

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

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.pl

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 978-83-7695-523-0

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
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędzeniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Marta Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl

**CZY RACHUNKOWOŚĆ JEST MORALNA?
DYSKURS Z POGRANICZA POMIARU
GOSPODARCZEGO ORAZ FILOZOFII ETYKI**

**IS ACCOUNTING MORAL? DISCOURSE
ON ECONOMIC MEASUREMENT AND PHILOSOPHY
OF ETHICS**

DOI: 10.15611/pn.2015.399.37

Streszczenie: Problem badawczy sprowadzać się będzie do odpowiedzi na następujące pytania: a) czy rachunkowość można rozpatrywać w kategoriach moralności, a jeśli tak, to w jaki sposób? b) czy rachunkowość można rozpatrywać pod kątem pojęć bliskoznacznych do pojęcia moralności, a jeśli tak, to w jaki sposób? Tezy są następujące: a) moralność ma wiele pojęć bliskoznacznych i utożsamianych z nią potocznie, jednakże w dyskursie filozoficznym, prawniczym i etycznym są one różne znaczeniowo; b) rachunkowość można rozpatrywać z punktu widzenia pojęć takich, jak etyka, sprawiedliwość, prawa, prawo i podmiotowość moralna; c) w przypadku pewnych definicji i sposobów rozumienia pojęcia moralności rachunkowość można uznać za moralną; d) z punktu widzenia innych podejść do moralności rachunkowości nie można rozpatrywać w jej kategoriach.

Słowa kluczowe: rachunkowość, moralność, sprawiedliwość, etyka, prawo, prawa, podmiotowość moralna.

Summary: The research problem focuses on the following questions: a) can accounting be perceived from the moral point of view and, if so, how?, and b) can accounting be perceived according to terms which are close to morality and, if so, how? These are: a) there are many terms related to morality perceived to be synonymous with it but they possess different meaning, b) accounting can be perceived according to such terms as: morality, justice, ethics, law, rights, moral subjectivity, c) for some views of morality accounting can be called moral, d) from other definitions of morality accounting cannot be perceived as moral.

Keywords: accounting, morality, justice, ethics, law, rights, moral subjectivity.

Sprawiedliwość podlega sporom; siła jest [...] bezsporna.

Blaise Pascal [1983, s. 112]

1. Wstęp

Wszystkie rodzaje działalności podlegające rachunkowości mają przynajmniej jeden wymiar wspólny, a mianowicie wymiar społeczny i interpersonalny. Również taki charakter ma rachunkowość – jest zawsze robiona przez kogoś i dla kogoś. W związku z tym można ją rozpatrywać w kontekście społecznym i wymiarze ludzkim. P. Singer, jeden z współczesnych autorytetów z dziedziny filozofii moralności, stwierdza: „Istoty ludzkie są społeczne z natury, ale nie aż tak [...], żeby nie musiały chronić się przed ryzykiem napadnięcia czy zabójstwa przez innych” [Singer 2003, s. 279]. Tym bardziej stwierdzić należy, iż społeczna natura istot ludzkich nie rozwiązuje ryzyka oszustw i niegospodarności. W tym kontekście istotna jest moralność osób, które w szczególnie sposób powinny stać na straży racjonalnego gospodarowania i ukazywania rzetelnego obrazu sytuacji finansowej, czyli księgowych oraz innych specjalistów zajmujących się różnymi „odmianami” rachunkowości, takich jak rachunkowość zarządcza, controlling, pomiar dokonań czy rachunkowość budżetowa. Powstaje jednak pytanie, czy rachunkowość w swojej naturze może podlegać ocenom moralnym i w jaki sposób mogłaby być rozpatrywana w kategoriach moralności. Tak zarysowany problem badawczy sprowadza się będzie do odpowiedzi na następujące pytania: a) czy rachunkowość można rozpatrywać w kategoriach moralności, a jeśli tak, to w jaki sposób; b) czy rachunkowość można rozpatrywać pod kątem pojęć bliskoznacznych do pojęcia moralności, a jeśli tak, to w jaki sposób.

Tezy artykułu są następujące: a) moralność ma wiele pojęć bliskoznacznych i utożsamianych z nią potocznie, jednakże w dyskursie filozoficznym, prawniczym i etycznym, są one różne znaczeniowo, b) rachunkowość można rozpatrywać z punktu widzenia pojęć takich, jak etyka, sprawiedliwość, prawa, prawo i podmiotowość moralna, c) w przypadku pewnych definicji i sposobów rozumienia pojęcia moralności rachunkowość można uznać za moralną, d) z punktu widzenia innych podejść do moralności, rachunkowości nie można rozpatrywać w jej kategoriach. Rozważania oparte są o studia literaturowe z zakresu filozofii, etyki, prawa oraz ich subdyscyplin, takich jak filozofia prawa, filozofia etyki, historia moralności.

2. Pojęcia z zakresu etyki filozoficznej i prawniczej a rachunkowość

2.1. Zarys problemów terminologicznych

Różnicę między językiem potocznym a naukowym opisać można stwierdzeniem, iż pojęcia, które w pierwszym z nich są bliskoznaczne, w drugim mogą służyć do opisu zjawisk różniących się pod względem zarówno semantycznym, jak i jakościowym.

Istnieją także pojęcia wieloznaczne, które na gruncie różnych nauk posiadają inne desygnaty. Pojęciami takimi, utożsamianymi w ujęciu potocznym, a różnymi znaczeniowo i jakościowo, są m.in.: etyka, moralność, sprawiedliwość, prawa oraz prawo.

Jak stwierdza A. MacIntyre „istnieją pojęcia, które nie ulegają zmianie na przestrzeni długich okresów [...]. Są to albo pojęcia specjalistyczne, należące do stabilnych i trwałych dziedzin, takich jak geometria, albo pojęcia wysoce ogólne, które są niezbędne w każdym języku o minimalnym poziomie złożoności. Mam tu na myśli rodzinę pojęć wyrażanych przez takie słówka, jak *i*, *lub*, *jeżeli*. Ale pojęcia moralne nie należą do żadnej z tych kategorii” [MacIntyre 2013, s. 30]. W tym kontekście stwierdzić należy, iż samo pojęcie rachunkowości również nie jest wolne od problemów terminologicznych. Przykładem może być węższe i szersze rozumienie rachunkowości. Powoduje to dodatkowe trudności w dostosowaniu pojęć z zakresu etyki, filozofii i prawa do pojęcia rachunkowości.

2.2. Rachunkowość w kontekście problemów z pojęciem moralności

Problematiczne jest samo słowo *moralność*. W języku potocznym ma charakter wartościujący – to, co jest moralne, na ogół pojmuje się jako *zasługujące na aprobatę*, a więc jako *moralnie dobre*, samo zaś określenie *moralny* jako antonim określenia *niemoralny* [Czarnecki 2008, s.17]. W takim kontekście *moralne zachowanie księgowego* oznaczać będzie moralnie dobre, zasługujące na aprobatę, zachowanie księgowego.

I. Lazari-Pawłowska za *moralność* uznaje sferę, którą można rozważać za pomocą pojęć *dobry* i *zły*, przeciwstawiając nazwę *moralność* tym obszarom działalności, których nie sposób opisywać przy ich użyciu. Oddziela zatem zjawiska *moralne* od *pozamoralnych*, przy czym *moralny* może oznaczać zarówno *moralnie dobry*, jak i *moralnie zły* [Lazari-Pawłowska 1966, s. 31, za: Czarnecki 2008, s. 17-18]. W tym kontekście, a także w kontekście różnic pomiędzy pojęciami moralności i prawa¹ można uznać rachunkowość za sferę pozamoralną, nakazaną prawem, ale niepowiązaną z moralnością, gdyż polega ona po prostu na wypełnianiu istniejących przepisów.

Niektórzy etycy uznają za normy moralne tylko takie, których uznanie nie wymaga odwołania się do rzeczywistości pozamoralnej [Czarnecki 2008, s. 18-19]. Przyjmując taki punkt widzenia, ponieważ przepisy związane z prowadzeniem rachunkowości należą do rzeczywistości prawnej, a nie moralnej, norm związanych z prowadzeniem rachunkowości nie można uznać za normy o charakterze moralnym.

Z. Bauman, analizując kwestię współczesnej moralności, dochodzi do wniosku, iż przy „końcu ery nowoczesnej jesteśmy [...] w punkcie wyjścia. W racjonalnie zorganizowanym [...] społeczeństwie, w którym rządzi [...] rozum, jednostce miało

¹ Które zostaną wykazane w dalszej części artykułu.

się oszczędzić udręki niepewności, [...] wiemy, że nigdy nie było to możliwe i że możliwe być nie mogło. Pokusa uczynienia wszystkich ludzi moralnymi poprzez przeniesienie ich moralnych obowiązków na prawodawców zawiodła i musiała zawieść, podobnie jak obietnica uczynienia wszystkich wolnymi na skutek tego samego procesu. Teraz już wiemy, że zawsze już będziemy mierzyć się z moralnymi dylematami, nie znajdując jednocześnie dobrych [...] niekwestionowanych rozwiązań i że nigdy nie będziemy pewni, gdzie mamy takich rozwiązań poszukiwać; nigdy też nie będziemy wiedzieć, czy dobrze byłoby je znaleźć” [Bauman 2012, s. 48]. M. Midgley stwierdza: „W każdej kulturze dochodzi czasami do kolizji między akceptowanymi powinnościami, a wtedy potrzeba głębszych i bardziej ogólnych zasad, dzięki którym można by rozstrzygać między nimi. Ludzie starają się dotrzeć do sedna takich reguł i wyważyć je w stosunku do siebie. Badanie to zmusza ich często do poszukiwań jeszcze szerszych, poszukiwań najwyższego arbitra – istoty wszelkiej moralności” [Midgley 2002, s. 29]. J. Baggini i P.S. Fosl uważają, że „w toku [...] dziejów filozofii moralnej osiągnięto znikome porozumienie co do fundamentalnej natury etyki, hierarchii zasad moralnych oraz trybu ich stosowania [...]; co gorsza, niektórzy [...] myśliciele wręcz odrzucili pogląd, iż [...] porozumienie w ogóle można osiągnąć [Baggini, Fosl 2010, s. 9, za: Garstka 2013, s.18]. W tym kontekście można uznać, iż problemem współczesnej rachunkowości może być to, co właściwie jest moralnie dobre, a co za tym idzie, jakie wartości i normy powinny przyświecać prowadzeniu rachunkowości.

2.3. Rachunkowość w kontekście problemu *etyka a moralność*

W literaturze filozoficznej na ogół rozróżnia się pojęcia *etyka* i *moralność*, jednakże rozróżnienie to ulega czasem zatarciu w przypadku użycia przymiotników *etyczny* i *moralny* [Czarnecki 2008, s.16]. Często mówiąc o czyjejs etyce, ma się na myśli jego moralność. M. Gersdorf używa pojęcia „etyka sędziów” w rozumieniu „poziomu moralny sędziów” [*Sędzia nie jest...*]. R. Tokarczyk stwierdza, iż „pozycja etyki prawniczej wynika ze szczególnej pozycji prawa, które jest bliskie moralności” [Tokarczyk 2011, s. 62]. W takim ujęciu chodzi więc o zasady i wartości moralne obowiązujące osoby zajmujące się zawodowo prawem. W zasadzie mówiąc o księgowych i innych osobach zajmujących się rachunkowością można pojęcia „etyka księgowego” użyć jako: a) zestawu norm i lub/wartości obowiązujących grupę zawodową księgowych, b) poziomu moralności poszczególnych osób na wymienionych stanowiskach, c) osobistego poglądu na moralność danego księgowego.

Etyka jest jednak przede wszystkim nauką, a jej przedmiotem jest moralność pojmowana jako pewien rodzaj ludzkiej działalności [Czarnecki 2008, s.17]. W tym kontekście etyka rachunkowości będzie nauką o zachowaniach ze sfery moralności w zakresie rachunkowości, nauką normatywną, wyznaczającą standardy zachowań osób zajmujących się rachunkowością oraz analizującą etykę rachunkowości z punktu widzenia statusu i typologii systemów etycznych.

Etyka jest także rozumiana jako teoria stosunków społecznych, której nakazy są „nakazami czynienia dobra ludziom” [Goodin 2002, s. 283]. W tym kontekście rachunkowość można od strony etycznej sprowadzić do nakazów dostarczania pożytecznej informacji, na podstawie której ludzie mogą podejmować pożyteczne dla siebie i innych decyzje (głównie decyzje finansowe).

W. Vossenkuhl uważa, iż „etykę uprawiamy zawsze wtedy, gdy celowo szukamy powodów dla rozróżnienia między tym, co według zmysłu moralnego jest dobre i złe [...]. Dotyczy to każdego człowieka” [Vossenkuhl 2012, s. 50]. W takim ujęciu etyka ma charakter egalitarny, a w odniesieniu do rachunkowości może być uznana za poszukiwanie rozróżnienia między dobrem a złem przez osoby, które się nią zajmują.

2.4. Rachunkowość w kontekście problemu podmiotowości moralnej

Z pojęciem moralności wiąże się kwestia podmiotowości moralnej. A. Zwoliński zauważa, że z „budową czytelnych struktur społecznych łączy się konieczność zachowania podmiotowości każdej jednostki. Tylko wówczas bowiem można mówić o jej odpowiedzialności moralnej, gdy stworzone są warunki utrzymania związku jej świadomości samej siebie i wolnego »ja« z czynem przez nią popełnionym” [Zwoliński 2012, s.177]. Jak stwierdza A. MacIntyre, „bycie podmiotem moralnym oznacza możliwość bycia pociągniętym do odpowiedzialności w uzasadnionym przypadku. [...] Po pierwsze, tak rozumiane podmioty moralne mogą być pociągnięte do odpowiedzialności w uzasadniony i niekontrowersyjny sposób. Po drugie, można je pociągnąć do odpowiedzialności za przypadkowe aspekty ich czynów, których winny być świadome. Po trzecie zaś, można je w uzasadniony sposób pociągać do odpowiedzialności przynajmniej za niektóre racjonalnie przewidywalne skutki ich działań” [MacIntyre 2009, s. 271-272]. W tym znaczeniu można stwierdzić, iż osoby zajmujące się rachunkowością należy uznać za posiadające podmiotowość moralną. Powinny one ponosić konsekwencje swoich działań, być odpowiedzialne za swoje zachowania oraz ich możliwe do przewidzenia skutki w zakresie swoich zadań na stanowisku pracy księgowego, controllera itp.

2.5. Rachunkowość w kontekście problemu *moralność a równość*

P. Singer zauważa, iż w „ostatnim stuleciu można było zaobserwować ogromne zmiany w postawach moralnych. Większość tych zmian jest wciąż kontrowersyjna. [...] Kwestie te pozostają sporne i nie można bronić żadnej ze stron bez narażenia swojej pozycji intelektualnej czy społecznej. Inaczej wydaje się być z równością. Zmiana w stosunku do nierówności [...] była [...] pełniejsza” [Singer 2003, s. 30]. W tym kontekście uznać można, iż rachunkowość może pomagać w osiągnięciu pewnego rodzaju równości. Byłaby to równość w dostępie do informacji przez różne podmioty zainteresowane działalnością istotnych z ich punktu widzenia przedsię-

biorstw. Równość ta odzwierciedlona jest poprzez obowiązek publikacji przez część przedsiębiorstw swoich sprawozdań finansowych, co zapewnia równy dostęp różnych podmiotów, także znajdujących się na zewnątrz tych przedsiębiorstw, do informacji o ich kondycji finansowej i majątkowej. Jednakże często w przypadku nierówności sposobem rozwiązania problemu jest protekcyjność, czyli, jak określa to P. Singer, „wyjście poza równość [...] i preferencyjne potraktowanie [...] znajdujących się w niekorzystnym położeniu” [Singer 2003, s. 55]. W tym kontekście, odnosząc się do rachunkowości, można uznać, że powinno się traktować preferencyjnie te grupy, które znajdują się w niekorzystnym położeniu z powodu problemów z dostępnością do informacji lub ich zrozumieniem. Stąd wskazane jest tworzenie dodatkowych raportów, takich jak raporty CSR, oraz umożliwienie dostępu do wybranych informacji istotnym grupom interesariuszy, jak np. pracownicy. Ponadto należy dążyć do przedstawienia informacji pochodzących z rachunkowości w sposób zrozumiały nie tylko dla osób rozumiejących jej specjalistyczny język.

2.6. Rachunkowość w kontekście problemu *moralność a sprawiedliwość*

Pojęciem bliskoznacznym do pojęcia moralności jest pojęcie sprawiedliwości. Św. Tomasz z Akwinu uznawał sprawiedliwość za cnotę, która „wprowadza porządek w sprawach dotyczących stosunków jednych ludzi do drugich. Oznacza bowiem pewne wyrównanie, na co wskazuje jej nazwa *iustitia*, pochodząca od czasownika *iustari*, który oznacza „wyrównywać” [Św. Tomasz z Akwinu 1966, s. 8]. W takim rozumieniu można uznać, że rachunkowość sprzyja sprawiedliwości rozumianej jako wyrównywanie. Dokumentacja pochodząca z rachunkowości, ewidencja księgową, pomaga bowiem ustalić, co ktoś jest komu winien i jak to powinien wyrównać (w sensie ustalenia wartości zobowiązań i należności, wyceny kontraktów itp.).

Współcześnie uważa się, iż istnieją reguły określające działanie sprawiedliwe, których naruszenie uprawnia „do zastosowania sankcji zmuszających do przestrzegania reguł” [Czarnecki 2008, s. 19]. Niektórzy autorzy uznają, iż można mówić „o moralności w węższym sensie, tzn. o normach, których złamanie nie uprawnia do zastosowania sankcji, oraz o moralności w sensie szerszym, obejmującej zarówno moralność w sensie węższym, jak i normy, których przestrzeganie wymusza się poprzez zastosowanie przymusu” [Martens, Schanadelbach (red.) 1995, s. 336-337, za: Czarnecki 2008, s. 20]. W tym kontekście uznać można, iż rachunkowość, a przynajmniej prowadzenie księgowości zgodnie z obowiązującymi regułami, rozpatrywać można w kategoriach moralności w sensie szerszym oraz sprawiedliwości.

2.7. Rachunkowość w kontekście problemu *moralność a prawo*

Wdrażanie w życie idei sprawiedliwości odbywa się poprzez stosowanie prawa. Prawo natomiast ma powiązania z moralnością. Jak stwierdza R. Tokarczyk, prawo „nadaje niekiedy normom moralnym charakter prawny, niekiedy zaś także normy praw-

ne przekształcają się w normy moralne” [Tokarczyk 2011, s. 62]. G. Radbruch uważa, iż zestawiając prawo i moralność, „porównujemy ze sobą wielkości niewspółmierne. Prawo jest pojęciem związanym z kulturą, moralność zaś wiąże się z wartością [...]. Prawo stanowi kulturową realizację idei sprawiedliwości, [...] moralność jest realizacją idei etycznej” [Radbruch 2009, s. 44]. Zauważa on też, że norma „moralna ma wartość dla ludzi w ich jednostkowości, [...] przepis prawny obowiązuje ludzi w obrębie relacji” [Radbruch 2009, s. 114]. Różnice pomiędzy prawem a moralnością można opisać za pomocą antynomii zewnętrzność–wewnętrzność, jak przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Prawo a moralność – zewnętrzność a wewnętrzność

Materia	Zewnętrzność	Wewnętrzność
Materia prawa i moralności	Zachowanie zewnętrzne podlega regulacji prawnej.	Zachowanie wewnętrzne podlega regulacji moralnej (<i>cogitationis poenam nemo patitur*</i>).
Wartość	Wartość prawna przysługuje działaniu, które jest dobre dla życia społecznego.	Wartość moralna przysługuje działaniu, które jest dobre samo przez się.
Konsekwencje dla sposobu zobowiązania	Prawo dopuszcza różne inne pobudki.	Moralność wymaga spełnienia obowiązku z samego poczucia obowiązku.
Odmienne źródła obowiązywania	Prawo jest narzucone przez cudzą wolę.	Moralność cieszy się autonomią, reguły nakłada własna osobowość moralna.

* – „Nikt nie może być karany za swoje przekonania”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Radbruch 2009, s. 44-50].

W tym kontekście należy uznać, iż rachunkowość, jako obowiązująca zewnętrznie, należy do kategorii prawnych, a nie kategorii moralnych. Jest ona bowiem związana z wdrażaniem omawianej wcześniej idei sprawiedliwości, a nie etyczności i dotyczy wzajemnych relacji pomiędzy pomiotami (ludźmi, ale także przedsiębiorstwami), a nie ich wewnętrznych przekonań.

2.8. Rachunkowość w kontekście pojęcia praw

Obok prawa² – systemu pisanych reguł sankcjonowanych przez państwo oraz instytucje ponadnarodowe – istnieją także prawa³ – uprawnienia. Ich historia sięga od starożytnej Grecji do czasów współczesnych. Kamienie milowe w historii praw przedstawiono w tab. 2. Współcześnie prawa zapisane są w deklaracjach o różnym charakterze i statusie. Najważniejsze z nich, wraz z charakterystyką, zaprezentowano w tab. 3.

² W rozumieniu systemowym (*law*).

³ W rozumieniu praw do czegoś (*rights*).

Tabela 2. Kamienie milowe w historii praw

Okres lub wydarzenie	Wkład w historię praw
Starożytna Grecja	Korzenie uniwersalnych praw człowieka: filozofowie greccy dopuszczali możliwość, że prawa stanowione przez ludzi obowiązujące w danym czasie i miejscu mogą być wadliwe; przeciwstawili im prawo naturalne, które nie jest zmienne i względne.
Imperium rzymskie	Ekspansja imperium poszerza kontekst, system ustaw obejmuje wszystkich, niezależnie od rasy, plemienia czy narodowości.
Chrześcijaństwo	Szacunek dla jednostki i jednostkowe sumienie.
John Locke	Zażądał uznania prawa do życia, wolności i własności.
A amerykańska Deklaracja Niepodległości z 1776 roku	Prawo do życia, wolności i dążenia do szczęścia.
Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela wydana przez francuskie Zgromadzenie Narodowe	Prawa wolności, własności, idea bezpieczeństwa i oporu przeciwko uciskowi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Almond 2002, s. 304].

Tabela 3. Współczesne deklaracje praw

Deklaracje praw	Charakterystyka
Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (1950)	Ma charakter porozumienia międzynarodowego.
Deklaracja Praw Człowieka Narodów Zjednoczonych (1948)	Deklaracja dążeń, wsparta bardziej szczegółowymi międzynarodowymi konwencjami o prawach ekonomicznych, społecznych i kulturalnych oraz obywatelskich i politycznych (1976).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Almond 2002, s. 304].

W kontekście idei, pojęcia oraz historii praw można uznać, iż wśród obowiązujących powszechnie praw należy także umiejscowić „prawo do rachunkowości”, w rozumieniu uprawnienia do pozyskiwania informacji gospodarczej, np. odnoszącej się do sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, przez podmioty, które mogą tego potrzebować (np. akcjonariusze, kredytodawcy, pracownicy itp.).

3. Zakończenie

Rachunkowość można rozpatrywać w kategoriach niektórych, ale nie wszystkich, definicji i ujęć moralności. Można ją też rozpatrywać pod kątem pojęć bliskoznacznych do pojęcia moralności, którymi są: etyka, podmiotowość moralna, sprawiedliwość, prawo i równość. Przedstawiono to w tab. 4.

Tabela 4. Moralność i pojęcia bliskoznaczne a rachunkowość

Pojęcie	Możliwość odniesienia do rachunkowości
Etyka	Można mówić o etyce rachunkowości jako zestawie norm odnoszących się do rachunkowości i wartości promowanych przez rachunkowość, etyce księgowych lub innych specjalistów ds. rachunkowości (o ich systemach wartości lub wyznaczanych normach).
Moralność	Można mówić o zasadach moralnych realizowanych przez rachunkowość, wartościach, jakim ma służyć rachunkowość, poziomie moralnym osób zajmujących się rachunkowością.
Podmiotowość moralna	Osoby zajmujące się rachunkowością można uznać za podmioty moralne (zdolne do ponoszenia odpowiedzialności moralnej za swoje czyny).
Sprawiedliwość	Rachunkowość może wspomagać realizację idei sprawiedliwości.
Prawo	Rachunkowość jest regulowana przez przepisy, umożliwia też stosowanie przepisów.
Prawa	Można uznać prawo interesariuszy do bycia poinformowanymi o sytuacji przedsiębiorstwa, w tym, w węższym zakresie ich prawo do rachunkowości, w sensie informacji o kondycji majątkowej i finansowej, dostarczanej przez rachunkowość.
Równość	Dostępność dla różnych podmiotów informacji pochodzących z rachunkowości, dostępność powoduje ich równość z punktu widzenia dostępności informacji (posiadania tych samych informacji – np. publikowanych sprawozdań finansowych).

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione rozważania otwierają także pole do dalszych badań w interdyscyplinarnym zakresie łączącym nauki społeczne, ekonomiczne i prawne z naukami humanistycznymi, a w szczególności z filozofią.

Literatura

- Almond B., 2002, *Prawa*, [w:] P. Singer (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Baggini J., Fosl P.S., 2010, *Przybornik etyka. Kompendium metod i pojęć etycznych*, Warszawa.
- Bauman Z., 2012, *Etyka ponowoczesna*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Czarnecki P., 2008, *Dylematy etyczne współczesności*, Difin, Warszawa.
- Garstka M., 2013, *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.
- Goodin R.E., 2002, *Użyteczność i dobro*, [w:] P. Singer (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Lazari-Pawłowska I., 1966, *O pojęciu moralności*, „Etyka”, nr 1.
- MacIntyre A., 2009, *Etyka i polityka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- MacIntyre A., 2013, *Krótką historią etyki. Filozofia moralności od czasów Homera do XX wieku*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Martens M., Schanadelbach H. (red.), 1995, *Filozofia. Podstawowe pytania*, Wiedza Powszechna, Warszawa.
- Midgley M., 2002, *Pochodzenie etyki*, [w:] P. Singer (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.

- Pascal B., 1983, *Myśli*, Instytut Wydawniczy PAX, Warszawa.
- Radbruch G., 2009, *Filozofia prawa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sędzia nie jest urzędnikiem*, z prof. dr hab. Małgorzatą Gersdorf, Pierwszą Prezes SN, rozmawiają Krystian Markiewicz i Bartłomiej Przymusiński, *Iustitia* 2(16), 2014, <http://www.kwartalnikiustitia.pl/sedzia-nie-jest-urzednikiemz-prof-dr-hab-malgorzata-gersdorf-pierwsza-prezes-sn-rozmawiaja,6745> (27.03.2015).
- Singer P., 2003, *Etyka praktyczna*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Św. Tomasz z Akwinu, 1966, *Suma teologiczna*, tom 18, *Sprawiedliwość*, Katolicki Ośrodek Wydawniczy „Veritas”, Londyn.
- Tokarczyk R., 2011, *Etyka prawnicza*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Vossenkuhl W., 2012, *Możliwość dobra. Etyka w XXI wieku*, Wydawnictwo WAM, Kraków.
- Zwoliński A., 2012, *Etyka urzędnika*, Wydawnictwo WAM, Kraków.