

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-448-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Joanna Antczak: Informacje o środowisku w systemie rachunkowości	11
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy	28
Melania Bąk: Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa	36
Ewa Chojnacka: Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
Ewa Chojnacka: Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG	54
Anna Doś, Joanna Błach: Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
Justyna Dyduch: Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce	82
Paweł Dziekański: Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów	98
Tomasz Gabrusewicz: Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju	109
Beata Gostomczyk: Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
Piotr Gut: Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
Ewa Hellich: Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
Aldona Kamela-Sowińska: Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości	145
Elżbieta Klamut: Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne	152
Joanna Kogut: Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
Tomasz Kondraszuk: Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich	172
Robert Kowalak: Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

Joanna Krasodomska: Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa	191
Karolina Kwiecińska: Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
Magdalena Ligus: Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
Adam Lulek: Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
Marta Mazurowska: Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju	225
Anna Nowak: Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu	232
Edward Nowak: Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
Ewa Spigarska: Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami	250
Arleta Szadziewska: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami	271
Piotr Szczypa: Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
Aldona Uziębło: Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw	291
Anna Wildowicz-Giegiel: Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności	300
Jolanta Wiśniewska: Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
Aleksander Zawadzki: Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect	317
Joanna Zuchewicz: Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
Beata Zyznarska-Dworczak: Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie	334

Summaries

Joanna Antczak: Information on environment in the accounting system.....	18
Anna Balicka: Environmental reporting in the automotive industry	27
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Concept of corporate social responsibility in the process of value based management	35

Melania Bąk: CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
Ewa Chojnacka: Reporting environment and social data in public companies in energy sector	53
Ewa Chojnacka: Report of the management board on operations as a document used to report ESG data	61
Anna Doś, Joanna Błach: The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies	72
Justyna Dyduch: Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm	81
Renata Dylağ, Ewelina Puchalska: GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland	97
Paweł Dziekański: Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats	108
Tomasz Gabrusewicz: The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
Beata Gostomczyk: Environmental costs register by their type and functionality	126
Piotr Gut: Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
Ewa Hellich: Ethical dimension of accounting.....	144
Aldona Kamela-Sowińska: Financilisation of economy as challenge for accounting	151
Elżbieta Klamut: Costs of environment protection vs. farms.....	160
Joanna Kogut: Accounting ethics vs. financial reporting quality	171
Tomasz Kondraszuk: Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households	179
Robert Kowalak: Key performance indicators for the waste disposal plants.	190
Joanna Krasodomska: Social accounting – the international and national perspective	197
Karolina Kwiecińska: Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
Magdalena Ligus: Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
Adam Lulek: Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
Marta Mazurowska: Accounting for sustainable development	231
Anna Nowak: Issues of measurement of corporate social responsibility	240
Edward Nowak: Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
Ewa Spigarska: The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

Arleta Szadziewska: Presenting social responsibility information in corporate external reports	270
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
Piotr Szczypa: Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy	290
Aldona Uziębło: An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
Anna Wildowicz-Giegiel: Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
Jolanta Wiśniewska: Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
Aleksander Zawadzki: Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
Joanna Zuchewicz: CSR in reporting entity's performance	333
Beata Zyznarska-Dworczak: The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

Ewa Hellich

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

ETYCZNY WYMIAR RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Opracowanie poświęcono opisaniu relacji pomiędzy etyką a rachunkowością, będących przedmiotem współczesnych dyskusji. Profesjonalny księgowy musi przestrzegać zasad etyki zawodowej. Moralność kształtuje profesjonalizm i społeczne oczekiwania, które są przecież elementami komplementarnymi w kształtowaniu procesów społecznych.

Słowa kluczowe: etyka, rachunkowość, profesjonalny osąd.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.14

1. Wstęp

Sztuka gospodarowania w filozofii była działem etyki wyjaśniającym, dzięki czemu dochodzi do osiągania dobra w gospodarstwie rodzinnym. Niezależnie od zmian zachodzących w koncepcji człowieka i życia ludzkiego, celu prowadzenia działalności gospodarczej, podstawowe aspekty wiarygodnej informacji i etycznych zachowań są wciąż aktualne. Tak więc współczesne rozważania o etyce w wielu zawodach to nie moda, lecz konieczność porządkowania działalności gospodarczej oraz niwelowania zawodności rynku w wielu obszarach.

Analizując historyczny rozwój rachunkowości, można dostrzec, że jej metodologia związana była z działalnością handlową, bankierską, przemysłową. Jednakże dopiero w warunkach XIX-wiecznej rewolucji przemysłowej i rozwoju gospodarki obserwuje się intensywny i dynamiczny rozwój teorii i praktyki rachunkowości. Potrzeby przemysłu zdominowały kierunki badań i rozwój rachunkowości. Stopniowo jednak zaczęto się interesować pozostałymi działami gospodarki narodowej, sam przemysł bowiem nie wystarczy do zrównoważonego rozwoju. Realne potrzeby pomiaru zjawisk gospodarczych i prowadzenia rachunku ekonomicznego stanowią impuls do rozwoju rachunkowości jako podstawowego ogniwa systemu informacyjnego działalności społeczno-gospodarczej.

Rachunkowość, ze względu na swój wymiar, jako nauka, praktyka i prawo, rozwija się wraz ze wzrostem intensywności procesów gospodarczych. Faktem jest, że w gospodarce funkcjonują obok siebie, powiązane różnymi zależnościami, przedsiębiorstwa, osoby fizyczne, organy i instytucje administracji publicznej, instytucje

społeczne. Współdziałanie w różnych obszarach działalności społeczno-gospodarczej zwiększa zapotrzebowanie na wiarygodne i użyteczne informacje, prezentowane w raportach finansowych, różnego rodzaju kalkulacjach i zestawieniach liczbowych.

W globalnej gospodarce rynkowej porównywalność i użyteczność informacji finansowo-księgowych ma zapewnić standaryzacja i harmonizacja rachunkowości. Należy zauważyć, że międzynarodowe i krajowe regulacje tworzą jedynie ramy sprawozdawczości finansowej. Nie regulują całości spraw związanych z zagadnieniami prawidłowego jej prowadzenia. Należy pamiętać, że istotnym elementem systemu rachunkowości jest człowiek, którego działania muszą mieć fundamenty etyczne.

2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na relacje między etyką a rachunkowością w kształtowaniu profesjonalizmu zawodowego księgowego i prowadzenia racjonalnej działalności gospodarczej.

Prezentowane w opracowaniu rozważania wynikają ze studiów literaturowych, obserwacji życia gospodarczego oraz analizy dylematów etycznych. Dobór analizowanych dzieł ma charakter celowy i jest uzasadniony interdyscyplinarnym podejściem do identyfikacji czynników kształtujących system rachunkowości. Zastosowano metodę indukcji oraz podejście kognitywne, tj. wieloaspektową formułę poznania i analizowania poszczególnych zagadnień.

3. Etyka a nauki ekonomiczne

Choć wyodrębnienie etyki jako odrębnej dziedziny nauki datuje się na drugą połowę XX w., to związki etyki z naukami ekonomicznymi wydają się być ponadczasowe i niepodważalne. Etyka, ustalając moralne¹ podstawy i reguły ludzkiego działania przy wykorzystaniu wrodzonych człowiekowi zdolności poznawczych, odnosi się zawsze do ludzkich działań [Ślipko 1984, s.16] (w tym gospodarowania) i postaw wobec innych ludzi, sytuacji, zjawisk.

Współczesna moda na „etyki zawodowe” jest wyrazem poszukiwania wskazówek dla codziennego działania, w którym nie wszystko zostało zapisane (nie zawsze może być zapisane) w normach prawnych.

Ostatni kryzys finansowy 2008 r. analizowany jest m.in. pod hasłem „Kryzys finansów czy moralności?”. Komentarze typu: „trzeba dobrze (odpowiednio) zaksięgować” w odniesieniu do różnych propozycji rozwiązań finansowych są niesprawiedliwym obarczaniem rachunkowości odpowiedzialnością za decyzje podejmowane bez jej merytorycznego udziału. Mogą bowiem sugerować celowe działanie dla wykreowania obrazu „odpowiedniego” dla danego odbiorcy. Warto zauważyć, że

¹ Termin „moralność” jest synonimem terminu „etyka”; warto jednak zauważyć, że moralny odnoszony jest częściej do życia psychicznego, a etyka traktowana jest raczej jako nauka o moralności.

rachunkowość ujmuje (interpretuje) zdarzenia gospodarcze wynikające z prawa finansowego, administracyjnego czy cywilnego. Stąd wniosek, że przygotowując propozycje nowych zasad finansowania zadań publicznych oraz podziału środków finansowych, należy działać zgodnie z podstawowymi (teoretycznymi) wymaganiami w zakresie rachunku majątku i kapitału. Jednym z podstawowych założeń jest ustalenie granic ekonomicznych podmiotów uczestniczących w danych operacjach finansowych, co daje podstawy do prawidłowego prowadzenia rachunkowości.

Przyjętą przez rachunkowość koncepcję wiernego i rzetelnego obrazu, której podporządkowane są zasady i reguły porządkujące całą strukturę danych rachunkowości, można zatem rozpatrywać w kategoriach etycznych. W każdym podmiocie gospodarującym informacje pochodzące z rachunkowości powinny jasno przedstawiać rzeczywistość gospodarczą podmiotu, bez wybiegów, upiększania, zaciemniania czy przemilczania. Konieczne są więc: profesjonalizm, odpowiedzialność i etyczność. Można, jak sadzę, uznać rachunkowość za strażnika etyki działalności gospodarczej. To, co nie jest etyczne dla tej działalności, może przenikać do systemu rachunkowości. Poza tym rachunkowość jako samodzielny system ma do rozstrzygnięcia wiele problemów (co ujawniać², jak wyceniać, kiedy wprowadzać do ksiąg, jak agregować, kontrolować itp.), co wpływa na jej etyczne lub nieetyczne funkcjonowanie [Karmańska 2003, s. 59-70].

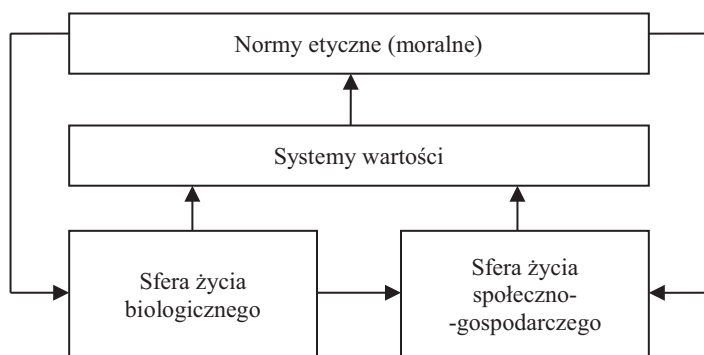
Jak dowodzą źródła historyczne, rachunkowość rozwijała się wraz z rozszerzeniem działalności gospodarczej, która wymaga stworzenia podstaw szeroko rozumianego bezpieczeństwa (biznesowe, ekologiczne, zdrowotne). W integralnym podejściu życie społeczno-gospodarcze jest wielowymiarową przestrzenią i dopiero zgodne współdziałanie kultury i gospodarki, wiedzy i moralności stanowi prawdziwie ludzkie środowisko [Kłós 2009, s. 120].

Obserwując rachunkowość na przestrzeni ostatnich lat, odczuwa się „rozdarcie” i walkę dwóch jej światów: starego, ukształtowanego przez wieki doświadczeń i nowego. System rachunkowości na przełomie XX i XXI w. został zmuszony do poświęcenia realizmu i bezpieczeństwa na rzecz wirtualnej wyceny [Walińska 2009, s. 9].

Przygotowywanie wielowariantowego (ze względu na wycenę) sprawozdania dla „uniwersalnego” odbiorcy obarczone jest ryzykiem szybkich zmian w otoczeniu od momentu bilansowego do momentu sporządzenia zestawienia bilansowego i jego zatwierdzenia. Łatwiej mówić, jak być powinno, trudniej odpowiedzialnie podejmować decyzje. Z tego względu wielu ekonomistów skłania się do stosowania kosztu historycznego i bieżącej wyceny na dzień bilansowy jako wartości łatwych do weryfikacji. Natomiast użytkownik informacji może je przetworzyć w dowolnych modelach wyceny [Engelgardt 2009, s. 15-26] w zależności od celu analizy sprawozdania.

Na rys. 1 pokazano schemat zależności między normami etycznymi a systemami wartości.

² Z jednej strony odwieczny dylemat – „skłamał, czy całej prawdy nie powiedział”, z drugiej ochrona przed konkurencją wymaga zachowania pewnej tajemnicy.



Rys. 1. Schemat funkcjonowania oraz rozwoju systemów wartości

Źródło: opracowanie własne.

Współczesny kierunek badań – rachunkowość a wartości – mieści się w ogólnym nurcie etyki w gospodarce. Należy jednak zauważyć, że w odniesieniu do działań sektora finansów publicznych wartości są trudno mierzalne: ile warte jest wyzdrowienie, wykształcenie, bezpieczeństwo publiczne? Większość z tych działań musi być prowadzona przez państwo, problemem do rozstrzygnięcia jest wybór celów publicznych, przyjęcie współczesnych standardów świadczenia usług zdrowotnych, oświatowych. Te dziedziny, dla których można dopuścić mechanizmy rynkowe: popyt–podaż, koszty – ceny mogą działać jako publiczne lub niepubliczne. W pozostałych należy rozważyć nawet niepopularne rozwiązania ograniczania dostępu do świadczeń lub wprowadzenie odpłatności. Trzeba nie lada odwagi, aby powiedzieć, że nie wystarczy publicznych finansów na wszystkie publiczne potrzeby. Uzasadnienie tych decyzji wymaga wiarygodnych informacji, których dostarcza rachunkowość prowadzona zgodnie z zasadami etyki zawodowej, będącej szczególnym wyrazem etyki ogólnej [Michalik (red.) 2003].

4. Etyka zawodowa osób zajmujących się rachunkowością

W literaturze z dziedziny nauk filozoficznych jest wiele obszernych dzieł – traktatów i „systemów” poświęconych zagadnieniom etycznym. Każde z opracowań omawia szeroki zakres zagadnień: dobra i zła, ideału, przyjemności i przykrości, prawdy i oszustwa, etyki w postępowaniu [Moore 2003].

W 1810 r. Holenderskie Towarzystwo Królewskie w Haarlem ogłosiło konkurs na odpowiedź na następujące pytanie: „*Dlaczego filozofowie, różniąc się tak dalece między sobą w kwestii zasad etyki, zgadzają się jednak we wnioskach, gdy chodzi o to, aby z tych postawionych przez nich zasad wyprowadzić nasze obowiązki?*” [Schopenhauer 2009].

Odpowiedzią na tak postawione, wciąż aktualne pytanie może być „moralność obowiązku”. Formułuje bowiem zasadnicze reguły, bez których niemożliwe jest

w ogóle istnienie uporządkowanego społeczeństwa albo bez których uporządkowane społeczeństwo dążące do określonych celów nie jest w stanie ich osiągnąć [Fuller 2004].

Słownikowo „etyka” (z greckiego *ēthikē* – moralność, *ethos* – zwyczaj) może być rozumiana jako:

- moralność,
- nauka o moralności, filozofia moralności,
- system etyczny określający ogół zasad i norm postępowania [Kopaliński 1967].

Poglądy etyczne przedstawiane są zwykle w formie teorii, na które składają się zespoły pojęć i wynikających z nich twierdzeń, na podstawie których formułowane są zbiory nakazów moralnych. Do czasów współczesnych opracowano różne systemy etyczne ze względu na zakres obowiązywania norm moralnych, źródło pochodzenia tych norm czy ze względu na ocenę zachowań ludzi. Warto pamiętać, że termin *ethos* w pokrewnym znaczeniu językowym to także miejsce, zadomowienie. Unaocznia to, że postępowanie człowieka związane jest z miejscem działania, a nie z ogólną wizją jego powinności. Przede wszystkim chodzi o miejsce w przestrzeni społecznej czy kulturowej, w strukturze spełnianych funkcji. Etyka stanowi wzór zachowań pozwalających na funkcjonowanie w zmiennym otoczeniu. Poza ogólnymi wartościami stanowi podstawę zachowania się pewnych grup społecznych, kulturowych czy zawodowych. Współczesny świat zdominowany przez „mamone” odsunął się nieco od etyki powodującej niewygodne ograniczenia³. Jednak kolejne kryzysy finansowe, kataklizmy przyrodnicze wskazują na potrzebę powrotu do zachowań etycznych. Oczywiście ze względu na zmieniające się otoczenie rodzi się potrzeba rozwoju nowej filozofii prowadzenia działalności gospodarczej. Jak proponuje A. Karmańska – „etyka integracji wspólnych wysiłków” [Karmańska 2007], będąca zbiorem takich wartości, jak: lojalność, sprawiedliwość, szacunek dla drugiego człowieka, może być szansą na sprawne działanie jednostki gospodarującej, a przez to całej gospodarki.

O znaczeniu rachunkowości dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego decydują jej metody i zasady oraz funkcje, jakie wykształciły się w wielowiekowym działaniu. To szczególne znaczenie rachunkowości przekłada się na prestiż i uznanie osób profesjonalnie związanych z dyscypliną rachunkowości: osób prowadzących księgi rachunkowe, biegłych rewidentów oceniających te księgi, finansistów korzystających z rezultatów pracy służb finansowo-księgowych. Rozwój wiedzy specjalistycznej ograniczył zakres wiedzy ogólnej. W dynamicznie zmieniającym się otoczeniu nie ma czasu na studiowanie dzieł filozoficznych i rozważania. Uznawane w kategoriach mody opracowywanie kodeksów etyk zawodowych można uznać za wypełnianie luki w świadomości współczesnego człowieka o społecznym charakterze jego działalności i gospodarki. Wypełnianie określonej roli zawodowej wiąże się z przestrzeganiem etyki zawodowej, charakterystycznej dla każdej grupy zawo-

³ Hasłem przewodnim stało się powiedzenie „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”.

dowej. W biznesach rodzinnych normy i zasady przekazywane były jako tradycja, nie wymagały formy pisemnej. W niektórych zaś zawodach, dla podkreślenia ich społecznego znaczenia, występują formy zinstytucjonalizowane w postaci przysięgi, ślubowania czy kodeksu.

W ramach budowania nowego porządku społecznego Rada Naukowa Stowarzyszenia Księgowych w Polsce powołała Komisję Zasad Etyki i Profesjonalizmu zawodu księgowego. Uznając, że zawód w dziedzinie rachunkowości należy do zawodów zaufania publicznego, uznano za celowe stworzenie Kodeksu Zawodowego Etyki w Rachunkowości. Po konsultacjach środowiskowych, komisja pod przewodnictwem prof. Anny Karmańskiej w roku jubileuszu 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich, przedstawiła, a XIX Krajowy Zjazd Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce przyjął *Kodeks Etyki Zawodowej w Rachunkowości* [SKwP 2007]⁴. Kodeks ten został opracowany z postrzeganiem etyki zawodowej w trzech wymiarach:

- norm określających, jak przedstawiciele zawodu powinni się zachować,
- przekonań moralnych przedstawicieli grupy zawodowej,
- ocen etycznych zachowań przedstawicieli zawodu [Sarapata 1971].

Na zachowanie osób związanych z dyscypliną rachunkowości mają wpływ pośredni nauki o zarządzaniu wyznaczające cele działania jednostek gospodarujących. Przeciwdziałanie złym praktykom wyznacza trzy płaszczyzny rozważań o etyce w rachunkowości, tj.:

- działania w nauce rachunkowości,
- działania w dydaktyce rachunkowości [*Międzynarodowe standardy...* 2004],
- działania w praktyce rachunkowości [Karmańska 2003].

Wyróżniona tu dydaktyka jest łącznikiem między teorią a praktyką, aby kodeks zawodowy księgowych nie był martwym kodeksem.

Osoby odpowiedzialne za rachunkowość powinny cechować się obowiązkowością, systematycznością, uczciwością, fachowością, odpowiedzialnością, lojalnością wobec właścicieli i kierownictwa jednostki gospodarującej. Posiadanie tych cech jest zależne od posiadanej wiedzy, doświadczenia i postawy moralnej.

Działania osoby zajmującej się rachunkowością (lub powiązanej) zgodne z kodeksem etycznym wytyczają następujące zasady [*Ogólne zasady...* 2007]:

- kompetencji zawodowych,
- wysokiej jakości pracy,
- niezależności zawodowej,
- odpowiedzialności za przygotowanie i prezentowanie informacji z zakresu rachunkowości,
- właściwego postępowania w relacjach z osobami, jednostkami, instytucjami powiązanymi z nim zawodowo,

⁴ Pierwsze wydanie w 2007 r., specjalne wydanie w 2013 r. w 5 językach: polskim, angielskim, francuskim, niemieckim, rosyjskim.

- właściwego postępowania w przypadku sporu i sprzeczności interesów,
- właściwego postępowania w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość,
- zachowania tajemnicy zawodowej,
- właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości.

Czy etyka w rachunkowości się opłaca? W wymiarze jednostki osobowej postępowanie etyczne gwarantuje komfort psychiczny, poczucie bezpieczeństwa i godności. W szerszym ujęciu daje korzyści przedsiębiorstwu i gospodarce. Wiarygodne, rzetelne, wysokiej jakości informacje potwierdzają pozycję rynkową jednostki gospodarującej jako godnej zaufania i współpracy, niezagrożonej upadłością, posiadającej potencjał rozwojowy. Dla jednostek uczestniczących w rynku kapitałowym (ale także funkcjonujących poza nim) istotne jest świadome, zgodne z zasadami etyki i odpowiedzialności społecznej kształtowanie relacji z otoczeniem. Praktycznym tego wyrazem jest staranność w zakresie przygotowywania i prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych. Zakres prezentacji zależy od przyjętej makro- i mikropolityki rachunkowości. Makropolityka związana jest z prawem rachunkowości, które musi być przestrzegane. Mikropolityka wynika z indywidualnego osądu, jakie rozwiązania najlepiej odzwierciedlają osiągnięcia jednostki. Na gruncie zarówno makro-, jak i mikropolityki rodzą się dylematy etyczne, które trzeba rozwiązywać. Dlatego też należy pisać i dyskutować o etycznym wymiarze rachunkowości zarówno w teorii, dydaktyce, jak i w praktyce. Oszustwa pozostawmy właściwym im dziedzinom prawa [Kutera i in. 2006].

5. Wnioski

Funkcjonowanie rachunkowości na przestrzeni wieków w różnych formacjach społeczno-gospodarczych pozwala postawić tezę, że rachunkowość służy społeczeństwu. Dostosowuje zakres i sposób prezentacji informacji do potrzeb określonych użytkowników – grup społecznych, służy także państwu w budowaniu porządku społecznego. Współczesna społeczna gospodarka rynkowa charakteryzująca się odpowiedzialnością, zaangażowaniem, samoorganizacją i demokratycznym zarządzaniem stawia rachunkowości szczególne wymagania – są to użyteczność i wiarygodność informacji.

Kolejne kryzysy ekonomiczne nasiliły badania w zakresie etycznych aspektów życia gospodarczego i działalności przedsiębiorców. Wiąże się to ze wzrostem świadomości wagi reguł etycznych w gospodarce. Istnienie związków etyki z działalnością człowieka, w każdym jej wymiarze, nie budzi wątpliwości. Określić należy jednak ich charakter, uwzględniając współczesne problemy społeczno-ekonomiczne i podejmowane metody ich rozwiązywania⁵. W wielu komentarzach za kryzysy ekonomiczne niesłusznie obwiniana jest rachunkowość. Jako nauka jest ona wiarygod-

⁵ Szerzej na ten temat: [Węgrzecki (red.) 1999].

na i użyteczna, inaczej zostałyby zamieniona na inny system informacyjny. Należy jednak zauważyć, że w praktyce rachunkowości istotnym czynnikiem jest człowiek (mimo szerokiej informatyzacji). To może powodować utożsamianie i ocenę zachowań osób zajmujących się rachunkowością z jej naturą. Dla uniknięcia niepożądanych zachowań i ich skutków potrzebna jest profesjonalna klasa księgowych o odpowiednich kompetencjach oraz przestrzegająca zasad etyki zawodowej.

Współczesne zarządzanie w gospodarce uwarunkowane jest współdziałaniem podmiotów władzy publicznej z podmiotami sektorów: prywatnego i społecznego. Wyznaczone cele jednych podmiotów osiąga się poprzez działania innych organizacji. W związku z tym konieczna jest koordynacja działań formalnie autonomicznych, lecz funkcjonalnie współzależnych jednostek. Jedynie podejście interdyscyplinarne według teorii systemów, uwzględniając związki rachunkowości z nauką finansów, ekonomii, prawa, statystyki, pozwoli na realizację strategii zrównoważonego rozwoju przy zrównoważonych finansach.

Literatura

- Engelgardt E., *Możliwość zastosowania wartości godziwej w praktyce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 51(107), SKwP Rada Naukowa, Warszawa 2009, s. 15-26.
- Fuller I.L., *Moralność prawa*, tłumaczenie S. Amsterdamski, Dom Wydawniczy ABC, 2004.
- Karmańska A., *Bezpieczeństwo biznesu dylematy etyczne i profesjonalizm zawodu księgowego*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień, SKwP, Warszawa 2007.
- Karmańska A., *Refleksje na temat etyki w rachunkowości i rachunkowości kreatywnej*, [w:] Materiały na konferencję poświęconą pamięci prof. zw. dr. hab. Stanisława Skrzywana, SKwP Zarząd Główny i Rada Naukowa, Warszawa 2003, s. 59-70.
- Kłós J., *Gospodarka jako czysta konstrukcja?* [w:] *Biznes. Prawo. Etyka*, red. W. Gasparski, J. Jabłońska-Bonca, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2009.
- Kodeks Etyki Zawodowej w Rachunkowości*, SKwP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2013.
- Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1967, s. 158.
- Kutera M., Hołda A., Surdykowska, S.T., *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006.
- Michalik M. (red.), *Od etyki zawodowej do etyki biznesu*, Wydawnictwo Fundacji „Innowacja”, Wyższa Szkoła Społeczno-Ekonomiczna, Warszawa 2003.
- Międzynarodowe standardy edukacyjne dla zawodowych księgowych*, Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich nr 12, SKwP, Warszawa 2004.
- Moore G.E., *Zasady etyki*, Arcydzieła Wielkich Myślicieli, Editiones Altaya Polska Sp. z o.o. & De Agostini Polska Sp. z o.o., Warszawa 2003.
- Ogólne zasady etyki w rachunkowości*, rozdział 2, [w:] *Kodeks etyki zawodowej w rachunkowości*, SKwP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2007.
- Sarapata A., *Etyka zawodowa*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Warszawa 1971.
- Schopenhauer A., *O podstawie moralności*, Biblioteka Filozofów, Hachette Live Polska sp. z o.o. Warszawa 2009.
- Ślipko T., *Zarys etyki ogólnej*, Wydawnictwo WAM, Kraków 1984.

Walińska E.M., *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009.

Węgrzecki A. (red.), *Etyczne fundamenty gospodarowania*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków 1999.

ETHICAL DIMENSION OF ACCOUNTING

Summary: The article deals with a description of the relationship between ethics and accounting, which is widely discussed today. The accountants with appropriate competencies and observance of the rules of professional ethics are needed. Moral intensity, framing of professional group and social expectations are complementary elements of social process in which professional ethics acts.

Keywords: ethics, accounting, professionalism and competence.