

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,  
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy  
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

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

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

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

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

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

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

---

### Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

---

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

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

---

## **Część 2. Sprawozdawczość**

---

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

---

**Część 3. Analiza finansowa**


---

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

**Summaries**


---

**Part 1. Theory and accounting challenges**


---

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

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

---

## Part 2. Reporting

---

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

---

**Part 3. Financial analysis**

---

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

**Wojciech Hasik**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: wojciech.hasik@ue.wroc.pl

---

## KONCEPCYJNE I SPOŁECZNE DETERMINANTY SĄDÓW ETYCZNYCH W RACHUNKOWOŚCI W POLSCE

---

## CONCEPTUAL AND SOCIAL DETERMINANTS OF ETHICAL JUDGMENT IN ACCOUNTING – POLISH PERSPECTIVE

---

DOI: 10.15611/pn.2015.388.07

**Streszczenie:** W niniejszym opracowaniu podjęto problem zidentyfikowania specyficznych dla polskiej rachunkowości czynników o charakterze koncepcyjnym, historycznym, społecznym i kulturowym, determinujących formułowanie sądów etycznych. Autor wskazuje, że nie istnieją teorie etyczne o charakterze uniwersalnym, które mogą być zastosowane przy formułowaniu sądów etycznych w rachunkowości w każdej sytuacji. Determinanty formułowania sądów etycznych analizowane są w kontekście: formułowania celu rachunkowości, odpowiedzialności preparatorów oraz zaufania, jako probierza społeczeństwa obywatelskiego. Zarówno próby kodyfikowania zawodowych norm etycznych (kodeksów etycznych), jak i formułowania sądów etycznych nie mogą być podejmowane w oderwaniu od współczesnych uwarunkowań społecznych, prawnych i kulturowych, w których funkcjonuje rachunkowość w Polsce. W przeciwnym razie, zamiast stworzenia spójnego systemu etycznego, uzyskamy zbiór postulatów o charakterze czysto życzeniowym.

**Słowa kluczowe:** etyka, rachunkowość, teorie etyczne, kodeks etyczny, zaufanie, odpowiedzialność.

**Summary:** The goal of the paper is to identify and discuss specific, endogenic determinants of ethical judgment in Polish accounting. The author focuses on conceptual, social and culture factors emphasizing their impact on assuring the integrity of professional ethical codes of conducts that might be implemented in Poland. The contradiction with the social context would make codes of conduct irrelevant and not possible to implement in practice.

**Keywords:** ethics, accounting, ethical theories, ethical codes of conduct, trust, responsibility.



*Rynek nie eliminuje nieuczciwości,  
a my zakładamy we wszystkich modelach,  
że wszyscy gospodarują uczciwie.  
I to jest wielka wpadka naszej ekonomii.*

Grzegorz W. Kołodko

## 1. Wstęp

Problem formułowania oceny działań ludzkich jest tak stary, jak stare są pojęcia *dobra* i *zła*. Natomiast powstanie etyki jako teoretyczno-filozoficznej refleksji nad wartościowaniem zachowań ludzkich, istotą norm moralnych i podniesienie jej do rangi nauki przypisuje się Arystotelesowi [Jarco 1998]. Specjalizacja etyki w formułowaniu ocen działań ludzkich pozwoliła wyodrębnić teorie etyczne spośród innych teorii filozoficznych jako osobną dyscyplinę filozofii. W tym sensie etyka towarzyszy nieodłącznie działaniu ludzkiemu, a w szczególności działalności gospodarczej, która to wymaga od partnerów przynajmniej minimalnego poziomu wzajemnego zaufania.

Dorobek nauki w tym zakresie stanowi systematyka różnych teorii etycznych, co wskazuje, że nie istnieje jedna, uniwersalna teoria, która dałaby się zastosować w każdej sytuacji do sformułowania sądu etycznego o danym działaniu. W przypadku skrajnym można by stwierdzić, że każdy człowiek postępuje etycznie, kierując się właściwymi sobie pojęciami *dobra* i *zła*. Dlatego sprawą podstawową jest zidentyfikowanie uwarunkowań determinujących definiowanie systemu etycznego w rachunkowości.

## 2. Uwarunkowania konceptyjne rachunkowości

Działalność gospodarza jako specyficzna forma aktywności ludzkiej opiera się na zaufaniu, które wspierane jest autorytetem państwa poprzez system sądowiczy. Bez zaufania, jako dominującej i powszechnej relacji społecznej, oraz sprawnego sądownictwa system gospodarczy nie osiągnie pełnej efektywności. Zaufanie było i jest na tyle istotne, że odcisnęło swoje piętno w nazewnictwie podstawowych kategorii ekonomicznych. W sposób szczególny pozostawiło ślad w jednej z podstawowych kategorii w języku ekonomii, a szczególnie w rachunkowości: *kredyt* – pochodzący z łacińskiego *credo*, czyli *wierzę, ufam*. Powoduje to, że rachunkowość od swoich początków w sposób szczególny jest zależna od etyki. Oczywiście waga zaufania i zawisłości ekonomii od zachowań etycznych w połączeniu z pragmatyzmem koniecznym w działalności gospodarczej zrodziły kontrolną funkcję rachunkowości zgodnie z maksymą: „zaufanie to rzecz dobra, ale kontrola jest jeszcze lepsza” [Volmuth 2000]. Nie zmienia to jednak faktu, że działania kontrolne nie uczynią zadość brakowi zachowań pożądanych, uznanych za etyczne.

## 2.1. Teorie etyczne w kontekście rachunkowości

Dalsze rozważania na temat tej zależności wymagają sięgnięcia do klasyfikacji współczesnych teorii etycznych. Należy bowiem mieć jasność, że nie istnieje jedna, homogeniczna etyka, która może stanowić jedyny słuszny punkt odniesienia zachowań ludzkich. Powoduje to określone implikacje. W szczególności wymaga, żeby wszelkie próby kodyfikowania zasad etycznych – w tym zawodowych w rachunkowości – oraz dokonywania sądów etycznych były mocno osadzone w kontekście określonej teorii. Wymaga również od badacza świadomości, że ten sam sąd etyczny na gruncie innej teorii może być nieprawidłowy.

**Tabela 1.** Klasyfikacja i charakterystyka teorii etycznych

Kryterium klasyfikacji	Teorie	Charakterystyka (założenia) teorii	Przykładowe teorie
Sposób analizy języka etyki	subiektywistyczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>nie można powiedzieć o wyrażeniu sądu etycznego, że jest fałszywe lub prawdziwe</li> <li>sąd etyczny jest prawdziwy lub fałszywy tylko z perspektywy psychiki konkretnej osoby wypowiadającej określony sąd etyczny</li> </ul> <p>pojęcie dobra i zła jest zatem funkcją punktu widzenia (przekonań) wypowiadającego sąd</p>	teorie etyczne: Hobbesa i Kanta
	obiektywistyczne	sąd etyczny jest właściwy (prawdziwy) i ma zastosowanie wobec każdej jednostki i w każdej sytuacji, odnosi się bowiem do uniwersalnego pojmowania dobra i zła	Platonizm, utilitaryzm
Ukierunkowanie sądu etycznego	motywistyczne	sąd etyczny dotyczy motywów, przesłanek działania	teoria etyczna Kanta
	konsekwencji (teleologiczne)	sąd etyczny dotyczy efektów działania (ilość dobra lub zła, jaką powoduje działanie)	utilitaryzm, hedonizm
	deontologiczne	sąd etyczny dotyczy bezpośrednio samego działania, umniejszając znaczenie innych jego aspektów; kładzie też nacisk na istnienie określonych obowiązków, zobowiązań obligujących do działań	teorie etyczne: W.D. Rossa, A.C. Edwina, H. Pricharda
Sposób postrzegania etyki	naturalistyczne	przy formułowaniu ocen sądów etycznych ma miejsce odwołanie się do innych nauk traktujących o tzw. bytach naturalnych (np. psychologii)	utilitaryzm, teoria etyczna Hobbesa
	antynaturalistyczne	ocena sądów etycznych musi odnosić się bezpośrednio do etyki, jako autonomicznej dziedziny nauki, która rządzi się zasadami różnymi od innych nauk opisujących tzw. byty naturalne; etyka (sądy etyczne) nie podlega zatem weryfikacji naukowej – choć sądy etyczne są w swej istocie podobne do sądów naukowych	Platonizm, chrześcijańska teoria etyczna
	emotywne	sądy etyczne nie są ani sądami naukowymi, ani quasi-naukowymi, lecz jedynie wyrazem uczuć osoby formułującej ów sąd, dlatego nie można mówić o nich w kategoriach: <i>prawda - fałsz</i>	teorie etyczne: A.J. Ayer, C.L. Stevenson, R. Carnap

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Popkin, Stroll 1994].

W opinii autora największą użyteczność dla rozpatrywania sądów etycznych na gruncie rachunkowości ma klasyfikacja według kryterium ukierunkowania sądu etycznego, pozwalająca wyróżnić dwa główne podejścia w formułowaniu sądów etycznych:

- 1) teleologiczne – ukierunkowujące sąd na cel, efekty działania,
- 2) deontologiczne – kiedy sąd skupia się na samym działaniu, jego właściwościach.

Podejście motywistyczne należy odrzucić z powodów praktycznych, ze względu na niewspółmierną do efektów trudność w jednoznacznym zidentyfikowaniu indywidualnych motywów działania człowieka. Natomiast podejścia: teleologiczne i deontologiczne występują w sposób naturalny w formułowanych ocenach etycznych w ekonomii i rachunkowości oraz w przyjmujących instytucjonalny charakter sądach zawartych w formułowanych kodeksach etycznych. Należy jednak podkreślić, że te dwa podejścia są substytucyjne i w praktyce nie występują łącznie. Oznacza to, że działanie może być ocenione albo przez pryzmat samego działania (najogólniej rzecz ujmując: jego poprawności), albo przez pryzmat celu, do którego ma doprowadzić (mianowicie, czy działanie prowadzi do osiągnięcia celu?). Z punktu widzenia rachunkowości ma to o tyle istotne znaczenie, że nie w każdej sytuacji możemy odnieść się do jej jednoznacznie wyartykułowanego celu.

## 2.2. Koncepcja celu rachunkowości a sąd etyczny

W tradycyjnej, kontynentalnej rachunkowości, z którą mieliśmy do czynienia w Polsce przed rokiem 2000<sup>1</sup>, cel rachunkowości nie był artykułowany *explicite*. Co więcej, zdaniem autora cel ten w ogóle nie był artykułowany. Powodem takiego stanu było przyjęte powszechnie domniemanie, że wystarczające jest określenie, co, kto ma robić, żeby system działał poprawnie. Jest to podejście charakterystyczne dla normatywnego stosunku do regulowania życia społecznego w Europie kontynentalnej, co z kolei wynika z logiki prawa rzymskiego leżącego u podstaw prawodawstwa europejskiego. Nie było potrzeby definiowania celu, a jedynie uregulowano sposób działania, definiując obszar legalnych metod. System opierał się na założeniu, że jeżeli działania będą realizowane zgodnie z przyjętymi normami, to cel zostanie osiągnięty samoistnie. W związku z tym nie ma potrzeby jego kodyfikowania. W tym układzie za wyznaczenie i osiągnięcie celu działań (rachunkowości) jest odpowiedzialny nie ich wykonawca (księgowy lub jednostka), lecz regulator (np. parlament lub minister). Odpowiedzialność przygotowujących informacje w rachunkowości ograniczała się do zadbania o działanie zgodne z przyjętymi norma-

<sup>1</sup> Zdaniem autora wraz z wejściem w życie nowelizacji ustawy o rachunkowości z 9 listopada 2000 r. nastąpiło odejście rachunkowości w Polsce od modelu kontynentalnego na rzecz modelu anglosaskiego. Głównymi przejawami zmiany jest odejście od monopolu teorii transakcyjnej na rzecz elementów teorii wartości, wprowadzenie definicji aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów za MSSF, prospektywna orientacja rachunkowości oraz nadanie prymatu zasadzie przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną.

mi! W tej sytuacji jedynym możliwym podejściem do formułowania ocen działań było podejście deontologiczne – skierowane na ocenę samych działań.

W tym kontekście naturalne wydaje się pytanie, czy w znowelizowanej ustawie o rachunkowości wskazano cel prowadzenia rachunkowości? Tylko pozornie cel ten wskazany jest w art. 4, ust. 1 ustawy o rachunkowości<sup>2</sup>. Jest to jednak tylko pożądana charakterystyka sposobu działania, nie zaś jego cel. Ustawa na temat celu rachunkowości milczy. Dyskusja na ten temat odbywała się jedynie wśród przedstawicieli teorii. Do momentu oswojenia się przedstawicieli rachunkowości w Polsce z MSSF<sup>3</sup> cel rachunkowości formułowany był w teorii rachunkowości pośrednio poprzez wskazywanie jej funkcji. Były one utożsamiane z celem działań. Natomiast przedstawiciele przedmiotu charakteryzowała niejednorodność poglądów na temat funkcji rachunkowości, co skutkowało ich mnogością i różnorodnością ich klasyfikacji. W tej sytuacji nie istniał jeden podstawowy cel rachunkowości, który mógłby być punktem odniesienia do ogólnej oceny działań podejmowanych w ramach rachunkowości.

Inaczej sytuacja wygląda w przypadku modelu rachunkowości anglosaskiej, z którego wywodzą się i w którym są mocno zakorzenione MSSF. Dominacja rynków kapitałowych, jako tradycyjnie najważniejszych źródeł finansowania przedsiębiorstw w anglosaskim modelu ekonomii, zogniskowała cel rachunkowości w dostarczaniu szeroko rozumianym interesariuszom informacji użytecznych do podejmowania decyzji gospodarczych. Zmienia to całkowicie optykę zadań rachunkowości. Jej celem ma być dostarczenie odpowiedniej jakości informacji, przy czym jakość informacji oceniana jest w głównej mierze przez pryzmat ich przydatności do podejmowania decyzji gospodarczych. Zakres odpowiedzialności księgowego jest znacznie szerszy, odpowiada on bowiem wobec społeczeństwa za zapewnienie ładu gospodarczego, gwarantując w interesie publicznym realizację wyznaczonego celu rachunkowości. Taki stan rzeczy wymaga zmiany podejścia przy formułowaniu ocen działań podejmowanych w rachunkowości, a w szczególności ocen etycznych. Ocena działań musi być formułowana w kontekście tego, czy i ewentualnie w jakim stopniu określone działania czy decyzje sprzyjają ich celowi lub rozmiągają się z jego realizacją. Determinuje to przyjęcie podejścia teleologicznego przy formułowaniu sądów etycznych w rachunkowości, co z kolei implikuje sposób formułowania i rozumienia odpowiedzialności księgowego jako preparatora informacji. W tej sytuacji wskazujemy jego odpowiedzialność wobec interesariuszy jednostki. Tam następuje weryfikacja tego, czy został osiągnięty cel rachunkowości, mianowicie, czy została zapewniona odpowiednia jakość informacji sprawozdawczych. Innymi słowy, obok

---

<sup>2</sup> „Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy” (art. 4. ust. 1 ustawy o rachunkowości).

<sup>3</sup> Nastąpiło to po roku 2004, kiedy wraz z wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej, MSSF w zakresie i treści przyjętej przez UE stały się częścią prawodawstwa krajowego.

odpowiedzialności wynikającej ze stosunku zatrudnienia pojawia się odpowiedzialność księgowego wobec interesu publicznego.

Swoistym ukoronowaniem podejścia teleologicznego w rachunkowości anglosaskiej jest wprowadzenie w MSSF tzw. *klauzuli generalnej* w MSR 1<sup>4</sup> [Rozporządzenie z 17 grudnia 2008]. Zgodnie z nią w przypadku skrajnym, kiedy kierownictwo jednostki uzna, że zastosowanie szczegółowego wymogu danego MSSF doprowadzi do nieosiągnięcia celu rachunkowości, to pod pewnymi warunkami jednostka może odstąpić od stosowania tego wymogu.

### 3. Zawodowe kodeksy etyki

W krajach Europy kontynentalnej, w tym w Polsce, przyjęcie MSSF do prawodawstwa UE spowodowało zderzenie dwóch koncepcji podziału odpowiedzialności pomiędzy regulatorów i preparatorów informacji. Istnienie de facto dwóch porządków prawnych wprowadza dualizm roli preparatorów informacji sprawozdawczej. Należałoby oczekiwać, że pewne uporządkowanie wprowadzić powinna z jednej strony teoria rachunkowości poprzez przyjęcie jednego z możliwych podejść. Z drugiej zaś strony do uporządkowania tej kwestii powinno przyczynić się przyjęcie i sygnowanie przez wielu przedstawicieli środowiska zawodowego Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości [SKwP 2012]. Czy jednak to uporządkowanie nastąpiło?

Mimo że kodeks SKwP w sposób oczywisty nawiązuje do Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC [IFAC 2014], zarówno w zakresie struktury, jak i podstawowych sformułowań, to jednak zauważalne są istotne różnice w usadowieniu kontekstu odpowiedzialności księgowego, a więc jednej z podstawowych kwestii stanowiących punkt odniesienia przy formułowaniu sądów etycznych. Kodeks SKwP nie wskazuje w ani jednym miejscu interesu publicznego jako kierunku odpowiedzialności zawodowej w rachunkowości. Ogranicza się jedynie do podkreślenia zawodu w dziedzinie rachunkowości jako zawodu publicznego zaufania oraz w bardzo mało stanowczy sposób wskazuje na konieczność starania się „o nienaruszanie interesu publicznego”<sup>5</sup>. Natomiast wielokrotnie ukierunkowuje odpowiedzialność zawodową w rachunkowości jako konieczność działania „w sposób zgodny z prawem, standardami zawodowymi i normami etycznymi”<sup>6</sup>. Interes publiczny nie jest również wskazany jako wartość nadrzędna w przypadku konfliktu interesów<sup>7</sup>. Powyższe w sposób jednoznaczny stanowi, że kodeks SKwP przyjmuje podejście deontologiczne, zorientowane na prawidłowość samego działania rozumianego jako jego zgodność z przyjętymi normami.

Inaczej sprawę stawia kodeks IFAC [IFAC 2014], wskazując jako nadrzędną zasadę odpowiedzialności zawodu w dziedzinie rachunkowości jako działanie

<sup>4</sup> MSR 1, ust. 19-21.

<sup>5</sup> Zob. par. 1.3, par. 4.1 [SKwP 2012].

<sup>6</sup> Zob. par. 2.5 i kolejne, preambuła do rozdz. 3, par. 3.1 [SKwP 2012].

<sup>7</sup> Zob. par. 2.7.

w interesie publicznym<sup>8</sup>. Zasada ta stanowi punkt wyjścia również w przypadku konieczności rozstrzygnięcia w razie konfliktu interesów<sup>9</sup>. Stawia to kodeks IFAC w rzędzie systemów normatywnych ukierunkowanych teleologicznie.

Zdaniem autora deontologiczne podejście do stanowienia zawodowych norm etycznych w kodeksie SKwP jest naturalną konsekwencją tradycji rachunkowości polskiej. Jest również mocno osadzone we współczesnym kontekście społecznym, w którym funkcjonują przedstawiciele zawodu.

#### 4. Współczesne uwarunkowania społeczne w Polsce

Mimo że etyka zawodowa w rachunkowości jest mocno osadzona w kontekście norm prawnych, samo dokonywanie sądów etycznych wkracza w obszar relacji społecznych, a często również indywidualnych uwarunkowań psychologicznych. Sądy etyczne zawsze dokonywane będą w kontekście uwarunkowań społecznych oraz kulturowych, w jakich funkcjonuje jednostka.

W tym kontekście przyjrzymy się diagnozie polskiego społeczeństwa. Diagnoza ta jest dla nas, jako członków społeczeństwa oraz obywateli państwa polskiego, druzgocąca. Obywatele nie ufają podstawowym organom państwa i nie ufają sobie nawzajem, na co wskazują dane zawarte w tab. 2.

**Tabela 2.** Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie: Czy, ogólnie rzecz biorąc, ma Pan(i) zaufanie, czy też nie ma Pan(i) zaufania do: wymienionych instytucji oraz nieznanymi, z którymi spotyka się Pan(i) w różnych sytuacjach? (Pominięto odpowiedzi: „trudno powiedzieć”).

Instytucje lub obywatele	Data badania (miesiąc, rok)					
	I 2010		I 2012		III* 2014	
	Tak	Nie	Tak	Nie	Tak	Nie
Sejm i Senat	21%	68%	29%	55%	34%	54%
Rząd	31%	60%	39%	49%	33%	58%
Administracja publiczna	42%	47%	45%	41%	40%	48%
Sądy	44%	45%	45%	44%	46%	39%
Inni obywatele (nieznajomi)**	34%	46%	34%	48%	35%	55%
Partnerzy w interesach	34%	42%	38%	37%	33%	40%

\* W odniesieniu do innych obywateli oraz partnerów w interesach badanie ze stycznia 2014 r.

\*\* Suma odpowiedzi: „raczej mam/nie mam zaufania” oraz „zdecydowanie mam/nie mam zaufania”.

Źródło: [CBOS 29/2014, CBOS 68/2014].

Prowadzone w Polsce badania nad przejawami społeczeństwa obywatelskiego wskazują, że społeczeństwo obywatelskie w Polsce nie istnieje [Czapiński 2013].

<sup>8</sup> Zob. par. 100.1, 100.6 i następne. Szczególnie par. 100.11 wskazuje na konieczność podjęcia odpowiednich działań, kiedy stosowanie szczegółowych wymogów kodeksu prowadzi do niezgodności z interesem publicznym [IFAC 2014].

<sup>9</sup> Zob. par. 310.7 i następne [IFAC 2014].



Przyczyny tego stanu rzeczy częściowo wyjaśniają uwarunkowania historyczne – przede wszystkim systemowe i celowe niszczenie więzi i fundamentów społeczeństwa obywatelskiego w PRL oraz oparcie rzeczywistości społecznej na powszechnym zakłamywaniu rzeczywistości. W tym systemie brak zaufania był cnotą. Można by było oczekiwać, że po ponad dwudziestu pięciu latach od transformacji ustrojowej obciążenia historyczne nie powinny wpływać tak silnie na aktualną diagnozę społeczną. Tymczasem brak zaufania wydaje się immanentną cechą naszego społeczeństwa. Proces poprawy jest zauważalny, ale też jest mozolny i pojawiają się okresy „regresu” postaw obywatelskich. Podobnie sytuacja wygląda z brakiem dbałości o dobro wspólne, który cechuje ponad 40% Polaków [Czapiński 2013].

Pewną nadzieją oraz zobowiązaniem dla środowiska zawodowego rachunkowości jest zidentyfikowanie istotnie silniejszych postaw obywatelskich wśród najbardziej wykształconych Polaków [Czapiński 2013]. Był to najważniejszy czynnik wyraźnie różnicujący postawy społeczne respondentów. Wskazuje to na konieczność pogłębionej refleksji nad rolą wykształcenia wyższego w kształtowaniu postaw obywatelskich. Jest również klarowną przesłanką potrzeby wzmocnienia nacisku na edukację w zakresie etyki, a w szczególności etyki zawodowej w rachunkowości.

Zdaniem autora odwoływanie się w warunkach, w których funkcjonuje rachunkowość w Polsce, do interesu publicznego jako nadrzędnego dobra oraz celu w rachunkowości jest bardziej postulatem teoretycznym – myśleniem życzeniowym niż możliwą do realnej implementacji postawą księgowych. Aktualny kontekst społeczny tworzy bardzo trudne tło dla kształtowania postaw zorientowanych na dobro wspólne, czyli interes publiczny. Trudno w tej sytuacji oczekiwać od przedstawicieli rachunkowości jednoznacznego oddania się służbie interesowi publicznemu, czego wymaga kodeks IFAC [IFAC 2014]. Tym bardziej uzasadnia to przyjęcie sformułowań polskiego kodeksu etycznego SKwP [SKwP 2012] jako lepiej oddających doświadczenia i aktualne uwarunkowania polskiej rachunkowości.

## 5. Zakończenie

Spółeczeństwo w Polsce charakteryzuje się głębokim i trwałym brakiem zaufania. Załączek społeczeństwa obywatelskiego tworzą jedynie dobrze wykształceni Polacy. Odwoływanie się w tym kontekście do interesu publicznego jako kierunku odpowiedzialności zawodów w dziedzinie rachunkowości ma wymiar bardziej postulatu niż realnej wartości dzielonej powszechnie w społeczeństwie. Stanowi to istotną trudność dla dyskusji nad etyką w rachunkowości w Polsce oraz dla prób tworzenia zawodowych kodeksów etycznych. Dodatkowym utrudnieniem jest zderzenie dwóch modeli definiowania celu rachunkowości i zakresu odpowiedzialności preparatorów informacji finansowej, powodujące brak uniwersalnych podstaw do formułowania sądów etycznych w rachunkowości. Znajduje to odzwierciedlenie w stworzonym pod auspicjami SKwP i przyjętym przez środowisko Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości, który przyjmuje deontologiczne podejście do formu-

lowania sądów etycznych w rachunkowości. W tak złożonym kontekście tym ważniejsze jest podejmowanie problemów etyki w rachunkowości na gruncie teorii przez środowiska akademickie oraz praktyki przez środowiska zawodowe w rachunkowości. Wspólnym wyzwaniem jest zmiana jakościowa w procesie edukacji w zakresie zawodowej etyki w rachunkowości.

## Literatura

- CBOS, 2014, *Stosunek do instytucji Państwa oraz partii politycznych po 25 latach*, nr 26/2014.
- CBOS, 2014, *Zaufanie w relacjach międzyludzkich*, nr 29/2014.
- Czapiński J., 2013, *Stan społeczeństwa obywatelskiego. Postawy i relacje społeczne*, Diagnoza Społeczna 2013. Warunki i Jakość Życia Polaków – Raport, <http://ce.vizja.pl/en/issues/volume/7/issue/3.1> (dostęp: 01.02.2015).
- IFAC, 2014, *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, <http://www.ifac.org/ethics/iesba-code> (dostęp: 01.02.2015).
- Jarco J., 1998, *Wybrane problemy filozofii i logiki*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Popkin R.H., Stroll A., 1994, *Filozofia*, Zysk i S-ka, Poznań.
- Vollmuth H.J., 2000, *Controlling – planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- SKwP, 2012, *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości*, <http://www.skwp.pl/Kodeks,Zawodowej,Etyki,w,Rachunkowosci,3356.html> (dostęp: 01.02.2015).
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2013, poz. 330.