

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

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

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

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

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

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

Część 3. Analiza finansowa

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

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

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

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

Part 2. Reporting

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

Part 3. Financial analysis

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

Ewa Wiktorja Babuška

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

e-mail: babuskae@uek.krakow.pl

BADANIA NAUKOWE W RACHUNKOWOŚCI

RESEARCH IN FINANCIAL ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.388.01

Streszczenie: W artykule przedstawiono w syntetycznej formie charakterystykę badań naukowych w rachunkowości finansowej wyróżnionych przez J. Callena w eseju opublikowanym na stronach *Critical Perspectives on Accounting* (2013). Opis dotyczy empirycznych badań archiwalnych na temat wyceny w rachunkowości, w tym kosztów kapitału własnego, empirycznych środków zastępczych stosowanych w badaniach oraz trudnych do modelowania tarć w teorii rachunkowości. Badania te zaprezentowano na tle wcześniej ukazanego zarysu istniejących obecnie teorii pomiaru w rachunkowości, teorii rachunkowości i uznanych współcześnie podejść do prowadzenia badań naukowych w tej dyscyplinie. Badania te mają duże znaczenie dla dalszych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Celem artykułu jest ukazanie stanu, znaczenia i zakresu badań naukowych w rachunkowości na świecie z punktu widzenia jednego z jej głównych przedstawicieli, którego poglądy są podzielane w artykule. W trakcie pisania artykułu wykorzystano studia literaturowe z zastosowaniem elementów analizy i konstrukcji logicznej.

Słowa kluczowe: teorie pomiaru w rachunkowości, teorie rachunkowości, podejścia do badań naukowych w rachunkowości, badania w rachunkowości finansowej, metodologia badań.

Summary: The paper presents a synthetic description of research in financial accounting that is realized in North America. These studies were chosen and described by J. Callen in his essay published in *Critical Perspectives on Accounting* (2013). The essay provides a selective critical review of the financial accounting literature focusing primarily on empirical archival research, especially on accounting valuation including implied costs of equity capital, empirical accounting proxies, and frictions in the accounting theory. That research was presented on the bases of the outline to giving an overview of theories of measurement in accounting, theories of accounting and the main approaches to scientific research in accounting. When writing this article the author used literature of the subject and analysis and logical structure elements.

Keywords: theories of measurement in accounting, theories of accounting, approaches to scientific research in accounting, research in financial accounting, methodology of research.

....amicus Plato, sed magis amica (est) veritas

Arystoteles

1. Wstęp

Badania naukowe w rachunkowości są w literaturze, głównie anglojęzycznej, opisywane przez poszczególnych autorów selektywnie, z uwagi na wielość zagadnień wchodzących w ich zakres oraz duże zróżnicowanie metodologiczne. Prowadzone od kilkudziesięciu lat przez zachodnich uczonych badania w dziedzinie rachunkowości cechują się także odmiennością podejść badawczych, które są różnie klasyfikowane. Dominuje nurt badań empirycznych pozytywnej teorii rachunkowości skupionych przede wszystkim w ośrodkach akademickich rachunkowości i wspomaganymi badaniami behawioralnymi. Badania normatywne są *de facto* zarzucone przez uczonych z dziedziny rachunkowości od połowy lat 70. ubiegłego wieku, a w ich miejsce promuje się tworzone przez instytucje i reprezentantów profesji księgowych standardy rachunkowości, które pretendują do miana teorii, chociaż są regulacjami prawnymi.

Artykuł przedstawia niektóre kierunki badań naukowych prowadzonych w rachunkowości finansowej. Dotyczą one wyceny w rachunkowości, w tym domniemanych kosztów kapitału własnego, empirycznych środków zastępczych stosowanych w badaniach rachunkowości i tarć (nieporozumień) w teorii rachunkowości. W ocenie J. Callena, jednego z naukowców dyscypliny rachunkowości, badania w tej dziedzinie prowadzone są często ze zbyt dużą dozą samozadowolenia ze strony badaczy i obarczone są brakiem krytycznego sposobu myślenia. Opis przykładowych badań został poprzedzony zwięzłą charakterystyką teorii pomiaru istniejących w rachunkowości, teorii rachunkowości oraz uznanych podejść do prowadzenia badań naukowych w rachunkowości.

2. Teorie pomiaru w rachunkowości, teorie rachunkowości oraz podejścia do badań naukowych w rachunkowości

Rachunkowość jest nauką o pomiarze ekonomicznym wartości tworzących się w różnych jednostkach. Głównym celem rachunkowości jest pomiar wyników prowadzonej działalności gospodarczej. Teoria pomiaru jest podstawą każdej dyscypliny ilościowej. Rachunkowość jest dyscypliną umożliwiającą dokonywanie pomiaru i mającą własne podstawy teorii pomiaru.

Koncepcja pomiaru w rachunkowości została rozwinięta w oparciu o fundamenty klasycznej teorii pomiaru. Jednakże ostatnie studia w teorii pomiaru pokazują, że istnieją dwie strony pomiaru: jedna (akcentowana w erze nowożytnej) na styku (granicy) z nauką doświadczalną, eksperymentalną, podkreślona w pomiarze reprezentacyjnym i druga (uwypuklana w erze klasycznej) na styku z teorią ilościową,

w klasycznej teorii pomiaru. Badanie pomiaru w rachunkowości koncentruje się na ugruntowaniu reprezentacyjnej teorii pomiaru, przy założeniu, że nie istnieje teoria pomiaru w dyscyplinie rachunkowości. Ten punkt widzenia ignoruje koncepcję klasycznej teorii pomiaru, która już istnieje w dyscyplinie rachunkowości. Wzbudził on też nieporozumienia w rachunkowości dotyczące stwierdzenia, czy teoria pomiaru istnieje w tej dyscyplinie. Aktualnie podkreśla się, że koncepcja pomiaru w rachunkowości została stworzona zgodnie z zasadami klasycznej teorii pomiaru. Sugeruje się więc, żeby badanie i doskonalenie koncepcji pomiaru w rachunkowości było dokonywane w świetle już istniejących zasad klasycznej teorii pomiaru, w ramach których została wykreowana koncepcja pomiaru w rachunkowości [Scrimnger-Christian, Musvoto 2011, s. 59-68].

Wiadomo również, że nie wypracowano do tej pory ogólnej teorii rachunkowości, lecz istnieje zbiór różnych teorii. Wykształciły się także różne podejścia do tworzenia teorii rachunkowości: podatkowe, prawne, etyczne, ekonomiczne, behawioralne i strukturalne, które zostały zastosowane do kreowania pojęć z zakresu rachunkowości i przyczyniły się do stworzenia i oceny przyjętych w rachunkowości zasad, metod i sposobów postępowania. Teorie rachunkowości można klasyfikować według kryteriów: poziomu teorii – syntaktyczny, semantyczny, pragmatyczny; sposobu wnioskowania – dedukcyjny, indukcyjny; oparcia lub nie na doświadczeniu praktycznym – empiryczne, nieempiryczne; stanowiska badawczego – normatywne (preskryptywne), pozytywne (deskryptywne). Teorie normatywne i pozytywne, oparte zarówno na metodach indukcyjnych, jak i dedukcyjnych, zostały podzielone pod kątem teorii jako zapisu. W formułowaniu teorii rachunkowości żadna z podanych metod nie jest użyta w czystej formie, każde podejście podlega również innej metodzie weryfikacji [Hendriksen, van Breda 2002, s. 23-44].

Teoria ma tworzyć nowe i wyjaśniać stosowane w praktyce zasady rachunkowości celem lepszego jej zrozumienia przez interesariuszy. Poszukując roli teorii rachunkowości i badań naukowych w tworzeniu zasad rachunkowości, uznaje się, że są one wynikiem dociekań prowadzonych w środowiskach akademickich, jak też bieżącej praktyki wskutek tworzenia standardów, które o wiele bardziej przyczyniają się obecnie do ich rozwoju. Stąd konieczność analizowania związku, o ile jest, między teorią rachunkowości i badaniami a ustanawianiem standardów. W analizie wkładu teorii i badań naukowych w tworzenie zasad rachunkowości należy uwzględnić preskryptywne i deskryptywne podejścia do rozwoju teorii rachunkowości, pozytywistyczny charakter badań głównego nurtu prowadzonych w rachunkowości, możliwą decyzyjnie użyteczną teorię rachunkowości oraz rolę badań interpretacyjnych i krytycznych [Coetsee 2010, s. 1-2].

Teorie opisujące konkretne zjawiska, wynikające zazwyczaj z badań empirycznych, odpowiadające na pytania „jak jest” i „dlaczego tak jest” oraz nieobejmujące sądów wartościujących, są teoriami pozytywnymi. Teorie mające źródło w określonych celach, wskazujące „jak być powinno”, zawierające normy oceniające i będące efektem badań dedukcyjnych w nauce rachunkowości, są teoriami normatywnymi.

Podstawą podziału na te teorie jest stawiane pytanie badawcze i uwzględnianie lub odrzucanie sądów wartościujących. Koegzystują one w nauce rachunkowości i są użyteczne dla jej praktyki i polityki [Szychta 2010, s. 248 i n.].

Obecnie w świecie nauki stosuje się trzy podejścia badawcze w dziedzinie rachunkowości zaproponowane przez W.F. Chua: badania głównego nurtu, badania interpretacyjne i badania krytyczne. Służą one do kwalifikacji prac naukowych i specjalizacji czasopism naukowych¹. Badania głównego nurtu skupione są na sposobie funkcjonowania rachunkowości w praktyce, a metodologicznie wykorzystuje się w nich podejście pozytywistyczne oparte na analizach empirycznych. Badania interpretacyjne zmierzają do ukazania i wyjaśnienia społecznej istoty praktyki rachunkowości, bez wskazywania na konieczność zmian. W badaniach krytycznych poddaje się badania empiryczne radykalnej krytyce wobec przyjmowanego w nich założenia, że nauka i teorie naukowe oraz proces badawczy są wolne od wartościowania i nie mogą rozwiązywać dylematów odnoszących się do wartości. Badacze krytyczni dowodzą twierdzeń przeciwnych i przyjmują odwrotne przesłanki badań. Badania interpretacyjne i krytyczne nie są zorientowane na kwestie badawcze głównego nurtu w rachunkowości, lecz odnoszą się do szerszych uwarunkowań organizacyjnych i społecznościowych praktyki rachunkowości [Szychta 2013, s. 246-251].

3. Charakterystyka wybranych kierunków badań naukowych w rachunkowości

W eseju poświęconym wybiórczej i krytycznej prezentacji badań z dziedziny rachunkowości finansowej J. Callen skupia uwagę na trzech wybranych, głównych tematach badawczych: wycenie księgowej włącznie z implikowanymi kosztami kapitału własnego, empirycznych środkach zastępczych aplikowanych masowo do badań w rachunkowości i nieporozumieniach (tarcjach) w teorii rachunkowości [Callen 2013, s. 1-11].

Autor zauważa, że północnoamerykańskie instytucje prawodawcze rachunkowości, jak FASB, tradycyjnie skupiają się na dostarczaniu inwestorom informacji istotnych dla podejmowania świadomych decyzji inwestycyjnych i skutecznej alokacji kapitału. Lepsze lub gorsze postrzeganie przez nich roli danych księgowych miało znaczący wpływ na badania prowadzone w rachunkowości finansowej, szczególnie skupione na priorytetowych zagadnieniach wyceny i kosztów kapita-

¹ Opis tych podejść do prowadzenia badań naukowych w rachunkowości, zwanych perspektywami badawczymi, według koncepcji W.F. Chua przedstawiła A. Szychta w: [Szychta 2013, s. 243-259]. W opinii australijskiej uczoniej badania prowadzone w rachunkowości w latach 80. XX w. były badaniami głównego nurtu zmajoryzowanymi przyjęciem jednolitego zestawu założeń i jednego ogólnego naukowego widzenia świata. Podała ona kryteria innego postrzegania rzeczywistości, odbiegające od stosowanych w badaniach głównego nurtu w rachunkowości. W jej koncepcji każda z trzech „perspektyw” badawczych zależy od poglądów badacza nt. wiedzy (jej istoty i tworzenia), rzeczywistości fizycznej i społecznej oraz związków między teorią i praktyką.

lu. Nadal jednak normatywne kwestie rachunkowości są niewystarczająco zbadane w Ameryce Północnej.

Autor w sposób selektywny i krytyczny dokonuje przeglądu literatury rachunkowości finansowej, koncentrując się przede wszystkim, ale nie wyłącznie, na empirycznych badaniach archiwalnych. Sелеktywność jest konieczna z uwagi na dużą różnorodność i zakres tematów, które obejmują badania rachunkowości finansowej. Krytycyzm zaś wynika z subiektywnego osądu, że obszar i wyniki badań są obciążone bezpodstawnym zadufaniem badaczy we własne siły oraz brakiem rozumowania krytycznego, jeśli chodzi o metodologię naukową, wielość wątpliwych wytworów oraz dość nonszalancką postawę, wyrażającą się w podejmowaniu zagadnień teorii rachunkowości finansowej przez praktyków rachunkowości finansowej, tj. przedstawicieli zawodu księgowego (rzadko teoretyków). Samozadowolenie zakłóca optykę i innowację badań oraz podważa w długim okresie trwałość akademickiej rachunkowości finansowej. Empiryści często nie rozumieją ograniczeń dostępnych modeli, co kończy się ich nadużywaniem. Autor zastrzega się, że jego własna praca nie jest odporna na postawione zarzuty i skupia swoją recenzję przede wszystkim na trzech wspomnianych wiodących tematach badawczych rachunkowości finansowej powiązanych z jego zainteresowaniami badawczymi, a w części końcowej omawia więcej ogólnych problemów.

Przedstawione przykłady obejmują (choć nie wyłącznie) kwestie modelowania strukturalnego i falsyfikowalności modeli; ustalenia, czy firma jest nad- lub niedoszacowana, opierając się na wycenie modeli niepozwalających na takie zjawiska; arbitralnego „połączenia” dwóch odmiennych modeli, jednego dla wyceny i jednego dla stopy dyskontowej; braku docenienia empirycznych ograniczeń wywołanych przez neutralną pod względem ryzyka wycenę modeli w szacowaniu kosztów kapitału; używania wciąż tych samych środków zastępczych pod pretekstem, że rzekomo nie ma rudymenarnych podstaw teoretycznych; oszacowania regresji dających zazwyczaj współczynniki stronnicze, podczas gdy literatura ekonometrii dostarcza gotowych rozwiązań; generowania złożonych modeli przy braku tarć teoretycznych, które są niezbędne, aby sprawa była dobrze zbadana. W zakresie wyceny księgowej i kosztów kapitału własnego poddane są pod dyskusję następująco sformułowane problemy badawcze:

- wycena księgową czy alokacja księgową,
- wycena księgową i modelowanie strukturalne,
- wycena księgową i koszt kapitału,
- sprawdzanie poprawności domniemanych kosztów kapitału,
- zmienność kosztów kapitału w czasie.

W odniesieniu do empirycznych środków zastępczych rachunkowości tematy dotyczą: warunkowego konserwatyzmu, stosunku wartości rynkowej do wartości księgowej lub jego odwrotności, realnych zarobków zarządów i efektywności inwestycyjnej (niedoinwestowania i przeinwestowania). Jeśli chodzi o teorię rachunkowości finansowej, twierdzi się, że ma ona zapewniać sprawdzalność hipotez

i bezpośrednio badań empirycznych w tej dyscyplinie nauki, choć istnieje niefortunna tendencja teorii, aby pomijać same tarcia, które czynią teorię ważną. Tarcia dotyczą kosztów transakcji, podatków, ograniczeń sprzedaży itd. i są często trudne do modelowania, ale czasami to właśnie one są istotą kwestii. Badaniom w rachunkowości finansowej stawiany jest zarzut słabej metodologii naukowej. Zdaniem autora, samozadowolenie charakteryzujące obszar badań rachunkowości finansowej staje się bardziej oczywiste podczas badań w dziedzinach pokrewnych, takich jak finanse i ekonomia. Powstaje pytanie: jak często można spotkać w artykułach na temat rachunkowości modelowanie zjawiska, a następnie przystępowanie do testowania modelu? Uderza fakt, że w przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, artykuły w najlepszych czasopismach finansowych często (ale nie zawsze) zajmują się modelowaniem zjawisk, aby korzystać z tych modeli w dochodzeniu do empirycznych hipotez, a następnie potwierdzają te modele przez rygorystyczne testowanie hipotez. Brak integracji między teorią i praktyką w badaniach rachunkowości finansowej często prowadzi do hipotez empirycznych opartych na intuicji lub, co gorsza, na niewłaściwie zastosowanych modelach, które nie potrafią opisać empirycznie badanego zjawiska. Rzadko zdarza się w rzeczywistości zobaczyć artykuł w rachunkowości, który zawiera zarówno model, jak i empiryczny wkład pracy. Być może nie jest to przypadek. Krytyczne uwagi dotyczą także recenzowania prac w czasopismach naukowych dotyczących rachunkowości, zachowania recenzentów i problemów procesu redakcyjnego. Głębsze rozwijanie zasygnalizowanych tematów nie jest możliwe ze względu na ramy artykułu².

Celem wyrażonych poglądów nie jest prosta chęć krytyki, ale wywołanie potrzebnej dyskusji, a być może nawet stworzenie nowych narzędzi i koncepcji, które będą poruszać rachunkowość do przodu, zarówno od strony teoretycznej, jak i praktycznej. Choć analiza minimalnego wpływu innych krytycznych prac na stan literatury rachunkowości finansowej nie napawa optymizmem, to na dłuższy czas daje nadzieję. Autor uważa, że obowiązkiem przedstawicieli nauki zaangażowanych w programy doktoranckie jest zapewnienie, żeby empirycznie zorientowani studenci nie tylko byli w stanie czytać teorie, ale też je tworzyć. Jego zdaniem należy szkolić studentów, aby umieli docenić subtelną grę między teorią a praktyką i wyjaśnić im, dlaczego trzeba raczej przetestować konsekwencje, a nie założenia modelu. Należy nauczyć ich bycia bardziej krytycznymi co do opublikowanych prac i kwestionowania *status quo*, wpoić im zrozumienie metodologii naukowej, m.in. dłacz-

² Odnosząc się np. do wyceny księgowej, autor zauważa, że prawie wszystkie dotychczasowe modele wyceny opierają się na jakiejś odmianie modelu Ohlsona lub Felthama i Ohlsona z lat 90. ubiegłego wieku i ma na myśli modele wartości kapitałowej firmy oparte na danych księgowych, jak zarobki, wartość księgowa kapitału własnego, wartość księgowa do wskaźnika rynkowego itp. Bogata literatura empiryczna dotycząca tych modeli, w tym modelu Ohlsona z 1995 r. i powiązanego Residual Income Model (RIM), jest uzasadniona przez względną prostotę, z jaką te modele można oszacować. Prostota wykonania wydaje się silnym motywatorem dla wielkiej pracy wykonanej w badaniach empirycznych z zakresu rachunkowości finansowej i może być ona dezyderatem, ale na pewno nie kosztem podstawowego zrozumienia zaawansowanych zagadnień badawczych.

go hipotezy muszą być falsyfikowalne, oraz uświadomić, że w rachunkowości, tak jak w innych dziedzinach, naukowcy są niechętni do odrzucenia swoich ulubionych teorii, nawet gdy praktyka wydaje się sugerować, że powinny one zostać odrzucone. Jeśli praca pedagogiczna będzie wykonywana prawidłowo, to ci studenci, którzy kiedyś staną się recenzentami czasopism czy redaktorami, zmienią obecny stan na lepszy. Można z pełną aprobatą i przekonaniem podpisać się pod tymi dezyderatami i oczekiwaniami również w polskiej rzeczywistości, a jednocześnie w codziennej pracy podejmować na miarę swoich sił, zdolności i możliwości próbę poprawy obecnej sytuacji, szczególnie na polu naukowym i dydaktycznym rachunkowości, ale też z odwoływaniem się do weryfikującej roli praktyki księgowej i zawodowego księgowego.

4. Zakończenie

Przedstawione w artykule niektóre kierunki i obszary badań w rachunkowości finansowej według J. Callena odnoszą się szczególnie do wyceny rachunkowości, w tym domniemyanych kosztów kapitału, empirycznych środków zastępczych rachunkowości i nieuwzględnianych w modelach tarć (nieporozumień) w teorii rachunkowości. Ich zwięzła prezentacja poprzedzona została zarysem istniejących teorii pomiaru w rachunkowości i teorii rachunkowości oraz uznanych podejść do badań naukowych w rachunkowości.

Celem takiej struktury treści artykułu było, oprócz przedstawienia poglądów znanego autora na temat badań naukowych w rachunkowości, pragnienie wykazania niekwestionowanej żywotności rachunkowości jako dyscypliny naukowej, która wciąż dostarcza interesujących tematów do prowadzonych badań oraz nieustannie inspiruje i skłania uczonych z dziedziny rachunkowości do poszukiwania nowych obszarów badawczych bądź rewidowania i krytyki poglądów przeszłych, a przez to doskonalenia i rozwijania myśli naukowej oraz dotychczasowych osiągnięć naukowych w zakresie teorii rachunkowości.

Literatura

- Callen J., 2013, *A selective critical review of financial accounting research*, Crit Perspect Account, <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.008> Critical Perspectives on Accounting, ELSEVIER, journal homepage: www.elsevier.com/locate/cpa.
- Coetsee D., 2010, *The role of accounting theory in the development of accounting principles*, Meditari Accountancy Research, Vol. 18, No. 1.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Scrimnger-Christian C., Musvoto S.W., 2011, *The accounting concept of measurement and the thin line between representational measurement theory and the classical theory of measurement*, Interna-

tional Business & Economics Research Journal, Vol. 10, No. 5.

Szychta A., 2013, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa, t. 71 (127).

Szychta A., 2010, *Współczesne kierunki zainteresowania rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa, t. 56 (112).