

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym



Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jolanta Chluska , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
Małgorzata Cieciura , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
Jerzy Gierusz , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
Yury Y. Karaleu , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości	45
Joanna Koczar , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu	52
Anna Kuzior , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
Irina Loukianova , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
Aleksandra Łakomiak , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego	83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	104
Anna Mazurczak , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce	119
Agnieszka Nóżka , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
Małgorzata Rówińska , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
Janusz Samelak , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
Tatiana Sviridovich , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
Marzena Tatarska , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A.	187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

Tatiana Verezubova , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?	218
Natallia Yauseichykava , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
Joanna Zuchewicz , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki	247

Summaries

Jolanta Chluska , Chosen aspects of the financial statements comparability	20
Malgorzata Cieciora , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility	30
Jerzy Gierusz , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income	44
Yury Y. Karaleu , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
Joanna Koczar , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility	62
Anna Kuzior , Additional information to financial statements and directions of their changes	74
Irina Loukianova , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns	82
Aleksandra Łakomiak , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement	103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
Anna Mazurczak , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
Agnieszka Nózka , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders	142
Malgorzata Rówińska , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
Janusz Samelak , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
Tatiana Sviridovich , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards	173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Defining the scope, coverage and quality of integrated report	186

Marzena Tatarska , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company	199
Agnieszka Tłaczala, Piotr Tłaczala , Presentation of other comprehensive income according to international standards	210
Tatiana Verezubova , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies	217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa) , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change	246
Joanna Zuchewicz , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation	256

Aleksandra Łakomiak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

DEFINIOWANIE POJĘĆ W RACHUNKOWOŚCI A CECHY JAKOŚCIOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Streszczenie: W artykule omówiono problemy poprawnego definiowania pojęć zgodnie z wymogami języka. Definiowanie terminów to zabieg poznawczy, który wymaga znajomości warunków poprawnego ich definiowania. Autorka przedstawia błędy w definiowaniu pojęć i wskazuje ich przyczyny. Charakteryzuje język rachunkowości pod względem semantycznym, syntaktycznym i pragmatycznym. Do wyjaśnienia znaczenia niektórych wyrazów języka rachunkowości wykorzystana została metoda filologiczna. Używanie wieloznacznych pojęć w rachunkowości przyczynia się do braku porównywalności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: logika definiowania pojęć, terminy języka bilansowego, język rachunkowości, zysk, sprawozdanie z całkowitych dochodów.

1. Wstęp

Powszechnie uważa się, że rachunkowość „umożliwia porozumiewanie się wszystkim uczestnikom życia gospodarczego” [Walińska i in. 2011, s. 19]. Poprawną komunikację stron zapewnia posługiwanie się wspólnym i zrozumiałym dla wszystkich językiem. Czy rzeczywiście współcześnie, w drugiej dekadzie XXI wieku, mamy do czynienia z taką sytuacją?

Listę podstawowych pojęć rachunkowości, poza literaturą przedmiotu, zawierają: Ustawa o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3], Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (w skrócie: MSR i zamiennie MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej) oraz Ogólnie Akceptowane Zasady Rachunkowości (US GAAP), opracowane przez amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB). Czy jednak te systemy sprawozdawczości w ten sam sposób rozumieją podstawowe kategorie rachunkowości?

Korzystanie z siatki terminologicznej, w której znaczenia nadawane są w aktach normatywnych, powoduje, że określone terminy mają autonomiczne, niejako narzu-

cone im znaczenie. Zabieg taki ma za zadanie zaprezentowanie zakresu oraz treści pojęć dla poprawnego wypełniania obowiązków przez podmioty prowadzące rachunkowość. Takie działanie powinno jednocześnie usuwać wątpliwości interpretacyjne, ponieważ prawo jako zbiór reguł stworzone jest do użytku obywateli bez względu na ich wykształcenie czy kwalifikacje (język aktów normatywnych). Przewodawca redagujący tekst i zabiegający o jednoznaczność używanych przez siebie terminów, stwierdziwszy fakt wieloznaczności któregoś z nich, niejednokrotnie uświadamia sobie konieczność dokonania wyboru określonego znaczenia, w wyniku czego rozstrzyga jakiś problem merytoryczny, wiążący się z różnymi pojęciami przypisywanymi temu terminowi.

Problem z komunikacją pojawia się jednak wtedy, kiedy to samo zjawisko opisują różne regulacje prawne w odmienny sposób. Proces harmonizacji zasad (założeń i koncepcji) rachunkowych, sposobów ujmowania i ujawniania skutków transakcji, który trwa już od początków lat 90. XX wieku, ma właśnie na celu m.in. zapewnienie porównywalności informacji zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Użyteczność informacji wzmacnia dodatkowa ich cecha, a mianowicie zrozumiałość dla czytającego sprawozdanie [Buys 2011].

Proces harmonizacji trwa wiele lat. Jeżeli następuje zmiana podejścia w jednej regulacji, a w pozostałych nie lub w późniejszym terminie, to proces taki, zamiast ułatwiać porozumiewanie, wywołuje efekt odwrotny – chaosu terminologicznego.

Doświadczenia zdobyte podczas jednoczesnego przekazywania wiedzy oraz prowadzenia działalności gospodarczej pozwalają na postawienie hipotezy o braku lub błędnym definiowaniu pojęć, które składają się na teorię rachunkowości. Nauczanie uświadomiło niedociągnięcia językowe rachunkowości (*docendo discimus*). Błędnie sformułowane pojęcia przyczyniają się do niezrozumienia istoty rachunkowości.

Celem artykułu jest wskazanie zasad poprawnego budowania terminologii nauki rachunkowości oraz przeanalizowanie tych kluczowych pojęć, od których znajomości zależy poprawne rozumienie jej istoty i zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych. W artykule zastosowano jako metodę badawczą analizę i krytykę krajowych i zagranicznych źródeł: literatury przedmiotu, aktów prawnych, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz własne doświadczenie.

2. Syntaktyczna, semantyczna i pragmatyczna charakterystyka języka rachunkowości

Semantyka, badająca znaczenie języka, ma w rachunkowości duże znaczenie, ponieważ pozwala na poprawne posługiwanie się językiem. Informacje finansowe dostarczane przez rachunkowość niosą ze sobą treść ekonomiczną powszechnie uzgodnioną, jednak wiele pojęć w rachunkowości nie ma określonej treści semantycznej [Hendriksen, van Breda 2002, s. 37].

Czytający sprawozdanie finansowe jest w stanie zrozumieć język rachunkowości, gdy ten zawiera wyrażenia poprawnie, zgodnie z regułami składniowymi (syntaktycznymi) logicznie i gramatycznie zastosowane. Rola syntaktyki, analizującej logikę i gramatykę języka, polega na wiązaniu poszczególnych treści w logiczną całość. Z pragmatycznego punktu widzenia można badać skutki posługiwania się określonym językiem.

2.1. Nazwy

Wyrażenia języka polskiego, będąc wyrażeniami tej samej kategorii syntaktycznej, są nazwami tego języka [Ajdukiewicz 1975, s. 30]. Zatem nazwy to wyrazy należące do słownika danego języka. Znaczenie nazwy nazywa się pojęciem. Ustalić pojęcie jakiejś nazwy to tyle, co ustalić jej znaczenie. Inaczej mówiąc, „pojęcie” to sposób rozumienia „nazwy”. Zwykle wyrazy „pojęcie” i „nazwa” są używane zamiennie. Przez „pojęcie” określonej nazwy rozumiemy w logice „znaczenie tej nazwy” [Pawłowski 2012, s. 8].

Jeśli mówimy, że dana nazwa coś znaczy, to chcemy przez to powiedzieć, że ma ona jakieś znaczenie, coś wyraża, niesie jakąś treść. Gdy zaś mówimy, że ta sama nazwa coś oznacza, to mamy na myśli to, że wskazuje ona jakiś przedmiot, czyli swój desygnat. Inaczej mówiąc, nie jest ona pusta. Wyrazy „znaczy” i „oznacza” – to kategorie semantyczne. Odnoszą one daną nazwę do jej znaczenia (gdy wskazuje cechy desygnatów) lub desygnatu (zakresu – zbioru przedmiotów).

Przedmioty oznaczane przez jakąś nazwę nazywamy jej desygnatami i zarazem desygnatami pojęcia. Mówimy, że dana nazwa oznacza jakiś konkretny przedmiot, np.: środek trwały oznacza, wskazuje przedmioty, tj. rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi. Zamiast „oznacza” używamy czasem słowa „denotuje” w tym samym znaczeniu.

Zbiór wszystkich desygnatów danej nazwy nazywamy zakresem tej nazwy, np. zakres pojęcia „przychód”.

Nazwy bywają jednostkowe, tzn. oznaczają tylko jeden desygnat, albo ogólne – gdy oznaczają jednocześnie wiele desygnatów (aktywa). Takimi jednostkowymi nazwami są środki pieniężne. Najczęściej w rachunkowości nazwy oznaczają wiele przedmiotów (innymi słowy: mają wiele desygnatów), czyli można powiedzieć, że mają charakter ogólny. Ogólność nazwy można rozumieć dwojako: w znaczeniu ekstensjonalnym (ekstensja: dosł. rozciągłość, tu: zakres) lub intensjonalnym (intensja: tu znaczenie). Ekstensją danej nazwy są wszystkie jej desygnaty, czyli wszystkie przedmioty, które ona oznacza, czyli jej zakres. Z kolei intensja nazwy wskazuje to, co jest wspólne wszystkim desygnatom tej nazwy, czyli to, co należy do ich istoty. Istotą aktywów są cechy: powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, są kontrolowane i przynoszą jednostce korzyści ekonomiczne.

Oprócz nazw ogólnych i jednostkowych mamy w rachunkowości jeszcze nazwy zbiorowe i niezbiorowe. Desygnatami nazw zbiorowych są przedmioty zbiorowe, a nazw niezbiorowych – przedmioty pojedyncze (np. koń i stado – inwentarz żywy).

Ponadto możemy podzielić nazwy na abstrakcyjne i konkretne, w zależności od tego, czy ich desygnatami są przedmioty konkretne, które można sobie wyobrazić (np. maszyna), czy abstrakcyjne, których nie jesteśmy w stanie sobie wyobrazić, chociaż można o nich pomyśleć (np. rozliczenia międzyokresowe).

Zatem rozumieć dane wyrażenie to tyle, co znać jego znaczenie, umieć temu wyrażeniu przypisać odpowiadające mu znaczenie. Nie zawsze jednak znaczenie danego wyrazu jest jednoznaczne. Dlatego np. wyraz „przychód” można rozumieć różnie, choć zgodnie z danym językiem, jako zmianę stanu majątku lub zwiększenie jego wartości. Aby różni odbiorcy rachunkowych wyrażen (informacji) zrozumieli je tak samo, muszą używać ich w jednym znaczeniu, czyli albo muszą ustalić to znaczenie, albo je doprecyzować.

2.2. Wady języka

Nazwy bywają nieostre, gdy jest nam trudno wskazać desygnaty tych nazw, czyli wyznaczyć zakres [Ajdukiewicz 1975, s. 60]. „W praktyce logicznej powinniśmy unikać nazw nieostrych, czyli takich, których zakres trudno nam sprecyzować” [Pawłowski 2012, s. 18]. Jeśli trudno nam sprecyzować nie tylko zakres danej nazwy, lecz także jej znaczenie, czyli precyzyjnie wyrazić treści językowe danej nazwy – zbiór cech przypisanych desygnatom, to mówimy w takiej sytuacji, że dana nazwa (a tym samym pojęcie) jest niewyraźna. Skutkiem używania nazw niewyraźnych jest to, że wypowiedzi są niezrozumiałe. Do takich nazw można zaliczyć środki trwałe (w rozumieniu ustawy o rachunkowości to aktywa zrównane z rzeczowymi aktywami trwałymi) czy przychody.

Możemy mieć do czynienia z sytuacją, kiedy nazwa jest ostra, ale nie jest wyraźna. Łatwo wskażemy desygnaty nazwy, podamy jej cały zakres, a jednak nie potrafimy określić jednoznacznie jej treści językowej. Zazwyczaj tak się dzieje wtedy, gdy mamy do czynienia z tzw. nazwami intuicyjnymi (należności).

Wieloznaczność wyrażen jest wadą języka i szkodzi, gdy możliwe jest niezrozumienie osób (stron) korzystających z tej samej wypowiedzi. Jeśli jakieś wyrażenie można rozumieć inaczej pod względem przedmiotu, który ma się na myśli, a mimo to pozostawać w zgodzie z językiem, to takie wyrażenie jest wieloznaczne zakresowo, np.: inwestycje, koszty, przychody.

Do błędu wieloznacznościowego zaliczamy także ekwiwokacje, które polegają na użyciu podczas tej samej wypowiedzi tego samego wyrazu w różnych znaczeniach. Ekwiwokacją jest zatem używanie słów wieloznacznych w taki sposób, jak gdyby były one jednoznaczne. Przykładowo wyraz „przychód” bywa używany w zwrocie: przychód towarów (w sensie przyjęcia do magazynu) lub przychód w znaczeniu współczesnej kategorii wynikowej.

Powodem niezrozumienia wypowiedzi bądź błędnego jej zrozumienia może być też niedopowiedzenie, tj. pominięcia pewnych istotnych składników. Dzieje się tak wtedy, gdy jej autor nie dokończy swojej myśli (opuści jakiś wyraz), pozostawiając

słuchacza czy czytelnika z domysłami, które mogą być różne (przychód a przychód towarów, koszty działalności a produktów). Dana wypowiedź staje się wtedy wieloznaczna.

W nauce należy posługiwać się nazwami wyraźnymi, żeby jednak takimi się stały, należy je definiować. W tym celu trzeba zbadać desygnaty niewyraźnego pojęcia, by określić ich charakterystyczne cechy, które odróżniają je od innych przedmiotów. Owe charakterystyczne cechy desygnatów czynimy treścią odpowiadającej im nazwy. W ten sposób treść nazwy (i sama nazwa) staje się wyraźna.

2.3. Zagadnienie definicji

Definicja składa się z dwóch zasadniczych członów, definiowanego (łac. *definiendum*) i definiującego (łac. *definiens*). Oba człony połączone są spójnikiem zwanym definicyjnym, którym może być zwrot „jest to”, „to, tyle co”, „znaczy” itp.

Termin „definicja” (z łac. *definitio* – odgraniczenie) używany jest w dwu kontekstach znaczeniowych. Zgodnie z etymologią znaczenia termin ten służy jako nazwa zdań podających jednoznaczną charakterystykę jakiegoś przedmiotu, czyli cech, które ten przedmiot jednoznacznie określają. W drugim znaczeniu mówimy o definiowaniu nie przedmiotów, lecz wyrazów (np. rachunkowość, aktywa), dla których chcemy ustalić znaczenie na podstawie zdań, które pozwalają te terminy przełożyć na inne wyrażenia. Dla odróżnienia dwóch znaczeń wyrazu „definicja” wprowadzono przydawki, odpowiednio realna i nominalna. Zakresy obu tych pojęć mają wiele elementów wspólnych, jednakże są to pojęcia o różnej treści.

Definicje realne odnoszą się do oznaczonych jednostkowych przedmiotów, całych zbiorów (klas) przedmiotów lub pewnych stosunków, cech (właściwości), czyli do desygnatów tych nazw [Ajdukiewicz 1975]. Gdy odpowiadamy na pytania: „co to są materiały?”, „co to są zobowiązania?”, to podajemy ich realną definicję – jednoznaczną charakterystykę przedmiotów (desygnatów). Wskazujemy cechy, które je określają. Materiały to rzeczowe aktywa obrotowe nabyte¹ w celu zużycia w ciągu 12 miesięcy. Zobowiązania to obowiązek wykonania świadczenia o wiarygodnie określonej wartości, powstały w wyniku zdarzeń przeszłych, które spowodują wykorzystanie aktywów. Dla jednoznacznego scharakteryzowania jakiejś klasy wystarczy wymienić niezbędny i wystarczający warunek spełniany przez wszystkie i tylko te przedmioty, które pod tę klasę podpadają. Warunek niezbędny i wystarczający zostaje sformułowany na skutek wskazania zespołu cech, które są wspólne wszystkim przedmiotom należącym do danej zbiorowości (charakterystyczne dla elementów danej klasy). Cecha „nabyte” w kontekście materiałów nie jest adekwatna, ponieważ nie obejmuje wytworzonych we własnym zakresie przez jednostkę. Dotyczy zakupionych, otrzymanych w formie darowizny czy aportu.

¹ Wyrażenie „nabyte” w kontekście materiałów nie jest adekwatne, ponieważ nie obejmuje wytworzonych we własnym zakresie.

Definicja realna środków trwałych zaprezentowana w ustawie o rachunkowości powinna podać jednoznaczną charakterystykę przedmiotów, wskazując ich cechy istotne, które można orzec tylko o tych przedmiotach. W rzeczywistości tak się nie stało, na co wskazują rozważania autorki przeprowadzone na temat ich kompletności [Łakomiak 2012]. Za środki trwałe należy przyjąć rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku, przeznaczone na potrzeby jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 15]. W definicji realnej jakiegoś przedmiotu, która ma postać: „środki trwałe to takie rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, które [...]”, należy podać najbliższy danemu gatunkowi (środkiem trwałym) rodzaj (aktywa trwałe i zrównane) i różnicę gatunkową (rzeczowe, kompletne). Przy czym aktywa trwałe są nazwą rodzaju nadrzędnego względem środków trwałych, zaś rzeczowe, kompletne i zdatne do użytku o długotrwałym okresie użytkowania to nazwy cech, które powinny wyróżnić przedmioty należące do definiowanego gatunku spośród wszystkich przedmiotów należących do nadrzędnego rodzaju.

Poprawność definicji analitycznej (sprawozdawczej) zakłada warunek równości zakresów obu członów definicji: definiowanego i definiującego. Innymi słowy: nazwy pojawiające się w członie definiowanym i definiującym muszą mieć równe zakresy. W przeciwnym wypadku występuje błąd nieadekwatności. Mamy wtedy do czynienia z definicją albo za szeroką, albo za ciasną.

Jeśli definicja jakiejś zbiorowości wypowiada o niej coś takiego, co jest prawdą o klasie podrzędnej do definiowanej i tylko o niej, to jest to definicja za ciasna. Jednym z warunków pozwalających na zaliczenie składnika majątkowego do grupy środków trwałych jest to, aby był kompletny, dzięki czemu może zostać zakwalifikowany do zdatnych do użytku. Cecha kompletności jest prawdziwa dla klasy przedmiotów podrzędnej do definiowanej i tylko dla niej, to znaczy, że jest to definicja za ciasna.

Natomiast jeżeli definicja realna jakiejś zbiorowości wypowiada o niej coś, co może być zgodnie z prawdą wypowiedziane o klasie nadrzędnej i tylko o nich, to definicję taką nazywamy za obszerną. Zatem definicja za obszerna to taka, która zawiera za małą liczbę cech charakterystycznych dla danej klasy. Błędne definicje to również takie, które podają charakterystykę odpowiadającą klasie, która z definiowaną klasą się krzyżuje.

W MSR 16 wyjaśniono definicją rzeczowych aktywów trwałych, które oznaczają (w oryginale: terminy w znaczeniu) środki trwałe, a następnie scharakteryzowano te przedmioty (zakres). Dokładnie odwrotnie niż w ustawie o rachunkowości. Przy czym o definicji ze standardu można powiedzieć, że jest adekwatna, ponieważ wyraża o danym przedmiocie te cechy, które tylko do niego się stosuje, o członach z równymi zakresami. O czym świadczy chociażby to, że w członie definiującym zapasy wg MSR 2 nie wykorzystuje się określenia „rzeczowe”, tak jak ma to miejsce w ustawie o rachunkowości. Dodatkowo w zakresie rzeczowych aktywów trwałych wg MSR 16 nie mieszczą się aktywa biologiczne – zwierzęta i rośliny uprawne. Inwentarz żywy został zrównany z rzeczowymi aktywami trwałymi, mimo że rzecz-

mi – w sensie prawnym i ekonomicznym – są tylko istniejące części przyrody, które występują w stanie pierwotnym lub przetworzonym, bez względu na to, czy mają jakąś wartość majątkową.

Definicja rzeczy zawarta została w art. 45 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Na pojęcie rzeczy składają się dwie cechy: materialny charakter oraz fizyczne lub prawne wyodrębnienie z przyrody – niezbędna przesłanka tego, aby rzeczy mogły funkcjonować w obrocie cywilnoprawnym.

Rzeczy dzielą się na: ruchomości i nieruchomości; podzielne i niepodzielne; indywidualnie oznaczone (posiadające cechy indywidualne, im tylko właściwe, gatunkowo oznaczone). Do rzeczy mogą należeć także części składowe i przynależności. Rzeczami nie są dobra niematerialne, czyli np. utwory czy wynalazki. Z uwagi na art. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt rzeczami nie są zwierzęta, a mimo to zostały zrównane z rzeczowymi (Dz.U. z 2003 r., nr 104, poz. 1002 z późn. zm.).

Od definicji realnej jakiegoś przedmiotu wymaga się, by podawała syntezę aktualnej wiedzy o tym przedmiocie. Gdy nasza wiedza o danym przedmiocie zmienia się, ulegają zmianie definicje tego przedmiotu, dawniej wystarczające, dzisiaj – w świetle poznanych nowych zjawisk – już nie wystarczają, gdyż nie oddają istotnych cech, ujawnionych w ostatnich czasach. Tam, gdzie nie jest możliwe użycie wyrażeń nieostrych, należy ustalić lub uregulować znaczenie terminów za pomocą definicji projektujących (syntetycznych), czyli takich, które ustalają znaczenie danego wyrazu, np. na użytek jakiejś dyscypliny naukowej. Za pomocą tych definicji można arbitralnie ustalić znaczenie jakiegoś nowego wyrazu, który zostaje wprowadzony do nauki (definicje ustanawiające), albo uregulować znaczenie wyrazu znanego i używanego w praktyce codziennej, ale w innym znaczeniu (definicje regulujące). Z ustalaniem znaczenia nowego wyrażenia mieliśmy do czynienia w 2001 r. w sytuacji wprowadzenia do ustawy o rachunkowości definicji instrumentów finansowych. Natomiast w innym znaczeniu zaczęliśmy od tego czasu rozumieć pojęcie inwestycji.

Definiowanie wyrazów ma pomóc we właściwym ich rozumieniu. Wynika stąd pierwszy postulat, wymagający, aby człon definiujący, nadający znaczenie danemu wyrazowi, sam był zrozumiały dla tych, do których kierujemy definicję. W przeciwnym wypadku popadamy w błąd „nieznane przez nieznane” (łac. *ignotum per ignotum*). Drugi postulat wymaga, aby osoby, do których jest kierowana definicja, nie tylko rozumiały wyrażenie w członie definiującym, lecz także by je rozumiały właściwie. Trzeci postulat domaga się, by w członie definiującym nie występował wyraz definiowany. W przeciwnym wypadku popada się w błąd „błędnego koła w definicji” (łac. *circulus in definiendo; idem per idem* – to samo przez to samo). Tego rodzaju błąd może występować w postaci błędnego koła bezpośredniego lub błędnego koła pośredniego. Z takim pośrednim przypadkiem mamy do czynienia w definicji rezerw – to zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne,

a zobowiązania z kolei to obowiązek wykonania świadczenia o wiarygodnie określonej wartości. Zatem, jeśli posługujemy się określeniem „rezerwy na zobowiązania”, to tak, jakbyśmy chcieli powiedzieć: zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne na zobowiązania, o wiarygodnie określonej wartości [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 3.1].

W definiowaniu należności krótkoterminowych popełniono błąd w postaci błędnego koła bezpośredniego. Pojęcie należności nie jest w ustawie o rachunkowości w ogóle zdefiniowane². Jedynie należności krótkoterminowe zdefiniowano jako „część aktywów obrotowych, która obejmuje ogół należności z tytułu dostaw i usług”. Błąd polega zatem na tym, że w członie definiującym pojawia się wyrażenie definiowane w swojej własnej postaci, co powoduje, że nie wiadomo, co należności znaczą.

Drugi typ definicji, tzw. nominalne, podają znaczenie jakiegoś wyrażenia. Inaczej mówiąc: dotyczą nazw. Ujęcie w cudzysłów wyrażeń „przychód”, „koszty”, „środki trwałe” sygnalizuje, że mamy na myśli wyrazy, a nie przedmioty oznaczane przez te wyrazy. Te same wyrażenia bez cudzysłówów moglibyśmy uznać jednak za definicje przedmiotowe.

Często jednak definicje nominalne są jednocześnie definicjami realnymi. Wyjaśniając pojęcie, tzn. znaczenie danego wyrazu, charakteryzują zarazem jednoznacznie sam przedmiot oznaczany przez ten wyraz. Zakresy pojęć definicji nominalnej i realnej nie wykluczają się. Wiele wypowiedzi będących definicjami nominalnymi pewnych wyrazów przedstawia zarazem definicje realne pewnych przedmiotów, i na odwrót. Dlatego w dalszych rozważaniach nie będzie wprowadzany podział definicji na realne i nominalne.

Nie zawsze możliwe jest podanie definicji, ponieważ nie wszystko da się zdefiniować. W takich sytuacjach wykonuje się czynności, takie jak: proste wskazanie jakiegoś przykładu – przedmiotu, podanie istotnych jego przymiotów lub opis zauważonych cech, porównanie lub odróżnienie od czegoś.

Do wyjaśnienia znaczenia niektórych wyrazów języka rachunkowości wykorzystana zostanie metoda filologiczna, tzn. nastąpi odwołanie do literatury, by ustalić, w jakim znaczeniu różni autorzy używają tego konkretnego terminu i w jakich kontekstach. Jest to metoda umożliwiająca poznanie lub uściślenie znaczenia wieloznacznych wyrazów.

3. Adekwatność definicji kategorii bilansowych – analiza historyczna a prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Zdaniem autorki, z punktu widzenia prowadzącego działalność, nie tylko gospodarczą, zarobkową czy niezarobkową, najważniejszą wielkością ekonomiczną jest jego kapitał. To on stanowi środki i wyznacza sposoby osiągania celu. Dlatego ustalanie ścisłości rachunkowych pojęć rozpoczniemy od określenia pojęcia „kapitał”.

² W ustawie o rachunkowości nie ma definicji rozrachunków, zgodnie z metodą podmiotowości, ale istnieje definicja instrumentów finansowych stojąca z nią w sprzeczności.

3.1. Pojęcie kapitału

W średniowiecznym Rzymie kapitał rozumiany był jako suma będąca przedmiotem pożyczki. Kapitał, rozumiany jako kategoria ekonomiczna, po raz pierwszy został sformułowany w XVI w. w literaturze angielskiej, w podręczniku uczącym, jak prowadzić księgi handlowe kupców [Marchewka 2000]. Do nauk ekonomicznych pojęcie to zostało wprowadzone w drugiej połowie XVIII wieku przez F. Quesnaya, dla którego kapitał stanowił zebrane wcześniej bogactwa przeznaczone na prowadzenie dalszej produkcji. Quesnay stał na stanowisku, iż kapitał to coś, co składa się z wielu zaliczek. Współcześnie powiemy, że te zebrane bogactwa przeznaczone są na prowadzenie działalności i tworzone są z wielu źródeł.

Pierwsze interpretacje omawianego terminu już pierwotnie zawierały wiele kontrowersji i były różnie rozumiane – w zależności od kreowanych sytuacji i zapotrzebowania. Na początku XIX w. refleksja metodologiczna nauki ekonomii w zakresie kategorii kapitału doprowadziła do powstania teorii kapitału. W okresie tym zaczęto wyróżniać trzy podstawowe jego koncepcje, w ujęciu: materialnym, funduszowym i pieniężnym.

W ujęciu materialnym kapitałem nazywane były wyłącznie dobra gospodarcze, określane również jako materialne, czyli te, z których w przyszłości powstaną inne nowe dobra. W nauce ekonomii zgromadzony potencjał produkcyjny jest określony jako kapitał produkcyjny. Kapitał to zgromadzona w przeszłości, w różnej postaci, wartość, która odpowiednio zastosowana w procesach gospodarczych może przynieść nową wartość zawartą w produktach i usługowych.

W ujęciu funduszowym kapitał nazywany był funduszem i dotyczył również dóbr, ale ujmowanych w wymiarze rachunkowym – jako suma wartości dóbr lub pewien zasób pieniędzy.

W ostatnim przypadku kapitał zdefiniowany został jako zaoszczędzona suma przynosząca dochód – pewien zasób niemający bezpośredniego zastosowania w produkcji bieżącej, uzyskiwany najczęściej w formie procentu [Marchewka 2000].

Pojęcie kapitału było ściśle związane z kapitalistyczną lub socjalistyczną formą społeczno-ekonomiczną. Na przestrzeni dziesiątków lat w dyskusji o istocie kapitału brało udział wielu naukowców, zaliczanych do szkół ekonomicznych o kierunku funduszowym i materialnym.

S. Górniak w *Zasadach nauki o bilansach* wyjaśniał, że „wyrażenie „kapitał” w znaczeniu, w jakim posługuje się nim księgowość, jest w rzeczywistości skrótem zastępującym zwrot: „źródła pochodzenia (ściślej uzyskania) kapitału” [Górniak 1948, s. 7]. Słusznie zauważa S. Górniak: „To w bilansie majątkowym określa się dwie przeciwstawne strony – aktywa, jako stan czynny (środki gospodarcze składające się na majątek przedsiębiorstwa) oraz pasywa, jako stan bierny (źródła pochodzenia kapitałów pozyskanych przez przedsiębiorstwo).

Uwaga poczyniona przez S. Górniaka pokazuje, w jaki sposób w wyniku niedopowiedzenia wprowadza się czytających w błąd. Zdaniem autorki pełne wyrażenie

„źródła pochodzenia kapitału” wskazywałoby na to, że w pasywach bilansu prezentujemy źródła pochodzenia majątku. Zatem desygnatem pojęcia „kapitał” jest majątek zaangażowany w działalność. Zaprezentowany w ujęciu funduszowym w pasywach bilansu wskazuje właściciela, ale i w wymiarze pieniężnym, bo określony w pieniądzu. Nazwa „kapitał” denotuje majątek poklasyfikowany według rodzaju na różnorodne środki i wtedy jest prezentowany w aktywach bilansu. Taka interpretacja pojęcia kapitału doprowadza do podziału dychotomicznego, który pozwala na zachowanie adekwatności i rozłączności zakresów tej nazwy. Podział logiczny zakresu nazwy „kapitał” jest to odróżnienie (myślowe) jednych desygnatów danej nazwy od wszystkich pozostałych desygnatów tejże nazwy ze względu na określoną cechę. Kapitał oznacza tyle samo, co majątek zestawiony według rodzaju albo zestawiony według źródeł pochodzenia.

Za niepoprawną uznaję często powtarzaną definicję kapitału, w której oznacza on „źródło pochodzenia aktywów”, ponieważ zwrot ten, ze względu na prezentowaną treść, odpowiadałby innemu, jakim są pasywa. To pasywa, jako stan bierny, oznaczają źródła pochodzenia kapitałów, źródła finansowania i przeznaczenie środków gospodarczych.

Obok pojęcia „kapitał” występuje jeszcze fundusz. Według słownika fundusz to wyrażona w jednostkach pieniężnych równowartość tej części zasobów majątkowych, którym nadano określone przeznaczenie gospodarcze [Skrzywan (red.) 1959].

Z punktu widzenia rachunkowości pojęcia „kapitał” i „fundusz” wykazują podobieństwa i różnice. Jedne i drugie są prezentowane w pasywach bilansu. Różnica między nimi dotyczy własności środków produkcji – odpowiednio kapitalistycznych i socjalistycznych (w sensie społecznej własności środków produkcji). Współcześnie funkcjonują obie nazwy: kapitały i fundusze, zależnie od rodzaju podmiotu. O jednym i drugim można powiedzieć „własny”, tj. organicznie związany z danym podmiotem.

Zgodnie z Kodeksem spółek handlowych majątkiem spółki jest wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez nią w czasie jej trwania. Zatem majątek spółek jest własnością tych spółek, a nie wspólników, stąd np. właścicielem nieruchomości, wpisanym w księdze wieczystej, jest spółka.

Definicja kontekstowa kapitału własnego określa, do kogo on należy – np. do spółki. Rachunkowość traktuje kapitały jako wartościowo wyrażone prawa majątkowe właścicieli i wierzycieli przedsiębiorstwa do majątku przez niego wykorzystywanego [Gmytrasiewicz, Karmańska 2002]. Stąd też jego podział na kapitał własny i obcy przedsiębiorstwa.

Odnosząc się do „kapitału przedsiębiorstwa”, należy go traktować jak kategorię „aktywów netto”, czyli aktywów jednostki pomniejszonych o zobowiązania. W art. 3.1.29 ustawa o rachunkowości przytacza definicję za par. 49c Założeń koncepcyjnych prezentacji i sporządzania sprawozdań finansowych: „kapitał własny to udział pozostały w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań”. Podobnie definiowany jest kapitał własny (*equity*) w systemie amerykańskim.

Zatem kapitałem przedsiębiorstwa jest jego własny kapitał. Jest on odpowiednikiem pieniężnym majątku stanowiącego własność przedsiębiorstwa. Oczywiście majątek wykorzystywany przez przedsiębiorstwo do działalności może nie stanowić jego własności i może mieć różną postać – rzeczową, niematerialną czy finansową (np. należności).

Na uwagę zasługuje jeszcze jedna istotna cecha kapitału: „wartość, która wytwarza wartość dodatkową” [Skrzywan (red.) 1959]. Zanim wątek ten zostanie rozwinięty, przytoczmy zwrot, który w ostatnich latach wielu autorów często powtarza: „współcześnie najważniejszym celem, do którego dąży przedsiębiorstwo, jest wzrost jego wartości, a nie wzrost zysku”. W zdaniu tym autorka upatruje sprzeczność i nieprawdę. Od wieków właściciele dążą do pomnażania majątku (kapitału), bogacenia się, co wynika z natury działań gospodarczych – ekonomicznych.

Każde prowadzenie działalności, jak wspomniano na wstępie, wymaga wykorzystywania majątku. Nie wystarczy posiadać majątek, nie wystarczy nawet go wymienić na inny, posiadanie nie jest tożsame z jego wykorzystywaniem. Aby działalność mogła się toczyć długoterminowo, trzeba ten majątek angażować, zużywać, zamieniać w taki sposób, aby nie tylko zachowywać dotychczasową substancję materialną, ale i ją namnażać. Zakup maszyn i towarów z odroczonym terminem płatności powoduje jedynie ilościowo-wartościowe zmiany majątku, jednak nie powoduje wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Wartość dodatkową stanowić będzie w podmiocie generowany zysk. Ponieważ wartość jest wielkością zmienną w czasie, to i zysk będzie się zmieniał w czasie. O zysku, tak jak i kategorii kapitału, wielu autorów pisze, że jest niezrozumiały i nieprzydatny [Cebrowska 2001].

3.2. Kategoria zysku

Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi według finansowej koncepcji zachowania kapitału zysk powstaje tylko wtedy, gdy wartość finansowa aktywów netto na koniec roku obrotowego przewyższa ich wartość finansową wykazywaną na początek roku, po wyłączeniu wypłat na rzecz właścicieli i wyłączeniu wkładów wniesionych przez nich w danym okresie. Natomiast według rzeczowej koncepcji kapitału zysk jest osiągnięty wówczas, gdy zdolności produkcyjne lub możliwości operacyjne, zasoby bądź fundusze jednostki na koniec okresu przewyższają poziom zdolności z początku okresu, po uwzględnieniu wyłączeń. Obie te koncepcje, zdaniem autorki, nie wykluczają się, a wręcz należy stwierdzić, że wzrost zdolności w ujęciu rzeczowym warunkuje wzrost w ujęciu finansowym.

Według koncepcji finansowej do zysków zalicza się wzrost cen aktywów posiadanych przez jednostkę w danym okresie, które mogą zostać ujęte w sprawozdaniu finansowym dopiero, gdy nastąpi zbycie aktywów w transakcji wymiany. Inaczej mówiąc, z powstaniem zysku mamy do czynienia dopiero w czasie rzeczywistego zrealizowania transakcji.

Trudno zgodzić się z negacją znaczenia zysku, skoro stanowi on dla właścicieli, wierzycieli i samego przedsiębiorstwa podstawę ustalania wolnych przepływów pieniężnych (zysk netto lub z działalności operacyjnej), uważanych obecnie za lepszą miarę wartości przedsiębiorstwa. Zysk jest odrębnym źródłem finansowania działalności podmiotu, które wzrasta stopniowo, informując o ekonomicznym wzroście wartości jednostki (lub maleje, informując o spadku jej wartości). Wyraźnie należy stwierdzić, że nie każdy wzrost wartości aktywów będzie od razu stanowił zysk.

Taką samą treść pojęcia „zysk” przedstawia też *Mała encyklopedia rachunkowości* – jest to finansowa miara procesu nagromadzenia dóbr przez podmiot gospodarujący w części przezeń wypracowanej. Mechanizm osiągania zysku opiera się na dokonywaniu wymiany dóbr i usług po cenie wyższej od zapłaconej, dlatego osiąganie zysku jest nazywane nadwyżką bilansową [Skrzywan (red.) 1959, s. 510].

W latach 60. XX wieku rozróżniano pojęcie zysków całkowitych, wynikających z sumy zysków eksploatacyjnych (operacyjnych), i pobocznych. Zysk eksploatacyjny obejmował zyski ze wszystkich zakresów działalności jednostki – podstawowej, pomocniczej i ubocznej. Natomiast zyski poboczne tworzyły te pozaoperacyjne oraz nadzwyczajne. W zakresie tych ostatnich znalazły się zdarzenia niezależne od przedsiębiorstwa, tj.: nadwyżki inwentaryzacyjne, otrzymanie należności uznanych wcześniej za nieściągalne, otrzymane kary, a nawet zyski (straty) z lat ubiegłych. Ostatnia wymieniona grupa, bez skutków zdarzeń z lat ubiegłych, odpowiada współczesnemu ujęciu pozostałej działalności operacyjnej. Wyłączone zdarzenia z lat poprzednich co do zakresu są tożsame ze współczesnymi pośrednio operacyjnymi. To, co je wyróżnia, to czas, w którym wystąpiły.

W innym ujęciu zysk całkowity odpowiadał również sumie zysków jednostkowych, osiągniętych w określonym czasie. Zysk jednostkowy (obliczony na jednostkę sprzedanego towaru, wyrobu, świadczonej usługi itp.) był obliczany jako suma zysków jednostkowych: a) różnicy ceny sprzedaży i kosztów poniesionych w celu wykonania dostawy lub świadczenia oraz b) jednostkowych zysków pobocznych.

Zysk operacyjny (brutto) pomniejszony o obciążenia, zwany zyskiem netto, i powiększony o zyski poboczne odpowiadał zyskowi bilansowemu.

Zysk bilansowy, zwany ostatecznym, można było wyliczyć, zestawiając:

a) koszty z odpowiadającymi im dochodami w danym okresie, skorygowane o zyski i straty pozaoperacyjne lub

b) aktywa jednostki z ogólną sumą jej zobowiązań na początku i w końcu okresu.

W ustaleniu zysku pojawiła się kolejna kategoria ekonomiczna – dochód we współczesnym znaczeniu przychodu ze sprzedaży.

3.3. Dochód

Zgodnie z ujęciem słownikowym dochodem było każde otrzymane przez podmiot przysporzenie jego własnego majątku, wymieralne w pieniądzu i oznaczone co do czasu powstania. Ścisłe podmiotowe określenie dochodu jest nieodzownym warun-

kiem różnicującym treść tego pojęcia, które należy uzupełnić wskazaniem przyczyny powstania. Związek pomiędzy dochodem a świadczeniami jednostki na rzecz osób trzecich mógł być luźny, np. w jednostce budżetowej [Skrzywan (red.) 1959].

W jednostkach zorganizowanych na zasadzie rozrachunku gospodarczego dochód był pojęciem o węższej treści – była to określona w jednostkach pieniężnych suma świadczeń przypadająca na rzecz danego podmiotu, w zamian za świadczenia wykonane przez niego na rzecz osób trzecich, w oznaczonym czasie. Pojęcie dochodu kształtuje okoliczność wymiany świadczeń, nie zależy od okoliczności przyjęcia przez daną jednostkę świadczenia wymiennego. Moment wykonania świadczenia i powstałe na tej podstawie roszczenie wyprzedza moment zapłaty za świadczenie lub odwrotnie – zgodnie z zasadą memoriału.

Według definicji S. Skrzywana i Z. Fedaka dochód stanowił odpowiednik pieniężny sprzedanych wyrobów, materiałów i wyświadczonych usług [Skrzywan, Fedak 1958].

Takie samo znaczenie dochodu przetrwało jeszcze w latach 70. i 80. Równoległe z kategorią dochodu posługiwano się nowym wyrażeniem w związku z występowaniem częściowego przyrostu aktywów lub zmniejszeniem zobowiązań (bez ich zapłaty), tj. zysków częściowych, które w latach sześćdziesiątych nazywane były pobocznymi. Zaliczano do nich m.in.: nadwyżki zapasów, podwyższanie wartości zapasów na skutek urzędowych zmian cen czy odsetki od przeterminowanych należności i odszkodowania.

W jednostkach budżetowych mianem dochodu określało się odpowiednik pieniężny podatków, danin i opłat przypadających na rzecz budżetu państwa [Skrzywan 1971, s. 121]. Nie stanowiły dochodu bezzwrotne kredyty z budżetu, dotacje czy subwencje na pokrycie kosztów ze względu na związek finansującego z podmiotem.

Zmiany rozumienia wyników można też zauważyć w latach 80. XX wieku. R. Stadtmüller rozróżnia zyski (straty) operacyjne: całkowite, częściowe i jednostkowe. Te różne określenia wyniku odnoszą się do skutków sprzedaży. Wynik całkowity nie równoważy się zatem z zyskiem bilansowym z lat 60., a zostaje zawężony do działalności operacyjnej – sprzedaży wyrobów, towarów i usług. Wyniki operacyjne częściowe obejmują określone części całkowitego wyniku operacyjnego, wyodrębnione na podstawie przyjętego umownie kryterium podziału (rodzaj działalności, rodzaj sprzedanych składników, grupy nabywców). Wynik jednostkowy rozumiany był jako osiągnięty zysk (poniesiona strata) na jednostce wyrobu. Na bilansowy wynik – „całość osiągniętych zysków”, „całość poniesionych strat” – składają się skutki zdarzeń operacyjnych i nadzwyczajnych [Stadtmüller 1981, s. 79]. Synonimami pojęcia „dochód ze sprzedaży” były: obrót na sprzedaży i suma sprzedaży.

W latach 90. *Leksykon rachunkowości* [Nowak (red.) 1996] wyjaśnia definicje zysku i dochodów (odpowiednio w liczbie pojedynczej i mnogiej) oraz wprowadza znaczenie wyniku finansowego.

Zysk, dodatni wynik działań gospodarczych, stanowiący wartościową miarę przyrostu posiadanej substancji majątkowej, uzyskanego dzięki tej substancji, ma

nadal takie samo znaczenie, jak dotychczas. Natomiast występują już tylko kontekstowe definicje dochodów, jako dochody budżetu gminy lub państwa, i utożsamiane są z wpływami lub wpłatami.

Według definicji formułowanych w *Leksykonie rachunkowości* [Nowak (red.) 1996] zysk utożsamiany był z wynikiem bilansowym i wynikiem finansowym netto, jako podlegający przedstawieniu w bilansie na podstawie wyliczenia zawartego w sprawozdaniu „Rachunek zysków i strat” oraz bieżącej ewidencji księgowej. Tak przedstawiona nazwa nie wyjaśnia czytelnikowi istoty. Żeby zrozumieć, co ona znaczyła, trzeba sięgnąć do definicji wyniku finansowego netto. Niestety, podczas definiowania popełniono dwa błędy, pierwszy błąd: „nieznane przez nieznane”, polega na wprowadzeniu do członu definiującego wynik finansowy brutto, a drugi błąd: „błędne koła w definicji”, wynika z występowania w tym członie wyrazu definiowanego (wyniku finansowego).

Rozważania dotychczas poczynione nie wyjaśniały i nie prezentowały ewolucji pojęcia kosztu. Zagadnienie ponoszenia kosztów zostało szeroko w praktyce zbadane i opisane w literaturze, o czym świadczy liczba poświęconych mu opracowań [Malc 1969]. Pojęcie kosztu jest definiowane jako wyrażona w pieniądzu wartość pracy żywej i uprzedmiotowionej, zużytej w celu wytworzenia określonego wyroby czy świadczenia określonej usługi. Do kosztów bywają zaliczane różnorodne opłaty ponoszone w związku z istnieniem i funkcjonowaniem jednostek. Takie rozumienie kosztów odnosi się do tzw. kosztów własnych. W literaturze przedmiotu wyjaśnia się też koszty jednostkowe, całkowite i poszczególnych działalności, własne produkcji. Koszty można było zestawiać z dochodem. Tak jak pojęcie zysku było szersze od pojęcia dochodu, tak pojęcie strat obejmowało zakres pojęcia kosztu. Koszty ponoszone były w celu osiągnięcia dochodów (utracona wartość w celu osiągnięcia większej wartości). Różne, poboczne, cząstkowe czy nadzwyczajne zyski były osiągane, a straty ponoszone bez ekwiwalentu.

3.4. Kategoria przychodu

Przegląd literatury z okresu trzydziestu lat pokazał, że niezmiennie posługiwano się w tym samym znaczeniu pojęciem dochodu, a nie przychodu, tak jak współcześnie. Nazwa ta znaczyła tyle, co czynności przyjmowania, zwiększania stanu składników majątkowych, które wiązały się również ze zwiększaniem ich wartości, np.: „przychód materiałów do magazynu”.

To do Rozporządzenia Ministra Finansów w 1991 r. wprowadzono definicję przychodów jako należnych kwot za sprzedane produkty i towary, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone. Wynikały one z przemnożenia ilości sprzedanej przez jednostkową cenę sprzedaży, skorygowane o należne dopłaty oraz udzielone rabaty, bonifikaty i temu podobne opusty, lub umowne kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów i towarów (art. 38.1). Do przychodów zaliczane były również:

a) kwoty należne z tytułu operacji finansowych, jak np.: przychody ze sprzedaży papierów wartościowych, z udziałów, dywidendy i odsetki od kredytów i pożyczek, dyskonto przy zakupie weksli, dodatnie różnice kursowe,

b) pozostałe przychody, w tym z tytułu sprzedaży materiałów, likwidacji i sprzedaży środków trwałych oraz inwestycji (współcześnie środków trwałych w budowie) [Rozporządzenie z 15 stycznia 1991 r.].

W 1993 r. zmieniono Rozporządzenie z 1991 i dodano w pkt 25 definicję przychodu ze sprzedaży: należne lub uzyskane kwoty ze sprzedaży rzeczowych składników majątku, pomniejszone o należny podatek od towarów i usług [Rozporządzenie z 24 maja 1993 r.].

W ustawie o rachunkowości z 1994 r. w ogóle nie definiowano przychodów i kosztów, lecz jedynie pozostałe koszty operacyjne i pozostałe przychody operacyjne oraz zyski i straty nadzwyczajne [Ustawa z 29 września 1994]. Wynik finansowy netto i jego składniki w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji prezentuje tabela 1.

Prawdopodobnie w art. 42.1.1 ustawy o rachunkowości z 1994 r. znalazł się błąd, ponieważ nigdy później operacje finansowe w całości, w polskich warunkach, nie tworzyły wyniku działalności operacyjnej, a i z załącznika do bilansu wynika, że operacje finansowe kształtują wynik działalności gospodarczej. Dodatkowo opis kolejnych ustępów ustawy wskazuje, że operacje finansowe nie są elementem działalności operacyjnej.

Lukę pojęciową między rokiem 1994 a 2001 wypełnił *Leksykon rachunkowości* z 1996 r., w którym podtrzymane zostało znaczenie kategorii ekonomicznych z rozporządzenia z 1991 r. – wyjaśnia pojęcia przychodów, przychodów ze sprzedaży, finansowych, pozostałych operacyjnych czy przyszłych okresów oraz zysków, wyniku bilansowego, brutto, działalności operacyjnej, finansowego, finansowego brutto i netto.

W 2001 r. do ustawy o rachunkowości zostały wprowadzone definicje przychodów (zysków) i kosztów (strat) za Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), które obowiązują do dnia dzisiejszego. Jednakże porównanie treści pojęć zdefiniowanych w trzech systemach sprawozdawczości finansowej: polskim, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i amerykańskim, pokazuje nieznaczne rozbieżności.

Definicja przychodów według MSR 18, której źródłem są wskazane Założenia koncepcyjne, odnosi wzrost korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrachunkowego do postaci wpływów lub zwiększeń aktywów albo zmniejszenia zobowiązań, które skutkują zwiększeniem kapitału własnego innym niż związane z wpłatami udziałowców. Pierwszy problem, który pojawia się wskutek porównania z polską definicją, dotyczy sposobu osiągnięcia korzyści ekonomicznych – wpływów. W polskiej definicji nie ma wskazania bezpośrednio na tę formę zwiększania korzyści. To o środkach pieniężnych można powiedzieć, że następuje ich wpływ do jednostki, ale

Tabela 1. Pojęcia kategorii bilansowych w latach 1991-2001

Kategorie bilansowe	Źródła prawa regulujące zakres pojęć		
	wg rozp. z 1991 r.	wg uor z 1994 r.	wg uor od 2001 r.
Przychody	a) należne kwoty ze sprzedaży b) kwoty należne z tytułu operacji finansowych i c) pozostałe	brak definicji ogólnej	oraz zyski – to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli
Koszty	1. definiuje: a) techniczny koszt wytworzenia, b) ogólnozakładowy sprzedanych towarów; 2. wymienia koszty uzyskania przychodu	brak definicji ogólnej	oraz straty – to uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli
Wynik finansowy netto	prezentowany w bilansie i rachunku wyników wg załącznika do rozporządzenia	(zysk/strata) 1) wynik działalności operacyjnej (w tym na operacjach finansowych); 2) wynik na operacjach nadzwyczajnych; 3) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych oraz płatności z nim zrównanych na podstawie odrębnych przepisów	1) wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych; 2) wynik operacji finansowych; 3) wynik operacji nadzwyczajnych; 4) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych na podstawie odrębnych przepisów

Źródło: opracowanie własne.

już nie o rzeczowych czy niematerialnych składnikach. Stąd ustawa o rachunkowości adekwatnie definiuje to pojęcie, co ma ścisły związek z memoriałowym podejściem do ujmowania transakcji (oczywiście nie wyklucza powstania uzyskanych przychodów).

Drugi problem dotyczy właściwego tłumaczenia słów obcojęzycznych. Jeżeli zdanie: *Income encompasses both revenue and gains* przetłumaczymy: „Przychód obejmuje zarówno dochody [*revenues*, przychody *sensu stricto*, obrót; słownik definiuje je jako dochody], jak i zyski”, to nawiążemy do elementów zysku całkowitego i dochodów w rozumieniu z lat sześćdziesiątych. W toku normalnej działalności gospodarczej podmiotu powstają „przychody *sensu stricto*”.

System amerykański wprost wyróżnia dwie oddzielne kategorie, tj. przychody (*revenues*) oraz zyski (*gains*). Paragraf 78 SFAC No. 6 (Elements of Financial Statements), definiuje przychody jako zwiększenie aktywów lub zmniejszenie zobowiązań w następstwie dostarczania lub produkowania dóbr, świadczenia usług lub innej podstawowej działalności operacyjnej jednostki. Z kolei paragraf 82 stanowi, że zyski to „wzrost kapitału własnego spowodowany, mającymi marginalne (drugorzędne) znaczenie lub ubocznymi (incydentalnymi) transakcjami jednostki oraz wynikający z innych transakcji lub zdarzeń, z wyjątkiem tych, które wynikają z przychodów (*revenues*) lub wkładów wniesionych przez właścicieli”.

Jeżeli przychody powodują wzrost kapitału własnego innego niż będący konsekwencją wniesienia przez udziałowców dodatkowych wkładów, to oznacza to tyle, że każdy przychód będzie miał pozytywny wpływ na bilansową wartość kapitału własnego. Takie rozumienie przychodów jest bardzo szerokie – ogólne, *sensu largo*, które obejmuje przychody *sensu stricto* i zyski [Ambroziak 2010]. W podejściu tym M. Ambroziak upatruje zmiany znaczenia zysków, które w latach poprzednich oznaczały najbardziej ogólną kategorię. Z degradacją znaczenia zysku nie może zgodzić się autorka artykułu. Można stwierdzić, że każda operacja spełniająca definicję przychodów, która nie wymaga ponoszenia kosztów, stanowi jednocześnie zysk, stąd każda operacja spełniająca warunki definicji przychodów jest zyskiem. Istotną cechą kapitału, która stanowi pewną wartość wytwarzającą wartość dodatkową, jest niezmiennie zysk. O pojęciu zysk i dochód można powiedzieć, że ich zakresy są równe, ale mają one różną treść.

Wartością dodatkową nie jest przychód, lecz zysk. Osiągnięcie przychodów może wyprzedzać w czasie powstanie zysków, stąd przeszacowanie wartości rzeczowych, niematerialnych i finansowych aktywów długotrwale w jednostce utrzymywanych, prezentowane jest w innym kapitale niż wynik finansowy bieżącego okresu oraz nie w tej części kapitału, która jest skutkiem wnoszenia przez nich udziałów. Nazywanie ich przychodami kapitałowymi nie jest potrzebne ani też ich nie wyróżnia z grupy przychodów, skoro wszystkie są ujęte w którejś z grup kapitału własnego.

We wrześniu 2010 r. RMSR i FASB zakończyły pierwszy etap wspólnego projektu – opracowania spójnych, ulepszonych założeń koncepcyjnych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i US GAAP, i uznały za

elementy bezpośrednio związane z kondycją finansową jednostki to aktywa, zobowiązania i kapitał własny, a za elementy bezpośrednio powiązane z wynikami jednostki – przychody i koszty [IASB 2013].

Wiele wątpliwości na temat rozumienia zysków, dochodów i przychodów pojawiło się wraz ze zmianą Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, obowiązującego po zmianach od 1.01.2013 r. Standard nr 1 wprowadził konieczność opracowywania sprawozdania z całkowitych dochodów, które definiuje jako: zmianę w kapitale własnym, która nastąpiła w ciągu okresu na skutek transakcji oraz innych zdarzeń niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców. Taka treść definicji byłaby zgodna z treścią zysku jako kategorii ekonomicznej oznaczającej wzrost kapitału własnego jednostki, z wyłączeniem transakcji z właścicielami. Jeżeli zakładamy, że mamy na myśli to samo zjawisko, to powinniśmy posługiwać się tą samą nazwą dla wyrażenia zakresu tego pojęcia.

MSR nr 1 stanowi, że jednostka może stosować inne tytuły sprawozdań niż te zastosowane w standardzie, przykładowo: „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów”. Z tej możliwości należy w Polsce skorzystać i nie nazywać najbardziej ogólnego sprawozdania sprawozdaniem z dochodów, bo jak wskazuje historia, kategoria dochodów bliższa jest wymiarowi podatkowemu. Na przykład E. Walińska posługuje się nazwą sprawozdania z wyniku całościowego lub rachunku zysków i strat I, II [Walińska i in. 2011].

Z analizy zakresu pojęcia zysk można wyciągnąć wniosek, że jego nazwa była i nadal jest nieostra ze względu na szeroki i zmienny zakres desygnatów, ale wyraźna ze względu na wyrażaną treść. Z rysu historycznego wynika, że zysk całkowity obejmował w XX wieku, w latach:

- a) sześćdziesiątych – zyski operacyjne (sprzedaż nazywaną dochodem) i poboczne (pozaoperacyjne i nadzwyczajne), łącznie zwane zyskiem całkowitym,
- b) siedemdziesiątych – zyski operacyjne (sprzedaż nazywaną dochodem) i pozaoperacyjne) oraz różne, tzw. częstkowe,
- c) osiemdziesiątych – zyski operacyjne (sprzedaż nazywaną dochodem): całkowite, częstkowe i jednostkowe oraz nadzwyczajne, łącznie ostateczny bilansowy wynik działalności,
- d) dziewięćdziesiątych – wyniki działalności gospodarczej (operacyjnej i finansowej) oraz nadzwyczajnych.

W drugiej dekadzie XXI wieku próby tłumaczenia znaczeń kategorii rachunkowych, np. „czym jest wynik całościowy”, nie mogą przynosić oczekiwanych rezultatów, jeżeli autorzy przykładowo koszty i przychody odnoszą do rachunku zysków i strat lub kapitału własnego, tak jakby ten pierwszy był odrębnym elementem, nie-wchodzącym w zakres drugiego.

Jeszcze w literaturze z pierwszej dekady XXI wieku autorzy posługują się nazwami dochodu dla oznaczenia operacji sprzedaży, co z jednej strony jest zgodne z historycznym znaczeniem tego pojęcia, ale niepotrzebnie wprowadza chaos termi-

nologiczny w czasach, kiedy norma prawna taki zakres oznacza nazwą przychodów [Wyszkowska 2006, s. 34].

Podsumowując, można powiedzieć, że o zysku danego okresu mówimy, gdy zdarzenia je wywołujące dotyczą sprzedaży oraz transakcji jednostronnych (wewnętrznych). Pierwsza grupa operacji nie wymaga wyjaśnienia. Druga z kolei to operacje bazujące na transakcjach wcześniej zrealizowanych, tzn. takich które wystąpiły w danym podmiocie. To w ich następstwie powstają na przykład różnice kursowe z tytułu wyceny należności w walucie obcej.

Natomiast wzrost wartości aktywów niezrealizowany znaczy tyle, co zysk zatrzymany (zarezerwowany, przetrzymany), taki, który był skutkiem porównania składników majątku jednostki ze składnikami innych podmiotów. Powinien być w takiej sytuacji prezentowany w innych kapitałach, nie w wyniku finansowym i nie w kapitale wspólników (podstawowym) – do czasu realizacji.

W związku z różnym nazewnictwem tych samych desygnatów, o równych zakresach, propozycje autorki są następujące. Do nazwy przychodu należy wprowadzić odróżniające je przydawki, zawężające ich zakres, oraz pozostawić nazwę „dochód” na potrzeby ustalania podatku dochodowego. Podział na przychód wynikowy i kapitałowy nie jest adekwatnym podziałem, dlatego że wynik jest elementem kapitałów własnych.

Z kategorią przychodów i kosztów wiąże się jeszcze jeden problem. W wielu sytuacjach mamy do czynienia nie z powstaniem przychodów, nawet jeśli tak są prezentowane i spełniają warunki definicji, lecz ze zmniejszaniem kosztów. Do takich zdarzeń autorka zalicza przykładowo:

- a) zwiększenie zmiany stanu produktów,
- b) odwrócenie odpisów aktualizujących (przywrócenie części lub całości poprzedniej wartości), tj. odniesienie na pozostałe przychody operacyjne, zamiast na zmniejszenie kosztów,
- c) rozwiązanie rezerw na naprawy gwarancyjne.

Zdaniem autorki przykłady te nie stanowią przychodów. Jeśli odwracamy odpis czy rozwiązujemy rezerwę w tym samym okresie, to ewidentnie następuje zmniejszenie kosztów (wycofanie transakcji). Ze względu na moment ujęcia zdarzenia w następnych okresach, to zdarzenie może zostać ujęte jako przychody. Jednak przyjęcie do jednostki zwróconych jej towarów wymaga korekty kosztów i przychodów, bo sprzedaż wymagała prezentowania i jednych, i drugich. Zatem każdorazowo wymagana jest analiza treści operacji pod względem spełnienia warunków określonych w definicjach.

4. Zakończenie

Język rachunkowości pełni funkcję przekazywania informacji finansowych. Problem rozumienia znaczeń słów wiąże się z poprawnym ich użyciem. Rachunkowość ma określony język i posługuje się zestawem wyrażen w znaczeniach, jakie są im

przyporządkowane. Nie wszystkim jednak wyrażeniom są przypisane tylko pojedyncze znaczenia, a jeśli tego samego wyrażenia można używać w różnych znaczeniach, to świadczy to o tym, że jest to wyrażenie wieloznaczne.

Tworzenie spójnego systemu pojęciowego, opisującego dziedzinę naukową, który stanowi teorię rachunkowości, jest możliwe jedynie w wyniku zachowania poprawnych (logicznych) relacji między definicjami, aksjomatami i twierdzeniami. Autorka wskazała i przeanalizowała pojęcia, od których znajomości zależy poprawne rozumienie jej istoty i zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych. Odwołała się do literatury i ustaliła, w jakim znaczeniu poszczególne pojęcia były wykorzystywane przez różnych autorów i w różnych aktach prawnych.

Z analizy znaczeń terminów rachunkowości wynika, że w wielu sytuacjach można mieć co innego na myśli, niż w rzeczywistości one znaczą. Wprowadzenie siatki terminologicznej do przepisów prawa i nadanie jej w ten sposób arbitralnego znaczenia nie niweluje problemów związanych z jej zrozumieniem. Proces harmonizacji standardów utrudnia konieczność równoczesnego wprowadzania zmian natury społecznej i gospodarczej.

O jakości komunikowania świadczy jednoznaczne i rzeczowe formułowanie wypowiedzi. Informacje prezentowane w sprawozdaniu powinny być przejrzyste, pogrupowane według z góry przyjętych i konsekwentnie stosowanych kryteriów. Grupy poszczególnych kategorii ekonomicznych powinny różnić się w sposób istotny ze względu na jednoznacznie definiowane cechy.

Literatura

- Ajdkiewicz K., 1975, *Logika pragmatyczna*, PWN, Warszawa.
- Ambroziak M., 2010, *Analiza sprawozdań finansowych*, t. 1, C.H. Beck, Warszawa.
- Buyts P., 2011, *Ontology and epistemology: a transcendental reflection on decision-usefulness as an accounting objective*, SAJEMS NS 14, No. 1.
- Cebrowska T., 2001, *Bilansowe odwzorowanie wartości i płynności*, [w:] T. Cebrowska, W. Dotkuś (red.), *Problemy wyceny w rachunkowości*, Prace Naukowe AE im. Oskara Langego we Wrocławiu nr 909, Wrocław.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., 2002, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Górnjak S., 1948, *Zasady nauki o bilansach*, Wyd. Horyzont, Kraków.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- IASB 2013, *Project Conceptual Framework, Draft discussion paper Presentation and disclosure*, Staff Paper, IASB Meeting, March 2013, <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/March/05A-Conceptual%20Framework.pdf> (15.05.2013).
- Łakomiak A., 2012, *Kompletność środków trwałych*, [w:] T. Cebrowska i in. (red.), *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 255, Wrocław.
- Malc W., 1969, *Pomiar poziomu kosztów w przemyśle*, PWE, Warszawa.
- Marchewka K., 2000, *Główne nurty w teorii kapitału*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny nr 3, PWN, Poznań.
- Nowak E. (red.), 1996, *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa.

- Pawłowski K., 2012, *Zarys logiki*, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz.Urz. UE, 29.11.2008.
- Rozporządzenie Komisji Europejskiej (WE) nr 475/2012 z dnia 5 czerwca 2012 r., Dz.Urz. UE, 6.6.2012, L 146/4.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U. nr 10, poz. 35.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 maja 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz.U. nr 46, poz. 208.
- SFAC No. 6 Elements of Financial Statements <http://www.fasb.org/pdf/con6.pdf> (15.05.2013).
- Skrzywan S., 1971, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S. (red.), 1959, *Mała encyklopedia rachunkowości*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z., 1958, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z., 1970, *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWE, Warszawa.
- Stadtmüller R., 1981, *Podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa – Wrocław.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt, Dz.U. z 2003, nr 104, poz. 1002 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964, nr 16, poz. 93.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994, nr 94, poz. 457.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- Walińska E., Wencel A., Jurewicz A., Grad J., 2011, *Sprawozdanie finansowe według MSSF*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Wielki słownik angielsko-polski, The Great English-Polish Dictionary*, Philip Wilson, Warszawa 1999.
- Wyszkowska Z., 2006, *Rachunkowość w przedsiębiorstwach rolniczych*, Difin, Warszawa.

DEFINITION OF TERMS IN ACCOUNTING VS. QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF FINANCIAL STATEMENT

Summary: The article discusses the problems properly defining terms in accordance with the requirements of the language. Defining terms is a cognitive treatment, which requires knowledge of the correct definition. The author presents errors in defining the concepts and shows their cause. Accounting language is characterized in semantic, syntactic and pragmatic terms. To clarify the meaning of certain words in accounting language there was used philological method. Using ambiguous concepts in accounting contributes to the lack of comparability of the information contained in the financial statements.

Keywords: logic to define the concepts, terms of balance sheet language, language of accounting, profit, statement of total income.