.9).

Schemat 2.8. System działania społecznego według Habermasa: świat życia i świat systemów



Źródło: Opracowanie własne.

Schemat 2.9. Kolonizacja w systemie działania społecznego z perspektywy wzoru LIGAL



Źródło: Opracowanie własne.

Kolonizacja świata życia przez media świata systemów oznacza, że w sytuacjach społecznych, w których dotąd operowały jakościowe media komunikacyjne (I i L), zaczynają dominować ilościowe media świata systemów (A i G). Zamiast rozwijać działanie komunikacyjne, rozmawiać o różnicach i dochodzić do porozumienia, jedna strona dominuje nad drugą z racji zgromadzenia większej kwoty pieniędzy bądź zebrania większej liczby głosów. Tym sposobem, kolonizacja zmniejsza pole operowania mediów komunikacyjnych (jakościowych)²² i powoduje, że w większym stopniu życie społeczne zależy od mediów niekomunikacyjnych (ilościowych). Jednakże – i w tym tkwi sedno sprawy – legitymacja mediów ilościowych ostatecznie zależy od mediów jakościowych. Wartość pieniądza oraz głosów wymaga bowiem stałego potwierdzania poprzez wpływ i powinność²³; jeśli tego zabraknie, media A i G stają się bezwartościowe. Pieniądze i głosy są przecież warte tyle, ile wartości przypisze im się w trybie podzielanego uznania, które w jakimś momencie może być wycofane.

Kryzys – w rozumieniu Habermasa – występuje, gdy media jakościowe (wpływ i powinność) są zbyt słabe, aby legitymizować media ilościowe. Mamy więc do czynienia z rozprzęgnięciem sterujących mediów świata systemów i konsensujących mediów świata życia. Co prawda media systemowe zawsze pasożytują na świecie życia, ale zjawisko to nasila się na skutek rozwoju gospodarki rynkowej²⁴. Jednak rujnując reprodukcję symboliczną, reprodukcja materialna podcina swe korzenie. Ponowna legitymacja mediów systemowych jest więc możliwa – i to stanowi główną przesłankę Habermasa – jedynie na poziomie świata życia i za pomocą jego mediów. Legitymacja systemów reprodukcji materialnej zależy od świata życia i jest to zależność jednokierun-

²² W tym sensie, że członkowie społeczności mają coraz mniej miejsca do działania komunikacyjnego, jak gdyby w ograniczonej czasoprzestrzeni systemu działania społecznego pole świata życia kurczyło się, a rozprzestrzeniało się pole świata systemów.

²³ Uczestnictwo w świecie życia i ciągle działanie komunikacyjne powodują, że powinności wynikające z przywiązania do wartości są wciąż na nowo potwierdzane, a tym samym baza wpływu ciągle jest odnawiana. Świat życia jest więc procesem i istnieje jedynie w dynamice.

²⁴ Jako przykład kolonizacji współczesnego świata życia przez media systemowe Habermas opisuje zjawisko jurydyfikacji (*juridification*). Sprawiedliwość w świecie życia zależy od podzielanego poczucia tego, co właściwe, zważywszy na to, kim jesteśmy i w co wierzymy. Jednakże tak ujmowana sprawiedliwość zaczęła być „kolonizowana” przez abstrakcyjne zasady prawa formalnego, skutkiem czego decyzje sędziów odwołują się do tychże – niewyrośniętych w świecie życia – zasad. Zatem w trybunale prawo i procedura prawna odprzęgła się od zdroworozsądkowego (świat życia) rozumienia tego, co sprawiedliwe, uczciwe i właściwe. Zjurydyfikowane prawo stało się systemem kolonizującym świat życia. Innym przykładem kolonizacji jest przekształcenie „obywatela” w „klienta” państwa. Obywatel to ktoś, kto pyta, co może dla państwa zrobić, a nie, co państwo może zrobić dla niego. Obywatelskość bazuje na odpowiedzialności w takim samym stopniu, co na prawach. Jednakże we współczesnych demokracjach kapitalistycznych politycy traktują ludzi bardziej jako podatników niż jako obywateli. Gdy obywatel staje się podatnikiem, odpowiedzialność wychodzi poza nawias. Państwo przestaje być źródłem podzielanej tożsamości, a staje się mniej czy bardziej efektywnym dostawcą usług.

kowa – tylko świat życia czyni ją możliwą. Podstawowy proces świata życia to działanie komunikacyjne, które jest jedynym sposobem osiągania porozumienia. Ono i tylko ono ma zdolność regeneracji wpływu i powinności (wartości). Ilościowe media systemowe, pieniądz (a także informacja finansowa) i władza mogą jedynie wyrażać wpływ i powinność, ale nie mogą ich generować.

Proces porozumienia jest możliwy dzięki kompetencji komunikatywności. Kluczową rolę w komunikacji odgrywa język, którego sensem istnienia (celem, *telos*) jest osiąganie porozumienia. Drogą wzmocnienia i zwiększenia zakresu porozumienia jest, według Habermasa, racjonalna regeneracja głębokich, generatywnych struktur językowych, będących ogólnoludzkimi czynnikami warunkującymi możliwość angażowania we wzajemne zrozumienie i skłaniania do porozumienia. Regeneracja ta może pójść w dwóch kierunkach. Jednym jest pewien rodzaj lingwistycznej analizy poszczególnych wymiarów ważności wypowiedzi (aktu mowy), drugim – kategoryzacja idealizowanych założeń komunikacji. Skoncentrujemy się na drugim.

Z perspektywy komunikacji, wypowiedź może być pomyślna (ważna) albo nie, w zależności od tego, czy wywrze zamierzony wpływ na inną osobę. W procesie działania strategicznego (teleologicznego) pomyślność oznacza osiągnięcie kompromisu, w obrębie działania normatywnego – aktualizację konsensu dotyczącego norm społecznych, w ramach działania dramaturgicznego – pożądaną interakcję w wyniku autoprezentacji²⁵, w trakcie działania komunikacyjnego – osiągnięcie i aktualizację konsensu dotyczącego wartości. Habermas argumentuje, że pomyślna wypowiedź musi spełniać cztery kryteria, zwane przez niego **roszczeniami ważnościowymi** (*validity claims*), w zakresie których odnoszący się do wypowiedzi może odpowiedzieć TAK albo NIE. Są one następujące²⁶:

- 1) roszczenie do zrozumiałości – powiedziano coś zrozumiałego;
- 2) roszczenie do prawdziwości – powiedziano coś prawdziwego;
- 3) roszczenie do wiarygodności – powiedziano coś oddającego intencje mówiącego;
- 4) roszczenie do słuszności – powiedziano coś słusznego z punktu widzenia norm.

Według Habermasa, roszczenia ważnościowe są ściśle związane z intersubiektywnymi normami konstytuującymi świat społeczny. Ich spełnienie stanowi fundament pomyślnej komunikacji. Wypowiedź spełniająca je – i uznana przez innych za taką – jest potwierdzona, albo – inaczej mówiąc – komunikatywnie kompetentna. Uzyskanie wypowiedzi komunikatywnie kompetentnej wymaga spełnienia następujących trzech warunków [Habermas 1979, s. 4]:

²⁵ Por. przyp. 20.

²⁶ Według: [Habermas 1979, s. 2–3], [Habermas 1999, s. 36–39, 81–83], [Hensoldt 2007, s. 77–78], [Szahaj, Jakubowski 2005, s. 108].

- a) uczestnicy procesu komunikacyjnego muszą traktować roszczenia ważnościowe na tyle serio, że można je uważać za warunek wstępny komunikowania jako takiego;
- b) muszą wierzyć, że ich wypowiedzi spełnią roszczenia ważnościowe;
- c) muszą podzielać przeświadczenie, że wszystkie roszczenia ważnościowe są albo spełnione, albo mogą być spełnione.

Punktem wyjścia do sformułowania przez Habermasa roszczeń ważnościowych było założenie, że komunikacja bazuje na nieegoistycznym rozumieniu świata. Podmiot zdolny do zdecentryzowanego rozumienia dostrzega trzy sfery świata i może przyjąć trzy zasadniczo różne postawy wobec niego. Sfery świata wyróżnia Habermas za Popperem [Habermas 1999, s. 146]. Jest to świat przedmiotów i stanów fizycznych, świat stanów psychicznych bądź stanów świadomości, a także świat obiektywnych treści myślenia (głównie myśli naukowej, myśli poetyckiej i dzieł sztuki). W każdej z postaw nacisk jest kładziony na inne kryterium ważności wypowiedzi, a każde z nich wymaga właściwych sobie metod i procedur weryfikacji. W tej perspektywie kryteria ważnościowe odnoszą się do każdej zrozumiałej wypowiedzi i są następujące: roszczenie do prawdy empirycznej, roszczenie do subiektywnej wiarygodności (prawdomówności) oraz roszczenie do normatywnej poprawności (słuszności). Oznacza to, że mówiący i słuchacz angażując się w proces komunikacji, w sposób nieunikniony nastawiają się na ważność tego, co powiedziane. Zatem komunikacja opiera się na wrosłej w nią relacji z różnymi wymiarami ważności. Każda wypowiedź może być więc rozumiana jako oferta, której sukces bądź porażka zależy od akceptacji bądź odrzucenia niesionych przez nią roszczeń ważnościowych.

Komunikacja jest możliwa, jeśli mówiący czuje się odpowiedzialny za to, co mówi. To założenie dotyczące odpowiedzialności mówiącego Habermas nazywa gwarancją (*warranty*) i dotyczy ono każdej ze stron procesu komunikacyjnego. Zarówno wypowiadający, jak i słuchacz są zobligowani do odpowiedzialności za wypowiedź i jest to w pierwszym rzędzie zobligowanie wyrosłe z racjonalności, a nie z moralności. Głównym obciążeniem z tytułu nierespektowania tego zobowiązania jest bowiem nie tyle niemoralność, ile nieracjonalność. W większości sytuacji (z wyjątkiem dyskursu) zadośćuczynienie roszczeniom ważnościowym nie jest przyjmowane *explicite*. Zamiast tego każdy z uczestników procesu komunikacyjnego *implicite* formułuje gwarancję odpowiedzialności dla pozostałych, przy czym gwarancja ta musi być zrealizowana jedynie w przypadku, gdy niektóre z roszczeń ważnościowych zostaną podane w wątpliwość. Sugeruje to, że w każdym przypadku interakcji komunikacyjnej wywołanie roszczeń ważnościowych domyślnie wiąże komunikację z debatowaniem. To właśnie debatowania dotyczą wyidealizowane założenia komunikacji.

Habermas utrzymuje, że wszelkie formy debatowania, nawet te nie wprost i szczątkowe, wykorzystują pewne „idealizujące przypuszczenia”, zakorzenione

w samych strukturach działania zorientowanego na porozumienie. Zawsze dorozumiewa się, że w sytuacjach, w których debata może mieć miejsce, owe zidealizowania przypuszczające są choćby w przybliżeniu spełniane przez jej potencjalnych uczestników. Jeśli więc w trakcie interakcji komunikacyjnej okaże się, że przekonanie o ich spełnieniu nie jest usprawiedliwione, to sytuacja staje się problematyczna i wymaga przywrócenia oraz podtrzymywania tegoż przekonania, w przeciwnym bowiem razie komunikacja zostaje zerwana. Zbiór „przypuszczeń idealizujących” sformułowanych przez Habermasa przedstawia się następująco²⁷:

- 1) Uczestnicy wymiany komunikacyjnej używają takich samych wyrażen lingwistycznych w ten sam sposób.
- 2) Żaden z relewantnych argumentów nie jest blokowany.
- 3) Poza mocniejszym argumentem nie jest używany żaden inny instrument perswazji.
- 4) Wszyscy uczestnicy wymiany komunikacyjnej są motywowani jedynie troską o lepszą argumentację.
- 5) Ważkość roszczeń ważnościowych wykracza poza kontekst danego porozumienia (uczestnicy wymiany trwale zinternalizowali roszczenia ważnościowe – założenie kontrowersyjne, ale istotne).
- 6) Żadne z roszczeń ważnościowych nie jest z zasady wykluczone z poddania krytycznej ocenie w toku argumentacji.
- 7) Każda osoba zdolna do mówienia i działania ma prawo uczestniczyć w interakcji komunikacyjnej i każdy ma równe prawo wprowadzania nowych tematów oraz wyrażania postaw, potrzeb i pragnień.

W każdej sytuacji komunikacyjnej należy przyjąć, że wszystkie wymienione przypuszczenia są w przybliżeniu spełnione, za wyjątkiem przypadków, w których fakty świadczą przeciwnie. Te z form komunikacji, które zbliżają się dostatecznie blisko do faktycznego spełnienia przypuszczeń idealizujących, Habermas nazywa dyskursem. Dyskurs często się zdarza w ramach tych zinstytucjonalizowanych form debaty, które poprzez autorefleksję wysubtelniają swe procedury komunikacji. Uderzającą cechą dyskursu jest to, że występuje w nim tendencja do tematy-zacji roszczeń ważnościowych i że wszyscy potencjalni interlokutorzy mogliby zaakceptować uniwersalność jego konkluzji. Habermas zwraca uwagę szczególnie na dwie formy dyskursu o utematyzowanych roszczeniach ważnościowych,

²⁷ Podajemy za http://en.wikipedia.org/wiki/Universal_pragmatics, 2007.09.25, ze świadomością specyfiki jakościowej tego źródła informacji. Przypuszczenia idealizujące odnoszą się do „idealnej sytuacji mowy” (*ideal speech situation*), bywają nieco inaczej formułowane i określane mianem „przypuszczenia pragmatyczne”. Habermas zauważa, że największe znaczenie mają następujące cztery z nich: (1) nie wykluczono żadnej osoby zdolnej do wniesienia znaczącego wkładu do wymiany komunikacyjnej, (2) uczestnicy wymiany komunikacyjnej mają równy głos, (3) uczestnicy wymiany komunikacyjnej są wewnętrznie wolni w stopniu pozwalającym na szczerość wypowiedzi, bez oszukiwania kogokolwiek czy samooszukiwania, (4) procesy i procedury wymiany komunikacyjnej są wolne od jakiegokolwiek przymusu (za: *Stanford Encyclopedia of Philosophy* [Stanford.edu, 2007]).

tj. na dyskurs teoretyczny i dyskurs praktyczny. Dyskurs teoretyczny wiąże się z ukierunkowaniem roszczeń ważnościowych na obiektywny stan spraw, czyli na roszczenie do prawdy empirycznej (do prawdziwości), a dyskurs praktyczny – z ukierunkowaniem na słusność norm rządzących interakcjami społecznymi, czyli na roszczenie do poprawności normatywnej.

Przypuszczenie 5. wskazuje, że ważność porozumienia osiągniętego w ramach dyskursu teoretycznego albo praktycznego, odnośnie do pewnej wiedzy rzeczowej bądź zasady normatywnej, zawsze wykracza poza bezpośredni kontekst, w którym zostało osiągnięte, czyli poza ramy miejsca i czasu. Zatem przypuszczenie 5. wynosi dyskurs dotyczący prawdy lub pewności normatywnej ponad kontyngencję danej sytuacji komunikacyjnej i prowadzi do powszechnej akceptacji i uniwersalnej ważności jego wyidealizowanych rezultatów. Racjonalna rekonstrukcja procesu komunikacyjnego ma więc zmierzać do takiego przekształcenia jego warunków, by zyskać możliwość dyskursu o faktach i normach oraz ma być zorientowana na zaoferowanie możliwie najlepszych środków, uwzględniających kompetencje już posiadane przez szeroki krąg podmiotów. Zauważmy, iż kontynuacja dyskursu wymaga założenia, że fakty i normy istnieją, i pominięcia pewności co do ich absolutnej znajomości. Habermas uważa, że głębokie struktury kolektywnego dociekania są z natury rozwojowe i ten ich aspekt ma swe odbicie w presupozycji podzielanej przez uczestników dyskursu. Zatem dążenie do prawdy i pewności normatywnej jest motywowane i ugruntowywane raczej przez proces uczenia się, a nie przez świat obiektywny czy społeczny, które traktuje się jako „dane z góry”. Dodajmy, że Habermas podkreśla ową rozwojową naturę dociekania, traktując swe prace jako projekt badawczy otwarty na doskonalenie.

Zauważmy, że ukazując sposób racjonalizacji procesu komunikacyjnego, Habermas promuje model demokracji deliberatywnej, oparty na partycypacji społeczeństwa obywatelskiego i konsensie (zgodzie) między racjonalnymi obywatelami.

Dodajmy także, iż krytycy Habermasa zwracają uwagę na ograniczenia jego teorii działania komunikacyjnego [Hensoldt 2007, s. 96]. Głównym problemem są sytuacje używania języka w działaniach strategicznych, w których mówiący nie tyle kieruje się roszczeniami ważnościowymi, ile własną korzyścią i przewagą, które zawsze pozostają pozaracjonalne i pozakomunikacyjne. Dzieje się tak zarówno w przypadku gróźb, jak i w przypadku negocjacji politycznych czy ekonomicznych. Ponadto obserwuje się, że w realiach sfery społeczno-kulturowej funkcjonują różne (i to wzajemnie niespójne) normy społeczne, które występują w kompromisie ze strategicznymi formami komunikacyjnej koordynacji działań (zauważmy, że Habermas tego nie wyklucza i tłumaczy pasożytnictwem, kolonizacją). Objaśnienia faktu strategicznego użycia języka kierują się w stronę sfery transcendencji, co nie jest obce Habermasowi i pozostaje w zgodzie z Parsonowską koncepcją kondycji ludzkiej (patrz schematy 2.2 i 2.3).

2.4. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA W ŚWIEŹLE TEORII DZIAŁANIA KOMUNIKACYJNEGO

Sprawozdania finansowe są zbiorami informacji, głównie finansowej, sporządzanymi przez ludzi w procesie sprawozdawczości finansowej²⁸. Są więc aktami mowy i jako takie występują w komunikacyjnej koordynacji działań, zatem i do nich będą się odnosić teoria aktów mowy i teoria działania komunikacyjnego.

Patrząc z perspektywy informacyjnej natury symbolicznych mediów wymiany występujących we wzorze funkcji imperatywnych, stwierdziliśmy, że informacja rachunkowościowa, także zawarta w sprawozdaniach finansowych, generowana jest w obszarze funkcji adaptacji, czyli że odnosi się do zasobów systemu działania społecznego. Medium właściwym dla funkcji adaptacji jest pieniądz²⁹. W postaci zasobu występuje on jedynie w zakresie ograniczonym do obszaru materialno-energetycznego, natomiast jego zasadniczą postacią występowania (zarówno w ramach funkcji adaptacji, jak i w przepływie między funkcjami imperatywnymi) jest postać symboliczna³⁰, w której przybiera on formę miary faktycznych ilości i potencjalnych stanów oraz strumieni zasobów³¹. Jako kwantytatywna, informacja finansowa (informacja ilościowa wyrażona w pieniądzu) jest w dysharmonii z jakościowymi ze swej natury mediami świata życia, tj. z wpływem wynikającym z norm społecznych i powinnością wynikającą z wartości, czerpie z nich jednak swą prawomocność. Informacja finansowa kolonizuje świat życia, preferując w systemie działania społecznego dominację i kompromis (ugodę), a ograniczając pole współrozumienia i konsensu (zgody). Taki status informacji finansowej i sprawozdawczości finansowej jest jednak spójny z ukierunkowaniem na cel, czyli telicnością działania strategicznego i uzasadnia orientację sprawozdawczości finansowej na realizującego swe cele użytkownika-decydenta.

Podobnie rzecz się ma z regułami generowania i komunikowania informacji finansowej. Mogą one mieć charakter normy ustanowionej w trybie konsensu społeczności danego zawodu bądź charakter standardu narzuconego jej przez ciała wobec niej zewnętrzne. Standardy ustanowione w trybie konsensu społeczności zawodu będą należały do świata życia, zaś zewnętrzne wobec tej społeczności będą dyrektywami ze świata władzy, które w jakimś stopniu (zwykle znacznym) skolonizują pole wywodzących się ze świata życia norm zawodo-

²⁸ Bezpośrednio bądź pośrednio przy użyciu zaprogramowanych przez nich komputerów.

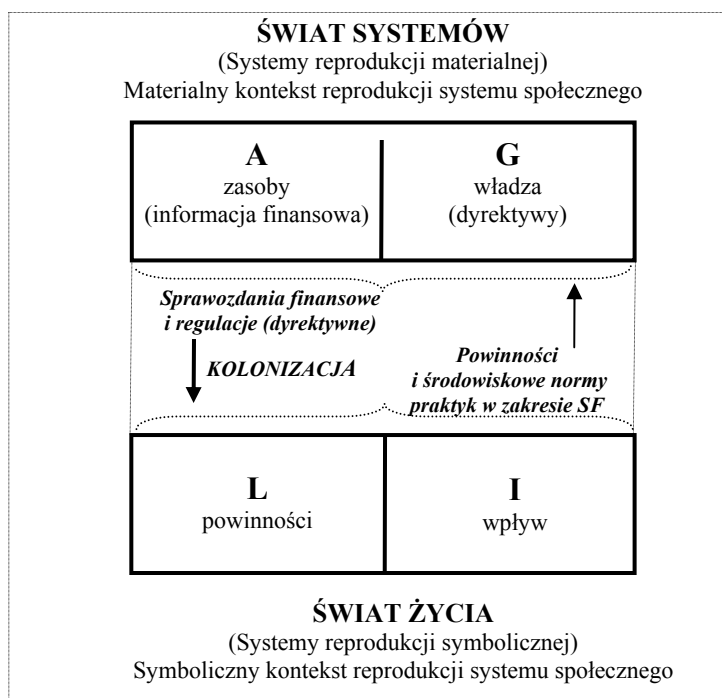
²⁹ Jest to stwierdzenie faktu. Natomiast dlaczego medium adaptacji jest właśnie pieniądz, tego teoria systemu działania społecznego ani teoria działań komunikacyjnych nie wyjaśniają.

³⁰ Por. [Turner 2004, s. 43].

³¹ Paralela: pasywa jako potencjalny strumień zasobów.

wych. Problemem stanie się więc zarówno legitymizacja przez świat życia informacji finansowej, jak i dyrektywnych standardów jej generowania i komunikowania (łącznie z legitymizacją ciał stanowiących te standardy), co przedstawiono odpowiednio na schemacie 2.10.

Schemat 2.10. Sprawozdawczość finansowa (SF) w systemie społecznym

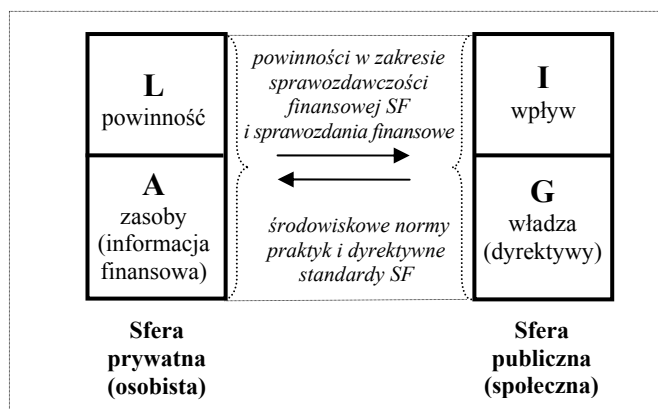


Źródło: Opracowanie własne.

Innym aspektem rozważanego zagadnienia jest kwestia motywów i sposobu prowadzenia procesu sprawozdawczości finansowej, w tym generowania i komunikowania sprawozdań finansowych. Z punktu widzenia teorii systemu działania społecznego, bodziec i sposób działania będą warunkowane funkcjami imperatywnymi oraz generalnymi mediami sterowania i konsensu, z zachowaniem hierarchii wzoru LIGA. Konieczność prowadzenia sprawozdawczości finansowej będzie więc wpływała z podsystemu kultywowania wzorów, akceptacja prowadzenia – z podsystemu integracji, dyrektywne standardy prowadzenia – z podsystemu ustalania celów, zaś informacja będzie generowana w podsystemie adaptacji i wykorzystywana do regulacji systemu społecznego. Patrząc z perspektywy dychotomii prywatne – publiczne, konieczność prowadzenia sprawozdawczości finansowej i wygenerowana w nim informacja należą

do sfery prywatnej (osobistej), zaś akceptacja prowadzenia i dyrektywne standardy prowadzenia – do sfery publicznej (społecznej). Zatem struktury, normy społeczne i cele sfery publicznej systemu działania społecznego będą pod wpływem poczucia powinności i informacji finansowej w sferze prywatnej, zaś struktury, poczucie powinności i informacja finansowa sfery prywatnej będą pod wpływem norm społecznych i celów sfery publicznej, co zilustrowano na schemacie 2.11.

Schemat 2.11. Sprawozdawczość finansowa (SF) a sfera prywatna i sfera publiczna



Źródło: Opracowanie własne.

Wśród powinności występuje zwykle powinność wyliczenia się ze sposobu i skutków działania, co dotyczy również spraw powierzonych, także z obszaru zasobów. W języku angielskim określa się ją słowem *accountability*, które – według *Merriam-Webster's Collegiate Dictionary* – oznacza cechę lub stan zobligowania bądź gotowości do akceptacji odpowiedzialności lub do wyjaśnienia³². W przypadku procesu sprawozdawczości finansowej powinność wyliczania się ma kluczowe znaczenie, gdyż jest jego główną siłą napędową³³. Powinność ta ze swej natury wynika z wartości i jako taka przynależy do świata życia. Jednak wyliczanie się może być również efektem zobowiązania nałożonego przez dyrektywę władzy. Wtedy należy ono do świata systemów, przy czym wyliczanie się powodowane dyrektywą skutkuje osłabieniem wyliczania się jako powinności płynącej z wartości, czyli kolonizuje świat życia. Na gruncie

³² „*Accountability: the quality or state of being accountable; especially: an obligation or willingness to accept responsibility or to account for one's actions* <public officials lacking accountability>”.

³³ Patrz [Nowak 1998a, s. 67–73].

sprawozdawczości finansowej narastająca kolonizacja jest obserwowana co najmniej od połowy XIX w. (pierwsze brytyjskie prawo spółek), z nasileniem zapoczątkowanym w drugiej połowie XX w. (wzrastające skorelowanie rozwoju dyrektywnej regulacji spółek i dyrektywnych standardów sprawozdawczości finansowej, wzmacniane przez procesy umiędzynarodowienia i globalizacji)³⁴.

Według teorii Habermasa, powstrzymywanie procesów kolonizacji i wzmacnianie legitymizacji wymaga ciągłego działania komunikacyjnego w świecie życia. Dążenie do legitymizacji informacji finansowej i sprawozdawczości finansowej w systemie działania społecznego wymaga więc ciągłej debaty w kręgu zainteresowanych, prowadzonej w trybie dyskursu tak, aby idealizujące przypuszczenie co do wykraczania roszczeń ważnościowych poza kontekst danego porozumienia mogło prowadzić do powszechnej akceptacji i uniwersalnej ważności jego wyidealizowanych rezultatów. Podobnie powinno się dziać podczas legitymizowania zobowiązań do prowadzenia sprawozdawczości finansowej oraz jej dyrektywnych standardów.

Kolejną kwestią wynikającą z teorii Habermasa jest sprawa warunków, które sprawozdanie finansowe powinno spełniać, aby mogło wywrzeć zamierzony wpływ na użytkownika, czyli aby brał je pod uwagę przy podejmowaniu decyzji bądź formułowaniu wypowiedzi. Innymi słowy, chodzi o warunki, których spełnienie prowadzi do komunikatywnej kompetencji sprawozdania finansowego.

Jeśli potraktować sprawozdanie finansowe jako akt mowy, to jego kompetencja komunikatywna wymaga spełnienia wszystkich ważnościowych roszczeń wypowiedzi, tj. roszczenia do zrozumiałości, prawdziwości, wiarygodności oraz słuszności. Roszczenia ważnościowe można więc uznać za kryteria ważnościowe sprawozdania finansowego. Zatem sprawozdanie finansowe mogące wywrzeć wpływ na swego użytkownika powinno być:

- 1) zrozumiałe;
- 2) prawdziwe;
- 3) wiarygodne;
- 4) uznane za słuszne w świetle norm, także przez podmioty inne niż bezpośredni użytkownik.

Kryterium zrozumiałości wymaga zarówno odpowiedniego ukształtowania treści i formy sprawozdania finansowego, jak i pewnego przygotowania adresata sprawozdania do ich odczytania i zrozumienia. Przygotowanie do zrozumienia należy do dziedziny edukacji, która jawi się tu jako jeden z warunków skuteczności wpływu sprawozdań finansowych.

Interpretacja kryterium prawdziwości sprawozdania finansowego wymaga uwzględnienia świata, który sprawozdawczość finansowa reprezentuje i w któ-

³⁴ Patrz np. [Hendriksen, van Breda 1992, s. 44–120].

rym funkcjonuje. Powiedzieliśmy, że należy do świata systemów, któremu właściwe jest teleologiczne działanie strategiczne. Działanie teleologiczne zakłada istnienie jednego tylko obiektywnego świata. Prawdziwość w świecie systemów oznacza więc zgodność opisu (reprezentacji) świata obiektywnego z jego fragmentem czy aspektem. Zatem prawdziwe sprawozdanie finansowe to takie, które prawdziwie opisuje pewien aspekt świata obiektywnego. Proces sprawozdawczości finansowej ma to umożliwiać.

Kryterium wiarygodności wymaga, aby wypowiedź oddawała intencje mówiącego. Sprawozdanie finansowe powinno zatem odzwierciedlać intencje podmiotu, który je sporządza. Przekazanie intencji wymaga zarówno informacji ilościowej, jak i jakościowej, zatem sprawozdanie finansowe ma zawierać zarówno informacje ilościowe, jak i jakościowe, czyli informacje finansowe i ich kontekst. Zauważmy, że oddanie intencji jest aspektem autoprezentacji, która immanentnie odwołuje się do świata subiektywnego. W tym sensie sprawozdawczość finansowa jest też składnikiem działania dramaturgicznego.

Kryterium uznania normatywnej słuszności wypowiedzi przez innych wymaga, aby przed dotarciem do adresata-użytkownika sprawozdanie finansowe zostało uznane przez kogoś innego niż sporządzający. Z kryterium tego wynika wymóg poświadczenia sprawozdania finansowego przed jego dotarciem do użytkownika przez stronę bądź strony spoza grona obejmującego sporządzającego i użytkownika.

Powyższa analiza kryteriów ważnościowych wyraziście kojarzy się z praktyką sprawozdawczości finansowej i objaśnia jej istotne aspekty. Pozwala też na stwierdzenie, że kryteria ważnościowe powinny być punktem wyjścia do ustalania kryteriów jakości informacji finansowej i sprawozdań finansowych oraz podstawą procesu sprawozdawczości finansowej.

2.5. IMPERATYWY SYSTEMU SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Wziąwszy pod rozwagę kryterium prawdziwości, można powiedzieć, że realizacja sprawozdawczości finansowej zorientowana na jego spełnienie wymaga:

- a) określenia branego pod uwagę aspektu i fragmentu świata obiektywnego, czyli jego struktury;
- b) sformułowania teorii objaśniającej i prognozującej ten fragment i aspekt;
- c) określenia sposobu reprezentacji stanu tego fragmentu i aspektu w świetle teorii;
- d) określenia obserwowalnych składników tego stanu.

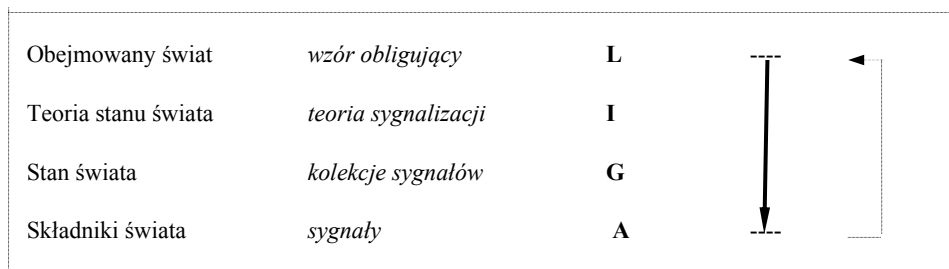
Sytuacje te należy uznać za konkretyzacje funkcji imperatywnych, gdyż proces sprawozdawczości finansowej przebiega w systemie działania społecznego i jest przez nie determinowany na mocy jego fraktalności. Można je również wyrazić z perspektywy realizujących funkcje imperatywne podsystemów działania społecznego i ująć we wzór czteropolowy oraz w cybernetyczny wzór determinizmu informacyjnego (LIGAL). Funkcji kultywowania wzorów (L) odpowiadać będzie kultywowanie struktury obejmowanego świata, funkcji integracji (I) – jego objaśnianie, funkcji celów (G) – określanie jego stanów, funkcji adaptacji (A) – określanie występujących składników stanów. Generalnymi mediami wymiany, które muszą mieć charakter symboliczny, będą pewne immanentne swoistości skonkretyzowanych funkcji imperatywnych, za które uważamy: obligujący wzór struktury obejmowanego świata, teorię sygnalizacji, sposób reprezentacji stanu (instrumentarium sygnalizacji) oraz sposób rozpoznania (sygnalizacji) składników. Zatem jeśli:

- sytuację (a) określić mianem *obejmowany świat*, a właściwe jej medium mianem *wzór obligujący*;
 - sytuację (b) mianem *teoria stanu świata*, a właściwe jej medium mianem *teorii sygnalizacji*;
 - sytuację (c) mianem *stan świata*, a właściwe jej medium mianem *kolekcje sygnałów (sposoby reprezentacji)*;
 - sytuację (d) mianem *składniki świata*, a właściwe jej medium mianem *sygnały (pomiar)*;
- to wzory funkcji imperatywnych będą się przedstawiać, jak na schematach 2.12 oraz 2.13.

Schemat 2.12. Imperatywne komponenty systemu sprawozdawczości finansowej

L	obejmowany świat <i>wzór obligujący</i>	I
	teoria stanu świata <i>teoria sygnalizacji</i>	
A	składniki świata <i>sygnały</i>	G
	stan świata <i>kolekcje sygnałów</i>	

Źródło: Opracowanie własne.

Schemat 2.13. Cybernetyczny wzór LIGAL determinizmu informacyjnego w systemie sprawozdawczości finansowej

Źródło: Opracowanie własne.

Na mocy fraktalności systemu działania społecznego, uwidocznione komponenty i relacje będą występowały we wszystkich systemach sprawozdawczości finansowej, bez względu na ich wielkość. *Explicite* bądź *implicite* wystąpią więc zarówno w systemie sprawozdawczości mikropodmiotu gospodarującego, jak i w systemie sprawozdawczości korporacji ponadnarodowych, a także w systemach regulacji sprawozdawczości finansowej. Zauważmy, że w świetle cybernetycznego wzoru LIGAL, reprezentacje (obraz) stanu świata i jego składników nie mogą wpływać na teorię stanu świata. Wpływa na nią natomiast wzór obligujący obejmowanego świata.

Schematy 2.12 i 2.13 nasuwają kwestię zidentyfikowania komponentów imperatywnych w realnych systemach sprawozdawczości finansowej. Podejmiemy ją w kolejnych rozdziałach, patrząc na nią przez pryzmat angloamerykańskiego systemu regulacji sprawozdawczości finansowej, z uwzględnieniem ich podstawy koncepcyjnej, czyli ram koncepcyjnych. Ramy koncepcyjne mogą być teorią sygnalizacji, sprawozdania finansowe – zbiorami sygnałów, a elementy sprawozdań finansowych – sygnałami.

Najpierw jednak, w następnym rozdziale, przedstawimy sposób pozyskiwania wiedzy o świecie według metodologii właściwej naukom społecznym. Czynimy tak z dwóch powodów. Po pierwsze, sprawozdawczość finansowa jako część rachunkowości przynależy razem z nią do ekonomii, a ta wchodzi w skład nauk społecznych³⁵. Zatem metodologia poznawcza rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zasadniczo będzie taka, jak metodologia poznawcza nauk społecznych, nawet jeśli w znacznym stopniu pozostaje to poza świadomością

³⁵ Na temat korelacji nauk społecznych z systemem działania społecznego wypowiada się także Habermas (patrz [Habermas 1999, s. 23] oraz [Habermas 2004, s. 438], który funkcję A interpretuje jako gospodarkę (zasoby) i wiąże z nią ekonomię, funkcję G jako politykę (cele) i wiąże z nią naukę o polityce, funkcję I jako wspólnotę społeczną (normy) i wiąże z nią socjologię oraz funkcję L jako kulturę (system utrzymania struktury, wartości) i wiąże z nią antropologię kulturową.

metodologiczną rachunkowców. Tę zasadniczą jedność chcielibyśmy wydobyć i podkreślić. Po drugie, zarysowanie istoty podejścia metodologicznego nauk społecznych pozwoli na zbudowanie odpowiedniej płaszczyzny skojarzeń, odniesień i inkluzji oraz na ułożenie w niej imperatywnych komponentów sprawozdawczości finansowej.

3. Sprawozdawczość finansowa w świetle metodologii nauk społecznych

Prawdziwa w sensie logicznym i weryfikowalna empirycznie wiedza o świecie jest domeną nauki i badań naukowych. W rachunkowości chodzi o uzyskanie prawdziwej wiedzy o pewnym aspekcie wybranego fragmentu świata. Z punktu widzenia trafności (prawdziwości) i weryfikowalności wiedzy, podejścia badawcze nauki i rachunkowości powinny więc mieć cechy wspólne. W kręgu angloamerykańskim rachunkowość zaliczana jest do nauk społecznych¹ i dlatego jej podejścia i metodologię badawczą należy ujmować z ich perspektywy.

Problematyka metodologii nauk i metod badawczych, w tym nauk społecznych, ma obszerną i znakomitą literaturę w różnych krajach i w różnych językach, także na gruncie polskim (np. [Ajdukiewicz 2000], [Nowak S. 2007], [Globler 2006]). Jednak ze względu na przyjętą przez nas perspektywę kulturo-

¹ Jako punkt wyjścia dla tego stwierdzenia Mautz bierze definicję Seligana z 1930 r., według której: „Nauki społeczne mogą zatem być zdefiniowane jako te z nauk mentalnych lub kulturowych, które mają do czynienia z indiwiduumi jako członkami grup” (E. R. A. Seligan, A. Hanson, *Encyclopedia of the social sciences*, za: [Mautz 1963, s. 1]), by ostatecznie stwierdzić: „Rachunkowość ma do czynienia z przedsiębiorstwami, które niewątpliwie są grupami społecznymi; skoncentrowana jest na transakcjach i innych zdarzeniach ekonomicznych, które mają konsekwencje społeczne i wpływają na relacje społeczne; wytwarza wiedzę, która jest użyteczna i ważka dla istot ludzkich zaangażowanych w działalność mającą implikacje społeczne; jej natura ma głównie mentalny charakter. Zatem, na podstawie dostępnych świadectw, rachunkowość jest nauką społeczną” [Mautz 1963, s. 319]. Hendriksen i van Breda są zdania, że „rachunkowość nie jest mechanicznym ćwiczeniem ani zbiorem reguł, które mogą być aplikowane przez komputer. W najlepszym razie jest nauką społeczną. Niektórzy mogliby powiedzieć, że wciąż jest sztuką. Wymaga ona – i będzie wymagała – rozważnych ocen sytuacji ze strony odpowiedzialnych profesjonalistów” [Hendriksen, van Breda 1992, s. 114]. Godfrey, Hodgson, Holmes i Tarca napisali już bez cienia wątpliwości, że „Rachunkowość jako nauka społeczna jest dwukierunkowa i bez rachunkowców nie ma celu ani odrębnego istnienia. Mierząc i komunikując realność, rachunkowcy odgrywają krytyczną rolę w kreowaniu rzeczywistości” [Godfrey, Hodgson, Holmes, Tarca 2006, s. 439]). Klasycznie nauki społeczne obejmują: antropologię, psychologię, socjologię, nauki polityczne, prawo, historię i ekonomię (która zajmuje się produkcją, dystrybucją i konsumpcją dóbr i usług, oraz teorią gospodarek i systemów ekonomicznych, i zarządzaniem nimi [AHCD, 1997, s. 1292]).

wą i wynikającą stąd potrzebę spójności spojrzenia, wybrane zagadnienia metodologii nauk społecznych przedstawimy przede wszystkim na podstawie współczesnych ujęć angloamerykańskich, a głównie według [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000], [Babbie 1995] oraz [Parsons, Shils 1962]². Pozwoli to na ukazanie jednego z kluczowych elementów (choć raczej niedostrzeganego) kontekstu rozwoju angloamerykańskiej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

3.1. ŚWIAT SPOŁECZNY Z PERSPEKTYWY EPISTEMOLOGICZNEJ

W zamieszczonych w pierwszym rozdziale rozważaniach o naturze rachunkowości i wchodzącej w jej skład sprawozdawczości finansowej powiedziano, iż generują one i przekazują nadające się do wykorzystania przy podejmowaniu decyzji informacje o stanach i zmianie stanów finansowego aspektu zorganizowanego podmiotu gospodarującego, w szczególności firmy. Podmioty tego typu są systemami społecznymi i jednostkami działania społecznego³. Oznacza to, że rachunkowość i sprawozdawczość finansowa generują i przekazują informacje o pewnych aspektach stanów i zmianach stanów struktur społecznych. Według [Nonaka, Toyama, Byosiore 2003, s. 492–493], informacja jest strumieniem wiadomości pozwalających na przyjęcie nowego punktu widzenia w interpretacji zdarzeń lub obiektów, poszerzającym wiedzę poprzez dodanie do niej czegoś bądź jej rekonstruowanie, przy czym wiedza to stan wiadomości uporządkowanych według przekonań i wartości, nadających się do wykorzystania w przyszłości. Zatem rachunkowość i sprawozdawczość finansowa są instrumentami poznania pewnego aspektu świata społecznego i kreowania wiedzy o nim.

3.1.1. Sposoby pozyskiwania wiedzy

Generalnie ludzie nabywają wiedzę na cztery sposoby, tj. w trybie autorytarnym, mistycznym, racjonalistycznym lub naukowym. Tryby te różnią się pod względem źródła wiarygodnej wiedzy, procedury jej pozyskiwania oraz jej oddziaływaniem na ludzi i ich otoczenie [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 3].

² O stosowaniu metodologii nauk społecznych w rachunkowości i finansach napisali także [Ryan, Scapens, Theobald 2002].

³ Patrz rozdział 2, punkt 2.1.

W trybie autorytarnym wiedza jest nabywana poprzez odwoływanie się do autorytetów, czyli osób uznanych społecznie lub politycznie za uprawnionych wytwórców wiedzy. W trybie mistycznym wiedza bądź to, co jest uważane za prawdziwe, pochodzi od autorytetu „nadprzyrodzonego”, jak prorok, święty czy medium. W trybie racjonalistycznym wszelka wiedza jest nabywana poprzez rygorystyczne przestrzeganie form i reguł logiki, dzięki czemu jest ona prawdziwa *a priori*. Zakłada się przy tym, że umysł ludzki może zrozumieć świat niezależnie od jego obserwowalnych przejawów oraz że istnieją formy wiedzy niezależne od doświadczenia osobistego. Wiedza nabywana w trybie naukowym opiera się na doświadczaniu świata, czyli na percepcji, czerpaniu z doświadczenia i obserwacji, przy czym to, co jest postrzegane, wymaga potwierdzenia w przyjętych przez obserwującego punktach widzenia (ramach odniesienia – terminach, koncepcjach, teoriach) [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 3–7].

3.1.2. Proces badawczy

W trybie naukowym informacje kształtujące zasób wiedzy są generowane za pomocą systemu jednoznacznie określonych reguł i procedur obserwacji i rozumowania, zwanego metodologią naukową. Zasób wiedzy nabytej przy użyciu metodologii naukowej nazywany bywa wiedzą naukową bądź po prostu nauką. Wiedza taka jest oparta zarówno na obserwacji (doświadczeniu), jak i na rozumowaniu. Jej składnikami stają się tylko te wiadomości, które są trafne (prawdziwe) w sensie logicznym i weryfikowalne w sensie empirycznym. Pozyskanie wiedzy naukowej wymaga realizacji łańcucha (ciągu) działań⁴, nazywanego procesem badawczym, który jest paradygmatem dociekań naukowych. Fundamentalne ogniwa/etapy pełnego (naukowego) procesu badawczego przedstawiono na schemacie 3.1. Jest ich siedem: zdefiniowanie problemu, sformułowanie hipotez, planowanie badania, pomiar, gromadzenie danych, ich analiza oraz tymczasowe uogólnienie. Każdy z tych etapów bywa kształtowany pod wpływem teorii i może wpływać na jej rozwój [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 12, 18].

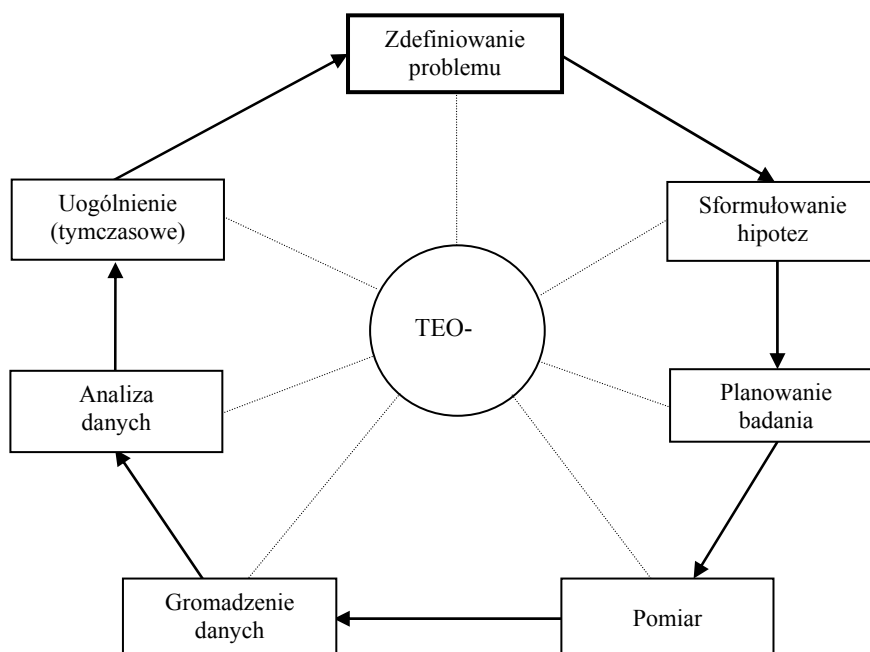
Najbardziej specyficznymi cechami procesu badawczego są [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 19] cykliczność i autokorekta.

Cykliczność. Proces badawczy zwykle zaczyna się od zdefiniowania problemu, a kończy tymczasowym uogólnieniem danych empirycznych. Uogólnienie to stanowi punkt wyjścia do redefinicji problemu, inicjującej następny cykl

⁴ Można powiedzieć, że jest to swoisty przejaw łańcucha ukierunkowanych zachowań, znanego z etologii, bądź jego odmiany funkcjonującej na gruncie zarządzania i rachunkowości zarządczej (czyli łańcucha wartości).

procesu badawczego i tak bez końca, co oznacza, że mamy do czynienia z cyklicznością perpetualną. Powtarzany nieskończenie wiele razy proces badawczy odzwierciedla rozwój danego obszaru i wzbogacenie wiedzy o nim.

Schemat 3.1. Fundamentalne etapy procesu badawczego



Źródło: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 18].

Autokorekta. Przed rewizją uogólnień dotychczas istniejących albo przed proponowaniem nowych każdy z etapów procesu badawczego jest sprawdzany z intencją ograniczenia możliwości odrzucenia generalizacji zgodnych z rzeczywistością, ale uzyskanych za pomocą procedur ułomnych w sensie trafności lub weryfikowalności. Uogólnienie może być bowiem zasadnie przyjęte tylko wtedy, gdy procedury związane z danym procesem badawczym nie budzą istotnych wątpliwości w aspekcie trafności i weryfikowalności. Zatem jeśli procedury walidacji i weryfikacji są wątpliwe, generalizacje sporządzone z wykorzystaniem danych uzyskanych na podstawie badań mogą być odrzucone, nawet jeśli są prawdziwe.

Podkreślmy, że przedstawiony na schemacie 3.1 proces badawczy jest pewną idealizacją procesów rzeczywistych (ich racjonalną rekonstrukcją), będącą nie tyle sztywnym wzorcem, ile instrumentem przekazania zagadnień tkwiących u podstaw badań, właściwych rzeczywistości społecznej [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 19]. W praktyce bowiem „styl nawet największych naukow-

ców nie jest zupełnie i perfekcyjnie logiczny, a najwspanialsze badanie nieuchronnie zdradza tak bardzo ludzkie błędzenie po manowcach”⁵, zaś proces badaczy bywa⁶: „czasami szybki, czasami powolny; czasami bardzo sformalizowany i pełen wigoru, czasami całkiem nieformalny, niezupełnie świadomy, intuicyjny; czasami dziełem wielu badaczy występujących w różnych rolach (powiedzmy: teoretyka, kierownika badań, metodologa, ankietera, eksperta próbkowania, statystyka), czasami wysiłkiem pojedynczego badacza; czasami jedynie w wyobraźni badacza, czasami realnym faktem”.

3.2. SYMBOLICZNE ODZWIERCIEDLANIE REALNOŚCI

Symboliczne odzwierciedlanie rzeczywistości jest związane zarówno z podejściem doznaniowym, jak i z rozumowym⁷. Pierwsze z nich odpowiada obserwacyjno-empirycznemu poziomowi wiedzy (poziomemu obserwacyjno-pojęciowemu), zaś drugie – pojęciowo-teoretycznemu poziomowi wiedzy (poziomemu pojęciowo-teoretycznemu). Odzwierciedlanie symboliczne wymaga ustalenia symboli reprezentujących pewne aspekty rzeczywistości (ustalenia pojęć), ujednoliczenia treści tych symboli (klarowanie pojęć), ustalenia sposobu poświadczania istnienia aspektu rzeczywistości reprezentowanego przez symbole (proceduralizacja pojęć) oraz stwierdzenia istnienia i stanu aspektów rzeczywistości, symbolizowanych przez pojęcia. Symboliczne odzwierciedlanie rzeczywistości ilustrujemy za pomocą schematu 3.2.

⁵ A. Kaplan, *The conduct of inquiry*, za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 19].

⁶ W. L. Wallace, *The logic of science and sociology*, za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 19].

⁷ O rzeczywistości i rzeczywistości Fleischer napisał: „Pierwsza rzeczywistość (= rzeczywistość) dana jest fizycznie, obiektywnie (w sensie hipotetycznego realizmu) i jej prawa interesują kulturoznawstwo o tyle, o ile jest ona podstawą drugiej [rzeczywistości – przyp. aut.] i dostarcza ogólnych reguł jej funkcjonowania, przy czym – opierając się na konstruktywizmie – obowiązuje zasada, iż pierwsza rzeczywistość w sensie kognitywnym pozostaje bezpośrednio niepoznawalna. Wszystkie wypowiedzi o pierwszej rzeczywistości przefiltrowane są przez mechanizm drugiej rzeczywistości, a ta z kolei stanowi produkt rzeczywistości. O istnieniu jej, co prawda, nie możemy orzekać, przyjmujemy jednak (w duchu hipotetycznego realizmu), że egzystuje, ponieważ oddziałuje i dlatego jest – pośrednio – poznawalna, a ściślej – daje się rekonstruować. System socjalny wykazuje szereg – ogólnie wspólnych dla prymatów – zjawisk, które, co prawda, są produktami *pierwszej* rzeczywistości, jednak nie sprowadzają się do niej w zupełności. Wszystkie te zjawiska wykazują charakter *znakowy* (reprezentują tutaj Peirce’owską, a to znaczy – triadyczną i relacyjnie funkcjonalną koncepcję znaków” [Fleischer 2002, s. 315]. O rzeczywistości z perspektywy rachunkowości wypowiada się Mattessich w swej książce z 1995 r., podejmując zagadnienie pomiaru fenomenu rzeczywistości społecznej [Mattessich 1995, s. 41–58] oraz kwestię dualizmu „fizyczne – społeczne” [tamże, s. 61–65].

Schemat 3.2. Łańcuch symbolicznego odzwierciedlania rzeczywistości

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Babbie 1995, s. 118].

Zauważmy, że sensowny pomiar nie jest możliwy bez uprzedniego przejścia przez formułowanie, klarowanie i operacjonalizację pojęcia. Z tego punktu widzenia wzór symbolicznego odzwierciedlania rzeczywistości może być nazwany pomiarem *sensu largo*.

3.2.1. Pojęcie

Pojęcie (ang. *concept*) to abstrakcja, przybierająca postać symbolu wyobrażającego jakiś realnie istniejący fenomen w postaci obiektu, atrybutu obiektu bądź pewnego zdarzenia (zachowania/behawioru)⁸. Jest ono opisem rzeczywistości, kreującym jej obraz odczuwany jako rzeczywistość. Tak rozumiane pojęcie nie istnieje jako fenomen empiryczny, jest jedynie jego zrozumiałym symbolem⁹. Pojęcia (wraz ze zbiorem reguł ich dopuszczalnych kombinacji) tworzą system

⁸ Podkreślmy rozróżnienie między angielskimi słowami *concept* i *conception*. Pierwsze oznacza „pojęcie” jako ogólnie podzielany symbol rzeczywistości; drugie – „myśl, pomysł; koncepcja” (według słownika [KFD EP]), coś subiektywnego, indywidualnego. Zatem zasadniczo *conceptual* oznacza „pojęciowy” [tamże], choć we współczesnej angielszczyźnie amerykańskiej obejmuje zarówno pojęcie (*concept*), jak i pomysł (*conception*) [Webster’s NWD, 1984, hasło *conceptual*]. Odnotujmy, że pojęcie może być ujmowane jako uogólnienie koncepcji wielu indywidualów (patrz [Babbie 1995, s. 113–14]). Kształtowanie pojęć warunkowane jest także doznawaniem rzeczywistości na poziomie podświadomości [Capra 2002, s. 52–55].

⁹ Sposoby przekształcania się obserwacji w pojęcie opisał, w luźnym kontekście rachunkowości, C. T. Devine [Hendrickson, Williams 2004, s. 55–56].

komunikowania nazywany językiem¹⁰, tym samym mogą być przekazywane i wykorzystywane w badaniu różnych obszarów rzeczywistości. Należą do najbardziej ważkich symboli w nauce, która zaczyna się od ich formowania w celu opisanego świata i czyni postępy dzięki ich łączeniu w systemy teoretyczne. Generalnie, pojęcia pełnią cztery następujące funkcje:

1) umożliwianie komunikacji/komunikowania się poprzez tworzenie bazy dla zaistnienia intersubiektywności i podzielenia sposobu rozumienia (co wymaga uzgodnionego zbioru pojęć);

2) wprowadzanie perspektywy, czyli punktu widzenia (albo sposobu widzenia) fenomenów empirycznych, poprzez co kształtuje się wrażliwość na doznania i co wpływa na organizowanie doznań;

3) umożliwianie klasyfikacji i formułowania na ich podstawie uogólnień, czyli strukturyzację, kategoryzację, porządkowanie i generalizację doznań i obserwacji;

4) tworzenie podstawy do objaśniania i przewidywania poprzez obecność – w charakterze kluczowych elementów konstytuujących treść i atrybuty – w twierdzeniach, teorii i hipotezach¹¹.

3.2.2. Klarowanie pojęcia, czyli definicja konceptualna

Zarówno działalność poznawcza, nastawiona na bardziej świadome bycie w świecie i ulepszanie tego bycia, jak i działalność regulacyjna, niezbędna z punktu widzenia ukierunkowania zmian, wymagają komunikacji z wykorzystaniem klarownych i precyzyjnych pojęć. Pojęcia używane potocznie bywają w takich sytuacjach niewystarczająco przejrzyste i jednoznaczne, bowiem poznanie i regulacja wymagają pojęć jasnych, precyzyjnych i uzgodnionych, co jest osiąganym poprzez ich zdefiniowanie pod kątem tych celów. Istnieją dwa typy definicji, tj. definicja konceptualna (pojęciowa) oraz operacyjna (proceduralna)¹².

Definicja konceptualna (*a conceptual definition*) opisuje pojęcie za pomocą innych pojęć. Definicje konceptualne są formułowane z klarownych i jednoznacznych pojęć o charakterze terminów pierwotnych (*primitive terms*)¹³ oraz ze skonstruowanych z terminów pierwotnych pojęć o charakterze terminów pochodnych (*derived terms*)¹⁴. Nie są ani prawdziwe, ani fałszywe. Stanowią

¹⁰ O powstawaniu języka, z perspektywy kognitywistyki, patrz np. [Capra 2002, s. 50–52].

¹¹ Systematyczne i logiczne wiązanie pojęć prowadzi do teorii, zatem formowanie pojęć i konstrukcja teorii są ściśle powiązane.

¹² Istotę definicji szeroko przedstawia i interpretuje Ajdukiewicz [Ajdukiewicz 2006, s. 226–227, 296–307].

¹³ Na przykład smak, kolor.

¹⁴ Na przykład za pomocą takich terminów pierwotnych, jak indywiduum, oddziaływanie i regularny można sformułować pojęcie „grupa”, czyli co najmniej dwa indywidua regularnie na siebie wzajemnie oddziałujące.

środek komunikowania i jako takie mogą być jedynie użyteczne albo nieużyteczne. Jako instrumenty komunikacji powinny mieć następujące cechy [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 27–28]:

- a) ukazywanie unikalnych atrybutów tego, co definiowane oraz obejmowanie wszystkich przypadków pokrywanych i wykluczanie wszystkich przypadków niepokrywanych;
- b) wskazywanie pozytywne, poprzez określanie wprost atrybutów właściwych temu, co definiowane (w przeciwieństwie do określania nie wprost, poprzez wskazywanie na atrybuty, których to, co definiowane ma nie mieć);
- c) niewystępowanie błędnego koła (brak cyrkularności), czyli nieposługiwanie się elementami tego, co definiowane;
- d) wykorzystywanie wyłącznie klarownych i powszechnie zrozumiałych terminów.

3.2.3. Proceduryzacja pojęcia, czyli definicja operacyjna

Definicja operacyjna (*an operational definition*) przedstawia zbiór procedur opisujących działania, które należy wykonać, aby empirycznie stwierdzić istnienie bądź stopień istnienia fenomenu wskazywanego przez dane pojęcie¹⁵. Łączy poziom konceptualny/teoretyczny i empiryczny/obserwacyjny. Służy także określaniu pojęć symbolizujących fenomeny (atomytuty bądź zdarzenia) niepoddające się bezpośredniej obserwacji (np. „władza”, „zobowiązanie”, „korzyść”). W takich przypadkach o faktycznym istnieniu tego, co pojęcie symbolizuje należy wnioskować poprzez związanie pojęcia z jego empirycznym odniesieniem. Temu wiązaniu służy definicja operacyjna, która określa, co robić i co obserwować, aby dany fenomen mógł znaleźć się w zakresie doznań i rozumienia. W tym przypadku pojęcie jest ustalone, gdy ustalone są operacje przydające mu miary, zatem pojęcie jest tutaj synonimem korespondującego z nim zbioru operacji. Na przykład operacyjna definicja pojęcia „czas” będzie opisywać procedurę uwzględniającą użycie zegara do zmierzenia odstępu

¹⁵ Koncepcja definicji operacyjnej jest produktem filozoficznej szkoły myślenia zwanej szkołą operacjonistów, związanej z dziedziną fizyki. Stosownie do głównej idei tej szkoły, pojęcie musi być obserwowalne za pomocą operacji testującej specyficzne kryterium jego stosowalności. Przy ortodoksyjnym podejściu oznacza to, że pojęcie, które nie może być zdefiniowane operacyjnie (przynajmniej co do zasady), nie powinno być używane w badaniach naukowych, gdyż nie może podlegać intersubiektywnej weryfikacji. Definicja operacyjna jest niezbędna badaczom dla wzajemnej replikacji swych badań. Bez niej badacz nie może być pewny, czy obserwuje ten sam fenomen, co może prowadzić do niespójności badań. Zatem naukowe znaczenie pojęcia powinno być ustalone poprzez skonstruowanie zbioru instrumentów obserwacji (operacji). Znajomość tych operacji oznacza rozumienie pojęcia oraz możliwość empirycznego badania fenomenu przez nie symbolizowanego. Historycznie rzecz biorąc, to rygorystyczne podejście spełniało funkcję oddzielenia nauki (bazującej na empirii) od metafizyki.

między dwoma momentami. Pojęcie „czas” jest zatem ustalone, gdy powstanie zbiór operacji, dzięki którym czas jest mierzony.

Definicja operacyjna konkretyzuje więc sens/znaczenie danego pojęcia poprzez ustalenie **procedur pomiarowych**, które wprowadzają empiryczne kryteria rygorystycznego stosowania owego pojęcia w celach poznawczych i regulacyjnych. Struktura definicji operacyjnej opiera się na zasadzie „bodziec – reakcja”: jeżeli pewien bodziec *S* skierowany na dany obiekt¹⁶ systematycznie wywołuje reakcję *R*, to obiekt ten posiada wnioskowaną cechę *P*. Pojęcia zdefiniowane operacyjnie na zasadzie reakcji na bodziec mają szczególne znaczenie w sytuacjach, gdy fizyczne manipulowanie indywiduami lub zdarzeniami jest niepraktyczne bądź nieetyczne. Podkreślmy jednak, że w przypadku operacyjnego definiowania pojęcia, czyli definiowania poprzez procedury pomiarowe, o stwierdzeniu rzeczywistości tego, co pojęcie symbolizuje rozstrzyga możliwość sformułowania i przeprowadzenia operacji pomiarowych. Pojęcia mają zarówno składnik konceptualny, jak i składnik operacyjny, obydwa te składniki wzajemnie się uzupełniają i wzmacniają. Ich integracja jest zatem kwestią nie do pominięcia, jeśli posługujemy się pojęciami podczas poznawania bądź regulowania świata, bez względu na to, czy zaczyna się od poziomu konceptualnego, czy od poziomu operacyjnego. Samo przejście z poziomu konceptualnego na poziom operacyjny (bądź odwrotnie) rodzi dwa problemy: problem kongruencji (*congruence*), czyli stopnia zgodności między definicją konceptualną a definicją operacyjną i problem wagi teoretycznej pojęcia (*theoretical import*).

Kongruencja definicji konceptualnej i definicji operacyjnej wiąże się z kwestią wyrażoną pytaniem: „Czy mierzę to, co zamierzam mierzyć?”, a więc ze stopniem obserwowalności, szczególnie istotnym przy pomiarze pośrednim. Niestety, do tej pory nie znaleziono absolutnego kryterium potwierdzenia zgodności między obydwojmi rodzajami definicji. Może się zatem zdarzyć, że definicja operacyjna nie pokrywa wszystkich elementów definicji konceptualnej. Dla określenia stopnia zgodności między tymi definicjami w praktyce badawczej stosuje się testy mocy (*validity tests* – patrz: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 31]). **Waga teoretyczna** pojęcia odnosi się do określania jego znaczenia poprzez kontekst. Niektóre z pojęć mają bowiem znaczenie tylko w kontekście teorii, w ramach których występują, np. pojęcie „ego” jest doniosłe jedynie w ramach psychoanalizy, a pojęcie „interes publiczny” – w ramach demokracji. Zatem pojęcia mające ułatwiać poznawanie świata powinny być oceniane zarówno z punktu widzenia ich obserwowalności (kongruencja), jak i doniosłości teoretycznej. Pojęcie zyskuje bowiem swe znaczenie empiryczne poprzez definicję operacyjną, a znaczenie teoretyczne – poprzez kontekst teorii, w ramach której występuje. Teoria zatem służy nie tylko jako źródło problemów

¹⁶ Czyli podnieta, sytuacja lub układ warunków.

i hipotez w procesie badawczym [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 32], lecz także – co nie mniej ważne – jako jedyny kontekst interpretacji/określania znaczenia i wagi swych kluczowych pojęć.

3.2.4. Aplikacja definicji operacyjnej, czyli pomiar

Zagadnienie pomiaru przedstawimy głównie na podstawie [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 138–157], rozważając cztery następujące kwestie: 1) definicję pomiaru, 2) rezultaty pomiaru a realność (izomorfizm, indykatory), 3) poziomy pomiaru i przekształcenia jego rezultatów, 4) jakość pomiaru (błąd, trafność, skrupulatność).

Definicja pomiaru

Pomiar to przypisywanie – według ustalonych reguł – znaków numerycznych do cech empirycznych (zmiennych¹⁷).

Znak numeryczny jest symbolem reprezentującym liczbę, często przyjmującym postać cyfry. Jest przywiązany do obiektu bądź zdarzenia. Sam nie ma żadnego sensu ilościowego, chyba że zostanie mu on świadomie nadany (wówczas znak numeryczny staje się liczbą). Liczba określa natężenie oznaczonej cechy oraz dopuszcza operacje matematyczne i statystyczne. Możliwe dzięki temu dokładniejsze analizy ilościowe w zakresie opisu, objaśniania bądź predykcji mogą przynieść nowe informacje o relacjach między zmiennymi i o ich zachowaniach w określonych warunkach.

Przypisywanie to proces wiązania znaków numerycznych i liczb z obiektami i zdarzeniami. Polega na ustalaniu korespondencji pomiędzy obiektem bądź zdarzeniem a znakiem numerycznym bądź liczbą, bywa też określany mianem mapowania. Ponieważ przypisywanie jest procesem, więc i pomiar jest procesem.

Reguła przypisywania to skonkretyzowana procedura, służąca przypisaniu znaków numerycznych lub liczb do obiektów bądź zdarzeń. Aby znaki numeryczne miały znaczącą treść, reguły przypisywania powinny być przejrzyste i zorientowane na sposób ich odnoszenia do realności. Mierzenie ma bowiem sens tylko wtedy, gdy odnosi się do realności, która ma stanowić jego bazę empiryczną¹⁸. Sposób powiązania z nią procesu pomiarowego decyduje o jakości rezultatów mierzenia. Zatem o jakości pomiaru decydują reguły przypisywania, co czyni je najważniejszym składnikiem pomiaru.

¹⁷ Podkreślimy, że zmienne to cechy empiryczne poddające się pomiarowi.

¹⁸ Czasem zwaną po prostu bazą pomiaru.

Rezultaty pomiaru a rzeczywistość

Pomiar powinien być taki, aby jego rezultaty były możliwie najbliższe mierzonym składnikom rzeczywistości. Bliskość związku pomiędzy rezultatami pomiaru a rzeczywistością jest warunkowana stopniem jednoznaczności korespondencji między znakami numerycznymi a elementami rzeczywistości (bazy empirycznej, bazy pomiaru) oraz stopniem bezpośredniości obserwacji elementów rzeczywistości.

Idea identyfikacji, tkwiąca u podstaw pomiaru, sugeruje, aby jeden znak numeryczny korespondował z jednym tylko elementem rzeczywistości. Występowanie takiej korespondencji (tj. korespondencji jeden-do-jednego) między elementami dwóch zbiorów to izomorfizm¹⁹. Izomorficzność dwóch zbiorów oznacza podobieństwo ich struktur, obejmujące także podobieństwo relacji między ich elementami oraz podobieństwo operacji, w których te elementy mogą występować. Przy pomiarze chodzi o izomorficzność zbioru poddawanych pomiarowi pojęć i będącego rezultatem pomiaru zbioru znaków numerycznych. Dla stwierdzenia izomorficzności tych zbiorów decydujący jest stopień ich podobieństwa (bliskości), który jest determinowany przez procedurę pomiaru, czyli kształt reguły przypisywania. Izomorficzność zbioru znaków numerycznych i zbioru elementów bazy pomiaru oznacza możliwość wnioskowania o relacjach między tymi ostatnimi oraz o operacjach na nich na podstawie relacji i operacji w zbiorze znaków numerycznych.

Poddając pomiarowi pojęcia, trzeba uwzględnić ich obserwowalność i wieloaspektowość. Obok prostych pojęć obserwowalnych występują bowiem pojęcia złożone, bezpośrednio nieobserwowalne, których rzeczywistość przejawia się tylko pośrednio, choć na wiele sposobów. Takimi pojęciami są np. „motywacja”, „demokracja”, „roszczenia”. O rzeczywistości tego rodzaju pojęć można wnioskować jedynie pośrednio, poprzez obserwację zachowań dla nich charakterystycznych, czyli poprzez pomiar obserwowalnych fenomenów empirycznych, wskazujących na występowanie tych pojęć. Taki obserwowalny i mierzalny przejaw bezpośrednio nieobserwowalnego pojęcia złożonego określa się mianem indykatora bądź wskaźnika.

Upewnienie się co do rzeczywistości i skali bezpośrednio nieobserwowalnego pojęcia złożonego z reguły wymaga obserwacji i pomiaru wielu reprezentujących je fenomenów, czyli wielości indykatorów. Ich wybór nie może być arbitralny i powinien być dobrze ugruntowany w teorii i obserwacjach empirycznych. Same indykatory należy konkretyzować w formie definicji operacyjnej, zapewniając przy tym izomorfizm.

¹⁹ Z matematycznego punktu widzenia, *izomorfizm* to korespondencja jeden-do-jednego między elementami dwóch zbiorów, tak aby wynik operacji na elementach jednego zbioru korespondował z wynikiem analogicznej operacji na odpowiednikach tychże elementów w drugim zbiorze. Innym terminem matematycznym z zakresu korespondencji między zbiorami jest *homomorfizm*. *Homomorfizm* to transformacja jednego zbioru w drugi, zachowująca w drugim zbiorze operacje właściwe dla elementów pierwszego zbioru.

Dodajmy jednak, iż nierzadko zdarza się, że „operacja zwana pomiarem jest ważniejsza od tego, co mierzone. Jeśli więc rezultat operacji uznaje się za użyteczny (np. przy prognozowaniu), to nie jest ważne, czy to, co mierzone może być obserwowane, a nawet czy istnieje” [IASB AP2B, 2007, s. 9–10].

3.2.5. Poziomy pomiaru

Postulat i wymóg izomorfizmu między fenomenem empirycznym a instrumentem pomiarowym nasuwa pytanie o zakres i determinanty istnienia izomorfizmu. O zakresie tym decydują właściwości instrumentu pomiarowego. W odniesieniu do fenomenów empirycznych instrument pomiarowy może pozwolić na:

- oznaczenie klasy;
- oznaczenie klasy i kategorii oraz ustalenie pozycji w jej ramach;
- oznaczenie klasy, ustalenie pozycji i określenie względnego dystansu między nimi;
- oznaczenie klasy, ustalenie pozycji oraz określenie dystansu względnego i bezwzględnego między nimi.

Stosownie do tych właściwości instrumentów pomiarowych wyróżnia się cztery sposoby pomiaru fenomenów empirycznych, zwane też poziomami albo skalami pomiaru ([Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 143–148], [IASB AP2B, 2007, s. 10–11], tj.:

- a) nominalny poziom pomiaru (*nominal level of measurement*), czyli oznaczanie klasy fenomenów;
- b) porządkowy poziom pomiaru (*ordinal level of measurement*), czyli oznaczanie klasy fenomenów oraz ustalanie ich pozycji w ramach kategorii;
- c) interwałowy poziom pomiaru (*interval level of measurement*), czyli oznaczanie klasy fenomenów, ustalanie ich pozycji w ramach kategorii oraz określanie bezwzględnego dystansu między nimi;
- d) proporcyjny (relacyjny) poziom pomiaru (*ratio level of measurement*), czyli oznaczanie klasy fenomenów, ustalanie ich pozycji w ramach kategorii oraz określanie bezwzględnego i względnego dystansu między nimi.

Jak widzimy, sposoby pomiaru tworzą pewną hierarchię, przy czym przyjęło się uważać, że najniższy jest poziom nominalny, a następnie idą: poziom porządkowy, interwałowy i proporcyjny, który jest uważany za poziom najwyższy.

Na poziomie nominalnym znakami numerycznymi oznaczane są pewne grupy cech jakościowych, co prowadzi do jakościowej klasyfikacji fenomenów (zmiennych) i wyodrębnienia ich kategorii, z których każda jest oznaczona osobnym, dowolnie wybranym znakiem numerycznym. Nominalny poziom pomiaru zostaje

osiągnięty, gdy wyodrębnione kategorie wzajemnie się wykluczają i są wyczerpujące w tym sensie, że żaden z mierzonych przypadków nie będzie zaliczony do więcej niż jednej kategorii. Z punktu widzenia matematyki, o jego specyfice przesądza to, że nie ma jakiegokolwiek matematycznego związku między klasami; zakłada się, że cechy stwierdzone w którymkolwiek przypadku przynależności do danej klasy będą takie same w pozostałych przypadkach. Zatem na poziomie nominalnym dopuszczalne są jedynie te operacje matematyczne i statystyki, które są niewrażliwe na właściwy mu sposób przypisywania fenomenów do klasy. Statystyki dozwolone na tym poziomie to rozkład częstości (w poszczególnych klasach), miary różnorodności (zmienności/wariancji) jakościowej oraz stosowne miary współzmienności (kowariancji).

Na poziomie porządkowym dokonuje się klasyfikacji zmiennych, a także oznacza w obrębie każdej z nich relację porządku, w rodzaju: „większy niż...” czy „bardziej pożądaný niż...” (albo przeciwnie), opartą na stopniowaniu bądź różnicowaniu natężenia. Prowadzi to do ukonstytuowania (w ramach danej zmiennej) warstw, zwanych też rangami, odpowiadających poszczególnym stopniom bądź zróżnicowanemu natężeniu. Zmienna, dla której da się ustalić relację porządku bywa nazywana zmienną uporządkowaną. Podkreślmy, że relacja porządku odnosi się do pary rang, zaś relacja ekwiwalencji (równości) dotyczy wszystkich przypadków przynależnych do danej rangi.

Relacja porządku ma pewne własności logiczne, które są istotne z punktu widzenia formułowania hipotez i wyciągania wniosków odnoszących się do zmiennych uporządkowanych: jest niezwrotna, asymetryczna i przechodnia. Jeżeli relację porządku oznaczyć symbolem $>$, to niezwrotność oznacza, że dla dowolnego a nie zachodzi $a > a$; asymetryczność – że jeśli $a > b$, to nie $b > a$; zaś przechodniość – że jeśli $a > b$ i $b > c$, to $a > c$.

Ranga jest zwykle oznaczona liczbą, którą nazywa się wartością rangi. Zgodnie z powszechnie przyjętą konwencją, ranga w jednym z ekstremów oznaczana jest liczbą 1, następna w kolejności liczbą 2, następująca po niej liczbą 3 – i tak aż do osiągnięcia przeciwnego ekstremum, które jest oznaczone ostatnią liczbą z serii. Nie ma znaczenia – o ile zachowana jest spójność – jakie liczby zostaną przypisane do kategorii obiektów czy ich par. Liczby rangujące określają jedynie porządek i nic poza nim. W szczególności różnica między tymi liczbami nie oznacza ani rozpiętości (szerokości) rangi, ani jej absolutnego wolumenu. Dodajmy, iż dopuszczalne są jedynie monotoniczne (jednowymiarowe) transformacje poziomu porządkowego, gdyż tylko one nie przekształcają informacji przy dowolnym sposobie manipulowania liczbami. Innymi słowy, na poziomie porządkowym można dokonywać tylko tych transformacji matematycznych i statystycznych, które nie zmieniają porządku rang, czyli nie zmieniają porządku mierzonych właściwości zmiennej. Statystykami niezmiennymi porządku będą mediana, zakres, gamma oraz tau- b .

Na poziomie interwałowym, oprócz klasyfikacji i porządku, określa się także dokładny dystans (interwał)²⁰ między obserwowanymi przypadkami²¹, co wymaga zastosowania wspólnej wszystkim pomiarom i zawsze tej samej jednostki miary o ustalonej i niezmienniejącej się wartości, za pomocą której każdemu obiektowi uporządkowanego zbioru przypisuje się mianowaną liczbę rzeczywistą. Użycie liczb mianowanych powoduje, że stosunek (relacja) dowolnych dwóch dystansów (interwałów, przedziałów) jest niezależny od jednostki miary²², zatem względny (jakościowy) dystans między dwoma wartościami pozostaje taki sam, bez względu na zastosowany system pomiaru. Jest to przejaw izomorfizmu, który na poziomie interwałowym występuje pomiędzy zbiorem dystansów dla obserwowanych przypadków a strukturą arytmetyki, związanej z wartościami skojarzonymi z tymi dystansami. Zauważmy, że różnice, na których przeprowadzane są operacje rozważanego poziomu są ustalone na podstawie arbitralnego punktu odniesienia. Zmiennymi mierzo- nymi na poziomie interwałowym będą m. in. przychód oraz inteligencja (IQ).

Formalne właściwości charakterystyczne poziomu interwałowego to:

- 1) niepowtarzalność: jeżeli a i b oznaczają liczby rzeczywiste, to wynikiem każdego z działań $a + b$ oraz $a \times b$ jest jedna i tylko jedna liczba rzeczywista;
- 2) symetryczność: jeżeli $a = b$, to $b = a$;
- 3) przemienność: jeżeli a i b oznaczają liczby rzeczywiste, to $a + b = b + a$ oraz $ab = ba$;
- 4) substytucja: jeżeli $a = b$ oraz $a + c = d$, to $b + c = d$, a także jeżeli $a = b$ oraz $ac = d$, to $bc = d$;
- 5) łączność: jeżeli a , b i c oznaczają liczby rzeczywiste, to $(a + b) + c = a + (b + c)$ oraz $(ab)c = a(bc)$.

Konsekwencją tych właściwości jest to, że informacja zawarta w liczbach poziomu interwałowego nie zmienia się, gdy wraz ze zmianą liczb pierwotnie przypisanych obserwowanym przypadkom nie zmieniają się porządek i względne ich dystanse. Zatem informacja będzie zachowana, jeśli np. pomnożyć każdą z liczb interwałowych przez stałą liczbę dodatnią, a następnie dodać do rezultatu jeszcze jakąś liczbę stałą. Dzięki formalnym cechom poziomu interwałowego można w jego ramach stosować wszelkie statystyki opisowe i konkluzyjne (indukcyjne).

Proporcyjny (relacyjny) poziom pomiaru różni się od poziomu interwałowego jedynie tym, że liczby i operacje arytmetyczne odnoszą się tutaj do dystansów ustalonych w odniesieniu do zera naturalnego (naturalnego punktu zerowego, np. temperatury). Zero naturalne jest charakterystyczne głównie dla zmiennych fizykalnych, takich jak ciężar, długość, objętość bądź czas. Istnienie zera naturalnego skutkuje największym stopniem zupełności informacji zawartej

²⁰ Który po określeniu nie ulega zmianie.

²¹ Na przykład Y ma roczny dochód większy od Z o 10 000 zł.

²² Przykładowo $(40\% / 80\%) = (350 \text{ kg} / 700 \text{ kg}) = 1/2$.

w liczbach, a więc i największą mocą rezultatów przeprowadzanych na nich manipulacji statystycznych.

W tabeli 3.1 zestawiono cechy formalne poszczególnych poziomów pomiaru.

Tabela 3.1. Poziomy pomiaru i ich cechy formalne

Poziom Cecha	Nominalny	Porządkowy	Interwałowy	Proporcyjny
Ekwiwalencja	√	√	√	√
Większe niż	–	√	√	√
Stały przedział	–	–	√	√
Naturalne zero	–	–	–	√

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 148].

Z tego zestawienia wynika, że zmienne, które są mierzalne na wyższym poziomie, są także mierzalne (przynajmniej względem jednego z atrybutów) na poziomach niższych, choć nie odwrotnie. Niektóre zmienne mogą być bowiem mierzone tylko na poziomie nominalnym, jak np. identyfikacja osób/stron czymś zainteresowanych. Bezwzględnie pamiętać też należy o konieczności zachowania izomorficzności miar, jest ona bowiem warunkiem skutecznego i owocnego poznania – bezpośrednio bądź pośrednio – stanów i relacji realnego świata poprzez odpowiednie operacje matematyczne i statystyczne, bez których owe stany i relacje w wielu przypadkach pozostawałyby nierozpoznane.

3.2.6. Jakość pomiaru

Jeżeli przez jakość rozumieć ogół właściwości obiektu, mających zdolność zaspokajania potrzeb stwierdzonych bądź zasadnie domniemanych²³, to w przypadku pomiaru obiektem będzie rezultat i będzie chodziło o potrzeby poznawcze, związane z ustaleniem stanu zmiennej lub sterowaniem jego zmianą. Trzy ogólne kwestie natury jakościowej, odnoszące się do rezultatu pomiaru to:

- 1) Natura i powód fluktuacji rezultatu pomiaru przy jego powtarzaniu czyli błąd pomiaru.
- 2) Zgodność tego, co mierzono z tym, co mierzyć zamierzono czyli trafność pomiaru.
- 3) Stopień poprawności instrumentu pomiarowego czyli jego skrupulatność.

²³ Patrz norma ISO 8004.

Jako **błąd** (*error*) określamy niezgodność ze stanem realnym bądź innym stanem uznanym za prawidłowy. Błąd oznacza nieścisłość albo nieprawdziwość. Są dwa źródła fluktuacji rezultatu pomiaru, tj. faktyczna fluktuacja mierzonych właściwości zmiennej oraz fluktuacja artefaktowa, wnoszona przez sam instrument pomiarowy wskutek konstytutywnych ograniczeń jego perfekcyjności lub wskutek specyficzności jego nastaw²⁴. Fluktuacje rezultatów pomiaru niewywolane faktycznymi fluktuacjami mierzonych właściwości zmiennej nazywane są **błędem pomiaru**.

Błąd pomiaru może być systematyczny lub niesystematyczny (losowy). Pierwszy z nich to stały błąd występujący każdorazowo przy użyciu danego instrumentu pomiarowego, bez względu na obiekt i warunki pomiaru. Drugi również występuje przy każdorazowym użyciu instrumentu pomiarowego, ale nie jest stały, a jego wartości są losowe.

Główne źródła błędu pomiaru to:

- a) mierzenie innego niż zamierzano atrybutu zmiennej;
- b) fluktuacje warunków otaczających zmienną;
- c) różnice w nastawach charakterystyk instrumentu pomiarowego;
- d) fluktuacje warunków posługiwania się instrumentem pomiarowym;
- e) różnice w sposobie przetwarzania rezultatów pomiaru;
- f) różnice w sposobie pojmowania istoty instrumentu pomiarowego.

Trafność (*validity*) to zdolność instrumentu pomiarowego do pomiaru tego, co faktycznie mierzyć zamierzono²⁵. Jest ona kluczowym zagadnieniem podczas pomiaru pośredniego, podczas którego bardzo trudno o pewność, że właśnie mierzy się tę zmienną, dla której dany instrument zaprojektowano. Aby upewnić się (albo przynajmniej uprawdopodobnić), że faktycznie tak jest, trzeba specyficznych weryfikacji i świadectw odnośnie do zakresu uwzględniania przez instrument atrybutów mierzonego pojęcia (zmiennej), siły związku instrumentu z rzeczywistością oraz jego umocowania teoretycznego. Stąd wyróżnia się trzy rodzaje trafności, tj. trafność kontentującą, empiryczną oraz konstytutywną.

Trafność kontentująca (*content validity*), zwana też trafnością treściową, to ujmowanie przez instrument wszystkich istotnych atrybutów badanego pojęcia. Weryfikacja tego aspektu odbywa się dzięki zastosowaniu dwóch sposobów-testów, tj. poprzez subiektywny osąd badającego (trafność fasadowa) oraz poprzez określenie akuracji doboru reprezentatywnej próby badanej

²⁴ Trzeba to widzieć w kontekście zasady nieoznaczoności Heisenberga.

²⁵ Czyli odnoszenie się do właśnie tego, a nie innego fenomenu, zgodność z mierzonym fenomenem; akuracja (od słowa *akurat*, którego znaczenie *Słownik współczesnego języka polskiego* określa następująco [SWJP, s. 8]: „1. tym słowem użytym w odniesieniu do określeń liczby, ilości, miary czegoś, usytuowania czegoś w przestrzeni lub czasie mówiący zaznacza, że dane określenie liczby, ilości itd. ściśle zgadza się ze stanem faktycznym; dokładnie, nie w przybliżeniu”).

populacji (trafność próbkowania). **Trafność fasadowa** (*face validity*) oznacza, że według subiektywnej oceny badacza dany instrument pomiarowy nadaje się do pomiaru fenomenów odwzorowywanych przez dane pojęcie²⁶. **Trafność próbkowania (doboru próby – sampling validity)** oznacza predyspozycję instrumentu pomiarowego do wyboru z populacji aspektów danej zmiennej²⁷ próby reprezentatywnej, adekwatnie odzwierciedlającej ową populację. Zdefiniowanie populacji aspektów następuje na drodze teoretycznej i dlatego nierzadko wiąże się z trudnościami, które mogą osłabiać trafność próbkowania jako testu trafności globalnej.

Trafność empiryczna (*empirical validity*), zwana też trafnością relacyjną, to właściwość instrumentu pomiarowego, polegająca na generowaniu rezultatów zasadniczo spójnych (skorelowanych) z relacjami między realnymi zmiennymi. Najbardziej rozpowszechnionym sposobem oceny tego rodzaju trafności jest ustalenie jej mocy predyktywnej (zdolności do predykcji) za pomocą testu znanego pod nazwą trafność predyktywna (*predictive validity*). W trakcie tego testu mierzy się daną zmienną za pomocą badanego instrumentu oraz za pomocą innego instrumentu o niekwestionowanej trafności (czyli instrumentu kryterialnego), zwanego kryterium zewnętrznym. Trafność predyktywna to stopień korelacji między rezultatami obu pomiarów, wyrażany liczbowo przez współczynnik korelacji, który w tym przypadku określany jest mianem współczynnika trafności (*validity coefficient*). Z ustalaniem trafności predyktywnej wiążą się dwa problemy, dotyczące instrumentu kryterialnego: możliwość znacznej ograniczoności zakresu jego wykorzystania ze względu na trudność lub kosztowność jego użycia oraz jego trafność. Żeby ją określić, stosuje się albo podejście zgody zainteresowanych badaczy co do przydatności danego instrumentu jako kryterium zewnętrznego (można tu stosować testy trafności kontentującej), albo podejście (wyrażonego w procentach) stosunku prawidłowych rezultatów, uzyskanych przy pomiarze zmiennej o znanych charakterystykach za pomocą badanego instrumentu, do prawidłowych rezultatów uzyskanych przy pomiarze tej zmiennej za pomocą instrumentu kryterialnego.

Trafność konstruktywna (*construct validity*), zwana też trafnością teoretyczną, to logiczne i empiryczne powiązanie instrumentu pomiarowego z właściwym kontekstem teoretycznym, czyli z pojęciami i założeniami teorii wykorzystywanej przy danym badaniu (teoria jako konstytutywny motyw instrumentu). Stwierdzenie istnienia trafności konstruktywnej wymaga wykazania, że oczekiwania teoretyczne co do zakresu i natężenia powiązań badanej zmiennej z innymi zmiennymi mogą być rozpoznane i zmierzone za pomocą weryfikowanego instrumentu.

²⁶ Głębsza kwestia zdolności instrumentu do pomiaru tego, co badający chce mierzyć, pozostaje tu na drugim planie. Podkreślić należy, że nie ma żadnych precyzyjnych, powtarzalnych procedur oceny trafności fasadowej, co czyni ją problematyczną.

²⁷ Zakłada się tutaj, że taka populacja – nazywana również populacją treści – istnieje.

Weryfikacja trafności konstruktywnej może przebiegać następująco:

- a) przyjmuje się założenie, że weryfikowany instrument mierzy dany fenomen Y ;
- b) przyjęte założenie czyni się składnikiem teorii dotyczącej tego fenomenu;
- c) wykorzystując tę teorię, prognozuje się, które z cech fenomenu Y powinny być powiązane z weryfikowanym instrumentem, a które takiego powiązania nie powinny wykazywać;
- d) gromadzi się za pomocą weryfikowanego instrumentu dane empiryczne, mogące potwierdzić lub zanegować prognozowane relacje.

Znalezienie na etapie (d) antycypowanych relacji oznacza istnienie trafności konstruktywnej, zaś nieistnienie ich – brak trafności, który może być skutkiem:

- niezdolności instrumentu do pomiaru fenomenu Y ;
- wadliwości ram teoretycznych sporządzonych prognoz;
- wadliwości planu badań uniemożliwiającej poprawne sprawdzenie prognoz.

Określenie, który z tych czynników spowodował brak trafności konstruktywnej wymaga wnikliwej analizy etapów (a)–(d) procedury weryfikacyjnej.

Innym sposobem weryfikacji trafności konstruktywnej jest koncepcja zróznicowanej zbieżności (*convergent-discriminant conception of validity*). Sposób ten jest oparty na założeniu, że rezultaty pomiaru tej samej cechy różnymi metodami będą wysoce zbieżne, natomiast rezultaty pomiaru różnych cech będą rozbieżne bez względu na użyty instrument pomiarowy. Operacyjnie oznacza to, że współczynnik korelacji rezultatów pomiaru danej cechy różnymi instrumentami będzie większy od współczynnika korelacji rezultatów pomiaru różnych cech za pomocą podobnych instrumentów. Zatem o istnieniu trafności konstruktywnej świadczyć będą, z jednej strony, wysoka korelacja dwóch pomiarów danej cechy przy użyciu weryfikowanego instrumentu (bądź tego instrumentu i innego, odmiennego), z drugiej zaś – niewysoka korelacja pomiarów dwóch różnych cech przy użyciu tego instrumentu (bądź tego instrumentu i innego, podobnego).

Istnienie trzech odmian trafności – kontentującej, empirycznej i konstruktywnej – nasuwa pytanie o ich hierarchię przy ewaluacji trafności danego instrumentu pomiarowego. Nie ma na nie prostej odpowiedzi, choć przeważa pogląd, że pełne badanie trafności powinno obejmować wszystkie jej aspekty. Zatem konstrukcja instrumentu pomiarowego powinna rozpocząć się od oceny teorii mogących stanowić jego podwalinę (trafność konstruktywna); następnie należy zdefiniować populację aspektów, z której ma pochodzić reprezentatywna próba (trafność kontentująca); wreszcie trzeba oszacować moc predyktywną instrumentu (trafność empiryczna) poprzez związanie go z instrumentem kryterialnym (kryterium zewnętrznym).

Instrumenty pomiarowe przydatne do badania złożonych fenomenów rzadko są w pełni trafne czy choćby równie trafne względem różnych odmian trafności. Zdarza się nawet, że właściwie brak jest świadectw potwierdzających trafność. Stąd trzeba innych niż trafność charakterystyk instrumentów pomiarowych. Jedną z nich jest skrupulatność.

Skrupulatność instrumentu pomiarowego ma dwa oblicza: potencjał generalizacji i rzetelność. W pierwszym przypadku chodzi o reprezentatywność generowanych przez instrument zbiorów pomiarów, a w drugim – o stopień objaśnienia rezultatów pomiarów przez rzeczywistą wartość badanej zmiennej. Jedno i drugie określa się na podstawie zbieżności rezultatów pomiarów uzyskiwanych za pomocą danego instrumentu.

Wnoszony przez instrument **potencjał generalizacji** (*generalizability*) – uważany przez niektórych za nadrzędny dla kryterium skrupulatności – odnosi się do granic swobody uogólniania na podstawie zbiorów rezultatów pomiarów, uzyskanych za pomocą weryfikowanego instrumentu (zbiory z natury rzeczy są częścią uniwersum potencjalnych rezultatów pomiarów danej zmiennej)²⁸. Wielkość potencjału generalizacji ustala się na podstawie stopnia zbieżności (współczynnika korelacji) między zbiorami rezultatów pomiarów. Ponieważ jednak na tej samej podstawie ustala się zakres rzetelności, więc to, czy ów stopień należy uznać za świadectwo potencjału generalizacji, czy za świadectwo rzetelności zależy od sposobu zdefiniowania podobieństw i różnic istotnych atrybutów sytuacji pomiarowej. Zatem interpretacja stopnia zbieżności ma charakter kontyngentny, każdorazowo dookreślany sformułowaniem listy pozycji lub właściwości uznanych w danym badaniu za tożsame bądź różne bez względu na zbiór rezultatów pomiaru.

Rzetelność (*reliability*) jest specyficzną charakterystyką stopnia zniekształcania mierzonej zmiennej przez instrument pomiarowy. Z powodu owego zniekształcania rezultat pomiaru zawiera dwa składniki, którymi są rzeczywista wartość mierzonej zmiennej oraz błąd wprowadzony przez instrument pomiarowy. Ponieważ zarówno wartość rzeczywista, jak i wprowadzany błąd nie są wielkościami stałymi, więc przyjmują różne wartości w kolejnych pomiarach danej zmiennej. Rzetelność wiąże się zatem z wnoszeniem przez instrument niestałego błędu, występującego niekonsekwentnie przy kolejnych pomiarach danej zmiennej bądź to za pomocą tego samego instrumentu, bądź też jakiegokolwiek innego instrumentu. Błąd ten jest skutkiem zaburzeń, z reguły większych przy pomiarze pośrednim, dominującym w naukach społecznych, niż przy pomiarze bezpośrednim, dominującym w przypadku zmiennych fizycznych²⁹.

²⁸ W nieco innym ujęciu: w jakim stopniu – i w odniesieniu do jakich właściwości – pewien zbiór rezultatów pomiaru jest podobny do innych zbiorów rezultatów, dających się wyodrębnić z uniwersum potencjalnych pomiarów.

²⁹ Na przykład w przypadku typowego dla nauk społecznych instrumentu pomiarowego w postaci kwestionariusza źródłami niestałego błędu będą: chwilowa dekoncentracja respondenta przy jego wypełnianiu, niejasność instrukcji oraz trudności techniczne (choćby w rodzaju zawodności przyboru do pisania).

Miarą rzetelności jest **wskaźnik rzetelności** (*reliability measure*)³⁰, konceptualnie definiowany jako stosunek wariancji rzeczywistej wartości mierzonej zmiennej do wariancji rezultatu pomiaru tejże zmiennej. Wskaźnik rzetelności jest stopniowalny i może przyjmować pozycje między zerem (brak rzetelności) a jedynką (pełna rzetelność). Jeśli przyjąć, że x_r oznacza rzeczywistą wartość mierzonej zmiennej, x wartość mierzoną, to matematycznie można go przedstawić następująco:

Zapisując rezultat pomiaru i jako

$$x_i = x_{ri} + e_{xi}, \quad (1.1)$$

gdzie

x_i – rezultat i -tego pomiaru,

x_{ri} – rzeczywista wartość zmiennej w i -tym pomiarze,

e_{xi} – błąd w i -tym pomiarze,

a wariancję rezultatu pomiaru jako

$$S_x^2 = \frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2}{N}, \quad (1.2)$$

gdzie

S_x^2 – wariancja rezultatów pomiaru,

$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^N x_i}{N}$ – przeciętna wartość mierzonej zmiennej na podstawie N pomiarów;

w konsekwencji mamy [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 155]

$$S_x^2 = S_{xr}^2 + S_{ex}^2, \quad (1.3)$$

oraz **wskaźnik rzetelności**

$$\text{rel} = \frac{S_{xr}^2}{S_x^2} = \frac{S_x^2 - S_{ex}^2}{S_x^2}. \quad (1.4)$$

Z równania (1.4) wskaźnika rzetelności wynika, że gdyby błąd pomiaru nie występował, to $S_{ex}^2 = 0$ oraz $S_x^2 = S_{xr}^2$, zatem $S_x^2 = S_{xr}^2$ i w rezultacie

³⁰ Wskaźnik rzetelności bywa utożsamiany z rzetelnością (por. [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 154–155]).

$(S_{xr}^2/S_x^2) = 1$, czyli mielibyśmy pełną rzetelność. Gdyby natomiast rezultat pomiaru zawierał tylko błąd, to $S_x^2 = S_{ex}^2$ oraz $(S_x^2 - S_{ex}^2) = 0$, czyli mielibyśmy brak rzetelności (rzetelność zerową).

Ze względu na praktyczną niemożność niezależnego pomiaru rzeczywistej wartości zmiennej, określenie stopnia rzetelności instrumentu wymaga szacowania sposobami niewymagającymi takiego pomiaru. Powszechnie stosowane są przy tym trzy metody, tj. metoda powtórzonego testu, paralelnych wersji instrumentu oraz jego dekompozycji. Każda z tych metod wykorzystuje właściwy sobie sposób ustalania i interpretacji współczynnika korelacji.

Metoda powtórzonego testu (*test-retest method*) polega na oszacowaniu wskaźnika rzetelności na podstawie rezultatów dwukrotnego pomiaru danej zmiennej za pomocą tego samego instrumentu pomiarowego, w tym samym środowisku, ale w różnym czasie. Oszacowaniem tym – zwanym też estymantą rzetelności – jest współczynnik korelacji między rezultatami obydwu pomiarów, który z założenia ma być dobrym przybliżeniem współczynnika rzetelności. Metoda powtórzonego testu ma dwa istotne ograniczenia: możliwość wpływu pomiaru wcześniejszego na pomiar późniejszy oraz możliwość zmiany parametrów badanej zmiennej między pomiarami, co uwzględni pomiar późniejszy, i co zmniejszy zbieżność i porównywalność rezultatów pomiaru. Ograniczenia te są minimalizowane w ramach metody wersji paralelnych.

Metoda wersji paralelnych wymaga skonstruowania dwóch równorzędnych odmian weryfikowanego instrumentu pomiarowego, z których każdą wykorzystuje się do przeprowadzenia (w takich samych warunkach) pomiaru danej zmiennej. Rezultaty uzyskane w obydwu pomiarach będą skorelowane, a współczynnik ich korelacji będzie estymantą wskaźnika rzetelności weryfikowanego instrumentu. Problemem metody wersji paralelnych jest równorzędność odmian danego instrumentu pomiarowego. Jej poświadczeniu służy głównie osąd badacza, wsparty pewnymi specyficznymi testami statystycznymi. Dla zminimalizowania problemu równorzędności odmian instrumentu stosuje się metodę jego dekompozycji.

Metoda dekompozycji polega na rozbiciu weryfikowanego instrumentu na części, które traktowane są jako odrębne urządzenia pomiarowe. Z reguły stosuje się podział na dwie części, za pomocą których dokonuje się pomiaru tej samej zmiennej w tych samych warunkach. Współczynnik korelacji między uzyskanymi w ten sposób rezultatami jest oszacowaniem wskaźnika rzetelności weryfikowanego instrumentu. W przypadku kwestionariusza podział na części następuje zwykle poprzez utworzenie dwóch subkwestionariuszy: jednego z pytań o numerach parzystych i drugiego z pytań o numerach nieparzystych. Oszacowanie wskaźnika rzetelności pełnego kwestionariusza jest w tym przypadku ustalane na podstawie Spearmana-Browna formuły prorocstwa (*Spearman-Brown prophecy formula*), przedstawiającej się, jak następuje³¹:

³¹ U jej podstaw tkwi założenie, że instrument zawierający $2n$ pytań będzie rzetelniejszy od instrumentu zawierającego n pytań.

$$r_{xx'} = \frac{2r_{dxx'}}{1 + r_{dxx'}} \quad (1.5)$$

gdzie

$r_{xx'}$ – oszacowanie wskaźnika rzetelności pełnego kwestionariusza,

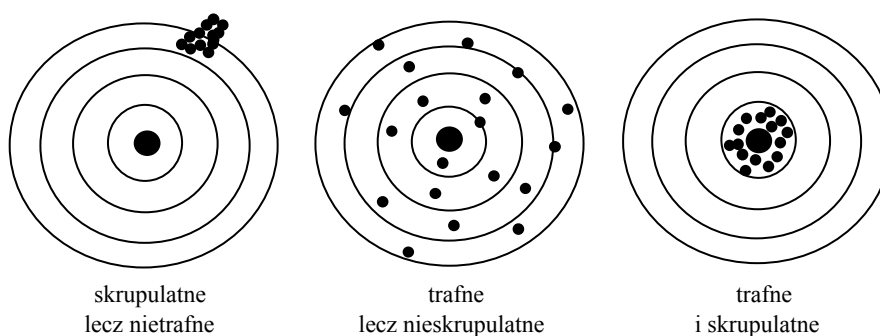
x – rezultat pomiaru za pomocą pierwszego subkwestionariusza,

x' – rezultat pomiaru za pomocą drugiego subkwestionariusza,

$r_{dxx'}$ – współczynnik korelacji między rezultatami x oraz x' .

Dla pełniejszego uświadomienia różnicy między skrupulatnością a trafnością posłużmy się ich analogią do tarczy strzelniczej, przedstawioną na schemacie 3.3. Jeśli celem pomiarów jest „trafienie” w środkowy punkt, to skrupulatność oznacza stopień skupienia pomiarów (stopień podobieństwa do punktu), bez względu na miejsce „uderzania w tarczę”, zaś trafność – sposób „ułożenia względem środka tarczy” (zmiennej rzeczywistości).

Schemat 3.3. Skrupulatność a trafność



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Babbie 1995, s. 128].

Rozeznawszy obserwacyjno-pojęciową płaszczyznę nabywania wiedzy, przejdziemy teraz do płaszczyzny pojęciowo-teoretycznej.

3.3. ABSTRAKCYJNE UJĘCIA I INTERPRETACJE REALNOŚCI, CZYLI TEORIE

W nauce abstrakcyjna reprezentacja pewnych aspektów świata przybiera formę teorii. Najogólniej rzecz biorąc, można powiedzieć, że każda konceptualizacja może być uznana za teorię, ale nie może nią być żadna obserwacja. Koncepcja teorii zasadza się na systematycznej organizacji czegoś. Tym czymś

są pojęcia i idee. Teoria stanowi więc systematyczne uorganizowanie pojęć i idei czy też systemową organizację konceptualną (*systemic conceptual organization*). Ponieważ pojęcia są abstraktami symbolizującymi fenomeny empiryczne, więc teoria będzie pewną abstrakcją, reprezentującą niektóre aspekty świata empirycznego.

3.3.1. Istota teorii

Dociekając istoty teorii i jej miejsca w badaniach empirycznych rozpoczniemy od określeń teorii na tyle ugruntowanych i szeroko akceptowanych, że znalazły się w ogólnie uznanych słownikach języka angielskiego, czyli języka obszaru kulturowego, który wydał pierwsze w świecie ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej.

The New Oxford Dictionary of English [NODE, 1998, *Theory*] określa teorię jako:

Przypuszczenie zamierzone, bądź system idei zamierzony, dla wyjaśnienia czegoś, w szczególności, gdy bazuje na ogólnych zasadach niezależnych od obiektu, który ma być objaśniony;

ale także:

- *zbiór zasad, na których bazuje praktyka działania;*
- *idea wykorzystywana dla przedstawienia (zdania sprawy z) sytuacji lub uzasadnienia/usprawiedliwienia toku akcji;*
- *matematyka kolekcja twierdzeń stworzona dla zilustrowania zasad swego przedmiotu.*

Natomiast według *The American Heritage College Dictionary* [AHCD, 1997, *Theory*] teoria to:

1a. Systematycznie zorganizowana wiedza, nadająca się do stosowania we względnym szerokim zakresie okoliczności i warunków, a w szczególności system założeń, akceptowanych zasad i reguł proceduralnych, obmyślony dla analizy, przewidywania, bądź innego objaśnienia natury lub zachowań danego zbioru fenomenów.

1b. Taka wiedza lub takiż system.

2. Rozumowanie abstrakcyjne; spekulacja.

3. Wiara przyświecająca działaniu lub wspierająca rozumienie lub osąd.

4. Założenie bazujące na ograniczonej informacji lub wiedzy; przypuszczenie, domniemanie.

Doprecyzujemy jeszcze występujące w pierwszej definicji pojęcie „idea”. *The New Oxford Dictionary of English* definiuje ideę następująco [NODE, 1998, *Idea*]:

- idea 1** myśl lub sugestia co do możliwego toku akcji: *oni nie sądzą, że to dobra idea.*
- pojęcie (*concept*) lub wrażenie mentalne (*mental impression*): *nasze menu ukazuje pewną ideę tego, jak interesująca może być dieta niskotłuszczowa.*
 - opinia (*an opinion*) bądź wierzenie (*belief*): *dziewiętnastowieczne idee dotyczące picia.*
 - poczucie, że coś jest prawdopodobne bądź możliwe: *miał jakąś ideę, że ona musi czuć to samo.*
- 2** (**idea**) cel bądź zadanie: *Podjąłem to zajęcie dla idei pozyskania nieco pieniędzy.*
- 3** *filozofia* (w myśli Platona) wieczysto istniejący wzór, którego niedoskonałą kopią są obiekty przynależne do danej klasy.
- (w myśli Kanta) pojęcie czystego rozumu, nieumocowane w doświadczeniu.

Z kolei *The American Heritage College Dictionary* [AHCD, 1997] definiuje ideę jako:

idea rzeczownik

- 1** Coś, jak myśl bądź pomysł, co istnieje w umyśle potencjalnie lub rzeczywistość jako produkt funkcji mentalnej.
- 2** Opinia, przekonanie bądź zasada: *ma jakieś dziwne idee polityczne.*
- 3** Plan, schemat bądź metoda.
- 4** Sedno danej sytuacji; znaczenie, waga: *Naszą ideą jest ukończyć projekt na czas i poniżej budżetu.*
- 5** Pogląd; urojenie.
- 6** *muzyka* Temat bądź motyw.
- 7** *filozofia.* **a.** W filozofii Platona, archetyp, którego niedoskonałą repliką jest byt korespondujący przynależny do oddziałującej na zmysły rzeczywistości. **b.** W filozofii Kanta, transcendentny (aprioryczny), nie empiryczny, koncept zrodzony przez rozum. **c.** W filozofii Hegla, prawda absolutna; zupełny i ostateczny produkt rozumu.
- 8** *przestarzałe*, Mentalny obraz czegoś zapamiętanego.

Z tych słownikowych zapisów można wnioskować, że *teoria* ma różne znaczenie³². Raz będzie to dowolny rodzaj konceptualizacji (wtedy każda konceptu-

³² W świetle systemowej teorii kultury i komunikacji teorię można traktować jako specyficzny obraz świata, konstruowany na podstawie obserwacji empirycznych i warunkowany językowo

alizacja, w przeciwieństwie do obserwacji, jest teorią), innym razem teorię zrówna się z „historią idei”, a jeszcze kiedy indziej będzie rozumiana wąsko jako logiczno-dedukcyjny system, zawierający zbiór wzajemnie powiązanych pojęć, z których za pomocą dedukcji da się wywieść weryfikowalne twierdzenia. Ta niejednoznaczność występuje również w sferze nauki, np. w dziedzinie nauk społecznych mało jest zgody co do tego, czym jest teoria³³, choć istnieje przekonanie, że najważniejszą funkcją badań empirycznych jest przyczynianie się do rozwoju i rafinacji teorii, która wzmacnia wartość celów nauki.

Z perspektywy nauki, w tym nauk społecznych, teoria jest naukowa, jeśli stanowi abstrakcję reprezentującą pewne aspekty świata empirycznego³⁴. Mając na uwadze istotę pojęć, ich definicji konceptualnych i operacyjnych oraz ich wagi teoretycznej, można teraz określić funkcje teorii w badaniach empirycznych.

3.3.2. Funkcje teorii

Funkcje teorii warunkowane są przez sposób jej rozumienia – główną jest objaśnianie i przewidywanie interesujących nas fenomenów. Teorie pełnią także funkcje specyficzne. We współczesnym świecie wielkie znaczenie mają teorie

oraz kulturowo [Fleischer 2002, s. 393]: „Obrazy świata to wykazujące oddziaływanie pierwszej rzeczywistości i produkowane przez drugą rzeczywistość regulatywy i komponenty sterujące, służące do generowania i organizowania specyficznego z uwagi na manifestację i zgodnego z nią zachowania danego systemu kultury, który sam współdecydował o ich manifestacji, jak i do sterowania komunikacją w danym systemie kultury. Obrazy świata są regulatywami w sensie teorii systemów. Dostarczają kryteriów semantyzacyjnych dla konstrukcji drugiej rzeczywistości w obrębie danego systemu kultury, decydują o odnoszącej się do tego organizacji wypowiedzi reprezentujących tę rzeczywistość. Posiadają systemowo usieciwione wymiary językowe i kulturowe; w wymiarze kulturowym – [między innymi] komponent naukowy, medialny, polityczny, ekonomiczny, religijny i artystyczny. Obrazy świata występują w różnych usieciwionych i uwarunkowanych ze względu na stratyfikację kulturową i dyskursową manifestacjach (wariantach)”. (Przy czym regulatyw to „mechanizm sterujący systemu kultury, dostarczający reguł organizacji dla pozostałych obiektów” [Fleischer 2002, s. 381].

³³ Optujemy za szerokim ujęciem teorii z podstawowej definicji z *The New Oxford Dictionary of English* [NODE, 1998], według której „**teoria** to przypuszczenie zamierzone, bądź system idei zamierzony, dla objaśnienia czegoś, w szczególności przypuszczenie niezależne, bądź system idei niezależny, od obiektu, który ma być objaśniony”.

³⁴ Fleischer stwierdza: „Naukowy obraz świata zatem to ten obszar, który „dba” o relacje między obrazem świata a pierwszą rzeczywistością...” [Fleischer 2002, s. 390–391]. Dodajmy, że według Ajdukiewicza „wszystkie sądy, które przyjmujemy i które tworzą cały nasz obraz świata, nie są jeszcze jednoznacznie wyznaczone przez dane doświadczenia, lecz zależą od wyboru aparatury pojęciowej, przy pomocy której odwzorowujemy dane doświadczenia” [Ajdukiewicz 2006a, s. 175]. Na temat kulturowych aspektów powstawania obrazów świata i ich roli w kształtowaniu możliwości racjonalnego kierowania życiem – patrz [Habermas 1999, s. 90–143]. Na temat możliwości budowy obrazu w drodze czystej dedukcji – patrz [Popper 2002, s. 32].

naukowe, które są instrumentem organizowania poznania, prowadzącego do trafnej (prawdziwej) i sprawdzalnej wiedzy o świecie, która pozwala wyjaśniać, przewidywać i rozumieć interesujące nas fenomeny empiryczne. Może być też wykorzystana do ulepszania naszego bytowania, m. in. poprzez regulację różnych dziedzin życia zbiorowego. Ukazując i oświetlając cele poznawcze, teorie wzmacniają cele nauki i ukierunkowują badania empiryczne. Tkwią także u podstaw procesu badawczego, konkretyzując i wspomagając każdy z jego etapów [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 18, 36].

Teoria naukowa nie substytuuje filozofii i nie pełni jej funkcji. Teorie naukowe – w przeciwieństwie do filozofii – są abstrakcjami odzwierciedlającymi pewne aspekty świata empirycznego. Mają do czynienia z fenomenami empirycznymi i związane są z pytaniami typu: *jak* te fenomeny się dzieją oraz *dłaczego* tak się dzieją, a nie – jakie być powinny. Natomiast filozofia jest zorientowana na dociekanie natury świata/rzeczy/fenomenów bardziej na podstawie logicznego rozumowania niż na podstawie metod empirycznych.

Teorie wiążą się z praktyką i spełniają w niej pozytywną funkcję, wiarygodne teorie stanowią bowiem konceptualny fundament rzetelnej wiedzy, która pomaga objaśniać i przewidywać interesujące nas fenomeny i w efekcie podejmować skuteczne decyzje praktyczne, także w zakresie regulacji różnych aspektów naszego życia, dokonywanej przez legitymizowane instytucje społeczne. Oznacza to, że – wbrew potocznemu mniemaniu – między teorią a praktyką nie ma w zasadzie sprzeczności. Rzetelność objaśniania i przewidywania jest warunkowana wiarygodnością teorii.

3.3.3. Typy teorii

Teorie można klasyfikować na wiele sposobów, zależnie od wyboru kryterium wyróżniającego. Na przykład David Easton proponuje, aby klasyfikować je według³⁵:

- zakresu – mikroteorie i makroteorie;
- funkcji – teorie obejmujące fenomeny statyczne oraz dynamiczne, bądź teorie mające do czynienia ze strukturą albo z procesem;
- struktury – teorie będące logicznymi systemami myśli o ściśle powiązanych relacjach oraz teorie będące luźniejszymi zbiorami twierdzeń;
- poziomu – hierarchizowanie teorii stosownie do rangi w pewnej skali systemów behawioralnych, do których dana teoria się odnosi.

Inną klasyfikację teorii zaproponowali socjologowie Parsons i Shils. Jako kryterium przyjęli stopień usystematyzowania układu pojęć i koncepcji/idei

³⁵ D. Easton, *Alternative strategies in theoretical research*, (za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 34]).

(*conceptual schema*), wyróżniając cztery hierarchiczne poziomy teorii, a mianowicie [Parsons, Shils 1962, s. 50]³⁶:

- a) systemy klasyfikacyjne *ad hoc*;
- b) taksonomie;
- c) ramy konceptualne;
- d) systemy teoretyczne (wśród których specjalne znaczenie ma teoria aksjomatyczna, zwana też teorią formalną).

System klasyfikacyjny *ad hoc* (*an ad hoc classificatory system*) – pierwszy, najniższy poziom teorii to zbiór luźnych, słabo powiązanych klas informacji, ustalonych *ad hoc* przez *ad hoc* badaczy dla zorganizowania i podsumowania obserwacji świata. Dokonując klasyfikacji *ad hoc*, nie podejmuje się żadnego wysiłku wiązania wyróżnionych klas w sposób odwzorowujący rzeczywiste relacje pomiędzy reprezentowanymi przez nie grupami pozycji. Zbędne jest więc odwoływanie się do jakiegś ogólniejszej teorii. Odnotujemy też pogląd fizyka kwantowego, laureata nagrody Nobla, Stevena Weinberga, który naturę klasyfikowania ujął następująco: „[...] koniec końców porządkowanie rzeczy według kategorii jest elementarną wersją naukowego teoretyzowania” [Weinberg 2001, s. 269].

Taksonomia (*a taxonomy*) – drugi od dołu poziom teorii to już system dobrze zdefiniowanych klas obserwacji³⁷, powiązanych zgodnie z realnymi relacjami pomiędzy obserwowanymi obiektami. Taksonomia jest systematyką. Pozwalając zaliczać obserwacje empiryczne do poszczególnych klas, odzwierciedla świat, nie posługując się przy tym ogólniejszą teorią. Celem taksonomii jest dostarczanie uporządkowanych schematów dla deskrypcji i klasyfikacji, mających odgrywać rolę pryzmatu służącego oglądowi jakiegoś fragmentu świata. Wpływ na rozwój taksonomii będą miały postępy w zakresie precyzowania pojęć i ich proceduryzacji oraz w zakresie instrumentarium pomiarowego.

Podkreślmy, że taksonomia – którą Parsons i Shils nazywają systemem kategoryalnym [Parsons, Shils 1962, s. 50] – wiąże wyróżnione klasy w sposób odwzorowujący rzeczywiste relacje pomiędzy odzwierciedlanymi w nich grupami pozycji. Zasady klasyfikacji są w taksonomii tak formułowane, aby zawierały w sobie relacje pomiędzy klasami, co prowadzi do ukonstytuowania systemu współzależności. Jest to więc definiowanie klas w sposób umożliwiający ustanawianie sieci powiązań pomiędzy nimi, czyli konstytuowanie systemu o artykulacji i złożoności umożliwiającej swoistą duplikację współzależności występujących w rozważanych obszarach empirycznych. Tak rozumiany system kategoryalny (taksonomia) jest zawsze logicznie uprzedni wobec praw stwier-

³⁶ Nazewnictwo za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 34].

³⁷ Obserwacja, czyli doznanie świata, spostrzeżenie; tu: utrwalone spostrzeżenie.

dzających kolejne, nieuwzględnione w definicjach relacje między klasami. Prawa mają to do siebie, że wyrażają uogólnione relacje współzależności między zmiennymi systemu. Włączenie ich do systemu wymaga założenia, że zmienne zostały zdefiniowane, a relacje logicznie wynikające z definicji zmiennych i natury rozważanego systemu faktycznie zachodzą. Zauważmy, że prawa nie wchodzą w skład systemu kategorialnego (taksonomii), czyli nie są jego (jej) częścią.

Taksonomia spełnia dwie ważne funkcje. Pierwszą jest identyfikacja obiektu badań, czyli konkretyzacja (możliwa dzięki precyzyjnym definicjom kategorii i relacji między nimi) tego fragmentu obszaru empirii, który ma być poddany analizie oraz wskazanie sposobu jego opisu. Drugą jest streszczanie rezultatów obserwacji i inspirowanie deskryptywnych studiów nad tym, co obserwowano (np. nad empirycznymi rozkładami poszczególnych kategorii taksonomii). Podkreślimy, że kategorie nie dostarczają objaśnień, a jedynie opisują fenomeny empiryczne poprzez ich dopasowywanie do zbioru klas taksonomicznych. Znajomość pojęć symbolizujących fenomeny i ich rozkład nie jest przecież równoznaczna z możliwością ich objaśnienia i predykcji.

Ramy konceptualne (*a conceptual framework*³⁸) to trzeci poziom teorii, nad którym jest jeszcze tylko poziom najwyższy. Według Parsonsa i Shilsa, ramy konceptualne są systemem obejmującym taksonomię oraz prawa wiążące jej elementy [Parsons, Shils 1962, s. 50]. Są systemem kategorialnym, dla którego sformułowano prawa łączące klasy obserwacji świata. Przez [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 35–36] są opisane następująco:

W ramach konceptualnych, kategorie opisowe są systematycznie ułożone w rozległej strukturze jednoznacznych twierdzeń o związkach między dwoma lub więcej cechami empirycznymi, które [to twierdzenia – przyp. aut.] mają być przyjęte bądź odrzucone. [...] Ramy konceptualne należą do wyższego poziomu [teoretyzowania – przyp. aut.] niż taksonomia, ponieważ ich twierdzenia streszczają zachowania, jak również dostarczają objaśnień i predykcji dla znakomitej większości obserwacji empirycznych. [...] [Jako takie – przyp. aut.] mogą ukierunkowywać systematyczne badania empiryczne. Twierdzenia czerpane z ram konceptualnych nie są wszak ustalone dedukcyjnie, to znaczy z apriorycznego zbioru uniwersalnych generalizacji. Ich zależność od obserwacji empirycznych na wcześniejszych etapach teoretyzowania i badań ogranicza ich moc objaśniającą i predykcyjną oraz ich przydatność do przyszłych badań.

Zatem ramy konceptualne to struktura jednoznacznych twierdzeń, deklarujących relacje pomiędzy dwoma lub więcej cechami empirycznymi, wiążących klasy deskryptywne streszczające obserwacje empiryczne oraz pozwalających je objaśniać i przewidywać.

Owe jednoznaczne twierdzenia to prawa w rozumieniu Parsonsa-Shilsa (zaś taksonomie to systemy kategorialne). Według nich [Parsons, Shils 1962, s. 50],

³⁸ Dosłownie *szkielet pojęciowy* (bywa tłumaczony jako „struktura pojęciowa” lub „system pojęciowy”).

„prawa stwierdzają uogólnione relacje współzależności między zmiennymi systemu. Z góry zakładają one definicje zmiennych oraz te z relacji, które logicznie wynikają z owych definicji i z natury rozważanego systemu. W zakresie, w jakim tego rodzaju prawa mogą być formułowane i weryfikowane, system kategorialny przekształca się w system teoretyczny. Zatem system kategorialny, dla którego sformułowano prawa wiążące jego elementy jest systemem teoretycznym”. Podkreślmy, że tak zbudowany system teoretyzowania to właśnie ramy konceptualne w naszym rozumieniu. Parsons i Shils zaznaczają, że jest możliwe stworzenie ram konceptualnych bądź wielu ich elementów, nawet jeśli dysponujemy jedynie elementarną znajomością praw.

Systemy teoretyczne (*theoretical systems*) to czwarty, najwyższy poziom teorii. Wiąże opisy (*descriptions*), wyjaśnienia (*explanations*) i przewidywania (*preditions*), czego skutkiem jest połączenie (zjednoczenie) taksonomii i ram konceptualnych. Składa się ze zbioru specyficznych pojęć oraz swoistych twierdzeń. Specyficzność pojęć polega na tym, że jedne z nich mają charakter abstrakcji ukazujących przedmiot teorii, inne zaś są cechami empirycznymi, z racji swej podatności na pomiar nazwanymi *zmiennymi*. Swoistość twierdzeń polega na dedukcyjności i kontyngencji. Dedukcyjność oznacza, że twierdzenia tworzą system, w którym pewne z nich – przy zastosowaniu odpowiednich reguł manipulacji – mogą być wywiedzione z innych, czyli są objaśnione oraz sugerują predykcje. Natomiast kontyngencja³⁹ oznacza, że niektóre z twierdzeń są warunkowane empirią w tym sensie, że doświadczenie rozstrzyga o prawdziwości albo fałszywości ich samych bądź twierdzeń z nich wywiedzionych.

Tak rozumiany system teoretyczny Parsons i Shils nazywają systemem empiryczno-teoretycznym. Można o nim mówić zawsze, gdy „wystarczająca liczba odpowiednich zmiennych może być zebrana w jednym (teoretycznym) systemie współzależności, mającym stopień adekwatności właściwy dla wielce precyzyjnego przewidywania zmian w systemach empirycznych, funkcjonujących w warunkach wykraczających poza specyficzne warunki eksperymentu. Jest to długofalowy cel wysiłków naukowych” [Parsons, Shils 1962, s. 51].

Zatem system teoretyczny, rozumiany jako system teoretyczno-empiryczny, umożliwia wysoce dokładną predykcję zachowań systemów empirycznych, znajdujących się w warunkach innych niż te, które stanowią bazę weryfikacji niektórych twierdzeń tego systemu.

Rygorystycznie rzecz biorąc, system teoretyczny należy zdefiniować jako zbiór twierdzeń powiązanych w sposób pozwalający na wyprowadzenie przynajmniej niektórych z innych, którego ostateczne uznanie zależy od możliwości weryfikacji empirycznej. Twierdzenia systemu teoretycznego, w przeciwień-

³⁹ Na gruncie filozofii kontyngencja jest statusem faktów w sensie logicznym niekonieczne prawdziwych albo fałszywych.

stwie do ich statusu w ramach konceptualnych, tworzą system dedukcyjny. W rezultacie mamy strukturę, umożliwiającą niemal pełne objaśnienie fenomenów empirycznych, których zakres nie ogranicza się jedynie do pewnego aspektu.

Odmianą systemu teoretycznego o szczególnym znaczeniu poznawczym jest **teoria formalna**, zwana też **teorią aksjomatyczną**. Wyróżnia ją to, że opiera się na z góry uznanych za prawdziwe (i w tym sensie nietestowalnych) deklaracjach bądź założeniach co do rozważanego fenomenu, zwanych aksjomatami⁴⁰; jej wydedukowane z aksjomatów twierdzenia⁴¹ podlegają weryfikacji empirycznej. Na teorię aksjomatyczną składają się⁴²:

- 1) Zbiór pojęć i ich definicji, zarówno konceptualnych, jak i operacyjnych.
- 2) Zbiór stwierdzeń opisujących przypadki, w których teoria może być stosowana.
- 3) Zbiór deklaracji relacyjnych, z podziałem na:
 - a) aksjomaty, czyli nietestowalne deklaracje bądź założenia z góry uznane za prawdziwe;
 - b) twierdzenia wydedukowane z aksjomatów i podlegające weryfikacji empirycznej.
- 4) System logiki wykorzystany do:
 - a) ujęcia wszystkich pojęć w twierdzenia;
 - b) dedukowania twierdzeń z aksjomatów, kombinacji aksjomatów i innych twierdzeń.

Najtrudniejszym problemem teorii formalnej jest wybór aksjomatów. Uznawanie za aksjomaty stwierdzeń opisujących bezpośrednią relację pomiędzy dwoma pojęciami jest sposobem prowadzącym do przejrzystej i zrozumiałej teorii, ale nie jest to kryterium ani jedyne, ani wystarczające. Trzy inne kryteria wyboru aksjomatów to spójność, liczba oraz posiadanie statusu prawa. Spójność oznacza nieprowadzenie do sprzecznych twierdzeń, liczba – wybór najmniej licznych ze zbiorów aksjomatów umożliwiających wyprowadzenie wszystkich twierdzeń systemu⁴³, posiadanie statusu prawa zaś – uznanie za aksjomaty tylko takich stwierdzeń, które osiągnęły status prawa, rozumianego jako regularność ustalona na podstawie istotnej bazy empirycznej.

⁴⁰ Aksjomaty opisują bezpośredni związek przyczynowy między dwoma pojęciami, tak oczywisty dla zainteresowanych, że niewymagający potwierdzenia empirycznego. Dodajmy, że bez tego rodzaju założeń procesy myślenia, konceptualizacji i testowania hipotez stają się niewykonalne.

⁴¹ Twierdzenia wydedukowane z aksjomatów nazywane bywają teorematem.

⁴² Całość zagadnienia teorii aksjomatycznej przedstawiamy za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 27–39].

⁴³ Prawo parsymonii (brzytwy Ockhama).

Mimo trudności z wyborem aksjomatów, teorie aksjomatyczne cieszą się znacznym uznaniem (również na gruncie nauk społecznych) ze względu na następujące zalety [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 27–39]:

- a) Wymagają starannego opisu i objaśnienia centralnych pojęć i założeń stosowanych w zasadniczej części teorii.
- b) Wymóg jasnego zdefiniowania każdego z pojęć pociąga za sobą konieczność przejrzystego ustalenia wszystkich związanych z nim terminów pierwotnych, pochodnych i definicji operacyjnych.
- c) Teoria aksjomatyczna dostarcza syntezy teraźniejszych i przyszłych badań (gdyż zawiera jedynie kluczowe stwierdzenia).
- d) Ponieważ teoria aksjomatyczna jest zbiorem wzajemnie powiązanych twierdzeń, empiryczne wsparcie któregośkolwiek z nich wzmacnia całą teorię.
- e) Aksjomatyczna forma pozwala na systematyczne rozpatrywanie wszystkich konsekwencji aksjomatów teorii, co umożliwia ustalenie, które części teorii są zweryfikowane, a które wymagają dalszych badań.
- f) Forma aksjomatyczna jest najbardziej dogodna z punktu widzenia analizy przyczynowej.

3.4. MODELE REALNOŚCI

Ogólnie rzecz biorąc, model to podobizna czegoś. Jest on obiektem manifestującym podobieństwo, niczego jednak niewyjaśniającym ani nieprzewidyującym. W działalności poznawczej model służy ukazaniu istotnych cech jakiegoś fragmentu świata, jest reprodukcją rzeczywistości. Jako taki może być przedmiotem (obiektem fizycznym) lub kolekcją symboli (organizacją konceptualną). Jeżeli model przyjmuje formę kolekcji symboli, to cechy pewnych fenomenów empirycznych, łącznie z ich komponentami i związkami między nimi, są przedstawione jako logiczna aranżacja pojęć. Model jest wtedy abstrakcją rzeczywistości, porządkującą i upraszczającą jej obraz poprzez reprodukcję wyłącznie cech uznanych za istotne.

W nauce, w tym w naukach społecznych, model odwzorowuje te aspekty rzeczywistości, które badacz uważa za istotne dla badanego problemu. Model przejrzystości ujawnia znaczące relacje między wybranymi aspektami rzeczywistości, umożliwiając przez to badaczowi formułowanie empirycznie testowanych twierdzeń co do natury owych relacji. Po przetestowaniu i uzyskaniu (oczekiwanego) lepszego rozumienia danego fragmentu realnego świata, badacz może wprowadzić taką zmianę w modelu, aby uzyskać zgodność ze świeżo nabytą wiedzą.

Modele bywają używane w celu uzyskania wglądu w fenomeny niedostępne bezpośredniej obserwacji. Są także instrumentem objaśniania i przewidywania. Dobrze zaprojektowane, wiarygodnie aproksymują realność, choć same nigdy nią nie są. Właściwością modeli jest ich częste modyfikowanie, aby dokładniej odwzorowywały realność i uwzględniały nową wiedzę. Krytycznym atrybutem modeli naukowych jest możliwość ich empirycznej weryfikacji, co oznacza, że mogą okazać się fałszywe i w konsekwencji zostają zmienione bądź odrzucone.

3.5. TEORIE I MODELE A BADANIA EMPIRYCZNE

Nauka zawiera dwa zasadnicze komponenty, tj. teorie oraz badania empiryczne, a ludzie nauki funkcjonują w dwóch „światach” – w świecie idei, teorii i modeli oraz obserwacji i doświadczenia. Systematyczne powiązanie tych światów prowadzi do wzmocnienia celów nauki – w tym nauk społecznych – czyli objaśniania fenomenów oraz sporządzania dokładnych predykcji. Od strony instrumentalnej temu wiązaniu służą definicje operacyjne, które określając procedury pomiaru interesujących nas zmiennych, łączą to, co conceptualne/teoretyczne z tym co empiryczne/obserwowalne. Jednakże dążenie do powiązania obydwu światów wymaga uprzedniego zmierzenia się z dylematem następstwa: czy najpierw teorie lub modele, a potem opierające się na nich badania empiryczne, czy też może najpierw badania empiryczne, a potem uwzględniające je teorie czy modele. Zwolennicy pierwszego rozstrzygnięcia posługują się strategią „teoria przed badaniami”, zaś zwolennicy drugiego – strategią „badania przed teorią”.

Strategia „teoria przed badaniami” zawdzięcza swą systematyzację Karlowi R. Popperowi, który uważał, że wiedza naukowa postępuje najszybciej, gdy ludzie nauki formułują idee (przypuszczenia, domniemania, domysły – *conjectures*), które następnie próbują zbić (*refute*) – czyli sfalsyfikować – poprzez badania empiryczne (*refutation*). Negował także istnienie systematycznego związku pomiędzy badaniami empirycznymi a teoretyzowaniem. Sądził bowiem, że badania rzadko owocują nowymi teoriami, oraz że nie mogą służyć jako logiczna metoda konstrukcji teorii. Podzielał też przekonanie Alberta Eisteina, że do uniwersalnych praw, prowadzących w drodze czystej dedukcji do obrazu świata, nie wiedzie żadna ścieżka logiczna i „dotrzeć do nich można jedynie drogą intuicji, opartej na czymś przypominającym intelektualne współodczuwanie z przedmiotami doświadczenia” [Popper 2002, s. 32–33]. Etapy strategii „teoria przed badaniami” można ująć następująco:

- 1) Skonstruuj przejrzystą teorię lub przejrzysty model.
- 2) Wybierz z teorii, bądź z modelu, twierdzenie do zbadania w drodze empirycznej.

3) Zaprojektuj przedsięwzięcie badawcze dla przetestowania wybranego twierdzenia.

4) Jeśli dane empiryczne zaprzeczają pochodzącemu z teorii twierdzeniu, dokonaj zmian w teorii lub w przedsięwzięciu badawczym i wróć do etapu 2.

5) Jeśli weryfikowane twierdzenie nie jest odrzucone, wybierz inne twierdzenia do przetestowania bądź spróbuj ulepszyć teorię.

Strategia „badania przed teorią”, którą na gruncie nauk społecznych promuje amerykański socjolog Robert K. Merton⁴⁴, przyjmuje, że badania empiryczne nasuwają teorii nowe problemy, nawiązują do nowych sformułowań teoretycznych, prowadzą do rafinacji istniejących teorii oraz pełnią funkcję weryfikacyjną. Etapy tej strategii przedstawiają się następująco:

1) Zbadaj dany fenomen i wyodrębnij jego atrybuty.

2) Dokonaj pomiaru wyodrębnionych atrybutów w różnych sytuacjach.

3) Przeanalizuj uzyskane dane pod kątem znalezienia systematycznych wzorów zmienności.

4) Jeśli odkryłeś takie wzory, skonstruuj teorię, która może być klasyfikacją *ad hoc*, taksonomią, ramami conceptualnymi bądź system teoretyczny, choć należy preferować to ostatnie, czyli system teoretyczny.

Zauważmy, że w świetle obydwu strategii teoria oznacza postęp naukowy, zatem rzeczywistym problemem jest nie tyle wybór strategii, ile miejsce teorii w procesie badawczym. Można więc wyraźnie stwierdzić, że przypisanie do jednej ze strategii nie jest konieczne z punktu widzenia badań, które mogą być owocne w ramach każdej z nich. W rzeczywistości bowiem teoria i badania ciągle się przeplatają, a kontrast pomiędzy obydwostronowymi strategiami wiązania świata teorii i modeli ze światem obserwacji empirycznych jest bardziej pozorny niż rzeczywisty. Stwierdza się wręcz, że⁴⁵:

Wybitni ludzie nauki często twierdzą, że teorie są *swobodnymi tworem umysłu*. Nie znaczy to wszak, iż materiały z obserwacji nie mogą sugerować teorii, bądź że teorie nie wymagają wsparcia poprzez świadectwo z obserwacji. Twierdzenia te upewniają nas jedynie, że podstawowe terminy teorii nie muszą mieć znaczeń ustalonych w trybie określonych procedur eksperymentalnych oraz że teoria może być adekwatna i owocna mimo niedającej się uniknąć pośredniości jej świadectw.

Odnotujmy także pogląd Babbiego na ten temat [Babbie 1995, s. 60]:

Dotychczas rozważyliśmy dwa logiczne modele łączenia teorii i badań [tj. model dedukcyjny i model indukcyjny – przyp. aut.]. Wszak w toku rzeczywistych dociekań nauk społecznych rozwinęło się bardzo wiele spojrzeń na tę kwestię. Bywa, że aspekty teoretyczne są wykorzystywane jedynie jako kontekst analiz empirycznych, albo że wybrane dane empiryczne są używane

⁴⁴ Sądzi on, że badania empiryczne odgrywają aktywną rolę w kształtowaniu teorii, bowiem pełnią wobec niej co najmniej cztery następujące funkcje: inicjowanie, reformułowanie, zmiana kierunku, klarowanie (za [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 42] oraz [Turner 2004, s. 25–26]).

⁴⁵ [Nagel 1979, s. 86] za: [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2000, s. 43].

wyłącznie dla poparcia rozważań teoretycznych, przy czym i w jednym, i w drugim przypadku nie wiąże się teorii i badań dla uzyskania nowych objaśnień. Zdarza się nawet, że w niektórych studiach empirycznych teoria w ogóle nie jest brana pod uwagę.

Ponieważ ramy konceptualne są jednym z typów teorii, więc wszystko, co na temat wiązania teorii i badań empirycznych zostało tu powiedziane, w pełni odnosi się również do nich. Zatem istnieje problem miejsca ram konceptualnych w procesie badawczym, w ramach którego należy czasami wybierać pomiędzy strategią „ramy konceptualne przed badaniami” a strategią „badania przed ramami konceptualnymi”. Ponieważ jednak teoretyzowanie i badania ciągle się przeplatają, więc w pewnym miejscu lub czasie można się decydować najpierw na pierwszą ze strategii, a następnie na drugą. W świetle spostrzeżeń Nagela oraz Babbiego, takie podejście wydaje się najowocniejsze również w przypadku ram konceptualnych.

3.6. SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA JAKO EGZEMPLIFIKACJA METODOLOGII NAUK SPOŁECZNYCH

3.6.1. Sprawozdawczość finansowa jako proces badawczy

Ustalając rachunkowościowe analogie dla fundamentalnych etapów procesu badawczego, przyjmijmy, że atrybuty zasobnościowe, tj. zasoby i towarzyszące im zobligowania oraz gratyfikodajność i nadwyżkodajność należą do podstawowych atrybutów podmiotu ekonomicznego (PE)⁴⁶ i dadzą się mierzyć z użyciem tej samej jednostki miary. Jeśli tak, to biorąc pod uwagę dotychczasowe stwierdzenia o sprawozdawczości finansowej, procesie badawczym i pomiarze (punkty 3.1 i 3.2), a także wiedzę ogólnie dostępną, fundamentalnymi ogniwami procesu badawczego rachunkowości i sprawozdawczości finansowej będą:

- 1) Problem badawczy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej – poznanie stanu i zmian stanu finansowego aspektu podmiotu ekonomicznego (PE).
- 2) Hipotezy:
 - a) Stan aspektu finansowego jest określany przez atrybuty zasobnościowe PE, a zmiany tego stanu – przez zmiany atrybutów zasobnościowych.
 - b) Istnieją zainteresowani stanem atrybutów zasobnościowych PE oraz jego zmianami.
- 3) Plan badania – plan procesu określenia i komunikowania stanu atrybutów zasobnościowych i ich zmian.
- 4) Pomiar – identyfikacja i wycena zdarzeń dotyczących atrybutów zasobnościowych.

⁴⁶ Będącego zorganizowanym podmiotem gospodarującym.

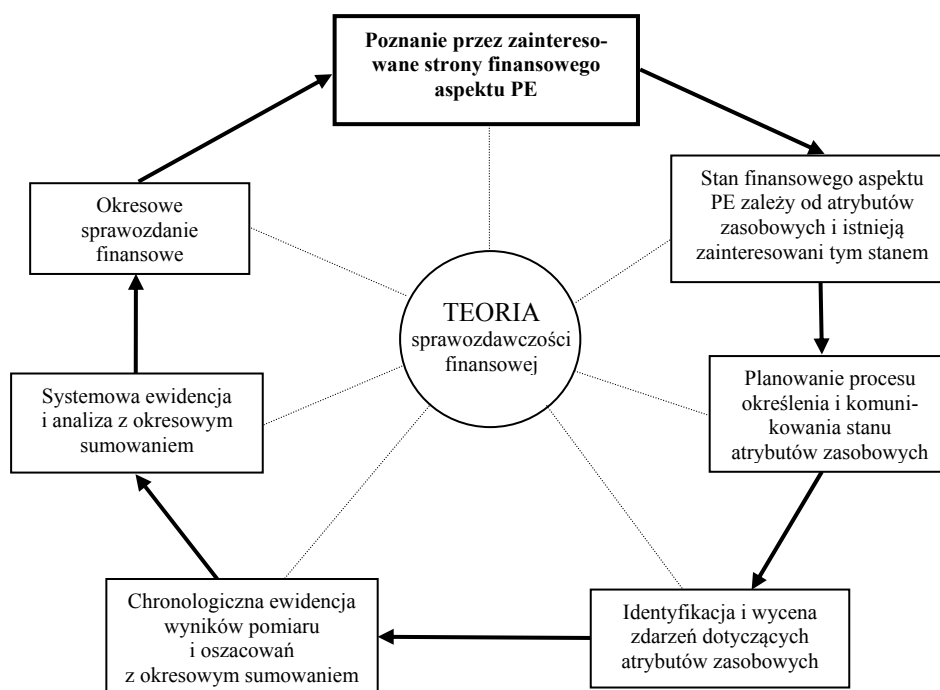
5) Gromadzenie danych – ewidencja chronologiczna wyników pomiaru i oszacowań z okresowym sumowaniem.

6) Analiza danych – systemowa ewidencja i analiza z okresowym sumowaniem.

7) Uogólnienie (tymczasowe) – sprawozdanie finansowe za dany okres.

Wzór procesu sprawozdawczości finansowej jako procesu badawczego przedstawimy na schemacie 3.4. Zauważmy, że proces ten ma także najbardziej specyficzne cechy procesu badawczego, czyli cykliczność i autokorektę.

Schemat 3.4. Sprawozdawczość finansowa jako proces badawczy



Źródło: Opracowanie własne.

Cykliczność. Proces sprawozdawczości finansowej zaczyna się od zdefiniowania stron zainteresowanych poznaniem aspektu finansowego podmiotu ekonomicznego oraz zakresu tego poznania, a kończy okresowym uogólnieniem finansowych skutków zdarzeń dotyczących atrybutów zasobnościowych. Uogólnienie to stanowi punkt wyjścia do weryfikacji aktualności stron zainteresowanych poznaniem aspektu finansowego i zakresu tego poznania, otwierającej następny cykl procesu sprawozdawczości – i tak do końca istnienia zainteresowania stron danym podmiotem, co oznacza, że mamy do czynienia z cyklicznością typu

perpetualnego. Oznacza też, że powtarzany nieustannie proces sprawozdawczy odzwierciedla rozwój danego podmiotu i wzrost wiedzy o nim.

Autokorekta. Przed ostatecznym sformułowaniem sprawozdania za kolejny okres każdy z etapów jest sprawdzany z intencją ograniczenia możliwości odrzucenia informacji syntetycznych zgodnych z rzeczywistością, ale uzyskanych za pomocą procedur ułomnych w sensie trafności lub weryfikowalności. Sprawozdanie może być bowiem zasadnie przyjęte tylko wtedy, gdy procedury związane z procesem sprawozdawczym nie budzą istotnych wątpliwości w aspekcie trafności i weryfikowalności. Zatem jeśli procedury walidacji i weryfikacji są wątpliwe, informacje syntetyczne wygenerowane na podstawie danych uzyskanych w wyniku badań mogą być odrzucone, nawet jeśli są prawdziwe.

Można więc stwierdzić, że proces sprawozdawczości finansowej replikuje wszystkie fundamentalne ogniwa procesu badawczego. Stąd wniosek, że tak jak każdy proces badania realności, ma on płaszczyznę obserwacyjno-pojęciową, którą poddamy analizie w następnym podrozdziale.

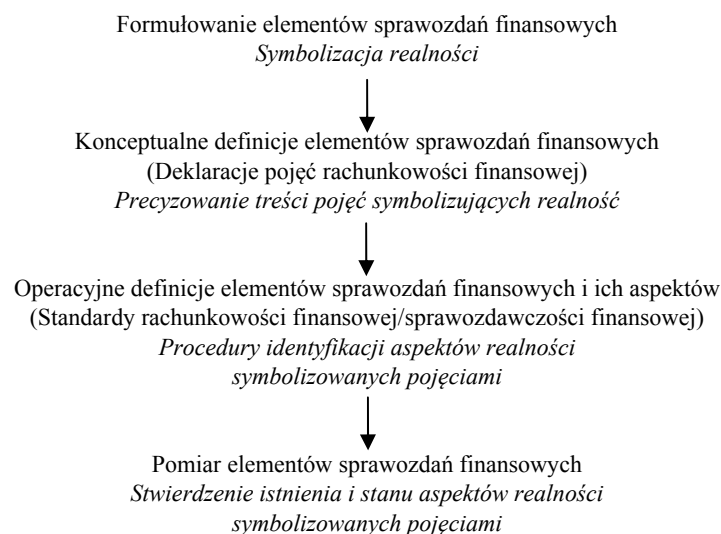
3.6.2. Sprawozdawczość finansowa jako symboliczne odzwierciedlanie realności

Ujmując sprawozdawczość finansową jako symboliczne odzwierciedlanie realności, podzielamy przekonanie, że rachunkowość odnosi się do realności. W dociekaniach dotyczących natury rachunkowości i jej metod kwestie metodologii odzwierciedlania realności pozostają w cieniu, czego jednym z przejawów jest fakt, że „w większości rachunkowcy lat 1980. nie kwapili się do rozważania zagadnień realności i jej reprezentacji” [Mattessich 1995, s. 41]. Naszym zdaniem, wgląd w to zagadnienie od strony metodologii nauk społecznych może przynieść co najmniej pogłębienie rozumienia sprawozdawczości finansowej.

Symboliczne odzwierciedlanie realności obejmuje: formułowanie pojęć, ich precyzowanie, proceduryzację oraz pomiar, co przedstawiono na schemacie 3.2. Fundamentalne pojęcia rachunkowości kształtowały się przez 10 000 lat (patrz np. [Schmandt-Besserat 1992] oraz [Mattessich 1995, s. 15–40, 68–70]), zanim na ich podstawie rozwinęto sprawozdawczość finansową. Sprecyzowanie tych pojęć w postaci dojrzałych definicji konceptualnych nastąpiło dopiero w drugiej połowie XX w., czego ostatecznie dokonała amerykańska Rada Standardów Rachunkowości (US FASB) w latach 1980. Wtedy też połączono je w jedną kategorię, którą określono jako elementy sprawozdań finansowych (patrz [US FASB Con. 3, 1980] oraz [US FASB Con. 6, 1985]) reprezentujące aspekt finansowy podmiotu gospodarującego. Kategoria ta obejmuje zasadniczo pięć elementów – pojęć konceptualnych, tj.: aktywa (*assetes*), zobowiązania (*libilities*), roszczenie rezydualne (*equity*), dochód (*income*) oraz koszty (*expenses*) [IASC CF, par.49 i 70].

Procedury identyfikacji aspektów podmiotu gospodarującego, odzwierciedlanych przez elementy sprawozdań finansowych (czyli definicje operacyjne) także uległy formalizacji w drugiej połowie XX w., by pod jego koniec przybrać w kręgu angloamerykańskim postać dyrektywy władczej, czyli standardu rachunkowości finansowej (US FASB) bądź standardu sprawozdawczości finansowej (IASB)⁴⁷. Konceptualizacji uległ również pomiar elementów sprawozdań finansowych⁴⁸. Sformalizowano jego definicję operacyjną, przypisywanie znaku numerycznego sprowadzając do poziomu interwałowego z kwantyfikacją za pomocą stałej jednostki pieniężnej oraz określono wymóg jego jakości (rzetelność – *reability*) (patrz [US FASB Con. 5, 1984, par. 58 i 65] oraz [IASB CF, 1989, par. 83 i 99]). Wskazano przy tym, że pomiar elementu oznacza pomiar któregoś z jego atrybutów [US FASB Con. 1, par. 2, przyp. 2]. Opisaną sytuację przedstawiamy na schemacie 3.5.

Schemat 3.5. Symboliczne odzwierciedlanie podmiotu gospodarującego przez sprawozdawczość finansową



Źródło: Opracowanie własne.

⁴⁷ Standard, według *Merriam-Webster Online Dictionary*, to m. in. [MWOD]: (a) coś ustanowionego przez władzę, zwyczaj bądź zgodę ogólną jako model lub przykład: kryterium; (b) coś przygotowanego i ustanowionego przez władzę jako przepis pomiaru ilości, wagi, rozmiaru, wartości lub jakości.

⁴⁸ Wprowadzanie nowoczesnej teorii pomiaru na grunt rachunkowości akademickiej ściśle przedstawia Richard Mattessich [Mattessich 1995, s. 73–74], który także ma znaczący udział w tym przedsięwzięciu. Aktualne rachunkowościowe ujęcie akademickie tej teorii przedstawiają, w wersji podręcznikowej, [Wolk, Dodd, Tearney 2004, s. 4–12] oraz [Godfrey, Hodgson, Holmes, Tarca 2006, s. 68–90].

Schemat ten ukazuje, że wzór symbolicznego odzwierciedlania rzeczywistości przez sprawozdawczość finansową zawiera wszystkie elementy wzoru symbolicznego odzwierciedlania rzeczywistości przez naukę, w tym nauki społeczne (patrz schemat 3.2). Uważamy to za mocny dowód odwzorowywania przez sprawozdawczość finansową pewnego aspektu rzeczywistości. Wskazujemy na to, gdyż ujmowanie sprawozdawczości finansowej (rachunkowości) jako odzwierciedlenia rzeczywistości wciąż spotyka się z wahaniem⁴⁹ i nieczęsto bywa podkreślane. Sądzymy przy tym, że ugruntowaniem odzwierciedleniowego ujęcia sprawozdawczości finansowej (rachunkowości) byłoby zidentyfikowanie „rachunkowościowego” zera naturalnego. Naszym zdaniem zerem naturalnym dla sprawozdawczości finansowej (rachunkowości) będzie możliwość wystąpienia odzwierciedlanego składnika w przepływie między podmiotem gospodarującym a jego otoczeniem. Z punktu widzenia pomiaru oznaczałoby to brak rzetelnej/wymiennej wartości godziwej (*fair value*).

Stwierdziliśmy dotąd, że proces sprawozdawczości finansowej ma charakter procesu badawczego skoncentrowanego na pewnym aspekcie rzeczywistości, z wyraźnie określoną płaszczyzną obserwacyjno-pojęciową. Jako proces badawczy w nieunikniony sposób będzie przebiegał pod wpływem teorii, rzutującej na każdy z jego etapów.

3.6.3. Teoria sprawozdawczości finansowej

Mianem teorii sprawozdawczości finansowej określamy teorię odnoszącą się do sprawozdawczości finansowej i orientującą właściwy jej proces badawczy. W procesie sprawozdawczości finansowej przebiegającym w systemie działania społecznego wpływ wywierany przez teorię na instrumentarium reprezentacji stanu rzeczywistości i pomiar jej składników zależy od poziomu teorii (patrz schematy 2.12 i 2.13). Jak to zostało wcześniej powiedziane (pkt 3.3.3), w socjologicznym nurcie angloamerykańskiego ujęcia metodologii nauk społecznych wyróżniono cztery poziomy teorii, tj. klasyfikację *ad hoc*, taksonomię, ramy konceptualne oraz systemy teoretyczne. Pierwsze trzy poziomy wykorzystują odzwierciedlenia rzeczywistości, zaś czwarty może także obejmować aspekty rzeczywistości jeszcze nie odkryte. Jeśli teoria sprawozdawczości finansowej miałaby wykorzystywać odzwierciedlenia rzeczywistości, to na ich podstawie mogłaby się rozwinąć do poziomu ram konceptualnych. Ich wyróżniającą cechą jest to, że – oprócz taksonomicznych relacji między składnikami rzeczywistości – określają także w postaci praw niektóre inne relacje między tymi składnikami.

⁴⁹ Patrz wypowiedź Christensena i Demskiego, przytoczona w rozdziale 1 (punkt 1.1.1).

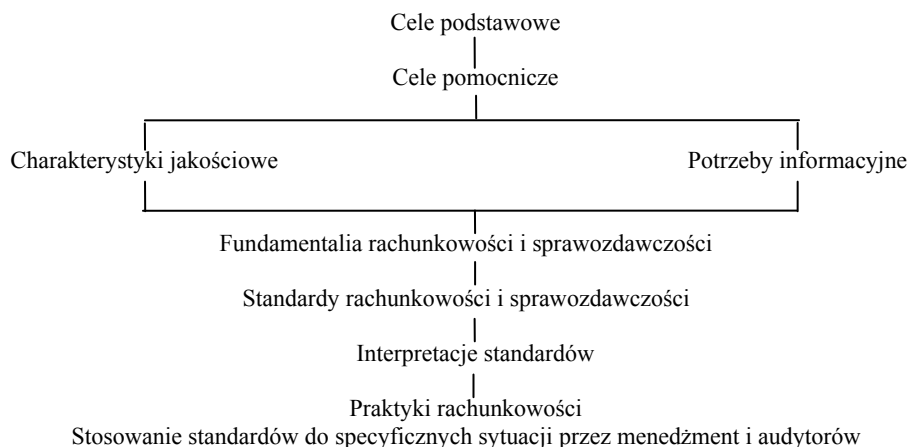
W oficjalnym angloamerykańskim piśmiennictwie rachunkowościowym ramy konceptualne jako instrument rozumowania pojawiły się w 1974 r. Nazwa ta została użyta w tytule memorandum dyskusyjnego (*discussion memorandum*) powołanej do życia w roku 1973 amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB). Tytuł tegoż memorandum brzmiał: *Conceptual framework for accounting and reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements* [US FASB DM CF, 1994], czyli *Ramy konceptualne rachunkowości i sprawozdawczości: opinia o Raporcie Grupy Studialnej do Spraw Celów Sprawozdań Finansowych*⁵⁰. Ustęp 6 Memorandum FASB brzmi następująco:

Wybierając w kwietniu 1973 tematy dla swej inicjalnej agendy technicznej spośród wielu sugerowanych przez Konsylium Doradcze Standardów Rachunkowości Finansowej (FASAC) oraz innych, FASB wyselekcjonowało projekt „szeroko rozumianych jakościowych standardów sprawozdawczości finansowej”. FASB oczekiwała, że istotną pomocą w tym przedsięwzięciu mógłby się stać oczekiwany *Raport Grupy Studialnej do Spraw Celów Sprawozdań Finansowych*. Po przeprowadzeniu szeroko zakrojonych prac FASB doszła do wniosku, że jej projekt powinien być poszerzony tak, aby pokryć całe ramy konceptualne rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (*the entire conceptual framework of financial accounting and reporting*) łącznie z celami, charakterystykami jakościowymi oraz potrzebami informacyjnymi użytkowników informacji rachunkowościowej. Następnie dla realizacji projektu wyłoniono zespół zadaniowy. Pierwszy krok prac nad projektem polega na tym, że FASB, zachowując prymat celów sprawozdawczości finansowej przy przyjmowaniu przez nią standardów rachunkowości finansowej, poszukuje punktów widzenia i poglądów odnośnie owych celów.

Memorandum FASB przywołuje zawarte w *Raporcie Grupy Studialnej* odwołanie do „powiązanego i kompatybilnego systemu celów, standardów lub zasad oraz praktyk lub procedur” [US FASB DM CF, ustęp 12]. Jak stwierdza się dalej w *Raporcie*..., „Cele powinny określać zamierzenia rachunkowości. Standardy powinny wynikać logicznie z celów i powinny dostarczać wytycznych do formowania praktyk rachunkowości spójnych z danym celem” [tamże]. Idąc tym śladem, FASB zamieściła w Załączniku A do Memorandum strukturę takiego systemu celów, standardów i praktyk, nazywając ją „hierarchią elementów w ramach konceptualnych do rachunkowości i sprawozdawczości finansowej” [tamże]. Przedstawiamy ją na schemacie 3.6.

⁵⁰ Chodzi o raport pt. *Objectives of financial statements*, ogłoszony w październiku 1973 r. przez działającą pod asupcjami American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) grupę pod nazwą Accounting Objectives Study Group (patrz [AICPA FSOR, 1973]). Grupa ta znana jest pod nazwą the Trueblood Committee, od nazwiska jej przewodniczącego Roberta M. Trueblooda [Most 1977, s. 108].

Schemat 3.6. Hierarchia elementów w ramach konceptualnych do rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (wg Memorandum US FASB, 1974)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [US FASB DM CF, 1994, Appendix A].

Występujący w tej hierarchii poziom *Fundamentalia rachunkowości i sprawozdawczości* scharakteryzowano następująco:

Fundamentalia rachunkowości i sprawozdawczości to podstawowe pojęcia będące podłożem pomiaru transakcji i zdarzeń oraz ujawniania ich w sposób zrozumiały dla użytkowników informacji rachunkowościowej. Są one fundamentalne w tym sensie, że prawdopodobnie konieczne będzie wielokrotne odwoływanie się do nich przy stanowieniu, interpretacji i stosowaniu standardów rachunkowości i sprawozdawczości. Tego rodzaju fundamentalia mogą obejmować definicje podmiotu rachunkowości (*accounting entity*), aktywów, zobowiązań, dochodu, przychodu, kosztu (*expense*), realizacji i innych [pojęć – przyp. aut.]. Jest prawdopodobne, że przynajmniej jedno z takich pojęć ośwładnie praktycznie każdy ze standardów rachunkowości finansowej i właściwie każdą praktykę rachunkowości [tamże, Appendix A, ustęp 16].

Analiza struktury ze schematu 3.6 w świetle opisanej w punkcie 3.3.3 struktury ram konceptualnych jako teorii trzeciego poziomu wykazuje, że ta pierwsza nie zawiera ani taksonomii, ani praw opisujących relacje nieujęte w taksonomii; nie jest też klasyfikacją *ad hoc* ani systemem teoretycznym. Zatem strukturę ze schematu 3.6 należy traktować jako pewien model systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, zawierający jednak zapowiedź ram konceptualnych jako teorii trzeciego poziomu. Zapowiedzią tą jest element określony mianem „fundamentalia rachunkowości i sprawozdawczości”. W toku dalszych prac, FASB rozwinęła ten element do poziomu odpowiadającego trzeciemu poziomowi teorii, czyli do ram konceptualnych w sensie metodologii nauki, opracowując i publikując do 1985 r. sześć deklaracji konceptualnych. Obejmują one m. in. taksonomię odnoszącą się do zasobów podmiotu ekonomicznego i roszczeń do tych zasobów, a także dwa prawa wychodzące poza nią.

Taksonomia jest wprowadzona *explicite* przez następujące definicje konceptualne:

- składnik aktywów (*an asset*) czyli pewien typ zasobu podmiotu gospodarującego;
- zobowiązanie (*liability*) czyli roszczenie zanikające, wymagalne w trakcie życia podmiotu gospodarującego;
- słuszne prawo (*equity*), zwane też kapitałem albo aktywami netto, czyli roszczenie pozostające, wymagalne na koniec cyklu życia podmiotu gospodarującego;
- dochód (*income*) czyli przyrost aktywów z powodów egzogenicznych względem fundatora podmiotu ekonomicznego;
- koszty (*expenses*) czyli ubytek aktywów z tytułów egzogenicznych względem fundatora podmiotu ekonomicznego.

Prawa wychodzące poza taksonomię, a wyraźnie obecne w deklaracjach konceptualnych, to prawo ukierunkowanej wymiany zasobów z otoczeniem, prawo równowagi zasobów i roszczeń do nich, prawo kumulacji zmian stanów zasobów i roszczeń oraz prawo sygnalizacji stanu i zmian stanu podmiotu ekonomicznego. Zaznaczmy, że świadectwa istnienia i funkcjonowania tych praw w deklaracjach konceptualnych mają raczej charakter pośredni. Jednak bez ich uwzględnienia nie byłoby możliwe wiązanie zasobów i roszczeń, dochodu i kosztów, czy struktury raportu finansowego z potrzebami informacyjnymi jego użytkowników. Prawo ukierunkowanej wymiany z otoczeniem determinuje występowanie ustrukturyzowanej relacji pomiędzy zasobami a roszczeniami zainteresowanych wykorzystaniem tych zasobów (lub rezultatów ich użycia) do zaspokojenia swych potrzeb. Prawo równowagi zasobów i roszczeń determinuje relację rozciągającego się w czasie wykluczenia zasobów z otoczenia. Prawo kumulacji zmian stanu determinuje zmienność struktury relacji pomiędzy zasobami a roszczeniami, zaś prawo sygnalizacji – relację między sygnałami przekazywanymi przez podmiot a zainteresowaniem otoczenia tym podmiotem.

Zauważmy jeszcze, że – w świetle teorii pomiaru – wstępujące w sprawozdawczości finansowej zagadnienie uznania należy interpretować jako pomiar na poziomie nominalnym, natomiast przypisanie liczb uznanym pozycjom – na poziomie interwałowym bądź proporcyjnym.

Mające charakter teorii deklaracje konceptualne FASB są aktualnym zwięźczeniem bardzo długiej drogi, którą przebyli refleksyjnie nastawieni rachunkowcy. Anogloamerykański etap tej drogi zarysujemy w następnym rozdziale, aby pełniej ugruntować obserwacyjne źródła ram konceptualnych jako teorii sprawozdawczości finansowej odzwierciedlającej realność. Będzie to także dobre wprowadzenie do analizy ram konceptualnych, występujących w regulacjach sprawozdawczości finansowej, którą przeprowadzimy w następnej kolejności.

4. Angloamerykańska droga do teorii sprawozdawczości finansowej

Rozwój sprawozdawczości finansowej (jako części rachunkowości) odbywa się w kontekście społecznym, ekonomicznym, politycznym i kulturowym oraz wpływa na kształt tego kontekstu. W ostatniej ćwierci XX w., szczególnym narzędziem oddziaływania na rozwój społeczny stały się standardy rachunkowości finansowej. Wywodzą się one z rachunkowości angloamerykańskiej i są wytworem jej specyficznego rozwoju. Od trzydziestu lat ten produkt anglojęzycznego kręgu cywilizacji Zachodu – będącego obszarem kultury prawa powszechnego (*common law culture*) – intensywnie rozprzestrzeniła się na cały świat, zarówno w aspekcie samej idei, jak i sposobów stanowienia i samych treści, obejmując należące do kultury prawa stanowionego kraje Europy kontynentalnej¹, w tym członków Unii Europejskiej.

W niniejszym rozdziale przedstawimy zarys procesu transformacji idei zasad rachunkowości i instytucji rachunkowości w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii w latach 1900–1974. Proces ten doprowadził do powstania pierwszych ram konceptualnych i opartych na nich ogólnie akceptowanych standardów sprawozdawczości finansowej. Podkreślamy, że pierwotną bazą dla ram konceptualnych i standardów są praktyki rachunkowości, które badano metodami empirycznymi i uogólniano teoretycznie. Wskazujemy też, że choć przebycie tej drogi było niemal wyłącznie sprawą rachunkowców, to już istnienie i funkcjonowanie standardów rachunkowości – ze swej istoty wpływających na alokację i redystrybucję bogactwa – staje się kwestią ekonomicznie, społecznie i politycznie zbyt ważką, aby ich stanowienie mogło pozostawać w gestii jednej tylko grupy zawodowej.

¹ Na tym etapie pomijamy zagadnienie relacji standardów rachunkowości i norm prawnych. Na temat pewnych aspektów możliwego kształtu tej relacji patrz [Nowak 1998]. Na temat współczesnych kultur prawnych patrz np. [Rot 1995].

4.1. UWAGI EPISTEMOLOGICZNE

Stanowione od połowy lat siedemdziesiątych XX w. standardy rachunkowości finansowej są przede wszystkim nawiązującymi do teorii, sformalizowanymi wzorcami sposobów generowania i komunikowania informacji finansowej. Z metodologicznego punktu widzenia stanowią one swoistą formę definicji operacyjnej. U ich podstaw tkwi praktyka, której źródła nikną w mrokach dziejów, a która stała się przedmiotem pogłębionej refleksji naukowej niewiele ponad sto lat temu.

Jeśli przyjąć, że realne przekształcanie pewnej dyscypliny w naukę przejawia się poprzez jej akademizację, to rozwój rachunkowości jako nauki zapoczątkowany został w Europie Zachodniej w połowie lat osiemdziesiątych XIX w., by po I wojnie światowej przenieść się na grunt amerykański, na którym jego główny nurt pozostaje po dzień dzisiejszy [Mattessich 1995, s. 59–60]. W tym samym czasie nastąpiła akademizacja socjologii, zapoczątkowanej jako osobna dziedzina wiedzy naukowej w pierwszej połowie XIX w. w Europie, ale w pełni wprowadzonej na uniwersytet po raz pierwszy w 1892 r., kiedy otwarto wydział socjologii na Uniwersytecie Chicago [Sztompka 2002, s. 17]. Choć socjologia i rachunkowość odnoszą się do działań prowadzonych w systemach społecznych i należą do nauk społecznych, to na gruncie rachunkowości aspekty behawioralne i organizacyjno-socjologiczne stały się obiektem badań pod koniec lat 1950. i rozkwitły w latach 1960. [Mattessich 1995, s. 59–60]. Od tamtej pory rachunkowość częściej sięga do socjologii i metodologii nauk społecznych. Dodajmy, że w drugiej połowie XX w., obydwie dyscypliny zaczęły szeroko wykorzystywać rozwinięte na gruncie filozofii i matematyki oraz nauk fizyko-chemicznych i biologicznych metodologie procesu badawczego i badań empirycznych oraz podejścia do formułowania teorii. Zainicjowało to fazę przechodzenia od etapu poznania, zorientowanego na zrozumienie codzienności systemów społecznych i działania społecznego, do etapu poznawania głębokich struktur tkwiących u ich podstaw².

Z punktu widzenia możliwości ukazania empirycznego podłoża pierwszych ram conceptualnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, istotne jest prześledzenie rozwoju rachunkowości w kręgu angloamerykańskim w XX w., głównie zaś w Stanach Zjednoczonych. Najważniejsze etapy tego rozwoju są bardziej lub mniej syntetycznie przedstawiane w wielu angloamerykańskich opracowaniach z zakresu teorii rachunkowości, np. [Most 1977, s. 41–121], [Hendriksen 1992, s. 58–120], [Mattessich 1995, s. 59–61], [Riahi-Belkaoui

² Nauki fizykochemiczne i biologiczne osiągnęły niezłe zrozumienie świata codziennych doświadczeń u schyłku XIX w., a w pierwszych latach XX w. weszły w etap poznawania struktur głębokich [Weinberg 2001, s. 211].

2004, s. 6–14], [Schroeder, Clark, Cathey 2005, s. 4–12]³. Sądzymy jednak, że ujawnienie empirycznych korzeni rzeczonych ram konceptualnych wymaga przedstawienia pewnej dozy szczegółów, co czynimy w tym rozdziale, w pewnej mierze za [Mathews, Perera 1996, s. 19–35] i [Nowak 1997].

Transformacja obserwacji czynionych przez zmysły w przydatne pojęcia i teorie jest złożonym procesem, obejmującym porównywanie tego, co jest, z tym, co było. Współczesny amerykański teoretyk rachunkowości, Carl Thomas Devine⁴, przedstawia to następująco:

[...] transformacja obserwacji [zmysłowej – przyp. aut.] w pojęcia wymaga pamięci zarówno w formie prostej, jak i złożonej. Pamięć podobnych sytuacji tworzy analogie, które są źródłem Deweyowskich „osiadłych” porcji dociekań. Pamiętane analogie są więc *porównywane* z bieżącymi doniesieniami (z jakichkolwiek źródeł) dla oszacowania ważkości owych doniesień (i.e. ich „funkcjonalnej przydatności”). Wśród owych zachowanych wspomnień są wspomnienia poprzednich relacji, dawnych struktur i to one właśnie stanowią bazę dla bieżących hipotez. W dodatku relacje pomiędzy zapamiętanymi sytuacjami są osądzone pod kątem ich *ważkości* względem bieżących (obserwacyjnych) doniesień zmysłów. Ów osąd konstytuuje pojęcie rozumienia. [Devine 2004, s. 56]

Rozumienie jest więc konstytuowane przez pojęcia wywiedzione z obserwacji, czyli immanentnie związane z obserwowanym środowiskiem (specyficznymi sytuacjami) [Devine 2004, s. 56]. Będąc teoretykiem rachunkowości – obejmującej wszak sprawozdawczość finansową – Devine pisał o tym w jej kontekście, sugerując tym samym, że dochodzenie do rozumienia w rachunkowości będzie odbywało się w przedstawiony przezeń sposób. Sądzymy zatem, że także przez pryzmat kształtowania pojęć i rozumienia należy patrzeć na rozwój rachunkowości angloamerykańskiej.

W XX w. rachunkowość krajów obszaru języka angielskiego rozwijała się w trzech aspektach, tj. w aspekcie pojęć i koncepcji, struktury instytucjonalnej oraz uwarunkowań społecznych. Przedmiotem dalszych rozważań jest rozwój zasad i instytucji aż do momentu sformułowania pierwszych ram konceptualnych jako teoretycznej bazy definicji operacyjnych w postaci sformalizowanych dyrektywnych standardów sprawozdawczości finansowej. Dodajmy, iż w rozważanym przez nas okresie w kręgu angloamerykańskim teorię rachunkowości i sprawozdawczości finansowej powszechnie określano mianem *accounting theory*, nie rozróżniając jeszcze pomiędzy *an accounting theory* (teoria rachunkowościowa) i *the theory of accounting* (teoria rachunkowości).

³ Rozwój rachunkowości do 1900 r. wnikliwie i szeroko przedstawiają: [Kam 1990, s. 1–32], [Hendriksen, van Breda 1992, s. 31–48], [Mattessich 1995, s. 15–40], [Mathews, Perera 1996, s. 8–18] (numery stron jak w wydaniach anglojęzycznych – co prawda istnieje polski przekład pracy Hendrikse-na i van Bredy, jednak ze względu na przyjętą perspektywę trzymać się będziemy oryginału).

⁴ Carl Thomas Devine żył w latach 1911–1998; przywołane przez nas prace zostały opublikowane pośmiertnie.

4.2. POSZUKIWANIE ZASAD RACHUNKOWOŚCI – DO LAT SZEŚĆDZIESIĄTYCH XX W.

W świecie angloamerykańskim istnieje względnie mało prób formułowania teorii rachunkowości przed rokiem 1920 [Mathews, Perera 1996, s. 19]. Do tego czasu generalnym podejściem do rachunkowości było podejście praktyczne⁵, tzn. jej prowadzenie oraz sporządzanie sprawozdań finansowych stosownie do życzeń kierownictwa lub mniemań księgowego według reguł, w poszanowaniu których został wychowany, czyli których nauczył się od innych w czasie terminowania w zawodzie.

Po roku 1920 nadszedł okres indywidualnych i zespołowych prób formułowania teorii rachunkowości poprzez kodyfikację istniejącej praktyki, nazywany też okresem Ogólnej Teorii Naukowej, który trwał do lat 1960. Punktem wyjścia do formułowania zasad rachunkowości były uważne obserwacje istniejących praktyk. Sądzone, że rezultaty tego rodzaju studiów odkrywają to, co konstytuuje rachunkowość. Odnoszono je więc do rachunkowości jako całości, bez wskazywania na jakąkolwiek szczególną dziedzinę. Ten sposób poznawania miał jednak swój efekt uboczny w postaci utrwalania stanu istniejącego poprzez kreację obciążonego ułomnościami teorii cyklu „praktyka – teoria – praktyka” i przez to generowanie tendencji do hamowania rozwoju rachunkowości. Tendencja ta była skutkiem niestosowania kryteriów naukowych do oceny wartości wyników osiągniętych na podstawie obserwacji. Tym niemniej użycie metody empirycznej wprowadziło rachunkowość w krąg dyscyplin naukowych i pozwoliło na sformułowanie ogólnych zasad rachunkowości. Aczkolwiek pierwsze znaczące próby formułowania teorii rachunkowości przypadają na lata dwudzieste XX w., to w niektórych aspektach, szczególnie w zakresie teorii podmiotu rachunkowości, twórcy owego czasu korzystali z koncepcji dojrzałych już w XIX w., a nawet wcześniej⁶.

⁵ W przypadku rachunkowości utrzymujące się przez tysiąclecia podejście praktyczne jest konsekwencją dążności do panowania nad wewnątrzgrupową i międzygrupową działalnością ekonomiczną. Ta dążność panowania nad działaniami ekonomicznymi może być, zdaniem autora, uznana za jeden z przejawów funkcjonowania schematu informacyjnego właściwego złożonym systemom adaptacyjnym, którego istnienie jest warunkiem zdolności do adaptacji. Pierwotnie działania ekonomiczne „były pobudzane wyłącznie przez najbardziej bezpośrednie i powierzchowne pragnienia, uruchamiające wszakże podaż i popyt oraz wytwarzające wartość ekonomiczną tysiące lat wcześniej nim człowiek uzmysłowił sobie [podkr. aut.], czym jest wartość” [Sumner 1995, s. 141]. Dodajmy, iż dla Sumnera pieniąż jest rezultatem działalności międzygrupowej, że „rozwinął się dzięki handlowi, dzięki instynktownym działaniom motywowanym interesem i że istniał na długo przed powstaniem swej idei [tamże, s. 140], „pieniąż jest najwspanialszym wytworem naturalnych sposobów postępowania w gromadzie [tamże, s. 141]”. W tym sensie także rachowanie i rachunkowość byłyby wytworami „naturalnych sposobów postępowania w gromadzie”, a praktyczne podejście do tych zagadnień musiało się rozwijać niezależnie od stanu wiedzy, a nawet od stanu świadomości.

⁶ Szerzej na ten temat, w kontekście konsolidacji patrz [Ignatowski 1995, s. 167–168].

4.2.1. Indywidualne próby formułowania teorii

Najbardziej znaczące indywidualne prace nurtu poszukiwań zasad rachunkowości wiążą się z takimi nazwiskami, jak: Paton, Littleton, Sanders, Hatfield, Moore, Gilman i Grady. Badacze ci podejmowali swe próby z własnej inicjatywy i na tym właśnie polega ich indywidualizm.

Paton w swej opublikowanej w 1922 r. pracy doktorskiej pt. *Accounting theory*⁷, zidentyfikował jedenaście założeń rachunkowości, które nazwał postulatami. Można je sformułować następująco⁸:

1) należy wyodrębnić jednostkę prowadzącą działalność zarobkową (*the distinct business entity*),

2) jednostka funkcjonuje i ma kontynuować działalność (*going concern and continuity*),

3) aktywa ogółem muszą się równać pasywowi ogółem (*total assets must equal total equities*),

4) bilans ma stanowić pełne odzwierciedlenie kondycji finansowej przedsiębiorstwa (*the balance sheet is a complete representation of the financial condition of the enterprise*),

5) pieniądź ma być stałą jednostką miary (*money is a constant measurement unit*),

6) koszt stanowić ma podstawę wyceny dla deklaracji pierwotnej (*cost gives value for initial statement*),

7) poniesione koszty nadają wartość produkcji (*cost expended attaches value to production*),

8) należy postępować według zasad memoriału (*accrual principles need to be followed*),

9) straty mają być potrącane ze zakumulowanego zysku w pierwszej kolejności (*loss are first to be deducted from accumulated profits*),

10) wypłaty dla udziałowców powinny pochodzić z zysku (*payments to shareholders should come from earnings*),

11) ruch kosztów następuje według reguły „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (*first-in-first-out cost movements*).

Według Hendriksena i van Bredy, z powyższych założeń tylko pięć pierwszych ma charakter postulatów, do których dodają – jako szósty postulat – nie wymienione tutaj założenie Patona o jednoczesnym powstawaniu zysku wraz ze sprzedażą (co jednak nie jest prawdą) [Hendriksen, van Breda 1992, s. 97].

⁷ W. A. Paton, 1922, *Accounting theory*, Reprinted 1973, Scholars Book Co., Lawrence, Kansas.

⁸ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20].

Sanders, Hatfield i Moore w swej pracy z 1938 r.⁹, której podstawą były wywiady z preparatorami i użytkownikami informacji finansowej, studia literaturowe oraz analizy norm prawnych, wyróżniają¹⁰:

- generalne *zasady* rachunkowości,
- zasady dotyczące rachunku wyniku finansowego,
- zasady dotyczące bilansu,
- zasady sporządzania sprawozdań skonsolidowanych,
- zasady dotyczące not i komentarzy.

Według nich najważniejsze z zasad rachunkowości to¹¹:

- 1) zapewnienie dostarczania informacji związanej z kondycją finansową i zdolnością do wytwarzania dochodu przez jednostkę;
- 2) oddzielenie przychodów kapitałowych od przychodów z działalności;
- 3) umożliwienie prowadzenia w księgach zapisów historycznych, nadających się do analizy;
- 4) rozłożenie kapitału na wiele okresów, jeśli tego wymaga sytuacja;
- 5) jednakowe traktowanie tych samych pozycji w kolejnych okresach;
- 6) generalne stosowanie podejścia konserwatywnego;
- 7) rachunek wyników powinien zawierać wszystkie istotne szczegóły;
- 8) przychody niezrealizowane nie powinny być ujmowane;
- 9) przychody inne niż operacyjne powinny być wykazywane odrębnie;
- 10) tworzenie rezerw na straty w działalności bieżącej;
- 11) korekty wcześniejszych błędów powinny być robione w rachunku wyników;
- 12) bilans powinien bazować na wycenie środków trwałych według kosztu pomniejszonego o amortyzację, a środków obrotowych – według kosztu albo wartości rynkowej, zależnie od tego, które jest mniejsze;
- 13) należy poświęcić należytą uwagę obciążeniom odroczonym;
- 14) należy uwzględnić zobowiązania warunkowe, o ile są materialne.

Gilman w pracy z roku 1939¹² rozróżnia doktryny i konwencje rachunkowości. Według niego doktryny to¹³ konserwatyzm, spójność, konieczność ujawniania danych, materialność; natomiast konwencje to jednostka gospodarująca, wycena i okres obrachunkowy.

⁹ Sanders, Hatfield, Moore 1938, *A statement of accounting principles*, AIA (reprinted: American Accounting Association, 1959).

¹⁰ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20].

¹¹ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20].

¹² S. Gilman, *Accounting concepts of profit*, Ronald Press 1939, New York.

¹³ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20].

Paton i Littelton w pracy z roku 1940¹⁴ formułują szereg fundamentalnych koncepcji, nazywanych też przez nich założeniami rachunkowości. Obejmują one¹⁵:

- podmiot gospodарujący,
- kontynuację działalności,
- mierzalne aspekty wymiany (koszt, koszt uzyskania przychodu, przychód, dochód),
- koszt wytworzenia produktu lub usług,
- nakłady i rezultaty (współmierność, okresowość),
- weryfikowalne obiektywne świadectwo dla poszczególnych pozycji w księgach i sprawozdaniach finansowych.

Grady w pracy z roku 1965¹⁶, wykonanej na zlecenie Amerykańskiego Instytutu Dyplomowanych Rachunkowców Publicznych¹⁷, praktycznie powtórzył wcześniej odkryte konwencje, tym niemniej osiągnięte przez niego rezultaty uznano za istotne, a ich moc polega na tym, że najprawdopodobniej zachowują swą ważność po dzień dzisiejszy. *Konwencje* rachunkowości według Grady to¹⁸:

- 1) konwencja jednostki,
- 2) konwencja działającej firmy,
- 3) konwencja spójności logicznej procedur (porównywalności między jednostkami i powtarzalności w czasie),
- 4) konwencja zróżnicowania,
- 5) konwencja konserwatyzmu,
- 6) konwencja obiektywności,
- 7) konwencja materialności,
- 8) konwencja okresu obrachunkowego.

Zauważmy, że aby określić podstawowe konstrukty teorii rachunkowości, jej twórcy używali takich pojęć, jak *postulaty* (Paton), *zasady* (Sanders, Hatfield, Moore), *doktryny i konwencje* (Gilman), *konceptcje albo założenia* (Paton i Littelton), *konwencje* (Grady).

4.2.2. Kolektywne próby formułowania teorii

W ramach kolektywnych prób formułowania teorii rachunkowości stosowano tę samą metodologię, co w próbach indywidualnych, czyli polegającą na obserwacji i kodyfikacji istniejących praktyk. Podobne też musiały być skutki

¹⁴ W. A. Paton, A. C. Littelton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, American Accounting Association.

¹⁵ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20].

¹⁶ P. Grady, *An inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises*, Accounting Research Study No. 7, 1965, AICPA, New York.

¹⁷ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

¹⁸ Za [Mathews, Perera 1996, s. 20–21].

w postaci cyklu „praktyka – teoria – praktyka” wraz z powtarzaniem w nim wątpliwych i przestarzałych praktyk oraz tendencją do opóźniania teorii rozwoju rachunkowości.

Najbardziej znaczącą pracą zbiorową w empirycznym nurcie tworzenia teorii rachunkowości była praca z 1936 r. zatytułowana *Wstępna deklaracja zasad rachunkowości* (*Tentative Statement of Accounting Principles*) i sygnowana przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (AAA)¹⁹. Znaczenie tego przedsięwzięcia polega na tym, że stanowiło ono pierwszą próbę badań kolektywnych, które odtąd stały się istotnym narzędziem rozwoju rachunkowości w kręgu angloamerykańskim. Zapoczątkowało ono również długą serię deliberacji Stowarzyszenia, które zaowocowały m. in. rewizją *Wstępnej deklaracji zasad rachunkowości*, a następnie *Deklaracją podstaw teorii rachunkowości* (*A Statement of Basic Accounting Theory* – AAA, 1966) oraz *Deklaracją na temat teorii rachunkowości i warunków jej akceptacji* (*A Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance* – AAA, 1977). W nurcie tym należałoby również ulokować dwie prace studialne, wykonane odpowiednio przez M. Moonitza oraz przez M. Moonitza i R. T. Sprousa na zlecenie Rady Zasad Rachunkowości Amerykańskiego Instytutu Rachunkowców Publicznych (APB AICPA²⁰), tj. *ARS No. 1, The Basic Postulates of Accounting* (*Bazowe postulaty rachunkowości*) z 1961 [Moonitz 1961] i *ARS No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* (*Tymczasowy zbiór powszechnych zasad rachunkowości dla przedsięwzięć zarobkowych*) z 1962²¹, a także sformułowaną przez tę Radę w 1970 r. *Deklarację nr 4 Bazowe pojęcia i zasady rachunkowości będące podstawą sprawozdań finansowych przedsiębiorstw zarobkowych* (*APB Statement No. 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*) oraz sformułowane w latach 1978–1985 deklaracje konceptualne Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB).

Zawartość *Wstępnej deklaracji zasad* to dwadzieścia propozycji, dotyczących określania kosztów i wartości, pomiaru dochodu oraz rozróżnienia kapitału i nadwyżki. Szczególnie wiele uwagi poświęcono kosztowi historycznemu jako podstawie rachunkowości. Ponadto podkreślano naukowy charakter rachunkowości, zaliczając ją do nauk pojmowanych jako studia²² natury samej i zachowań obiektów naturalnych oraz stanowiących zbiory wiedzy nabytej tą drogą. Jednocześnie zaznaczano, że *Deklaracja* odnosi się do specyficznych problemów

¹⁹ American Accounting Association (AAA), które zrzesza przede wszystkim rachunkowców akademickich, ale także i praktyków.

²⁰ APB AICPA – The Accounting Principles Board of The American Institute of Public Certified Accountants.

²¹ R. T. Sprous, M. Moonitz, *Accounting Research Study No. 3: A Tentative Set of Broad Accounting principles for Business Enterprises*, 1962, AICPA, New York.

²² Mogą oznaczać obserwację, eksperyment i namysł.

sprawozdawczości finansowej korporacji prywatnych. Propozycje odnoszące się do kosztów i wartości (za: [Mathews, Perera 1996, s. 21]) są następujące:

- koszt stanowi podstawę wyceny dla celów pierwszych deklaracji po założeniu jednostki,
- rozkładanie kosztów założenia jednostki na wiele okresów obrachunkowych,
- koszt jest ustalany w wysokości wydatkowanej kwoty pieniądza albo według godziwej wartości rynkowej (*fair market value* – w przypadku składników nabywanych w drodze wymiany),
- koszt ma być mierzony w momencie znaczącej zmiany we własności,
- dla prognozowania deprecjacji i obciążeń jej podobnych należy dokonywać oszacowań wygasłych kosztów,
- wygasanie wartości zapasów czyni koniecznym ich wpisanie w ciężar kosztów lub strat (zmniejszanie salda aktywów poprzez obciążanie kosztów bądź strat),
- zachowanie konserwatyzmu jako zasady generalnej.

Propozycje związane z pomiarem dochodu miały raczej charakter klasyfikacji i były następujące [Mathews, Perera 1996, s. 22]:

- ograniczone podejście memoriałowe,
- potrzeba należytej separacji pozycji powtarzalnych i niepowtarzalnych oraz pozycji operacyjnych i nadzwyczajnych,
- nie wolno bezpośrednio obciążać nadwyżki pozycjami nadzwyczajnymi, których ponadto nie wolno łączyć ze zwykłymi przychodami i kosztami,
- system pomiarowy nie powinien być wykorzystywany do wyrównywania dochodu.

Propozycje odnoszące się do kapitału i nadwyżki obejmują siedem zagadnień związanych głównie z rozróżnieniem pomiędzy wniesionym kapitałem a wytworzoną nadwyżką. Stwierdzano też, że dochód ma być ujawniany w specjalnym sprawozdaniu oraz że żadna kategoria strat nie może bezpośrednio obciążać wytworzonej nadwyżki.

Doczekała się też *Wstępna deklaracja* komentarzy znakomitych rachunkowców owego czasu. Z punktu widzenia praktyki komentował ją C. R. Rorem, zaś akademicki punkt widzenia przedstawił D. R. Scott, obydwaj w roku 1937²³. Rorem, który komentował propozycje pod kątem kosztów i wartości, generalnie poparł *Wstępną deklarację* jako znaczący krok w rozwoju rachunkowości jako nauki²⁴. Podkreślał przy tym, że ostatecznie powinnością rachunkowca jest stosowanie metody naukowej i prezentacja dających się naukowo obronić faktów.

²³ Przedstawiamy za: [Mathews, Perera 1996, s. 22, 36].

²⁴ C. R. Rorem, *Accounting theory: a critique of the Tentative Statement of Accounting Principles*, „The Accounting Review” 1937, s. 133–138.

Stwierdzenia te były swoistym *signum temporis* w sposobach myślenia tamtego okresu, choć samo pojęcie „dający się naukowo obronić fakt” było jeszcze bardzo płynne. Wiodły owe stwierdzenia do dyskusji o rachunkowości w kategoriach filozofii nauk. Scott z kolei był bardziej krytyczny wobec *Wstępnej deklaracji*, której propozycje mogą spowodować, jak uważał, brak elastyczności w praktyce i lekceważenie przemian w środowisku społecznym i ekonomicznym²⁵. Krytykował on fakt, że propozycje w zakresie kosztów i wartości były odzwierciedleniem przewagi ewidencyjnego aspektu rachunkowości i dominacji kosztu historycznego, która ukształtowała się na gruncie istotnych zmian w relacjach własności. Co do propozycji związanych z pomiarem dochodu, to krytyka Scotta dotyczyła braku definicji dochodu oraz dominacji cichego założenia, że bilans powinien być w maksymalnym stopniu automatycznie sporządzanym streszczeniem przeszłych transakcji, czemu podporządkowano ideę bilansu jako dokładnej prezentacji pozycji finansowej. Scott krytykował też propozycje związane z dość swobodnie ustalonymi zasadami modyfikacji struktury rachunku wyniku z poprzednich okresów, co – jego zdaniem – mogłoby mieć miejsce tylko w przypadku wystąpienia bardzo poważnych powodów.

Porównanie stanowisk Rorema i Scotta ujawnia obserwowane i dzisiaj zjawisko, polegające na tym, że normy stanowione zadowalają poszukujących prostej kodyfikacji bieżących praktyk rachunkowości i budzą niezadowolenie tych, którzy dążą do ich zmiany.

4.3. ROZWÓJ STRUKTURY INSTYTUCJONALNEJ RACHUNKOWOŚCI ANGLOAMERYKAŃSKIEJ

Drugim aspektem rozwoju rachunkowości angloamerykańskiej, który wiodł do powstania ram conceptualnych i standardów rachunkowości finansowej był rozwój struktury instytucjonalnej rachunkowości. Stanowi ona bowiem nie tylko kontekst, lecz także determinantę dla indywidualnych i zespołowych poszukiwań zasad rachunkowości oraz powstawania i wzmacniania poglądów, w świetle których standaryzacja pewnych aspektów sprawozdawczości finansowej może mieć miejsce jedynie w określonych warunkach. Generalnie struktura instytucjonalna rachunkowości obejmuje organizacje profesjonalistów i ciała przygotowujące standardy, a także odpowiednie organa regulacyjne. Podkreślimy, że znajomość struktury instytucjonalnej ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia bieżącego stanu rachunkowości oraz prognozowania możliwych dróg jej roz-

²⁵ D. R. Scott, *The Tentative Statements of Principles*, „The Accounting Review” 1937, s. 386–340.

woju. W krajach angloamerykańskich rozwój instytucjonalnej struktury rachunkowości rozpoczął się od organizacji profesjonalistów. Instytucje zrzeszające rachunkowców stały się w Stanach Zjednoczonych i w Wielkiej Brytanii nie tylko ośrodkami wspierającymi unifikację zasad, lecz także ośrodkami motywującymi do tworzenia teorii rachunkowości.

4.3.1. Do roku 1920

Na początku XX w. istniały już w Stanach Zjednoczonych i w Wielkiej Brytanii pierwsze profesjonalne stowarzyszenia rachunkowców. Skupiały one stosunkowo nieliczne grono specjalistów i daleko im było do jakiegoś znaczącego oddziaływania społecznego czy politycznego. W Wielkiej Brytanii silnie nakładała się na to specyfika systemu prawa niekodyfikowanego (prawa przypadków), której filozofia wspierała pogląd przyznający menedżerom znaczną swobodę w ustalaniu struktury i treści systemów rachunkowości oraz zbiorów sprawozdań finansowych, które w owym czasie były przeznaczone wyłącznie dla udziałowców. Brytyjskie prawo spółek z 1900 r.²⁶ zwracało uwagę jedynie na obowiązek corocznych rewizji sporządzanych sprawozdań, w tym bilansu, ale dopiero *Company Act* z 1929 r. wprowadził obowiązek sporządzania rachunku zysków i strat. Zatem struktura instytucjonalna brytyjskiej rachunkowości początku XX w. obejmowała względnie młody zawód, funkcjonujący w kontekście ograniczonego prawa spółek. Produktem działania rachunkowców był zbiór sprawozdań finansowych, obejmujący także bilans. Obowiązujący system prawa przypadków nie sprzyjał regulacji formy raportów finansowych ani kodyfikacji zasad rachunkowości. Istniejące wtedy unifikacje zasad rachunkowości były jedynie odzwierciedleniem stosowanych praktyk. Niemalże nie było akademickich specjalistów od rachunkowości, zaś ona sama nie stanowiła przedmiotu zaawansowanych studiów uniwersyteckich. Droga rachunkowców do uczestnictwa w stowarzyszeniu wiodła przez długi okres terminowania i złożenie odpowiednich egzaminów zawodowych. Taki system edukacji najprawdopodobniej opóźnił rozwój rachunkowości brytyjskiej o wiele lat. Brak pełnowymiarowego kształcenia rachunkowców brytyjskich na poziomie uniwersyteckim i związany z tym brak badań naukowych istotnie różniły sytuację brytyjską od sytuacji amerykańskiej.

Zrozumiałe staje się zatem, że wyraźny impuls powodujący rozwój struktury instytucjonalnej rachunkowości angloamerykańskiej mógł przyjść na tym etapie – i przyszedł – ze Stanów Zjednoczonych. Kraj ten znajdował się wtedy w fazie gwałtownego wzrostu ekonomicznego, rachunkowcy-rewidenci mieli

²⁶ Pierwsze nowoczesne brytyjskie prawo spółek zostało wydane w 1844 r. (*Joint Stock Companies Act*).

swój związek już od ostatnich lat XIX w.²⁷, w roku 1916 powstało stowarzyszenie rachunkowców nauczających na uniwersytetach (wśród których – co bardzo ważne – istniała grupa chcąca prowadzić badania w swej dziedzinie), czyli The American Accounting Association of the University Instructors in Accounting, zaś rachunkowcy zorientowani na rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą skupiali się wokół The National Institute of Cost Accountants²⁸. Wtedy też coraz częściej przygotowanie do zawodu rachunkowca zaczęło w USA obejmować edukację na poziomie uniwersyteckim. Ogólnokrajowe organizacje profesjonalistów amerykańskich kształtowały się w owym czasie w kontekście wzrostu zapotrzebowania na usługi rachunkowców ze strony przemysłu, handlu i zamożniejszych osób prywatnych, co było spowodowane szybkim rozwojem gospodarczym oraz nakładaniem dodatkowych podatków na osoby fizyczne i prawne. Do wzrostu zapotrzebowania na rachunkowców wyraźnie przyczyniła się również realizacja bardzo rozwiniętych programów gospodarczych związanych z I wojną światową.

Wszystko to wywołało przyspieszony rozwój pierwotnie niezbyt licznie reprezentowanego i bardzo młodego zawodu. Podkreślmy, że etap dominacji organizacji lokalnych na drodze rozwoju organizacji rachunkowców amerykańskich był względnie krótki i praktycznie zakończył się wraz z powstaniem 1905 r. The American Association of Public Accountants (AAPA)²⁹. Integracji organizacyjnej towarzyszyło ujednolicanie wymagań co do zakresu praktyk i egzaminów certyfikacyjnych dla członków oraz – co znamienne – mniej czy bardziej wyraźne dążenie do kształtowania i ujednolicania pomiarowych i sprawozdawczych wzorców rachunkowości.

Jest to przeciwieństwo sytuacji w Wielkiej Brytanii, gdzie profesja pozo- stawała sfragmentaryzowana, a dominująca rola organizacji lokalnych powsta- łych w omawianym okresie utrzymywała się przez cały wiek XX. Współistniały też różne wymagania co do zakresu praktyki i egzaminów prowadzących do uzyskania certyfikatu. W sposób oczywisty tego rodzaju fragmentaryzacja musiała stać się w jakimś stopniu czynnikiem utrudniającym procesy stanowie- nia standardów i regulacji sprawozdawczości finansowej³⁰.

²⁷ 20 sierpnia 1987 r. w Nowym Jorku zawiązano Amerykańskie Stowarzyszenie Rachun- kowców Publicznych (The American Association of Public Accountants – AICPA), któremu przyświecała intencja wpływania na standardy rachunkowości [Hendriksen, van Breda 1992, s. 62]. Polskim odpowiednikiem AICPA jest Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.

²⁸ Obecnie the National Association of Accountants (NAA).

²⁹ Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowców Publicznych, które w 1916 r. przekształ- cono w the American Institute of Accountants z liczbą 1150 członków, przemianowany w 1917 r. na the American Institute of Accountants, przekształcony następnie w 1957 r. w istniejący do dziś the American Institute of Certified Public Accountants, czyli AICPA. To właśnie AAPA rozpoczęło w roku swego powstania (1905) wydawanie pisma, „Journal of Accountancy”.

³⁰ W Wielkiej Brytanii standardy rachunkowości mają dziś charakter normy zawodowej, zaś model sprawozdawczy – charakter normy prawnej.

4.3.2. Lata 1920–1952, czyli okres formowania struktury instytucjonalnej

Do roku 1930 ruch prowadzący w efekcie do standaryzacji zasad rachunkowości odbywał się właściwie czterema drogami. Pierwszą było opisane wcześniej poszukiwanie przez praktyków zasad rachunkowości. Na trzy następne wskazuje Moonitz³¹. Były to³²:

- Projekt zunifikowanej rachunkowości sporządzony w roku 1917 przez AAPA na zlecenie Federalnej Komisji Handlu. Po akceptacji przez tę ostatnią, opracowany dokument przekazano Radzie Rezerwy Federalnej, która działała w imieniu bankowców amerykańskich. Można zatem powiedzieć, że projekt miał za sobą społeczność bankierów. Dokument ten obejmował jednolite zasady wyceny zapasów (według reguły mniejsze z dwóch: koszt albo wartość rynkowa), uwzględniania fabrycznych kosztów pośrednich, traktowania pozycji nadzwyczajnych i odsetek, stosowania sprzedaży netto oraz wykorzystywania koncepcji materialności. W 1929 r. wydano zrewidowaną wersję opracowania AAPA. Obydwie wersje były rozpowszechniane przez banki handlowe, które chciały mieć kontrolę nad pożyczkami udzielanymi biznesmenom. Taki tryb rozpowszechniania powodował, że zarówno przedsiębiorcy, jak i ich rachunkowcy traktowali serio proponowane im reguły, procedury i zasady.

- Seria szczegółowych artykułów na temat dobrej praktyki rachunkowości, publikowanych od roku 1914 po lata 1940. w sekcji studenckiej *Journal of Accountancy*, a przeznaczonych także dla praktyków.

- Trzydzieści trzy biuletyny porad wydane w latach 1920–1929 przez The American Institute of Accountants (na podstawie opinii uznanych rachunkowców) w odpowiedzi na zapytania członków Instytutu. Porady te nie były wszakże dyrektywami i nie zapoczątkowały procesu regulacji ujawnień, który pojawił się później w postaci rekomendacji i doprowadził do powstania standardów rachunkowości.

Dodajmy w tym miejscu również, iż utworzona w 1934 r. na mocy ustawy Kongresu The Securities and Exchange Commission (SEC – Komisja Papierów Wartościowych i Wymiany) została wyposażona w szeroki zakres uprawnień co do stanowienia procedur rachunkowości i formy sprawozdań finansowych w odniesieniu do podmiotów notowanych na giełdzie, ale już w 1938 r. scedowała je praktycznie na rzecz profesji rachunkowców. Decyzja ta zapoczątkowała politykę akceptowania przez amerykańską giełdę papierów wartościowych zasad i praktyk rachunkowości, rozwiniętych przez profesjonalistów z sektora prywatnego [Hendriksen, van Breda 1992, s. 68–69] (więcej na ten temat – patrz tabela 4.2).

³¹ M. Moonitz, *Three contributions to the development of accounting principles prior to 1930*, „Journal of Accounting Research” 1970, s. 145–155.

³² Za: [Mathews, Perera 1996, s. 24–25].

Z kolei Kohler w pracy z 1953 r.³³ wskazywał, że istotne znaczenie dla wykrystalizowania się i uzewnętrznienia w rachunkowości koncepcji jednolitości standardów miały wydarzenia po roku 1930, a w szczególności działalność i oficjalne publikacje trzech instytucji tj. AAA, AIA (The American Institute of Accountants) oraz ICAEW (The Chartered Institute of Accountants of England and Wales).

AAA wydało w roku 1936 wymienioną już wcześniej *Wstępną deklarację* (*Tentative Statement*), następnie modernizowaną i wznawianą w latach 1941 i 1948 oraz uzupełnioną czterema suplementami w latach 1951–1952. Ponieważ jednak *Wstępna deklaracja* miała pełnić funkcję edukacyjną i perswazyjną, więc mogła wywierać jedynie pośredni wpływ na profesjonalne zachowania rachunkowców. Wywieranie bezpośredniego wpływu było natomiast zadaniem serii biuletynów wydawanej od 1939 r. przez AIA. Miały one doprowadzić do zwiększenia jednolitości w rachunkowości i w auditingu, a ich nieprzestrzeganie mogło być powodem żądania od rachunkowca objaśnienia jego postępowania, czyli wskazania na jego niekoniecznie pełną wiarygodność zawodową. W latach 1939–1952 funkcjonujący w ramach AIA Komitet ds. Procedury Rachunkowości wydał 42 *Biuletyny*, z których część była związana z zagadnieniami typowymi w okresie wojny. Jednakże przyjęty w tych *Biuletynach* znaczny poziom detaliczności dyrektyw zaważył na późniejszych amerykańskich standardach rachunkowości i praktycznie utrzymuje się po dzień dzisiejszy. *Biuletyny* obejmowały następujące zagadnienia (w nawiasach rok wydania)³⁴:

- 1) Procedury odnoszące się do zysku, wniesionych kapitałów, zysków zatrzymanych, bonów skarbowych, dywidend, należności oraz zapasów (1939).
- 2) Niezamortyzowane potrącenia przy refundacjach (1939).
- 3) Quasi-reorganizacje (1939).
- 4) Zagraniczne zyski i straty nadzwyczajne (1939).
- 5) Deprecjacja bądź aprecjacja (1940).
- 6) Sprawozdania porównawcze (1940).
- 7) Definicje (1940).
- 8) Łączny rachunek wyników oraz łączne sprawozdanie z zysków zatrzymanych (1941).
- 9) Definicje (1941).
- 10) Podatki od nieruchomości (1941).
- 11) Dywidendy z akcji (1941).
- 12) Definicje (1941).
- 13) Rezerwy powojenne (1942).
- 14) Bony skarbowe o długim okresie wymagalności (1942).
- 15) Zobowiązania renegocjowane (1942).
- 16) Deprecjacja (1942).

³³ E. L. Kohler, *Recent developments in the formulation of accounting principles*, „Accounting Research” 1953, s. 30–35.

³⁴ Za: [Mathews, Perera 1996, s. 25–26].

- 17) Refundacja podatków od nadmiernych zysków (1942).
- 18) Zmniejszenia podatków dochodowych (1942).
- 19) Kontrakty specjalne (1942).
- 20) Deprecjacja (1943).
- 21) Zobowiązania renegocjowane (1943).
- 22) Definicje (1944).
- 23) Alokacja podatków dochodowych (1944).
- 24) Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych (1944).
- 25) Rozwiązywanie umów (1945).
- 26) Rezerwy powojenne (1946).
- 27) Urządzenia bezpieczeństwa (1946).
- 28) Rezerwy warunkowe (1947).
- 29) Wycena zapasów (1947).
- 30) Aktywa i zobowiązania bieżące (1947).
- 31) Rezerwy na zapasy (1947).
- 32) Obciążenia nadwyżki (1947).
- 33) Podstawa deprecjacji (1947).
- 34) Używanie słowa *rezerwy* (1948).
- 35) Wyłączenia z podatku dochodowego (1948).
- 36) Koszt renty (1948).
- 37) Opcje na akcje (1948).
- 38) Ujawnienia dotyczące najmów i dzierżaw długoterminowych (1949).
- 39) Nadwyżka (1949).
- 40) Łączenie przedsiębiorstw zarobkowych (1950).
- 41) Dochód netto (1951).
- 42) Amortyzacja urządzeń bezpieczeństwa (1951).

Kolejną instytucją wskazywaną w roku 1953 przez E. L. Kohlera (patrz przyp. 33) był brytyjski Instytut Dyplomowanych Rachunkowców Anglii i Walii, czyli ICAEW. Instytut ten wydał w latach 1942–1952 piętnaście stosunkowo ogólnych rekomendacji dla swoich członków. Emisji tych rekomendacji przyświecała intencja doradztwa co do „najlepszej praktyki”. Podobnie jak w przypadku *Biuletynów* AIA, część rekomendacji ICAEW dotyczyła specyficznych problemów okresu wojennego i powojennego, ale kwestie w rodzaju amortyzacji czy skutków wzrostu cen miały znaczenie bardziej generalne. Rekomendacje ICAEW z lat 1942–1952 obejmowały następujące zagadnienia³⁵:

- 1) Dokumentowanie rezerw na podatki (1942).
- 2) Transakcje w ramach ustawy o szkodach wojennych (1942).
- 3) Uznawanie zobowiązań z tytułu podatków dochodowych (1943).
- 4) Podatek dochodowy od dywidend i odsetek (1943).
- 5) Podział zysku (1943).
- 6) Rezerwy i zapasy (1943).

³⁵ Za: [Mathews, Perera 1996, s. 26]

- 7) Sprawozdania skonsolidowane (1944).
- 8) Wzory sprawozdań finansowych (1944).
- 9) Deprecjacja (1945).
- 10) Wycena zapasów (1945).
- 11) Refundacje podatków od nadmiernych zysków (1946).
- 12) Wzrosty poziomu cen (1946).
- 13) Majątek trwały w prospektach (1949).
- 14) Deklaracje osób zmarłych a pewne rzeczy powierzone (1949).
- 15) Zmieniająca się siła nabywcza (1952).

Powyższy przegląd wyraźnie wskazuje na obserwacyjno-pojęciową płaszczyznę teoretyzowania, z bardzo dużym udziałem aspektu proceduralnego, tj. definicji operacyjnych.

4.3.3. Okres konsolidacji, czyli lata 1953–1969

Rozwój rachunkowości angloamerykańskiej do roku 1952 był przede wszystkim rezultatem samoregulacji w obrębie profesji rachunkowców. W następnych latach autonomiczna tendencja profesji do regulacji i standaryzacji sprawozdawczości finansowej zbiegła się z powstającą tendencją zewnętrzną do powiększania obszarów regulowanych przepisami prawa, co oczywiście wzmocniło tę pierwszą. Dążenie rachunkowców do wzmocnienia i demonstrowania swej legitymacji do regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zaowocowało również wzmocnieniem poszukiwania tej legitymacji poprzez rozwijanie prac naukowych na płaszczyźnie pojęciowo-teoretycznej.

W Stanach Zjednoczonych *Biuletyny Komitetu ds. Procedury Rachunkowości* AIA wydawane były do roku 1959, kiedy Komitet ten – od roku 1957 działający dalej w ramach AICPA – został zastąpiony przez funkcjonującą również w ramach AICPA Radę Zasad Rachunkowości (Accounting Principles Board – APB). Przekształceniu Komitetu ds. Procedury Rachunkowości w Radę Zasad Rachunkowości przyświecała intencja wzmocnienia strukturalnych i teoretycznych ram regulacji ujawnień dokonywanych w praktyce³⁶, co odczytać można jako odzwierciedlenie dążenia do uczynienia działalności rachunkowców bardziej racjonalną, jednolitą i w większym stopniu sterowaną³⁷. W tym celu, w miejsce *Biuletynów Komitetu ds. Procedury Rachunkowości*, APB zaczęło

³⁶ Jak to już ukazaliśmy, potrzeba formalnej teorii rachunkowości była dla rachunkowców akademickich oczywistością od lat 1920., natomiast amerykańscy praktycy przyjęli zaspokojenie tej potrzeby jako jeden z celów ich działalności organizacyjnej (AICPA) dopiero w roku 1958 [Most 1977, s. 55].

³⁷ Dążenie to nasiliło się jeszcze po utworzeniu w roku 1973 Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) oraz po krachach wielkich spółek giełdowych na początku lat 2000.

wydawać *Opinie*, które miały już moc wiążącą dla członków AICPA³⁸ – przynajmniej w odniesieniu do ich działalności w zakresie rewizji sprawozdań finansowych publikowanych przez korporacje. Natomiast nowością wprowadzoną przez APB było zlecenie wybitnym rachunkowcom wykonania monograficznych prac badawczych nad rachunkowością. Rezultaty tych prac publikowano w serii zatytułowanej *Studia badawcze nad rachunkowością* (*Accounting Research Studies*). Z punktu widzenia tendencji do konceptualizacji standaryzacji na szczególną uwagę zasługują – wspomniane już – *Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates of Accounting* (Bazowe postulaty rachunkowości) z 1961 r. autorstwa M. Moonitza [Moonitz 1961] oraz *Accounting Research Study No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting principles for Business Enterprises* (Tymczasowy zbiór powszechnych zasad rachunkowości dla przedsiębiorstw zarobkowych) z 1962 r. autorstwa R. T. Sprousa i M. Moonitza³⁹. *Studia badawcze* powstawały na etapie rozwoju teorii rachunkowości określanego mianem okresu Ogólnej Teorii Normatywnej, obejmującego lata 1955–1970. Znamienne jest wszakże to, że żadne z nich nie uzyskało pełnej aprobaty ze strony praktyki i nauki rachunkowości [Mathews, Perera 1996, s. 27], podobnie jak następujących osiemnaście założeń rachunkowości opublikowanych w 1964 r. przez R. Mattessicha⁴⁰ (za: [Most 1997, s. 53]):

- 1) wycena monetarna,
- 2) czas,
- 3) struktura (rachunkowość jako system zamknięty),
- 4) dualność (podwójny zapis),
- 5) agregacja (operacje algebraiczne),
- 6) obiekty ekonomiczne (rzadkie zasoby),
- 7) niesłuszność roszczeń monetarnych (stabilność jednostki miary),
- 8) agenci ekonomiczni (aktorzy osobowi),
- 9) podmioty (*entities* – jako instytucje społeczne),
- 10) transakcje ekonomiczne (przemieszczenia wartości),
- 11) wycena (reguły operacyjne do pomiaru przemieszczeń wartości),
- 12) realizacja (reguły operacyjne do pomiaru dochodu),
- 13) klasyfikacja (reguły operacyjne do analizy przemieszczeń wartości),
- 14) wejście danych (reguły operacyjne do księgowości),
- 15) trwanie (reguły operacyjne wiązania podmiotów z czasem),
- 16) rozciągłość (reguły operacyjne do konsolidacji rachunków podmiotów),
- 17) materialność (reguły operacyjne do identyfikacji danych),
- 18) alokacja (reguły operacyjne do przypisywania wartości częściom podmiotów).

³⁸ Przyjęto przy tym zasadę, że zalecenia z *Biuletynów* zachowują swą moc do czasu ich weryfikacji przez APB (bądź sformułowania innych).

³⁹ Patrz przyp. 21.

⁴⁰ W książce: R. Mattessich, *Accounting and analytical methods*, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois 1964.

Jak widać, okres konsolidacji był w Stanach Zjednoczonych kontynuacją obserwacyjno-pojęciowej płaszczyzny teoretyzowania, choć następowało wyraźnie przesuwanie się ku płaszczyźnie pojęciowo-teoretycznej, czemu towarzyszyło powolne odchodzenie od względnie luźnych i nieformalnych podejść metodologicznych.

W owym czasie w Wielkiej Brytanii w dalszym ciągu ukazywały się rekomendacje ICAEW. Rachunkowcy musieli jednak dostosować model sprawozdawczy do nowych wymogów prawa spółek, które poddano istotnej nowelizacji w 1967 r.⁴¹ Tak więc tendencję do jednolitości w większym stopniu narzucała rachunkowcom brytyjskim zewnętrzna w stosunku do nich legislacja niż wewnętrzny ruch ku standardom.

4.4. POCZĄTKI ERY NOWOCZESNEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ – PO ROKU 1969

Z punktu widzenia rozwoju idei, początek lat 1970. należy już do okresu Specyficznych Teorii Naukowych, który nastąpił po czasach Ogólnej Teorii Normatywnej. Na gruncie akademickim oznaczało to odejście od poszukiwań teorii rachunkowości (*the theory of accounting*) na rzecz budowy różnego rodzaju teorii rachunkowościowych (*accounting theories*), odnoszących się do wybranych aspektów obserwowanego przez rachunkowość fragmentu rzeczywistości. Na gruncie regulacji praktyk rachunkowości toczył się jednak proces budowania teoretycznej podstawy sprawozdawczości finansowej, prowadzony przez Radę Zasad Rachunkowości (APB), funkcjonującą w ramach Amerykańskiego Instytutu Certyfikowanych Rachunkowców Publicznych (AICPA), czyli amerykańskiej krajowej izby biegłych rewidentów.

Opinie APB miały już wtedy w USA ugruntowany status ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) i ukazywały się ze zwiększoną częstotliwością. Jednakże sama APB była coraz bardziej krytykowana za fragmentaryczność, produkowanie *Opinii* bez należytej bazy konceptualnej i niedostatek niezależności w działaniach regulacyjnych. Odpowiedzią na tę krytykę była publikacja w 1970 r. *Deklaracji nr 4* zatytułowanej *Bazowe pojęcia i zasady rachunkowości będące podstawą*

⁴¹ Brytyjskie prawo spółek nowelizowane jest dość regularnie mniej więcej co dwadzieścia lat. Pierwsze współczesne prawo spółek uchwalono w 1844 r., zaś kolejne nowelizacje odbyły się odpowiednio w roku 1862, 1879, 1900, 1929, 1948, 1967 i – ostatnia – w 1985. Odnotujmy, że nowelizacja z 1879 r. wprowadziła po raz pierwszy obowiązek rewizji sprawozdań finansowych (nałożono go wtedy tylko na banki o charakterze spółek).

sprawozdań finansowych przedsiębiorstw zarobkowych (APB Statement No. 4: Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises) [APB Statement No. 4, 1970]. Deklaracja zawierała część wspierającą rozwój regulacji rachunkowości oraz część edukacyjną. Pierwsza miała stanowić bazę ukierunkowującą przyszły rozwój rachunkowości finansowej, druga zawierała deskrypcję ówczesnych ogólnie akceptowanych praktyk rachunkowości (*generally accepted accounting practices – gaap*). Pókróćce przedstawimy główne wątki obu części za [Most 1977, s. 54–56].

Główne wątki części edukacyjnej to:

- 1) zasady fundamentalne (*pervasive principles*), stanowiące podłoże dla innych zasad (jednak ograniczane przez konwencje modyfikujące);
- 2) powszechne zasady operacyjne zapisywania, pomiaru i komunikowania (*broad operating principles*);
- 3) szczegółowe zasady zastosowań praktycznych (*deatiled principles*).

Główne wątki części wspierającej rozwój rachunkowości finansowej to ogólne postulaty, definicje i twierdzenia o jej środowisku, celach i podstawowych cechach. U jej podstaw tkwiło rozumienie rachunkowości finansowej jako nieprzerwanej historii zasobów i zobligowań ekonomicznych oraz zmieniającej je działalności ekonomicznej, przy czym przymiotnik „ekonomiczne” traktowano tu jako odniesienie do treści teorii ekonomicznej⁴². Za postulaty środowiskowe uznano następujące [Most 1977, s. 54–56]:

- 1) Informacja z rachunkowości finansowej wykorzystywana jest przez różnych użytkowników do zróżnicowanych celów (w *Deklaracji* powstrzymano się od rozróżnienia informacji i danych).
- 2) Zakłada się, że znacząca liczba użytkowników potrzebuje podobnych informacji.
- 3) Wszystkie społeczeństwa angażują się w produkcję, dystrybucję dochodu, wymianę, konsumpcję, oszczędzanie oraz inwestowanie.
- 4) W Stanach Zjednoczonych większa część działalności produkcyjnej jest realizowana przez będące własnością inwestorów kompleksy przedsiębiorstw zarobkowych, przy czym kompleksowość jest skutkiem:
 - a) kontynuowania działalności ekonomicznej (co warunkuje potrzebę alokacji),
 - b) spajalności produktów (co warunkuje potrzebę arbitralnych założeń),
 - c) niepewności.
- 5) Współczesne gospodarki funkcjonują w obrębie stabilizujących ram prawa, zwyczaju i tradycji, wpływających na istnienie zbiorowości oraz na kontraktowe prawa i zobowiązania.

⁴² Która *notabene* abstrahuje od ram instytucjonalnych, skutkiem czego nie ma w niej biznesów, a jedynie są przedsiębiorcy [Most 1977, s. 54].

Ponadto podano następujące definicje [Most 1977, s. 54–56]:

- 1) Zasoby ekonomiczne (*economic resources*) – rzadkie środki i możliwości, obejmujące zasoby produkcyjne (własne i leasingowane), produkty, pieniądze, roszczenia do pieniędzy oraz udziały we własności innych przedsiębiorstw.
- 2) Zobligowania ekonomiczne (*economic obligations*) – aktualny obowiązek przeniesienia w przyszłości zasobów ekonomicznych do innych przedsiębiorstw.
- 3) Udział rezydualny (*residual interest*) – zasoby ekonomiczne minus zobligowania ekonomiczne.
- 4) Zdarzenia ekonomiczne (*economic events*) – nabywanie zasobów i dysponowanie nimi, podejmowanie zobligowań i wywiązywanie się z nich oraz zmiany użyteczności lub cen posiadanych zasobów. Zdarzenia ekonomiczne dzielone są na wewnętrzne i zewnętrzne. Pierwsze obejmują produkcję i zdarzenia przypadkowe, drugie – wymianę i transfery nieodwzajemnione⁴³.
- 5) Koszty (*costs*) – poświęcenie towarzyszące działalności ekonomicznej.

K. S. Most uważa, iż wprowadzone przez APB postulaty i definicje pozwalają nadać pewnym terminom używanym przez ekonomistów formy pozwalającej na powiązanie ich z terminami używanymi przez rachunkowców. Ponadto wskazuje, że APB wykorzystuje teorię własności (*proprietary theory*) jako punkt odniesienia dla rachunkowości finansowej, o czym świadczą definicja udziału rezydualnego oraz stwierdzenie, że „Dochód netto bądź strata netto mogą być rezultatem każdego z wymienionych typów zdarzeń, za wyjątkiem transferów między przedsiębiorstwem a jego właścicielami” (poza tym stwierdzeniem, APB nie definiuje nigdzie dochodu netto). K. S. Most wskazuje podobieństwo (pokazanego w tabeli 4.1) zestawu podstawowych cech i podstawowych elementów rachunkowości finansowej do założeń Patona i Mattessicha oraz nieokreślenie sposobu wiązania owych cech i elementów z celami umożliwiającymi sporządzenie sprawozdań finansowych.

Analiza *Deklaracji* nr 4 APB z perspektywy metodologii ukazuje, że w swej istocie jest ona pewnym uporządkowaniem rachunkowości finansowej w płaszczynie obserwacyjno-pojęciowej, nie wprowadza jednak definicji taksonomicznych i nie daje wystarczającej odpowiedzi na dwie istotne kwestie. Mianowicie, jakie są konkretne cele sprawozdawczości finansowej oraz jakie zasady służą ich realizacji. Brak jasnego stanowiska APB w tych kwestiach doprowadził w kwietniu 1971 r. do powołania przez prezydenta AICPA dwóch grup studyjnych – jednej do spraw celów sprawozdawczości finansowej, której przewodniczącym został Robert M. Trueblood (stąd „The Trueblood Committee”) oraz drugiej – do spraw ustalenia zasad rachunkowości, której przewodniczącym został Francis M. Wheat (stąd „The Wheat Committee”) [Most 1977, s. 108].

⁴³ Klasyfikację tę zamierzono jako zupełną i rozłączną. Łatwo jednak zauważyć, że pomija ona odpady i ubytki (*waste*) oraz że straty spowodowane przypadkiem można bez wahania sklasyfikować jako zdarzenie zewnętrzne [Most 1977, s. 55].

Tabela 4.1. Podstawowe cechy i elementy rachunkowości finansowej

Podstawowe cechy rachunkowości finansowej	Podstawowe elementy rachunkowości finansowej
1. Podmiot rachunkowości (<i>the accounting entity</i>)	1. Aktywa
2. Kontynuacja działania (<i>the going concern</i>)	2. Zobowiązania
3. Pomiar zasobów i zobligowań ekonomicznych	3. Pozostałość właściciela (<i>owner's equity</i>)
4. Okresy (przedziały czasu)	4. Inne elementy bilansu
5. Pomiar pieniężny	5. Przychód
6. Przyrost (<i>accrual</i>)	6. Koszty (<i>expenses</i>)
7. Wartość wymienna jako „baza” pomiarów w rachunkowości finansowej	7. Dochód netto (strata netto)
8. Aproksymacja (alokacja)	
9. Wymagany osąd (<i>judgment required</i>)	
10. Informacja finansowa ogólnego przeznaczenia	
11. Fundamentalnie powiązane sprawozdania finansowe (system podwójnego zapisu)	
12. Treść ponad formę	
13. Materialność + cele = elementy ekonomiczne uznane i pomierzone pod postacią podstawo- wych elementów	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Most 1977, s. 57].

W rezultacie swych prac, The Wheat Committee stwierdził zbytnią ograniczoną kompetencję i legitymację APB do ustalania zasad rachunkowości i w swym raporcie z marca 1972 r. zalecił ostateczne przekazanie tej funkcji nowemu niezależnemu organowi stanowienia standardów rachunkowości, złożonemu z przedstawicieli wielu organizacji (w skład APB wchodził jedynie członekowie AICPA) (por. [Schroeder, Clark, Cathey 2005, s. 8]). W rezultacie, w 1973 r. powstała FASB – Financial Accounting Standards Board, czyli Rada Standardów Rachunkowości Finansowej⁴⁴. AICPA zrezygnował wtedy ze stanowienia standardów rachunkowości, desygnując oficjalnie do tej roli FASB, której jedną z pierwszych decyzji było utrzymanie w mocy aktów regulacyjnych, wydanych przez APB, w tym *APB Statement No. 4*, aż do czasu ich weryfikacji, rewizji albo zastąpienia aktami wydanymi przez samą FASB. Bezpośredni wpływ AICPA na FASB stał się bardzo ograniczony, bowiem nominował on tylko czterech z szesnastu członków rady Fundacji Rachunkowości Finansowej, która finansuje FASB i wyznacza jej siedmiu członków (patrz [Schroeder, Clark 1995, s. 8–11]). Natomiast The Trueblood Committee kontynuował swe prace aż do października 1973, kiedy to ogłosił swój raport na temat celów sprawozdań finansowych, będący punktem wyjścia dla prac FASB nad deklaracjami konceptualnymi. Jednakże z metodologicznego punktu widzenia FASB początkowo poruszała się

⁴⁴ FASB formułuje nie tylko standardy rachunkowości, lecz także ramy konceptualne, będące ich teoretyczną bazą.

wyłącznie na płaszczyźnie obserwacyjno-pojęciowej, mając jako zaplecze pojęciowo-teoretyczne *APB Statement No. 4* oraz raporty The Wheat Committee i The Trueblood Committee. Świadczy o tym fakt, iż swój pierwszy standard rachunkowości finansowej opublikowała w grudniu 1973 r. [US SFAS 1, 1973], zaś pierwszą deklarację konceptualną – w listopadzie 1978 r. [US SFAC 1, 1978].

Dwudziestowieczne wzorce zwierzchnictwa nad stanowieniem reguł i stosowaniem standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej korporacji w USA zestawiono w tabeli 4.2. Kolejny wzorzec zwierzchnictwa ewoluował w USA w pierwszych latach XXI w., kiedy w konsekwencji spektakularnych bankructw wielkich spółek giełdowych, na mocy *Sarbanes-Oxley Act of 2002* [US SOX, 2002] powołano Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), czyli Radę Nadzoru Nad Rachunkowością Spółek Publicznych. Jednak nie tylko nie zachwiał on pozycji ram konceptualnych jako teoretycznej podstawy sprawozdawczości finansowej i jej regulacji, lecz jeszcze ją wzmocnił. Odrodził bowiem ideę odwoływania się do zasad, co doprowadziło do podjęcia przez FASB i IASB wspólnych prac nad rozwinięciem, udoskonaleniem i ujednoliceniem tychże ram.

W Wielkiej Brytanii era nowoczesnej sprawozdawczości finansowej zaczyna się od utworzenia przez The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICEAW) w styczniu 1970 r. – jako struktury wewnętrznej – Komitetu Sterującego Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Steering Committee – ASSC). Komitet miał koordynować aspiracje różnych organów do ustanawiania standardów rachunkowości oraz pohamować zmienność i zmniejszyć różnice w ramach praktyki rachunkowości. Środkiem do tego miało być publikowanie autorytatywnych deklaracji dotyczących najlepszych praktyk rachunkowości. Zamierzano przy tym nadać owym deklaracjom definitywny charakter. Członkostwo w ASSC przyjęły: Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS, Institute of Chartered Accountants of Ireland ICAI, Associations of Certified Accountants – ACA, a ponadto Institute of Cost and Management Accountants – ICMA (1971) oraz Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA (1976). Zadania ASSC sformułowano jako:

- kontrolę nad standardami rachunkowości i sprawozdawczości finansowej,
- poddawanie pod publiczną dyskusję istniejących oraz projektowanych standardów rachunkowości w drodze ogłaszania stosownych dokumentów konsultacyjnych,
- przedkładanie radzie reprezentantów odpowiednich organów projektów deklaracji o standardowych praktykach rachunkowości,
- przeprowadzanie, stosownie do potrzeb, konsultacji z reprezentantami rządu oraz z przedstawicielami świata finansów, przemysłu, handlu i innymi osobami zainteresowanymi sprawozdawczością finansową.

Tabela 4.2. Dwudziestowieczne wzorce zwierzchnictwa nad stanowieniem i stosowaniem reguł rachunkowości i sprawozdawczości finansowej korporacji w USA**A. Pierwszy okres zwierzchnictwa sektora prywatnego (do czerwca 1933 roku)**

- | | |
|----------------------------|--|
| 1. Od 1887 do czerwca 1933 | Regulacja zasad sprawozdawczości finansowej korporacji w ramach systemu przemysłowo-finansowego (zdominowana przez sektor korporacji). |
|----------------------------|--|

B. Okres zwierzchnictwa sektora publicznego (od czerwca 1933 do grudnia 1936)

- | | |
|--|---|
| 2. Czerwiec 1933
– październik 1934
(17 mies.) | Regulacja zasad sprawozdawczości finansowej korporacji przez administrację Federalnej Komisji Handlu, działającej poprzez utworzony na mocy <i>Ustawy o papierach wartościowych</i> z 1933 r. Oddział Rejestracji, którym w tym czasie kierował James M. Landis |
| 3. Październik 1934
– grudzień 1936 | Regulacja zasad sprawozdawczości finansowej korporacji przez Komisję Papierów Wartościowych (Securities and Exchange Commission). |

C. Drugi okres zwierzchnictwa sektora prywatnego (od stycznia 1936 do końca XX w.)

- | | |
|--------------------------|--|
| 4. 1937–1959 | Regulacja zasad sprawozdawczości finansowej korporacji głównie przez profesję rachunkowców, działającą poprzez Komitet ds. Procedury Rachunkowości Amerykańskiego Instytutu Rachunkowców (przekształconego w Amerykański Instytut Dyplomowanych Rachunkowców Publicznych, czyli American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). |
| 5. 1959–1972 | Regulacja zasad sprawozdawczości finansowej korporacji głównie przez profesję rachunkowców, współdziałających wszakże, w ramach Rady Zasad Rachunkowości (APB) AICPA, z ograniczoną reprezentacją korporacji. |
| 6. 1973 – do końca XX w. | AICPA i sektor korporacji sprawują wspólnie zwierzchnictwo nad regulacją zasad sprawozdawczości finansowej korporacji. Odbywa się to poprzez trójsektorową organizację, składającą się z kontrolowanej przez AICPA Fundacji Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Foundation – FAF), zależnej od tej Fundacji Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) oraz Doradczego Konsylium Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC). |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Chatov 1986, s. 17].

ASSC zakończył swoją działalność w 1976 r., gdy 1 lutego został przekształcony w Komitet Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Committee – ASC), który był już ciałem zewnętrznym wobec ICAEW. Założycielami ASC były co prawda organizacje profesjonalistów, czyli sześć wymienionych Instytutów, ale liczył on wtedy 23 członków, w tym 12 z ICAEW, który tym samym zachował większość. ASC funkcjonował do roku 1990, gdy stanowieniem standardów zajęła się tworzona 1 sierpnia Rada Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Board – ASB)⁴⁵, która w grudniu 1999 r. opublikowała ramy koncektualne pod nazwą *Statement of Principles for Financial Reporting* (Deklaracja zasad sprawozdawczości finansowej) [UK ASB SP, 1999]⁴⁶, w swej istocie podobne do ram koncektualnych FASB. Swoj pierwszy standard ASSC opublikował w styczniu 1971 r. [UK SSAP 1, 1971], a więc brytyjskie organa stanowienia standardów poruszały się niemal wyłącznie na płaszczyźnie obserwacyjno-pojęciowej przez prawie 30 lat między styczniem 1970 r. a grudniem 1999 r.

Z kręgiem angloamerykańskim był ściśle powiązany powołany w 1973 r. przez organizacje zawodowe rachunkowców z 10 państw Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC), który także początkowo poruszał się wyłącznie na płaszczyźnie obserwacyjno-pojęciowej, o czym świadczy fakt, że projekt swego pierwszego standardu opublikował w marcu 1974 r. [IASC ED IAS 1, 1974] (standard w czerwcu 1975), ramy koncektualne opublikował w 1989 r. pod nazwą *Framework for the preparation and presentation of financial statements* (*Ramy do preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych*) [IASC/IASB CF, 1989]. *Ramy* te są specyficzną mutacją ram koncektualnych, sformułowanych w deklaracjach koncektualnych US FASB i stały się bazą teoretyczną dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF). W 2001 r. Komitet ten został zastąpiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB), która przejęła *Ramy* IASC w całości i bez żadnych zmian.

Podsumowując przeprowadzony przez nas ogląd angloamerykańskiej drogi do teorii sprawozdawczości finansowej, czyli do ram koncektualnych, możemy powiedzieć, że dojście do nich zajęło ponad pięćdziesiąt lat, zaś jej ugruntowa-

⁴⁵ Jednocześnie zaprzestano wydawanie Deklaracji Standardowej Praktyki Rachunkowości (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP) i uruchomiono wydawanie Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards – FRS), zachowując dotychczasowe SSAP do czasu ich zastąpienia przez FRS.

⁴⁶ Projekt tych ram koncektualnych został opublikowany przez ASB w 1995 r. – patrz [UK ASB SPED, 1995].

nie – kolejnych lat dwadzieścia pięć. Zauważmy, że twórcy tej teorii (będący jednocześnie twórcami pierwszych nowoczesnych standardów rachunkowości finansowej) mogli korzystać głównie z dorobku empiryzmu pierwszej połowy XX w. oraz z rezultatów teorii normatywnych, uprawianych na gruncie rachunkowości w piątej i szóstej dekadzie XX w. Nie sposób wszakże nie zauważyć, iż w początkach lat 1970. istniały już w obszarze angloamerykańskim pierwsze efekty badawcze nowej fali empiryzmu, który zaczął rozwijać się intensywnie mniej więcej od roku 1965 i kwitnie po dzień dzisiejszy, szczególnie w Stanach Zjednoczonych. Empiryzm ten jest związany z zapoczątkowaną w tym czasie zmianą perspektywy (paradygmatu) rachunkowości z pomiaru dochodu ekonomicznego na podejście „informacyjne”. William Beaver nazwał to rewolucją rachunkowości [Beaver 1998, s. IX oraz 4].

Zauważmy też, że teoria rachunkowości finansowej w postaci ram konceptualnych została sformułowana poza sferą akademicką, co odnotowuje Richard Mattessich w swym podsumowaniu fundamentalnej transformacji, jaką przeszła rachunkowość akademicka w drugiej połowie XX w. Napisał on mianowicie, że wielka siła motoryczna owej transformacji może być scharakteryzowana za pośrednictwem pięciu następujących stwierdzeń [Mattessich 1995, s. 60]:

1) Sformułowanie i wykorzystanie dobrze zdefiniowanych terminów i sensownych empirycznie pojęć (w przeciwieństwie do posługiwania się ogólnikowo opisanymi wyrażeniami i nieoperacyjnymi koncepcjami).

2) Adaptacja na użytek rachunkowości i auditingu narzędzi nauki oraz metod matematyki i statystyki, finansów i ekonomii, informatyki, nauk behawioralnych, a nawet filozofii.

3) Sytuacyjna orientacja na specyficzne modele informacyjne rachunkowości i zarządzania (w przeciwieństwie do dogmatycznej akceptacji jednego wszechogarniającego celu).

4) Wprowadzenie procedur empirycznego testowania, w tym procedur statystycznych, do ewaluacji akceptowalności, relewancji, wiarygodności, dokładności, sprawności, terminowości oraz ogólnej użyteczności teorii, modeli i hipotez rachunkowości.

5) Sporadyczne, jednak rzadko udane próby połączenia specyficznych obszarów rachunkowości w koherentną całość (e.g. stworzenie przez FASB ram konceptualnych, a także wprowadzenie przez nią uzupełniającej rachunkowości, dla korekt z tytułu zmiany poziomu cen) – w przeciwieństwie do gromadzenia luźno powiązanych konwencji, dogmatów, reguł oraz wyizolowanych modeli szczegółowych.

W kontekście stwierdzenia Beavera i *resume* Mattessicha sformułowanie ram konceptualnych jako teorii sprawozdawczości finansowej nastąpiło w obrębie rewolucji informacyjnej w rachunkowości i mieści się w globalnym nurcie rozwoju rachunkowości jako nauki, będąc konsekwencją splotu nauki z praktyką

na płaszczyźnie regulacji sprawozdawczości finansowej. Kanadyjski badacz Ross M. Skinner skwitował cały problem w postaci następującej sekwencji [Skinner 1981, s. 156–163]: lata 1850–1920 – audyt bez standardów rachunkowości, lata 1920–1965 – standardy rachunkowości bez zwierzchnictwa, lata 1965–1980 – zwierzchnictwo bez ram koncektualnych.

Z punktu widzenia praktyki, świadomość istnienia tych ram, ich istoty i możliwości wykorzystywania zdaje się utrwać i rozwijać, co odnosi się także do ich roli jako teoretycznej podstawy regulacji rachunkowości i stanowienia standardów sprawozdawczości finansowej. Jednak z perspektywy informacyjnej hierarchii imperatywnych funkcji systemu działania społecznego, także one wymagają oparcia, odniesienia czy paradygmatu (ramy konceptualne w pozycji I w ukierunkowanym wzorze LIGA). Rozwijając i parafrazując nieco sekwencję Skinnera, moglibyśmy więc powiedzieć: lata 1850–1920 – audyt bez procedur pomiarowych, lata 1920–1965 – procedury pomiarowe bez legitymacji, lata 1965–1980 – legitymacja bez ram konceptualnych, lata 1980–20xx ramy konceptualne bez oparcia.

W następnym rozdziale przedstawimy, przeanalizujemy i uogólnimy struktury ram konceptualnych, sformułowanych i wykorzystywanych przez uznane instytucje regulacji sprawozdawczości finansowej kręgu angloamerykańskiego, by w kolejnym rozdziale zbudować punkt oparcia dla tych struktur i ich uogólnienia. Istniejące obecnie ramy konceptualne rachunkowości zostały bowiem zbudowane przez regulatorów sprawozdawczości finansowej z intencją wykorzystania jako podstawy teoretycznej jej regulacji. Dlatego ten rodzaj ram konceptualnych można nazwać ramami regulacyjnymi (regulacyjnymi ramami konceptualnymi). Obydwoma nazwami będziemy się posługiwać zamiennie.

5. Regulacyjne ramy konceptualne angloamerykańskiej sprawozdawczości finansowej

Dotąd rozważaliśmy ramy konceptualne jako teorię w kontekście metodologii naukowego poznawania realności. W tym rozdziale rozpatrzymy ich rolę, funkcje, zasięg i struktury z perspektywy imperatywu osiągania celów w makrosystemach działania społecznego, czyli z perspektywy regulacji sprawozdawczości finansowej w skali państw, grup państw, jak np. Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, Nowa Zelandia bądź Unia Europejska, czy też zbiorów spółek notowanych na niektórych giełdach papierów wartościowych. Ramy konceptualne dotyczą pozyskiwania i prezentacji informacji o podmiotach ekonomicznych. Zatem istotne są kategorie takich podmiotów, kręgi zainteresowanych nimi i typ ich zainteresowań, rodzaje informacji o tych obiektach oraz jakość informacji. Aspekty te determinują dziedzinę ram konceptualnych oraz ich funkcje i strukturę (przy czym struktura i funkcje wzajemnie się określają, tworząc nierozzerwalny spłot).

Ramy konceptualne stanowią podstawę pojęciową i szkielet nośny dla standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W tym sensie służą ich regulacji i można je nazwać regulacyjnymi ramami konceptualnymi. Powstanie tych ram wiąże się z pojawieniem się i rozwojem sprawozdawczości finansowej, dającej ogólnodostępne raporty przeznaczone dla użytkowników zewnętrznych. Sprawozdawczość tego typu była efektem dostrzeżenia siły wpływu własności prywatnej na funkcjonowanie społeczeństwa (lata trzydzieste XX w.) i dalszego jej rozwoju (lata 1950. i dalsze – amerykański „kapitalizm ludowy”), co nasiliło zapotrzebowanie na legitymizowaną regulację w skali państwa. Legitymizowana regulacja wymaga stosownych narzędzi. Tę funkcję miały spełniać m. in. standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, którym – jak się okazało – trzeba jakieś podstawy teoretycznej, choćby w postaci ram konceptualnych dla odzwierciedlania i ujawniania realności.

Całość zagadnienia ma związek z liberalizmem ekonomicznym i jedną z jego naczelnych zasad, czyli odpowiedzialnością i wyliczaniem się, a także z rozwojem systemu działania społecznego w rozumieniu Parsonsa, czyli z koniecznością integrowania i ukierunkowywania coraz większej złożoności przy

pomocy coraz to nowych narzędzi. To oznacza też, że sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia oraz jej standardy i ramy konceptualne są tworem emergentnym, nieuchronnie pojawiającym się po przekroczeniu przez system pewnego progu złożoności.

5.1. CHARAKTERYSTYKA ZBIORU REGULACYJNYCH RAM KONCEPTUALNYCH

Na zbiór współczesnych ram konceptualnych kręgu angloamerykańskiego składają się ramy sformułowane w Stanach Zjednoczonych, Australii, Kanadzie, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii, Republice Południowej Afryki oraz w Komitecie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Ramy te powstawały w dwóch generacjach.

Pierwszą generację stanowią ramy amerykańskie i bezpośrednio na nich bazujące, tj. australijskie z lat 1985–1992, ramy IASC z 1989 r. (przejęte bez zmian w 2001 r. przez IASB, będącą sukcesorką IASC – stąd także określenie „ramy IASC/IASB”, kanadyjskie z 1991 r., nowozelandzkie z 1993 r. oraz brytyjskie z 1999 r. Druga generacja to ramy będące adaptacjami ram konceptualnych IASC/IASB, dokonywanymi w sytuacji przechodzenia ze standardów narodowych na standardy międzynarodowe. Są to ramy australijskie z 2004 r., ramy nowozelandzkie z 2005 r. oraz ramy południowoafrykańskie z 2006 r.

Sygnalizowana jest też trzecia generacja regulacyjnych ram konceptualnych. Prace nad ich sformulowaniem prowadzą wspólnie (od 2004 r.) IASB oraz FASB. Mają to być udoskonalone ramy powszechnego stosowania (*a common conceptual framework*) [IASB/FASB, 2005]. Udoskonalenie oznacza tutaj, że punktem wyjścia do prac nad nimi są dotychczasowe ramy konceptualne IASB i FASB (ramy pierwszej generacji), które też mają być podstawą ich budowy. Zestawienie regulacyjnych ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej podajemy w tabeli 5.1.

Regulacyjne ramy konceptualne FASB są pierwowzorem wszystkich późniejszych regulacyjnych ram konceptualnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, dla których stały się źródłem inspiracji, wzorów zagadnień, pojęć i idei¹. Najpełniej odnosi się to do pierwszych ram australijskich z lat 1985–1992

¹ Obszerny opis ich powstawania, natury i treści przedstawiają [Anthony 1983] oraz [GAA 1988]. Patrz również (za: [Szychta 1996, s. 219]): Agrawal, Jensen, Meader, Sellers 1989, *An international comparison of conceptual frameworks of accounting*, „The International Journal of Accounting” 1989, s. 237–249, a także A. Jarugowa, *Postęp w harmonizacji standardów rachunkowości w skali międzynarodowej*, „Rachunkowość” 1994, nr 11, s. 497–503.

oraz ram IASC/IASB z 1989 r. Pierwsze ramy australijskie zostały, wzorem amerykańskim, ujęte w odrębnych deklaracjach, natomiast ramy IASC ujęto w jednej deklaracji, co okazało się przełomem w zakresie formy. Późniejsze ramy są już ogłaszane w formie zespolonej jako jedna deklaracja.

Tabela 5.1. Regulacyjne ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej (stan w czerwcu 2007)

Ramy konceptualne pierwszej generacji		
Stany Zjednoczone ^a <i>Financial Accounting Standards Board (FASB)</i>	1978–1985	SFAC 1 <i>Cele sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw zarobkowych</i>
		SFAC 2 <i>Cechy jakościowe informacji rachunkowościowej</i>
		SFAC 3 <i>Elementy sprawozdań finansowych przedsiębiorstw przemysłowych</i>
		SFAC 4 <i>Cele sprawozdawczości finansowej organizacji niezarobkowych</i>
		SFAC 5 <i>Uznanie i pomiar w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw zarobkowych</i>
		SFAC 6 <i>Elementy sprawozdań finansowych: zastąpienie SFAC 3 (zawierające zmianę do SFAC 2)</i>
	2000	SFAC 7 <i>Używanie informacji o przepływie pieniądza i wartości teraźniejszej w pomiarach rachunkowościowych</i>
Australia ^b <i>Australian Accounting Research Foundation</i>	1985–1992	SAC 1 <i>Definicja jednostki sprawozdawczej</i>
		SAC 2 <i>Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia</i>
		SAC 3 <i>Cechy jakościowe informacji finansowej</i>
		SAC 4 <i>Definicja i uznanie elementów sprawozdawczości finansowej</i>
MSR/MSSF ^c <i>International Accounting Standards Committee</i>	1989/2001	CF <i>Ramy preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych</i>
Kanada ^d <i>Accounting Standards Board</i>	1991	SFC <i>Pojęcia sprawozdania finansowego</i>
Nowa Zelandia ^e <i>New Zealand Society of Accountants</i>	1995	SoC <i>Deklaracja pojęć sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia</i>
Wielka Brytania ^f <i>Accounting Standards Board</i>	1999	SoP <i>Deklaracja zasad sprawozdawczości finansowej</i>
Ramy konceptualne drugiej generacji		
Australia ^g <i>Australian Accounting Standards Board</i>	2004	CF <i>Ramy preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych (australijski ekwiwalent ram IASC/IASB)</i>

Nowa Zelandia ^h <i>Financial Reporting Standards Board</i>	2005	CF <i>Nowozelandzki ekwiwalent „Ram preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych” IASC/IASB – (Ramy NZ)</i>
Republika Południowej Afryki ⁱ <i>Accounting Standards Board</i>	2006	CF <i>Ramy preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych</i>
MSSF dla MSJ (projekt) ^j <i>IASB</i>	2007	SME CF <i>Pojęcia i wszechobecne zasady sprawozdawczości finansowej małych i średnich jednostek (45 paragrafów w projekcie standardu)</i>
Ramy konceptualne trzeciej generacji (<i>in statu nascendi</i>)		
MSSF/US FAS ^k <i>IASB/FASB</i>	?	CCF <i>Powszechne ramy konceptualne – Wspólny Projekt IASB i FASB</i>

a [US SFAC 1, 1978], [US SFAC 2, 1980], [US SFAC 3, 1980], [US SFAC 4, 1980], [US SFAC 5, 1984], [US SFAC 6, 1985], [US SFAC 7, 2000]

b [AARF SAC 1, 1990], [AARF SAC 2, 1985], [AARF SAC 3, 1990], [AARF SAC 4, 1992]

c [IASB/IASB CF, 1989], [ED IFRS SMEs, 2007]

d [CICA FSC, 1991]

e [NZ SoC, 1993]

f [UK ASB SoP, 1999], [UK ASB SP ED, 1995]

g [AASB CF, 2004]

h [NZ CF, 2005]

i [SA CF, 2006].

j [IASB ED IFRS SMEs, 2007]

k [IASB WP, 2007], [IASB/FASB, 2007].

Źródło: Opracowanie własne.

Zatem wszystkie późniejsze ramy wykorzystywały zunifikowaną formę ram IASC, zaś treści (ujęcia treści) – czerpały z samych ram FASB, ram IASC oraz innych dotąd ogłoszonych, dokładając przy tym coś własnego. W tym sensie są one pochodnymi ram FASB (w zakresie treści) i ram IASC (w zakresie formy), np. czwarte w kolejności ogłaszania kanadyjskie ramy konceptualne z 1991 r. zaczerpnęły swą formę z ram IASC, zaś sposób ujęcia treści z ram zarówno FASB, jak i IASC. Podobnie było w przypadku ram nowozelandzkich z 1993 r., które, przyjmując zunifikowaną formę ram IASC, czerpały swe treści z ram FASB, IASC, kanadyjskich i australijskich [Zijl van, Walker 2001, s. 21].

Ramy regulacyjne drugiej generacji opierają się wyłącznie na ramach IASB, co jest zrozumiałe wobec ich wprowadzania w kontekście aplikacji do praktyki krajowej Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR/MSSF). Ramy australijskie odnoszą się jedynie do podmiotów zarobkowych [AASB CF, 2004, par. 8], natomiast nowozelandzkie i południowafrykańskie – do wszystkich podmiotów ekonomicznych, mających zapotrzebowanie na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia ([NZ CF, 2005, par. 8], [SA CF, 2006, par. 3]).

Należące do drugiej generacji regulacyjne ramy konceptualne IASB dla małych i średnich jednostek sformułowano w projekcie MSSF dla pozarządowych jednostek niemających obowiązku publicznego wyliczania się. Są one nieco zmodyfikowanym wyciągiem z pełnych ram konceptualnych IASB ([IASB ED IFRS SMEs, 2007, par. 2.1–2.45], [Nowak 2007, s. 127]).

Projekt regulacyjnych ram konceptualnych trzeciej generacji, czyli powszechnych ram konceptualnych, obejmuje osiem faz zagadnień, stanowiących rdzeń ram pierwszej i drugiej generacji [IASB WB, 2007]:

- faza A – cele i charakterystyki jakościowe sprawozdań finansowych (projekt przeznaczony do publicznej dyskusji ma być opublikowany w IV kwartale 2007),
- faza B – elementy sprawozdań finansowych i uznawanie (artykuł dyskusyjny ma być opublikowany w pierwszym półroczu 2008),
- faza C – pomiar (ma być opublikowany artykuł dyskusyjny, czas nieustalony),
- faza D – podmiot sprawozdawczy (artykuł dyskusyjny, ma być opublikowany w IV kwartale 2007),
- faza E – prezentacja i ujawnienie (ma być opublikowany artykuł dyskusyjny, czas nieustalony),
- faza F – cel i status ram konceptualnych (ma być opublikowany artykuł dyskusyjny, czas nieustalony),
- faza G – aplikacja do jednostek nie dla zysku (ma być opublikowany artykuł dyskusyjny, czas nieustalony),
- faza H – pozostałe zagadnienia (szczegóły nieustalone).

Fakt, że punktem wyjścia i podstawą budowy tych ram są ramy konceptualne FASB oraz ramy konceptualne IASC/IASB należy odczytywać jako potwierdzenie ich poprawności i znaczenia w skali ogólnoświatowej. Na gruncie polskim wstępny etap prac nad powszechnymi regulacyjnymi ramami konceptualnymi przedstawiła, z perspektywy Unii Europejskiej, prof. Alicja Jaruga w artykule z początku 2007 r. [Jaruga 2007].

Zaznaczmy, że wszystkie dotychczasowe regulacyjne ramy konceptualne są zorientowane na generowanie i komunikowanie informacji użytecznej przy podejmowaniu decyzji (*the decision usefulness approach*), a ich zasięg podmiotowy rozszerza się i obejmuje nie tylko zarobkowe podmioty ekonomiczne, lecz także wszelkie podmioty ekonomiczne, informacjami o których istnieje zainteresowanie, zaspokajane jedynie poprzez ogólnie dostępne przekazy. Dla unaocznienia możliwości istnienia i funkcjonowania ram konceptualnych obejmujących wszystkie kategorie podmiotów ekonomicznych, bez względu na cel i przynależność sektorową, w załączniku 1 zamieszczamy spolszczone (tłumaczenie własne) nowozelandzkie ramy z 1993 r. W celu zilustrowania problematyki regulacyjnych ram konceptualnych oraz na użytek dalszych rozważań w załącz-

niku 2 zamieszczamy specjalnie przez nas wykonane zestawienia pełnych struktur większości ram pierwszej generacji, tj. ram amerykańskich, IASC/IASB, nowozelandzkich, brytyjskich, kanadyjskich, a także większości ram drugiej generacji, tj. ram nowozelandzkich z 2005 r. i południowoafrykańskich z 2006 r.

Do dalszych rozważań wybieramy ramy konceptualne pierwszej generacji, a spośród nich – ramy FASB, IASC/IASB, nowozelandzkie z 1993 r. oraz brytyjskie. Wybór ten uzasadniamy tym, że ramy FASB są najbardziej rozwinięte i pozostają podstawą dla kolejnych generacji regulacyjnych ram konceptualnych, ramy IASC/IASB są pionierskie pod względem formy i szeroko rozpowszechnione w świecie oraz stały się bezpośrednią podstawą ram drugiej generacji, ramy nowozelandzkie z 1993 r. były pierwszymi w świecie ramami przeznaczonymi dla wszystkich podmiotów ekonomicznych (bez względu na cel i sektor działalności), zaś ramy brytyjskie – jako ostatnie z ram pierwszej generacji – mogły skupić to, co najlepsze z ram je poprzedzających.

5.2. FUNKCJE REGULACYJNYCH RAM KONCEPTUALNYCH

5.2.1. Ramy konceptualne amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (US FASB)

Ramy te bezpośrednio odnoszą się co prawda do organizacji zarobkowych (przedsiębiorstw) i niezarobkowych sektora prywatnego, ale – *implicite* bądź *explicite* – stały się pierwowzorem dla wszystkich późniejszych ram konceptualnych rachunkowości finansowej, najnowszych (brytyjskich) nie wyłączając. Jest to powód, dla którego przedstawiamy również cele tych ram.

FASB przedstawia istotę i cele ram konceptualnych jako przedwstęp do każdej z pierwszych pięciu *Deklaracji pojęć* (SFAC), zatytułowanych *Deklaracje pojęć rachunkowości finansowej* (*Statements of Financial Accounting Concepts*). Przedwstęp ten osiągnął dojrzały kształt w *Deklaracji 2* [US FASB SFAC No. 2] i jako taki jest powielany w następnych *Deklaracjach pojęć*². Z tej racji będzie podstawą do dalszej prezentacji funkcji ram konceptualnych FASB.

Według FASB, ramy konceptualne mają podawać cele (*objectives*) i podstawowe zasady (*fundamentals*), które mają stanowić bazę do opracowywania standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Cele określają realne intencje sprawozdawczości finansowej (*financial reporting*). Natomiast fundamentalne zasady to pojęcia, koncepcje i prawa tkwiące u podstaw rachun-

² Z wyjątkiem SFAC No. 7, gdzie już nie występuje.

kowości finansowej i wytyczające drogi selekcji możliwych do zaewidencjonowania zdarzeń – w tym transakcji – i determinant oraz ich uznawania i pomiaru (*their recognition and measurement*), a także wskazujące metody oraz instrumenty ich sumowania i komunikowania zainteresowanym stronom. Fundamentalność pojęć, koncepcji i praw oznacza tu, że przy stanowieniu, interpretacji i stosowaniu standardów rachunkowości i sprawozdawczości należy do nich ciągle nawiązywać i używając ich wywodzić inne pojęcia, koncepcje i prawa. Zatem choć ustalenie celów i zasad fundamentalnych bezpośrednio nie rozwiązuje problemów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, to jednak wyznaczone cele ukazują kierunek ich rozwiązywania z wykorzystaniem zasad fundamentalnych jako podejść i instrumentów.

Oczekuje się przy tym, że sformułowanie i publikacja ram konceptualnych będzie służyło interesowi publicznemu poprzez ukazanie i upublicznienie struktury i kierunku rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, co ma ułatwiać dla dostarczanie rzetelnej informacji finansowej i związanej z nią (także rzetelnej) informacji niefinansowej. Jest to szczególnie ważne z perspektywy rynków, gdyż tylko tego typu informacje wzmacniają ich efektywność (zwłaszcza kapitałowego) w zakresie alokacji ograniczonych (rzadkich) zasobów w skali gospodarki. Ramy konceptualne mają też służyć ulepszeniu komunikacji między FASB a jej konstituanta, a także wzmacniać komunikację w obszarach regulacji, generowania i wykorzystywania informacji finansowej poprzez stworzenie wspólnej płaszczyzny terminologicznej i wspólnego zbioru definicji [US SFAC 2, 1980, par. 12].

FASB uważa, że prawdopodobnie sama jest najważniejszym beneficjentem wytycznych, zawartych w ramach konceptualnych. Jako wspólny fundament dający podstawę oceny wartości alternatyw będą one bowiem stanowiły oparcie przy opracowywaniu standardów rachunkowości i sprawozdawczości. Znajomość celów i fundamentalistów, którymi posługuje się Rada opracowując standardy rachunkowości finansowej powinna również umożliwić wpływającym na kształt tych standardów i innym zainteresowanym nimi lepsze zrozumienie celów, znaczenia i cech informacji przekazywanych przez rachunkowość i sprawozdawczość finansową. Oczekuje się, że ta wiedza wzmocni zarówno użyteczność rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, jak i zaufanie do nich. Ponadto w przypadku braku nadających się do zastosowania autorytatywnych orzeczeń skrupulatne używanie pojęć i koncepcji ustalonych w ramach konceptualnych może pomóc przy rozwiązywaniu powstałych bądź zarysowujących się problemów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

FASB podkreśla, że formułowane przez nią ramy konceptualne nie ustanawiają standardów dających przepis na procedury rachunkowości czy praktyki ujawniania w odniesieniu do poszczególnych pozycji. Ramy konceptualne FASB mają bowiem moc objaśniającą i prognostyczną, czyli mają opisywać pojęcia, koncepcje i relacje, które będą tkwić u podstaw przyszłych standardów i praktyk rachunkowości finansowej, a w stosownym czasie staną się podstawą

oceny standardów i istniejących praktyk. Z tej racji funkcjonujące w danym czasie ogólnie akceptowane zasady rachunkowości (*generalny accepted accounting principles* – GAAP) mogą odbiegać od zasad dających się wywieść z ram conceptualnych. Jest to stan naturalny, bowiem ramy conceptualne FASB nie ustanawiają ani ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości ani standardów ujawniania informacji finansowej poza sprawozdaniami finansowymi (choć w ramach publikowanych raportów finansowych).

Zatem ramy conceptualne FASB:

- a) nie wprowadzają wymogu zmian w istniejących ogólnie akceptowanych zasadach rachunkowości;
- b) nie uzupełniają, nie modyfikują ani nie komentują pozostających w mocy standardów, interpretacji, opinii i biuletynów uznanych organów regulacji amerykańskiej rachunkowości finansowej³;
- c) nie usprawiedliwiają ani zmian aktualnie funkcjonujących ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości bądź istniejących praktyk sprawozdawczości, ani interpretowania publikacji wymienionych w punkcie (b) na podstawie osobistych interpretacji celów, pojęć, koncepcji i praw z ram conceptualnych.

Stwierdzenia te – rygorystyczne i stosowne do roli, jaką odgrywa informacja finansowa przy makroalokacji ograniczonych zasobów – uwypuklają teoretyczny charakter rozważanych ram conceptualnych i pozwalają stwierdzić, że są one teorią, mającą objaśniać i usprawiedliwiać działalność FASB i jej produkty oraz tej działalności i tych produktów wielorakie skutki, a także ulepszać komunikację w dziedzinie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Dodajmy, że ramy conceptualne bywały określane przez samą FASB jako „konstytucja, [czyli] spójny system powiązanych zasad i podstaw, który może prowadzić do jednolitych standardów”⁴ ([US FASB, 1976, s. 2], za [Archer 1993, s. 73], [Macve 1997, s. 45]).

5.2.2. Ramy conceptualne IASB

Stosownie do [IASB/IASB CF, par. 1], ramy conceptualne IASB zawierają wyłożenie pojęć i koncepcji, tkwiących u podstaw preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych dla użytkowników zewnętrznych. Ich intencją jest przekazanie wszystkim zainteresowanym pracą Komitetu informacji o jego podejściu do formułowania międzynarodowych standardów rachunkowości oraz wspieranie:

- Rady IASB przy opracowywaniu przyszłych – i przeglądzie istniejących – międzynarodowych standardów rachunkowości;

³ Chodzi o FASB, APB i CAP.

⁴ Tradycyjnie przez konstytucję rozumie się system, nierzadko przybierający postać skodyfikowanego dokumentu, który ustanawia reguły i zasady rządzące jakąś organizacją bądź jakimś podmiotem politycznym. Ramy conceptualne jako teoria nie są tak rozumianą konstytucją.

- Rady IASC przy promowaniu harmonizacji regulacji, standardów rachunkowości i procedur związanych z prezentacją sprawozdań finansowych, poprzez dostarczenie bazy umożliwiającej redukcję liczby alternatywnych ujęć księgowych, dozwolonych przez międzynarodowe standardy rachunkowości;
- narodowych organów stanowienia standardów przy opracowywaniu standardów krajowych;
- preparatorów sprawozdań finansowych przy stosowaniu międzynarodowych standardów rachunkowości i opracowywaniu tematów, które dopiero w przyszłości staną się obiektem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości;
- audytorów przy formułowaniu opinii o zgodności sprawozdań finansowych z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości;
- użytkowników sprawozdań finansowych podczas interpretacji informacji, zawartych w sprawozdaniach sporządzonych w zgodzie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.

Stwierdza się też [IASC/IASB CF, par. 20], iż ramy konceptualne IASC nie są międzynarodowym standardem rachunkowości i w związku z tym nie formułują standardów dla żadnego z zagadnień pomiaru bądź ujawniania, a żadna z ich treści nie przekreśla któregośkolwiek z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Ponadto wskazuje się [IASC/IASB CF, par. 4], że od czasu do czasu ramy te będą rewidowane na podstawie doświadczeń zgromadzonych przez Radę podczas ich wykorzystywania.

Zarówno nowa Konstytucja IASC z 24 maja 2000, jak i jej zrewidowana wersja z 5 marca 2002 odwołują się do ram konceptualnych IASC z 1989 r., przejętych bez zmian przez IASB w kwietniu 2001 r. (odpowiednio [IASC Constitution, 2000, par. 28] oraz [IASC Foundation Constitution, 2002, par. 24]). Ich rolę w odniesieniu do MSSF określono we *Wstępie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej* z maja roku 2002 [IASB Preface, par. 2 i 8]. Zapisano tam, że MSSF i ich interpretacje bazują na ramach konceptualnych IASC, których celem jest ułatwianie spójnego i logicznego formułowania MSSF. Zaznaczono także, że ramy konceptualne przekazują pojęcia i idee tkwiące u podstaw informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia oraz stanowią podstawę osądów podczas rozwiązywania problemów rachunkowości.

Także w maju roku 2000 Komitet Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Rachunkowców zadeklarował [IFAC PSC Preface, par. 7]:

Ponieważ większość MSRSP [Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – przyp. aut.] bazuje na MSR [Międzynarodowych Standardach Rachunkowości – przyp. aut.], więc [sformułowane przez – przyp. aut.] IASC *Ramy konceptualne dla preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych* są odpowiednim odniesieniem dla użytkowników MSRSP.

To stwierdzenie można interpretować jako deklarację *implicite* głoszącą, że ramy konceptualne IASC są również wytyczną przy stanowieniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i odgrywają podobną rolę, jak w przypadku MSR/MSSF.

5.2.3. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r.

Ramy te noszą nazwę *Deklaracja pojęć dla sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia* z 1993 [NZ SoC, 1993]. Wyłożono w nich pojęcia i koncepcje tkwiące u podstaw preparacji raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, przewidzianych dla użytkowników zewnętrznych. Podkreślono przy tym, że tego rodzaju raporty mogą zawierać informację finansową, a także niefinansową. Intencją tej *Deklaracji* jest wspieranie [NZ SoC, par. 1.1]:

- użytkowników przy interpretacji informacji zawartej w raportach finansowych sporządzonych według ogólnie akceptowanej praktyki rachunkowości;
- preparatorów raportów finansowych stosujących standardy sprawozdawczości finansowej oraz zajmującymi się tematami nie będącymi przedmiotem standardów;
- audytorów formułujących opinie co do tego, czy raporty finansowe dostarczają rzetelnej prezentacji dokonów finansowych i usługowych danego podmiotu, jego pozycji finansowej oraz jego strumieni pieniężnych;
- Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej przy opracowywaniu przyszłych standardów sprawozdawczości finansowej oraz przy dokonywaniu przeglądów standardów istniejących.

5.2.4. Brytyjskie ramy konceptualne (UK ASB SoP)

Brytyjskie ramy konceptualne odnoszą się – podobnie jak ramy nowozelandzkie – do raportów finansowych, czyli do sprawozdawczości finansowej *sensu largo*. Noszą one nazwę *Deklaracja zasad sprawozdawczości finansowej (Statement of principles for financial reporting)*. Według brytyjskiej Rady Standardów Rachunkowości (UK ASB), w *Deklaracji* wyłożono zasady dla sprawozdawczości finansowej (*for financial reporting*), które – w przekonaniu Rady – powinny stanowić podstawę preparacji i prezentacji sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia [UK ASB SoP, s. 9].

Nadrzędną intencją artykulacji tego rodzaju zasad jest, według Rady, dostarczenie spójnego układu odniesienia (*a frame of reference*), który miałby być przez nią używany (także przez inne strony zaangażowane w proces stanowienia standardów) przy opracowywaniu i rewizji standardów rachunkowości oraz

deklaracji rekomendowanych praktyk. Układ ten powinien czynić przejrzystymi konceptualne podstawy proponowanych standardów, co umożliwiłoby formułowanie standardów na spoistym gruncie i redukowałoby potrzebę ponawiania dyskusji o fundamentalnych kwestiach przy opracowywaniu czy rewizji poszczególnych standardów [UK ASB SoP, s. 9].

Deklaracja została upubliczniona, gdyż znajomość zawartych w niej zasad powinna ułatwiać preparatorom i użytkownikom sprawozdań finansowych, a także audytorom i innym zainteresowanym stronom, zrozumienie podejścia Rady do formułowania standardów oraz zrozumienie natury i funkcji informacji finansowej, przedkładanej w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia. Ponadto zasady te powinny ułatwić preparatorom i audytorom sprawozdawczości finansowej pierwsze analizy nowych – bądź wyłaniających się – zagadnień, nie objętych jeszcze standardami rachunkowości, nadającymi się do stosowania [UK ASB SoP, s. 9]. Stwierdzenie to można odczytywać jako przejaw przekonania Rady o wyczerpującym ujęciu w wyłożonych przez nią zasadach całej klasy zagadnień, zarówno tych istniejących, jak i tych, które mogą zaistnieć. Świadczy to o tym, że *Deklaracja* jest pomyślana jako teoria sprawozdawczości finansowej, która, według Rady, nie jest standardem rachunkowości i nie ma statusu jego ekwiwalentu, a więc nie zawiera wymogów dotyczących sposobów przygotowania bądź prezentacji sprawozdań finansowych [UK ASB SoP, s. 10].

5.2.5. Generalizacja funkcji regulacyjnych ram konceptualnych

Jako adresatów regulacyjnych ram konceptualnych ich twórcy najprzód wskazują siebie (czyli stanowiących standardy), a następnie preparatorów, weryfikatorów i użytkowników sprawozdań finansowych oraz innych zainteresowanych sprawozdawczością finansową. Ramy mają być dla nich przede wszystkim wsparciem przy:

- identyfikacji interesujących ich fragmentów i aspektów rzeczywistości,
- wyborze sposobów odczytywania i sygnalizacji stanu i zmian stanu tych fragmentów i aspektów,
- wyborze problemów i podejść do standaryzacji odzwierciedlania (odczytywania) i komunikowania (sygnalizowania),
- formułowaniu alternatywnych sposobów odzwierciedlania i wartościowaniu tych alternatyw,
- kształtowaniu finalnego standardu odzwierciedlania i komunikowania (ostatecznej wersji wybranego sposobu),
- odczytywaniu standardu, jego stosowaniu i ocenie sposobu stosowania,
- odczytywaniu i interpretacji treści odzwierciedlenia,
- zrozumieniu przez wszystkich zainteresowanych sprawozdawczością finansową istoty i sposobu jej regulacji.

Zauważmy, że porozumienie zainteresowanych co do treści powyższych funkcji i zgoda na ich spełnianie w znacznym stopniu uprawomocnia twórców regulacyjnych ram konceptualnych do podejmowania problematyki regulacji sprawozdawczości finansowej i sposobów działania w tej dziedzinie. Intelktualną płaszczyznę owego działania stanowią same ramy konceptualne poprzez ustalenie i upublicznienie teorii generowania, komunikowania i interpretowania informacji finansowej. Legitymizacja i wspólna płaszczyzna intelektualna ulepszają komunikację w kręgach zainteresowanych. Owo ulepszenie działania komunikacyjnego jest jedną z najważniejszych funkcji regulacyjnych ram konceptualnych.

Zawarta w regulacyjnych ramach konceptualnych teoria generowania, komunikowania i interpretowania informacji finansowej jest teorią zawierającą definicje konceptualne (definicje elementów sprawozdań finansowych) oraz relacje wiążące zdefiniowane w nich pojęcia. Obejmuje więc taksonomię i prawa, jest więc teorią trzeciego poziomu w sensie metodologii nauk społecznych, czyli stanowi ramy konceptualne w rozumieniu metodologii naukowego poznawania świata. Ma też swoją moc wyjaśniającą i prognostyczną, co jest szczególnie ważne z punktu widzenia stanowienia standardów oraz odczytywania i wykorzystywania informacji finansowej. Jednak i jej (jak każdej teorii opartej na obserwacjach) jest właściwy problem kongruencji, czyli ograniczona możliwość zachowania zgodności między zawartymi w teorii definicjami konceptualnymi a definicjami operacyjnymi, występującymi w prowadzonym na jej podstawie procesie badawczym. W sferze regulacji problem ten przejawia się niemożnością osiągnięcia pełnej zgodności ram konceptualnych i standardów stanowionych na ich podstawie, będących ze swej natury definicjami operacyjnymi. Bywa to niekiedy wykorzystywane jako świadectwo ułomności regulacyjnych ram konceptualnych i ich twórców.

5.3. UJAWNIANIE REALNOŚCI WEDŁUG REGULACYJNYCH RAM KONCEPTUALNYCH

Ramy konceptualne stanowią teoretyczną bazę dla ujawniania niektórych fragmentów rzeczywistości, czyli mają ograniczony zasięg. Zasięg regulacyjnych ram konceptualnych zostanie scharakteryzowany w aspekcie podmiotowym, przedmiotowym i kwalitatywnym. Pierwszy z nich wskazuje na podmiot sporządzający sprawozdania finansowe i jego związki z otoczeniem, drugi – na rodzaj informacji objętych ramami konceptualnymi stosownie do natury podmiotu i jego relacji z otoczeniem, trzeci zaś – na podejście do kształtowania jakości informacji (czyli jakości przedmiotu).

5.3.1. Ramy konceptualne amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (US FASB)

Aspekt podmiotowy

Ramy konceptualne FASB zorientowane są na przedsiębiorstwa (*business enterprises* – bez określenia przynależności sektorowej) [US SFAC 1, 1978, par. 1] i na organizacje niezarobkowe sektora prywatnego (*nonbusiness organizations*), traktowane jako podmioty raportujące [US SFAC 4, 1980, par. 24]. Jednakże FASB stwierdza, że z punktu widzenia celów sprawozdawczości finansowej, jest ona „świadoma, iż nie ma żadnych przekonujących świadectw co do tego, że cele [sprawozdawczości finansowej – przyp. aut.] określone w niniejszej Deklaracji [US SFAC 4 – przyp. aut.] są nieodpowiednie dla zewnętrznych raportów finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek rządowych [poziomu stanowego i lokalnego – przyp. aut.]” [US SFAC 4, 1980, par. 3], oraz że „nie widzi żadnych powodów natury konceptualnej, dla których cele [sprawozdawczości finansowej – przyp. aut.] określone w niniejszej Deklaracji [US SFAC 4 – przyp. aut.] nie mogłyby być stosowane przez rząd federalny w odniesieniu do zewnętrznej sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia”, uznaje jednak, że ustalenie celów sprawozdawczości jednostek rządowych wszystkich szczebli leży w gestii innych [US SFAC 4, 1980, przyp. 1].

Jako potencjalnych użytkowników informacji ze sprawozdań finansowych przedsiębiorstw wymienia się [US SFAC 1, 1978, par. 24]:

[...] właścicieli, pożyczkodawców, dostawców, potencjalnych inwestorów i kredytodawców, pracowników, zarządzających, członków ciał nadzorczych, klientów, doradców i analityków finansowych, brokerów, ubezpieczycieli, giełdy papierów wartościowych, prawników, ekonomistów, władze opodatkowujące, władze regulujące, legislatorów, prasę finansową i agencje sprawozdawcze, związki zawodowe, stowarzyszenia zawodowe, studentów, nauczycieli i badaczy z dziedziny biznesu oraz ogół społeczeństwa.

W przypadku organizacji niezarobkowych, jako faktycznych i potencjalnych użytkowników informacji ze sprawozdawczości finansowej wymienia się [US SFAC 1, 1978, par. 29]:

[...] członków organizacji, ofiarodawców, podatników, cedentów, pożyczkodawców, dostawców, kredytodawców, pracowników, zarządzających, członków ciał nadzorczych i powierniczych, beneficjentów usług, doradców i analityków finansowych, brokerów, ubezpieczycieli, giełdy papierów wartościowych, prawników, ekonomistów, władze opodatkowujące, władze regulujące, legislatorów, prasę finansową i agencje sprawozdawcze, związki zawodowe, stowarzyszenia zawodowe, studentów, nauczycieli i badaczy.

Dodajmy, że użytkowników innych niż zarządzający (*management*) i – do pewnego stopnia – członkowie ciał nadzorczych, zalicza się do „użytkowników zewnętrznych” [US SFAC 1, 1978, par. 27].

Co do istnienia podmiotu raportującego, zakłada się *implicite*, że jest obiektem działającym, który będzie kontynuował działalność w przyszłości, czego przejawem jest choćby stwierdzenie, że inwestorzy i kredytodawcy są głównie zainteresowani perspektywą otrzymywania gotówki z tytułu swych inwestycji i pożyczek [US SFAC 1, 1978, par. 32]. Ponadto, przyjmuje się, że zmiany obserwowanych atrybutów podmiotu raportującego będą odzwierciedlane na bieżąco i kumulowane w okresach czasu (rachunkowość memoriałowa) [US SFAC 6, par. 139–141].

Aspekt przedmiotowy

Ramy konceptualne FASB odnoszą się do raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, których cele wynikają z potrzeb interesariuszy zewnętrznych niewładnych wyegzekwować od podmiotu raportującego potrzebnych informacji finansowych i z konieczności polegających na informacjach przekazywanych im przez zarządzających ([US SFAC 1, par. 28 i 31], [US SFAC 4, 1980, par. 10]). Podkreśla się przy tym, że raporty finansowe ogólnego przeznaczenia nie służą wszystkim celom, lecz ograniczonemu spektrum potrzeb ich użytkowników [US SFAC 2, par. 23–26].

W przypadku podmiotów zarobkowych (przedsiębiorstw) następuje orientacja na informacje przydatne przy decyzjach inwestycyjnych i kredytowych, a inwestorzy i kredytodawcy tworzą prymarną grupę użytkowników sprawozdań finansowych. Prowadzi to najpierw do orientacji na informacje potrzebne inwestorom i kredytodawcom do określenia perspektyw otrzymania z przedsiębiorstwa pieniądza z tytułu inwestycji bądź pożyczki i związku tych perspektyw z widokami przedsiębiorstwa na przyszłość, a następnie do koncentracji na informacjach przydatnych do oszacowania perspektyw odnośnie do przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa, tj. na informacjach o jego zasobach ekonomicznych, roszczeniach do tych zasobów oraz o zmianach w owych zasobach i roszczeniach. Uważa się przy tym, że informacja przydatna do tego typu decyzji inwestycyjnych i kredytowych będzie użyteczna dla wszystkich zainteresowanych przyszłą zdolnością przedsiębiorstwa do płacenia bądź pomyślnością inwestorów i kredytodawców [US SFAC 1, 1978, par. 32]. W związku z tym sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw powinna dostarczać informacji ([US SFAC 1, par. 34–40] oraz [US SFAC 5, par. 10]):

- użytecznych dla podejmowania racjonalnych decyzji inwestycyjnych, kredytowych i im podobnych przez aktualnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców i innych użytkowników;
- pomagających inwestorom, kredytodawcom i innym zainteresowanym szacować kwoty, chronologię (*timing*) i stopień niepewności przyszłych wpływów pieniężnych netto podmiotu raportującego, które znacząco warunkują widoki zainteresowanych stron na pozyskiwanie środków pieniężnych z poczynionych inwestycji, udzielonych pożyczek bądź z innego zaangażowania;

- odzwierciedlających zasoby ekonomiczne podmiotu raportującego, roszczenia wobec tych zasobów⁵ oraz skutki transakcji, innych zdarzeń i okoliczności, wpływających na zasoby i roszczenia wobec nich.

W konsekwencji, w przypadku przedsiębiorstwa, raport finansowy ogólnego przeznaczenia będzie zawierał informację finansową oraz niefinansową i ma informować o ([US SFAC 1, par. 42–53] oraz [US SFAC 5, par. 11]):

1) zasobach ekonomicznych (*economic resources*) podmiotu raportującego, o jego zobligowaniach (*obligations*) oraz o części zasobów ekonomicznych, pozostających dla właściciela po uregulowaniu zobligowań (*owner's equity*);

2) dokonaniach (*performance*) podmiotu raportującego, mierzonych za pomocą memoriałowej bazy pomiaru i odzwierciedlanych przez wynik finansowy (*earnings*) oraz zmiany łączne w kapitale własnym z tytułów innych niż transakcje kapitałowe (*comprehensive income*)⁶, przy czym mają być ujawniane również komponenty tego wyniku i tych zmian;

3) płynności i wypłacalności (*liquidity and solvency*) podmiotu raportującego, czyli o pozyskiwaniu i wydatkowaniu środków pieniężnych, o zadłużeniu i jego spłacie, o transakcjach kapitałowych (kontrybucjach i dystrybucjach w relacji z właścicielem, łącznie z dywidendami pieniężnymi i innymi ruchami zasobów) oraz o innych czynnikach mogących wpływać na płynność i wypłacalność;

4) wywiązywaniu się zarządzających podmiotem raportującym z odpowiedzialności wobec właściciela z tytułu kurateli nad powierzonymi im zasobami, ich używania i rezultatów tego używania (*stewardship responsibility*).

Centralnym elementem raportu finansowego ogólnego przeznaczenia są sprawozdania finansowe, będące podstawowym środkiem komunikowania informacji rachunkowościowej pozostającym na zewnątrz przedsiębiorstwa. Rodzaj i treść sprawozdań mają charakter historyczny, czyli są zależne od miejsca i czasu. Do najczęściej sporządzanych i przekazywanych sprawozdań finansowych należą: (a) bilans, czyli inaczej sprawozdanie z pozycji finansowej, (b) sprawozdanie z dochodu (zarobków), (c) sprawozdanie z zatrzymanych zarobków (*retained earnings*), (d) sprawozdanie z innych zmian w pozostałości właściciela bądź udziałowca, (e) sprawozdanie ze zmian w pozycji finansowej (sprawozdanie ze źródeł i zastosowań funduszy) [US SFAC 1, 1978, par. 6].

Charakterystyczny dla aspektu przedmiotowego zakres ram konceptualnych FASB, w odniesieniu do przedsiębiorstwa, przedstawiono w schemacie 5.1.

⁵ Roszczenia wobec zasobów ekonomicznych oznaczają zobligowanie podmiotu kontrolującego owe zasoby do ich transferu do obcych podmiotów zewnętrznych i do właściciela (*owners' equity*) [US SFAC 5, par. 10].

⁶ *Comprehensive income* to inaczej *all inclusive income*, czyli zmiany w kapitale własnym (aktywach netto) spowodowane w okresie obrachunkowym przez zdarzenia ekonomiczne wywołane czym innym niż działania typu właścicielskiego; nie obejmuje transakcji kapitałowych i dywidend [Siegel, Shim 2000, s. 18]. *Comprehensive income* można więc przetłumaczyć na język polski jako *dochód pełny* bądź *dochód całkowity*.

Schemat 5.1. Informacyjny zakres ram konceptualnych US FASB dla sprawozdawczości finansowej podmiotu zarobkowego (przedsiębiorstwa)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [US SFAC 1] oraz [US SFAC 5].

Tabela 5.2. Porównanie celów sprawozdawczości finansowej podmiotów zarobkowych i organizacji niezarobkowych (według US FASB)

Orientacja celów	Podmioty zarobkowe (przedsiębiorstwa) [US SFAC 1, 1978]	Organizacje niezarobkowe [US SFAC 4, 1980]	Porównanie celów
A) Identyfikacja: 1) kategorii użytkowników, na których raporty finansowe podczas kształtowania swej treści, 2) rodzaju decyzji, które użytkownicy podejmują.	A) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji przydatnych dla obecnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców oraz innych użytkowników, przy racjonalnym podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, kredytowych bądź innych o podobnej naturze.	A) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji użytecznych obecnym i potencjalnym dostawcom zasobów oraz innym użytkownikom przy podejmowaniu racjonalnych decyzji o lokowaniu zasobów w te organizacje.	A1) Inwestorzy i kredytodawcy są głównymi dostawcami środków do organizacji <i>dla zysku</i>. W przypadku organizacji <i>nie dla zysku</i>, [SFAC CON4] włącza ich do szerszej kategorii użytkowników zwanej <i>dostawcy zasobów</i>. A2) Zarówno raporty organizacji <i>dla zysku</i>, jak i organizacji <i>nie dla zysku</i> koncentrują się na dostarczaniu informacji użytecznych przy podejmowaniu decyzji o dostarczaniu środków do danej jednostki. Natomiast powody dostarczania tych środków w obu jednostkach są odmienne. Inwestorzy i kredytodawcy jednostek biznesowych oczekują zwrotu zasobów i zwrotu z zasobów, które przekazali. W przeciwieństwie do tego, w organizacjach <i>nie dla zysku</i> większość środków pochodzi od dostawców, którzy albo nie spodziewają się żadnych korzyści ekonomicznych albo oczekują korzyści nieproporcjonalnych do zaangażowanych środków.

B) Identyfikacja ogólnych interesów stwierdzonych uprzednio (na poziomie A) kategorii użytkowników oraz identyfikacja informacji, których oni potrzebują, aby podejmować uprzednio (na poziomie A) wyodrębnione rodzaje decyzji.	B1) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji pomocniczych, kredytodawcom oraz innym użytkownikom przy szacowaniu przyszłych wpływów pieniężnych z tytułu dywidend lub odsetek oraz wpływów z tytułu sprzedaży, przedterminowego wykupu bądź wymagalności papierów wartościowych lub pożyczek. B2) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji o tym, jak zarząd przedsiębiorstwa wywiązywał się względem właścicieli (udziałowców) z obowiązków w zakresie używania powierzonych mu zasobów.	B1) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji pomocniczych zasobów i innym użytkownikom przy ocenie usług świadczonych przez organizację oraz zdolności do ich kontynuacji. B2) Raporty finansowe powinny dostarczać informacji użytecznych zasobów i potencjalnym dostawcom przy ocenie wywiązywania się menedżerów z zadań powierzonych oraz innych aspektów ich działań.	B1) Obydwa zestawy celów poziomu B1) odzwierciedlają różnice w interesach dostawców zasobów. Prowadzą one do kolejnego obszaru odmienności w celach. Mianowicie, do zróżnicowania w zakresie rodzajów informacji o dokonaniach, które powinny znaleźć się w raporcie finansowym. B2) Istota obydwu zestawów celów poziomu B2) jest podobna, ale ich miejsce w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej każdego z wyróżnionych typów organizacji jest różne. Mianowicie, w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej organizacji <i>nie dla zysku</i> przyjmuje się, że zestaw ten odzwierciedla podstawowe potrzeby informacyjne użytkowników. Natomiast w ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej organizacji <i>dla zysku</i> przyjmuje się [[FASB SFAC 1, par. 22] – przyp. aut.], że zestaw ten odzwierciedla jedno z podstawowych potrzeb informacyjnych użytkowników. Ta różnica miejsca w ramach konceptualnych, spowodowana jest wagą informacji o powiernictwie w środowisku organizacji <i>nie dla zysku</i>. Informacja ta jest bardzo istotna, gdyż tego typu jednostki zazwyczaj nie mają atrybutu umożliwiającego samo- podtrzymywanie swego istnienia [generowanie znaczącej nadwyżki na produkcji – przyp. aut.] i są uzależnione od dostawców zasobów, polegając na ich nieustającym wsparciu. W konsekwencji relacja między dostarczycielami zasobów a organizacją jest bardziej bezpośrednia niż w przypadku przedsiębiorstw.
---	---	---	--

Tabela 5.2 (cd.)

Orientacja celów	Podmioty zarobkowe (przedsiębiorstwa) [US SFAC 1, 1978]	Organizacje niezarobkowe [US SFAC 4, 1980]	Porównanie celów
C) Identyfikacja tych z informacji służących zaspokajaniu potrzeb informacyjnych użytkowników, które mogą być dostarczone w ramach raportu finansowego.	C) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o zasobach ekonomicznych przedsiębiorstwa, roszczeniach wobec tych zasobów (zobligowania przedsiębiorstwa do transferu środków do innych organizacji i do kapitałów własnych), a także o efektach tych zdarzeń (w tym transakcji) i okoliczności, które zmieniają stan zasobów i roszczeń wobec nich. 1) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o zasobach ekonomicznych przedsiębiorstwa, jego zobligowaniach i kapitale własnym. 2) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o dokonaniach finansowych przedsiębiorstwa za dany okres. Głównym zadaniem w tym względzie jest przedstawienie informacji dostarczanych przez miary zarobków (<i>earnings</i>), osiągniętych dzięki od-	C) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o zasobach ekonomicznych, zobowiązaniach i zasobach netto organizacji oraz o efektach tych z transakcji i innych zdarzeń oraz okoliczności, które zmieniają zasoby i interesy w ich zakresie. 1) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o zasobach ekonomicznych organizacji, jej zobowiązaniach i zasobach netto. 2) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o wynikach organizacji za dany okres. Okresowy pomiar zmian w kwotach i rodzajach zasobów netto oraz informacje dotyczące wysiłków podejmowanych w zakresie usług i osiągniętych rezultatów, wzięte razem, stanowią informacje najbardziej użyteczne przy ocenie dokonania organizacji.	C) Obydwa zestawy celów poziomu C) są podobne, za wyjątkiem różnic w terminologii, które oddają jedną z wyróżniających cech organizacji <i>nie dla zysku</i> – to jest brak takiego zaangażowania właściciela, które uprawniałoby do redystrybucji zasobów rezydualnych w razie likwidacji jednostki. 1) Poza różnicami w terminologii, zestawy celów poziomu C1) są jednakowe. 2) Intencje obu celów poziomu C2) jednako- we, ale ze względu na specyfikę organizacji niezarobkowych, aby w satysfakcjonujący sposób spełnić te intencje, wymagane są nieco inne informacje. Oba typy organizacji potrzebują pomiaru swych wysiłków i rezultatów. Jednak przy szacowaniu dokonania organizacji <i>nie dla zysku</i> nie można stosować zmian w kapitale własnym z tytułów innych niż wniesienia i wycofania przez właściciela, jako całościowej miary orientującej. To powoduje powstanie zapotrzebowania na informacje o wysiłkach i rezultatach z zakresu świadczenia usług.

noszącym się do przedsiębiorstwa zdarzeń i okoliczności, nie obejmujących wszak wniesień i wycofań ze strony właściciela	3) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o sposobie pozyskiwania i wydawania przez organizację pieniędzy i innych środków płynnych, o zadłużeniu i sposobie jego spłaty oraz o innych czynnikach, które mogą mieć wpływ na płynność.	3) Za wyjątkiem różnic w terminologii i w okolicznościach oddających brak w organizacjach <i>nie dla zysku</i> zaangażowania właściciela uprawniającego do otrzymywania dywidend gotówkowych i innych dystrybucji zasobów jednostki, w organizacji niedochodowej cele poziomu C3) są jednakowe
3) Sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji o tym jak jednostka pozyskuje i wydaje pieniądze, o zadłużeniu i jego spłacie, o transakcjach kapitałowych łącznie z dywidendami w gotówce i innymi dystrybucjami zasobów przedsiębiorstwa na rzecz właścicieli, oraz o innych czynnikach, mogących wpłynąć na płynność lub wypłacalność przedsiębiorstwa.	4) Sprawozdawczość finansowa powinna zawierać wyjaśnienia i interpretacje, które pomogą jej użytkownikowi zrozumieć treść dostarczanej informacji finansowej.	4) Cele poziomu C4) są jednakowe.
4) Sprawozdawczość finansowa powinna zawierać wyjaśnienia i interpretacje, aby pomóc jej użytkownikom w zrozumieniu przekazywanej informacji finansowej.		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [US SFAC 4, 1980, Appendix B].

W przypadku organizacji niezarobkowych następuje orientacja na informacje przydatne dla dostawców zasobów oraz innych użytkowników przy podejmowaniu racjonalnych decyzji o alokacji zasobów do takich organizacji. Prowadzi to w pierwszej kolejności do zapotrzebowania na informacje o usługach świadczonych przez daną organizację i o jej zdolności do dalszego ich świadczenia, a dalej – kieruje uwagę na wyniki organizacji i na wywiązywanie się kierowników ze swej odpowiedzialności za zarząd (*stewardship*) oraz na rodzaje informacji finansowej, jakich może dostarczyć sprawozdawczość finansowa zaspokajająca to zapotrzebowanie. Wobec tego prymarną grupę użytkowników sprawozdań finansowych tworzą: dostawcy zasobów, konstytuenta, ciała władające i nadzorujące oraz zarządzający. Uważa się jednak, że informacja przydatna do podejmowania tego typu decyzji będzie użyteczna dla wszystkich zainteresowanych obecną i przyszłą zdolnością organizacji do świadczenia usług i realizacji celów operacyjnych [US SFAC 4, 1980, par. 33], [Anthony 1978, s. 41–46]

Pełne zestawienie i porównanie celów sprawozdawczości finansowej według FASB przedstawiamy w tabeli 5.2. Czynimy to, mając również na uwadze, że cele sprawozdawczości finansowej determinują zakres przedmiotowy ram konceptualnych i że cele określone przez FASB dotyczą praktycznie wszystkich typów podmiotów gospodarujących zasobami ekonomicznymi, a ramy FASB stały się pierwowzorem dla wszystkich dotychczasowych regulacyjnych ram konceptualnych.

Aspekt kwalitatywny

Według FASB, sprawozdawczość finansowa ma służyć zaspokajaniu potrzeb informacyjnych, występujących przy podejmowaniu decyzji przez użytkowników raportów finansowych. Zatem kształtowanie jakości informacji rachunkowościowej ma następować z perspektywy uczynienia jej możliwie najbardziej przydatną w procesach decyzyjnych. Zaznacza się przy tym, że odnosi się to nie tylko do decyzji dotyczących alokacji zasobów, lecz także do decyzji dotyczących zarządu powierzonego kierującym (*stewardship*).

Pełniejsze wykorzystanie rachunkowości w obszarze kształtowania powierzonego zarządu wiąże się bowiem z decyzjami nawiązującymi do efektywności, skuteczności i prawości zarządcy i pozwala udziałowcom oraz innym zainteresowanym finansowo stronom (np. posiadaczom obligacji) na ocenę zarządzania podmiotem i podejmowania decyzji stosownie do jej treści. Zatem podejmowanie decyzji alokacyjnych i kształtowanie powierzonego zarządu są współzależnymi zamierzeniami sprawozdawczości finansowej, a rola rachunkowości w kształtowaniu powierzonego zarządu może być ujmowana jako podporządkowany składnik roli rachunkowości w kształtowaniu decyzji [US SFAC 2, 1980, par. 28]⁷.

⁷ William Beaver wskazuje [Beaver 1998, s. 31–32], że relacja pomiędzy zarządzającymi a inwestorami, wcześniej ujmowana w ramach teorii *stewardship*, stała się na gruncie ekonomii głównym przedmiotem teorii agencji oraz że podejście FASB, traktujące rolę informacji

W roli kształtowania powierzonego zarządu rachunkowość koncentruje się przeciw na pomiarze wyników, który potwierdza oczekiwania bądź ukazuje, jak dalece faktyczne osiągnięcia od nich odbiegają. Potwierdzenie bądź rozbieżność staje się następnie podstawą decyzji, która nierzadko pozostawia sprawy własnemu biegowi. Sprawozdawczość finansowa zorientowana na kształtowanie powierzonego zarządu okazuje się więc aspektem roli rachunkowości w kształtowaniu decyzji. Jej celem jest dostarczenie informacji do kierowania działaniami dotyczącymi powierzonego kierownictwa lub monitorowanej działalności, które jednak mogą być zaniechane [US SFAC 2, 1980, par. 29].

Jeśli więc role rachunkowości i sprawozdawczości finansowej dają się sprowadzić do wpływu na podejmowanie decyzji, to nadrzędnym kryterium wyboru spośród dostępnych alternatywnych metod rachunkowościowych będzie zdolność do generowania informacji jak najbardziej przydatnej do podejmowania decyzji, przy czym wybór ma uwzględniać koszt aplikacji metody [US SFAC 2, 1980, par. 30]. Kluczowe znaczenie ma więc zdolność metody (standardu) do nadania informacji rachunkowościowej cech czyniących ją pożądanym dobrem. Zbiór takich cech FASB sformułowała – z perspektywy przydatności decyzyjnej – w postaci hierarchii przedstawionej na schemacie 5.2. Zauważmy, że brak przydatności decyzyjnej oznacza, że kosztem pozyskania informacji nie towarzyszą korzyści z niej płynące.

Wskazuje się też, iż w obrębie aspektu kwalitatywnego mogą wystąpić rywalizacje między względną ważnością relewancji i wiarygodności bądź między dwiema metodami (np. alokacji kosztów albo uznania przychodu), jeśli jedna z nich może skutkować większą relewancją, a druga większą wiarygodnością, lub jeśli trzeba wybrać pomiędzy ponadprzeciętną relewancją rezultatów jednej a ponadprzeciętną wiarygodnością rezultatów drugiej.

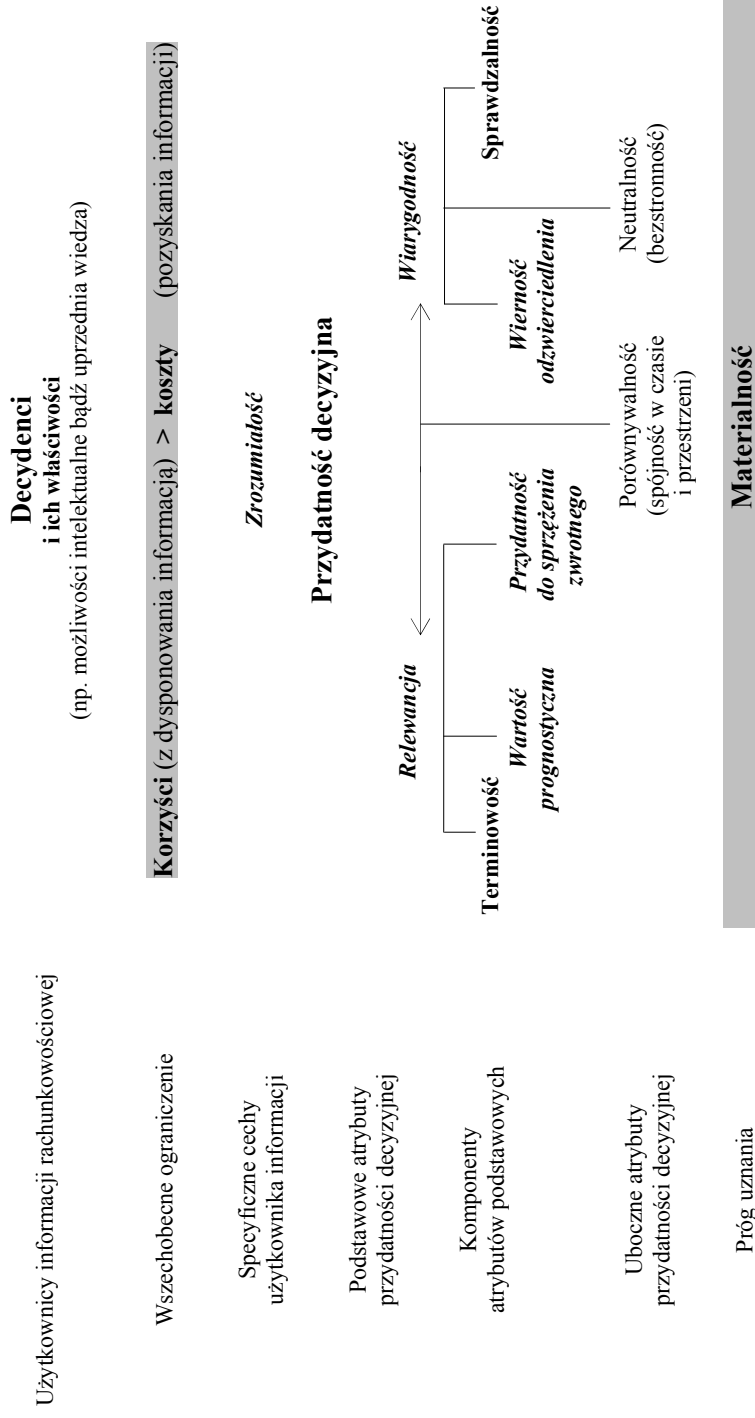
5.3.2. Ramy konceptualne IASB

Aspekt podmiotowy

Według oryginalnych zapisów [IASB/IASB CF, 1989, par. 8], ramy konceptualne IASB stosują się do sprawozdań finansowych wszystkich przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych, będących podmiotami raportującymi

finansowej w zakresie powierzonego zarządu (*stewardship*) jako składnik generalnej orientacji informacji na inwestora, jest spójne z główną perspektywą teorii agencji, czyli z perspektywą hazardu moralnego. Na temat aktualnego znaczenia i kształtu informacyjnej relacji zarządzający–inwestor patrz np. Sarbanes-Oxley Act [US SOX, 2002] oraz [CFO Asia, 2007]. Nadmienimy, że Sarbanes-Oxley Act zaczyna się od słów: „To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures...” („Aby chronić inwestorów poprzez ulepszenie akuracności i wiarygodności ujawnień korporacyjnych...”).

Schemat 5.2. Hierarchia cech jakościowych informacji rachunkowości według US FASB



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [US SFAC 2, 1980, par. 32, Figure 1].

(*all commercial, industrial and business reporting enterprises*⁸), bez względu na to, czy należą one do sektora publicznego, czy prywatnego. Przedsiębiorstwo będące podmiotem raportującym (sprawozdawczym) to obiekt, w odniesieniu do którego istnieją użytkownicy informacji traktujący sprawozdania finansowe jako główne źródło informacji finansowej [US SFAC 2, 1980]. Jako użytkowników sprawozdań finansowych wymienia się [US SFAC 2, 1980, par. 9] „obecnych i potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców, pracowników, dostawców i innych udzielających kredytu handlowego, klientów, rządu i ich agencje, ogół społeczeństwa”.

Z upływem czasu, podmiotowy zakres ram conceptualnych IASB uległ faktycznemu rozszerzeniu o podmioty sektora publicznego, inne niż przedsiębiorstwa. Stało się to za przyczyną Komitetu Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Rachunkowców i przyjęcia ram conceptualnych IASB jako podstawy Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP).

Co do istnienia podmiotu raportującego, zakłada się, że jest obiektem działającym, który będzie kontynuował działalność w przyszłości (*going concern*) [US SFAC 2, 1980, par. 23]. Ponadto, przyjmuje się, że zmiany obserwowanych atrybutów podmiotu raportującego będą odzwierciedlane na bieżąco i kumulowane w okresach czasu (baza memoriałowa) [US SFAC 2, 1980, par. 22].

Aspekt przedmiotowy

Ramy conceptualne IASB odnoszą się do sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia [US SFAC 2, 1980, par. 6], które mają być przygotowywane i prezentowane co najmniej raz w roku. Generalnym celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji o pozycji finansowej oraz o wynikach i zmianach w pozycji finansowej podmiotu, która jest przydatna dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych [US SFAC 2, 1980, par. 12]⁹.

Sprawozdania finansowe stanowią część raportów finansowych, które jako całość nie są objęte ramami conceptualnymi IASB. Poza ramami conceptualnymi pozostają takie składniki raportu finansowego, jak:

- dyrektorski raport rady nadzorczej;
- oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej;

⁸ Łącznie tworzą one klasę podmiotów, których powołaniem jest generowanie korzyści ekonomicznych dla fundatora, czyli klasę podmiotów zorientowanych na zysk. Por. *Barron's Dictionary of Business Terms*, gdzie pod hasłem *Business* napisano: „commercial enterprise, profession, or trade operated for the purpose of earning a profit by providing a product or service; also called business enterprise” [Friedman 2000].

⁹ W tym kontekście zauważmy, że we wrześniu 2007 IASB opublikowała zrewidowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1, który m.in. eliminuje z MSR/MSSF nazwę bilans, zastępując ją nazwą „sprawozdanie z pozycji finansowej” [IASB IAS 1, 2007].

- wyjaśnienia, komentarze i analizy ze strony zarządu;
- im podobne, mogące znaleźć się w raporcie finansowym bądź raporcie rocznym.

Ramy konceptualne IASB nie obejmują także sprawozdań i raportów finansowych szczególnego przeznaczenia (na przykład raporty podatkowe), adresowanych do użytkowników, mających moc ich skutecznego wymagania i egzekwowania. Mogą być one stosowane i tutaj, jeśli tylko uwarunkowania sytuacyjne danego przypadku to dopuszczają. Zasięg przedmiotowy ram konceptualnych IASB przedstawiono na schemacie 5.3.

Schemat 5.3. Zasięg przedmiotowy ram konceptualnych IASB

Raport roczny przedsiębiorstwa jako całość nieobjęty ramami IASC			
Pełny zbiór sprawozdań finansowych – normalnie występujące składniki <i>Objęte ramami konceptualnymi IASC</i>			Inne składniki
<i>Sprawozdania finansowe</i>	<i>Informacje towarzyszące, stanowiące integralną część sprawozdań finansowych</i>	<i>Informacje uzupełniające</i>	<i>Informacje dodatkowe</i>
• bilans • rachunek dochodu • rachunek zmian w pozycji finansowej (na przykład, rachunek przepływów pieniężnych bądź rachunek przepływu funduszy)	• noty • zestawienia • materiały objaśniające	• informacje bazujące na sprawozdaniach finansowych bądź • z tychże sprawozdań wyabstrahowane i przeznaczone do czytania razem z nimi	• dyrektorski raport rady nadzorczej • oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej • wyjaśnienia, komentarze i analizy ze strony zarządu • inne podobne, mogące znaleźć się w raporcie rocznym

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [IASB/IASB CF, 1989, par. 7].

W ramach IASB zaznacza się, że choć sprawozdania finansowe mogą zaspokajać jedynie część potrzeb informacyjnych ich użytkowników, to jednak są pewne potrzeby wspólne wszystkim użytkownikom. Najważniejszym reprezentantem owych wspólnych potrzeb są – według ram IASC – inwestorzy, którzy ryzykują zaopatrywanie przedsiębiorstwa w kapitał. Tak więc sprawozdania finansowe zorientowane na zaspokojenie ich potrzeb mogą również służyć innym użytkownikom [US SFAC 2, 1980, par. 10]. Podkreśla się przy tym

[US SFAC 2, 1980, par. 13], że sprawozdania te odzwierciedlają także rezultaty zarządu powierzonego kierownictwu. Ponieważ zainteresowani jego oceną ostatecznie wykorzystują posiadane informacje do podejmowania decyzji ekonomicznych dotyczących podjęcia albo zaniechania działań w tym obszarze. Sprawozdania finansowe mogą więc być punktem wyjścia do podjęcia decyzji o kontynuacji albo wymianie kierownictwa czy też zachowaniu albo zbyciu swego zaangażowania w przedsiębiorstwo.

Aspekt jakościowy

Podjęcie do jakości informacji, zastosowane w ramach konceptualnych IASC, cechuje orientacja na sprawozdania finansowe i atrybuty nadające informacji w nich zawartej walor użyteczności dla użytkownika. Zasadniczymi atrybutami mają przy tym być: zrozumiałość, relewancja, wiarygodność i porównywalność [IASC/IASB CF, 1989, par. 24]. Dwa z nich powiązано dodatkowo z atrybutami ubocznymi, mianowicie relewancję z materialnością, zaś wiarygodność z wiernością odzwierciedlenia, treścią ponad formą, neutralnością, rozważą (*prudence*) i kompletnością [IASC/IASB CF, 1989, par. 29, 30, 33–38]. Ponadto wskazano ograniczenia relewancji i wiarygodności, którymi są: terminowość, równowaga korzyści i kosztów oraz równowaga między atrybutami jakościowymi.

W ramach IASB nie stosuje się podejścia generalnego w rodzaju „akuraty i bezstronny obraz” (*true and fair view*)¹⁰ czy „bezstronna rzetelna prezentacja”

¹⁰ W Polsce, na gruncie rachunkowości uartoło się interpretować *true and fair view* jako *prawdziwy i rzetelny obraz* [MSR ZK, 2004, par. 46] czy *rzetelny i jasny obraz* [PL UoR, 1994, Art. 4 ust. 1]. Wszak z perspektywy języka angielskiego i Wielkiej Brytanii, gdzie pojęcie *true and fair view* powstało i jest głęboko zakorzenione w kulturze, przekład taki należałoby uznać za zbyt jednostronny. Według *The New Oxford Dictionary of English* [NODE, 1998], *true* w sensie przymiotnikowym oznacza:

- (1) *in accordance with fact or reality* (zgodnie z faktem bądź z rzeczywistością),
- (2) *accurate or exact* (dokładny bądź ściśle odpowiadający),
- (3) *loyal or faithful* (lojalny bądź wiarygodny),
- (4) *honest* (przyszwoity, porządny, uczciwy);

natomiast centralnym znaczeniem przymiotnikowym słowa *fair* jest *treating people equally without favoritism or discrimination* (jednakowe traktowanie ludzi bez faworyzowania bądź dyskryminacji). Wydaje, że w języku polskim wszystkie te znaczenia *fair* zawiera słowo *akuraty*, zaś główne przymiotnikowe znaczenie słowa *fair* oddają słowa *bezstronny*, *niestronniczy*, *rzetelny*. Jeśli tak, to *true and fair view* należałoby przetłumaczyć jako *akuraty i bezstronny obraz* bądź *akuraty i niestronniczy obraz*. W dalszym toku pracy używana będzie pierwsza fraza. Czynimy to z przekonaniem, że oddając możliwie najlepiej sens pojęcia *true and fair view* ułatwia się dotarcie do istoty jakościowego aspektu rachunkowości. Walory frazy *akuraty i bezstronny obraz* jako polskiego odpowiednika *true and fair view* uprzytamnia definicja rachunkowości traktująca ją jako system pomiaru i komunikowania informacji. Mierzyć i komunikować należy akuratnie i bezstronnie. Akuratnie, z punktu widzenia odwzorowania rzeczywistości i potrzeb potencjalnego użytkownika odwzorowania; bezstronnie, czyli bez faworyzowania któregośkolwiek z potencjalnych użytkowników.

(*fair presentation*). Zaznacza się wszak, że orientacja na główne atrybuty jakości informacji oraz stosowanie właściwych standardów rachunkowości zwykle skutkuje sprawozdaniami finansowymi przekazującymi to, co ogólnie rozumie się jako akuratywny i bezstronny obraz bądź jako rzetelne prezentowanie pozycji finansowej, dokonań i zmian pozycji finansowej raportującego przedsiębiorstwa [IASC/IASB CF, 1989, par. 46].

5.3.3. Nowozelandzkie ramy konceptualne z 1993 r.

Aspekt podmiotowy

Nowozelandzkie ramy konceptualne są zorientowane [NZ SoC, 1993, par. 2.1, 3.1] na podmioty ekonomiczne (gospodarujące zasobami ekonomicznymi), wobec których można zasadnie oczekiwać istnienia interesariuszy uzależnionych informacyjnie od raportów finansowych ogólnego przeznaczenia. Jako przykłady takich interesariuszy wymienia się [tamże, par. 2.3]:

- a) dostawców zasobów, np. dostawców, pożyczkodawców, inwestorów, podatników, ofiarodawców;
- b) przedstawicieli takich grup jak elektorzy (wyborcy) albo udziałowcy, w zależności od tego, czy przedstawiciele ci są wybierani czy wyznaczani;
- c) analityków i pracowników mediów, zaangażowanych w analizowanie i relacjonowanie wyników podmiotów.

Przynależność sektorowa podmiotu ekonomicznego nie jest przy tym *explicit* specyfikowana, ale z treści ram wynika, że odnoszą się one zarówno do raportów podmiotów ekonomicznych sektora prywatnego, jak i do raportów podmiotów ekonomicznych sektora publicznego [NZ SoC, 1993, par. 3.1, 3.2].

Podkreśla się, że choć zobligowanie podmiotu ekonomicznego do publicznego raportowania nierzadko wynika z ustaw i innych przepisów, z prawa powszechnego bądź z postanowień umów, to ma ono głębsze korzenie i bierze się [NZ SoC, 1993, par. 2.2] z roli odgrywanej w społeczności przez dany podmiot ekonomiczny bądź faktu wykorzystywania interesariuszy raportów finansowych ogólnego przeznaczenia jako instrumentu zaspokajania swych potrzeb.

Co do istnienia podmiotu raportującego, zakłada się, że jest obiektem działającym, który będzie kontynuował działalność w przyszłości (*going concern*). Ponadto przyjmuje się, że zmiany obserwowanych atrybutów podmiotu raportującego będą odzwierciedlane na bieżąco i kumulowane w okresach czasu (rachunkowość memoriałowa) [Nz SoC, 1993, par. 5.1–5.5]

Aspekt przedmiotowy

Ramy te odnoszą się do raportów finansowych ogólnego przeznaczenia [NZ SoC, 1993, par. 1.2]. Zamierzeniem takich raportów jest dostarczenie in-

formacji zaspokajających potrzeby tych zewnętrznych użytkowników informacji o podmiocie sprawozdawczym, którzy nie są w stanie wymagać sporządzania raportów specjalnego przeznaczenia bądź ich kontraktować. Ponieważ objęte sprawozdawczością transakcje i zdarzenia mogą mieć skutki finansowe i poza-finansowe, więc raporty finansowe ogólnego przeznaczenia mogą zawierać informację finansową i niefinansową [NZ SoC, 1993, par. 1.5]. Nowozelandzkie ramy konceptualne obejmują zatem obydwa typy informacji, nie obejmują natomiast raportów finansowych specjalnego przeznaczenia, takich jak rachunki (raporty) podatkowe, raporty z tytułu zastawów na własności (*trust deed reports*) dla znaczących pożyczkodawców (banki, inne instytucje finansowe) bądź raporty dla agencji ratingu kredytowego, które to raporty sporządzane są na życzenie użytkowników władnych skutecznie wymagać dostarczenia informacji wybiegającej poza treść raportów finansowych ogólnego przeznaczenia [NZ SoC, 1993, par. 1.6].

Cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia zorientowane są na informacyjne wsparcie ich użytkowników w zakresie:

- a) szacowania wyników finansowych i usługowych, pozycji finansowej oraz strumieni pieniężnych raportującego podmiotu ekonomicznego;
- b) oceny zgodności raportującego podmiotu ekonomicznego z ustawami i innymi przepisami prawa, z prawem powszechnym oraz z postanowieniami umów (jako że wiążą się one z oszacowaniami jego wyników finansowych i usługowych, pozycji finansowej i przepływów pieniężnych);
- c) podejmowania decyzji co do dostarczania zasobów do raportującego podmiotu ekonomicznego bądź prowadzenia z nim interesów.

Według ram nowozelandzkich, sprawozdawczość finansowa (*financial reporting*) odgrywa podwójną rolę, tj. rolę instrumentu informowania (*informative role* – punkt c) oraz instrumentu wyliczania z rezultatów działalności (*accountability role* – punkty a, b). Względna waga tych ról zależy od rodzaju użytkownika raportu oraz od sektora gospodarstwa krajowego. Do ich odegrania wystarcza publikacja raportów finansowych, prezentujących pozycję finansową, wyniki finansowe i usługowe oraz przepływy pieniężne. Jednakże wyliczanie się z rezultatów działalności (*accountability*), czyli okresowe rozliczanie się jednej strony wobec drugiej [Nz SoC, 1993, par. 3.3] wymaga, aby raporty finansowe odzwierciedlały naturę i rozmiary dokonań w kontekście zamierzeń danego podmiotu ekonomicznego. Dlatego w raporcie finansowym należy ująć specyfikację ustalonych (zwykle w trybie formalnego procesu) celów finansowych i niefinansowych oraz faktycznych wyników w zakresie tych celów.

Biorąc pod uwagę rolę instrumentu informowania i instrumentu wyliczania się, raporty finansowe ogólnego przeznaczenia powinny uwzględniać kontekst oraz aspekty retrospektywny i prospektywny, czyli [Nz SoC, 1993, par. 3.2, 3.6, 3.7, 3.8]:

- pozycję finansową;
- dokonania finansowe (głównie informacja finansowa);

- dokonania usługowe (głównie informacja niefinansowa);
- strumienie pieniężne;
- komentarz interpretujący przekazywaną informację finansową (głównie narracyjny);
- informację prospektywną (opisową i liczbową).

Narracyjny komentarz interpretujący może np. ukazywać związek między materialnymi zmianami elementów finansowych a historią, działalnością bieżącą, otoczeniem zewnętrznym i celami podmiotu raportującego. Narracyjna informacja prospektywna może zawierać ocenę widoków na przyszłość, ze szczególnym uwzględnieniem wpływu antycypowanych zmian w środowisku ekonomicznym na wyniki, płynność i ryzyko. Natomiast liczbowa informacja prospektywna może z kolei przybierać postać danych spodziewanych – przy założonych warunkach ekonomicznych i tokach działań – w zakresie rezultatów operacji, pozycji finansowej i strumieni pieniężnych.

Uwzględniając to, co zostało dotąd zaprezentowane, przedmiotowy aspekt nowozelandzkich ram konceptualnych można przedstawić jak na schemacie 5.4.

Schemat 5.4. Nowozelandzkie ramy konceptualne a raport finansowy podmiotu ekonomicznego

Raport finansowy ogólnego przeznaczenia objęty ramami konceptualnymi jako całość			
Sprawozdania finansowe (wraz z notami)	Sprawozdania niefinansowe	Komentarz interpretujący informację finansową	Informacja prospektywna (opisowa i liczbowa)
• bilans		• informacje bazujące na sprawozdaniach finansowych bądź z tychże sprawozdań wyabstrahowane i przeznaczone do czytania razem z nimi	• narracyjna ocena widoków na przyszłość, ze szczególnym uwzględnieniem wpływu antycypowanych zmian w środowisku ekonomicznym na rezultaty, płynność i ryzyko
• zestawienie/rachunek dokonań finansowych (korzyści ekonomicznych)	• zestawienie dokonań usługowych		• dane liczbowe spodziewane w przyszłości, przy założonych warunkach ekonomicznych i tokach działań, odnośnie rezultatów operacji, pozycji finansowej i strumieni pieniężnych
• rachunek strumieni pieniężnych			

Źródło: Opracowanie własne.

Aspekt jakościowy

W odniesieniu do jakości informacji zawartej w raportach finansowych ogólnego przeznaczenia, przyjęto jako podejście generalne bezstronne przedstawienie (*fair presentation*), zaznaczając, iż jest ono tożsame z podejściem akuratskiego i bezstronnego obrazu (*true and fair view*) i podejściem bezstronnego odzwierciedlenia (*fairly reflect*) [NZ SoC, 1993, par. 1.1]. Realizacja tego podejścia następuje poprzez orientację na cechy jakościowe informacji przekazywanych w raportach finansowych. Jako cechy jakościowe wymienia się: (a) relewancję, (b) zrozumiałość, (c) wiarygodność i (d) porównywalność. Relewanca warunkowana jest przez wartość prognostyczną, przydatność do sprzężenia zwrotnego i terminowość, zaś wiarygodność – przez wierność odwzorowania, weryfikowalność i neutralność [NZ SoC, 1993, par. 4.1–4.16].

Ponadto zaznacza się, że na finalną jakość raportu finansowego mają wpływ: sposób zrównoważenia cech jakościowych, zrównoważenie korzyści i kosztów, będące wszechobecnym ograniczeniem, materialność oraz rozważa albo konserwatyzm.

5.3.4. Brytyjskie ramy konceptualne (UK ASB SoP)

Aspekt podmiotowy

Z perspektywy podmiotowej brytyjskie ramy konceptualne odnoszą się do podmiotów ekonomicznych, zorientowanych na zysk (*for profit*), bez względu na ich wielkość i przynależność sektorową (sektor prywatny, sektor publiczny). W szerszym ujęciu odnoszą się także do podmiotów ekonomicznych nieorientowanych na zysk (*not-for-profit*) – również sektora publicznego – wszak wtedy mogą być stosowane dopiero po zredefiniowaniu lub przeakcentowaniu niektórych zasad [UK SoP, 1999, Introduction, par. 9].

Chodzi przy tym o podmioty stanowiące spójne obiekty ekonomiczne, sporządzające i publikujące sprawozdania finansowe z racji istnienia legitymizowanego zapotrzebowania na informacje mogące się w nich znaleźć. Spoistość obiektu oznacza istnienie jego granicy. Przyjmuje się, że granica podmiotu ekonomicznego jest wyznaczana przez zasięg sprawowanej kontroli i bierze się przy tym pod uwagę zarówno kontrolę bezpośrednią, jak i złożenie kontroli bezpośredniej i pośredniej [UK SoP, 1999, Chapter 1, Principles].

W rozumieniu rozważanych ram konceptualnych, kontrola oznacza zdolność podmiotu do rozlokowywania (*the ability to deploy*) zasobów ekonomicznych i nieuniknioną ponoszenia konsekwencji. Granicę podmiotu wyznacza kontrola nad zasobami ekonomicznymi, a ściśle rzecz biorąc – nad aktywami. Podmiot kontroluje dany składnik aktywów bezpośrednio, jeśli jest zdolny we własnym imieniu pozyskiwać z niego przyszłe korzyści ekonomiczne i ograni-

czać dostęp innych do tych korzyści. Podmiot kontroluje dany składnik aktywów pośrednio, jeśli sprawuje kontrolę nad podmiotem bezpośrednio kontrolującym ten składnik [UK SoP, 1999, par. 2.4, 2.8].

Jako osoby potencjalnie zainteresowane sprawozdaniami finansowymi podmiotu ekonomicznego wymienia się [UK SoP, 1999, par. 1.3]:

- a) obecnych i potencjalnych inwestorów;
- b) pożyczkodawców;
- c) dostawców oraz innych dostarczycieli kredytu handlowego;
- d) pracowników;
- e) klientów;
- f) rządy i ich agencje;
- g) ogół społeczeństwa.

Co do istnienia podmiotu raportującego zakłada się, że jest obiektem działającym teraz i będzie nim w przyszłości [UK SoP, 1999, par. 6.30]. Ponadto przyjmuje się, że zmiany obserwowanych atrybutów tego podmiotu będą odzwierciedlane na bieżąco i kumulowane w celu ustalenia ich wpływu na wynik finansowy i pozycję finansową [UK SoP, 1999, par. 6.10].

Aspekt przedmiotowy

Zakres przedmiotowy jest warunkowany potrzebami informacyjnymi zainteresowanych, odnoszącymi się do działalności i zasobów podmiotów ekonomicznych. Potrzeby te są zróżnicowane, ale ogniskują się wokół decyzji ekonomicznych [UK SoP, 1999, par. 1.4]. Wszyscy potencjalni użytkownicy sprawozdań finansowych są zainteresowani, choć w niejednakowym stopniu, wynikiem finansowym i pozycją finansową podmiotu jako całości. Oba te elementy mają krytyczne znaczenia dla inwestorów, którzy z ich perspektywy oceniają zdolność podmiotu do generowania gotówki i jego adoptywność finansową (*financial adaptability*). Perspektywa ta ma także fundamentalne znaczenie dla innych użytkowników, gdyż zdolność podmiotu do generowania gotówki oraz do reakcji na nieoczekiwane zapotrzebowania i okazje ostatecznie określa wolumen pieniędzy dostępny na spłaty pożyczek, wypłacanie odsetek, opłacanie pracowników i dostawców oraz podejmowanie inwestycji. Koncentracja na potrzebach informacyjnych inwestorów przyniesie więc w efekcie zaspokojenie głównych potrzeb informacyjnych pozostałych zainteresowanych. Instrumentem zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych zainteresowanych podmiotami ekonomicznymi są raporty finansowe ogólnego przeznaczenia [UK SoP, 1999, par. 1.5, 1.6, 1.10, 1.11].

Jako główny cel raportów finansowych ogólnego przeznaczenia wskazano „dostarczanie informacji o wyniku finansowym i pozycji finansowej podmiotu, która jest przydatna dla szerokiego kręgu użytkowników przy ocenie sprawowa-

nia przez kierownictwo powierzonego zarządu oraz przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych (łącznie z decyzjami opierającymi się na ocenie sprawowania przez kierownictwo powierzonego zarządu)” [UK SoP, 1999, par. 1.6].

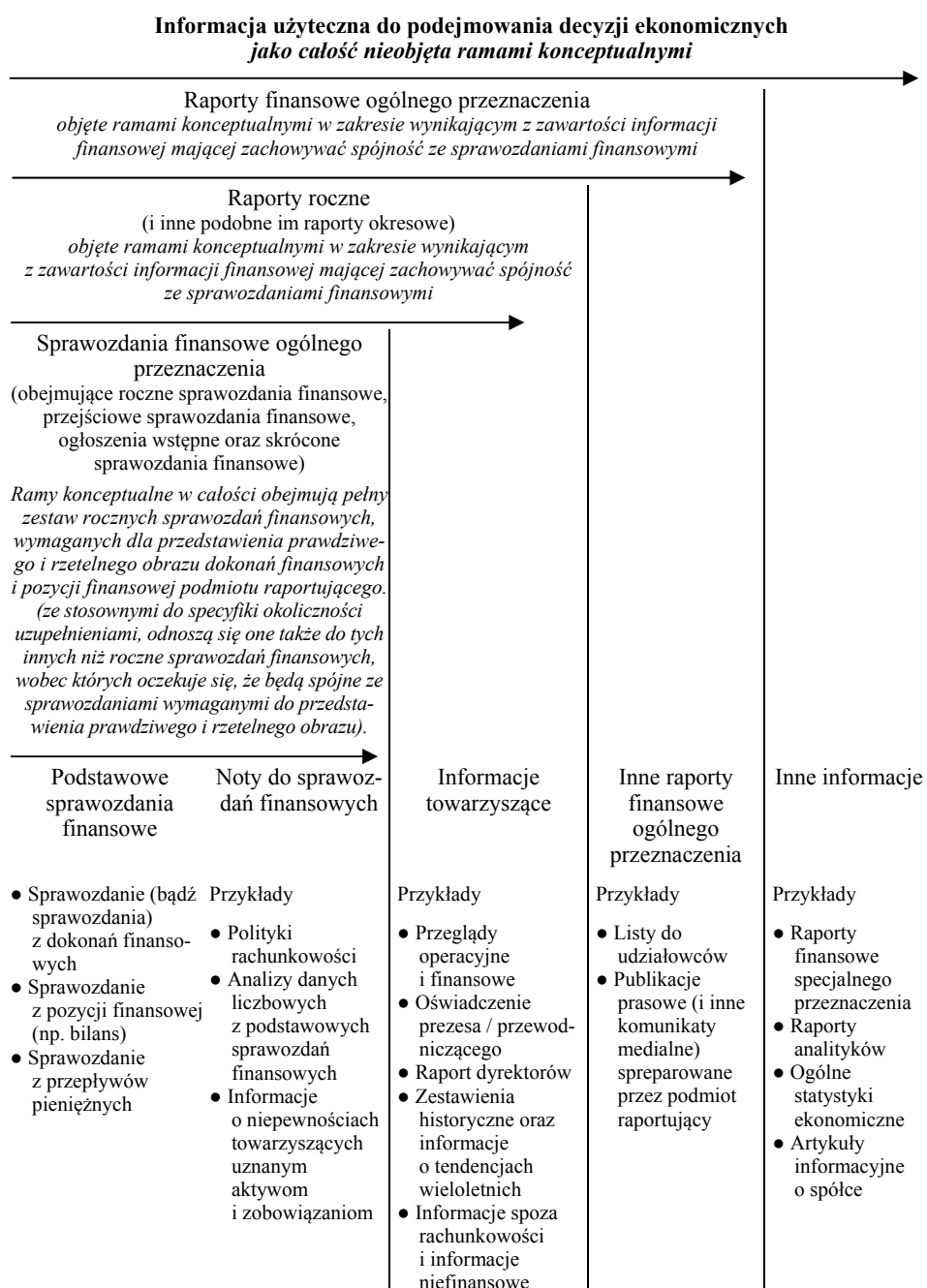
Obok raportów finansowych ogólnego przeznaczenia podmioty ekonomiczne sporządzają także raporty finansowe specjalnego przeznaczenia. Za raporty tego rodzaju uważa się zbiory informacji finansowej, sporządzone przez sam podmiot raportujący na polecenie osób władnych skutecznie żądać informacji w formie potrzebnej im do zaspokojenia swych potrzeb. Jako przykłady raportów specjalnego przeznaczenia wymienia się raporty finansowe dla bankierów, deklaracje podatkowe i raporty wymagane przez regulacje zewnętrzne.

Raporty finansowe ogólnego przeznaczenia są raportami finansowymi niebędącymi raportami finansowymi specjalnego przeznaczenia sporządzanymi przez sam podmiot raportujący. Obejmują:

- sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia;
- inne składniki raportu finansowego ogólnego przeznaczenia;
- pozostałe informacje finansowe.

Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia to np. roczne sprawozdania finansowe, sprawozdania finansowe wchodzące w skład raportów przejściowych, obwieszczenia wstępne i skrócone sprawozdania finansowe. Inne składniki raportu finansowego ogólnego przeznaczenia to np. raport dyrektorski (zarządu, rady nadzorczej), oświadczenie prezesa zarządu/przewodniczącego rady dyrektorów, przegląd operacyjny lub finansowy, zestawienie historyczne, informacja o tendencjach (np. pięcioletnich) czy list do udziałowców. W przypadku pozostałej informacji finansowej chodzi o zbiory informacji przygotowane przez podmioty inne niż podmiot raportujący (raporty analityków, niezależne artykuły prasowe).

Omawiane brytyjskie ramy konceptualne odnoszą się do sporządzanych przez podmiot raportujący raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, ale jedynie w części przypadającej na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia i na informacje finansowe spójne z tymi sprawozdaniami. W całości obejmują sprawozdania finansowe wymagane do przedstawienia akuratnego i bezstronnego obrazu (*true and fair view*) dokonań finansowych podmiotu (*financial performance*) i jego pozycji finansowej (*financial position*), czyli zwykle kompletne roczne sprawozdania finansowe. W pełni odnoszą się także do innych sprawozdań finansowych, mających zachowywać spójność ze sprawozdaniami niezbędnymi dla przedstawienia akuratnego i bezstronnego obrazu dokonań finansowych i pozycji finansowej, wszak z odpowiednim uwzględnieniem specyfiki uwarunkowań konkretnego typu sprawozdań (np. skróconych, ogłoszeń wstępnych czy sprawozdań finansowych wchodzących w skład przejściowych raportów finansowych) [UK SoP, 1999, Introduction, par. 7, 8]. Zakres informacji objętych rozważanymi ramami konceptualnymi przedstawiono na schemacie 5.5.

Schemat 5.5. Informacyjny zakres brytyjskich ram konceptualnych dla sprawozdawczości finansowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [UK SoP, 1999, Introduction, par. 6].

Aspekt kwalitatywny

Według brytyjskich ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej, u jej podstaw tkwi idea (*concept*) akuratanego i bezstronnego przedstawienia (*a true and fair view*). Przyjmuje się zatem, iż owa koncepcja będzie stanowić fundament dla rozważanych ram konceptualnych, które w swej istocie są zbiorem zasad wyższego rzędu, przeznaczonych dla wspierania procesów formułowania standardów [UK SoP, 1999, Introduction, par. 10, 13]. Zwraca się przy tym uwagę, że idea *true and fair view* ma charakter dynamiczny, a jej treść ewoluuje w reakcji na zmiany, m.in. w praktyce gospodarowania i rachunkowości. Dynamizm ten przenika całość systemu sprawozdawczości finansowej, wpływając na interpretację jej wymogów oraz pobudzając i ukierunkowując rozwój praktyki rachunkowości.

Z natury tej idei wynika, że sprawozdania finansowe nie będą przedstawiać akuratanego i bezstronnego obrazu, o ile informacja w nich zawarta nie jest – pod względem ilości i jakości – wystarczająca dla usatysfakcjonowania rozsądnych oczekiwań jej adresatów, które wszak zmieniają się w miarę upływu czasu. Zatem formułujący standardy aktywnie zmierzają do reakcji na te zmiany i do wpływu na ich kształt. Ramy konceptualne sprawozdawczości finansowej mają być instrumentem oddziaływania na owe zmiany, przyczyniając się tym samym do rozwoju idei *a true and fair view*.

Podkreśla się też, że *Deklaracja zasad* nie definiuje znaczenia pojęcia *a true and fair view* i nie określa bezpośrednio zawartości sprawozdań finansowych. Normalnie zawartość tę określa nie tyle *Deklaracja*, ile standardy rachunkowości, a w przypadku ich braku inne świadectwa ogólnie akceptowanej praktyki rachunkowości.

Według rozważanych ram, idea *true and fair view* stanowi (w Wielkiej Brytanii i Irlandii) fundamentalny i rozstrzygający test dla sprawozdań finansowych. Wywiera przemożny i bezpośredni wpływ na praktykę rachunkowości, konstytuuje także ośnowę i perspektywę dla wymagań formułowanych w standardach profesjonalnych i przepisach prawa – bez względu na stan umiejętności twórców standardów oraz prawodawców. Odnosi się to również do samych ram konceptualnych, które jako zbiór zasad wyższego rzędu mają za swą podstawę ideę *a true and fair view* [UK SoP, 1999, Introduction, par. 13].

Realizacja idei *a true and fair view* następuje przez pryzmat użyteczności informacji finansowej. Wybór rodzaju i jakości tej informacji oraz moment i sposób jej włączenia mają zmierzać ku osiągnięciu jej użyteczności [UK SoP, 1999, Chapter 3, Principles]. Jako cechy czyniące informację finansową użyteczną wymieniono:

a) materialność, którą uznano za cechę krytyczną dla użyteczności (tylko informacja materialna może być użyteczna, a przekazanie informacji niematerialnej może osłabiać użyteczność innych informacji);

- b) relewancję, która jest warunkowana wartością prognostyczną i wartością potwierdzającą (*confirmatory value*);
- c) wiarygodność, która jest warunkowana wiernością odwzorowania, neutralnością, niewystępowaniem materialnego błędu, kompletnością oraz rozważą;
- d) porównywalność, która jest warunkowana ujawnieniem i spójnością;
- e) zrozumiałość, która jest warunkowana sprawnością intelektualną użytkownika oraz agregacją i klasyfikacją.

5.4. ODZWIERCIEDLANIE REALNOŚCI WEDŁUG REGULACYJNYCH RAM KONCEPTUALNYCH

5.4.1. Podejście regulacyjnych ram konceptualnych do odzwierciedlania realności

Aby ustalić podejścia do sposobu i zakresu odzwierciedlania realności, FASB posługuje się analogiami do kartografii, fotografii i kinematografii¹¹. Przyjęcie pewnego podejścia w tym względzie jest niezbędne, gdyż sprawozdania ogólnego przeznaczenia nie są i nigdy nie będą sprawozdaniami do wszystkich celów [US SFAC 2, par. 23].

W kartografii mapa odzwierciedla cechy geograficzne odwzorowywanego terenu, wykorzystując do tego symbole niemające żadnego podobieństwa do realnego krajobrazu, a jednak przekazujące dużo więcej informacji o nim niż prosty opis. Analogicznie, napisy i liczby w sprawozdaniach finansowych przedstawiają „portret” podmiotu ekonomicznego oraz wielu jego relacji wewnętrznych i zewnętrznych bardziej rygorystycznie i z większą ilością informacji niż zwykły opis. Wszystkie mapy są właściwie mapami przeznaczenia, gdyż próba umieszczenia na „mapie do wszystkich celów” wszelkich dostępnych danych zakończy się jej niezrozumiałością. Zatem każda mapa jest faktycznie mapą specjalnego przeznaczenia, a mapy różnią się jedynie stopniem specjalizacji. Podobnie jest w przypadku sprawozdań finansowych – nawet sprawozdania ogólnego przeznaczenia mogą zaspokoić jedynie ograniczoną liczbę potrzeb informacyjnych ich użytkowników. W przypadku celów zarobkowych potrzeby te dotyczą głównie decydowania o tym, czy angażować pieniądze lub inne zasoby bądź kontynuować ich angażowanie w przedsiębiorstwo z nadzieją na przyszłą kompensatę lub zwrot, zwykle w postaci gotówki, choć czasami w postaci innych dóbr lub usług [US SFAC 2, par. 23, 24, 25].

¹¹ O analogii do kartografii mówiliśmy w rozdziale 1 w punkcie 1.2.2. Tutaj przypominamy jej istotę.

Przeprowadzone w poprzednim podrozdziale rozważania wykazały, że ujawnieniu powinny podlegać pozycja finansowa podmiotu ekonomicznego (podmiotu gospodarującego zasobami) oraz jej zmiany, uwarunkowania i kontekst. Sprawozdawczość finansowa koncentruje się na pozycji finansowej i jej zmianach. Składnikami pozycji finansowej są zasoby podmiotu należące do klasy aktywów oraz zasadne roszczenia do aktywów, wysuwane przez otoczenie podmiotu. Pozycja finansowa odzwierciedla, podobnie jak fotografia, stan bądź pozycję podmiotu ekonomicznego w określonym momencie czasu w zakresie aktywów i roszczeń do aktywów. Natomiast zamiany pozycji finansowej nawiązują, podobnie jak kinematograf, do zachodzących w czasie przepływów bądź zmian w aktywach i roszczeniach do aktywów [US SFAC 6, par. 20]. Stany i zmiany aktywów i roszczeń do nich są powiązane w ten sposób, że [US SFAC 6, par. 21]:

a) aktywa i roszczenia zmieniają się jedno pod wpływem drugich i zmiana jednych równa się zmianie drugich, zatem w danym momencie zawsze „aktywa = roszczenia do aktywów”;

b) wzrost (zmniejszenie) składnika aktywów nie może mieć miejsca bez zmniejszenia (wzrostu) innych składników aktywów lub bez korespondującego z nim wzrostu (zmniejszenia) w roszczeniach do aktywów, czyli zawsze „stan na początek okresu + zmiana w trakcie okresu = stan na koniec okresu”.

Oznacza to nierozłącznie wzajemne powiązanie stanów i zmian oraz odzwierciedlających je sprawozdań finansowych. W ewidencji zdarzeń w aktywach i roszczeniach do aktywów uwzględnia się owo powiązanie, stosując podwójny zapis.

Odzwierciedlenie pozycji finansowej podmiotu ekonomicznego i jej zmian wymaga odwzorowywania stanów i zmian aktywów i roszczeń do aktywów. W ramach owych stanów i ich zmian wyróżnia się pewne grupy, których odwzorowania tworzą klasy, stające się składnikami sprawozdań finansowych, ukazujących pozycję finansową i jej zmiany. Klasy te nazywane są elementami sprawozdań finansowych, a będące ich składnikami odwzorowania stanów i zmian aktywów oraz roszczeń do aktywów, a także same składniki aktywów i roszczeń do aktywów, nazywane bywają pozycjami [US SFAC 6, par. 5]. Przyporządkowanie pozycji danemu elementowi sprawozdania finansowego nie jest automatyczne i następuje w efekcie pomyślnego przebiegu sformalizowanego procesu oceny, zwanego uznaniem (*recognition*) [US SFAC 6, par. 143]. W procesie tym występują definicje elementów sprawozdań finansowych, pomiar oraz jakość jego rezultatu.

W dalszym ciągu przedstawimy, jak w wyróżnionych przez nas ramach konceptualnych ujęto elementy sprawozdań finansowych oraz włączenie do nich pomierzonych pozycji.

5.4.2. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w ramach konceptualnych US FASB

W ramach tych wyróżniono dziesięć elementów sprawozdań finansowych – siedem wspólnych dla przedsiębiorstw zarobkowych i dla organizacji niezarobkowych oraz trzy właściwe tylko przedsiębiorstwom zarobkowym. Elementy wspólne to: aktywa, zobowiązania, słuszne prawo (*equity* – przedsiębiorstwa zarobkowe) albo aktywa netto (*net assets* – organizacje niezarobkowe), przychody, koszty, zyski nadzwyczajne, straty nadzwyczajne. Elementy właściwe jedynie przedsiębiorstwom to: inwestycje ze strony właściciela, dystrybucje na rzecz właściciela oraz pełny dochód (*comprehensive income*). Elementów nie podzielono na odpowiadające pozycji finansowej i odpowiadające jej zmianie. Definicje wszystkich elementów przedstawiono w tabeli 5.3.

Uznanie określono jako proces formalnego zapisywania lub włączania pozycji do sprawozdania finansowego jednostki jako składnika aktywów, zobowiązań, przychodu, kosztu, czy innego elementu sprawozdań finansowych. Obejmuje ono przedstawienie pozycji za pomocą słów i liczb wraz z wprowadzeniem liczby do kwot ogółem sprawozdania finansowego [US SFAC 5, par. 6]. Kryteria uznania wywiedziono z charakterystyk jakościowych informacji, sformułowanych w US SFAC 2 [par. 61]. Pozycja i informacja o niej mogą być uznane, jeśli spełniają cztery podstawowe kryteria, z których każde ma uwzględniać ograniczenie „koszty – korzyści” i próg materialności [US SFAC 2, par. 63]. Kryteria uznania są następujące:

- spełnienie przez pozycję definicji elementu sprawozdania finansowego;
- mierzalność relewantnego (czyli ważkiego) atrybutu pozycji z wystarczającą wiarygodnością;
- relewancja pozycji, tj. jej zdolność wpływania na decyzję użytkownika;
- wiarygodność pozycji, tj. wierność odwzorowania, sprawdzalność i neutralność.

Kryterium spełnienia definicji elementu oznacza, że aby być uznanym, zasób musi spełniać definicję aktywów, a zobligowanie – definicję zobowiązań. Natomiast, aby być uznana za składnik pełnego dochodu, zmiana w słusznym prawie (*equity*) musi spełniać definicję przychodu, kosztu, zysku nadzwyczajnego bądź straty nadzwyczajnej [US SFAC 2, par. 65].

Kryterium mierzalności oznacza, że pozycja musi mieć jakiś ważki atrybut, który daje się wystarczająco wiarygodnie kwantyfikować za pomocą jednostki pieniężnej, przy czym mierzalność atrybutu pozycji musi być rozpatrywana łącznie z jej (tj. pozycji) relewancją i wiarygodnością. W amerykańskiej praktyce czasu formułowania ram konceptualnych FASB pozycje ujmowane w sprawozdaniach finansowych były mierzone według różnych atrybutów, w zależności od natury pozycji oraz relewancji i wiarygodności mierzonego atrybutu. Wykorzystywano wtedy pięć następujących atrybutów: koszt historyczny, koszt bieżący, bieżąca wartość rynkowa, wartość realizacji netto oraz

teraźniejsza (tj. zdyskontowana) wartość przyszłych przepływów pieniężnych [US SFAC 2, par. 66, 67]. Natomiast jako kwantyfikator atrybutów pozycji stosowano nominalną jednostkę pieniężną, którą także zalecono w ramach konceptualnych FASB jako skalę pomiarową [US SFAC 2, par. 70, 71] (patrz też zestawienie w tabeli 5.4). Pomiary mają być prowadzone w memoriałowej konwencji rachunkowości [US SFAC 6, par. 134, 139–141].

5.4.3. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w ramach konceptualnych IASB

Elementy sprawozdań finansowych podzielono na odpowiadające pozycji finansowej i odpowiadające wynikom [IASC/IASB, 1989, par. 49, 70]. Elementy pozycji finansowej to składnik aktywów, zobowiązanie i słuszne prawa (*equity*), zaś elementy wyników to dochód i koszty. Definicje elementów według IASB przedstawiono w tabeli 5.3.

Uznanie elementów sprawozdań finansowych zdefiniowano jako proces włączania do bilansu lub rachunku dochodu pozycji spełniających jednocześnie definicję elementu oraz kryteria uznania. Jako kryteria uznania wskazano:

- istnienie prawdopodobieństwa, że przyszłe korzyści ekonomiczne skojarzone z daną pozycją napłyną do podmiotu bądź odpłyną z niego;
- możliwość wiarygodnego pomierzenia kosztu bądź wartości danej pozycji,

przy czym spełnianie kryteriów uznania ma być rozważane w kontekście materialności i wzajemnego powiązania pozycji (podwójny zapis) [IASC/IASB, 1989, par. 82, 84].

Pomiar zdefiniowano jako proces określania kwoty monetarnej, z którą elementy sprawozdań finansowych mają być uznane oraz przeniesione do bilansu i rachunku dochodu [IASC/IASB, 1989, par. 99]. Pomiarowi poddawany jest atrybut elementu, nazwany bazą pomiaru, którą może być: koszt historyczny, koszt bieżący, wartość realizacji albo wartość teraźniejsza. Jako skalę pomiarową zastosowano kwantyfikator w postaci nominalnej albo stałej jednostki pieniężnej. [IASC/IASB CF, 1989, par. 81, 99, 100, 104, 110] (patrz też tabela 5.4). Pomiary mają być prowadzone z zastosowaniem memoriałowej bazy rachunkowości [IASC/IASB, 1989, par. 142].

5.4.4. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w nowozelandzkich ramach konceptualnych

W ujęciu nowozelandzkim elementy zdefiniowano szerzej – jako elementy raportów finansowych ogólnego przeznaczenia. Elementy dotyczące pozycji finansowej i wyniku finansowego nazwano elementami finansowymi. Elementy

pozycji finansowej to: aktywa, zobowiązania i słuszne prawo (*equity*), zaś elementy wyniku finansowego to przychody i koszty. Niefinansowe elementy raportu finansowego to elementy odnoszące się do wyników usługowych, ujawniające stopień realizacji zamierzeń usługowych. Jako elementy niefinansowe wyspecyfikowano: wejścia (*inputs*), wyjścia (*outputs*) i skutki (*outcomes*). Definicje elementów raportów finansowych zestawiono w tabeli 5.3 [NZ SoC, 1993, par. 7.7, 7.8, 7.10, 7.11, 7.15–7.17, 7.19, 7.20, 7.22, 7.23, 8.1–8.4].

Kryteria uznania elementów sformułowano następująco [NZ SoC, 1993, par. 7.9, 7.14, 7.18, 7.22, 7.14, 8.5]:

- 1) Składnik aktywów będzie uznany wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) jest prawdopodobne, że potencjał usługowy bądź przyszłe pożytki ekonomiczne zawarte w tym składniku aktywów będą realizowalne;
 - b) ze składnikiem tym jest związany koszt albo inna dająca się wiarygodnie pomierzyć wartość.
- 2) Zobowiązanie będzie uznane wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) jest prawdopodobne, że przyszłe poświęcenie potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych stanie się wymagalne;
 - b) kwota zobowiązania może być wiarygodnie pomierzona.
- 3) Kryteria uznania aktywów i zobowiązań są jednocześnie kryteriami uznania słusznych praw.
- 4) Przychody powinny być uznane wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) jest prawdopodobne, że wystąpi napływ lub inne zwiększenie (bądź oszczędność) potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych;
 - b) napływ lub inne zwiększenie (bądź oszczędność) potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych może być wiarygodnie pomierzony.
- 5) Koszty powinny być uznane wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) jest prawdopodobne, że wystąpi skutkujące w zmniejszeniu aktywów lub zwiększeniu zobowiązań spożycie bądź ubytek potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych;
 - b) spożycie bądź ubytek potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych mogą być wiarygodnie pomierzone.
- 6) Element niefinansowy powinien być włączony do raportu, jeśli:
 - a) pozycja ma stosowną bazę pomiaru;
 - b) może być wiarygodnie pomierzony.

Pomiar finansowy zdefiniowano jako proces określania kwot monetarnych, w których elementy finansowe mają być uznane. Atrybut elementu finansowego poddawany pomiarowi nazwano bazą pomiaru. Wymieniono następujące bazy pomiaru: koszt historyczny, koszt bieżący, wartość realizacji, wartość teraźniejsza (bieżąca) [NZ SoC, 1993, par. 9.1, 9.2].

Pomiar niefinansowy zdefiniowano jako proces określania kwantytatywnych odwzorowań niefinansowych elementów raportów finansowych ogólnego przeznaczenia. Wymaga on ustalenia bazy pomiaru, czyli mierzalnego atrybutu elementu niefinansowego. Wybór bazy pomiaru zależy od natury pozycji i zwykle obejmuje wymiary ilości, jakości, lokalizacji i czasu. [NZ SoC, 1993, par. 9.12].

Pomiar finansowy ma być prowadzony według memoriałowej bazy rachunkowości [NZ SoC, 1993, par. 5.1, 5.5]. Bazy pomiaru i skale pomiarowe nowozelandzkich ram koncepcyjnych zestawiono w tabeli 5.4.

5.4.5. Elementy sprawozdań finansowych, uznanie i pomiar w brytyjskich ramach koncepcyjnych

W brytyjskich ramach koncepcyjnych wyróżniono siedem elementów sprawozdań finansowych, dzieląc je na odpowiadające bilansowi, odpowiadające rachunkowi wyniku finansowego (bez sposobu rachunku) i odpowiadające zaangażowaniom właścicielskim. Pierwsze to aktywa, zobowiązania i udział właścicielski, drugie to zyski i straty, zaś trzecie – to wniesienia ze strony właścicieli oraz dystrybucje na ich rzecz. Definicje tych elementów zestawiono w tabeli 5.3 [UK ASB SoP, 1999, Chapter 4, Principles oraz par. 4.2].

Wpływ transakcji i innych zdarzeń na elementy finansowe powinien być uznany, jeśli istnieje wystarczające świadectwo, że powstał nowy składnik aktywów lub powstało nowe zobowiązanie, albo coś zostało dodane do istniejącego składnika bądź zobowiązania, oraz że ów nowy składnik, nowe zobowiązanie czy też nowy dodatek może być zmierzony za pomocą jednostki pieniężnej z dostateczną wiarygodnością [UK ASB SoP, 1999, Chapter 5, Principles].

Pomiar zdefiniowano jako ustalenie liczby jednostek pieniężnych, właściwej danej bazy pomiaru. Bazą pomiaru ma być atrybut aktywów lub zobowiązań. Wskazano dwa takie atrybuty, tj. koszt historyczny i wartość bieżącą. Bazą pomiaru danej pozycji ma być baza najlepiej realizująca cel sprawozdań finansowych i wymogi cech jakościowych informacji finansowej, z uwzględnieniem natury rozważanych aktywów i zobowiązań oraz towarzyszących okoliczności [UK ASB SoP, 1999, Chapter 6, Principles].

Przyjmuje się *implicite*, że pomiary będą prowadzone w memoriałowej konwencji rachunkowości [UK ASB SoP, 1999, par. 6.10]. Bazy pomiaru i skale pomiarowe według brytyjskich ram koncepcyjnych zestawiono w tabeli 5.4.

Tabela 5.3. Definicje elementów sprawozdań i raportów finansowych ogólnego przeznaczenia według regulacyjnych ram konceptualnych

US FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statements	IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	NZ 1993 Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting	UK 1999 Statement of Principles for Financial Reporting
1	2	3	4
1. Aktywa są prawdopodobnymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi uzyskiwanymi lub kontrolowanymi przez dany podmiot w rezultacie przeszłych transakcji lub zdarzeń [tamże, par. 25].	1. Składnik aktywów jest zasobem kontrolowanym przez podmiot w rezultacie przeszłych zdarzeń, rokującym na wpływ do podmiotu przyszłych korzyści ekonomicznych [tamże, par. 49a].	1. Aktywa są potencjałem usługowym lub przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, kontrolowanymi przez podmiot w rezultacie przeszłych transakcji bądź innych zdarzeń [tamże, par. 7.7].	1. Aktywa są prawami bądź innym dostępem, do przyszłych korzyści ekonomicznych kontrolowanymi przez podmiot w rezultacie przeszłych transakcji lub zdarzeń [tamże, Chapter 4, s. 45].
2. Zobowiązania są prawdopodobnymi przyszłymi poświęceniami korzyści ekonomicznych, wyrosłymi z obecnych zobligowań danego podmiotu co do przyszłego transferu aktywów do innego podmiotu bądź świadczenia mu usług, powstałymi w rezultacie przeszłych transakcji lub zdarzeń [tamże, par. 35].	2. Zobowiązanie jest aktualnym zobligowaniem podmiotu wyrosłym z przeszłych zdarzeń, uregulowanie którego rokuje na wypływ z przedsiębiorstwa zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne [tamże, par. 49b].	2. Zobowiązania są przyszłymi poświęceniami dla innych podmiotów potencjału usługowego lub przyszłych korzyści ekonomicznych, które podmiot jest aktualnie zobligowany ponieść w rezultacie przeszłych transakcji bądź innych zdarzeń [tamże, par. 7.9].	2. Zobowiązania są zobligowaniami podmiotu do transferu korzyści ekonomicznych w rezultacie przeszłych transakcji lub zdarzeń [tamże, Chapter 4, s. 46].
3. Słuszne prawo (<i>equity</i>) bądź aktywa netto (<i>net assets</i>) to resztowy udział w aktywach podmiotu, pozostający po potrąceniu zobowiązań [tamże, par. 49].	3. Słuszne prawo (<i>equity</i>) jest resztowym udziałem w aktywach podmiotu, pozostającym po potrąceniu wszystkich zobowiązań [tamże, par. 49c].	3. Słuszne prawo (<i>equity</i>) jest resztowym udziałem w aktywach podmiotu, pozostającym po jego wszystkich zobowiązaniach [tamże, par. 7.15].	3. Udział właścicielski (<i>ownership interest</i>) jest kwotą resztową ustalaną poprzez potrącenie wszystkich zobowiązań podmiotu z całości jego aktywów [tamże].
4. Inwestycje ze strony właściciela są zwiększeniami słusznego prawa danego podmiotu zarobkowego, wynikłymi z transferu do niego z innych podmiotów czegoś wartościowego w celu uzyskania bądź powiększenia udziału właścicielskiego w nim (lub słusznym do niego praw).	4. Dochody (<i>income</i>) są zwiększeniami korzyści ekonomicznych w trakcie okresu rachunkowości, w formie napływów albo wzmocnień aktywów bądź zmniejszeń zobowiązań, skutkującymi zwiększeniem słusznego prawa (<i>equity</i>) z tytułów innych niż związanych z partycypującymi w owym prawie [tamże, par. 70a].	4. Przychody są napływami lub innymi wzmocnieniami bądź oszczędnościami w wpływie, potencjału usługowego lub przyszłych korzyści ekonomicznych w postaci zwiększeń aktywów lub redukcji zobowiązań podmiotu, z tytułów innych niż wywołanych wniesieniami przez właścicieli, skutkującymi zwiększeniem słusznego prawa (<i>equity</i>) w trakcie okresu sprawozdawczego [tamże, par. 7.19].	4. Zyski (<i>gains</i>) są zwiększeniami w udziale właścicielskim, niewynikające z wniesień ze strony właścicieli [tamże].

Tabela 5.3 (cd.)

1	2	3	4
5. Dystrybucje do właściciela są zmniejszeniami słusznego prawa danego przedsiębiorstwa zarobkowego, wynikłymi z dokonywania przez nie transferu aktywów do właścicieli, świadczenia im usług lub zaciągania u nich zobowiązań.	5. Koszty (<i>expenses</i>) są zmniejszeniami korzyści ekonomicznych w trakcie okresu rachunkowości, w formie odpływów lub uszczerpków aktywów bądź zaciągnięć zobowiązań, skutkującymi zmniejszeniem słusznego prawa (<i>equity</i>) z tytułów innych niż związanych z partycypującymi w owym prawie [tamże, par. 70b].	5. Koszty (<i>expenses</i>) są konsumpcjami lub stratami potencjału usługowego lub przyszłych korzyści ekonomicznych w postaci zmniejszeń aktywów lub zwiększeń zobowiązań podmiotu, z tytułów innych niż wywołane dystrybucjami na rzecz właścicieli, skutkującymi zmniejszeniem słusznego prawa (<i>equity</i>) w trakcie okresu sprawozdawczego [tamże, par. 7.22].	5. Straty (<i>losses</i>) są zmniejszeniami w udziale właścicielskim, niewynikające z dystrybucji na rzecz właścicieli [tamże].
6. Pełny dochód (<i>comprehensive income</i>) to zmiana w danym okresie słusznego prawa przedsiębiorstwa zarobkowego spowodowana transakcjami i innymi zdarzeniami oraz splotami wydarzeń, poza zdarzeniami i okolicznościami wywołanymi przez właściciela. <i>Uwaga:</i> Pełny dochód zależy od przyjętej koncepcji utrzymania kapitału (finansowego albo fizycznego) [tamże, par. 70, 71].	<i>Uwaga:</i> Preparacja sprawozdań finansowych wymaga przyjęcia koncepcji utrzymania kapitału. Założyć można utrzymanie kapitału finansowego albo kapitału fizycznego [tamże, par. 102–110].	<i>Uwaga:</i> Ustalenie wyniku za okres wymaga jednoznacznej koncepcji utrzymania kapitału. Korekty z tytułu utrzymania kapitału korekty kapitału podmiotu, czynione według pewnych modeli rachunkowości, w celu uwzględnienia skutków zmiany cen w zakresie aktywów i zobowiązań podmiotu [tamże, par. 30, 31].	6. Wniesienia ze strony właścicieli są zwiększeniami w udziale właścicielskim, wynikającymi z transferu ze strony właścicieli występujących w roli właściciela [tamże].
7. Przychody są napływami bądź innymi wzmocnieniami aktywów podmiotu albo regulacjami jego zobowiązań (bądź kombinacjami obydwu), występującymi w toczących się operacjach o większym lub kluczowym znaczeniu, w związku z dostawą lub produkcją dóbr, świadczeniem usług bądź inną działalnością [tamże, par. 78].		6. Wejścia (<i>inputs</i>) są zasobami użytymi do produkcji dóbr i usług, będących wyjściami podmiotu raportującego [tamże, par. 8.2].	7. Dystrybucje na rzecz właścicieli są zmniejszeniami w udziale właścicielskim, wynikającymi z transferu na rzecz właścicieli występujących w roli właściciela [tamże].
8. Koszty (<i>expenses</i>) są wypływami bądź innymi zużyciami aktywów albo zaciąganiem zobowiązań (lub kombinacjami obydwu), występującymi w toczących się operacjach o większym lub kluczowym znaczeniu, w związku z dostawą lub produkcją dóbr, świadczeniem usług lub prowadzeniem innej działalności [tamże, par. 80].		7. Wyjścia (<i>outputs</i>) są dobrami i usługami wytwarzanymi przez raportującą jednostkę [tamże, par. 8.3].	<i>Uwaga:</i> Ustalenie rachunkowościowego zysku wymaga jednoznacznej koncepcji utrzymania kapitału. W ramach konceptualnych zakłada się utrzymanie kapitału finansowego oraz korekty z tytułu zmian cen [tamże, s. 89–90, par. 6.39–6.40].

Tabela 5.3 (cd.)

1	2	3	4
9. Zyski nadzwyczajne (<i>gains</i>) są zwiększeniami w słusznych prawach (aktywach netto) z tytułu peryferialnych bądź incydentalnych transakcji podmiotu oraz z tytułu wszelkich innych zdarzeń i okoliczności wpływających na podmiot, za wyjątkiem pochodzących z przychodów bądź inwestycji ze strony właściciela [tamże, par. 82].		8. Skutki (<i>outcomes</i>) to oddziaływanie na społeczność lub konsekwencje dla niej, wynikające z istnienia i operacji podmiotu raportującego [tamże, par. 8.4].	
10. Straty nadzwyczajne (<i>losses</i>) są zmniejszeniami w słusznych prawach (aktywach netto) z tytułu peryferialnych bądź incydentalnych transakcji podmiotu oraz z tytułu wszelkich innych zdarzeń i okoliczności wpływających na podmiot, za wyjątkiem pochodzących z kosztów spowodowanych przez właściciela i dystrybucji na jego rzecz [tamże, par. 83].			

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [US SFAC 6, 1985], [IASB/IASB CF, 1989], [NZ SoC, 1993], [UK ASB SoP, 1999].

Tabela 5.4. Mierzalne atrybuty pozycji elementów sprawozdań finansowych i skala ich pomiaru według regulacyjnych ram konceptualnych

US FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 <i>Elements of Financial Statements</i>	IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	NZ 1993 Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting	UK 1999 Statement of Principles for Financial Reporting
1	2	3	4
I. Atrybuty finansowe	I. Atrybuty finansowe	I. Atrybuty finansowe	I. Atrybuty finansowe
1. Koszt historyczny 2. Koszt bieżący 3. Bieżąca wartość rynkowa, 4. Wartość realizacji netto 5. Teraźniejsza (zdyskontowana) wartość przyszłych przepływów pieniężnych	1. Koszt historyczny 2. Koszt bieżący 3. Wartość realizacji 4. Wartość teraźniejsza	1. Koszt historyczny 2. Koszt bieżący 3. Wartość realizacji 4. Wartość teraźniejsza	1. Koszt historyczny 2. Wartość bieżąca

Tabela 5.4 (cd.)

1	2	3	4
II. Atrybuty niefinansowe	II. Atrybuty niefinansowe	II. Atrybuty niefinansowe	II. Atrybuty niefinansowe
–	–	1. Ilość 2. Jakość 3. Lokalizacja 4. Czas	–
III. Skala pomiarowa	III. Skala pomiarowa	III. Skala pomiarowa	III. Skala pomiarowa
1. Nominalna jednostka pieniężna	1. Nominalna bądź stała jednostka pieniężna	1. Nominalna bądź stała jednostka pieniężna (dla atrybutów finansowych) 2. Skale niepieniężne (dla atrybutów niefinansowych)	1. Nominalna bądź stała jednostka pieniężna

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [US SFAC 6, 1985, par. 67, 71, 72], [IASB/IASB CF, 1989, par. 81, 99, 100, 104, 110], [NZ SoC, 1993, par. 9.1, 9.2, 9.3, 9.12], [UK ASB SoP, 1999, Chapter 6, Principles oraz par. 6.40–6.42].

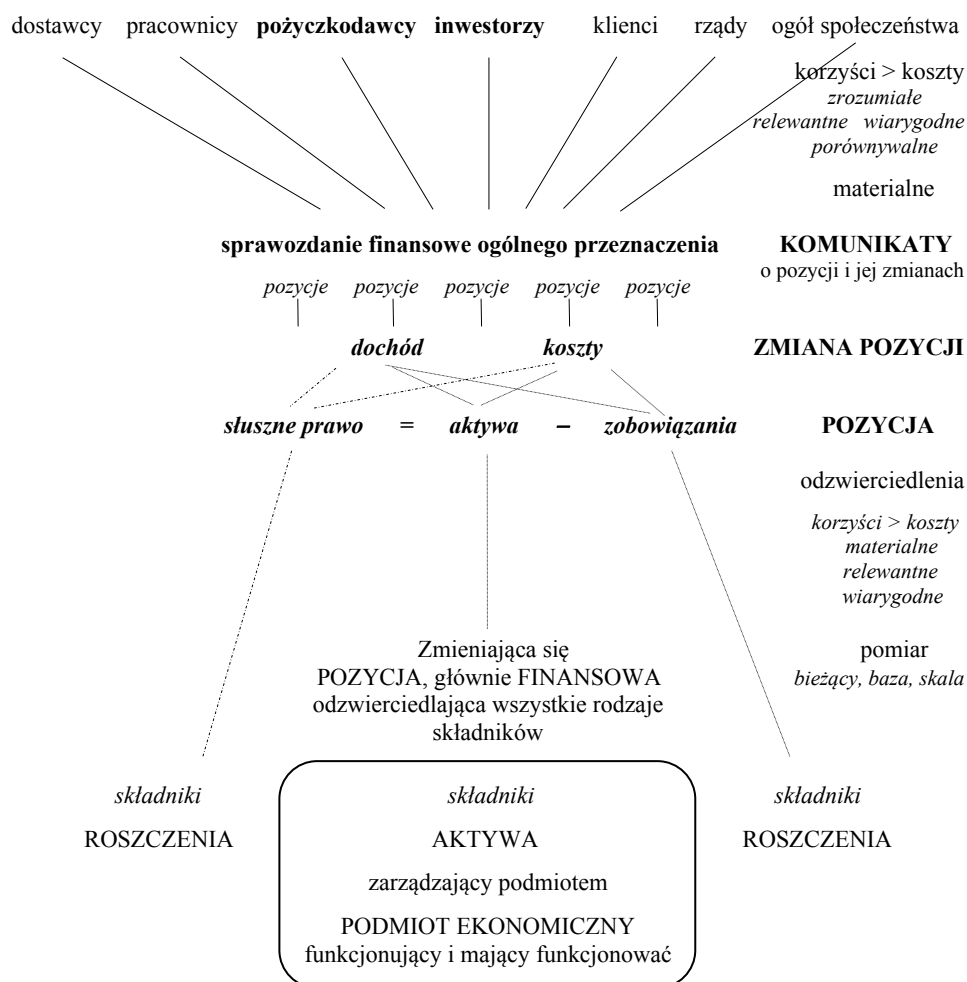
5.5. UOGÓLNIANY WZÓR STRUKTURY ODZWIERCIEDLENIA I UJAWNIANIA REALNOŚCI WEDŁUG REGULACYJNYCH RAM KONCEPTUALNYCH

Rozważania przeprowadzone w niniejszym rozdziale oraz analizy struktur z załącznika 2. pozwalają stwierdzić, że regulacyjne ramy konceptualne kręgu angloamerykańskiego są zbudowane według jednego schematu strukturalnego, wywodzącego się z ram konceptualnych FASB. Schemat ten zawiera także wzór odzwierciedlenia i ujawniania aspektu pewnego fragmentu realności. Owym fragmentem jest teliczny podmiot, gospodarujący zasobami ekonomicznymi w zmiennym otoczeniu i wzbudzający zainteresowanie różnych kręgów osób, zaś aspektem – zmieniający się stan jego wyrażalnych w pieniądzu zasobów i roszczeń do nich. Tego rodzaju podmiot nazywany jest podmiotem ekonomicznym, zaś jego stan – pozycją finansową w danym miejscu i w danym czasie. Powtarzające się w regulacyjnych ramach konceptualnych komponenty związane z ujawnianiem i odzwierciedleniem można potraktować jako regularności będące konstytutywnymi elementami ogólnego wzoru ujawniania i odzwierciedlenia. Występują dwie kategorie takich regularności, tj.:

- 1) regularności ontologiczne, czyli obiekty ontologiczne:
 - a) podmiot ekonomiczny i jego komponenty (zasoby i roszczenia do nich);
 - b) sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia i ich komponenty (aktywa, zobowiązania, słuszne prawo, dochód, koszty);
 - c) użytkownicy sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia;
 - d) pomiar;
- 2) regularności epistemologiczne, czyli cechy obiektów ontologicznych:
 - a) pozycja finansowa podmiotu ekonomicznego i atrybuty jej komponentów;
 - b) zrozumiałość, korzystność, materialność, relewancja, wiarygodność i porównywalność sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia i ich komponentów;
 - c) dotychczasowa wiedza i zdolności użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia;
 - d) baza pomiaru, skala pomiarowa oraz korzystność, materialność, relewancja, wiarygodność pomiaru.

Owe regularności oraz wyspecyfikowane we wcześniejszych punktach niniejszego rozdziału relacje między nimi pozwalają na wyabstrahowanie struktury odzwierciedlania i ujawniania realności, zawartej w regulacyjnych ramach konceptualnych. Wyabstrahowany przez nas wzór takiej struktury przedstawiamy na schemacie 5.6.

Sformułowanie uogólnionego wzoru struktury odzwierciedlania i ujawniania realności według regulacyjnych ram konceptualnych prowadzi do kwestii relacji pomiędzy tym wzorem a strukturą odwzorowywanego fragmentu i aspektu realności. Ustalenie tej struktury byłoby dopełnieniem imperatywnych komponentów przedstawionego na schemacie 2.12 systemu sprawozdawczości finansowej. Wprowadzałoby bowiem do niego obligujący wzór obejmowanego świata, który spełniałby także funkcję ramy odniesienia dla teorii sprawozdawczości finansowej. Sformułowaniem takiego wzoru zajmiemy się w następnym rozdziale.

Schemat 5.6. Uogólniony wzór struktury odzwierciedlenia i ujawniania realności według regulacyjnych ram konceptualnych

Źródło: Opracowanie własne.

6. Wzory odniesienia ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej

Porównanie sformułowanego w poprzednim rozdziale uogólnionego wzoru struktury odzwierciedlania i ujawniania realności według regulacyjnych ram konceptualnych (schemat 5.6) z imperatywnymi składnikami systemu sprawozdawczości finansowej, przedstawionymi w rozdziale 2 na schemacie 2.12 ukazuje, że regulacyjne ramy konceptualne zawierają trzy z czterech imperatywnych komponentów systemu sprawozdawczości finansowej. Określają one mianowicie:

- 1) teorię sygnalizacji, czyli ramy konceptualne jako trzeci poziom teorii;
- 2) zbiory sygnałów i ich kontekst, czyli raport finansowy i jego komponenty;
- 3) sygnały, czyli elementy sprawozdań finansowych.

Definicje sygnałów są pojęciami wyklarowanymi z łańcucha symbolicznego odzwierciedlania realności (rozdział 3, schemat 3.2). Zatem odzwierciedlenie wymaga jeszcze proceduryzacji wyklarowanych pojęć pod kątem pomiaru i jego realizacji. W systemie sprawozdawczości finansowej proceduryzacja przybiera postać stanowienia standardów, zaś pomiar obejmuje kwantyfikację i uznanie.

Brakuje zatem czwartego z imperatywnych komponentów systemu sprawozdawczości finansowej, tj. wzoru obligującego, który jednocześnie stanowiłby ramę odniesienia (*a frame of reference*) dla teorii sygnalizacji, czyli także dla regulacyjnych ram konceptualnych. Brak tego wzoru powoduje, że realność symuluje się za pomocą elementów sprawozdań finansowych, które *de facto* są odwzorowaniem realnych atrybutów systemowych podmiotu ekonomicznego.

Rozważania nad sformulowaniem takiego wzoru rozpoczniemy od spojrzenia z perspektywy systemów na fragment realności obejmujący podmioty ekonomiczne. Dotychczas oglądaliśmy ten fragment przez pryzmat systemu działania społecznego i właściwego temu systemowi działania komunikacyjnego. To podejście systemowe zachowujemy, w czym wspierają nas poglądy Talcotta Parsonsa i ustalenia FASB.

Parsons jest zdania, że w sensie „empirycznym systemy społeczne stworzone są jako systemy otwarte, zaangażowane w skomplikowane procesy wymiany z otaczającymi systemami” [Parsons 1961, s. 366]. Podobny sąd w odniesieniu do natury podmiotu ekonomicznego wyrażono w szóstej deklaracji konceptualnej FASB. Wyrażnie uznaje się go tam za system otwarty, o czym świadczą stwierdzenia, że „zarówno przedsiębiorstwa zarobkowe, jak i organizacja

nie-dla-zysku są w istocie procesorami zasobów czy aktywów” oraz że „otrzymują [one] potrzebne im zasoby z różnych źródeł. Przedsiębiorstwa zarobkowe i niektóre organizacje nie-dla-zysku sprzedają wyprodukowane przez siebie dobra i usługi za gotówkę lub za roszczenia do gotówki. Jedne i drugie kupują dobra i usługi za gotówkę lub poprzez zobowiązanie się do zapłaty gotówki. Przedsiębiorstwa zarobkowe otrzymują [także] zasoby z inwestycji wnoszonych przez właścicieli, natomiast organizacje nie-dla-zysku powszechnie otrzymują znaczne ilości zasobów od ofiarodawców, którzy nie oczekują ani spłaty, ani korzyści ekonomicznych proporcjonalnych do dostarczonych zasobów. Kontrybucje te są znaczącym źródłem dla wielu organizacji nie-dla-zysku, lecz niewiele znaczą w przypadku innych organizacji nie-dla-zysku i większości przedsiębiorstw zarobkowych” [US SFAC 6, 1985, par. 11, 12].

6.1. FILOZOFIA ŚWIATA PODMIOTÓW EKONOMICZNYCH

Upatrując źródeł strukturalnego wzoru oparcia dla systemu sprawozdawczości finansowej zwracamy się w stronę podmiotów ekonomicznych (czyli podmiotów gospodarujących rzadkimi zasobami). Doktrynę filozoficzną ukierunkowaną na organizacje przedstawił pod koniec XX w. profesor Leszek Krzyżanowski [Krzyżanowski 1992]. Rozszerzymy ją tutaj na wszelkie podmioty ekonomiczne, traktując organizacje jako szczególny ich rodzaj.

Rozważając istotę świata podmiotów ekonomicznych można wybierać pomiędzy trzema równoważnymi (choć wykluczającymi się) doktrynami ontologicznymi, którymi są: reizm, ewentyzm i procesualizm. Ponieważ jednak żadna z nich w czystej postaci nie jest w pełni odpowiednia do opisu tego świata, Krzyżanowski stworzył koncepcję dualistycznej teorii bytu. Kategoriami podstawowymi (indywiduami w sensie ontologicznym) są w niej rzeczy i oddziaływania między nimi. W dalszym ciągu rozważań przedstawimy wątki tej koncepcji, istotne z punktu widzenia wydobywania systemowego aspektu świata podmiotów ekonomicznych (za: [Nowak 1998a, s. 17–22]). Zastąpimy przy tym używaną w dualistycznej teorii bytu nazwę „przedmiot” nazwą „obiekt” i będziemy rozumieć go tak samo, jak przedmiot, czyli jako coś, co da się wyodrębnić i opisać.

6.1.1. Natura bytów

Przyjmuje się, że świat realny jest wielością *obiektów realnych*, których inherentnymi atrybutami są: czasowość, przestrzenność i zmienność. Zawartość materialna obiektu realnego jest w każdej chwili bytowo pełna, nawet jeśli nie daje się do końca zbadać. Obiekty realne będące składnikami świata realnego są

zawsze zależne od innych obiektów realnych, z którymi wchodzą w związki przyczynowe. Swoistym momentem bytowym obiektu realnego jest bytowa samoistość-niesamoistość. Jeśli obiekty realne muszą współistnieć w obrębie jednej i tej samej całości z jakimś innym obiektem realnym, to określane są jako bytowo niesamodzielne.

Wśród samodzielnych bytowo obiektów realnych szczególnym ich rodzajem są **oddziaływania**, zachodzące między dwoma lub więcej obiektami realnymi. Polegają one na konkretnym, a więc określonym fizycznie, przestrzennie i czasowo przekazywaniu substancji, energii lub informacji¹. Ich skutkiem są zmiany we wzajemnie oddziałujących na siebie obiektach, polegające na uzyskiwaniu przez nie określonych cech własnych, czyli **właściwości (własności)**. Oddziaływania generują złożoność i zmienność oraz jedność i uporządkowanie świata realnego.

Od obiektów realnych należy odróżnić **obiekty konceptualne** czyli obiekty pochodne bytowo od realnych jednostek ludzkich. Obiekty te, w kontekście prezentowanej koncepcji, są niesamoistne, bowiem ich nośnikami są obiekty realne, będące trwałymi wytworami kultury, co z kolei oznacza ich niesamodzielność bytową. Obiekty konceptualne powstają w rezultacie swoistego odrywania się wytworów intelektu od samych aktów kreacji. Z reguły są one narzędziem jakościowej analizy obiektów realnych. Obiekty konceptualne bywają upostaciowione i utrwalone w obiektach kultury materialnej. O ile obiekty realne są w pełni uposażone materialnie (konkretne), o tyle obiekty konceptualne są wyabstrahowane, uschematyzowane i zawsze niedookreślone w swej zawartości treściowej. Obiekty nadające się do zaspokajania potrzeb nazwiemy **zasobami**, przy czym przez zaspokajanie potrzeb rozumiemy używanie innych obiektów do podtrzymywania istnienia.

Od oddziaływań między obiektami należy odróżnić **stosunki** między nimi. Oddziaływania realnie zachodzą między obiektami realnymi, zaś stosunki są orzekane pomiędzy obiektami w sensie epistemologicznym (poznawczym). Członami stosunku mogą zatem być rzeczy, procesy, zdarzenia, ich własności oraz zbiory, a także obiekty konceptualne, oddziaływania i same stosunki. Oddziaływania i stosunki są podstawowymi typami relacji, którą uważa się za niedefiniowalną. Stosunek można wyróżnić ze względu na jakiekolwiek kryterium uporządkowania logicznego. „Produktem” stosunku jest własność (cecha) względna. Zatem z racji orzeczenia stosunku jego członowie nie zmieniają żadnej z jakości realnych.

Wszystko, co istnieje, jest nazywane bytem w znaczeniu uniwersalnym, czyli uniwersum bytowym. Składa się ono ze sfery realnej i konceptualnej. Każda z nich jest wielością (odpowiednio) obiektów realnych albo konceptual-

¹ Według teorii względności, maksymalna prędkość rozchodzenia się oddziaływań nie może być większa od prędkości światła, czyli od 300 000 kilometrów na sekundę.

nych. Byt w znaczeniu realnym to świat realny, czyli realność. W świecie realnym sieć związków przyczynowych jest pełna i rozstrzyga o jego jedności i uporządkowaniu. Obiekty realne konstytuujące realność i realność sama są złożone i zmienne. Kompozycję uniwersum należy postrzegać w ten sposób, że nad sferą realną nadbudowana jest sfera konceptualna. Stanowią one swoistą jedność. Rozważając zatem jakiś wycinek realności, wyodrębniamy związany z nim fragment sfery konceptualnej. Przyjmuje się, że realność jest złożona trójpoziomowo względem każdego obiektu realnego². Jakikolwiek obiekt realny ma więc swoje przedmiotowe składniki, będące obiektami bezpośrednio niższego rzędu, a jednocześnie sam jest składnikiem pewnego obiektu z bezpośrednio wyższego rzędu (poziomu) strukturalnego³.

Zaznaczmy, że choć Krzyżanowski nie rozróżnia wprost pierwszej rzeczywistości, czyli realności, od drugiej, czyli realności odczuwanej i poznawanej, to jego koncepcja uniwersum oraz koncepcja dwóch rzeczywistości nie są sprzeczne. To, co w koncepcji dwóch rzeczywistości nazywane jest drugą rzeczywistością, w koncepcji Krzyżanowskiego funkcjonuje jako przedmioty w sensie epistemologicznym i relacje w sensie epistemologicznym.

6.1.2. Postacie bytów

Obiekt złożony może być ujmowany w trzech niezależnych kategoriach, którymi są:

- **całość**, jeśli jego składniki są związane stosunkami inkluzji;
- **kompleks**, jeśli jego składniki są związane stosunkami komplementarności;
- **system**, jeśli jego składniki są związane stosunkami porządku.

Wielość obiektów stanowiących całość to **zbiór kolektywny** albo kolekcja. Natomiast zbiór relacji określonych na zbiorze dowolnych obiektów wyróżnio-

² Ujęcie takie jest podstawą analiz działania struktur biologicznych i ekologicznych, gdzie bywa nazywane redukcjonizmem hierarchicznym. Dawkins zauważa, że „redukcjonista hierarchiczny wyjaśnia obiekty złożone (na dowolnym poziomie w hierarchii organizacji) w kategoriach elementów znajdujących się tylko o szczebel niżej, elementów na ogół tak skomplikowanych, że i one wymagają dalszej redukcji do swych części składowych, i tak dalej”. Przy czym „wyjaśnienia odpowiednie na wyżej położonych szczeblach hierarchii są całkiem odmienne od wyjaśnień właściwych dla poziomów głębszych”. Zatem działanie wszelkiego typu obiektów złożonych wyjaśniać trzeba „w kategoriach interakcji między ich częściami składowymi, pojmowanymi jako kolejne warstwy w hierarchii” (por. [Dawkins s. 37–40]). Są to stwierdzenia istotne z punktu widzenia sprawozdawczości podmiotów ekonomicznych złożonych z innych podmiotów ekonomicznych.

³ Z założenia tego wynika, że w skład danego przedmiotu nie mogą wchodzić elementy jego elementów. Relacja inkluzji przedmiotowej jest więc nieprzechodnia, ale elementy elementów przedmiotu tworzą jego strukturę głęboką.

nych w ramach poznawczych to **struktura**. Wobec tego przy wyodrębnianiu systemu z pewnego obiektu należy najpierw zadać określoną relację, a następnie za pomocą tej relacji wyznaczyć zbiór składników, który ukonstruuje system. Zatem coś, co jest systemem według jednej relacji, nie musi nim być według innej.

Wyraźnie trzeba rozróżnić strukturę i system. Struktura jest sumą pewnych relacji określonych na zbiorze czegoś, co wyróżniono w obiekcie badań ze względu na cel poznania. Sieć tych relacji (oddziaływań i stosunków) rozpięta jest na składnikach, które stanowią podłoże (substrat) struktury i wyznaczają jej zakres. Natomiast w przypadku systemu, który jest definiowany jako zbiór składników wyróżnionych w danym obiekcie ze względu na zachodzące między nimi relacje, nacisk jest położony na składniki właśnie. Granice systemu są więc wyraziste, zaś granice struktury – rozmyte. Nie jesteśmy bowiem w stanie ogarnąć wszystkich relacji zachodzących pomiędzy wyróżnionymi składnikami, mimo iż sam obiekt jest konkretny, czyli ma określoność fizyczną (bądź psychofizyczną), czasową i przestrzenną, którą zyskuje dzięki relacjom.

6.1.3. Cechy bytów

Z perspektywy systemowości świata podmiotów ekonomicznych równie ważne, jak same obiekty są ich **cechy**. Poznać bowiem chcemy nie tylko to, czym obiekty są, ale przede wszystkim, jakie są, czyli jakie mają cechy. Cecha jest tym, co orzeka się o obiekcie, odpowiadając na pytanie, jaki on jest. Cecha może być albo własnością, albo właściwością (cechą) względną, orzeczoną za względu na pewien stosunek. Własności mogą być bezwzględnie własne bądź nabyte na skutek oddziaływań (emergenty). Zatem w sytuacji poznawczej szczególnie istotna jest skutkowość oddziaływań, czyli ich jakość, intensywność, zasięg i siła kształtowania własności. Podobnie jest w przypadku stosunków – ważniejsze jest to, co one wyrażają, niż to, jakie są.

Zbiór cech danego obiektu w pewnej chwili to **stan** tegoż obiektu w tejże chwili⁴. **Zmiana** jest „różnicą” pomiędzy dwoma stanami. Zgodnie z przyjętymi założeniami, zmianom mogą ulegać tylko własności. Przyczyną zmian są bowiem oddziaływania. Mogą one zachodzić albo wewnątrz obiektu (między jego elementami, czyli w strukturze właściwej bądź w strukturze głębokiej), albo na zewnątrz. Wyróżnić trzeba zmianę ilościową i jakościową.

⁴ Jeśli uwzględnić również strukturę, to przez stan przedmiotu w danej chwili rozumieć należy jego pełną charakterystykę, czyli wszystko to, co w przedmiocie wyróżnione zostało ze względów poznawczych.

Elementarna zmiana jakościowa danego obiektu od pewnej chwili początkowej do chwili uznanej za końcową ze względu na rozpatrywaną własność, to różnica między wyróżnionymi stanami tegoż obiektu w tych chwilach, rozpatrywanymi ze względu na ich występowanie bądź niewystępowanie. Elementarna zmiana jakościowa zachodzi wtedy i tylko wtedy, gdy własność stwierdzona w stanie końcowym nie występowała w stanie początkowym (albo przeciwnie) i bywa nazywana **permutacją**. Pojawienie się własności to permutacja konstruktywna, zaś jej zanik to permutacja destruktywna. Przeciwnieństwem permutacji jest **perseweracja**, która oznacza taki sam stan końcowy, jak stan początkowy. Jeśli pomiędzy stanem początkowym a stanem końcowym własność przejściowo ani nie pojawiała się, ani nie zanikała, to mamy do czynienia z perseweracją statyczną. W przeciwnym przypadku występuje perseweracja kinetyczna.

Własność obiektu może zmieniać swoją intensywność. **Elementarna zmiana ilościowa** danego obiektu od pewnej chwili początkowej do chwili uznanej za końcową ze względu na rozpatrywaną własność, to dająca się wymierzyć, za pomocą skali liczbowej bądź przedziałowej, różnica pomiędzy wyróżnionymi stanami tegoż przedmiotu w tych chwilach.

Proces to ciąg zmian intencjonalnie wyróżnionych pod jakimś względem jako pewna całość i zachodzących w bezpośrednio następujących po sobie bądź nakładających się na siebie przedziałach czasu.

Kulminacyjny efekt splotu kumulatywnych i nakładających się procesów to **zdarzenie**⁵, które może być rozciągle czasoprzestrzennie. Jakikolwiek zdarzenie będące skutkiem działania człowieka to **fakt**. W konsekwencji **zjawisko** będzie pewną postrzegalną własnością wspólną dla zbioru podobnych zdarzeń.

Oddziaływania i procesy zachodzące w obiektach złożonych, cechujących się całościowością i systemowością, sprzyjają pojawieniu się efektu synergicznego. Polega on na tym, że każde zdarzenie w takim obiekcie będzie pod jakimś względem korzystniejsze niż suma zdarzeń w każdym z jego składników z osobna. Jest możliwe, że zwiększenie możliwości osiągnięcia efektu synergicznego jest podstawową przyczyną powstawania złożonych podmiotów ekonomicznych. Jest to jeden z makroskalowych przejawów fizycznej zasady minimalizacji energii układu materialnego.

⁵ FASB definiuje zdarzenie (*an event*) jako „wystąpienie konsekwencji dla podmiotu” (*a happening of consequences to an entity*) [US SFAC 6, 1985, par. 135]. Zatem zdarzenie w sensie rachunkowości to: kulminacyjny efekt splotu kumulatywnych i nakładających się procesów, efekt pojedynczego procesu albo zmiana w zbiorze cech (jakościowa bądź ilościowa). Zdarzenie obejmujące transfer czegoś wartościowego (przyszłej korzyści ekonomicznej) pomiędzy co najmniej dwoma podmiotami, FASB nazywa *transakcją* (*a transaction*) [tamże, par. 137]. Natomiast stan bądź zbiór stanów podmiotu ekonomicznego, wywołany zdarzeniem albo serią zdarzeń, nieunikniony, przypadkowy albo nieoczekiwany, powstający niemal niepostrzeżenie, FASB nazywa *sytuacją* bądź *położeniem* (*circumstances*) [tamże, par. 136].

6.1.4. System

Według klasycznej definicji sformułowanej na gruncie teorii systemów „**System** jest zbiorem obiektów, łącznie z relacjami między obiektami i między ich cechami” [Hall, Fagen 1956, s. 63] albo, w nieco innym ujęciu, systemy są „kompleksami elementów pozostających w interakcjach” [Bertalanffy 1956, s. 37]. W świetle kategoryzacji podanej w punkcie 6.1.2, system jest obiektem złożonym, którego składniki są związane stosunkami porządku. Krzyżanowski konceptualnie definiuje system jako „zbiór elementów wyróżnionych w jakimkolwiek przedmiocie ze względu na zachodzące między nimi stosunki wyrażające jakieś uporządkowanie” [Krzyżanowski 1992, s. 128].

Istnieje wiele rodzajów systemów. Generalnie wyróżnia się systemy konceptualne, konkretne oraz wyabstrahowane [Miller 1965, s. 178–187]. **System konceptualny** to zbiór symboli i relacji między nimi. **System konkretny**, zwany też realnym albo prawdziwym, jest nieprzypadkowym nagromadzeniem substancji i energii w pewnym obszarze czasoprzestrzeni, nieprzypadkowo zorganizowanym w powiązane i współdziałające subsytemy lub komponenty. **System wyabstrahowany** obejmuje relacje wyabstrahowane bądź wybrane z systemu konkretnego przez obserwatora, zgodnie z jego zainteresowaniami, poglądami teoretycznymi lub skłonnościami filozoficznymi. Niektóre z tych relacji dają się określić empirycznie poprzez operacje wykonane przez obserwatora, innych nie można określić empirycznie, pozostają więc koncepcjami badacza [Miller 1965, s. 178–187].

Systemy konkretne dzielą się na otwarte i zamknięte oraz na żyjące (ożywione – *living systems*) i nieożywione [Miller 1965, s. 181–184]. Według Bertalanffy, **system zamknięty** to system uważany za izolowany od otoczenia (*considered to be isolated from their environment*) [Bertalanffy 1956, s. 39]. Oznacza to, że ma on nieprzenikalne granice, przez które nie przepływają żadne substancje, energia lub informacje. Jego przeciwieństwem jest **system otwarty**, którego granice są przynajmniej częściowo przenikalne, co umożliwia przepływ przez nie pokaźnych wolumenów przynajmniej pewnych rodzajów substancji, energii lub informacji. Entropia systemu otwartego może wzrastać, spadać bądź pozostawać w niezmiennym stanie (*steady state*). **System nieożywiony** to system konkretny, niemający cech systemu żyjącego. Systemy nieożywione są podstawową formą występowania systemów konkretnych, wśród których systemy żyjące są czymś bardzo szczególnym. **System żyjący** to system konkretny złożony z roślin i zwierząt⁶. O systemach żyjących Miller [Miller 1965, s. 183–184] pisze, że:

⁶ O systemach żyjących Bertalanffy napisał: „Każdy żywy organizm jest w gruncie rzeczy systemem otwartym. Podtrzymuje się on na bazie ciągłego wpływu i wypływu, budując i rozkładając komponenty, nie będąc nigdy, dopóki żyje, w stanie równowagi chemicznej i termodynamicznej, lecz utrzymując tak zwany niezmienny stan (*steady state*), będący czymś innym niż równowaga chemiczna i termodynamiczna” [Bertalanffy 1956, s. 39].

- a) Są systemami otwartymi.
- b) Utrzymują niezmienny stan negentropii, nawet jeśli następują w nich, jak wszędzie, zmiany entropiczne. Czynią to, biorąc jako wejścia substancje i energię o wyższym stopniu zorganizowania (o negatywnej entropii) niż substancje i energię wyjść.
- c) Mają wyższy od pewnego minimum stopień złożoności.
- d) Zawierają materiał genetyczny w postaci DNA albo mają diagram informacyjny (bądź jedno i drugie).
- e) Zbudowane są głównie z protoplazmy i jej pochodnych.
- f) Zawierają decydenta w postaci krytycznego podsystemu, który kontroluje cały system, powodując współdziałanie podsystemów i komponentów, bez czego system nie istnieje.
- g) Zawierają także pewne inne swoiste podsystemy o krytycznym znaczeniu albo wchodzi w symbiotyczne bądź pasożytnicze relacje z innymi systemami ożywionymi lub nieożywionymi, realizującymi procesy właściwe swoistym podsystemom.
- h) Podsystemy są zintegrowane, formując jednolite systemy samoregulujące, rozwijające i reprodukcujące oraz mające zamierzenia i cele.

W ostatnich latach XX w. wyróżniono jeszcze jedną klasę systemów, obejmującą złożone systemy adaptacyjne (*complex adaptive systems* – CAS) ([Gell-Mann 1994a], [Gell-Mann 1996]). Są to naturalne systemy konkretne oraz pewne symboliczne systemy bazujące na komputerach. Klasa tych systemów jest bardzo liczna i zróżnicowana. Obejmuje takie obiekty złożone, jak system prebiotycznych reakcji chemicznych skutkujący powstaniem życia na Ziemi, system ewolucji biologicznej, funkcjonowanie pojedynczych organizmów i ekosystemów, subsystemy organizmów, systemy działania społecznego, systemy kultury czy funkcjonujący w sposób adaptacyjny system sprzętu lub oprogramowania komputerowego do wypracowywania strategii lub prognozowania na podstawie obserwacji.

Warunkiem niezbędnym funkcjonowania złożonych systemów adaptacyjnych jest percepcja strumienia danych, pochodzących z samego systemu i z jego otoczenia. Ich cechą wyróżniającą jest nabywanie doświadczenia poprzez gromadzenie charakteryzujących się pewną ziarnistością danych o otoczeniu, o sobie i o swoich zachowaniach. Sposób obchodzenia się z danymi jest jednakowy we wszystkich złożonych systemach adaptacyjnych, czyli nie zależy od atrybutów fizycznych systemu.

Każdy złożony system adaptacyjny ma więc właściwość percepcji strumienia danych, postrzegania w tym strumieniu regularności, oddzielania regularności od cech traktowanych jako incydentalne bądź drugorzędne i nadawania wyodrębnionym regularnościom postaci podatnych na modyfikację schematów informacyjnych, które uczestniczą następnie w kształtowaniu zachowań

systemu⁷. Do tak utworzonych schematów wprowadzane są bieżące dane tego samego rodzaju, co pominięte przy wyodrębnianiu regularności dane incydentalne. Na tej podstawie schematy generują wytwory, czyli wzory zachowań, opisy i predykcje, które złożony system adaptacyjny sygnalizuje obserwującemu go otoczeniu.

Skutki interakcji produktów schematów informacyjnych złożonego systemu adaptacyjnego (czyli zachowania się, opisów lub prognoz) z otoczeniem oddziałują zwrotnie, wywierając „presję doboru” na konkurujące między sobą schematy. W ten sposób bardziej przydatne przemieszczają się na wyższe szczeble hierarchii wykorzystywania, natomiast inne są degradowane albo wręcz eliminowane.

Presję doboru mogą być czasami przekształcane przez człowieka. Mówimy wtedy o systemie z „człowiekiem w pętli sprzężenia zwrotnego”. Systemy tego rodzaju podlegają tzw. ewolucji kierowanej, w trakcie której człowiek modyfikuje presję doboru płynące z otoczenia. Osoba w pętli sprzężenia wybiera tę sytuację, która wygląda dla niej najlepiej. Przykładem systemu z człowiekiem w pętli sprzężenia zwrotnego są wszystkie organizacje w ujęciu przedmiotowym, a więc również państwa, a także tzw. systemy eksperckie⁸. Wzór informacyjnego aspektu złożonego systemu adaptacyjnego ilustruje model przedstawiony na schemacie 6.1.

W sprzyjających warunkach pojawia się trwała wewnętrzna tendencja złożonych systemów adaptacyjnych do osiągnięcia maksymalnej złożoności, przy czym im większa jest złożoność, tym szybszy jej wzrost (występuje dodatnie sprzężenie zwrotne). Ponadto presję doboru mogą dodatkowo silnie wzmacniać to zmierzanie złożonych systemów adaptacyjnych do coraz większej złożoności. Pojawia się kooperacja, która prowadzi do agregacji. Następuje transformacja, która rodzi nowy, wyższy szczebel organizacji. Dzieje się to przede wszystkim poprzez **formowanie struktury kompozytowej** na zbiorze złożonych systemów adaptacyjnych, czyli poprzez kształtowanie obiektu kolektywnego.

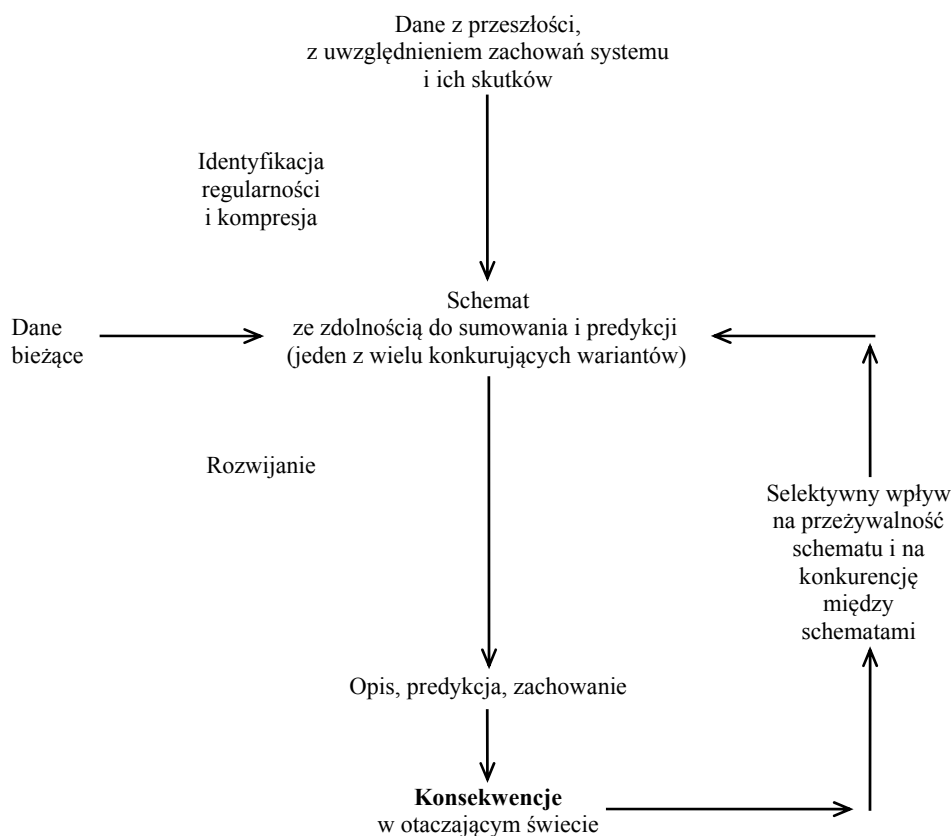
Systemy kompozytowe mają tendencję do usadawiania się w sferze przejściowej między pełnym uporządkowaniem (występują tylko regularności) a kompletnym nieuporządkowaniem (występuje tylko informacja incydentalna), zwanej „krawędzią chaosu”. W sferze tej systemy kompozytowe cechują się

⁷ Błąd polegający na uznaniu cechy incydentalnej za regularność prowadzi do konstruktów o charakterze przesądów, natomiast uznanie cechy regularnej za przypadkową powoduje powstanie konstruktów o charakterze zaparcia się (względnie trwałego zaprzeczenia).

⁸ Ekspert w danej dziedzinie tworzy model interpretacji napływających danych, który następnie wbudowywany jest w jakiś samodzielnie funkcjonujący system. Przykładem może być komputerowa diagnostyka chorób oraz komputerowy system analizy danych finansowych. System z wbudowanym modelem interpretacji danych nie może się uczyć na podstawie zdobywanych doświadczeń [Gell-Mann 1994a, s. 72–73].

zdolnością do skutecznej adaptacji, a dystrybucja zasobów odbywa się zgodnie z tzw. prawami potęgowymi (np. prawo Pareta czy Zipfa). Kompozytowe złożone systemy adaptacyjne są bardzo skutecznym sposobem tworzenia nowego poziomu zorganizowania.

Schemat 6.1. Wzór informacyjnego aspektu złożonego systemu adaptacyjnego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Gell-Mann 1994a, s. 25].

Rozwój złożonych systemów adaptacyjnych może się odbywać stopniowo bądź na drodze rewolucyjnej. Jednakże w każdym przypadku podstawową jednostką zmiany jest mutacja bądź rekombinacja składowych już istniejących. Nagłe zmiany po okresach względnej równowagi mogą mieć kilka różnych źródeł, takich jak:

- zmiana w środowisku fizykochemicznym, która powoduje istotne przekształcenia w presji selekcyjnej;

- dryft neutralnych mutacji, który stopniowo prowadzi do jakiegoś punktu niestabilności, w wyniku czego kilka pojedynczych mutacji (czy wręcz jedna tylko mutacja) powoduje znaczącą zmianę w systemie i tym samym tworzy pole do kaskadowych zmian w systemach koegzystujących;
- drobne zmiany „otwierające furtkę” do obszaru zupełnie nowych możliwości (tzw. *gateway events*), obejmujących również wyższe poziomy organizacji lub wyższe funkcje (np. jednorazowe powstanie pierwotnej formy życia, z której rozwinęły się wszystkie organizmy dzisiaj żyjące; powstanie po raz pierwszy nowego rodzaju jednostki kolektywnej jest także zdarzeniem typu *gateway*);
- agregacja systemów, prowadząca do struktur kompozytowych.

Trwanie złożonych systemów adaptacyjnych o charakterze kulturowym jest uzależnione od ich zdolności do adaptacji. Adaptacja tego rodzaju systemów odbywa się na minimum trzech poziomach, z których każdy ma właściwy sobie horyzont czasowy. Pierwszym poziomem jest adaptacja bezpośrednia, której najprostszą analogią jest termostat. Ten rodzaj adaptacji stanowi efekt działania schematu, który dominuje w danym okresie. Adaptacja na drugim poziomie jest efektem zmian w schemacie informacyjnym, rywalizacji między schematami i promocji jednego ze schematów w zależności od presji selekcyjnej ze strony realnego świata. Trzeci wreszcie rodzaj adaptacji jest Darwinowskim poziomem przeżywania najlepiej przystosowanych. System może po prostu przestać istnieć, jeśli schematy, które może wygenerować i którymi dysponuje, nie będą w stanie poradzić sobie z wydarzeniami.

6.2. PODMIOT EKONOMICZNY JAKO BYT

Dotąd podmiot ekonomiczny ujmowaliśmy jako obiekt gospodarujący rzadkimi zasobami i przynoszący korzyści swemu fundatorowi (inwestorowi, donatorowi). Zdolność podmiotu do przynoszenia korzyści milcząco zakłada istnienie zdolności do trwania w zmieniającym się środowisku. Warunki podtrzymywania trwania podmiotu można ustalić, określając jego status jako bytu.

6.2.1. Status bytowy podmiotu ekonomicznego

Na podstawie obserwacji i dotychczasowych rozważań możemy stwierdzić, że podmiot ekonomiczny stanowi wielość obiektów, z których co najmniej jeden jest osobą. Należy go więc rozpatrywać w perspektywie antropocentrycznej, co

skutkuje antropomorfizacją podejść i terminologii. Tworzy całość, jest zatem zbiorem kolektywnym, czyli kolekcją. Obiekty te służą przynoszeniu korzyści fundatorowi czyli zaspokajaniu jego potrzeb, są więc zasobami, zaś tworzoną przez nie całość uporządkowują relacją korzyści dla fundatora. Podmiot ekonomiczny to zatem system. Ponieważ obejmuje co najmniej jedną osobę, jest żyjącym systemem konkretnym, należącym do klasy złożonych systemów adaptacyjnych, systemem otwartym, samopodtrzymującym swe stany i sygnalizującym je otoczeniu.

Z punktu widzenia całości podmiot ekonomiczny to kolekcja osób i zasobów nieosobowych, zorientowana na zaspokajanie potrzeb jej fundatora⁹, zaś z punktu widzenia systemu to złożony system adaptacyjny¹⁰, zorientowany na generowanie rezultatów wskazanych przez swego kreatora.

6.2.2. Wzór podmiotu ekonomicznego jako bytu

Sformułowanie wzoru strukturalnego podmiotu ekonomicznego staje się możliwe, gdy za punkt wyjścia przyjmie się go jako całość. Całościowość oznacza wyodrębnienie w środowisku oraz stygmaty indywidualizacji i tożsamości; dzieli środowisko na podmiot i jego otoczenie. W otoczeniu znajdują się inne podmioty ekonomiczne, które razem z nim tworzą gospodarkę, ta zanurzona jest w społeczeństwie, a społeczeństwo razem z nią – w przyrodzie (patrz schemat 6.2).

Schemat 6.2. Podmiot ekonomiczny i jego otoczenie



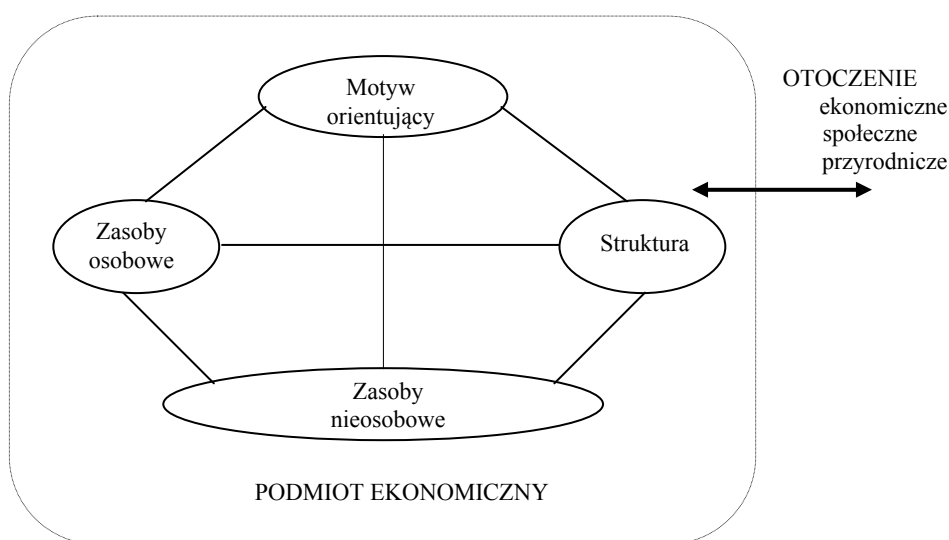
Źródło: Opracowanie własne.

⁹ Patrz też [Atkinson, Banker, Kaplan, Young 1995, s. 40].

¹⁰ Na gruncie rachunkowości fakt, że podmiot ekonomiczny, w szczególności organizacja, jest systemem otwartym adoptującym się do otoczenia podkreślają np. Atkinson, Kaplan, Banker [tamże, 1995, s. 442].

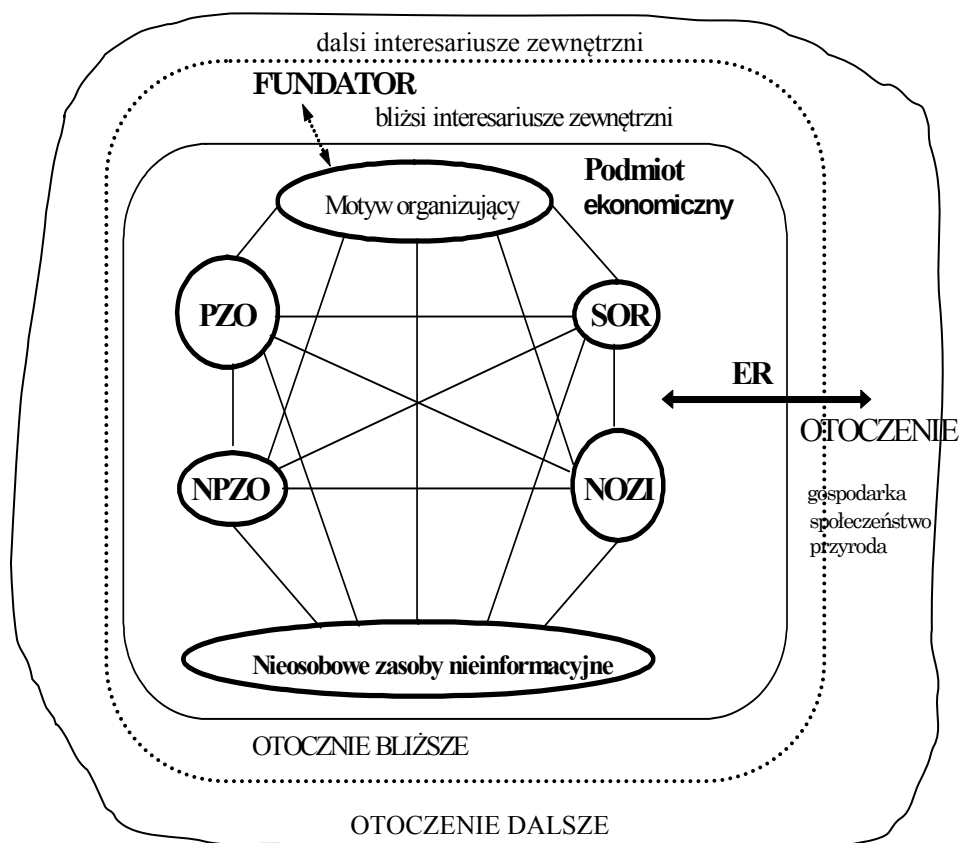
Całościowość oznacza też obiekty składowe, ich cechy i relacje między nimi. Podmiot ekonomiczny jest kolekcją osób i zasobów nieosobowych, zorientowaną na zaspokajanie potrzeb jej fundatora, zatem jego obiektami składowymi będą zasoby osobowe, zasoby nieosobowe, relacje między nimi (struktura) oraz motyw orientujący. Mamy więc do czynienia z nazwaną całością czteroelementową. Na schemacie 6.3 przedstawiamy ją w kontekście otoczenia.

Schemat 6.3. Wzór podmiotu ekonomicznego jako całości czteroelementowej



Źródło: Opracowanie własne (z uwzględnieniem [Leavitt 1965], [Krzyżanowski 1992, s. 175], [Nowak 1998, s. 26]).

Uwzględniając przywódcze i pozaprywódcze role osób w podmiocie ekonomicznym oraz informacyjny i nieinformacyjny charakter zasobów nieosobowych otrzymujemy nazwaną całość sześćcioelementową, którą przedstawiamy na schemacie 6.4.

Schemat 6.4. Wzór podmiotu ekonomicznego jako całości sześćcioelementowej

PZO	przywódcze (dominujące) zasoby osobowe
NKZO	nieprzywódcze (niedominujące) zasoby osobowe
NOZI	niesobowe zasoby informacyjne
SOR	struktura organizacyjna
ER	relacje z otoczeniem, łącznie z relacjami wyliczania się

Źródło: Opracowanie własne.

6.2.3. Cechy podmiotu ekonomicznego jako bytu

Na podstawie dotychczasowych rozważań możemy wymienić następujące specyficzne cechy podmiotu ekonomicznego jako bytu:

- 1) tożsamość oznaczona nazwą;
- 2) pozycja finansowa, odwzorowująca stan zdolności adaptacyjnej;
- 3) okresowa sygnalizacja pozycji finansowej.

6.2.4. Systemowy aspekt podmiotu ekonomicznego

Z punktu widzenia systemu podmiot ekonomiczny to złożony system adaptacyjny, zorientowany na generowanie rezultatów wskazanych przez jego kreatora (jak to stwierdziliśmy w punkcie 6.2.1). Jest więc systemem żyjącym, wyodrębnionym przy pomocy kreatora, mającym przenikliwe granice (czyli otwartym), charakteryzującym się zdolnością adaptacyjną, której stan odwzorowuje i od czasu do czasu sygnalizuje otoczeniu.

Kluczowymi cechami wyróżniającymi systemu otwartego są: wyodrębnienie, wejścia, procesy transformacji, wyjścia oraz oddziaływania z otoczeniem. Poza tymi cechami systemy żyjące, obejmujące ludzi, posiadają cały szereg sobie tylko właściwych atrybutów (patrz punkt 6.1.4), zasadniczo determinujących naturę podmiotów ekonomicznych. Według D. Katza i D. L. Kahna, dla zrozumienia tej natury organizacji, będącej przecież szczególnym typem podmiotu ekonomicznego, bardzo istotne jest uwzględnienie następujących właściwości systemów żyjących¹¹:

1) Granica systemu

Możliwość istnienia granicy stanowi warunek konieczny ukonstytuowania systemu. Z perspektywy organizacji jako obiektu z czynnikiem osobowym, granica oznacza świadomość środowiska i świadomość oddziaływania zmian w otoczeniu na atrybuty systemu oraz oddziaływania zmian (atrybutów) systemu na otoczenie.

2) Sprzężenie zwrotne

Sprzężenie zwrotne oznacza przekazywanie na wejścia części tego, co wpływa przez wyjścia, bądź też informacji o tym, co wpływa. Tego rodzaju przepływ jest warunkiem koniecznym regulacji wyjść, czyli osiągania i utrzymywania pożądanego ich stanów i stanów wewnętrznych. Istnienie sprzężenia zwrotnego oznacza też swoistą formę oddziaływania na system ze strony otoczenia.

3) Cykliczność jako podstawa funkcjonowania

Z perspektywy dynamiki systemy otwarte są konstytuowane przez cykle zdarzeń. Wpływy przez wyjścia umożliwiają napływ przez wejścia i repetycję transformacji, co staje się źródłem cykliczności. Cykle współkonstytuują formę istnienia podmiotu gospodarującego. Dodajmy, że w klasie podmiotów ekonomicznych pewne kategorie wpływów i napływów oraz repetycji są koordynowane przy pomocy pośrednika wymiany. Zwróćmy uwagę, że wprowadzenie pośrednika wymiany skutkuje pojawieniem się możliwości niejednoczesności ruchu obiektu/czynnika podstawowego i pośrednika. Sytuacja ta jest powodem konieczności opanowywania nie tylko zasobów i pośrednika, ale także zobligowań z nimi związanych.

¹¹ D. Katz, D. L. Kahn, *The social psychology of organizations*, (za: [Robbins 1990, s. 15–19]). Na ten temat patrz też [Kast, Rosenzweig 1972].

4) Negatywna entropia

System otwarty importuje z otoczenia energię i informację, co hamuje immanentną dla entropii skłonność do wzrostu. Import może przewyższać zużycie wewnętrzne i eksport. Z perspektywy organizacji oznacza to możliwość powstrzymywania destrukcji i dezintegracji, czyli zachowania stanów wewnętrznych (naprawa oraz podtrzymywanie elementów i relacji, unikanie „śmierci”), a w przypadku nadwyżki importu nad zużyciem wewnętrznym i eksportem – także możliwość adaptacji elementów i struktury do zmian otoczenia oraz możliwość wzrostu i ekspansji.

5) Homeostaza (równoważenie stanu)

Powstrzymujący entropię import wymaga pewnej stałości poziomu wymiany z otoczeniem. Wymiana oznacza napływ i odpływ, ale stałość pierwszego i stabilność drugiego prowadzą do równowagi dynamicznej, której rezultatem jest względna niezmiennosc charakteru systemu.

6) Skłonność do wzrostu i ekspansji

Długotrwała niezmiennosc stanów systemu otwartego jest typowa raczej dla układów prostych, które w procesie adaptacji do zmian otoczenia (trwania) nie wymagają znaczniejszych nadwyżek energii i informacji. Występowanie nadwyżek oraz ich kumulacja może jednak prowadzić do wzrostu złożoności systemu i nasilenia się tendencji do przeciwdziałania wzrostowi entropii. Razem wzięte, skutkuje nasilaniem się skłonności do wzrostu i ekspansji, co na pierwszy rzut oka wydaje się sprzeczne z atrybutem równowagi. Jest to jednak sprzeczność pozorna, bowiem wzrost systemu następuje poprzez agregację systemów prostych, które po internalizacji stają się subsystemami, ale nie tracą przez to swych fundamentalnych atrybutów i zachowują zrównoważony stan. Natomiast zjawisko niejednoczesnego wykorzystania nadwyżek zgromadzonych w subsystemach powoduje powstanie w systemie z nich złożonym pewnego kwantum energii i informacji, wykraczającego poza poziom potrzebny do bieżącego trwania całości. Nadwyżka ta staje się pożywką dla multiplikacji subsystemów i cykli działań. Multiplikacja oznacza zaś wzorzec wzrostu i ekspansji, którego istotą jest zamiana ilości przy zachowaniu jakości.

7) Harmonizacja homeostazy i adaptacyjności

Zrównoważenie stanu systemu otwartego wymaga pogodzenia dwóch, często przeciwstawnych, funkcji, tj. homeostazy oraz adaptacyjności. Funkcja homeostazy służy zapewnieniu równowagi wewnętrznej i zgodności z otoczeniem, zaś funkcja adaptacyjności – takiemu kształtowaniu elementów i relacji, aby dostosowywać je do zmieniających się wymogów wewnętrznych i zewnętrznych. Warunkiem trwania systemu jest realizacja obydwu funkcji. Należycie utrzymane i stabilne systemy nie będą trwać długo, jeśli nie uzyskają możliwości adaptowania się do zmian. Podobnie systemy wyposażone w zdolność do adaptacji nie przetrwają, jeżeli nie będą mieć możliwości dostatecznej stabilizacji swych stanów.

8) Ekwifinalność

Właściwość ta oznacza, że system może osiągać dany stan finalny wychodząc z różnych stanów początkowych i przechodząc przez różne trajektorie zmian. Zatem organizacja może osiągać swe cele mimo niestabilności wejść i fluktuacji procesów transformacji.

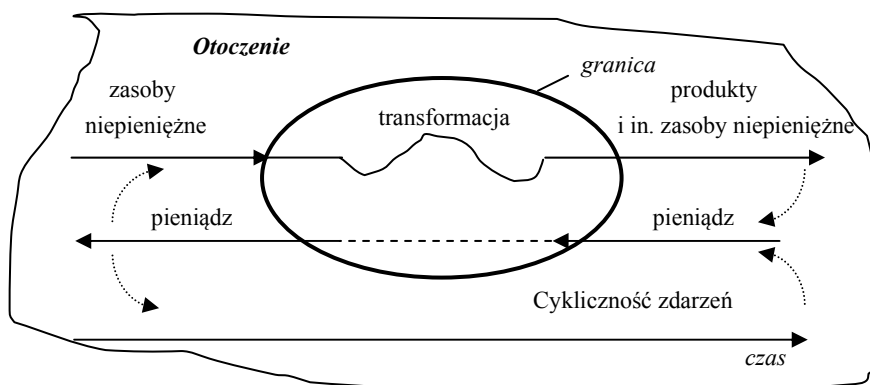
Biorąc pod uwagę atrybuty wskazane przez Katza i Kahna, możemy dokonać pewnych rekapitulacji dotyczących roli, warunków i skutków wymiany umożliwiających trwanie i rozwój podmiotu ekonomicznego.

Istnienie granic oznacza ograniczoność czasoprzestrzeni zajmowanej przez podmiot, to zaś skutkuje skończonością zasobów w jego granicach. Jeżeli zdolność adaptacyjna ma być permanentną cechą czasoprzestrzennie ograniczonego podmiotu, to konieczne jest czerpanie z otoczenia zasobów, transformowanych następnie w celu jej podtrzymywania, a także wyprowadzanie poza podmiot zasobów niepoddających się dalszej transformacji w jego granicach. Jeżeli zasoby wyprowadzane poza podmiot będą służyć zaspokajaniu potrzeb w otoczeniu, to proces ich wymiany z otoczeniem będzie się nasilał odpowiednio do tych potrzeb.

Biorąc pod uwagę rzadkość zasobów (w sensie ekonomicznym), czerpanie z otoczenia zasobów pożądaných przez podmiot ekonomiczny jest limitowane możliwością przekazania w zamian jakiegoś zasobu pożądanego (czy zasobów pożądaných) w otoczeniu, czyli możliwością gratyfikacji. Rolę gratyfikatora odgrywa na ogół jeden typ zasobu, określany zwykle mianem medium wymiany – w przypadku podmiotów ekonomicznych jest to pieniądź. Wymiana niezbędna dla funkcjonowania podmiotu ekonomicznego jest więc determinowana jego możliwościami w zakresie pozyskiwania i przekazywania gratyfikatora.

Powyższe ustalenia przedstawiamy graficznie w postaci wzoru przepływów podmiotu ekonomicznego na schemacie 6.5.

Schemat 6.5. Wzór przepływów podmiotu ekonomicznego



Źródło: Opracowanie własne.

Zdolność do wymiany jest wszak jedynie warunkiem wstępnym trwania i rozwoju podmiotu ekonomicznego. Warunkiem umożliwiającym trwanie i rozwój jest zdolność do takiego kształtowania rodzaju, wolumenu i złożoności zasobów, aby możliwe było wstrzymywanie naturalnych procesów degradacji ich zbioru, utrzymanie go w porządku zapewniającym podtrzymywanie istnienia i generowanie oczekiwanych rezultatów (powstrzymywanie entropii, homeostaza) mimo zmian w otoczeniu (adaptacja).

Uwzględniając to, co powiedzieliśmy dotąd o podmiocie ekonomicznym w ogólności, a w aspekcie systemowym w szczególności, określimy teraz jego fundamentalne atrybuty systemowe oraz warunki niezbędne do jego trwania i rozwoju. Jako **fundamentalne atrybuty systemowe podmiotu ekonomicznego** wyróżnimy:

- 1) tożsamość;
- 2) cykliczność;
- 3) zasobność, czyli zachowywanie zasobów;
- 4) obligowalność, czyli możliwość satysfakcjonowania roszczeń do zasobów;
- 5) gratyfikodajność, czyli zdolność płacenia warunkująca zdolność do wymiany z otoczeniem;
- 6) nadwyżkodajność, czyli zdolność do generowania nadwyżki zasobów importowanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi;
- 7) sygnalizacja stanów i zmian atrybutów 1–6.

Natomiast **warunki**, których spełnienie jest **niezbędne do trwania i rozwoju podmiotu ekonomicznego** sformułujemy następująco:

1) warunek konieczny (warunek możliwości niezbędnej wymiany) – dostosowanie gratyfikodajności (zdolności płacenia) do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli należyte natężenie i odpowiednia ciągłość strumienia środków pieniężnych/medium wymiany;

2) warunek dostateczny (warunek powstrzymywania entropii) – dostosowanie nadwyżkodajności do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli zdolności do generowania odpowiedniej nadwyżki zasobów importowanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi (negatywna entropia + homeostaza + adaptatywność).

Atrybuty 3–6, które można nazwać atrybutami zasobnościowymi, są komponentami pozycji finansowej. Są one wpisane w ramę, tworzoną przez tożsamość i cykliczność. Tożsamość wyznacza przestrzeń opisywaną przez pozostałe atrybuty systemowe, a cykliczność jest jedną z determinant zmienności atrybutów zasobnościowych i pozycji finansowej. Tożsamość wiąże się z wyodrębnieniem i granicą, cykliczność jest cechą współdeterminowaną fluktuacjami środowiska, zasobność wiąże się z homeostazą i adaptatywnością, nad-

wyżkodajność z powstrzymywaniem entropii, zaś gratyfikodajność – z obligowalnością i satysfakcjonowaniem roszczeń. Podkreślmy, że atrybuty zasobnościowe odnoszą się do podmiotu ekonomicznego o określonej tożsamości i periodyczności.

Dodajmy, że główne cechy zasobów (a także towarzyszących im zobligowań) to rodzaj, wolumen i złożoność. Zatem interakcyjność i nadwyżkodajność odnoszą się do tychże cech i ich kombinacji. Interakcyjność wymaga odpowiedniego napływu właściwych zasobów o stosownym wolumenie i stosownej złożoności, zaś nadwyżkodajność – odpowiedniej transformacji pozyskanych zasobów i stosownej ich redukcji. Zdolność gratyfikacji (płacenia) czyni nadwyżkodajność możliwą, choć nie musi być przeciwnie. W tym ostatnim przypadku system zacznie degradować się.

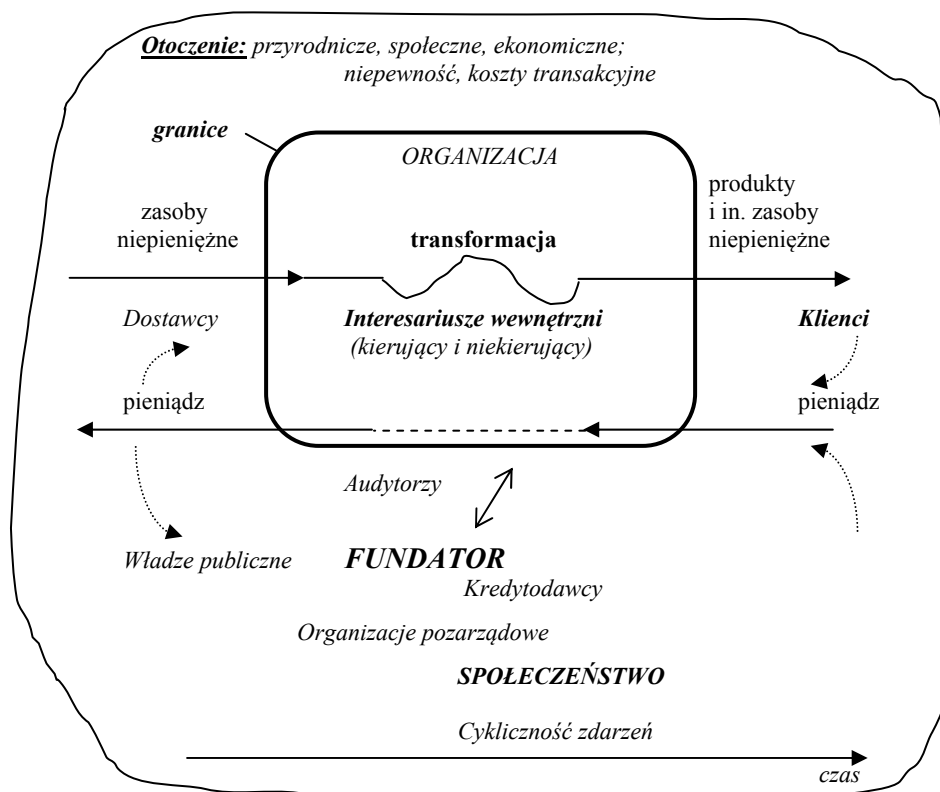
Zwróćmy uwagę na fakt, że roszczenia do zasobów podmiotu ekonomicznego będą kierowane przez osoby i grupy osób (nazwijmy je łącznie interesariuszami) zaangażowanych w jego funkcjonowanie. Strukturyzacji interesariuszy można dokonać na podstawie schematów 6.4 i 6.5 – jedni z nich funkcjonują w granicach podmiotu, inni w jego otoczeniu. W granicach podmiotu funkcjonują interesariusze wewnętrzni, natomiast w otoczeniu znajdują się interesariusze zewnętrzni, czyli społeczeństwo, w którym podmiot jest zanurzony, fundator (kreator) podmiotu oraz interesariusze powiązani z przepływami zasobów niepieniężnych i pieniężnych (pieniądza – medium wymiany) oraz ich reprezentanci. Interesariusze wewnętrzni to kierujący i pozostali (niekierujący), zaś interesariusze zewnętrzni powiązani z przepływami zasobów to przede wszystkim władze publiczne, kredytodawcy, dostawcy, klienci i audytorzy.

Łącząc wzór przepływów podmiotu ekonomicznego z interesariuszami otrzymujemy behawioralny wzór podmiotu ekonomicznego, który przedstawiamy na schemacie 6.6. Umożliwia on sformułowanie podejścia do pomiaru stanu fundamentalnych atrybutów systemowych podmiotu ekonomicznego. Uwzględniając czas oraz przepływ zasobów przez system otwarty, uzyskujemy perspektywy pomiarowe zaprezentowane na schemacie 6.7. Każda z perspektyw konstituowana jest przez parę [czas, miejsce].

Wzór ten unaocznia, że ujęcie organizacji jako systemu otwartego jest równocześnie metateorią łączącą teorię interesariuszy, kontraktowy model firmy¹² i teorię agencji. Być może jest też metateorią rynków, gdyż wyrażenie wskazuje konieczność ich głównych rodzajów, tj.: rynków produktów, rynków finansowych (kapitałowych), rynków zaopatrzenia w zasoby osobowe (rynki pracy), rynków zaopatrzenia w nieosobowe zasoby transformujące (rynki inwestycyjne), rynków zaopatrzenia w nieosobowe zasoby transformowane (klasyczne rynki zaopatrzeniowe) oraz rynków informacji.

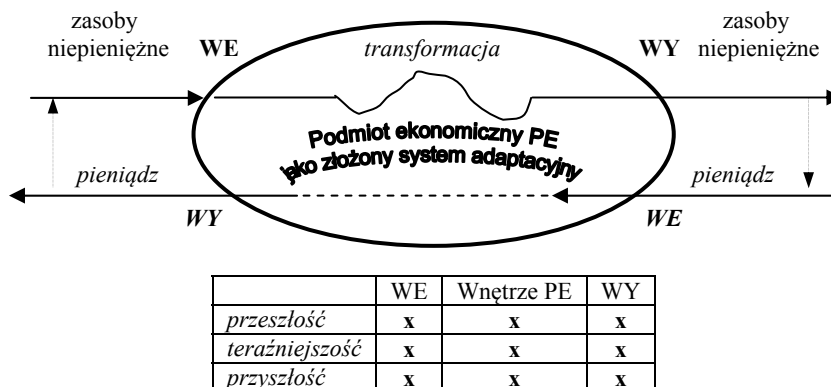
¹² Na temat kontraktowego modelu firmy patrz [Sunder 1997, s. 14–20].

Schemat 6.6. Behawioralny wzór podmiotu ekonomicznego z determinantą wymiany (medium) w postaci pieniądza



Źródło: Opracowanie własne.

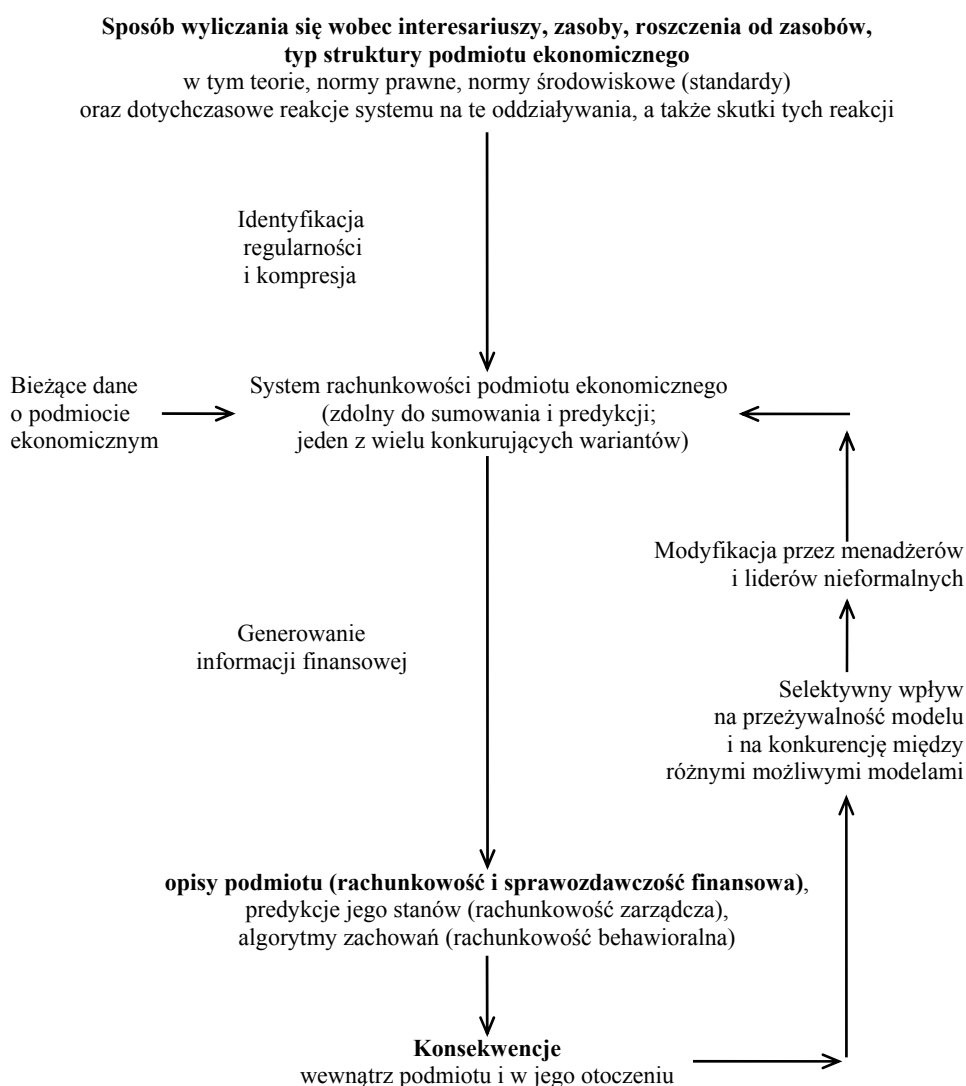
Schemat 6.7. Perspektywy pomiaru stanów fundamentalnych atrybutów systemowych



Źródło: Opracowanie własne.

Podmiot ekonomiczny sygnalizuje stany swej pozycji finansowej za pomocą subsystemu informacyjnego, którego wzór przedstawiamy na schemacie 6.8. Jest on odmianą ogólnego wzoru informacyjnego aspektu złożonego systemu adaptacyjnego, przedstawionego na schemacie 6.1. Produkty funkcjonowania wzoru ze schematu 6.8 zestawiliśmy w tabeli 6.1.

Schemat 6.8. Informacyjny schemat sygnalizacji pozycji finansowej podmiotu ekonomicznego



Źródło: Opracowanie własne z uwzględnieniem [Nowak 1998, s. 54].

Tabela 6.1. Artykulacja fundamentalnych atrybutów systemowych przez subsystem sygnalizacji pozycji finansowej podmiotu ekonomicznego

Atrybut	Sprawozdanie
Tożsamość	Każde ze sprawozdań dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
Periodyczność	Każde ze sprawozdań dotyczących pozycji finansowej i jej zmian
Zasobność	<i>Ex post</i> i <i>ex ante</i> sprawozdanie z pozycji finansowej (bilans <i>ex post</i> oraz bilans <i>pro forma</i> – aktywa)
Obligowalność	(a) <i>Ex post</i> i <i>ex ante</i> sprawozdanie z pozycji finansowej (bilans <i>ex post</i> oraz bilans <i>pro forma</i> – pasywa) (b) <i>Ex post</i> i <i>ex ante</i> sprawozdanie ze zmian struktury słusznego prawa (aktywów netto) (<i>ex post</i> rachunek zmian w kapitale własnym oraz <i>pro forma</i> rachunek zmian w kapitale własnym)
Gratyfikodajność (wydolność płatnicza)	<i>Ex post</i> i <i>ex ante</i> z przepływów pieniężnych (<i>cash flow ex post</i> oraz <i>cash flow pro forma</i>)
Nadwyżkotwórczość	<i>Ex post</i> i <i>ex ante</i> rachunek wyniku finansowego (<i>ex post</i> rachunek dochodu pełnego oraz rachunek dochodu pełnego <i>pro forma</i>)

Źródło: Opracowanie własne z uwzględnieniem [Nowak 2004b].

6.3. WZORY SYSTEMOWEGO ASPEKTU PODMIOTU EKONOMICZNEGO JAKO RAMA ODNIESIENIA DLA RAM KONCEPTUALNYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

W świetle przeprowadzonych rozważań o systemowym aspekcie podmiotu ekonomicznego uważamy, że ujęcie go jako złożonego systemu adaptacyjnego doprowadziło do ustalenia wzorów, które należy uznać za ramę odniesienia dla teorii rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Ujęcie to pozwala bowiem sformułować niezależny, uporządkowany zbiór pojęć, koncepcji i praw, wyjaśniający i prognozujący rachunkowość i sprawozdawczość finansową w kategoriach fundamentalnych atrybutów i wzorów systemowych. Na podstawie tego ujęcia możemy bowiem stwierdzić generalnie, że [Nowak 2003, s. 72–73]:

- 1) rachunkowość i sprawozdawczość finansowa będą endogeniczną działalnością podmiotu ekonomicznego;
- 2) rachunkowość i sprawozdawczość finansowa będą orientowane przez systemowe wzory behawioru i sygnalizacji;
- 3) rachunkowość i sprawozdawczość finansowa będą formą samoświadomości podmiotu ekonomicznego;

4) rachunkowość i sprawozdawczość finansowa będą odwzorowywały stany fundamentalnych atrybutów systemowych, tj.:

- tożsamości i cykliczności,
- zasobności i jej kardynalnych determinant zewnętrznych,
- zdolności do wymiany,
- zdolności do generowania nadwyżki zasobów importowanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi (z uwzględnieniem wpływu zachowań własnych podmiotu ekonomicznego, zachowań jej fundatora oraz zmian niekontrolowanych elementów otoczenia);

5) odwzorowanie będzie uwzględniało cykliczność i miało aspekty *ex post*, *in tempora* oraz *ex ante*;

6) odwzorowanie będzie następowało przy użyciu skali wykorzystującej medium wymiany (czyli czynnika determinującego realizację otwartości systemu);

7) odwzorowanie będzie bazowało na pomiarze zdarzeń mających wpływ na fundamentalne atrybuty systemowe, zachodzących w granicach i na granicach podmiotu ekonomicznego;

8) poddawany pomiarowi aspekt zdarzenia będzie związany z kierunkiem i momentem przepływu przez granicę (otwartość systemu jako fundament jego trwania);

9) pomiar wymaga rzetelności (trafności);

10) odwzorowanie wymaga rzetelności (trafności);

11) interpretacja odwzorowania będzie następowała z perspektywy warunków koniecznego i dostatecznego trwania i rozwoju organizacji;

12) odwzorowanie i jego interpretacje będą komunikowane interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym;

13) komunikaty będą uwzględniały potrzeby interesariuszy w zakresie znajomości stanów i dynamiki fundamentalnych atrybutów systemowych oraz stopnia spełnienia warunków koniecznego i dostatecznego trwania oraz rozwoju podmiotu ekonomicznego;

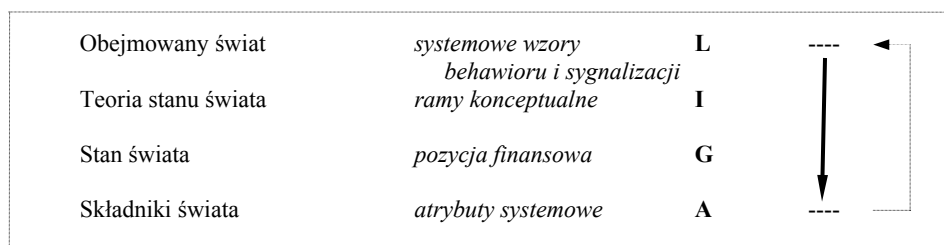
14) odwzorowanie i komunikowanie jego rezultatów będzie czynnikiem potencjalnie wzmacniającym fundamentalne atrybuty systemowe (kryterium koszty-korzyści);

15) rachunkowość będzie ewoluowała w kierunku odwzorowania impetu podmiotu ekonomicznego.

Imperatywne komponenty systemu sprawozdawczości finansowej oraz cybernetyczny wzór LIGA dla sprawozdawczości finansowej, sformułowane w rozdziale 2. (schematy 2.12 i 2.13) też się skonkretyzowały i przedstawiają się, jak na schematach 6.9 i 6.10.

Schemat 6.9. Imperatywne komponenty systemu sprawozdawczości finansowej

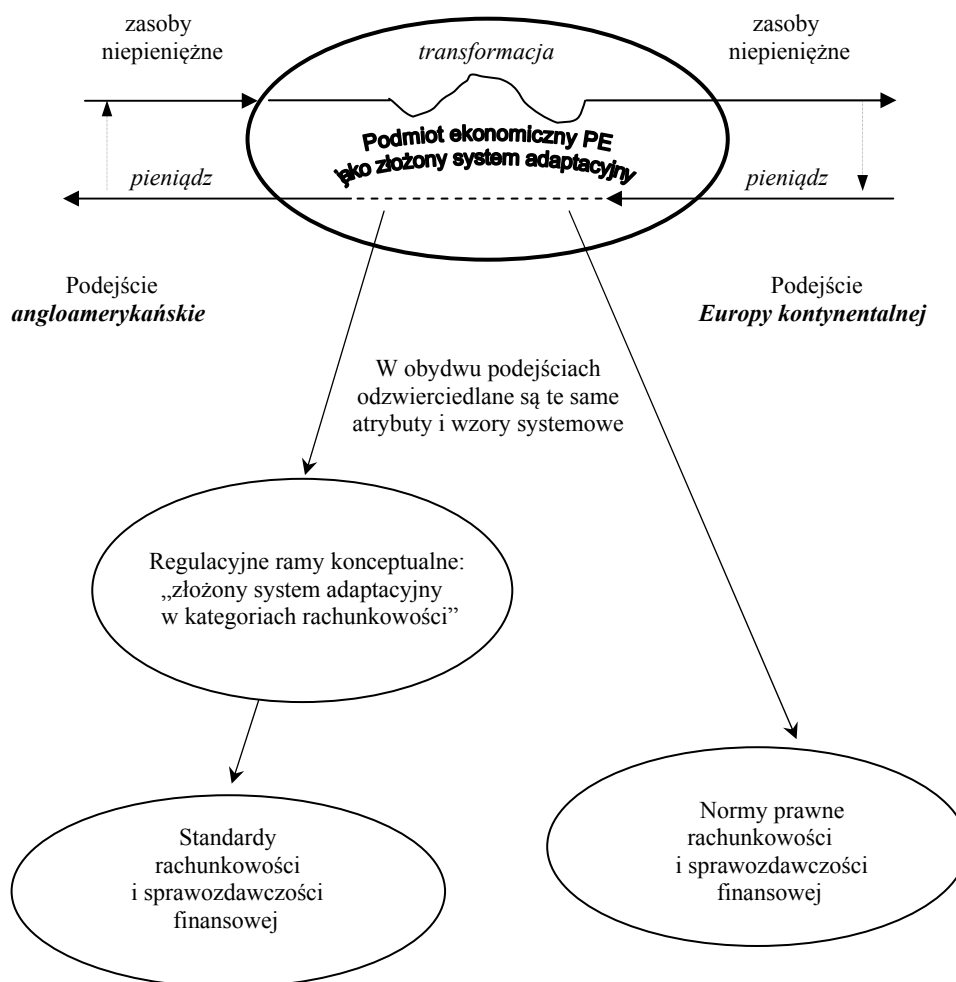
Źródło: Opracowanie własne.

Schemat 6.10. Cybernetyczny wzór LIGAL determinizmu informacyjnego w systemie sprawozdawczości finansowej

Źródło: Opracowanie własne.

Schematy te wskazują na mniejszą intuicyjność angloamerykańskiego sposobu regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a tym samym – na pełniejszą legitymację ciał stanowiących standardy w stylu angloamerykańskim. Funkcjonujące podejścia do regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej widziane w perspektywie systemowej przedstawiamy na schemacie 6.11.

Schemat 6.11. Podejścia do regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej widziane w perspektywie systemowej



Źródło: Opracowanie własne.

Przedstawiona na schemacie 6.11 sytuacja nasuwa pytanie, czy podejście Europy kontynentalnej do regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w ogóle odbywa się bez obrazu świata, który stanowiłby ramę odniesienia. Teorie działania społecznego i komunikacyjnego wskazują, że (*explicite* bądź *implicite*) rama ta musi istnieć. Wgląd w klasyczną rachunkowość europejską pozwala sądzić, że tkwi ona w głębokiej strukturze planu kont.

Zakończenie

Rozważania zawarte w pracy i ich wyniki wskazują na właściwość i owocność stosowania podejścia systemowego i metodologii nauk społecznych do analizy, konstrukcji i rekonstrukcji regulacyjnych ram konceptualnych, a także na ich niezbędność w systemie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz możliwość ich wykorzystywania w rachunkowości zarządczej.

Uzyskane rezultaty sugerują, że sposób angloamerykański jest pełniejszy w sensie imperatywizmów sprawozdawczości finansowej jako systemu działania społecznego. Mogą stanowić ukierunkowanie dla kształtowania systemów regulacji i infrastruktury sprawozdawczości finansowej oraz edukacji i badań w zakresie rachunkowości.

Załącznik 1. Nowozelandzka Deklaracja Pojęć Sprawozdawczości Finansowej Ogólnego Przeznaczenia z 1993 r.

Towarzystwo Rachunkowców Nowej Zelandii

Deklaracja Pojęć Sprawozdawczości Finansowej Ogólnego Przeznaczenia

Czerwiec 1993

Wydane przez Radę Towarzystwa Rachunkowców Nowej Zelandii

1. WSTĘP

Przeznaczenie

1.1. Niniejsza Deklaracja służy prezentacji konceptów, stanowiących podstawę sporządzania raportów finansowych ogólnego przeznaczenia przewidzianych dla użytkowników zewnętrznych. Raporty tego rodzaju zawierać mogą zarówno dane finansowe, jak i niefinansowe. Celem Deklaracji jest wsparcie dla:

- (a) użytkowników w zakresie interpretowania informacji zawartych w raportach finansowych sporządzonych zgodnie z powszechnie akceptowaną praktyką rachunkowości;
- (b) sporządzających raporty finansowe w zakresie stosowania standardów sprawozdawczości finansowej (*financial reporting standards*) oraz opanowywania zagadnień nieobjętych nimi;
- (c) audytorów w zakresie formułowania opinii co do tego, czy raporty finansowe rzetelnie prezentują; oraz
- (d) Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej (Rady) w zakresie opracowywania przyszłych standardów sprawozdawczości finansowej (*financial reporting standards*) i w zakresie weryfikacji standardów istniejących.

Na użytek niniejszej Deklaracji, termin *rzetelna i klarowna prezentacja*¹ (ang. *fair presentation*) ma to samo znaczenie, co *prawdziwy i rzetelny obraz* (ang. *a true and fair view*) oraz *rzetelnie odzwierciedlać* (ang. *fairly reflect*).

Zastosowanie

1.2. Niniejsza Deklaracja ma zastosowanie do wszelkich raportów finansowych ogólnego przeznaczenia.

1.3. Postanowienia niniejszej Deklaracji zaczynają funkcjonować w odniesieniu do raportów finansowych obejmujących okresy rozpoczynające się nie wcześniej niż 1 stycznia 1995 r.

¹ SJP podaje następujące znaczenia dla słowa *rzetelny*:

- 1. „wypełniający należycie swe obowiązki; uczciwy, sumienny, solidny; godny zaufania”;
- 2. „należyty, właściwy, dokładny”;
- 3. „prawdziwy, autentyczny”.

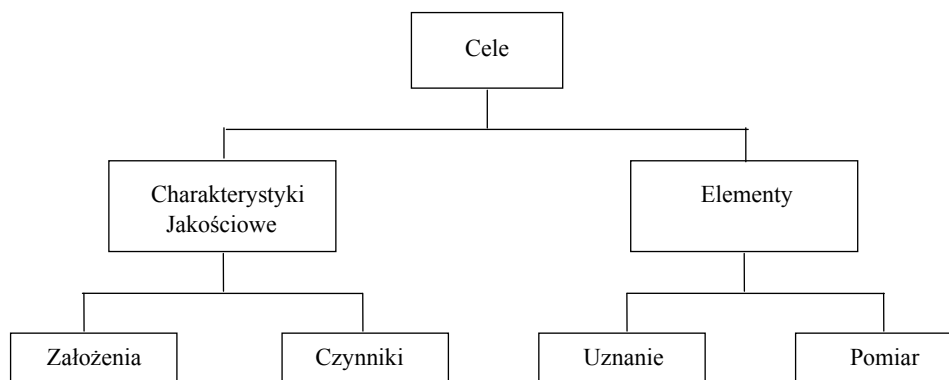
Zakres

1.4. Niniejsza Deklaracja specyfikuje:

- (a) cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia;
- (b) charakterystyki jakościowe, czyli cechy, które określają użyteczność informacji zawartej w raportach finansowych;
- (c) założenia leżące u podstaw sporządzania raportów finansowych;
- (d) czynniki oddziałujące na sporządzanie raportów finansowych;
- (e) definicje elementów, z których budowane są sprawozdania finansowe; oraz
- (f) zasady rozpoznawania (uznania) i pomiaru tych elementów.

Powiązania pomiędzy powyższymi zagadnieniami przedstawiono na schemacie nr 1.

Schemat nr 1



1.5. Deklaracja odnosi się do *raportów finansowych ogólnego przeznaczenia* (zwanych dalej *raportami finansowymi*). Tego rodzaju raporty sporządzane są z intencją dostarczenia informacji zaspakajającej potrzeby tych użytkowników zewnętrznych, którzy dla zaspokojenia swych specyficznych potrzeb informacyjnych nie są w stanie wymagać przygotowania raportów specjalnych czy nawet kontaktować się w tej sprawie. Ponieważ prezentowane transakcje i zdarzenia mogą mieć skutki finansowe i skutki niefinansowe, więc raporty finansowe ogólnego przeznaczenia mogą zawierać zarówno informacje finansowe, jak i informacje niefinansowe.

1.6. Pewni użytkownicy mogą wymagać – i dysponują odpowiednimi do tego środkami – dostarczenia informacji ponad informacje zawarte w raportach finansowych ogólnego przeznaczenia. Tego rodzaju *raporty finansowe specjalnego przeznaczenia*, jak np. rachunki sporządzane dla celów podatkowych czy też raporty z tytułu umów powierniczych z wielkim wierzycielami (banki, instytucje finansowe), wychodzą poza zakres niniejszej Deklaracji.

2. JEDNOSTKA SPRAWOZDAWCZA

2.1. Jednostka sprawozdawcza występuje wszędzie tam, gdzie uzasadnione jest oczekiwanie istnienia zależnych od raportów finansowych ogólnego przeznaczenia użytkowników informacji przydatnej w sensie celów przedstawionych w paragrafie 3.1.

2.2. Obowiązek sprawozdawczości wynika często z norm zawartych w aktach prawnych, regulacjach środowiskowych, prawie zwyczajowym (zwyczajach) bądź w postanowieniach umów.

Jednakże wynikająca z odpowiedzialności **powinność** publicznego przedstawiania raportów jest szersza niż obowiązek „prawny” i wyrasta z:

- (a) roli, jaką jednostka sprawozdawcza odgrywa w danej społeczności; lub
- (b) faktu polegania użytkowników na raportach finansowych ogólnego przeznaczenia przy zaspokajaniu swoich potrzeb informacyjnych.

2.3. Przykładowo można wymienić następujących użytkowników, którzy mogą być zależni od raportów finansowych ogólnego przeznaczenia danej jednostki sprawozdawczej:

- (a) dostarczyciele zasobów w rodzaju dostawców handlowych, wierzycieli, inwestorów, podatników oraz darczyńców;
- (b) wybrani bądź wyznaczeni reprezentanci takich grup, jak wyborcy czy udziałowcy;
- (c) analitycy oraz ci przedstawiciele mediów społecznego komunikowania, którzy zainteresowani są analizami i prezentacją dokonań podmiotów sprawozdawczych.

3. CELE SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ OGÓLNEGO PRZEZNACZENIA (ANG. *GENERAL PURPOSE FINANCIAL REPORTING*)

3.1. Celem raportów finansowych ogólnego przeznaczenia jest dostarczenie informacji w celu wspomoczenia jej użytkowników przy:

- (a) ocenie dokonań finansowych i usługowych (służebnych), pozycji finansowej i przepływów pieniężnych jednostki sprawozdawczej;
- (b) ocenie zgodności stanów i działań jednostki sprawozdawczej z normami prawnymi, regulacjami środowiskowymi, prawem zwyczajowym (zwyczajami) i postanowieniami umów, o ile odnoszą się do oszacowań jej dokonań finansowych i usługowych (służebnych), pozycji finansowej i przepływów pieniężnych; oraz
- (c) podejmowaniu decyzji związanych z dostarczaniem danej jednostce sprawozdawczej zasobów bądź prowadzenia z nią interesów.

Zatem sprawozdawczość finansowa (*financial reporting*) odgrywa rolę środka demonstrowania odpowiedzialności społecznej z tytułu rozliczenia (*accountability*) – punkty (a) i (b) – oraz rolę informacyjną – punkt (c). Waga tych ról może być różna dla różnych użytkowników i może się zmieniać w zależności od sektora. Na przykład użytkownicy raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, generowanych przez podmioty sektora publicznego, mogą być bardziej zainteresowani rolą demonstracyjną, a to ze względu na fakt, że wiele z tych podmiotów sprawuje władzę w jakimś zakresie.

3.2. Wymienione w paragrafie 3.1 cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia (ang. *general purpose financial reporting*) można najpełniej osiągnąć poprzez publikację raportów finansowych pokrywających:

- (a) pozycję finansową;
- (b) dokonania finansowe i usługowe/służebne; oraz
- (c) przepływy pieniężne.

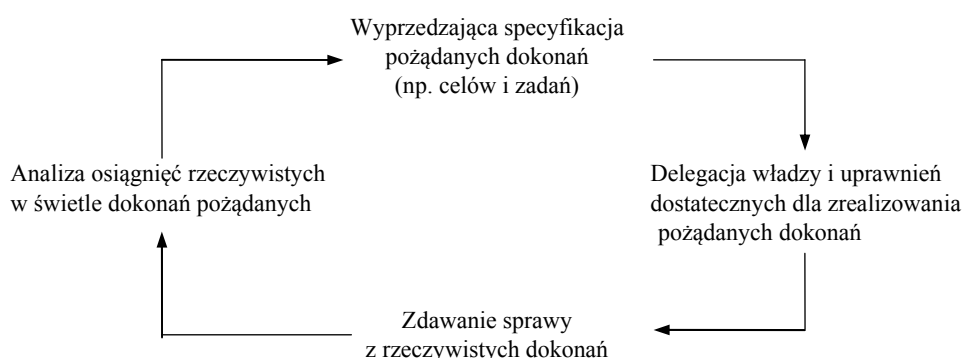
Dokonania jednostki sprawozdawczej oszacowane będą przez porównanie rezultatów i celów finansowych oraz przez porównanie rezultatów i celów w zakresie służebności/usług.

Cele i rezultaty z zakresu służebności, w rodzaju ilości dostarczonych dóbr i usług, prezentowane są w kategoriach niefinansowych. Natomiast rezultaty i cele finansowe prezentowane są w kategoriach finansowych.

Tam, gdzie przeważają cele z zakresu służebności, jednostki powinny raportować przede wszystkim w kategoriach niefinansowych. W kategoriach finansowych jednostki raportują głównie tam, gdzie dominują cele finansowe (jak w przypadku większości zorientowanych na zysk jednostek sektora prywatnego). Wiele jednostek sektora publicznego ma zarówno cele finansowe, jak i cele z zakresu służebności.

3.3. Wyliczenie się (ang. *accountability*) jest wymaganiem stawianym jednej ze stron, aby wytłumaczyła się ze swych dokonań za dany okres wobec innej strony. Na przykład dyrektorzy wyliczają się wobec udziałowców, zaś Parlament wymaga wyliczenia się od ministrów. Cztery elementy wyliczenia się przedstawiono na schemacie nr 2.

Schemat nr 2



3.4. Aby odegrać rolę w zakresie wyliczania się, sprawozdawczość finansowa (ang. *financial reporting*) powinna odzwierciedlać istotne aspekty natury podmiotu i także wymiary jego dokonań.

3.5. Wyliczanie się wymaga, aby w raportach finansowych:

- a) identyfikowano cele i zadania ustalane normalnie w sformalizowanym procesie; oraz
- b) mierzono osiągnięcia rzeczywiste i porównywano je z celami i zadaniami.

Wyżej wymienione cele i zadania mogą mieć zarówno charakter finansowy, jak i niefinansowy.

3.6. Sprawozdawczość finansowa tradycyjnie koncentruje się na dostarczaniu informacji o przyszłych transakcjach i minionych zdarzeniach. Aby osiągnąć cele zawarte w paragrafie 3.1, jednostka sprawozdawcza może użytecznie uzupełniać informacje historyczne o:

- a) komentarz interpretujący przedstawioną informację finansową; oraz
- b) informacje dotyczące przyszłości (prospektywne).

3.7. Komentarz interpretujący może ukazywać związek pomiędzy istotnymi zmianami w elementach finansowych a historią jednostki, jej działalnością bieżącą, środowiskiem zewnętrznym lub celami. Narracja np. może dostarczyć informacji o zasobach fizycznych, co z kolei pozwoli na lepsze zrozumienie pozycji finansowej jednostki. Komentarz narracyjny ma szczególnie istotne znaczenie przy raportowaniu dokonań w zakresie usług/służebności.

3.8. Informacje prospektywne przybierać mogą postać narracyjną bądź liczbową. Informacja narracyjna dostarczyć może ocen perspektyw jednostki, koncentrując się przy tym na sposobie, w jaki zmiany w środowisku ekonomicznym mogą wpłynąć na wyniki, płynność i ryzyko. Z kolei informacja ilościowa, bazując na założeniach co do przyszłej kondycji ekonomicznej i co do toku spraw, może przybrać postać prognozowanych rezultatów operacji, prognozowanej pozycji finansowej i prognozowanych przepływów pieniężnych. Dla przykładu, budżety władz lokalnych zwykle stanowią punkt wyjścia do ustalenia taryf i podatków oraz obciążeń użytkowników poszczególnych dóbr, a także do wyszukiwania innych źródeł funduszy. Idąc jeszcze dalej, stwierdzamy, że publikacja na początku okresu sprawozdawczego budżetów finansowych i innych informacji prospektywnych oraz ich późniejsze porównanie z rzeczywistymi rezultatami mają kluczowe znaczenie dla odpowiedzialności za rozliczenie (*accountability*) jednostek sektora publicznego.

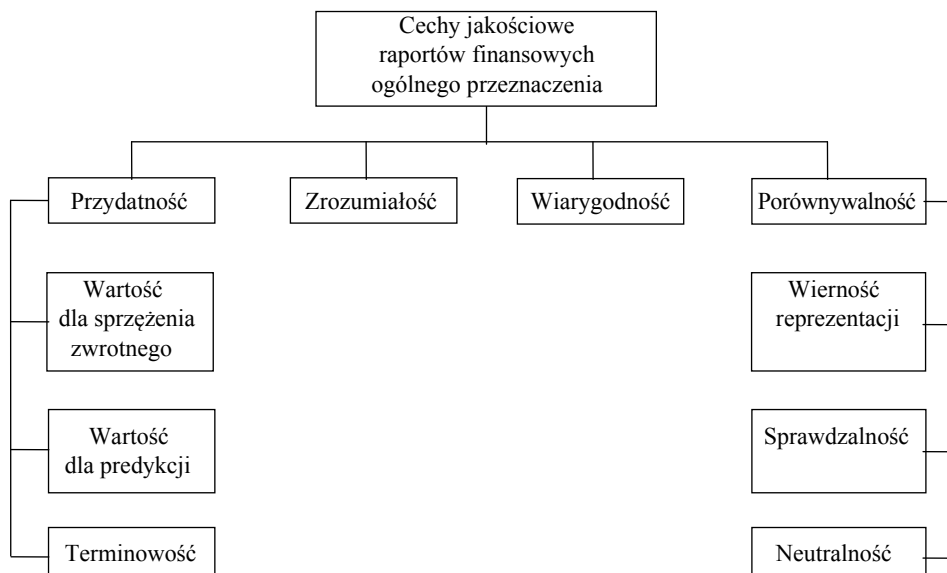
4. CHARAKTERYSTYKI JAKOŚCIOWE

4.1. Jakość informacji zawartej w raportach finansowych warunkuje ich użyteczność dla adresatów. Właściwości informacji, poprzez które może być mierzona jej jakość, to:

- a) przydatność/odpowiedniość (*relevance*);
- b) zrozumiałość (*understandability*);
- c) wiarygodność (*reliability*); oraz
- d) porównywalność (*comparability*).

Jakościowe charakterystyki informacji omawiane w tej Deklaracji zaprezentowano graficznie na schemacie nr 3.

Schemat nr 3



Przydatność

4.2. Informacja ma cechę przydatności, jeśli może być użyta do:

- a) potwierdzenia bądź skorygowania wcześniejszych przewidywań co do przeszłych zdarzeń (wartość dla sprzężenia zwrotnego),
- b) jako pomoc przy formułowaniu, rewidowaniu bądź potwierdzaniu przewidywań co do przyszłości (wartość dla predykcji).

4.3. Konkretna informacja może mieć jedynie wartość dla sprzężenia zwrotnego – jak np. informacja o zgodności z powierniczym skryptem dłużnym (umową powierniczą) – albo wartość dla sprzężenia zwrotnego i wartość dla predykcji – jak np. dane, stanowiące podstawę przewidywań co do aktualnego poziomu i struktury aktywów własnych, które zapewniają:

- a) sprzężenie zwrotne w zakresie przeszłych predykcji możliwych sposobów restrukturyzacji jednostki,
- b) informację o zdolności jednostki do absorpcji przyszłych wstrząsów ekonomicznych.

4.4. Terminowość stanowi składnik przydatności ze względu na fakt, iż nieosiągalność informacji wtedy, gdy jest ona potrzebna, czyni ją bezużyteczną.

Zrozumiałość

4.5. Informacja ma cechę zrozumiałości, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że użytkownicy pojmą jej znaczenie.

4.6. Zdolność użytkownika do zrozumienia informacji finansowej zależeć będzie zarówno od jego własnych możliwości, jak i od sposobu, w jaki informacja ta jest przedstawiana.

4.7. Dla celów niniejszej Deklaracji zakłada się, że użytkownicy posiadają racjonalną wiedzę o zakresie działania jednostki i o środowisku jej funkcjonowania oraz że chcą oni studiować dostarczone informacje z należytą pilnością.

4.8. Informacje o skomplikowanych sprawach nie powinny być jednakże wykluczane z raportów finansowych z tego tylko powodu, że mogą być zbyt trudne do zrozumienia dla niektórych użytkowników.

Wiarygodność

4.9. Informacja jest wiarygodna jeśli:

- a) koresponduje z transakcjami i zdarzeniami rzeczywiście tkwiącymi u jej podstaw (wierność reprezentacji);
- b) daje się zweryfikować w niezależnym pomiarze (sprawdzalność),
- c) jest wolna od dewiacji (neutralność).

4.10. **Wierność reprezentacji** jest zachowana, jeżeli oddziałujące na jednostkę transakcje i zdarzenia prezentowane są w raportach finansowych w sposób korespondujący z treścią/istotą transakcji i zdarzeń rzeczywistych. Oznacza to, że są interpretowane i prezentowane w sposób wyrażający bardziej ich skutki ekonomiczne, niż niezbędną im formę prawną.

4.11. Informacja jest **sprawdzalna**, jeśli można się spodziewać, że dobrze poinformowani i niezależni obserwatorzy zgodzą się, iż prezentacja zdarzeń lub transakcji odpowiada – z zachowaniem dostatecznej precyzji – zdarzeniom lub transakcjom rzeczywistym. Sprawdzalność koncentruje się bardziej na tym, czy dana baza pomiarowa jest właściwie stosowana, niż na tym, czy jest właściwie dobrana.

4.12. Raporty finansowe są neutralne, jeśli sporządzający je nie selekcionował lub nie prezentował informacji w sposób intencjonalnie zmierzający do osiągnięcia z góry założonego rezultatu przy formułowaniu decyzji lub sądów.

Porównywalność

4.13. Informacje zawarte w raportach finansowych są porównywalne, jeżeli użytkownicy są w stanie zidentyfikować podobieństwa i różnice pomiędzy tymi informacjami a informacjami z innych raportów.

4.14. Porównywalność odnosi się do:

- a) porównywalności raportów finansowych różnych jednostek; oraz
- b) porównywalności kolejnych raportów finansowych tej samej jednostki.

4.15. Ważną implikacją konceptu porównywalności jest potrzeba informowania użytkowników o politykach stosowanych przy sporządzaniu raportów finansowych, o zmianach w tych politykach oraz o skutkach tychże zmian.

4.16. Ze względu na to, że użytkownicy pragną porównywać dokonania jednostek w funkcji czasu, ważne jest, aby w raportach finansowych ukazywano odpowiednie informacje z poprzednich okresów.

5. ZAŁOŻENIA TKWIĄCE U PODSTAW SPORZĄDZANIA RAPORTÓW FINANSOWYCH OGÓLNEGO PRZEZNACZENIA

5.1. O ile nie występują specjalne okoliczności, o tyle sporządzający raporty finansowe powinni stosować następujące założenia:

- a) jednostka jest obiektem kontynuującym działalność (ang. *a going concern*),
- b) działalność ekonomiczna jednostki może być podzielona na określone przedziały czasu (sprawozdawczość okresowa – ang. *period reporting*),
- c) przychody i rozchody (ang. *expenditure*) prezentowane są przy zastosowaniu bazy memoriałowej.

5.2. Kontynuacja działalności

Raporty finansowe sporządzane są normalnie przy założeniu, że w dającej się przewidzieć przyszłości jednostka będzie kontynuowała swe istnienie. Oznacza to w szczególności, że nie ma jakiegokolwiek intencji ani konieczności likwidacji jednostki bądź znaczącego zmniejszenia skali jej operacji. Jeżeli natomiast tego rodzaju intencja bądź konieczność istnieje, to sporządzanie raportów na bazie założenia kontynuacji działalności może być niewłaściwe, a jeśli tak, to należy ujawnić tę inną podstawę preparacji raportów.

5.3. Dokonując oceny tego, czy dana jednostka będzie trwać w dającej się przewidzieć przyszłości, należy wziąć po uwagę prawdopodobne zmiany okoliczności, które mogą nastąpić co najmniej w okresie jednego roku od [przewidywanej – przyp. aut.] daty zatwierdzenia raportu, a także zmiany, co do których wiadomo w jednostce, że nastąpią po tym okresie. Założenie kontynuacji działalności będzie wymagać szczególnie uważnej interpretacji w niektórych przypadkach z sektora publicznego. Na przykład, zdolność ustalania stawek podatkowych i nakładania podatków pozwala uznawać pewne jednostki sektora publicznego za obiekty kontynuujące działalność, nawet jeśli będą one funkcjonowały przez wiele okresów z negatywnymi aktywami netto (ang. *negative equity*).

5.4. Okres sprawozdawczy

Wyniki i pozycję finansową jednostki można najlepiej zmierzyć w czasie jej likwidacji. Jednakże w celu terminowego dostarczenia aktualnej informacji przy kontynuacji działalności zakłada się, że działalność ekonomiczna jednostki może być podzielona na określone przedziały czasu. Pociąga to jednak za sobą wymóg wobec preparatorów raportów, aby decydowali, do którego z okresów należy każda z transakcji i każde ze zdarzeń oraz aby rozstrzygnęli każdy z trudnych problemów alokacyjnych.

5.5. Baza memoriałowa

Przy stosowaniu memoriałowej bazy pomiarowej skutki transakcji i innych zdarzeń rozpoznawane są w momencie ich wystąpienia. Następnie zapisywane są one w rejestrach rachunkowych i prezentowane w raportach finansowych tego okresu, w którym wystąpiły. Czas zajścia zdarzenia czy realizacji transakcji może, ale nie musi, zbiegać się z czasem wpłaty bądź wypłaty gotówki. Raporty finansowe sporządzone przy zastosowaniu memoriałowej bazy pomiarowej informują użytkowników nie tylko o transakcjach wiążących się z wypłatą lub wpłatą gotówki, lecz także o powinnościach wypłaty gotówki w przyszłości oraz o zasobach reprezentujących gotówkę, która ma wpłynąć w przyszłości.

6. CZYNNIKI WPLYWAJĄCE NA CECHY JAKOŚCIOWE

Zrównoważenie cech jakościowych

6.1. Często konieczne jest zrównoważenie albo inaczej wymiana jakościowych cech informacji. Aby osiągnąć cele raportów finansowych ogólnego przeznaczenia, dąży się generalnie do

osiągnięcia odpowiedniej równowagi pomiędzy cechami. Decyzja co do oceny względnej ważności cech jakościowych jest w poszczególnych przypadkach kwestią osądu profesjonalnego.

6.2. Informacja może być przydatna z decyzyjnego punktu widzenia, ale w swej istocie bądź reprezentacji tak niewiarygodna, że jej uznanie w sprawozdaniu finansowym jest/byłoby potencjalnie mylące/wprowadzające w błąd. Na przykład jeżeli zasadność i kwota roszczeń z tytułu szkód dochodzone są przed sądem, to – z punktu widzenia jednostki – uznanie pełnej wysokości tejże kwoty w deklaracji pozycji finansowej/bilansie może być rzeczą niewłaściwą, chociaż przydatne może być ujawnienie kwoty i warunków roszczenia w notach do sprawozdania finansowego.

6.3. Sporządzający sprawozdania finansowe mogą znaleźć się w sytuacji wymagającej zrównoważenia względnych zalet przedkładania raportów we właściwym czasie z dostarczaniem wiarygodnej informacji. Aby dostarczyć informacje w terminie, nierzadko może być konieczne raportowanie, nim znane będą wszystkie aspekty transakcji czy innych zdarzeń, co oznacza osłabienie wiarygodności. I na odwrót, jeżeli raportowanie odłożone jest do czasu poznania wszystkich aspektów transakcji i zdarzeń, to informacje mogą być wysoce wiarygodne, ale mało wartościowe dla ich użytkowników, którzy wcześniej musieli podjąć decyzje.

Równowaga korzyści i kosztu

6.4. Równowaga korzyści i kosztu jest skrepowaniem bardzo daleko idącym. Korzyści wynikające z posiadania informacji powinny przewyższać koszty jej dostarczenia. Jednakże oszacowanie korzyści i kosztów jest faktycznie sprawą rozsądku. Dalej jeszcze, koszty nie zawsze ponoszą ci użytkownicy, którzy cieszą się pożytkami. Ponadto korzyści osiągać mogą nie tylko ci użytkownicy, dla których informacja została przygotowana. Sytuacje te powodują, że stosowanie testu korzyść–koszt w konkretnych przypadkach jest trudne. Tym niemniej twórcy standardów oraz sporządzający sprawozdania finansowe i ich użytkownicy powinni być świadomi tego skrepowania.

Materialność (ang. *materiality*)

6.5. Sprawozdanie, fakt bądź pozycja są istotne (materialne), jeżeli posiadają taką naturę lub występują w takiej ilości, że prawdopodobne jest, iż ich ujawnienie lub sposób potraktowania, przy pełnym uwzględnieniu okoliczności występujących w czasie zamykania raportów finansowych, wpłyną na użytkowników raportów podczas podejmowania przez nich decyzji bądź formułowania oszacowań. Na przykład wykraczający poza przeciętność wzrost wynagrodzeń dyrektorów lub wybranych członków organów zarządzających może stanowić informację o krytycznym znaczeniu (ze względu na ich odpowiedzialność powierniczą), nawet jeśli absolutne kwoty tych wynagrodzeń będą znacząco mniejsze od tych kosztów, które nie potrzebują osobnego ujawnienia.

6.6. Rozstrzygnięcie o istotności danej pozycji jest w zasadzie kwestią rozsądku. Istotność wiąże się z oszacowywaniem, czy przeoczenie, fałszywe przedstawienie lub nieujawnienie jakiejś pozycji wiarygodnej i przydatnej informacji mogłoby wpłynąć na percepcję użytkowników raportu finansowego. Istotność odnosi się do informacji niefinansowej i narracyjnej oraz do treści finansowej raportów finansowych ogólnego przeznaczenia.

6.7. Należy brać pod uwagę prawdopodobnych użytkowników poszczególnych raportów finansowych oraz ich potrzeby informacyjne. Informacja prezentowana w raportach finansowych może być wykorzystywana przez rozmaitych, i to w dodatku bardzo zróżnicowanych, użytkowników, z których każdy ma swój partykularny interes wobec jednostki sprawozdawczej.

6.8. Oszacowywanie istotności powinno następować nie tylko w odniesieniu do indywidualnych pozycji, ale także w odniesieniu do klas zbliżonych pozycji.

Roztropność/rozwaga (ang. *prudence*)

6.9. Przytaczane często w literaturze pojęcie **rozwagi** (zwanej też **konserwatyzmem**) objaśniane jest jako potrzeba zachowania ostrożności w warunkach niepewności. Sporządzający sprawozdania finansowe muszą borykać się z niepewnościami, które w nieuchronny sposób towarzyszą wielu zdarzeniom i okolicznościom, choćby takim jak ściągalność wątpliwych należności, prawdopodobny okres życia rzeczowych środków trwałych czy liczba reklamacji mogących wystąpić w okresie gwarancyjnym. Niepewności tego rodzaju uznawane są przez ujawnienie ich natury i zakresu oraz przez rozważne traktowanie podczas sporządzania raportów finansowych. Konserwatyzm wymaga od sporządzających raporty pewnej przezroczności przy oszacowaniach niezbędnych dla uznania tego rodzaju transakcji i zdarzeń, co jest niezbędne dla zagwarantowania, że aktywa lub przychody nie są zawyżone, zaś zobowiązania zaniżone. Jednakże praktykowanie konserwatyzmu nie dopuszcza np. tworzenia ukrytych rezerw bądź nadmiernych zapasów, rozmyślnego zaniżania stanu aktywów lub przychodów czy rozmyślnego zawyżania zobowiązań lub rozchodów. Dopuszczenie bowiem do tego typu sytuacji powodowałoby naruszenie neutralności raportów finansowych, które tym samym utraciłyby cechę wiarygodności. Najwyraźniej też taka mylna interpretacja rozwagi jest nie do pogodzenia z istotą wierniej reprezentacji.

**7. DEFINICJA I UZNANIE FINANSOWYCH ELEMENTÓW RAPORTÓW
FINANSOWYCH OGÓLNEGO PRZEZNACZENIA**

7.1. Aby osiągnąć cele wskazane w paragrafie 3.1, raporty finansowe odzwierciedlają skutki transakcji i innych zdarzeń poprzez ich grupowanie w rozległe klasy nazywane *elementami*. Grupowanie to następuje stosownie do ich charakterystyk ekonomicznych.

7.2. Elementy finansowe wiążą się z raportowaniem pozycji finansowej i dokonań finansowych.

7.3. Elementy bezpośrednio związane z pozycją finansową to aktywa (ang. *assets*), zobowiązania (ang. *liabilities*) i aktywa netto (ang. *equity*), zaś elementy bezpośrednio związane z dokonaniem finansowym to przychody (ang. *revenues*) i rozchody (ang. *expenses*).

7.4. Definicje sformułowane w niniejszej Deklaracji ukazują powiązanie pomiędzy elementami. Powiązanie to oznacza, że każda pozycja zgodna z definicją i kryteriami identyfikacji danego elementu, np. składnika aktywów, automatycznie wymaga identyfikacji innego elementu, np. przychodu bądź zobowiązania.

7.5. Dla celów sformułowania w niniejszym dokumencie **kryteriów uznania** [elementów – przyp. aut.] przyjmuje się, że termin **prawdopodobny** oznaczać będzie, że wynikająca z logiki bądź dostępnych oznak możliwość powstania potencjału usługowego/służebnego bądź przyszłych korzyści ekonomicznych jest bardziej prawdopodobna od możliwości przeciwniej.

7.6. Definicje zawarte w tej sekcji odnoszą się do wszystkich systemów pomiarowych opisanych w niniejszym dokumencie. Wobec tego nie należy zapominać, że podczas stosowania definicji w konkretnych warunkach trzeba mieć nieustannie na uwadze przyjęty system pomiarowy.

Pozycja finansowa**Aktywa***Definicja aktywów*

7.7. **Aktywa** to potencjał usługowy bądź przyszłe pożytki ekonomiczne kontrolowane² przez daną jednostkę w rezultacie przeszłych transakcji albo innych minionych zdarzeń.

² W oryginale: *controlled*.

Podstawowe cechy aktywów

7.8. Definicja określa trzy cechy zasadnicze aktywów, tj.:

- a) istnieć musi potencjał usługowy lub istnieć muszą przyszłe pożytki ekonomiczne; oraz
- b) jednostka musi sprawować nad tymże potencjałem usługowym lub tymiż pożytkami ekonomicznymi kontrolę w stopniu wystarczającym do czerpania z nich korzyści oraz do odcięcia – a przynajmniej regulacji – dostępu innych stron do tychże korzyści; oraz
- c) transakcje lub inne zdarzenia pociągające za sobą wzrost stopnia kontroli jednostki nad potencjałem usługowym bądź pożytkami ekonomicznymi wystąpiły w przeszłości.

Kryteria uznawania aktywów

7.9. Składnik aktywów będzie uznany w deklaracji pozycji finansowej wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jest prawdopodobne, że potencjał usługowy bądź przyszłe pożytki ekonomiczne zawarte w tym składniku aktywów będą realizowalne; oraz
- b) ze składnikiem tym związany jest koszt albo inna dająca się wiarygodnie pomierzyć wartość.

Zobowiązania*Definicja zobowiązań*

7.10. **Zobowiązania** są przyszłymi poświęceniami bądź to potencjału usługowego, bądź też przyszłych pożytków ekonomicznych, które to poświęcenia jednostka jest aktualnie zobligowana ponieść na rzecz innych jednostek, co następuje w rezultacie przeszłych transakcji albo innych minionych zdarzeń.

Podstawowe cechy zobowiązań

7.11. Definicja określa trzy cechy zasadnicze zobowiązań, tj.:

- a) istnieć muszą aktualne zobligowania/powinności, co oznacza, że jednostka albo musi być zobowiązana do określonych – ale nie zrealizowanych jeszcze – działań lub świadczeń, albo musi być odpowiedzialna za tego typu działania i świadczenia; oraz
- b) istnieć muszą niepomyślne konsekwencje finansowe dla jednostki, tzn. jest ona zobligowana do poświęcenia potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych na rzecz innej jednostki lub innych jednostek; oraz
- c) transakcja bądź inne zdarzenie, będące powodem zwiększenia zobligowań co do poświęcenia potencjału usługowego bądź przyszłych pożytków ekonomicznych jest sprawą przeszłości/zaszły w przeszłości.

7.12. Zobligowanie istnieje, jeśli prawne, społeczne, polityczne lub ekonomiczne konsekwencje zaniechania uzgodnionych co do sposobu działań lub świadczeń są tego rodzaju, że jednostka ma mało (albo nie ma w ogóle) swobody w zakresie unikania poświęceń potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych na rzecz innej jednostki bądź innych jednostek.

Zobligowanie oznacza powiązanie dwóch stron, mianowicie danej jednostki i strony wobec niej zewnętrznej. Dzieje się tak, ponieważ jedna tylko strona nie może być jednocześnie stroną odbierającą świadczenie i stroną mającą je zrealizować.

7.13. Istnienie zobowiązania prawnego jest zwykle wyraźną oznaką istnienia również zobowiązania z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej. Jednakże obecność atrybutów zobowiązania prawnego niekoniecznie musi być czynnikiem ograniczającym przy definiowaniu zobowiązania dla celów sprawozdawczości finansowej.

Kryteria uznania zobowiązań

7.14. Zobowiązanie będzie uznane w deklaracji pozycji finansowej wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jest prawdopodobne, że przyszłe poświęcenie potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych stanie się wymagalne,
- b) kwota zobowiązania może być wiarygodnie pomierzona.

Śluzne prawa, czyli aktywa netto (ang. equity)*Definicja słusznych praw/aktywów netto*

7.15. Śluzne prawa/aktywa netto to udział w aktywach danej jednostki pozostały po potrąceniu jej zobowiązań.

7.16. Śluzne prawa mierzone są jako różnica pomiędzy aktywami a zobowiązaniami.

7.17. Śluzne prawa są udziałem resztowym. Oznacza to, że w hierarchii roszczeń do aktywów jednostki lokują się one za zobowiązaniami. W przypadku likwidacji jednostki zobowiązania muszą być zrealizowane zanim pozostałe aktywa, zwane aktywami netto, będą podzielone pomiędzy tych z prawami własności.

Uznawanie/Identyfikacja słusznych praw

7.18. Ponieważ śluzne prawa są udziałem resztowym w aktywach jednostki, a kwota aktywów przypadających na te prawa zawsze będzie odpowiadać różnicy pomiędzy ustaloną kwotą aktywów jednostki a ustaloną kwotą jej zobowiązań, więc kryteria uznania aktywów i zobowiązań są jednocześnie kryteriami uznania słusznych praw.

Dokonania finansowe***Przychody****Definicja przychodów*

7.19. **Przychody** są napływem bądź innym zwiększeniem potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych albo oszczędnością na odpływie tegoż potencjału lub tychże pożytków, które to napływy, zwiększenia i oszczędności skutkują w trakcie okresu sprawozdawczego przyrostem słusznych praw i mają postać wzrostu aktywów lub zmniejszenia zobowiązań innych niż odnoszące się do udziałów właścicielskich.

7.20. Prawdopodobieństwo tego rodzaju napływów bądź innych zwiększeń potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych, albo oszczędności na ich odpływach, będzie wielkością zmienną. Oszacowanie w konkretnej sytuacji stopnia pewności towarzyszącego napływowi lub innym zwiększeniom potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych, czy też oszczędnościom na ich odpływach, powinno nastąpić na podstawie istniejących świadectw. W przypadku wielu jednostek, większość przychodów danego okresu będzie rezultatem przekazywania w tym czasie dóbr i świadczenia usług, zaś znakomitej większości będących źródłem przychodów transakcji i innych zdarzeń w ogóle nie towarzyszy niepewność – albo jest ona niewielka – co do wystąpienia odpowiednich napływów, innych zwiększeń lub odpływów potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych. Dzieje się tak ze względu na fakt, że jednostka albo będzie otrzymywała gotówkę, albo będzie miała sprecyzowane roszczenie w stosunku do strony zewnętrznej. Jednakże brak transakcji wymiany będzie często przyczyną wątpliwości co do tego, czy osiągnięto wymagany stopień pewności. W sytuacji istnienia niepewności co do napływu bądź innego zwiększenia potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych, czy też co do oszczędności na ich odpływie, przychody uznawane są z chwilą, gdy napływ lub inne zwiększenie bądź oszczędność na odpływie stają się prawdopodobne.

Kryteria uznawania przychodów

7.21. Podczas ustalania rezultatów okresu sprawozdawczego, przychody powinny być uznane wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jest prawdopodobne, że wystąpi napływ lub inne zwiększenie bądź oszczędność potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych; oraz
- b) napływ lub inne zwiększenie bądź oszczędność potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych może być wiarygodnie pomierzony.

Koszty (ang. expenses)*Definicja kosztów*

7.22. **Koszty** są spożyciem bądź ubytkiem potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych jednostki, które to spożycie bądź ubytek skutkuje w trakcie okresu sprawozdawczego uszczupleniem słusznych praw i ma postać zmniejszenia aktywów lub wzrostu zobowiązań innych niż odnoszące się do udziałów właścicielskich.

7.23. Koszty konstytuujące spożycie bądź ubytki potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych mogą mieć różną postać. Na przykład z racji zużycia zapasów konsumowalnych potencjał usługowy lub przyszłe pożytki ekonomiczne będą w trakcie bieżącego okresu sprawozdawczego spożyte albo wygasną, zaś z racji powstania w bieżącym okresie sprawozdawczym pewnych rodzajów zobowiązań podatkowych nastąpi odpływ potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych w przyszłym okresie sprawozdawczym. Transakcje bądź inne zdarzenia będące przyczyną rozchodów oraz rozchody same przybierają różne formy i występują pod różnymi nazwami, takimi jak np. zarobek, pensja, amortyzacja, koszt produktów sprzedanych, koszt wyświadczonych usług, czynsz, odsetki.

Kryteria uznawania kosztów

7.24. Podczas ustalania rezultatów okresu sprawozdawczego koszty powinny być uznane wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jest prawdopodobne, że wystąpi skutkujące w zmniejszeniu aktywów lub/i zwiększeniu zobowiązań spożycie bądź ubytek potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych; oraz
- b) spożycie bądź ubytek potencjału usługowego lub przyszłych pożytków ekonomicznych mogą być wiarygodnie pomierzone.

7.25. Przy uznawaniu rozchodów w deklaracji dokonań finansowych szeroko praktykowane jest bezpośrednie kojarzenie³ poniesionych kosztów i poszczególnych pozycji przychodów. Proces ten, powszechnie nazywany zasadą kojarzenia/współmierności, jest powiązaną identyfikacją przychodów i rozchodów jako bezpośredniego i łącznego rezultatu tych samych transakcji lub tych samych zdarzeń innego rodzaju. Na przykład przy stosowaniu zasady kojarzenia/współmierności różne komponenty rozchodów składające się na koszty produktów sprzedanych będą uznawane w deklaracji dokonań finansowych w tym samym czasie, co przychody pochodzące ze sprzedaży tychże produktów. Podejście to może jednak skutkować uznaniem lub/i włączeniem do poszczególnych klas informacji/klasyfikacją decyzji, które nie są zgodne z definicją elementów przyjętą w niniejszej Deklaracji. Zatem stosowanie zasady kojarzenia w sposób, który prowadzi do uznania pozycji niezgodnych z definicją aktywów albo zobowiązań jest niewłaściwe i niedozwolone.

³ *Matching* oznacza kojarzenie w pary.

Inne zmiany w słusznym prawach

7.26. Przy identyfikacji zmian w pozycji finansowej jednostki w trakcie okresu sprawozdawczego użytkowników raportu finansowego interesują także zmiany aktywów netto nie będące rezultatem jej funkcjonowania. Te inne zmiany mogą obejmować nieodwzajemnione/jednostronne transfery do i od właścicieli (odpowiednio dystrybucje na rzecz właścicieli oraz kontrybucje z ich strony) oraz dostosowania związane z utrzymaniem kapitału.

Dystrybucje na rzecz właścicieli oraz kontrybucje z ich strony***Definicje***

7.27. **Kontrybucje ze strony właścicieli** oznaczają wniesione do jednostki przez strony wobec niej zewnętrzne, i nie skutkujące w zobowiązaniach, potencjały usługowe bądź takie przyszłe korzyści ekonomiczne, co powoduje powstanie udziałów finansowych w aktywach netto jednostki, które to udziały:

a) przenoszą/cedują na ich posiadaczy uprawnienia zarówno do repartycji potencjału usługowego bądź korzyści ekonomicznych w trakcie funkcjonowania jednostki (tego rodzaju repartycje mieszczą się w zakresie swobodnego uznania właścicieli bądź ich reprezentantów), jak i do rozdziału jakiegokolwiek nadwyżki aktywów nad zobowiązaniami w przypadku likwidacji jednostki; lub/i

b) mogą być sprzedane, przeniesione albo spłacone/wykupione.

7.28. **Dystrybucje na rzecz właścicieli** oznaczają potencjały usługowe czy też przyszłe korzyści ekonomiczne rozdzielone przez jednostkę pomiędzy wszystkich bądź niektórych jej właścicieli, jako zwrot z inwestycji albo jako zwrot inwestycji.

7.29. Kontrybucje ze strony właścicieli oraz dystrybucje na ich rzecz są nieodwzajemnionymi/bezzwrotnymi/jednostronnymi transferami pomiędzy jednostką i jej właścicielami, którzy działają w ramach swej zdolności właścicielskiej.

Dostosowania związane z utrzymaniem kapitału***Definicja***

7.30. **Dostosowania związane z utrzymaniem kapitału** są korektami kapitału dokonywanymi w ramach pewnych modeli rachunkowości w celu uwzględnienia rezultatów wpływu zmian cen na aktywa i zobowiązania jednostki.

7.31. Koncepcja utrzymania kapitału przyjęta do preparacji raportów finansowych zależy od rodzaju kapitału, który ma być utrzymany przy określaniu rezultatów okresu sprawozdawczego.

8. DEFINICJA I UZNANIE NIEFINANSOWYCH ELEMENTÓW RAPORTÓW FINASOWYCH OGÓLNEGO PRZEZNACZENIA

8.1. Elementami niefinansowymi najpowszechniej włączanymi do raportów finansowych są elementy bezpośrednio związane z dokonaniem usług (ang. *service performance*)⁴ na wejściach i na wyjściach oraz z efektami w zakresie konsekwencji [funkcjonowania jednostki i jej

⁴ Chodzi tu o rezultaty działalności w ramach funkcji służebnej spełnianej przez jednostkę wobec środowiska społecznego i przyrodniczego.

produktu – przyp. aut.]. Raporty o dokonaniach służebnych ujawniają stopień, w jakim jednostka sprawozdawcza osiągnęła swe cele w zakresie służebności.

Definicje

8.2. **Wejścia (ang. *inputs*)** to zasoby zużyte do wytworzenia tych dóbr i usług, które stanowią wyjścia jednostki sprawozdawczej.

8.3. **Wyjścia (ang. *outputs*)** to dobra i usługi wytwarzane przez jednostkę sprawozdawczą.

8.4. **Skutki (ang. *outcomes*)** to wpływ wywierany na daną społeczność w rezultacie istnienia i funkcjonowania jednostki sprawozdawczej oraz konsekwencje z tego wynikające.

Kryteria uznania

8.5. Termin **uznanie** ma w przypadku elementów finansowych znaczenie osobliwe i w tym sensie nie może być właściwie odniesiony do elementów niefinansowych. Jednakże przy decydowaniu, czy włączyć ten bądź ów element do raportu finansowego powinno się stosować kryteria zbliżone do uznania. Zatem element niefinansowy powinien być włączony do raportu, jeśli:

- a) pozycja ma stosowną bazę pomiaru; oraz
- b) może być wiarygodnie pomierzony.

9. BAZY POMIARU

Pomiar finansowy

9.1. **Pomiar finansowy** to proces określania kwot monetarnych, w wysokości których mają być uznane elementy finansowe.

9.2. Przy zapisie transakcji i zdarzeń można używać różnych baz pomiaru, na które składają się:

- a) Koszt historyczny

Aktywa rejestrowane są w wysokości kwoty zapłaconych – bądź wymaganych do zapłaty – środków pieniężnych (ang. *cash or cash equivalents*)⁵ albo w wysokości ustalonej – bądź wymagającej ustalenia – rzetelnej/godziwej wartości kompensaty (opłaty), przy czym chodzi tu o płatności i ustalenia dokonane podczas nabywania.

Zobowiązania początkowo są rejestrowane w wysokości wpływów/przychodów uzyskanych – bądź należnych – w zamian za zobligowanie, a w pewnych okolicznościach (np. przy podatkach dochodowych) w wysokości kwoty środków pieniężnych, która ma być zapłacona dla uregulowania zobowiązania w ramach normalnego toku interesów.

- b) Koszt bieżący

Aktywa prowadzone są w wysokości kwot środków pieniężnych, które należałoby zapłacić, jeśli ten sam składnik albo jego ekwiwalent byłby aktualnie nabyty.

Zobowiązania są prowadzone w wysokości kwot środków pieniężnych, które aktualnie byłyby wymagane dla wywiązania się ze zobligowania.

- c) Wartość realizacji (uregulowania)

Aktywa są prowadzone w wysokości kwot środków pieniężnych, które mogłyby być aktualnie pozyskane przy sprzedaży danego składnika w ramach uładowanego zbytu.

Zobowiązania prowadzone są w wartościach ich regulacji, tj. w wysokości niedyskontowanych kwot środków pieniężnych, które należałoby zapłacić w celu uregulowania zobowiązań w toku normalnego biegu interesów.

⁵ Środki pieniężne oznaczać będą dalej *cash or cash equivalents*.

d) Wartość bieżąca

Aktywa są prowadzone w zdyskontowanej wartości aktualnej przyszłych wpływów pieniężnych netto, spodziewanych z danej pozycji w toku normalnego biegu interesów.

Zobowiązania są prowadzone w zdyskontowanej wartości aktualnej przyszłych odpływów pieniężnych netto, uważanych za niezbędne dla uregulowania danej pozycji w toku normalnego biegu interesów.

Wzajemne powiązanie pomiędzy elementami oznacza, że przychody i rozchody mierzone są na tej samej podstawie, co związane z nimi aktywa i zobowiązania.

9.3. Wybór systemu pomiarowego, który ma być użyty przy sporządzaniu raportów finansowych ogólnego przeznaczenia ma dwa aspekty:

a) dobór bazy pomiaru, czyli ustalenie *wymiarów* (-ów) albo *atrybutu* (-ów)⁶ aktywów i zobowiązań, które to atrybuty czy wymiary mają być poddane pomiarowi,

b) dobór *jednostki monetarnej*, za pomocą której będą wyrażane wyniki pomiarów.

Alternatywne bazy pomiaru opisano w paragrafie 9.2. Natomiast alternatywnymi jednostkami monetarnymi są dolary⁷ nominalne (tj. liczba dolarów) i dolary stałe (tj. jednostki siły nabywczej).

9.4. Jakościowe charakterystyki raportów finansowych ogólnego przeznaczenia zdefiniowano w paragrafie 4.1 jako odpowiedniość, zrozumiałość, wiarygodność i porównywalność. Należy się spodziewać, że poszczególne systemy pomiarowe nie będą zapewniać osiągnięcia jakościowych cech raportów w jednakowym stopniu i że często będziemy mieć do czynienia z wymianą (ang. *trade-off*) stopnia realizacji pomiędzy poszczególnymi cechami, czyli ze swoistą konkurencyjnością, co oznacza, że pełniejsza realizacja jednej z cech będzie możliwa jedynie przy słabszej realizacji innej cechy czy innych cech. Ponadto stopień tej konkurencyjności może zmieniać się w zależności od typu rozważanych aktywów bądź zobowiązań, czyli że konieczne może się stać podjęcie decyzji co do tego, czy użytkownicy osiągają wystarczający pożytek z raportów finansowych sporządzonych z wykorzystaniem jednej bazy pomiarowej, czy też może akceptowany/pożądaný byłby pomiar wykorzystujący różne bazy w stosunku do różnych pozycji. Do tego wszystkiego dochodzi jeszcze kwestia kosztów sporządzania raportów. Otóż każdy z alternatywnych systemów pomiaru może pociągać za sobą inne koszty, co musi być wzięte pod uwagę przy rozważaniu równowagi korzyści i kosztów.

9.5. Uznanie początkowe/pierwotne jest najczęściej efektem transakcji w rodzaju nabycia składnika majątku. Z tej racji metoda pomiaru dla pierwszego uznania z reguły będzie metodą bazującą na kosztach. Zatem normalnie aktywa i zobowiązania pierwotnie są rejestrowane w wysokości kosztów transakcyjnych. Może jednak istnieć następny etap uznania, nazywany *przeceną* [w oryginale *remeasurement*, czyli przemierzenie – przyp. aut.]. Prowadzi on do zmiany wysokości monetarnej kwoty zarejestrowanego składnika aktywów bądź zobowiązania, przy spełnieniu kryteriów uznania dla tejże zmiany. Tego rodzaju zmiana normalnie jest jednak bardziej związana ze zdarzeniami niż z transakcjami. Upływ czasu np. powoduje narastanie potrzeby deprecjacji rzeczowego majątku trwałego oraz zmienia wartość sprzedawalnych (ang. *marketable*) papierów wartościowych (w porównaniu z wartością ustaloną w transakcji pierwotnej) i jest przyczyną spadku wartości kwoty, którą winien jest dłużnik.

9.6. Mierzenie aktywów w kwotach monetarnych jest procesem wartościowania. Przy uznaniu pierwotnym stosuje się koszt historyczny, który jako baza pomiaru wyrósł na gruncie tradycyjnej rachunkowości transakcyjnej. Metoda stosowana przy przecenie jest zwykle odmianą wartości bieżącej i bazuje na obserwacjach aktualnych wartości rynkowych albo na oszacowaniach wartości bieżącej pożytków, które mają być pozyskane z danego składnika aktywów. Na etapie

⁶ Chodzi tu o rodzaje wartości.

⁷ W tym przypadku – dolary nowozelandzkie.

uznania pierwotnego wartość bieżąca z reguły będzie równa kosztowi historycznemu. Jednakże następujące później zdarzenia prowadzą do ich rozbieżności w fazie pomiaru powtórnego.

9.7. W Nowej Zelandii jednostki raportujące przyjmują zwykle przy sporządzaniu raportów finansowych koszt historyczny jako bazę pomiaru dla uznania pierwotnego oraz dolary nominalne jako jednostkę monetarną. Stosowanie bazy pomiaru odbywa się z uwzględnieniem:

- a) testu kwoty odzyskiwalnej (ang. *a recoverable ammount test*); oraz
- b) uznania deprecjacji (amortyzacji) aktywów nie-bieżących.

Na przykład zapasy ustalane są w koszcie historycznym albo w wartości realizacji netto, zależnie od tego, która z tych wielkości jest niższa. Podobnie jest z aktywami trwałymi, które także ustalane są w wielkości mniejszej z dwóch, tj. zdeprecjonowanego kosztu historycznego i kwoty odzyskiwalnej.

9.8. Z wyłączeniem sytuacji opisanych w paragrafie 9.7, system kosztu historycznego zawodzi przy uznawaniu niezrealizowanych zmian wycen i może spowodować nieadekwatny pomiar dokonania finansowego, zwanego dochodem pełnym (ang. *comprehensive income*). Regularne przeceny wszystkich aktywów i zobowiązań mogą zapewnić pełniejsze oszacowanie tego dokonania.

9.9. Kombinacja systemu kosztu historycznego z praktyką przeceniania pewnych aktywów nie-bieżących do wartości bieżącej znana jest jako „system modyfikowanego kosztu historycznego”⁸, który to system został przyjęty w Nowej Zelandii przez wiele jednostek. Rada jest przekonana, że – z uwzględnieniem rozważań zawartych w paragrafie 9.4 – system modyfikowanego kosztu historycznego spełnia cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia lepiej niż czysty system kosztu historycznego.

9.10. Jak to stwierdzono w paragrafie 9.4, nieprawdopodobne jest, aby jakkolwiek pojedyncza baza pomiaru zaspokoiła wszelkie potrzeby czy też byłaby dostatecznie wiarygodna dla sprawozdawczości finansowej, niezależnie od okoliczności. Pożądane jest zatem stosowanie takiego systemu, w którym baza pomiaru wybierana jest tak, aby była najodpowiedniejsza z punktu widzenia danych okoliczności. Kwestię najodpowiedniejszej bazy pomiarowej Rada będzie rozważać każdorazowo podczas opracowywania standardów dla poszczególnych elementów sprawozdawczości finansowej. Właściwe będzie, jeśli w raportach finansowych sporządzonych zgodnie z takim podejściem do pomiaru, w pełni ujawnione zostaną generalna baza pomiaru oraz bazy pomiaru wszystkich istotnych (*material*) elementów.

9.11. Wszelkie zmiany wycen i oszacowań uznane będą albo w deklaracji dokonania finansowego, albo w sprawozdaniu/deklaracji ruchów w słusznych prawach. Sprawozdania te będą zatem powiązane z deklaracją pozycji finansowej. Przy opracowywaniu każdego standardu sprawozdawczości finansowej Rada będzie rozważać, w którym sprawozdaniu finansowym powinno się dokonać uznania.

Pomiar wielkości niefinansowych

9.12. Pomiar wielkości niefinansowych jest procesem określania kwantytatywnych reprezentacji niefinansowych elementów raportów finansowych ogólnego przeznaczenia. Wybór bazy pomiaru będzie tutaj zależeć od natury pozycji, która ma być raportowana, przy czym z reguły pod uwagę będą wzięte ilość, jakość, umiejscowienie i czas.

⁸ W przeszłości w ramach tego systemu praktykowano uznawanie zmian wartości dla danej klasy aktywów bezpośrednio w rezerwie rewaluacyjnej, stanowiącej składnik aktywów netto (słusznych praw). Jeśli uznanie zmniejszenia wyceny skutkowało w rezerwie dla danej klasy aktywów saldem debetowym, to kwotę tego salda traktowano jako stratę. Skutkiem tej metody było to, że deklaracja wyniku/dokonania finansowego przestała wiązać się z deklaracją pozycji finansowej.

9.13. Każde ze zdarzeń i każda z transakcji może mieć zarówno cechy finansowe, jak i niefinansowe. Jeśli obydwie kategorie cech występują jednocześnie i są mierzalne, to dane zdarzenie bądź dana transakcja może się znaleźć w raportach finansowych ogólnego przeznaczenia zarówno jako element finansowy, jak i jako element niefinansowy. Dla przykładu zbieranie śmieci przez jednostki władz lokalnych może być pomierzone w kategoriach finansowych (całkowity koszt działalności) oraz w kategoriach niefinansowych, takich jak:

- a) liczba gospodarstw domowych, od których odbiera się nieczystości;
- b) częstość odbioru;
- c) miejsca, z których następuje odbiór;
- d) zalecany stopień recyklingu (odzysku).

Załącznik 2. Struktury regulacyjnych ram koncepcyjnych rachunkowości i sprawozdawczości finansowej

I. RAMY KONCEPTUALNE US FASB

Amerykańskie deklaracje pojęć i idei zewnętrznej sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, zamierzone dla przedsiębiorstw i przedsięwzięć oraz organizacji nie-dla-zysku, z sektora prywatnego – choć nie wykluczające zastosowań do innych podmiotów ekonomicznych, promulgowane w latach 1978–2000 przez funkcjonującą w Stanach Zjednoczonych Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB)

Łącznie zawierają 782 paragrafów (bez anulowanej Deklaracji nr 3)

- I.1. Deklaracja nr 1 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Cele sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych*
[US FASB SFAC 1, November 1978] /63 par./
- I.2. Deklaracja nr 4 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji niezarobkowych*
[US FASB SFAC 4, December 1980] /67 par./
- I.3. Deklaracja nr 2 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Cechy jakościowe informacji rachunkowościowej/z rachunkowości*
[US FASB SFAC 2, May 1980] /170 par./
- I.4. Deklaracja nr 3 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Elementy sprawozdań finansowych przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych*
[US FASB SFAC 3, December 1980] /180 par./
- I.5. Deklaracja nr 6 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Elementy sprawozdań finansowych*
[US FASB SFAC 6, December 1985] /255 par./
- I.6. Deklaracja nr 5 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Wykazywanie i pomiar w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych*
[US FASB SFAC5, December 1984] /108 par./
- I.7. Deklaracja nr 7 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: *Wykorzystywanie w odwzorowaniach rachunkowościowych informacji o przepływie środków pieniężnych oraz o ich wartości teraźniejszej*
[US FASB SFAC 7, February 2000] /119 par./

I.1. Deklaracja nr 1 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:
Cele sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych
{Listopad, 1978}

Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 *Objectives of Financial Reporting*
by Business Enterprises

[US FASB SFAC 1, November 1978]

Zawiera 63 paragrafy, z czego 7 w załączniku.

Status
Najważniejsze treści
Przedwstęp
Spis zawartości

1. Wprowadzenie do Deklaracji i kontekst jej powstawania (1–31)

- 1.1. *Typ podmiotów ekonomicznych, będący głównym adresatem Deklaracji, jej zakres i rola¹ (1–4)*
- 1.2. *Sprawozdania finansowe a sprawozdawczość finansowa (5–8)*
- 1.3. *Środowiskowy kontekst celów sprawozdawczości finansowej (9–16)*
- 1.4. *Cechy i ograniczenia przekazywanej informacji (17–23)*
- 1.5. *Potencjalni użytkownicy przekazywanej informacji, ich interesy i zainteresowania (24–27)*
- 1.6. *Zewnętrzna sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia (28–31)*

2. Cele sprawozdawczości finansowej (32–54)

- 2.1. *Hierarchia celów sprawozdawczości finansowej i rola tejże sprawozdawczości w gospodarce² (32–33)*
- 2.2. *Dostarczenie informacji użytecznej przy decyzjach inwestycyjnych i kredytowych (34–36)*
- 2.3. *Dostarczenie informacji użytecznej przy szacowaniu widoków na przepływy pieniężne (37–39)*
- 2.4. *Dostarczenie informacji o zasobach przedsiębiorstwa/przedsięwzięcia, o roszczeniach wobec nich, oraz o zmianach ich dotyczących (40–54)*
 - 2.4.1. *Zasoby ekonomiczne, zobligowania im towarzyszące i residuum zasobów ekonomicznych (zwane dalej rezydualnym udziałem właściciela – owner's equity) (41)*
 - 2.4.2. *Zarobek i inne dokonania przedsiębiorstwa/przedsięwzięcia (42–48)*
 - 2.4.3. *Płynność, wypłacalność, przepływy funduszy (49)*
 - 2.4.4. *Piecza osób zarządzających i ich dokonania (50–53)*
 - 2.4.5. *Wyjaśnienia i interpretacje osób zarządzających (54)*

3. Ramy konceptualne: widok z perspektywy (55–56)

Załącznik A Informacja o kształtowaniu się idei ram konceptualnych (57–63)

¹ Subtytuł wprowadzony przez autora.

² Subtytuł wprowadzony przez autora.

I.2. Deklaracja nr 4 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:
Cele sprawozdawczości finansowej organizacji niezarobkowych
{Grudzień, 1980}

Statement of Financial Accounting Concepts No. 4 *Objectives of Financial Reporting*
by Nonbusiness Organizations

[US FASB SFAC 4, December 1980]

Zawiera 67 paragrafów, z czego 10 w dwóch załącznikach

Status
Najważniejsze treści
Przedwstęp
Spis zawartości

1. Wprowadzenie do Deklaracji i kontekst jej powstawania (1–32)

- 1.1. Zakres Deklaracji (1–9)
 - 1.1.1. Typ podmiotów ekonomicznych, będący głównym adresatem Deklaracji; nieocenność/neutralność używanych pojęć (1–2)
 - 1.1.2. Odniesienia do jednostek szczebli stanowego i lokalnego (*state and local government units*) (3–5)
 - 1.1.3. Cechy charakterystyczne organizacji niezarobkowych (6–9)
- 1.2. Zewnętrzna sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia (10–12)
- 1.3. Środowiskowy kontekst celów sprawozdawczości finansowej (13–22)
- 1.4. Cechy i ograniczenia informacji dostarczanej przez sprawozdawczość finansową (23–28)
- 1.5. Grupy użytkowników informacji dostarczanej przez sprawozdawczość finansową, ich interesy i zainteresowania (29–32)

2. Cele sprawozdawczości finansowej (33–55)

- 2.1. Hierarchia celów sprawozdawczości finansowej organizacji niezarobkowych i rola tejże sprawozdawczości w gospodarce³ (33–34)
- 2.2. Dostarczanie informacji użytecznej dla preparacji decyzji o alokacji zasobów (35–37)
- 2.3. Dostarczanie informacji użytecznej dla oceny usług i zdolności do dostarczania usług (38–39)
- 2.4. Dostarczanie informacji użytecznej dla oceny sprawowania pieczy przez zarządzających oraz dla oceny ich dokonań (40–42)
- 2.5. Dostarczanie informacji o zasobach ekonomicznych, zobligowaniach, zasobach netto, oraz zmianach w każdej z tych kategorii (43–54)
 - 2.5.1. Zasoby ekonomiczne, zobligowania, zasoby netto (44–46)
 - 2.5.2. Dokonania organizacji (47–53)
 - 2.5.2.1. Natura wpływów i wypływów zasobów oraz relacja między nimi (48–50)
 - 2.5.2.2. Bieżący nakład zasobów na działalność/usługi i jego bliższe i dalsze skutki (*service efforts and accomplishments*) (51–53)
 - 2.5.3. Płynność (*liquidity*) (54)
- 2.6. Wyjaśnienia i interpretacje ze strony menedżerów/kierowników (55)

3. Projekt celów sprawozdawczości finansowej organizacji niezarobkowych – ogłód z perspektywy (56)

³ Subtytuł wprowadzony przez autora.

Załącznik A Informacja o uwarunkowaniach Deklaracji (57–66)

A.1 Krótka historia Projektu FASB dotyczącego Celów Sprawozdawczości Organizacji Niezarobkowych (57–64)

A.2 Odniesienia do jednostek szczebli stanowego i lokalnego (65–66)

Załącznik B Porównanie celów sprawozdawczości zawartych w niniejszej Deklaracji z celami zawartymi w Deklaracji celów sprawozdawczości przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych

Trudności przekładu

Conceptual framework

Accountability

Due process

Service potential

Accomplishments

Earnings

Comprehensive income

Equity *residuum zasobów ekonomicznych jako kwantytatywny wymiar słusznego prawa właściciela do udziału w zasobach ekonomicznych – owner's equity; rezydualny udział właściciela w zasobach w wysokości różnicy między kontrolowanymi zasobami a zobligowaniami do ich wydania*

Statement

Comprehensive income

Business enterprises

I.3. Deklaracja nr 2 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:

***Cechy jakościowe informacji rachunkowości/z rachunkowości
{Maj, 1980}***

Paragraf 4 i przypis dolny 2 w brzmieniu ustalonym w nowelizacji Deklaracji nr 2⁴, dokonanej przez Deklarację nr 6 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: Elementy sprawozdań finansowych [US FASB SFAC 6, grudzień 1985]

Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 *Qualitative Characteristics of Accounting Information*

[US FASB SFAC 4, December 1980]

Zawiera 170 paragrafów, z czego 26 w trzech załącznikach

⁴ Rozciągającą zdefiniowane w Deklaracji nr 2 cechy jakościowe informacji finansowej na organizacje nie zorientowane na zysk/nie-dla-zysku.

Status

Główne konkluzje w skrócie

- a. Hierarchia cech informacji rachunkowości/z rachunkowości
- b. Czynniki wynikające ze specyfiki użytkownika informacji rachunkowości
- c. Kluczowe, z perspektywy preparacji decyzji, cechy informacji rachunkowości
 - c1. Odpowiedniość/przydatność (relevance)
 - c2. Wiarygodność/miarodajność (reliability)
 - c.3 Porównywalność i spójność
 - c.4 Ważkość/materialność
 - c.5 Koszty a korzyści

Przedwstęp

Glosariusz terminów

Spis zawartości

1. Wprowadzenie (1–26)

- 1.1. *Użyteczność informacji rachunkowości jako orientor Deklaracji*⁵ (1–2)
- 1.2. *Użyteczność informacji rachunkowości a jej cechy jakościowe*⁶ (3–5)
- 1.3. *Natura i płaszczyzny wyborów spośród alternatywnych podejść rachunkowości* (6–20)
- 1.4. *Cele sprawozdawczości finansowej a cechy informacji rachunkowości umożliwiające realizację tychże celów* (21–26)

2. Centralna rola przygotowywania decyzji (27–31)

3. Hierarchia cech jakościowych informacji rachunkowości (32–45)

- 3.1. *Kształtowanie pożądanых cech informacji rachunkowości jako podstawa selekcji polityk rachunkowości; hierarchia tychże cech*⁷ (32)
- 3.2. *Atrybuty i ograniczenia hierarchii cech jakościowych* (33–35)
- 3.3. *Swoistość preparatorów decyzji, jako użytkowników informacji, i ich właściwości* (36–39)
- 3.4. *Zrozumiałość i inne cechy specyficznie powiązane z użytkownikiem informacji* (40–41)
- 3.5. *Względność ważkości/materialności i przesunięcia emfazy między cechami jakościowymi* (42–45)

4. Odpowiedniość/przydatność (relevance) (46–57)

- 4.1. *Definicja odpowiedności i jej atrybuty*⁸ (46–50)
 - 4.1.1. *Logiczny związek z decyzją* (46)
 - 4.1.2. *Zdolności do wpływu na kształt decyzji (information's capacity to „make a difference”)* (47–49)
 - 4.1.3. *Odpowiedność a wybór atrybutu poddawanego pomiarowi (bazy pomiaru)* (50)
- 4.2. *Wartość regulacyjna (feedback value) i wartość predykcyjna (predictive value) jako składniki odpowiedności* (51–55)
- 4.3. *Terminowość* (56–57)

⁵ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁶ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁷ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁸ Punkt i subtytuły wprowadzone przez autora.

5. Wiarygodność/miarodajność (*reliability*) (58–97)

- 5.1. *Wiarygodność i jej znaczenia*⁹ (58–62)
 - 5.1.1. *Wiarygodność w szerokim ujęciu* (58–59)
 - 5.1.2. *Skuteczność funkcjonalna oraz adekwatność semantyczna jako dwa aspekty wiarygodności w szerokim ujęciu* (60)
 - 5.1.3. *Odpowiedniość informacji jako alienacja skuteczności funkcjonalnej* (61)
 - 5.1.4. *Wiarygodność informacji jako alienacja weryfikowalnej adekwatności semantycznej* (62)
- 5.2. *Wierność odwzorowania rzeczywistości* (63–80)
 - 5.2.1. *Definicja wierności odwzorowania*¹⁰ (63)
 - 5.2.2. *Wierność odwzorowania a jego intencja*¹¹ (64)
 - 5.2.3. *Stopniowalność zgodności z rzeczywistością* (65–71)
 - 5.2.4. *Precyzja a niepewność* (72–76)
 - 5.2.5. *Skutki stronniczości/braku bezstronności* (77–78)
 - 5.2.6. *Kompletność/pełność odwzorowania* (79–80)
- 5.3. *Sprawdzalność* (81–89)
- 5.4. *Wiarygodność a odpowiedniość/przydatność* (90)
- 5.5. *Konserwatyzm w sprawozdawczości finansowej*¹² (91–97)
 - 5.5.1. *Konserwatyzm jako konwencja rachunkowości* (91)
 - 5.5.2. *Potrzeba konserwatyzmu w sprawozdawczości finansowej – konserwatyzm w sensie rozważliwego/przezorności* (92)
 - 5.5.3. *Historyczne oblicza konserwatyzmu w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej* (93–94)
 - 5.5.4. *Definicja konserwatyzmu według FASB i jej interpretacja z perspektywy sprawozdawczości finansowej – konserwatyzm jako rozważna/przezorna reakcja na niepewność* (95–96)
 - 5.5.5. *Przezorność a wiarygodność* (97)

6. Neutralność/bezstronność¹³ (98–110)

- 6.1. *Definicja neutralności według FASB* (98)
- 6.2. *Neutralność a teleologiczność sprawozdawczości finansowej* (99)
- 6.3. *Neutralność a wpływ sprawozdawczości finansowej na zachowania jej użytkowników* (100–101)
- 6.4. *Argumenty przeciw neutralności* (102–103)
- 6.5. *Neutralność jako przeciwwaga dla zmian politycznych* (104)
- 6.6. *Neutralność a zakres dyrektywnych ujawnień w zależności od skali przedsiębiorstwa/przedsięwzięcia* (105)
- 6.7. *Neutralność a ekonomiczne skutki standardów sprawozdawczości finansowej* (106)
- 6.8. *Neutralność jako kryterium oceny polityk rachunkowości* (107)
- 6.9. *Neutralność a wiarygodność* (108–109)
- 6.10. *Wiarygodność informacji a jej negatywne konsekwencje dla niektórych interesariuszy* (110)

⁹ Punkt i subtytuły wprowadzone przez autora.

¹⁰ Subtytuł wprowadzony przez autora.

¹¹ Subtytuł wprowadzony przez autora.

¹² Podpunkty i subtytuły wprowadzone przez autora.

¹³ Podpunkty i subtytuły wprowadzone przez autora.

7. Porównywalność¹⁴ (111–122)

- 7.1. Porównywalność jako składnik użyteczności (111–122)*
- 7.2. Cel i sposób porównań (113–114)*
- 7.3. Definicje porównywalności i porównywania (115)*
- 7.4. Porównywalność jako atrybut relacji między co najmniej dwoma informacjami (116)*
- 7.5. Powody i skutki nieporównywalności (117–118)*
- 7.6. Porównywalność a tożsamość – ujawnianie różnic w podobnym (119)*
- 7.7. Spójność stosowanych metod rachunkowości a porównywalność (120–122)*

8. Ważkość/materialność¹⁵ (123–132)

- 8.1. Istota ważkości/materialności (123)*
- 8.2. Odpowiedniość i wiarygodność a ważkość/materialność (124)*
- 8.3. Wolumen i natura obiektu oraz pożądana subtelność obrazu jako kryteria rozróżnienia „ważkie/materialne – nieważkie/niematerialne” (125–129)*
- 8.4. Ważkość/materialność obiektu a możliwy stopień precyzji jego oszacowania (130)*
- 8.5. Niestosowność dyrektywnego formułowania przez FASB – organ stanowiący standardy – kwantytatywnych kryteriów ważkości/materialności (131–132)*

9. Koszty i korzyści¹⁶ (133–144)

- 9.1. Minimalny i akceptowalny poziom dostosowania jakości informacji rachunkowościowej – perspektywa specyficznego użytkownika informacji i perspektywa ogólnospołeczna (133)*
- 9.2. Koszty i korzyści w przypadku dóbr nie-informacyjnych (134)*
- 9.3. Koszty i korzyści w przypadku informacji rachunkowościowej (135)*
- 9.4. Rozmytość i nierównomierność rozkładu kosztów i korzyści między interesariuszy (136–137)*
- 9.5. Praktyczna niekwantyfikowalność ogólnospołecznych korzyści i kosztów ujawniania informacji rachunkowościowej na skutek wymogu standardów rachunkowości finansowej (138–142)*
- 9.6. Stopień równomierności rozkładu kosztów i korzyści między interesariuszy oraz koszty i korzyści podejść alternatywnych jako kryteria przy stanowieniu standardów (143)*
- 9.7. Postulat wykorzystywania rezultatów rozwoju ogólnych i specyficznych metod kwantyfikowalności kosztów regulacji w skali ogólnospołecznej do stanowienia standardów rachunkowości finansowej*

Załącznik A Informacja o sposobie powstawania deklaracji SFAC 2 (145–151)

Załącznik B Główne różnice między niniejszą Deklaracją a jej Upublicznionym Projektem oraz innymi odpowiedziami na korespondencję komentującą tenże Projekt (152–160)

Załącznik C Kwantytatywny aspekt ważkości/materialności (161–170)

¹⁴ Podpunkty i subtytuły wprowadzone przez autora, z wyjątkiem podpunktu i subtytułu 7.6.

¹⁵ Podpunkty i subtytuły wprowadzone przez autora.

¹⁶ Podpunkty i subtytuły wprowadzone przez autora.

I.4. Deklaracja nr 3 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:
Elementy sprawozdań finansowych przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych
{Grudzień, 1980}

Deklaracja nr 3 została zastąpiona przez Deklarację nr 6, która objęła także organizacje nie zorientowane na zysk/nie-dla-zysku.

Statement of Financial Accounting Concepts No. 3 *Elements of Financial Statements of business enterprises*

[US FASB SFAC 3, December 1980]

Superseded by SFAC No. 6, which encompasses not-for-profit organizations.

Zawierała 180 paragrafów

I.5. Deklaracja nr 6 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:
Elementy sprawozdań finansowych – zastąpienie Deklaracji nr 3 Pojęć i Idei
Rachunkowości Finansowej
(zawiera także poprawkę do Deklaracji nr 2)
{Grudzień, 1985}

Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 *Elements of financial statements*
a replacement of FASB Concepts Statement No. 3
(incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)

[US FASB SFAC 6, December 1985]

Zawiera 255 paragrafów, z czego 103 w dwóch załącznikach

Status

Najważniejsze treści

Spis zawartości

Przedwstęp

1. Wprowadzenie (1–23)

1.1. Zakres i treść Deklaracji (1–8)

1.1.1. Elementy sprawozdań finansowych przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych i organizacji nie-dla-zysku (1–2)¹⁷

1.1.2. Inne możliwe elementy sprawozdań finansowych (3–4)

1.1.3. Elementy sprawozdań i ich składniki (finansowe reprezentacje/odzworowania zasobów i roszczeń do nich oraz zmian w zasobach i roszczeniach (5–7)

1.1.4. Inne sprawy dotyczące zakresu i treści Deklaracji (8)

¹⁷ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

- 1.2. *Cele sprawozdawczości finansowej i cechy jakościowe informacji finansowej a elementy sprawozdań finansowych* (9–19)
- 1.3. *Rodzaje elementów sprawozdań finansowych i powiązań między nimi* (20–21)
- 1.4. *Definicje, uznanie, pomiar i ekspozycja/uwidacznianie elementów sprawozdań finansowych* (22–23)

2. Definicje elementów sprawozdań finansowych (24–69)

- 2.1. *Aktywa (Assets)* (25–34)
 - 2.1.1. *Definicja aktywów*¹⁸ (25)
 - 2.1.2. *Cechy aktywów* (26–31)
 - 2.1.3. *Transakcje i inne zdarzenia zmieniające aktywa* (32–33)
 - 2.1.4. *Pozycje sprawozdań finansowych odzwierciedlające zmiany wartości księgowej aktywów* (34)
- 2.2. *Zobowiązania (Liabilities)* (35–43)
 - 2.2.1. *Definicja zobowiązań*¹⁹ (35)
 - 2.2.2. *Cechy zobowiązań* (36–40)
 - 2.2.3. *Transakcje i inne zdarzenia zmieniające zobowiązania* (41–42)
 - 2.2.4. *Pozycje sprawozdań finansowych odzwierciedlające zmiany wartości księgowej zobowiązań* (43)
- 2.3. *Sprawozdawczość finansowa a skutki niepewności towarzyszącej gospodarowaniu* (44–48)
- 2.4. *Rezydualny udział w aktywach przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych (equity) bądź aktywa netto organizacji nie-dla-zysku (net assets)* (49–59)
 - 2.4.1. *Definicja rezydualnego udziału w aktywach/aktywów netto*²⁰ (49)
 - 2.4.2. *Rezydualny udział w aktywach przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych (equity) i aktywa netto organizacji nie zorientowanych na zysk/organizacji nie-dla-zysku* (50–53)
 - 2.4.3. *Rezydualny udział w aktywach (equity) a zobowiązania (liabilities)* (54–59)
- 2.5. *Rezydualny udział w aktywach przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych (equity)* (60–65)
 - 2.5.1. *Cechy rezydualnego udziału w aktywach przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych* (60–63)
 - 2.5.2. *Transakcje i inne zdarzenia zmieniające rezydualny udział w aktywach przedsiębiorstw i przedsięwzięć zarobkowych* (64–65)
- 2.6. *Wniesienia/Inwestycje ze strony właścicieli oraz dystrybucje na rzecz właścicieli* (66–69)
 - 2.6.1. *Cechy wniesień/inwestycji ze strony właścicieli oraz wycofań/dystrybucji na rzecz właścicieli* (68–69)

3. Dochód pełny, czyli zmiana aktywów netto przedsiębiorstw i przedsiębiorstw zarobkowych z przyczyn innych niż wniesienia i wycofania ze strony właściciela (*Comprehensive income of business enterprises*) (70–77)

- 3.1. *Definicja dochodu pełnego*²¹ (70)
- 3.2. *Koncepcje utrzymania/zachowania kapitału* (71–72)
- 3.3. *Cechy, źródła i składniki dochodu pełnego/zmiany aktywów netto z przyczyn innych niż wniesienia i wycofania ze strony właściciela* (73–77)

¹⁸ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

¹⁹ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

²⁰ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

²¹ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

4. Przychody (Revenues) (78–79)

- 4.1. Definicja przychodów²² (78)
- 4.2. Cechy przychodów (79)

5. Rozchody (expenses) (80–81)

- 5.1. Definicja rozchodów²³ (80)
- 5.2. Cechy rozchodów (81)

6. Zyski nadzwyczajne (gains) oraz straty nadzwyczajne (losses) (82–89)

- 6.1. Definicje zysków nadzwyczajnych i strat nadzwyczajnych²⁴ (82–83)
- 6.2. Cechy zysków i strat nadzwyczajnych (84–86)
- 6.3. Przychody i rozchody a zyski nadzwyczajne i straty nadzwyczajne (87–89)

7. Aktywa netto organizacji nie zorientowanych na zysk (not-for-profit) (90–106)

- 7.1. Cechy aktywów netto organizacji nie zorientowanych na zysk (90–91)
- 7.2. Klasy aktywów netto (92–102)
 - 7.2.1. Zastrzeżenia nałożone przez donatora/darczyńcę (95–97)
 - 7.2.2. Zastrzeżenia trwale i zastrzeżenia tymczasowe (98–100)
 - 7.2.3. Zastrzeżenia oddziałujące bardziej na aktywa netto niż na poszczególne składniki aktywów (101–102)
- 7.3. Zachowanie/utrzymanie aktywów netto (103–106)

8. Transakcje i inne zdarzenia zmieniające aktywa netto organizacji nie zorientowanych na zysk (107–116)

- 8.1. Potencjalnie uznawalne zdarzenia i okoliczności wpływające na organizacje nie-dla-zysku (107–110)
- 8.2. Przychody i rozchody oraz zyski i straty nadzwyczajne (111–113)
- 8.3. Powody reklasyfikacji pozycji w obrębie aktywów netto (114–116)

9. Zmiana w poszczególnych klasach aktywów netto organizacji nie zorientowanych na zysk (117–133)

- 9.1. Zmiana w aktywach netto zastrzeżonych trwale (119–122)
 - 9.1.1. Cechy zmian w aktywach netto zastrzeżonych trwale (120–122)
- 9.2. Zmiana w aktywach netto zastrzeżonych tymczasowo (123–126)
 - 9.2.1. Charakterystyka zmian w aktywach netto zastrzeżonych tymczasowo (124–126)
- 9.3. Zmiana w niezastrzeżonych aktywach netto (127–133)
 - 9.3.1. Cechy zmian w niezastrzeżonych aktywach netto (128–133)

10. Rachunkowość memoriałowa i koncepcje z nią związane (134–152)

- 10.1. Transakcje i zdarzenia oraz okoliczności wywoływane zdarzeniami (135–138)
- 10.2. Rachunkowość memoriałowa (accrual accounting) (139–140)
- 10.3. Przyrost (accrual) i odroczenie (deferral) (łącznie z alokacją i amortyzacją) (141–142)
- 10.4. Realizacja a uznanie (143)
- 10.5. Uznanie, współmierność, alokacja (144–152)

²² Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

²³ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

²⁴ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 6*.

Załącznik A Informacja o sposobie powstawania Deklaracji nr 6 (153–163)

Załącznik B Cechy aktywów, zobowiązań, rezydualnego udziału w aktywach bądź aktywów netto oraz zmian tych elementów (164–255)

B1. Zamierzenie i zawartość Załącznika B (164–170)

- B1.1. Cechy aktywów (171–191)*
 - B1.1.1. Funkcje i ograniczenia definicji elementów sprawozdań finansowych²⁵ (164–170)*
 - B1.1.2. Przyszłe korzyści ekonomiczne (172–182)*
 - B1.1.2.1. Aktywa a koszty (178–182)*
 - B1.1.3. Sprawowanie kontroli przez określony podmiot (183–189)*
 - B1.1.3.1. Kontrola a prawa z mocy legislacji (186–187)*
 - B1.1.3.2. Korzyści niekontrolowane (188–189)*
 - B1.1.4. Wystąpienie przeszłej transakcji bądź innego zdarzenia (190–191)*
- B1.2. Cechy zobowiązań (192–211)*
 - B1.2.1. Zakres dyskusji i egzemplifikacji cech zobowiązań²⁶ (192)*
 - B1.2.2. Wymagane poświęcenie/utrata aktywów w przyszłości (193–198)*
 - B1.2.2.1. Zobowiązania a wpływy (proceeds) (198)*
 - B1.2.3. Zobligowania danego podmiotu (199–205)*
 - B1.2.3.1. Kontrola a prawa z tytułu przepisów prawa (178–182)*
 - B1.2.3.2. Niekontrolowane korzyści (199–205)*
 - B1.2.4. Wystąpienie przeszłej transakcji bądź innego zdarzenia (206–211)*
- B1.3. Cechy rezydualnego udziału w aktywach/słusznych praw właścicieli/aktywów netto przedsiębiorstw zarobkowych (212–214)*
 - B1.3.1. Rezydualny udział w aktywach/aktywa netto a kapitał (212)*
 - B1.3.2. Prawa do residuum/reszty aktywów (213)*
 - B1.3.3. Aktywa netto zainwestowane a aktywa netto zarobione (214)*
- B1.4. Cechy ogólnego dochodu przedsiębiorstw zarobkowych i jego składniki (215–220)*
 - B1.4.1. Charakterystyka składników ogólnego dochodu i ich źródła²⁷ (215–216)*
 - B1.4.2. Przychody i rozchody a zyski i straty nadzwyczajne²⁸ (217–218)*
 - B1.4.3. Zainteresowanie informacją o źródłach ogólnego dochodu (219–220)*
- B1.5. Cechy aktywów netto i zmiany w pozycjach aktywów netto organizacji nie zorientowanych na zysk (221–228)*
 - B1.5.1. Zastrzeżenia donatora jako kryterium klasyfikacji aktywów netto²⁹ (221)*
 - B1.5.2. Prawa do residuum/reszty aktywów (222)*
 - B1.5.2 Zainteresowanie informacją o zmianach w pozycjach aktywów netto (223–228)*
- B1.6 Przykłady ilustrujące wyłożone pojęcia i idee (229–255)*

B2. Indeks podsumowujący zdefiniowane lub dyskutowane pojęcia i idee

Nowelizacja Deklaracji nr 2 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: **Cechy jakościowe informacji**

²⁵ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale Deklaracji nr 6.

²⁶ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale Deklaracji nr 6.

²⁷ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale Deklaracji nr 6.

²⁸ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale Deklaracji nr 6.

²⁹ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale Deklaracji nr 6.

I.6. Deklaracja nr 5 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej:
Wykazywanie i pomiar w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw
i przedsięwzięć zarobkowych
{Grudzień, 1984}

Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*

[US FASB SFAC 4, December 1984]

Zawiera 108 paragrafów, z czego 17 w załączniku

Status

Najważniejsze treści

Spis zawartości

Przedwstęp

1. Wprowadzenie, zakres, ograniczenia (1–4)

2. Sprawozdania finansowe (5–57)

- 2.1. *Sprawozdania finansowe i sprawozdawczość finansowa a wykazywanie/uznawanie (5–9)*
- 2.2. *Sprawozdania finansowe a cele sprawozdawczości finansowej (10–12)*
- 2.3. *Pełny zbiór sprawozdań finansowych (13–14)*
- 2.4. *Zamierzenia/zdania i ograniczenia sprawozdań finansowych (15–24)*
 - 2.4.1. *Główne zamierzenie sprawozdań finansowych a użytkownicy indywidualni (15–16)*
 - 2.4.1.1. *Użyteczność sprawozdań finansowych – każdego z osobna i wszystkich łącznie (17–24)*
 - 2.4.1.2. *Klasyfikacja i agregacja w sprawozdaniach finansowych (20–22)*
 - 2.4.1.3. *Komplementarna natura sprawozdań finansowych (23–24)*
- 2.5. *Pojedyncze/indywidualne sprawozdania finansowe (25–57)*
 - 2.5.1. *Ustalenie zakresu dyskusji zagadnienia indywidualnych sprawozdań finansowych³⁰ (25)*
 - 2.5.2. *Deklaracja pozycji finansowej/Sprawozdanie z pozycji finansowej (26–29)*
 - 2.5.3. *Deklaracja zarobków i dochodu ogólnego /Sprawozdanie z zarobków i dochodu ogólnego (30–51)*
 - 2.5.3.1. *Zarobki (earnings) (33–38)*
 - 2.5.3.2. *Dochód ogólny (comprehensive income) (39–41)*
 - 2.5.3.3. *Związki między zarobkami a dochodem ogólnym (42–44)*
 - 2.5.3.4. *Utrzymanie/zachowanie kapitału finansowego (45–48)*
 - 2.5.3.5. *Zarobki a ich uznawanie/wykazywanie (49–51)*
 - 2.5.4. *Deklaracja/Sprawozdanie (z) przepływów środków pieniężnych (52–54)*
 - 2.5.5. *Deklaracja/Sprawozdanie (z) inwestycji/wniesień ze strony właścicieli i dystrybucji na rzecz właścicieli (55–57)*

3. Kryteria uznawania/wykazywania elementów sprawozdań finansowych (58–77)

- 3.1. *Definicja uznawania/wykazywania³¹ (58)*
- 3.2. *Zamierzenia/Zadania kryteriów uznawania/wykazywania (59–60)*
- 3.3. *Struktura kryteriów uznawania/wykazywania (61–62)*

³⁰ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 5*.

³¹ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 5*.

- 3.4. *Zasadnicze kryteria uznawania/wykazywania* (63–77)
 - 3.4.1. *Definicje* (64)
 - 3.4.2. *Mierzalność* (65–72)
 - 3.4.2.1. *Mierzone atrybuty* (66–70)
 - 3.4.2.2. *Jednostka pieniężna albo skala pomiarowa* (71–72)
- 3.5. *Przydatność/Odpowiedniość (relevance)* (73–74)
- 3.6. *Wiarygodność (reliability)* (75–77)
- 4. **Wytyczne co do stosowania kryteriów uznawania/wykazywania do składników zarobków** (78–87)
 - 4.1. *Potrzeba wytycznych co do stosowania fundamentalnych kryteriów uznawania/wykazywania do składników zarobków*³² (78–79)
 - 4.2. *Cykle pieniężne i niepewność właściwa nie zamkniętym cykлом pieniężnym a pomiar zarobków*³³ (80–81)
 - 4.3. *Zgodność wytycznych z dominującą praktyką i ich orientacja na stanowienie przyszłych standardów*³⁴ (83)
 - 4.4. *Przychody (revenues) a zyski nadzwyczajne (gains)* (83–84)
 - 4.5. *Rozchody (expenses) a straty nadzwyczajne (loses)* (85–87)
 - 4.5.1. *Konsumpcja korzyści/pożytków* (86)
 - 4.5.2. *Utrata lub brak przyszłej korzyści/przyszłego pożytku* (91)
- 5. **Uznawanie/wykazywanie zmian w aktywach i zobowiązaniach** (88–90)
- 6. **Podsumowanie** (91)

Załącznik Informacja o sposobie kształtowania Deklaracji nr 5 (92–108)

Sumaryczny indeks pojęć i idei (koncepcji) zdefiniowanych i diskutowanych w Deklaracji nr 5

I.7. Deklaracja nr 7 Pojęć i Idei Rachunkowości Finansowej: Wykorzystywanie w odwzorowaniach rachunkowościowych informacji o przepływie środków pieniężnych oraz o ich wartości teraźniejszej
{Luty, 2000}

Statement of Financial Accounting Concepts No. 7 *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement*

[US FASB SFAC 7, February 2000]

Zawiera 119 paragrafów, z czego 10 w dwóch załącznikach

³² Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 5*.

³³ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 5*.

³⁴ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Deklaracji nr 5*.

Najważniejsze treści

Deklaracje pojęć i idei rachunkowości finansowej – przedwstęp

Spis zawartości

1. Glosariusz terminów

2. Wprowadzenie (1–11)

3. Zakres Deklaracji (12–16)

4. Wartość terażniejsza w wycenie pierwotnej lub w wycenie ponownej (17–88)

4.1. *Wartość terażniejsza a rzetelna wartość wymienna (present value and fair value) (25–38)*

4.2. *Elementy pomiaru wartości terażniejszej (39–71)*

4.2.1. *Zasady ogólne (41)*

4.2.2. *Wartość terażniejsza – podejście tradycyjne a podejście oczekiwanego przepływu pieniądza (42–61)*

4.2.2.1. *Związek z rachunkowością dla zdarzeń warunkowych (55–61)*

4.2.3. *Ryzyko a niepewność (62–71)*

4.3. *Odpowiedniość/przydatność a wiarygodność (72–74)*

4.4. *Wartość terażniejsza w pomiarze zobowiązań (75–88)*

4.4.1. *Standing kredytowy a pomiar zobowiązań (78–88)*

5. Alokacje rachunkowościowe wykorzystujące wartość terażniejszą (odsetkowe metody alokacji) (89–100)

6. Porównanie koncepcji strumienia/przepływu środków pieniężnych i koncepcji stopy procentowej według ujęć niniejszej Deklaracji z koncepcjami stosowanymi w innych pomiarach rachunkowościowych (101–109)

6.1. *Przyrostowe stopy procentowe właściwe dla pożyczania (103–104)*

6.2. *Stopy procentowe właściwe dla zdolności zarobkowych aktywów (105–108)*

6.3. *Dorozumiane kompensaty (109)*

Załącznik A: Przykłady stosowania wartości terażniejszej w pomiarach rachunkowościowych (110–118)

A1. *Aktywa (110–116)*

A1.1. *Wartość pieniądza w czasie (112)*

A1.2. *Korekty oczekiwań (113)*

A1.3. *Premia za ryzyko (114–116)*

A2. *Zobowiązania bez przepływów pieniężnych wynikających z umowy/kontraktu (117–118)*

Załącznik B: Zastosowania wartości terażniejszej w Deklaracjach SFAC FASB oraz w Opiniach APB

II. RAMY KONCEPTUALNE IASC/IASB

Ramy Konceptualne Preparacji i Prezentacji Sprawozdań Finansowych ogólnego przeznaczenia, zamierzone – choć *implicite* nie wyłącznie – dla wszelkich przedsiębiorstw z sektora prywatnego i sektora publicznego, promulgowane w lipcu 1989 r. przez transnarodowy Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC) i w kwietniu 2001 r. zaadoptowane przez transnarodową Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB)

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

[IASC, July 1989]

Zawiera 110 paragrafów; załączniki nie występują

Przedmowa

1. Wprowadzenie (1–11)

- 1.1. Zadania/Zamierzenia i status Ram Konceptualnych (1–4)
- 1.2. Zakres Ram Konceptualnych (5–8)
- 1.3. Użytkownicy sprawozdań finansowych i ich potrzeby informacyjne (9–11)

2. Cel sprawozdań finansowych (12–21)

- 2.1. Zdefiniowanie celu sprawozdań finansowych³⁵ (12)
- 2.2. Zdefiniowany cel sprawozdań finansowych a potrzeby informacyjne ich użytkowników³⁶ (13–14)
- 2.3. Pozycja finansowa, dokonania oraz zmiany w pozycji finansowej (15–21)
 - 2.3.1. Noty oraz zestawienia dodatkowe (21)

3. Założenia tkwiące u podstaw Ram Konceptualnych (22–23)

- 3.1. Baza memoriałowa (22)
- 3.2. Kontynuacja działalności (going concern) (23)

4. Cechy jakościowe sprawozdań finansowych (24–46)

- 4.1. Definicja cech jakościowych i ich specyfikacja³⁷ (24)
- 4.2. Zrozumiałość (25)
- 4.3. Odpowiedniość/Przydatność (26–30)
 - 4.3.1. Ważkość/Materialność (29–30)
- 4.4. Wiarygodność (31–38)
- 4.5. Wierność odwzorowania (33–34)
- 4.6. Treść ponad formę (35)

³⁵ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

³⁶ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

³⁷ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

- 4.7. Neutralność/Bezstronność (36)
- 4.8. Rozwaga /Roztropność (prudence) (37)
- 4.9. Kompletność/Zupełność/Całościowość (38)
- 4.10. Porównywalność (39–42)
- 4.11. Bariery dla odpowiedniej/przydatnej i wiarygodnej informacji (43–45)
- 4.12. Terminowość (43)
- 4.13. Równowaga korzyści i kosztów (44)
- 4.14. Równowaga cech jakościowych (45)
- 4.15. Cechy jakościowe a postulat akuratego i bezstronnego obrazu (true and fair view) oraz postulat rzetelnej prezentacji (fair presentation) (46)

5. Elementy sprawozdań finansowych (47–81)

- 5.1. Elementy sprawozdań finansowych – definicja klasy i subklasy oraz sposób ich sprzęgnięcia dla pomiaru pozycji finansowej, dokonań finansowych i zmian pozycji finansowej³⁸ (47–48)
- 5.2. Pozycja finansowa (financial position)³⁹ (49–52)
 - 5.2.1. Aktywa, zobowiązania i residuum aktywów jako elementy pozycji finansowej – ich definicje (49)
 - 5.2.2. Spełnienie wymogów definicyjnych jako warunek konieczny, ale nie wystarczający, do wykazania danej pozycji w bilansie (50)
 - 5.2.3. Treść ekonomiczna jako podstawa spełniania przez daną pozycję wymogów definicyjnych (wyższość treści ekonomicznej nad formę prawną) (51)
 - 5.2.4. Potrzeba dalszego kształtowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości pod kątem możliwości wykazania w bilansach tylko pozycji spełniających wymogi definicyjne (52)
- 5.3. Charakterystyka aktywów (assets) (53–59)
- 5.4. Charakterystyka zobowiązań (liabilities) (60–64)
- 5.5. Charakterystyka residuum aktywów (equity)⁴⁰ (65–68)
- 5.6. Dokonania (performance)⁴¹ (69–73)
 - 5.6.1. Zysk jako miara dokonań oraz dochód i rozchody jako jego komponenty, ich związek z koncepcją kapitału i zachowania kapitału (69)
 - 5.6.2. Definicje dochodu i rozchodów oraz komentarz do nich (70–71)
 - 5.6.3. Różne możliwości prezentowania dochodu rozchodów w rachunku wyniku finansowego i ich determinanty (72–73)
- 5.7. Charakterystyka dochodu (income) (74–77)
- 5.8. Charakterystyka rozchodów (expenses) (78–80)
- 5.9. Korekty z tytułu zachowania/utrzymania kapitału (Capital maintenance adjustments) (81)

6. Wykazywanie/uznawanie elementów sprawozdań finansowych (82–98)

- 6.1. Proces uznawania wykazywania elementów sprawozdań finansowych⁴² (82–84)
 - 6.1.1. Definicja uznawania/wykazywania oraz etapy tego (82)
 - 6.1.2. Kryteria uznawania (83)
 - 6.1.3. Ważkości/materialności oraz dualizm uznawania/wykazywania elementów (84)

³⁸ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

³⁹ Podpunkty wyróżnione przez autora – nie występują w oryginale *Ram Konceptualnych*.

⁴⁰ Inaczej: Rezydualny udział w aktywach /Ślusne prawa fundatora.

⁴¹ Podpunkty wyróżnione przez autora – nie występują w oryginale *Ram Konceptualnych*.

⁴² Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

- 6.2. Prawdopodobieństwo przyszłej korzyści ekonomicznej (85)*
- 6.3. Wiarygodność pomiaru (86–88)*
- 6.4. Uznawanie/Wykazywanie aktywów (89–90)*
- 6.5. Uznawanie/Wykazywanie zobowiązań (91)*
- 6.7. Uznawanie/Wykazywanie dochodu (92–93)*
- 6.8. Uznawanie/Wykazywanie rozchodów (94–98)*

7. Pomiar elementów sprawozdań finansowych (99–101)

- 7.1. Definicja pomiaru (91)*
- 7.2. Specyfikacja baz pomiaru (92)*
- 7.3. Wielość baz pomiaru w ramach jednego sprawozdania finansowego*

8. Koncepcje utrzymania/zachowania kapitału (102–110)

- 8.1. Koncepcje kapitału (102–103)*
- 8.2. Koncepcje utrzymania kapitału a ustalanie zysku (104–110)*

III. NOWOZELANDZKIE RAMY KONCEPTUALNE Z 1993 R.

Nowozelandzka Deklaracja Pojęć i Idei Sprawozdawczości Finansowej Ogólnego Przeznaczenia, zamierzona dla wszelkich podmiotów raportujących z sektora prywatnego i sektora publicznego, promulgowana w 1993 r. przez Nowozelandzkie Towarzystwo Rachunkowców (New Zealand Society of Accountants – NZ SoA)

Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting

[NZ SoA SoC, 1993]

Zawiera 96 paragrafów (podanych w nawiasach); załączniki nie występują

1. Wprowadzenie (1.1)

Zawiera 6 paragrafów

- 1.1. Zadanie/Zamierzenie Deklaracji (1.2)*
- 1.2. Dziedzina stosowania Deklaracji (1.2–1.3)*
- 1.3. Zakres Deklaracji (1.4–1.6)*

2. Podmiot sprawozdawczy (2.1–2.3)

Zawiera 3 paragrafy

3. Cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia⁴³ (3.1–3.8)

Zawiera 8 paragrafów

- 3.1. Artykulacja celów (3.1)*
- 3.2. Podstawowy sposób realizacji celów (3.2)*
- 3.3. Wyliczanie się strony podrzędnej wobec strony nadrzędnej (accountability) (3.3–3.5)*
- 3.4. Retrospektywna orientacja sprawozdawczości finansowej, potrzeba jej suplementacji przez komentarze interpretacyjne i narracyjne oraz przez informacje prospektywne (3.6)*
- 3.5. Komentarze interpretacyjne i narracyjne (3.7)*
- 3.6. Informacje prospektywne (3.8)*

4. Cechy jakościowe informacji dostarczanej w raportach finansowych⁴⁴ (4.1–4.16)

Zawiera 16 paragrafów

- 4.1. Artykulacja cech jakościowych (4.1)*
- 4.2. Odpowiedniość/Przydatność (4.2–4.4)*
- 4.3. Zrozumiałość (4.5–4.8)*
- 4.4. Wiarygodność (4.9–4.12)*
- 4.5. Porównywalność (4.13–4.16)*

⁴³ Subtytuły wprowadzone przez autora.

⁴⁴ Subtytuły wprowadzone przez autora.

5. Założenia stanowiące podstawę preparacji raportów finansowych ogólnego przeznaczenia⁴⁵ (5.1–5.5)

Zawiera 5 paragrafów

- 5.1. *Artykulacja założeń (5.1)*
- 5.2. *Kontynuacja działalności (5.2–5.3)*
- 5.3. *Okres sprawozdawczy (5.4)*
- 5.4. *Podejście memorialowe (5.5)*

6. Czynniki wpływające na cechy jakościowe (6.1–6.9)

Zawiera 9 paragrafów

- 6.1. *Równowaga między cechami jakościowymi (6.1–6.3)*
- 6.2. *Równowaga między korzyściami a kosztami (6.4)*
- 6.3. *Ważkość/Materialność (6.5–6.8)*
- 6.4. *Roztropność/Konserwatyzm (6.9)*

7. Definiowanie i uznawanie elementów finansowych raportów finansowych ogólnego przeznaczenia (7.1–7.31)

Zawiera 31 paragrafów

- 7.1. *Wprowadzenie⁴⁶ (7.1–7.6)*
- 7.2. *Pozycja finansowa (7.7–7.18)*
 - 7.2.1. *Aktywa (7.7–7.9)*
 - 7.2.1.1. *Definicja aktywów (7.7)*
 - 7.2.1.2. *Nieodzwonne cechy aktywów (7.8)*
 - 7.2.1.3. *Kryteria uznawania/wykazywania aktywów (7.9)*
 - 7.2.2. *Zobowiązania (7.10–7.14)*
 - 7.2.2.1. *Definicja zobowiązań (7.10)*
 - 7.2.2.2. *Nieodzwonne cechy zobowiązań (7.11–7.13)*
 - 7.2.2.3. *Kryteria uznawania/wykazywania aktywów (7.14)*
 - 7.2.3. *Rezydulany/Pozostałościowy udział w aktywach (equity) (7.15–7.18)*
 - 7.2.3.1. *Definicja rezydulnego/pozostałościowego udziału w aktywach (7.15–7.17)*
 - 7.2.3.2. *Kryteria uznawania/wykazywania rezydulnego udziału w aktywach (7.18)*
- 7.3. *Dokonania finansowe (7.19–7.25)*
 - 7.3.1. *Przychody (revenues) (7.19–7.21)*
 - 7.3.1.1. *Definicja zobowiązań (7.19–7.20)*
 - 7.3.1.2. *Kryteria uznawania/wykazywania aktywów (7.21)*
 - 7.3.2. *Rozchody (expenses) (7.22–7.25)*
 - 7.3.2.1. *Definicja rozchodów (7.22–7.23)*
 - 7.3.2.2. *Kryteria uznawania/wykazywania aktywów (7.24–7.25)*
- 7.4. *Inne zmiany w rezydulnym udziale w aktywach (7.26–7.31)*
 - 7.4.1. *Znaczenie zmian rezydulnego udziału w aktywach dla oceny zmian pozycji finansowej⁴⁷ (7.26)*

⁴⁵ Subtytuły wprowadzone przez autora.

⁴⁶ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁴⁷ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

7.4.2. *Kontrybucje ze strony właścicieli oraz dystrybucje na rzecz właścicieli – definicje* (7.27–7.29)

7.4.2.1. *Definicje* (7.27–7.28)

7.4.2.2. *Kontrybucje ze strony właścicieli i dystrybucje na rzecz właścicieli jako transakcje nieodwzajemnione*⁴⁸ (7.29)

7.4.3. *Korekty z tytułu utrzymania kapitału* (7.30–7.31)

7.4.3.1. *Definicja korekt z tytułu utrzymania kapitału* (7.30)

7.4.3.2. *Utrzymanie kapitału jako czynnik determinujący określenie wyniku za okres sprawozdawczy*⁴⁹ (7.31)

8. Definicja i uznanie/wykazanie niefinansowych elementów raportów finansowych ogólnego (8.1–8.5)

Zawiera 5 paragrafów

8.1. *Elementy niefinansowe najczęściej włączane do raportów finansowych*⁵⁰ (8.1)

8.2. *Definicje nakładów (inputs), produktów (outputs) i skutków funkcjonowania produktów (outcomes)* (8.2–8.4)

8.3. *Kryteria uznawania/wykazywania elementów niefinansowych*⁵¹ (8.5)

9. Bazy pomiaru (9.1–9.13)

Zawiera 13 paragrafów

9.1. *Pomiar finansowy*⁵² (9.1–9.11)

9.1.1. *Definicja pomiaru finansowego* (9.1)

9.1.2. *Możliwe bazy pomiarowe* (9.2)

9.1.3. *Wybór systemu pomiarowego* (9.3–9.4)

9.1.4. *Pomiar pierwotny a pomiar rewaluacyjny* (9.5)

9.1.5. *Koszt historyczny jako baza pomiaru* (9.6–9.9)

9.1.6. *Konieczność wielorakości baz pomiarowych* (9.10)

9.1.7. *Uznawanie zmian w wycenie* (9.11)

9.2. *Pomiar niefinansowy*⁵³ (9.12–9.13)

9.2.1. *Definicja pomiaru niefinansowego* (9.12)

9.2.2. *Dualne uznawanie/wykazywanie transakcji i innych zdarzeń jako obiektów o atrybutach finansowych i niefinansowych* (9.13)

⁴⁸ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁴⁹ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁵⁰ Podtytuł wyróżniony przez autora – nie występuje w oryginale *Ram Konceptualnych*.

⁵¹ Subtytuł wprowadzony przez autora.

⁵² Subtytuły wprowadzone przez autora.

⁵³ Subtytuły wprowadzone przez autora.

IV. BRYTYJSKIE RAMY KONCEPTUALNE

Brytyjska Deklaracja Zasad Sprawozdawczości Finansowej ogólnego przeznaczenia, zamierzona – choć *explicite* nie wyłącznie – dla wszelkich podmiotów zorientowanych na zysk (dla-zysku) z sektora prywatnego i sektora publicznego, promulgowana w 1999 r. przez funkcjonującą w Wielkiej Brytanii Radę Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Board – ASB)

The Statement of Principles for Financial Reporting

[UK ASB SoP, October 1999]

Zawiera 352 paragrafy, z czego 111 w trzech załącznikach

0. Wprowadzenie

Zawiera 18 paragrafów

- 0.1. Zadanie/zamierzenie Ram Konceptualnych ASB (1–4)
- 0.2. Status Ram Konceptualnych ASB (5)
- 0.3. Zakres Ram Konceptualnych ASB (6–9)
 - 0.3.1. Typy raportów finansowych (6–8)
 - 0.3.2. Typy podmiotów sprawozdawczych (9)
- 0.4. Prawdziwie i bezstronnie (*true and fair*) (10–13)
- 0.5. Proces stanowienia standardów (14–17)
- 0.6. Rewizja Deklaracji (18)

1. Cel/Przeznaczenie sprawozdań finansowych (Rozdział 1)

Zawiera zbiór kanonów i 22 paragrafy objaśnień i interpretacji

- 1.1. Kanony (*principles*)
- 1.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanation*)
 - 1.2.1. Cel sprawozdań finansowych (1.1–1.9)
 - Użyteczność dla szerokiego kręgu użytkowników (1.1–1.2)*
 - Użyteczność dla preparacji decyzji ekonomicznych (1.3–1.4)*
 - Informacja o dokonaniach finansowych i pozycji finansowej (1.5–1.7)*
 - Ograniczenia sprawozdań finansowych (1.8–1.9)*
 - 1.2.2. Inwestorzy jako klasa użytkowników definiująca główne potrzeby informacyjne (1.10–1.12)
 - 1.2.3. Informacja wymagana przez użytkowników (1.13–1.22)
 - Dokonania finansowe (1.13–1.14)*
 - Pozycja finansowa (1.15–1.16)*
 - Generacja i użycie środków pieniężnych (1.17–1.18)*
 - Adaptacyjność finansowa (financial adaptability) (1.19–1.22)*

2. Podmiot sprawozdawczy (Rozdział 2)

Zawiera zbiór kanonów i 20 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 2.1. Kanony (*principles*)
- 2.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanation*)
 - 2.2.1. Podmioty, które powinny sporządzać i publikować sprawozdania finansowe (2.1–2.3)
 - 2.2.2. Granica podmiotu sprawozdawczego (2.4–2.7)
 - 2.2.3. Co to jest panowanie/kontrola (*control*) nad zasobami ekonomicznymi (2.8–2.10)
 - 2.2.4. Panowanie/kontrola nad podmiotem ekonomicznym (2.11–2.20)
 - Kiedy jeden podmiot panuje nad drugim?* (2.11–2.15)
 - Prawo weta i prawo wstrzymania się od głosu* (2.16)
 - Predeterminacja polityk operacyjnych i finansowych* (2.17)
 - Panowanie utajone (latent control)* (2.18)
 - Zarządzanie, ale nie panowanie/kontrola* (2.19–2.20)

3. Cechy jakościowe informacji finansowej (Rozdział 3)

Zawiera zbiór kanonów i 37 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 3.1. Kanony (*principles*)
- 3.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanation*)
 - 3.2.1. Odpowiedniość/Przydatność (*relevance*) (3.1–3.6)
 - 3.2.2. Wiarygodność (*reliability*) (3.7–3.20)
 - Wierne odwzorowanie* (3.9–3.14)
 - Neutralność/Bezstronność* (3.15)
 - Zupełność/Pelność/Kompletność i brak błędów materialnych* (3.16–3.17)
 - Rozwaga /Roztropność (prudence)* (3.18–3.20)
 - 3.2.3. Porównywalność (3.21–3.25)
 - Spójność* (3.23)
 - Ujawnianie polityk rachunkowości* (3.24–3.25)
 - 3.2.4. Zrozumiałość (3.26–3.27)
 - 3.2.5. Ważkość/Materialność (3.28–3.32)
 - 3.2.6. Ograniczenia cech jakościowych (3.33–3.37)
 - Odpowiedniość/Przydatność a wiarygodność* (3.34–3.35)
 - Bezstronność/Neutralność a rozwaga/roztropność (prudence)* (3.36)
 - Zrozumiałość* (3.37)

4. Elementy sprawozdań finansowych (Rozdział 4)

Zawiera zbiór kanonów i 45 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 4.1. Kanony (*principles*)
- 4.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanation*)
 - 4.2.1. Elementy sprawozdań finansowych (4.1–4.5)
 - Realistyczne obrazowanie transakcji i innych zdarzeń* (4.1–4.4)
 - Uznawanie/wykazywanie* (4.5)
 - 4.2.2. Aktywa (*assets*) (4.6–4.22)
 - Definicja* (4.6–4.7)
 - Prawa bądź inny dostęp* (4.8–4.12)
 - Przyszłe korzyści/pożytki ekonomiczne* (4.23–4.16)
 - Kontrolowane przez dany podmiot* (4.17–4.21)
 - Przyszłe transakcje lub zdarzenia* (4.22)

- 4.2.3. Zobowiązania (*liabilities*) (4.23–4.32)
 - Definicja* (4.23)
 - Zobligowania* (4.24–4.28)
 - Transfer korzyści/pożytków ekonomicznych* (4.29–4.30)
 - Przeszłe transakcje lub zdarzenia* (4.31–4.32)
- 4.2.4. Kompensowanie praw i zobligowań (4.33–4.36)
- 4.2.5. Zakres prawa do aktywów z tytułu własności (*ownership interest*) (4.37–4.38)
- 4.2.6. Straty i zyski nadzwyczajne (*gains and losses*) (4.39–4.41)
 - Definicje* (4.39–4.40)
 - Kompensowanie strat i zysków nadzwyczajnych* (4.41)
- 4.2.7. Wniesienia ze strony właścicieli i dystrybucje na ich rzecz (4.42–4.45)
 - Definicje* (4.42)
 - W ramach ich możliwości jako właścicieli* (4.43)
 - Wniesienia ze strony właścicieli* (4.44)
 - Dystrybucje na rzecz właścicieli* (4.45)

5. Uznawanie/Wykazywanie w sprawozdaniach finansowych (Rozdział 5)

Zawiera zbiór kanonów i 36 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 5.1. Kanony (*principles*)
- 5.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanation*)
 - 5.2.1. Proces wykazywania/uznawania (5.1–5.11)
 - Etapy procesu wykazywania/uznawania* (5.1)
 - Transakcje i zdarzenia inne niż transakcje* (5.2–5.3)
 - Skutek transakcji i innych zdarzeń* (5.4–5.7)
 - Niepewność a proces uznawania/wykazywania* (5.8–5.11)
 - 5.2.2. Uznanie/wykazanie pierwotne (5.12–5.21)
 - Rodzaje niepewności* (5.12)
 - Niepewność związana z elementem sprawozdania finansowego* (5.13–5.15)
 - Niepewność związana z pomiarem* (5.16–5.17)
 - Roztropność/rozwaga (prudence)* (5.18–5.19)
 - Niedokonane kontrakty* (5.20–5.21)
 - 5.2.3. Wstrzymanie uznawania/wykazywania (*derecognition*) (5.22–5.25)
 - Wstrzymanie z powodu eliminacji składnika aktywów lub zobowiązania* (5.22–5.24)
 - Wstrzymanie z powodu zaprzestania spełniania kryteriów uznania/wykazania* (5.25)
 - 5.2.4. Uznawanie przychodu (5.26–5.36)
 - Współmierność* (5.28–5.32)
 - Zdarzenie krytyczne w cyklu operacyjnym* (5.33–5.36)

6. Pomiar w sprawozdaniach finansowych (Rozdział 6)

Zawiera zbiór kanonów i 42 paragrafy objaśnień i interpretacji

- 6.1. Kanony (*principles*)
- 6.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanations*)
 - 6.2.1. Alternatywne bazy pomiarowe (6.1–6.5)
 - 6.2.2. Alternatywne miary wartości bieżącej (6.6–6.9)
 - 6.2.3. Proces pomiarowy (6.10–6.22)
 - Uznanie/Wykazanie pierwotne* (6.11–6.16)
 - Następne/Sukcesywne wyceny/Rewaluacje* (6.17–6.22)
 - 6.2.4. Wybór bazy pomiarowej i decyzje o jej zmianie (6.23–6.29)

- 6.2.5. Zagadnienia towarzyszące pomiarowi (6.30–6.38)
 - Kontynuacja działalności* (6.30)
 - Dyskontowanie* (6.31–6.34)
 - Ustalenie wartości monetarnej w obliczu niepewności* (6.35–6.38)
- 6.2.6. Korekty z tytułu zachowania/utrzymania kapitału oraz zmieniających się cen (6.39–6.42)

7. Prezentacja informacji finansowej (Rozdział 7)

Zawiera zbiór kanonów i 21 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 7.1. Kanony (*principles*)
- 7.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanations*)
 - 7.2.1. Prezentacja informacji w sprawozdaniach finansowych (7.1–7.8)
 - Przejrzysta, skuteczna i prosta komunikacja* (7.1)
 - Wysoce ustrukturyzowana i zagregowana* (7.2–7.5)
 - Klasyfikacja* (7.6–7.8)
 - 7.2.2. Dobra prezentacja (7.9–7.14)
 - Oświadczenie o dokonaniach finansowych* (*statement of financial performance*) (7.9–7.11)
 - Bilans* (*balance sheet*) (7.12–7.13)
 - Oświadczenie o przepływie środków pieniężnych* (*cash flow statement*) (7.14)
 - 7.2.3. Informacje towarzyszące (7.15–7.18)
 - 7.2.4. Najważniejsze treści i wskaźniki sumaryczne (7.19–7.21)

8. Rachunkowość zaangażowań w inne podmioty ekonomiczne (Rozdział 8)

Zawiera zbiór kanonów i 16 paragrafów objaśnień i interpretacji

- 8.1. Kanony (*principles*)
- 8.2. Objaśnienia i interpretacje kanonów (*explanations*)
 - 8.2.1. Stopień wpływu (8.1–8.4)
 - 8.2.2. Odzwierciedlanie skutków zaangażowań w inne podmioty (8.5–8.10)
 - Skonsolidowane sprawozdania finansowe a sprawozdania finansowe pojedynczego/prymarnego podmiotu* (8.5–8.6)
 - Zaangażowanie skutkujące panowaniem/kontrolą* (8.7–8.8)
 - Zaangażowanie skutkujące współpanowaniem/współkontrolą bądź znaczącym wpływem* (8.9)
 - Zaangażowanie skutkujące słabszym wpływem lub w ogóle nie dające wpływu* (8.10)
 - 8.2.3. Skonsolidowane sprawozdania finansowe (8.11–8.13)
 - 8.2.4. Rachunkowość dla łączenia interesów (*Accounting for business combinations*) (8.14–8.16)

Załącznik I

Deklaracja Zasad a wymagania prawne odnośnie formy i treści sprawozdań finansowych

Zawiera zbiór 16 paragrafów objaśnień, interpretacji i komentarzy

- 1. Wprowadzenie (1)
- 2. Dlaczego Deklaracja Zasad nie została opracowana w kształcie przepisów prawa (2–3)

3. Główne niespójności między Deklaracją Zasad a przepisami prawa (4–13)
 - Podmiot sprawozdawczy (4–5)*
 - Elementy sprawozdań finansowych (6)*
 - Uznawanie/wykazywanie (7–8)*
 - Pomiar (9–10)*
 - Prezentacja (11–13)*
4. Deklaracja Zasad jako satysfakcjonująca kolekcja odniesień dla stanowiących standardy (14–15)
5. Irlandia Północna i Republika Irlandii (16)

Załącznik II

Deklaracja Zasad a Ramy Konceptualne IASC dla Preparacji i Prezentacji Sprawozdań Finansowych

Zawiera zbiór 15 paragrafów objaśnień, interpretacji i komentarzy

0. Wstęp (1–4)
1. Wprowadzenie (5)
2. Cel/Przeznaczenie sprawozdań finansowych (*Rozdział 1. Deklaracji Zasad*) (6–7)
3. Podmiot sprawozdawczy (*Rozdział 2. Deklaracji Zasad*) (8)
4. Cechy jakościowe informacji finansowej (*Rozdział 3. Deklaracji Zasad*) (9)
5. Elementy sprawozdań finansowych (*Rozdział 4. Deklaracji Zasad*) (10)
6. Uznawanie/Wykazywanie w sprawozdaniach finansowych (*Rozdział 5. Deklaracji Zasad*) (11–12)
7. Pomiar w sprawozdaniach finansowych (*Rozdział 6. Deklaracji Zasad*) (13)
8. Prezentacja informacji finansowej (*Rozdział 7. Deklaracji Zasad*) (14)
9. Rachunkowość zaangażowań w inne podmioty ekonomiczne (*Rozdział 8. Deklaracji Zasad*) (15)

Załącznik III

Kontekst zagadnień objętych Deklaracją Zasad

Zawiera zbiór 64 paragrafów objaśnień, interpretacji i komentarzy

1. Historia kształtowania Deklaracji Zasad (1–6)
2. Wprowadzenie do Deklaracji Zasad (7–9)
 - Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia (7)*
 - Mniejsze podmioty oraz podmioty nie-dla-zysku (not-for-profit) (8–9)*
3. Cel/Przeznaczenie sprawozdań finansowych (*Rozdział 1. Deklaracji Zasad*) (10–13)
 - Szeroki krąg użytkowników (10–11)*
 - Inwestor jako klasa użytkowników definiująca główne potrzeby informacyjne (12)*
 - Decyzje ekonomiczne a zarządzanie z tytułu powierzenia/zlecenia (stewardship) (13)*
4. Podmiot sprawozdawczy (*Rozdział 2. Deklaracji Zasad*) (14–19)
 - Identyfikacja podmiotu sprawozdawczego (14)*
 - Granica podmiotu sprawozdawczego (15–16)*
 - Sprawozdania finansowe podmiotów pełniących rolę podmiotu dominującego (17–19)*
5. Cechy jakościowe informacji finansowej (*Rozdział 3. Deklaracji Zasad*) (20–26)
 - Materiałność/Ważkość a odpowiedniość/przydatność (20)*
 - Roztropność (21–23)*
 - Zrozumiałość (24–25)*
 - Odpowiedniość versus wiarygodność (26)*

-
6. Elementy sprawozdań finansowych (*Rozdział 4. Deklaracji Zasad*) (27–39)
 - Identyfikowanie elementów sprawozdań* (27)
 - Czy definicje elementów powinny być powiązane i – jeśli tak – które definicje powinny bazować na których?* (28–29)
 - Ile elementów powinno być i jak powinny być one zdefiniowane?* (30–34)
 - Implikacje podejścia przyjętego do specyfikacji i definiowania elementów sprawozdań* (35–39)
 7. Uznawanie/Wykazywanie w sprawozdaniach finansowych (*Rozdział 5. Deklaracji Zasad*) (40–50)
 - Rola podejścia realizacji w Deklaracji Zasad* (40–41)
 - Wpływ prawa spółek na uznawanie/wykazywanie* (42–43)
 - Zyski do podziału* (44–45)
 - Realizacja jako kryterium określające co powinno być uznane* (46–50)
 8. Pomiar w sprawozdaniach finansowych (*Rozdział 6. Deklaracji Zasad*) (51–59)
 - Mieszany system pomiarowy* (51–55)
 - Wybieranie bazy pomiarowej* (56–59)
 9. Prezentacja informacji finansowej (*Rozdział 7. Deklaracji Zasad*) (60–62)
 - Prezentacja zysków i strat nadzwyczajnych* (60)
 - Dywidendy zapłacone i do zapłacenia* (61)
 - Zmiany w sprawozdaniu z dokonań z tytułu wątpliwych zysków i strat nadzwyczajnych* (62)
 10. Rachunkowość zaangażowań w inne podmioty ekonomiczne (*Rozdział 8. Deklaracji Zasad*) (63–64)
 - Rachunkowość zaangażowań mniejszościowych* (63–64)

V. KANADYJSKIE RAMY KONCEPTUALNE

Kanada

Canadian Institute of Chartered Accountants

Financial Statement Concepts by CICA**Marzec 1991**

61 paragrafów

1. Cel i zakres (01–05)
 - 1.1. Sprawozdania finansowe (04–06)
2. Zamierzenie sprawozdań finansowych (07–14)
 - 2.1. Zamierzenie (15)
3. Ograniczenie „korzyść *versus* koszt” (16)
4. Materialność (17)
5. Charakterystyki jakościowe (18–24)
 - 5.1. Relewancja (przystawalność) (20)
 - 5.1.1. Przydatność do predykcji oraz przydatność do sprzężenia zwrotnego
 - 5.1.2. Terminowość
 - 5.2. Wiarygodność (21)
 - 5.2.1. Wierność odwzorowania
 - 5.2.2. Sprawdzalność
 - 5.2.3. Neutralność
 - 5.2.4. Konserwatyzm
 - 5.3. Porównywalność (22–23)
 - 5.4. Kompromis cech jakościowych (24)
6. Elementy sprawozdań finansowych (25–40)
 - 6.1. Aktywa (29–31)
 - 6.2. Zobowiązania (32–34)
 - 6.3. Roszczenia rezydualne / Aktywa netto (35–36)
 - 6.4. Przychody (37)
 - 6.5. Koszty (*expenses*) (38)
 - 6.7. Zyski nadzwyczajne (*gains*) (39)
 - 6.8. Straty nadzwyczajne (*losses*) (40)
7. Kryteria uznania (41–52)
8. Pomiar (53–58)
9. Ogólnie akceptowane zasady rachunkowości (59–61)

VI. NOWOZELANDZKIE RAMY KONCEPTUALNE Z 2005 R.

Nowa Zelandia

New Zealand Institute of Chartered Accountants

New Zealand Equivalent to the IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**Czerwiec 2005**

148 paragrafów i załącznik

1. Wprowadzenie (1–11)
 - 1.1. Cel i status (1–4)
 - 1.2. Zakres (5–8)
 - 1.3. Użytkownicy i ich potrzeby informacyjne (9–11)
2. Zamierzenie sprawozdań finansowych (12–21)
 - 2.1. Pozycja finansowa, dokonania/wynik finansowy, przepływy pieniężne oraz zmiany w aktywach netto (15–21)
 - 2.2. Informacja niefinansowa i uzupełniająca / NZ 20.1 – NZ 20.8
 - 2.2.1.1. *Noty i wykazy uzupełniające* (21)
3. Podstawowe założenia (22–23)
 - 3.1. Baza memoriałowa (22)
 - 3.2. Kontynuacja działalności (23)
4. Cechy jakościowe sprawozdań finansowych (24–46)
 - 4.1. Zrozumiałość (25)
 - 4.2. Relewancja (przystawalność) (26–30)
 - 4.2.1.1. *Materialność* (29–30)
 - 4.3. Wiarygodność (31–38)
 - 4.3.1.1. *Wierne odwzorowanie* (33–34)
 - 4.3.2. *Treść ponad formę* (35)
 - 4.3.3. *Neutralność* (36)
 - 4.3.4. *Roztropność (prudence)* (37)
 - 4.3.5. *Kompletność* (38)
 - 4.4. Porównywalność (39–42)
 - 4.5. Ograniczenia relewantnej i wiarygodnej informacji (43–45)
 - 4.5.1.1. *Terminowość* (43)
 - 4.5.2. *Równowaga korzyści i kosztu* (44)
 - 4.5.3. *Równowaga między charakterystykami jakościowymi* (45)
 - 4.6. Prawdziwa i rzetelna prezentacja (46)
5. Elementy sprawozdań finansowych (47–87)
 - 5.1. Pozycja finansowa (49–52)
 - 5.2. Aktywa (53–59)
 - 5.3. Zobowiązania (60–64)
 - 5.4. Roszczenia rezydualne (*equity*) (65–68)
 - 5.5. Wynik (*performance*) (69–73)
 - 5.6. Dochód (*income*) (74–77)

- 5.7. Koszty (*expenses*) (78–80)
- 5.8. Korekty z tytułu utrzymania kapitału (81)
- 6. Uznanie elementów sprawozdań finansowych (82–98)
 - 6.1. Prawdopodobieństwo przyszłych korzyści ekonomicznych (85)
 - 6.2. Wiarygodność pomiaru (86–88)
 - 6.3. Uznanie aktywów (89–90)
 - 6.4. Uznanie zobowiązań (91)
 - 6.5. Uznanie dochodu (92–93)
 - 6.6. Uznanie kosztów (94–98)
- 7. Pomiar elementów sprawozdań finansowych (99–101)
- 8. Elementy informacji niefinansowej oraz uzupełniającej / NZ 101.1–NZ 101.3
- 9. Pojęcia kapitału i utrzymania kapitału (102–110)
 - 9.1. Pojęcia kapitału (102–103)
 - 9.2. Pojęcia utrzymania kapitału i ustalenia zysku (104–110)

Załącznik

Powody nowozelandzkiego przejścia na Ramy IASB i MSSF

VII. POŁUDNIOWOAFRYKAŃSKIE RAMY KONCEPTUALNE Z 2006 R.

Republika Południowej Afryki

Accounting Standards Board

**FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION
OF FINANCIAL STATEMENTS****2006.04.01**

148 paragrafów

1. Wprowadzenie (01–24)
 - 1.1. Cel i status (01–9)
 - 1.2. Zakres (10–12)
 - 1.3. Użytkownicy i ich potrzeby informacyjne (13–14)
 - 1.4. Ocena powiernictwa (*stewardship*) (15–21)
 - 1.5. Wyliczanie się (*accountability*) (22–24)
2. Zamierzenie sprawozdań finansowych (25–36)
 - 2.1. Pozycja finansowa, dokonania/wynik finansowy, przepływy pieniężne oraz zmiany w aktywach netto (28–35)
 - 2.2. Noty i wykazy uzupełniające (36–38)
3. Podstawowe założenia (37–38)
 - 3.1. Baza memoriałowa (37)
 - 3.2. Kontynuacja działalności (38)
4. Cechy jakościowe sprawozdań finansowych (39–63)
 - 4.1. Zrozumiałość (40–41)
 - 4.2. Relewanca (przystawalność) (42–45)
 - 4.2.1. Materialność (46–47)
 - 4.3. Wiarygodność (48–55)
 - 4.3.1. Wierne odwzorowanie (50–51)
 - 4.3.2. Treść ponad formę (52)
 - 4.3.3. Neutralność (53)
 - 4.3.4. Roztropność (*prudence*) (54)
 - 4.3.5. Kompletność (55)
 - 4.4. Porównywalność (56–59)
 - 4.5. Ograniczenia relewantnej i wiarygodnej informacji (60–62)
 - 4.5.1. Terminowość (60)
 - 4.5.2. Równowaga korzyści i kosztu (61)
 - 4.5.3. Równowaga między charakterystykami jakościowymi (62)
 - 4.6. Rzetelna prezentacja (63–65)
5. Elementy sprawozdań finansowych (64–110)
 - 5.1. Pozycja finansowa (66–68)
 - 5.2. Aktywa (69–79)
 - 5.3. Zobowiązania (80–87)
 - 5.4. Aktywa netto (88–93)

- 5.5. Kontrybucje ze strony właściciela (94–97)
- 5.6. Dystrybucje na rzecz właściciela (98)
- 5.7. Wynik finansowy (99–103)
- 5.8. Przychód (104–107)
- 5.9. Koszty (*expenses*) (108–110)
- 6. Uznanie elementów sprawozdań finansowych (111–138)
 - 6.1. Prawdopodobieństwo przyszłych korzyści ekonomicznych lub potencjału usługowego (116)
 - 6.2. Wiarygodność pomiaru (117–119)
 - 6.3. Uznanie aktywów (120–121)
 - 6.4. Uznanie zobowiązań (122)
 - 6.5. Cofnięcie uznania (123–126)
 - 6.5.1. Cofnięcie uznania z powodu eliminacji składnika aktywów bądź zobowiązania (123–125)
 - 6.5.2. Cofnięcie uznania z powodu zaprzestania spełniania kryteriów uznania (126)
 - 6.5.3. Uznanie przychodu (127–130)
 - 6.5.4. Współmierność (*matching*) (131–133)
 - 6.6. Uznanie kosztów (134–138)
- 7. Pomiar elementów sprawozdań finansowych (139–148)
 - 7.1. Mieszane bazy pomiaru (143–145)
 - 7.2. Wybór bazy pomiaru i decyzja o jej zmianie (146)
 - 7.3. Dyskontowanie (148)

Bibliografia

- AARF SAC 1, 1990, *Statement of accounting concepts SAC 1: Definition of the reporting entity*, Australian Accounting Research Foundation, August 1990, Melbourne
- AARF SAC 2, 1985, *Statement of accounting concepts SAC 2: Objective of general purpose financial*, Australian Accounting Research Foundation, December 1985, Melbourne
- AARF SAC 3, 1990, *Statement of accounting concepts SAC 3: Qualitative characteristics of financial information*, Australian Accounting Research Foundation, August 1990, Melbourne
- AARF SAC 4, 1992, *Statement of accounting concepts SAC 4: Definition and recognition of the elements of financial statements*, Australian Accounting Research Foundation, March 1992, Melbourne
- AASB CF, 2004, *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, July 2004, Australian Government, Australian Accounting Standards Board, Melbourne
- APB Statement No. 4, 1970, *Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises*, [w:] *Accounting: Current text, as of September 1, 1975*, Commerce Clearing House, Chicago, Ill., 1021.01–1029.14
- AHCD, 1997, *The American Heritage College Dictionary*, Houghton Mifflin Company, Boston–New York
- AICPA FSOR, 1973, *American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Objectives Study Group: Objectives of financial statements*, AICPA, New York, October 1973
- Ajdukiewicz K., 2006a, *Język i poznanie: Wybór pism z lat 1920–1939*, t. 1, PWN, Warszawa
- Ajdukiewicz K., 2006, *Język i poznanie: Wybór pism z lat 1945–1963*, t. 2, PWN, Warszawa
- Anthony R. N., 1978, *Research Report: Financial reporting in nonbusiness organizations – An explanatory study of conceptual issues*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut
- Anthony R. N., 1983, *Tell it like it was: A conceptual framework for financial accounting*, Richard D. Irwin, Homewood
- APRA PDP, 2000, *Harmonising prudential standards: A principles-based approach, Policy Discussion Paper, December 2000*, Australian Prudential Regulation Authority, Sydney
- Archer S., 1993, *On the methodology of constructing a conceptual framework for financial reporting*, [w:] M. J. Mumford, K. V. Peasnell (eds), 1993, *Philosophical perspectives on accounting: Essays in honour of Edward Stamp*, Routledge, London and New York, s. 62–122
- Armstrong M., 1998, *The political economy international transfer pricing, 1945–1999: State, capital and the decomposition of class*, „Critical Perspectives on Accounting” Vol. 9, No. 4, s. 391–432
- Arnold A. J., 2005, *Financial reporting: a historical perspective*, [w:] C. Clubb (ed.), 2005, *The Blackwell Encyclopedia of Management: Accounting*, Second edition, Blackwell Publishing, Malden, MA, USA – Oxford, UK – Carlton, Victoria, Australia, s. 198–203

- ASOBAT, 1996, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, Sarasota, FL
- Atkinson A. A., Banker R. D., Kaplan R. S., Young S. M., 1995, *Management accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ 07632
- Babbie E., 1995, *The practice of social research*, Seventh edition, Wadsworth Publishing Company, An International Thomson Publishing Company, Belmont-Albany-Bonn
- Baggini J., Fosl P. S., 2003, *The philosopher's toolkit: A compendium of philosophical concepts and methods*, Blackwell Publishing, Malden, MA, USA – Oxford, UK – Carlton, Victoria, Australia
- Ballwieser W., Kuhner C., 1994, *Accounting standards and economic stability*, Wolkittel Verlag oHG, Galdbach, Germany
- Barrow J. D., 2005, *Kres możliwości: Granice poznania i poznanie granic*, Prószyński i S-ka, Warszawa, (tłum. z angielskiego – oryginał: *Impossibility. The limits of science and the science of limits*, Oxford University Press, 1998)
- Basu S., Milburn J. A., 1982, *Research to support standard setting in financial accounting: A Canadian perspective – Proceedings of the 1981 Clarkson Gordon Foundation Research Symposium, Dalhousie University, Halifax, Nova Scotia, May 20–21, 1981*, The Clarkson Gordon Foundation, Toronto
- Beaver W. H., 1998, *Financial reporting: An accounting revolution*, Third edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, 07458
- Benston G. J., Carmichael D. L., Demski J. S., Dharan B. G., Jamal K., Laux L., Rajgopal S., Vrana G., 2007, *The FASB's conceptual framework for financial reporting: A critical analysis*, „Accounting Horizons”, Vol. 21, No. 2, June 2007, s. 229–238
- Bertalanffy L. von, 1956, *General system theory, cybernetics and complexity*, [w:] G. Midgley, 2003a, *Systems thinking*, Vol. 1: *General systems theory, cybernetics and complexity*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 36–51
- Bielski M., 2004, *Podstawy organizacji i zarządzania*, C. H. Beck, Warszawa
- Bromwich M., 1992, *Financial reporting, information and capital markets*, Pitman Publishing, London
- Brzezina W., 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwa Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A. G., Hughes H., Naphapiet J., 1980, *The role of accounting in organizations and society*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 5, No. 1, s. 5–27
- Camfferman K., Zeff S. A., 2007, *Financial reporting and global capital markets: A history of the International Standards Committee, 1973–2000*, Oxford University Press, Oxford–New York–Auckland–Cape Town
- Capra F., 2002, *The hidden connections: A science for sustainable living*, Flamingo, An Imprint of Harper Collins Publishers, London
- Clubb C. (ed.), 2005, *The Blackwell Encyclopedia of Management: Accounting*, second edition, Blackwell Publishing, Malden, MA, USA – Oxford, UK – Carlton, Victoria, Australia
- CFO Asia, 2007, *A critical connection: Making the link between regulation and shareholder value – A research report prepared by CFO Asia Research Services in collaboration with ACCA*, CFO Publishing Corp., Hong Kong, June 2007
- Cooper D. J., Sherer M., 1984, *The value of corporate accounting reports arguments for a political economy of accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 9, No. 3/4, s. 5–27
- Chambers R. J., 1969, *Accounting, finance and management*, Butterworths, Sydney–Melbourne–Brisbane
- Chatov R., (1986), *Reexamining the rules of the game: the Dingell hearings and beyond*, [w:] M. Neimark, B. Merino, T. Tinker (eds), (1986), *Advances in public interest accounting*, Vol. 1, Jai Press, Greenwich, Connecticut–London, England, s. 15–47

- Christensen J. A., Demski J. S., 2003, *Accounting theory: An information content perspective*, McGraw-Hill, Irwin, Boston
- CICA FSC, 1991, *Financial statement concepts*, Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto
- Dawkins R., 1994, *Ślepy zegarmistrz*, PIW, Warszawa 1994
- Deegan C., 2000, *Financial accounting theory*, McGraw-Hill Book Company Australia Pty, Roseville NSW, Australia
- Demski J. S., Fellingham J. C., Ijiri Y., Sunder S., 2002, *Some thoughts in the intellectual foundations of accounting*, „Accounting Horizons”, Vol. 16, No. 2, June 2002, s. 157–168
- Demski J. S., 2007, *Is accounting an academic discipline?*, „Accounting Horizons”, Vol. 21, No. 2, June 2007, s. 153–157
- Devine C. T., 2004, *Hermeneutics and communication theory*, [w:] H. S. Hendrickson, P. F. Williams (eds), 2004, *Accounting theory: Essays by Carl Thomas Devine*, Routledge – Taylor & Francis Group, London–New York, s. 50–56
- Dierkes M., Antal A. B., Child J., Nonaka I. (eds), 2001, *Handbook of organizational learning and knowledge*, Oxford University Press, Oxford–New York
- Dobija M. (ed.), 2003, *General Accounting Theory in statu nascendi*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków
- Dopuch N., Sunder S., 1980, *FASB's statement on objectives and elements of financial accounting*, „Accounting Review”, No. 55(1)
- Drever M., Stanton P., McGowan S., 2007, *Contemporary issues in accounting*, John Wiley & Sons Australia, Milton Qld
- ECB ASA, 2006, *Assessment of accounting standards from a financial perspective*, European Central Bank, www.ecb.int/pub/pdf/other/assessmentaccountingstandards2006en.pdf, 2006.12.19
- Evans T. G., 2003, *Accounting theory: Contemporary accounting issues*, Thomson, South Western, Australia–Canada–Mexico
- FEI FR, 2007, *FEI's recommendations to address complexity in financial reporting*, Financial Executives International, www.fei.org/eweb/upload/FEI/4%20Point%20Plan.pdf, 2007.04.05
- Fellingham J. C., 2007, *Is accounting an academic discipline?*, „Accounting Horizons”, Vol. 21, No. 2, June 2007, s. 153–157
- Fleischer M., 2002, *Teoria kultury i komunikacji: Systemowe i ewolucyjne podstawy*, Dolnośląska Szkoła Wyższa Edukacji Towarzystwa Wiedzy Powszechnej, Wrocław (tłum. z niemieckiego: Kulturtheorie – systemtheoretische und evolutionäre Grundlagen, Athena-Verlag, Oberhausen 2001)
- Frank A. W., 2007, *Notes on Habermas: Lifeworld and System*, www.ucalgary.ca/~frank/habermas.html, 2007.02.25
- Frankfort-Nachmias C., Nachmias D., 2000, *Research methods in the social sciences*, Sixth edition, Worth Publishers, New York
- Freddiemac, 2007, *Freddie Mac Provides Quarterly Market Update*, Freddie Mac, www.freddiemac.com/news/archives/investors/2007/mktupdate_010507.html, 2007.01.22
- Friedman J. P. (ed.), 2000, *Dictionary of business terms*, Third edition, Barron's Educational Series, Hauppauge, New York 11788
- Gaa J. C., 1988, *Studies in Accounting Research No. 38: Methodological foundations of standard-setting for corporate financial reporting*, American Accounting Associations, Sarasota, Florida
- Gell-Mann M., 1994a, *The Quark and the Jaguar. Adventures in the simple and the complex*, Little, Brown and Company, London 1994 (przekład polski: *Kwark i jaguar. Przygody z prostotą i złożonością*, CIS, Warszawa)
- Gell-Mann M., 1994b, *Complex adaptive systems*, [w:] G. Midgley (ed.), 2003a, *Systems thinking*, Vol. 1: *General systems theory, cybernetics and complexity*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 418–428

- Gell-Mann M., 1996, *Plektyka*. [w:] J. Brockman (red.), (1996), *Trzecia kultura*, CIS, Warszawa 1996, s. 433–457
- Globler A., 2006, *Metodologia nauk*, Aureus – Znak, Kraków
- Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarca A., 2006, *Accounting theory*, Six edition, John Wiley & Sons Australia
- Habermas J., 1979, *Communication and the evolution of society*, Beacon Press, Boston
- Habermas J., 1999, *Teoria działania komunikacyjnego*, t. 1: *Racjonalność działania a racjonalność społeczna*, PWN (tłum. z niemieckiego; oryginał – Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main, 1981)
- Habermas J., 2002, *Teoria działania komunikacyjnego*, t. 2: *Przyczynek do krytyki rozumu funkcjonalnego*, (tłum. z niemieckiego; oryginał – Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main, 1981);
- Hall A. D., Fagen R. E., 1956, *Definition of system*, [w:] G. Midgley (ed.), 2003a, *Systems thinking*, Vol. 1: *General systems theory, cybernetics and complexity*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 63–82
- Hall E. T., 2001, *Poza kulturą*, PWN, Warszawa
- Hendriksen E. S., van Breda M. F., 1992, *Accounting theory*, Fifth edition, Irwin, Burr Ridge, Illinois–Boston, Massachusetts–Sydney, Australia (przekład polski: *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002)
- Hendrickson H. S., Williams P. F. (eds), 2004, *Accounting theory: Essays by Carl Thomas Devine*, Routledge, Taylor & Francis Group, London–New York
- Hensoldt A., 2007, *Idee Peirce'owskiego pragmatyzmu i ich renesans w XX-wiecznej filozofii języka*, „Studia i Monografie” nr 378, Uniwersytet Opolski, Opole
- Hegarty J., 2006, *Implementation of IFRS – A Word Bank perspective*, Presentation to the 23rd Session of ISAR UNCTAD, Geneva 10–12 October, 2006.
- Higson A., 2003, *Corporate financial reporting: Theory & practice*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi
- Hughes J. W., 1996, *A conceptual framework for government accounting: Putting meat on the skeleton – Testimony before the Subcommittee on Government Management, Information, and Technology of the United States House of Representatives' Government Reform and Oversight Committee*, College of Business and Public Administration, Old Dominion University, Norfolk, VA 23529
- IASB Preface, 2002, *Preface to International Financial Reporting Standards*, [w:] IASB IFRSs, 2005, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005*, International Accounting Standards Board, London, s. 23–27
- IASB/SKwP, 2004, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1, International Accounting Standards Board, London
- IASB IFRSs, 2005, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005*, International Accounting Standards Board, London
- IASB ED IFRS SMEs, 2007, *Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities – February 2007*, International Accounting Standards Board, London
- IASB WB, 2007, *IASB Work Plan – projected timetable as at 31 March 2007*, www.iasb.org/NR/rdonlyres/FD53C9E3-2441-4812-98C8-CDFCF46AC90A/0/Insight_project_310307.pdf, 2007.05.11
- IASB/FASB, CCFP, 2007, *Improved conceptual framework for financial reporting*, www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm_2007.06.25
- IASB AP2B, 2007z, *Measurement concepts and principles – agenda paper 2B for IASB Meeting on 19 July 2007*, International Accounting Standards Board, London

- IASB IAS 1, 2007, *International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements – September 2007*, International Accounting Standards Board, London
- IASB ED IAS 1, 1974, *Exposure Draft EI: Disclosure of Accounting Policies*, International Accounting Standards Committee, London
- IASB/IASB CF, 1989, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, [w:] IASB IFRSs, 2005, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005*, International Accounting Standards Board, London, s. 29–53
- IASB Constitution, 2000, *IASB Constitution*, [w:] IASB IASs 2001, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005*, International Accounting Standards Committee, London, s. 21–40
- IASB Foundation Constitution, 2002, *IASB Foundation Constitution (revised)*, [w:] IASB IFRSs, 2005, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005*, International Accounting Standards Board, London, s. 11–22
- IFAC PSC, 1991, Study 1, March, 1991, *Financial Reporting by National Governments*, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, New York
- IFRS SMEs ED, 2007, *Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities – February 2007*, International Accounting Standards Board, London, s. 15–25
- Idzikowska G., Sobańska I., Szycha A., Walińska E., 2004, *Contemporary trends and developments of accounting science and practice*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 178, 2004, s. 75–103
- Ignatowski R., 1995, *Konsolidacja sprawozdań finansowych w teorii i praktyce rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa
- Ijiri Y., 1975, *Studies in Accounting Research No. 10: Theory of accounting measurement*, American Accounting Association, Sarasota, FL
- Ijiri Y., 1983, *On the accountability-based conceptual framework of accounting*, „Journal of Accounting and Public Policy”, No. 2, s. 75–81
- Ijiri Y., 1989, *AAA Studies in accounting research: Volume No. 31. Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping*, American Accounting Association, Sarasota, Florida 34233–2399
- Jarugowa A. (red.), 1991, *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa
- Jarugowa A., 1994, *Postęp w harmonizacji standardów rachunkowości w skali międzynarodowej*, „Rachunkowość”, nr 11, s. 497–503
- Jarugowa A., 2000, *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] A. Jarugowa, 2000, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa
- Jaruga A., 2007, *Przewidywane zmiany w Ramach Konceptualnych Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szycha (red.), 2007, *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 13–23
- Kam V., 1990, *Accounting theory*, John Wiley & Sons, New York–Chichester–Brisbane
- Kast F. E., Rosenzweig J., 1972, *General System Theory: Applications for organization and management*, [w:] G. Midgley (ed.), 2003, *Systems thinking*, Vol. 2: *Systems theories and modeling*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 157–174
- Kaul I., Grunberg I., Stern A. A., 1999, *Defining global public goods*, [w:] I. Kaul, I. Grunberg, A. A. Stern (eds), 1999, *Global public goods: International cooperation in the 21st century*, UNDP, Oxford University Press, New York–Oxford, s. 2–29
- Kaul I., Mendoza R. U., 2003, *Advancing the concept of public goods*, [w:] I. Kaul, P. Conceicao, K. Le Goulven, R. U. Mendoza (eds), 2003, *Providing global public goods: Managing globalization*, UNDP, Oxford University Press, New York–Oxford, s. 78–111

- KFD EP, 1959, *The Kościuszko Foundation Dictionary: English-Polish*, The Kościuszko Foundation, New York
- Krzyżanowski L., 1992, *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, PWN, Warszawa
- Leavitt H. J., 1965, *Applied Organization Change in Industry. Structural, Technical and Human Approaches*, [w:] J. G. March (ed.), 1965, *Handbook of Organization*, Chicago
- Macintosh N. B., 2002, *Accounting, accountants and accountability: Poststructuralist positions*, Routledge, London–New York
- Macve R., 1981, *A report prepared at the request of the Accounting Standards Committee: A conceptual framework for financial accounting and reporting*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London
- Macve R., 1997, *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool or threat?*, Garland Publishing, New York and London
- Macve R., 1998, *“Capital” and financial accounting: A commentary on Bryer’s “A Marxist critique of the FASB’s conceptual framework”*, A paper presented to the European Accounting Association Conference, Antwerp, 6–8 April 1998
- March J. G. (ed.), 1965, *Handbook of Organization*, Chicago
- Mathews M. R., Perera M. H. B., (1996), *Accounting theory and development*, Nelson, An International Thomson Publishing Company, Melbourne–Bonn–Boston
- Mattessich R., 1978, *Instrumental reasoning and systems methodology: An epistemology of the applied and social sciences*, D. Reidel Publishing Company, Dordrecht, Holland–Boston, USA
- Mattessich R., 1995, *Critique of accounting: Examination of the foundations and normative structures of an applied discipline*, Quorum Books, Westport, Connecticut–London
- March J. G., 1987, *Ambiguity and accounting: the elusive link between information and decision making*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 12, No. 2, s. 153–168
- Mautz R. K., 1963, *Accounting as a Social Science*, „The Accounting Review”, Vol. 38, No. 2, s. 317–325
- Midgley G. (ed.), 2003a, *Systems thinking*, Vol. 1: *General systems theory, cybernetics and complexity*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi
- Midgley G. (ed.), 2003b, *Systems thinking*, Vol. 2: *Systems theories and modeling*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi
- Miller J. G., 1965, *Living systems: Basic concepts*, [w:] G. Midgley (ed.), 2003a, *Systems thinking*, Vol. 1: *General systems theory, cybernetics and complexity*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 171–223
- Moonitz M., 1961, *Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates of Accounting*, AICPA, New York
- Most K. S., 1977, *Accounting theory*, Grid, Columbus, Ohio
- Most K. S., 1979, *Sombart on accounting history. Working paper No. 35*, Academy of Accounting Historians
- Morgan G., 1997, *Obrazy organizacji*, PWN, Warszawa
- Mumford M. J., 1993, *Users, characteristics and standards*, [w:] M. J. Mumford, K. V. Peasnell (eds), 1993, *Philosophical perspectives on accounting: Essays in honour of Edward Stamp*, Routledge, London–New York, s. 7–29
- MSR ZK, 2004, *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, [w:] IASB/SKwP, 2004, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. 1, International Accounting Standards Board, London, s. 51–80
- Mumford M. J., Peasnell K. V. (eds), 1993, *Philosophical perspectives on accounting: Essays in honour of Edward Stamp*, Routledge, London–New York
- MWOD, 2007, *Merriam-Webster Online Dictionary*, <http://mw1.merriam-webster.com/dictionary>, 2007.03.05

- Nagel E., 1979, *The structure of Science*, Heckett, New York
- NODE, 1998, *The New Oxford Dictionary of English*, Oxford University Press, Oxford–New York
- Nonaka I., Toyama R., Byosiore P., 2001, *A theory of organizational knowledge creation: Understanding in the dynamic process of creating knowledge*, [w:] M. Dierkes, A. B. Antal, J. Child, I. Nonaka (eds), 2001, *Handbook of organizational learning and knowledge*, Oxford University Press, Oxford–New York, s. 491–517
- Nowak W. A., 1995, *Fundamentalne uwarunkowania rachunkowości sektora publicznego*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa
- Nowak W. A., 1997, *Rozwój koncepcji rachunkowości oraz profesjonalnych instytucji rachunkowców w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii w latach 1900–1974: próba analizy*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 39, s. 88–103.
- Nowak W. A., 1998a, *Rachunkowość sektora publicznego: Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa
- Nowak W. A., 1998b, *O strukturach pojęciowych rachunkowości finansowej w kontekście profesjonalnego i prawnego sposobu regulacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 47, s. 67–72.
- Nowak W. A., 2001, *O możliwości systemowej teorii budżetowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 2 (58), s. 53–68
- Nowak W. A., 2002a, *On a basis for international comparisons of governmental accounting systems: models of an economic entity*, [w:] V. Montesinos, J. M. Vela (eds), 2002, *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston–Dordrecht–London, s. 43–59
- Nowak W. A., 2002b, *How much money to survive and develop? A system perspective response*, [w:] M. Dobija (ed.), 2002, *Monetary Unit Stability in Holistic Approach*, Leon Koźmiński Academy of Entrepreneurship and Management, Warsaw 2002, s. 357–366
- Nowak W. A., 2002c, *Podmiot sprawozdawczości finansowej według kluczowych ram koncepcyjnych rachunkowości rządowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta, 2002, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 159: *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 79–87
- Nowak W. A., 2003, *On the general theory of Accounting*, [w:] M. Dobija (ed.), 2003, *General Accounting Theory in statu nascendi*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków, s. 63–76
- Nowak W. A., 2004a, *Budgeting in an open system*, „Revista Contabilidade & Finanças” XV, Vol. 2, Edicao Comemorativa, 30 de Junho de 2004, Universidade de Sao Paulo, Sao Paulo, Brazil, s. 95–105
- Nowak W. A., 2004b, *O pewnej możliwości ogólnej teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 24 (80), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 104–125
- Nowak W. A., 2004c, *O ryzyku w kontekście systemowym*, „Master of Business Administration”, Pismo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego i Międzynarodowej Szkoły Zarządzania, t. 5 (70), wrzesień–październik 2004, s. 39–42
- Nowak W. A., 2005, *The model of financial reporting for local government: Methodology for international comparisons an some cases' analyses*, [w:] A. Bourmistrov, F. Mellemvik (eds), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo, s. 98–113, (współautor: B. Bakalarska)
- Nowak S., 2007, *Metodologia nauk społecznych*, PWN, Warszawa
- Nowak W. A., 2007, *Potencjalne kierunki wpływu projektowanego standardu rachunkowości dla średnich i małych przedsiębiorstw na infrastrukturę sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), 2007, *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji*

- sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 121–135
- NZ SoC, 1993, *Statement of concepts for general purpose financial reporting – issued by the Council*, New Zealand Society of Accountants, 06/93, [w:] NZAS 02, 2002, *New Zealand Accounting Standards: January 2002*, Institute of Chartered Accountants of New Zealand, Wellington
- NZAS 02, 2002, *New Zealand Accounting Standards: January 2002*, Institute of Chartered Accountants of New Zealand, Wellington
- NZ CF, 2005, *New Zealand equivalent to the IASB “Framework for the preparation and presentation of financial statements” (NZ Framework)*, The Financial Reporting Standards Board of June 2005, Wellington, [w:] NZ AFRS, 2007, *Applicable financial reporting standards: New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards*, Vol. 1&2, New Zealand Institute of Chartered Accountants, January 2007, Wellington, s. 1–38
- NZ AFRS, 2007, *Applicable financial reporting standards: New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards*, Vol. 1&2, New Zealand Institute of Chartered Accountants, January 2007, Wellington
- OECD CGP, 2004, *OECD Principles of Corporate Governance*, OECD Publications Service, Paris
- Pacioli L., 2007, *Tractatus XI de Computis et Scripturis*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa
- Page M. J., 1998, *Conceptual frameworks: A critique of the decision-usefulness objective*, A paper prepared for the European Accounting Association Conference, Antwerp, 6–8 April 1998
- Parsons T., 1961, *An outline of the social system*, [w:] C. Calhoun, J. Gerteis, J. Moody, S. Pfaff, K. Schmidt, I. Virk (eds), 2002, *Classical sociological theory*, Blackwell Publishers, Malden, Massachusetts, US – Oxford, UK, s. 366–385
- Parsons T., Shils E. A. (eds.), 1962a, *Toward a general theory of action: Theoretical foundations for the social sciences*, Harper & Row, New York–Evanston, s. 47–158
- Parsons T., Shils E. A., 1962b, *Values, motives, and systems of action*, [w:] T. Parsons, E. A. Shils (eds.), 1962, *Toward a general theory of action*, Harper & Row, New York–Evanston, s. 47–158
- Plesko G., 2003, *A conceptual framework for financial accounting*, MIT Sloan School of Management, <http://ocw.mit.edu/OcwWeb/Sloan-School-of-Management/15-514Financial-and-Managerial-AccountingSummer2003/CourseHome/index.htm> – 2007.03.17
- PL UoR, 1994, *Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (z późniejszymi zmianami)*, Dz. U. 02.76.694
- Pollard S., 1965, *The genesis of modern management: A study of the Industrial Revolution in Great Britain*, Edward Arnold, London
- Popper K. R., 1992, *Wiedza obiektywna. Ewolucyjna teoria epistemologiczna*, PWN, Warszawa
- Popper K. R., 2002, *Logika odkrycia naukowego*, PWN, Warszawa
- Power M. K., 1989, *Discussion paper in accounting and finance: On the idea of a conceptual framework for financial reporting*, The London School of Economics and Politics, London
- Power M. K., 1993, *On the idea of a conceptual framework for financial reporting*, [w:] M. J. Mumford, K. V. Peasnell (eds), 1993, *Philosophical perspectives on accounting: Essays in honour of Edward Stamp*, Routledge, London–New York, s. 44–61
- Power M., Laughlin R., Cooper D. J., 2003, *Accounting and Critical Theory*, [w:] M. Alvesson, H. Willmott (red.), 2003, *Studying management critically*, SAGE Publications, London–Thousand Oaks–New Delhi, s. 177–196
- Rawls J., 1973, *A theory of justice*, Oxford University Press, Oxford
- Riahi-Belakaoui A., 2004, *Accounting theory*, 5th edition, Thomson, Australia–Canada–Mexico

- Richter J., 2001, *Holding corporations accountable: Corporate conduct, international codes and citizen actions*, Zed Books, London–New York
- Robbins S. P., 1990, *Organization theory: structure, design, and applications*, Prentice-Hall International, London
- Rot H. (red.), 1995, *Główne kultury prawne współczesnego świata*, PWN, Warszawa
- Rutherford B. A., 2000, *An introduction to modern financial reporting theory*, Paul Chapman Publishing, SAGE Publications, London
- Ryan B., Scapens R. W., Theobald M., 2002, *Research methodology in finance and accounting*, Second edition, Thomson, Australia–Canada–Mexico
- SA CF, 2006, *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, Accounting Standards Board, Lynnwood Ridge, Pretoria, Republic of South Africa
- Scott R. W., 1997, *Financial accounting theory*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ 07458
- Schmandt-Besserat D., 1992, *Before writing*, Vol. 1, University of Texas Press, Austin
- Schroeder R. G., Clark M., 1995, *Accounting theory. Text and readings*, John Wiley & Sons, New York–Chichester–Brisbane
- Shroeder R. G., Clark M. W., Cathey J. M., 2005, *Financial accounting theory and analysis*, Eight edition, Wiley & Sons, Hoboken, NJ 07030
- Shortridge R. T., Myring M., 2004, *Defining principles-based accounting standards*, „The CPA Journal” – online, www.nysscpa.org/cpajournal/2004/804/essentials/p34.htm, 3.02.2007
- Siegel J. G., Shim J. K., 2000, *Dictionary of Accounting Terms*, Third edition, Barron’s Educational Series, Hauppauge, NY 11788
- Sikorski C., 1995, *Profesjonalizm*, PWN, Warszawa
- Skinner R. M., 1981, *Research an standard setting in financial accounting – An illustrative case*, [w:] S. Basu, J. A. Milburn (eds), 1982, *Research to support standard setting in financial accounting: A Canadian perspective – Proceedings of the 1981 Clarkson Gordon Foundation Research Symposium, Dalhousie University, Halifax, Nova Scotia, May 20–21, 1981*, The Clarkson Gordon Foundation, Toronto
- Sobańska I., Szycha A. (red.), 2007, *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 121–135
- Stanford.edu, 2007, *Jürgen Habermas*, <http://plato.stanford.edu/entries/habermas/> – 2007.09.25
- Sumner W. G., (1995), *Naturalne sposoby postępowania w gromadzie. Studium socjologicznego znaczenia praktyk życia codziennego, manier, zwyczajów, obyczajów oraz kodeksów moralnych*, PWN, Warszawa 1995 (tłum. z angielskiego – oryginał: *Folkways. A study of the sociological importance of usages, manners, customs, mores, and morals*, Ginn and Company, Boston 1906)
- Sunder S., 1997, *Theory of Accounting and control*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio
- SWJP, Dunaj B. (red.), 1998, *Słownik współczesnego języka polskiego*, Reader’s Digest, Warszawa
- Solomon J., 2007, *Corporate governance and accountability*, Second edition, John Wiley & Sons, Chichester, England
- Szahaj A., Jakubowski M. N., 2005, *Filozofia polityki*, PWN, Warszawa
- Sztompka P., 2002, *Socjologia*, Znak, Kraków
- Szycha A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości – studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa
- Tinker A. M., Meriono 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
- Toms S., 2005, *Accounting and capitalism*, [w:] C. Clubb (ed.), 2005, *The Blackwell Encyclopedia of Management: Accounting*, Second edition, Blackwell Publishing, Malden, MA, USA – Oxford, UK – Carlton, Victoria, Australia, s. 1–4
- Turner J. H., 1985, *Struktura teorii socjologicznej*, PWN, Warszawa (tłum. z angielskiego J. H. Turner, 1974, *The structure of sociological theory*, The Dorsey Press, Homewood, Illinois)
- Turner J. H., 2004, *Struktura teorii socjologicznej*, Wydanie nowe, PWN, Warszawa (tłum. z angielskiego J. H. Turner, 1998, *The structure of sociological theory*, Wadsworth Publishing Company, A Division of Interantional Thomson Publishing)
- Turyńska J., 2003, *Standardy rachunkowości: MSR – US GAAP – polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa
- Weinberg S., 2001, *Facing up: Science and its cultural adversaries*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts–London, England
- UK ASB AS, 1995, *Accounting Standards 1995/96*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London
- UK ASB SP ED, 1995, *Statement of principles for financial reporting: Exposure draft*, Accounting Standards Board, London
- UK ASB SoP, 1999, *Statement of principles for financial reporting*, Accounting Standards Board, London
- UK SSAP 1, 1971, *Statement of Standard Accounting Practice No. 1: Accounting for associated companies*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, January 1971, [w:] UK ASB AS, 1995, *Accounting Standards 1995/1996*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London
- Underdown B., Taylor P. J., 1985, *Accounting theory and policy making*, Heinemann, London, s. 90–118
- US FASB CFF PU, 2007, *Project Update: Conceptual Framework – Joint Project of the IASB and FASB, Latest revisions: 10, July 2007*, Financial Accounting Standards Board, www.fasb.org/project/conceptual_framework.shtml, 22.07.2007
- US FASB DM CF, 1974, *Conceptual framework for accounting and reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut 06905, June 6, 1974.
- US FASB, 1976, *Scope and implications of the conceptual framework project*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut
- US SEC PBAS, 2003, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm, 04.02.2007
- US SFAS 1, 1973, *Statement of Financial Accounting Standards No. 1: Disclosure of foreign currency translation information*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, December 1973
- US SFAC 1, 1978, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, November 1978
- US SFAC 2, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, May 1980
- US SFAC 3, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, December 1980

- US SFAC 4, 1980, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, December 1980
- US SFAC 5, 1984, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, December 1984
- US SFAC 6, 1985, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, December 1985
- US SFAC 7, 2000, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 7: Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, February 2000
- US SOX, 2002, *Sarbanes-Oxley Act of 2002: Public Law 107–204, 107th Congress, July 30, 2002, 116 STAT. 745*, US Congress
- Watts R. L., Zimmerman J. L., 1986, *Positive accounting theory*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ 07458
- Webster's NWD, 1986, Guralnik D. B. (ed.), *Webster's New World Dictionary of the American Language*, Second College Edition, Prentice-Hall Press, Cleveland, Ohio 44114
- Weinberg S., 2001, *Facing up: Science and its cultural adversaries*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts–London, England
- Wolk H. I., Dodd J. L., Tearney M. G., 2004, *Accounting theory: Conceptual issues in a political and economic environment*, Sixth edition, Thomson, South Western, Australia–Canada–Mexico
- Yamey B. S., 1964, *Accounting and rise of capitalism: Further notes on a theme by Sombart*, „Journal of Accounting Research”, 1964, 2, s. 117–126
- Zijl T. van, Walker S., 2001, *The New Zealand convergence handbook: A comparison between International Financial Reporting Standards, International Public Sector Accounting Standards and New Zealand Financial Reporting Standards*, Institute of Chartered Accountants of New Zealand, Wellington

Od Redakcji

Doktor Wojciech Andrzej Nowak jest absolwentem Uniwersytetu Łódzkiego i Politechniki Łódzkiej. W 1973 r. uzyskał w PŁ tytuł magistra inżyniera elektryka w zakresie automatyki, a w 1983 r., w UŁ, tytuł magistra ekonomii. W latach 1977–1978 odbył podyplomowe studia w zakresie pedagogiki w Wojewódzkim Ośrodku Doskonalenia Nauczycieli w Łodzi, a w latach 1978–1979 – podyplomowe studia w zakresie metod numerycznych w PŁ. W 1995 r. uzyskał w UŁ stopień doktora nauk ekonomicznych.

Jego doświadczenia zawodowe obejmują praktykę inżynierską, praktykę zarządzania oraz działalność naukowo-dydaktyczną i ekspercką. W przemyśle państwowym i w jednostkach badawczo-rozwojowych, pełnił funkcje kierownicze, z naczelnymi włącznie. W okresie 1986–1993 był dyrektorem administracyjnym Uniwersytetu Łódzkiego, gdzie w latach 1994–1995 odbył studia doktoranckie na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym. Od roku 1995 jest pracownikiem naukowo-dydaktycznym, zatrudnionym na etacie adiunkta w Katedrze Rachunkowości, początkowo na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym, a następnie na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Wykłada także w Filii Uniwersytetu Łódzkiego w Tomaszowie Mazowieckim. Pracował jako wykładowca w Wyższej Szkole im. Pawła Włodkowica w Płocku (lata 1995–1998) oraz jako adiunkt w Katedrze Rachunkowości w Wyższej Szkole Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego w Warszawie (lata 1998–2003). Od roku 2005 pracuje także jako wykładowca w Wyższej Szkole Humanistyczno-Ekonomicznej w Pabianicach. W UŁ, w latach 1995–2003/2004 kierował cieszącym się dużym powodzeniem Podyplomowym Studium Rachunkowości i Zarządzania Finansowego, a od roku 2004/2005 – rozwijającym się Podyplomowym Studium Audytu Wewnętrznego i Rachunkowości.

Zainteresowania naukowe dr. Nowaka koncentrują się na fundamentalnych aspektach rachunkowości, jej teorii i regulacji w skali krajowej i międzynarodowej, a także na relacjach systemów rachunkowości z systemami działania społecznego (ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości sektora publicznego i rachunkowości zarządczej). Jest aktywny na forum krajowym i międzynarodowym. Odbył staże naukowe w Wielkiej Brytanii (1995) i w Stanach Zjednoczonych (1996) oraz złożył szereg krótkich wizyt naukowych w wielu ośrodkach zagranicznych. W swym dorobku naukowym ma 155 opublikowanych prac – dwie książki autorskie, około dwadzieścia książek krajowych i zagranicznych, których jest współautorem oraz artykuły i referaty, publikowane i prezentowane w kraju i zagranicą, w tym w periodykach i na konferencjach o randze światowej (m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Wielkiej Brytanii, Brazylii, Hiszpanii, Holandii, Niemczech i Norwegii oraz na Litwie i na Ukrainie). Jest autorem

pierwszej polskojęzycznej książki na temat teorii rachunkowości sektora publicznego oraz współautorem (z A. Jarugową i A. Szychtą) pierwszego polskojęzycznego zaawansowanego podręcznika do rachunkowości zarządczej. Jego prace były nagradzane przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce oraz przez rektora UŁ.

Jego spektrum dydaktyczne obejmuje: podstawy rachunkowości, organizację rachunkowości, rachunkowość sektora publicznego, rachunkowość zarządczą i rachunkowość międzynarodową, teorię rachunkowości i ekonomikę jakości. Wykłada na studiach przeddyplomowych wszystkich typów i na studiach podyplomowych. W latach 1996–2005 prowadził wykłady z rachunkowości zarządczej w ramach polsko-amerykańskiego programu *Executive-MBA*, realizowanego przez UŁ i University of Maryland (USA), a w roku 2000 i 2002 w ramach programu Socrates/Erasmus wykładał w University of Jyväskylä w Finlandii. Jest promotorem 7 prac licencjackich i 43 prac magisterskich, z których jedna została nagrodzona przez Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Jest członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce oraz American Accounting Association, European Accounting Association, International Association for Accounting Education and Research, National Geographic Society. Od 1994 r. uczestniczy w pracach międzynarodowej sieci naukowo-badawczej Comparative International Governmental Accounting Research, a od roku 2001 – działającej pod auspicjami ONZ grupy ekspertów Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (UNCTAD-ISAR). Od 2005 r. jest członkiem rady wydawniczej międzynarodowego czasopisma „Accounting Education, An International Journal, Official Education Journal of the International Associations for Accounting Education and Research (IAAER)”.